KOHTUJURISTI ETTEPANEK
NIILO JÄÄSKINEN
esitatud 8. juulil 2010[1]

1. Arutusel olevates kohtuasjades esitab siseriiklik kohus Euroopa Kohtule mitu küsimust, millega soovitakse peamiselt teada, kas tootmis- ja tööühistute maksuvabastusi käsitlev siseriiklik maksusüsteem kvalifitseerub riigiabiks EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses.[2]

2. Eelotsuse küsimused on esitatud kolme kohtuvaidluse raames, mille esemeks on ühelt poolt Itaalia maksuhalduri keeldumine kohaldada ühistutele Paint Graphos scarl (edaspidi „Paint Graphos") ja Adige Carni scrl (likvideerimisel, edaspidi „Adige Carni") maksuvabastusi, millele ühistutel oli sel ajal Itaalia õiguse kohaselt õigus, ning teiselt poolt probleemid, mis on seotud M. Franchetto, kes vaidlustas siseriikliku maksuhalduri otsuse, millega parandati tema 1984.–1988. aasta tulumaksu deklaratsioone, isikliku maksustamisega.

3. Kõigepealt tuleb rõhutada, et kõnealused eelotsusetaotlused tekitavad tõsiseid kahtlusi nende vastuvõetavuse suhtes. Üks peamisi raskusi käesoleva asja puhul on kontrast Euroopa Kohtule esitatud teabe vähesuse ja lahendada palutud probleemide rohkuse vahel, kuna Euroopa Kohtul palutakse eelkõige analüüsida tootmis- ja tööühistute maksustamise süsteemi.

4. Kui Euroopa Kohus siiski kavatseb vastata nendele küsimustele, mis tuleb kindlasti ümber sõnastada, pakuks käesolev menetlus huvitavat võimalust analüüsida mõistete „soodustus" ja „valikulisus" ulatust ühistute maksustamisega seotud siseriiklike meetmete puhul. Eelkõige kerkiksid esile küsimused siseriiklikule süsteemile omasel loogikal põhineva õigustatuse kriteeriumi kohaldamisest ning Itaalia seadusandja poolt siseriikliku otsese maksustamise süsteemi raames valitud võimaluste analüüsist.

1 – Algkeel: prantsuse.

2 – Kuna põhikohtuasi käsitleb 29. septembri 1973. aasta dekreedi tõlgendamist, siis järgivad viited EÜ asutamislepingu sätetele enne Euroopa Liidu toimimise lepingu jõustumist kehtinud numeratsiooni.

I. Õiguslik raamistik

A. *Liidu õigus*

5. EÜ artikli 87 lõige 1 sätestab:

„Kui käesolevas lepingus ei ole sätestatud teisiti, on igasugune liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ükskõik missugusel kujul antav abi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, ühisturuga kokkusobimatu niivõrd, kuivõrd see kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust."

6. Nõukogu 22. märtsi 1999. aasta määruse (EÜ) nr 659/1999, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad EÜ asutamislepingu artikli 93 kohaldamiseks (EÜT L 89, lk 1; ELT eriväljaanne 08/01, lk 339), artikkel 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Käesolevas määruses kasutatakse järgmisi mõisteid:

a) abi: meede, mis vastab kõikidele asutamislepingu artikli 92 lõikes 1 sätestatud kriteeriumidele;

b) olemasolev abi:

i) […] igasugune abi, mis enne asutamislepingu jõustumist oli olemas vastavates liikmesriikides, see tähendab abikavad ja individuaalne abi, mis kehtisid enne ja mida kohaldatakse ka pärast asutamislepingu jõustumist;

[…]"

B. *Siseriiklik õigus*

7. Toimiku katkendlikust teabest selgub, et Itaalia ühistutele kehtis põhikohtuasjade asjaolude toimumise ajal ühelt poolt juriidiliste isikute tulumaks (*imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche*, edaspidi „IRPEG") ja teiselt poolt kohalik tulumaks (*imposta Locale sui Redditi*, edaspidi „ILOR"). Aastatel 1997–2004 põhines kapitaliühingute [3] üldine maksustamine Itaalias ühekordse maksustamise põhimõttel, mis väljendus süsteemis, mille

3 – Itaalias loetakse ühistud samuti kapitaliühinguteks, mitte isikuühinguteks nagu mitme teise liikmesriigi õiguskorras. Enne seda, kui Itaalias võeti vastu spetsiaalsed ühistutele kohaldatavad eeskirjad, käsitleti ühistut pigem kui muutuva põhikapitaliga äriühingut. Vt Klingberg, W., *Genossenschaften und Genossenschaftsrecht in Italien*, Veröffentlichung des Institut für Genossenschaftswesen an der Philipps-Universität Marburg, Marburg/Lahn, 1957, lk 49 ja 50.

alusel anti ühingute osanikele/aktsionäridele õigus maksu ümberarvutusele. Kõnealuse süsteemi kohaselt maksustati äriühingu kasum maksustamisel vastavalt äriühingule kehtivale maksumäärale, kuid osanikele/aktsionäridele jaotatud kasum maksustati füüsiliste isikute tulude maksustamise progresseeruvaid määrasid kohaldades. Osanikud, kellel oli olnud õigus maksu ümberarvutusele, mis vastas äriühingu makstavale maksule, pidid maksma äriühingule kohaldatava maksumäära ja oma isikliku maksustamise progresseeruva määra vahe. [4]

8. Lisan, et toimikust järeldub, et mitu maksusätet, mida kohaldatakse konkreetselt ühistutele, põhinevad liikmetevahelisuse põhimõttel, mis omakorda piirab kõnealuste ühistute kasumi või vahendite jaotamist nende liikmetele.

9. Vabariigi presidendi 29. septembri 1973. aasta dekreedi nr 601 maksusoodustuste kohta [5] 1984. aastast kuni 1993. aastani kehtinud versiooni (edaspidi „presidendi dekreet nr 601/1973") artiklis 11 „Tootmis- ja tööühistud" oli sätestatud:

„1. Tootmis- ja tööühistud ja nende ühendused on vabastatud juriidiliste isikute tulumaksust ja kohalikust tulumaksust juhul, kui ühistu heaks pidevalt töötavatele liikmetele tegelikult makstud töötasude summa, kaasa arvatud viimases lõikes nimetatud summad, moodustab vähemalt 60 % kõikide muude kulude kogusummast, välja arvatud kulutused toorainele ja varudele. Kui töötasude summa on väiksem kui 60 %, kuid mitte väiksem kui 40 % muude kulude kogusummast, vähendatakse juriidiliste isikute tulumaksu ja kohalikku tulumaksu poole võrra.

2. Tootmisühistute puhul kehtivad eelmise lõike sätted tingimusel, et nende liikmed vastavad kõikidele nõuetele, mis on tööühistute liikmetele sätestatud ajutine riigipea 14. detsembri 1947. aasta seadusandliku dekreedi [nr 1577] artiklis 23 ja selle hilisemates muudatustes.

3. Tootmis- ja tööühistute ja nende ühenduste tulu arvutamisel võib summad, mis on liikmetest töötajatele makstud lisaks töötasule, maha arvata 20 % võrra suurendatud kehtivate palkade piires."

4 – Praegu kehtiva kapitaliühingutele kohaldatava süsteemi kohaselt kehtib kapitaliühingutele ettevõtte tulumaks (*imposta sul Reddito delle Società*, edaspidi „IRES"), mis on kindla määra kohaselt kohaldatav proportsionaalne maks. Osanikud maksavad füüsilise isiku tulumaksu (*imposta sul Reddito delle Persone Fisiche*), mis on osanikele jaotatud dividendidelt või kasumilt makstav progresseeruv maks, ning selliste tulude maksumäär on 40 %. Selliselt on kehtestatud 60-protsendiline maksuvabastus osanike dividendidele või kasumile, et vältida järjestikust maksustamist.

5 – *GURI* nr 268 regulaarne lisa, 16.10.1973, lk 3.

10. Presidendi dekreedi nr 601/1973 artikkel 14 „Soodustuste kohaldamise tingimused" oli sõnastatud järgmiselt:

„1. Käesolevas jaotises sätestatud maksusoodustusi kohaldatakse ühistutele ja nende ühendustele, mis vastavad riigi seadustes sätestatud liikmetevahelisuse põhimõtetele ning mis on kantud prefektuuri registrisse või üldisesse ühisturegistrisse.

2. Liikmetevahelisuse eesmärgiga seotud tingimused loetakse täidetuks juhul, kui ajutise riigipea 14. detsembri 1947. aasta seadusandliku dekreedi nr 1577 artiklis 26 ja selle hilisemates muudatustes ette nähtud tingimused on põhikirjas sõnaselgelt ja erandite kohaldamise võimaluseta sätestatud ning kui kõnealuseid tingimusi on tegelikult täidetud maksustamisperioodi ja sellele eelneva viie aasta jooksul või vähemalt selle aja jooksul, mis on möödunud põhikirja heakskiitmisest, kui see on lühem kui viis aastat.

3. Maksusoodustuste kohaldamise tingimuste täitmist kontrollib maksuhaldur koostöös tööministeeriumi või muude järelevalveorganitega."

II. Põhikohtuasjade asjaolud ja eelotsuse küsimused

A. *Kohtuasi C-78/08*

11. Guardia di Finanza teostatud kontrolli alusel saatis Matera maksuhaldur Itaalia õiguse alusel asutatud ühistule Paint Graphos maksuteate, milles tehti 1993. aasta tulu puhul parandus maksude IRPEG ja ILOR seisukohast. Samas maksuteates keeldus maksuhaldur kohaldamast kõnealusele ühistule presidendi dekreedi nr 601/1973 artiklites 11, 12 ja 14 sätestatud maksuvabastusi. Pärast mitut nii Paint Graphose kui ka Ministero dell'Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate esitatud kaebust on kohtuasi nüüd eelotsusetaotlused esitanud kohtu menetluses.

B. *Kohtuasi C-79/08*

12. Rovigo maksuhaldur teavitas 8. juuni 1999. aasta maksuteatega Itaalia õiguse alusel asutatud ühistut Adige Carni presidendi dekreedi nr 601/1973 artiklis 10 ja sellele järgnevates artiklites sätestatud maksusoodustustest ilmajätmisest, 1993. aasta maksustatava tulu summa suurendamisest ning

sellest tulenevalt IRPEG-i ja ILOR-i suurendamisest. Maksuhaldur vaidlustas eelkõige teatavate väidetavalt olematute tehingute eest väljastatud arved, luges vastava summa tuluks ning lisaks, kuna Adige Carni ei olnud kõnealust summat tuluna raamatupidamisse kandnud, eeldas maksuhaldur, et see oli presidendi dekreedi nr 601/1973 artiklit 11 rikkudes liikmetele jaotatud. Pärast mitut kaebust esitas Adige Carni kassatsioonkaebuse, milles ta tugineb eelkõige asjaomastest maksuvabastustest keeldumise põhjenduste puudumisele või ebapiisavusele.

C. *Kohtuasi C-80/08*

13. Monfalcone maksuhaldur parandas M. Franchetto esitatud 1984.–1986. aasta maksudeklaratsioone põhjendusega, et Itaalia õiguse alusel asutatud ning molluskite kasvatamise ja müügiga tegeleva ühistu Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico r.l. osanikuna oli ta tulnud turule sõltumatuna, samas kui ühistu, mille nimel väljastati ostu- ja müügilepingud, sai igalt müügitehingult vahendustasu iga osutatud teenuse eest ning jaotas kasumi liikmetele, selle asemel, et kanda see selleks otstarbeks ette nähtud reservidesse.

14. Ministero delle Finanze nõuab kassatsioonkaebusega Commissione tributaria centrale otsuse tühistamist, kuna nimetatud kohus otsustas M. Franchetto esitatud väiteid sisuliselt läbi vaatamata, et ühistu puhul ei saa maksuvabastustest keelduda ilma, et enne oleks kohustuslikus korras küsitud tööministeeriumi arvamust. Ministero delle Finanze viitab eelkõige presidendi dekreedi nr 601/1973 artikli 14 rikkumisele, kuna maksuteade oli esitatud ühistu liikmele, mitte ühistule, ning seega ei olnud tööministeeriumi arvamuse küsimine vajalik.

D. *Eelotsuse küsimused*

15. Corte suprema di cassazione (Itaalia) arvates tuleb selleks, et kontrollida ühistutele võrreldes kasumit taotlevate ühingutega kehtivate maksusoodustuste kooskõla Euroopa Liidu õigusega, määrata kindlaks, kas asjaolu, et asjaomased ettevõtjad saavad maksusäästu, võib käsitada õigusvastase riigiabina, millest tulenevalt tekib siseriiklikel ametiasutustel, kaasa arvatud kohtutel, EÜ artikli 88 lõike 3 vahetu õigusmõju tõttu kohustus jätta asjaomased siseriiklikud eeskirjad kohaldamata ning nõuda antud abi tagasi. Eelotsusetaotlused esitanud kohus arutleb ka küsimuse üle, kas ühistu vormi kasutamise puhul võib olla tegemist õiguse kuritarvitamisega.

16. Neil asjaoludel otsustas Corte suprema di cassazione menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmiselt sõnastatud eelotsuse küsimused:

„1. Kas ühistutele tehtavad maksusoodustused, mis on sätestatud […] presidendi dekreedi [nr 601/1973] artiklites 10, 11, 12, 13 ja 14, on kooskõlas konkurentsiõigusega, ja täpsemalt kas need on kvalifitseeritavad riigiabiks EÜ […] artikli 87 mõttes, arvestades eriti seda, et ajutise riigipea [14. detsembri 1947. aasta] seadusandlikus dekreedis nr 1577 sätestatud järelevalvesüsteem ja kuritarvituste tõkestamise vahendid ei ole piisavad?

2. Mis puudutab eelkõige küsimust, kas vaidlusalused maksusoodustused on riigiabiks kvalifitseeritavad või mitte, siis kas neid meetmeid saab pidada proportsionaalseteks ühistu taotletavaid eesmärke arvestades; kas proportsionaalsuse kontrollimisel võib arvestada mitte ainult individuaalse soodustusega, vaid ka sellest korrast kui tervikust tuleneva eelisega ja sellest tingitud konkurentsimoonutustega?

3. Eelmistele küsimustele vastamisel tuleb arvestada asjaolu, et järelevalvesüsteemi on veel oluliselt nõrgendatud äriõiguse reformiga, eelkõige seoses ühistutega, mis on […] seaduse [nr 311/2004] tähenduses „peamiselt", mitte täielikult liikmetevahelised[.]

4. Olenemata sellest, kas vaidluse all olevad maksusoodustused on riigiabiks kvalifitseeritavad või mitte – kas ühistu õigusliku vormi kasutamist, isegi kui mitte arvestada pettuse või kelmuse võimalust, saab käsitada õiguse kuritarvitusena, kui seda õiguslikku vormi kasutatakse ainult või peamiselt maksusäästu saamise eesmärgil?"

III. Menetlus Euroopa Kohtus

17. Eelotsusetaotlus registreeriti Euroopa Kohtu kantseleis 25. veebruaril 2008.

18. Kirjalikud märkused esitasid Paint Graphos ja Adige Carni, Itaalia, Hispaania ja Prantsuse valitsus ning Euroopa Ühenduste Komisjon.

19. Paint Graphos, Adige Carni, M. Franchetto, Itaalia, Hispaania ja Prantsuse valitsus, komisjon ja EFTA järelevalveamet olid

esindatud kohtuistungil, mis toimus 11. märtsil 2010. [6]

IV. Eelotsuse küsimuste vastuvõetavus

A. *Poolte märkused*

20. Paint Graphos, Adige Carni ning Itaalia valitsus teevad Euroopa Kohtule ettepaneku tunnistada eelotsuse küsimused vastuvõetamatuks. Komisjoni arvates peaks Euroopa Kohus otsustama, et tal puudub pädevus vastata eelotsusetaotlused esitanud kohtu esitatud eelotsuse küsimustele.

21. See arutluskäik põhineb ühelt poolt sellel, et puudub piisav teave põhikohtuasjade õiguslike ja faktiliste asjaolude kohta, ning teiselt poolt sellel, et puuduvad piisavad põhjendused selle kohta, et esitatud küsimused on asjakohased. Pooled nimelt kahtlevad Euroopa Kohtu vastuse tarvilikkuses põhikohtuasjade lahendamise seisukohalt ning väidavad, et Euroopa Kohtule esitatud küsimused on ennatlikud, hüpoteetilised või isegi fiktiivsed.

22. Komisjoni ning Itaalia ja Hispaania valitsuse arvates on kolm esimest küsimust igal juhul vastuvõetamatud, kuna need puudutavad siseriiklikke sätteid, mida ei saa põhikohtuasjade raames kohaldada. Komisjoni arvates kehtib sama ka neljanda küsimuse puhul, kuna küsimust tegevuse kohta, mille eesmärk on saada soodustusi ühenduse õiguse alusel, ei tekigi, sest soodustused tulenevad käesoleval juhul üksnes siseriiklikust õigusest, mistõttu ei saa ka kohaldada ühenduse põhimõtet, et õigust ei tohi kuritarvitada.

23. Lõpuks on toodud esile ka probleemid, mis on seotud komisjoni ainupädevusega otsustada riigiabi ühisturuga kokkusobivuse üle. Seega on komisjoni arvates ka teine küsimus vastuvõetamatu.

B. *Hinnang esitatud küsimuste vastuvõetavusele*

24. Kõigepealt märgin, et käesoleva menetluse raames Euroopa Kohtule esitatud eelotsusetaotluste puhul on vägagi problemaatiline nende vastuvõetavus.

25. Esiteks ei võimalda eelotsusetaotluste napp sõnastus aru saada asjaomase siseriikliku süsteemi üksikasjadest ega põhikohtuasjade asjaoludest. Nii siseriikliku kohtu antud teave kui ka mitmesugused materjalid,

6 – Kohtukutse lisas paluti pooltel oma kohtukõnedes keskenduda küsimusele, kas sellised maksuvabastused nagu põhikohtuasjas käsitletavad võivad endast kujutada riigiabi EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses ja kui see on nii, siis millistel tingimustel. Itaalia valitsusele esitati ka küsimus olemasoleva abiga seotud vaidluse aspekti kohta.

mis märkusi esitanud pooled on toimikusse lisanud, tekitavad pigem segadust asjaomase siseriikliku õiguse sisu osas. Lisaks ei ole Euroopa Kohtule ka esitatud täpset teavet muude äriühinguvormide kui ühistute maksustamise kohta, ehkki need andmed on hädavajalikud selleks, et hinnata olukordade võrreldavust, mis on riigiabi mõiste puhul omane olulise tähtsusega mõistetele „soodustus" ja „valikulisus".

26. Teiseks tundub veelgi ebakindlam olevat seos liidu õiguse ja eelotsusetaotlused esitanud kohtule lahendamiseks esitatud asjade vahel. Võttes arvesse põhikohtuasjade eset ja laadi, on keeruline täielikult mõista, kuidas võiks Euroopa Kohtu vastus olla tarvilik eelotsusetaotlused esitanud kohtus pooleliolevate vaidluste lahendamise seisukohast. Kõnealused kohtuasjad puudutavad maksuhalduri teostatud kontrollide õiguspärasust, samas kui esitatud küsimused puudutavad maksusoodustuste võimalikku kvalifitseerimist EÜ artikli 87 alusel. Märgin lisaks, et Paint Graphos täpsustab, et pooleliolevad menetlused käsitlevad tulude kontrollimisega seotud sätteid, mitte maksumäärade olemust või kooskõla ühenduse õiguse sätetega.

27. Veel tuleb seoses M. Franchetto juhtumiga tõdeda, et kõnealuse vaidluse ese on mitte asjaomase ühistu maksustamine, vaid M. Franchetto kui füüsilise isiku maksustamine. Vastupidi eelotsusetaotluse sõnastusele näib, et ühistu, mille osanik oli M. Franchetto, ei olnud mitte presidendi dekreedi nr 601/1973 artiklis 11 nimetatud tööühistu, vaid väikesemahulise kalapüügi ühistu, mis kuulub kõnealuse dekreedi artikli 10 reguleerimisalasse ning selle sätte ulatust ei ole eelotsusetaotlused esitanud kohus selgitanud.

28. Kolmandaks arutleb eelotsusetaotlused esitanud kohus probleemistiku üle, mis on seotud siseriiklike meetmete proportsionaalsusega võrreldes ühistu eesmärkidega, mis näivad olevat siseriiklikus õiguskorras kindlaks määratud. Siseriiklike maksumeetmetega kaitstud huvide ja konkurentsimoonutuste vahelise tasakaaluga seotud kriteeriumide analüüsimine aga seostub võimaliku riigiabi ühisturuga kokkusobivuse analüüsimisega.

29. Neljandaks tuleb nentida, et kolmanda küsimuse puhul on tegemist pigem mõtisklusе või kommentaariga, mida ei saa käsitleda eraldi küsimusena.

30. Lõpuks märgin, et neljas esitatud küsimus kuulub üksnes siseriikliku õiguse valdkonda ning seega ei ole Euroopa Kohus pädev sellele vastama. Eelotsusetaotlused esitanud kohtu küsimus nimelt puudutab seost ühistu õigusliku vormi kasutamise ja maksusäästu vahel.

31. Nimetatud raskusi arvesse võttes piisab meenutamisest, et vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale saab Euroopa Kohus siseriikliku kohtu esitatud eelotsusetaotlusele vastamata jätta vaid siis, kui on ilmne, et taotletud ühenduse õiguse tõlgendus ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja tegelike faktiliste asjaolude või esemega, või juhul, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele. [7]

32. Siseriiklik kohus peab tooma välja täpsed põhjused, miks tal tekkisid kahtlused teatavate liidu õiguse sätete tõlgendamise ja kehtivuse suhtes. Euroopa Kohus on otsustanud, et siseriiklik kohus peab esitama vähemalt minimaalsed selgitused, miks on olulised just need ühenduse sätted, mille tõlgendamist või kehtivuse kontrollimist ta palub, ning kuidas on need sätted ja kohtuasjas kohaldatavad siseriiklikud õigusnormid omavahel seotud. [8]

33. Pealegi ei ole Euroopa Kohus pädev lahendama küsimust, kas siseriiklik meede on kooskõlas liidu õigusega. [9] Samuti ei saa ta otsustada abimeetmete või abikava ühisturuga kokkusobivuse üle, kuna vastava hinnangu andmine kuulub komisjoni ainupädevusse, alludes samas Euroopa Liidu kohtu kontrollile. [10] Ka puudub Euroopa Kohtul pädevus hinnata põhikohtuasja faktilisi asjaolusid või kohaldada liidu õigusnorme siseriiklike meetmete ja olukordade suhtes, kuna nimetatud küsimused kuuluvad siseriikliku kohtu ainupädevusse. [11]

34. Eeltoodu põhjal tuleks kõik Euroopa Kohtule esitatud küsimused tunnistada vastuvõetamatuks.

35. Juhuks kui Euroopa Kohus otsustab nii radikaalset ettepanekut siiski mitte järgida, teen ma ettepaneku keskenduda üksnes esimese eelotsuse küsimuse analüüsimisele.

36. Selles suhtes näib, et Corte suprema di cassazione lähtub hüpoteesist, mille kohaselt isegi juhul, kui asjaomastel ühistutel oleks õigus maksuvabastusele, ei saaks nad asjaomaseid soodustusi kasutada, kuna tegemist oleks ebaseadusliku riigiabiga.

7 – 16. juuli 1992. aasta otsus kohtuasjas C-343/90: Lourenço Dias (EKL 1992, lk I-4673, punkt 20) ning 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-314/08: Filipiak (EKL 2009, lk I-11049, punkt 42 ja seal viidatud kohtupraktika).

8 – 9. märtsi 2000. aasta otsus kohtuasjas C-437/97: EKW ja Wein & Co (EKL 2000, lk I-1157, punkt 52).

9 – Vt eelkõige 26. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-118/08: Transportes Urbanos y Servicios Generales (EKL 2010, lk I-635, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

10 – Vt 23. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-237/04: Enirisorse (EKL 2006, lk I-2843, punkt 23).

11 – Vt 30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-451/03: Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti (EKL 2006, lk I-2941, punkt 69 ja seal viidatud kohtupraktika).

37. Seega on siseriikliku kohtu eelotsusetaotluse ja eelkõige esimese küsimuse eesmärk see, et Euroopa Kohus analüüsiks ühistuid puudutava siseriikliku maksusüsteemi kooskõla liidu õigusega. Selleks esitab siseriiklik kohus asjaomase Itaalia maksuõiguse arengust pika ja põhjaliku ülevaate, mis enamalt jaolt ei ole põhikohtuasjade suhtes kohaldatav, ning viitab nii Euroopa Kohtu praktikale kui ka mitmele komisjoni teatisele, mis käsitlevad riigiabi eeskirjade kohaldamist siseriiklikele maksumeetmetele.

38. Ehkki Euroopa Kohus ei ole EÜ artikli 234 alusel pädev tegema eelotsuseid siseriiklikku õiguskorda kuuluvate normide tõlgendamise kohta, [12] on ta siiski pädev esitama eelotsusetaotluse esitanud kohtule kõik liidu õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mis võimaldavad siseriiklikul kohtul hinnata siseriikliku meetme kokkusobivust liidu õigusega tema menetluses oleva kohtuasja lahendamisel. [13] Riigiabi valdkonnas võib Euroopa Kohus anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tõlgendusjuhised, mis võimaldavad viimasel kindlaks teha, kas siseriiklikku meedet saab käsitada riigiabina liidu õiguse tähenduses. [14]

39. Käesoleval juhul, võttes arvesse eelotsusetaotlused esitanud kohtu esitatud faktilisi ja õiguslikke asjaolusid, näib mulle olevat mõistlik otsustada, et Euroopa Kohtu käsutuses on minimaalne teave, mille alusel lahendada eelotsusetaotlus osaliselt juhul, kui esimene esitatud küsimus ümber sõnastada, [15] nii et Euroopa Kohus teeb otsuse mõiste „riigiabi" kriteeriumide kohta seoses asjaomase maksusüsteemiga. Pärast kõnealust analüüsi jääb eelotsusetaotlused esitanud kohtu ülesandeks Euroopa Kohtu esitatud asjaolusid arvestades lahendada küsimus, kas ühistutele suunatud võimalik maksusoodustus võib olla riigiabi EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses.

40. Lisaks tuleb kõnealuse ümbersõnastamise puhul piirduda siseriiklike sätetega, mis on kohaldatavad põhikohtuasjadele. Kuna eelotsusetaotlused esitanud kohus kinnitab kõigis kolmes eelotsusetaotluses, et tegemist on tootmis- ja tööühistutega, teen ma ettepaneku piirduda esimese eelotsuse küsimuse analüüsimisel presidendi dekreedi nr 601/1973 artikliga 11.

41. Lõpuks märgin, et Euroopa Kohus on sõnaselgelt nentinud, et sarnaselt komisjoniga on siseriiklikel kohtutel pädevus tõlgendada

12 – 26. septembri 1996. aasta otsus kohtuasjas C-341/94: Allain (EKL 1996, lk I-4631, punkt 11).

13 – Vt eespool viidatud kohtuotsused Enirisorse (punkt 24) ja Transportes Urbanos y Servicios Generales (punkt 23).

14 – Vt 10. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C-140/09: Fallimento Traghetti del Mediterraneo (EKL 2010, lk I-5243, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

15 – 8. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-45/06: Campina (EKL 2007, lk I-2089, punkt 30), 23. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-427/06: Bartsch (EKL 2008, lk I-7245, punkt 31) ja 5. märtsi 2009. aasta otsus kohtuasjas C-350/07: Kattner Stahlbau (EKL 2009, lk I-1513, punkt 24).

mõistet „riigiabi”.[16] Seega kui siseriiklikul kohtul tekib kahtlusi kõnealuse mõiste tõlgendamise suhtes, on tal õigus esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotlus. Siseriiklike kohtute ja Euroopa Kohtu koostöö ei tohiks siiski häirida liidu institutsioonidele omistatud pädevuste tasakaalu. Liidu õigusega kooskõla analüüsimise puhul on siseriikliku kohtu roll seega komisjoniga võrreldes ikkagi teisejärguline.

V. Sissejuhatavad märkused ühistute kohta

A. *Ühistute tunnusjooned ja maksustamisviis*

42. Ühistud on füüsilistest või juriidilistest isikutest koosnevad rühmitused, mis on isikuga tugevalt seotud ning järgivad erilisi toimimispõhimõtteid, mille hulka kuuluvad demokraatliku struktuuri ja kontrolli põhimõte ning majandusaasta puhaskasumi õiglase jaotamise põhimõte.[17]

43. Ühistute eripära illustreerib mõiste „liikmetevaheline soodustus”, mis võib teostuda kahe eri tehnika kaudu: vahetu soodustuse näol või hilisema soodustuse ehk tagasimaksete näol. Ühistute puhul on lisaks võimalik eristada tulu, mis on saadud liikmetega tehtud tehingutest ja tulu, mis on saadud kolmandate isikutega tehtud tehingutest.[18]

44. Ühistu liikmetega tehtud tehingute puhul jaotatakse tulu liikmete vahel kahes järgus. Vahetu soodustus saadakse makstud hinnaga seotud kohtlemisest või liikme ostetud kaubale kohaldatavast allahindlusest. Hilisem soodustus saadakse tagasimakse näol, mis tähendab ühistu poolt liikmetele perioodiliselt makstavat summat, mis sõltub sidemetest ühistuga ja märgitud kapitali suurusest.

45. Ühistutele ette nähtud maksustamise süsteem on tihedalt seotud nende kapitali struktuuriga ja selle aluseks oleva majandussüsteemiga. Seega võib sellest järeldada, et

16 – 22. märtsi 1977. aasta otsus kohtuasjas 78/76: Steinike & Weinlig (EKL 1977, lk 595, punkt 14); 21. novembri 1991. aasta otsus kohtuasjas C-354/90: Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires ja Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (EKL 1991, lk I-5505, punkt 10); 11. juuli 1996. aasta otsus kohtuasjas C-39/94: SFEI jt (EKL 1996, lk I-3547, punkt 49) ja 5. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-368/04: Transalpine Ölleitung in Österreich (EKL 2006, lk I-9957, punkt 39).

17 – Cathiard, C., „La société coopérative européenne”, *La semaine juridique. Entreprise et affaires*, nr° 1, 2009, lk 34–50.

18 – Bassi, A., *Le società cooperative*, UTET, Torino, 1995, lk 30.

ühistud toimivad neile omases õiguslikus ja majanduslikus raamistikus.

46. Ühistute tulu maksustamisviisi keerulisust illustreerib eri liikmesriikides väljatöötatud lahenduste mitmekesisus. [19] Õiguskirjanduses on väidetud, et selline maksuõiguslik „heterogeensus" kajastab nende eraõiguslikku „heterogeensust" ning see näib olevat vajalik selliste eesmärkide saavutamiseks, mis vaatamata ühistute konkurentsist tingitud arengule on endiselt erinevad kasumit taotlevate äriühingute eesmärkidest. [20]

47. Teatavates siseriiklikes süsteemides kohaldatakse ühistutele üldisi äriühingute maksustamise õigusnorme. [21] Teistes liikmesriikides kohaldatakse maksuvabastuse meetodit, mis tähendab ühelt poolt nn läbipaistvuse süsteemi, mille puhul omistatakse ühistu saadud tulu liikmetele, ning teiselt poolt ainult sellise tulu maksuvabastust, mis on saadud tehingutest liikmetega, kes peavad ise maksma füüsilise isiku tulumaksu jaotatud kasumilt. [22] Teatavad siseriiklikud süsteemid võimaldavad tagasimakse maksustatavast summast maha arvata. [23] Ning lõpuks on võimalik käsitada liikmetele jaotatud kasumit dividendidena ning kohaldada neile madalamat maksumäära. [24]

48. Tihti on ühistute maksustamine seotud kohustusega järgida teatavaid ühistutele omaseid tegutsemisnorme. Kui seda nõuet ei täideta, on sellel olulised maksuõiguslikud tagajärjed. Seega ei ole alati võimalik määrata kindlaks erinevusi ühistute maksustamist reguleerivate põhimõtete ja kapitaliühingute üldise maksustamise vahel selleks, et selgitada välja, kas kõnealused erinevused tulenevad eesmärgist soodustada ühistuid või ühistute erilisest iseloomust. [25]

49. Itaalias on tootmis- ja tööühistud arenenud ühelt poolt kui käsitööliste ühendused (esimese asutasid 1855. aastal Altare klaasimeistrid) ja teiselt poolt kui organisatsioonid,

19 – Ühistute maksustamise ülevaate kohta EL 12 liikmesriikides vt Stracke, B., *Besteuerung von Genossenschaften in der Europäischen Union,* Erich Schmidt Verlag, Bielefeld, 1997.

20 – Lolli, R., „Social Cooperatives in the Context of Recent Italian Regulation", *Droit comparé des coopératives européennes,* Larcier, Luxembourg, 2009, lk 89.

21 – Alguacil Marí, M. P., „Il trattamento fiscale delle cooperative alla luce del regime europeo degli aiuti di Stato", *Rivista di diritto tributario internazionale (International tax law review),* 1, 2004, lk 51–79. Autor paigutab sellesse rühma Iirimaa ja enamiku Austria ja Kreeka ühistutest.

22 – Alguacil Marí, M. P., *op. cit.*, liigitab sellesse kategooriasse eelkõige Portugali Vabariigi tarbijaühistute osas, Saksamaa Liitvabariigi ja Kreeka Vabariigi põllumajandusühistute osas ning Itaalia Vabariigi põllumajandus- ja kalandusühistute osas.

23 – Alguacil Marí, M. P, *op. cit.*, märgib eelkõige ära Saksamaa Liitvabariigi, Taani Kuningriigi, Soome Vabariigi ning Suurbritannia ja Põhja-Iiri Ühendkuningriigi.

24 – Alguacil Marí, M. P, *op. cit.*, märgib selles rühmas ära eelkõige Portugali Vabariigi ja Hispaania Kuningriigi.

25 – Vt Mannio, L., *Osuuskunnat ja verotus*, Edita, Helsinki, 2004, lk 73.

mis ühendavad kehalist tööd tegevaid kvalifikatsioonita töölisi. Viimased on asutatud (esimene 1883. aastal Ravennas) selleks, et parandada struktuurse või hooajalise töötuse all kannatavate liikmete võimalust tööd saada, esialgu eelkõige ehitusvaldkonnas, hiljem üsna erinevates tegevusvaldkondades. Märgin siinkohal, et Itaalias tehakse vahet põllumajandus- või kalandussektoris tegutsevate tootmis- ja tööühistute ning ülejäänud tootmis- ja tööühistute vahel. [26]

50. Käesolevas asjas selgub eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal Itaalia õiguskorras kohaldatud sätete kohaselt olid ühistud täielikult või osaliselt vabastatud mitmest maksust, et täita spetsiifilist majanduslikku eesmärki, mida Itaalia põhiseaduse artikkel 45 näeb ühistute sotsiaalses ülesandes ja liikmetevahelises olemuses.

51. Oluline on märkida, et ajutise riigipea 14. detsembri 1947. aasta seadusandliku dekreedi nr 1577 (edaspidi „Basevi seadus") artikli 26 kohaselt loeti liikmetevahelisuse tingimused täidetuks juhul, kui ühistu põhikiri sisaldas järgmisi klausleid. Esiteks keeld jaotada dividende suurema summa ulatuses kui tegelikult makstud kapitali suhtes kohaldatava seadusjärgse intressi määr, teiseks keeld jagada reservkapitali liikmete vahel ühistu olemasolu ajal ja kolmandaks kohustus kanda ühistu lõpetamisel kogu vara, v.a makstud kapital ja võimalikud dividendid, üle liikmetevaheliste avalike huvide kohaselt.

52. Nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab, iseloomustab tootmis- ja tööühistuid see, et liikmed tegutsevad ettevõtjate või töötajatena. Kõnealustes ühistutes, nagu käesolevas kohtuasjas, teevad liikmed oma tööd ühistus ning nende tööst tulenev ülejääk võidakse lisatasuna ümber jagada. [27]

53. Käesoleva menetluse raames märkusi esitanud poolte antud teabest nähtub, et ühistu puhul määratakse maksustatav summa kindlaks samamoodi nagu äriühingute puhul.

26 – Tootmis- ja tööühistute ajaloo kohta Itaalias vt Klingberg, W., *op. cit.*, lk 21–27. Aastal 1911 vastu võetud õigusnormides sätestati erisüsteem, mis puudutab riiklikes ehitustöödes osaleda soovivate tootmis- ja tööühistute ülejäägi jagamist. *Ibidem*, lk 123 ja 124.

27 – Starcke arvates on Lõuna-Euroopa liikmesriikidele iseloomulike tootmis- ja tööühistute eesmärk parandada liikmete võimalusi tööd saada. Nende spetsiifilise maksustamisviisi eesmärk omakorda on edendada kõnealuste ühistute kestvust ühistu ühise kapitali kogumise kaudu. Vt Stracke, B., *op. cit.*, lk 46.

Põhimõtteliselt on tegemist protsendiga ettevõtja tegevusest tulenevast netokasumist. Siinkohal tuleb lisada, et toimikust nähtub, et kõigil äriühingutel on õigus makstud töötasud maksustatavast tulust maha arvata.

B. *Presidendi dekreedi nr 601/1973 artikkel 11*

54. Lõpuks märgin, et lisaks eelotsusetaotluses esile toodud probleemidele on pooled ühistute maksustamist arutanud ka laiemalt kui presidendi dekreedi nr 601/1973 artikli 11 sätestatud maksuvabastuste raames. Mulle näib, et eelkõige komisjon täpsustas kohtuistungil oma seisukohti kirjalike märkustega võrreldes, tõstatades küsimuse selle kohta, et Itaalia õiguses ei maksustata ühistute jagamatuid reserve.

56. Presidendi dekreedi nr 601/1973 artikli 11 lõike 1 kohaselt antakse ühistutele maksuvabastus juhul, kui makstud töötasude summa moodustab vähemalt 60 % kõikide muude kulude kogusummast, välja arvatud kulutused toorainele ja varudele. Sellise maksuvabastuse eelduseks on seega, et on võimalik määrata kindlaks liikmete töö panuse ja muude tootmistegurite (näiteks kapitali ja kolmandate isikute töö) panuse vaheline suhe, kaasa arvatud üldkulud ning kulutused kaubale ja seadmetele. Sellise parameetri kindlaksmääramine võimaldab kontrollida tegelikult makstud töötasude ja kõikide muude ühistu kantud kulude vahelist suhet. [28] Juhul kui töötasude summa jääb 60 % ja 40 % vahele, vähendatakse eespool nimetatud makse poole võrra. [29]

55. Seoses sellega leian, et tootmis- ja tööühistute puhul on see küsimus oluline vaid juhul, kui asjaomane ühistu ei ole saanud põhikohtuasjas käsitletavaid maksuvabastusi. Euroopa Kohtu hinnangu ulatus peaks minu arvates aga piirduma küsimusega, kas presidendi dekreedi nr 601/1973 artiklis 11 nimetatud tootmis- ja tööühistutele kehtivad maksuvabastused võivad täita mõistele „riigiabi" EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses omased kriteeriumid.

57. Lisaks kohaldatakse presidendi dekreedi nr 601/1973 artikli 11 lõikes 1 sätestatud maksuvähendust vaid juhul, kui ühistud vastavad eespool nimetatud Basevi seaduse artiklis 23 ette nähtud tingimustele.

28 – Stillitani, G., „La piccola società cooperativa: applicazione delle agevolazioni fiscali", *Sistema Leggi d'Italia*, Dottrina, 2008. Vt ka Stracke, B., *op. cit.*, lk 180 ja 181.

29 – Matemaatiliselt tähendab see, et 50 % tuludest on maksuvabad.

58. Presidendi dekreedi nr 601/1973 artikli 11 lõige 3 võimaldab ühistu tulust maha arvata liikmetest töötajatele lisaks töötasule makstud summad 20% võrra suurendatud kehtivate palkade piires, kuna kõnealused summad on samastatavad tagasimaksetega, st liikmetele antava hilisema liikmetevahelise soodustusega. Itaalia õiguskirjanduses on seetõttu märgitud, et kõnealune mahaarvamine ei kujuta endast erandit üldkohaldatavast äriühingute ja kaubandusüksuste maksusüsteemist. [30]

59. Minu arvates kehtestab kõnealune säte piirangu võimalusele jaotada ühistu ülejääk liikmetele selliste töötasu lisade vormis, mida saab ühistu maksustatavast tulust maha arvata.

60. Nagu Itaalia valitsus kohtuistungil täpsustas, saab liige ühistule tehtud töö eest töötasu ning see tulu maksustatakse progresseeruva tulumaksuga. Liikmetele lisatasuna makstud summadele kohaldatakse maksuvähendust, kuna kõnealused lisatasud on võrreldavad palgatööst saadava tuluga. Kõnealustelt lisatasudelt maksab maksu töötav liige. [31]

VI. Maksusüsteemi kvalifitseerimine riigiabiks

A. *Mõiste „riigiabi" üldised kriteeriumid*

61. Mõiste „riigiabi" EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses sisaldab mitte ainult toetust positiivses tähenduses nagu subsiidiumid, vaid ka erinevas vormis sekkumisi, mis leevendavad äriühingut tavaliselt koormavaid maksukohustusi ja mis ei ole subsiidiumid selle sõna kitsamas tähenduses, kuid on nendega laadilt kui ka toimelt samasugused. [32]

62. Sellest tuleneb, et iga meede, millega ametiasutused annavad teatud ettevõtjatele maksuvabastuse, mis küll ei ole seotud riiklike ressursside üleandmisega, kuid mis asetavad soodustatud isiku soodsamasse majanduslikku olukorda kui teised maksukohustuslased, on riigiabi EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses. [33]

30 – Pistolesi, F., „Le agevolazioni fiscali per le cooperative", *TributImpresa,* nr 3/2005.

31 – Testo unico delle imposte sui redditi D.P. R 22/12/1986 n. 917 (22. detsembril 1986. aastal vastu võetud otseste maksude terviktekst nr 917) artiklist 50 nähtub, et palgatööst saadava tuluna käsitatakse tootmis- ja tööühistute töötavate liikmete saadud töötasusid, mis on kõige rohkem 20% suuremad kui kehtivad palgad.

32 – 8. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-143/99: Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (EKL 2001, lk I-8365, punkt 38); 20. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-126/01: GEMO (EKL 2003, lk I-13769, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika); 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-501/00: Hispaania *vs.* komisjon (EKL 2004, lk I-6717, punkt 90 ja seal viidatud kohtupraktika); 15. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-66/02: Itaalia *vs.* komisjon (EKL 2005, lk I-10901, punkt 77) ja 22. juuni 2006. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-182/03 ja C-217/03: Belgia ja Forum 187 *vs.* komisjon (EKL 2006, lk I-5479, punkt 86).

33 – 15. märtsi 1994. aasta otsus kohtuasjas C-387/92, lk I-877, punkt 14) ja eespool viidatud kohtuotsus Itaalia *vs.* komisjon (punkt 78).

63. Seoses ühistutega nähtub komisjoni 23. veebruari 2004. aasta teatisest,[34] et teatavad liikmesriigid, nende hulgas ka Itaalia Vabariik, leiavad, et ühistu kapitali spetsiifilisele olemusele omaste piirangute tõttu peaks sellele kohaldama erilist maksustamisviisi. Komisjon kutsus seetõttu liikmesriike üles järgima põhimõtet, mille kohaselt teatavatele ettevõtlusvormidele tehtavad maksusoodustused peavad olema tasakaalus seadusandlike piiridega, ühiskondliku lisaväärtusega või sellele ettevõtlusvormile omaste piirangutega ega tohi tekitada ebaausat konkurentsi.

64. Euroopa Kohus on korduvalt leidnud, et riigipoolsete sekkumistega taotletavast eesmärgist ei piisa selleks, et kohe välistada nende kvalifitseerimine „abiks" EÜ artikli 87 tähenduses.[35] EÜ artikli 87 lõige 1 ei erista riigipoolseid sekkumisi nende põhjuste või eesmärkide alusel, vaid määratleb neid nende mõju põhjal.[36]

65. Selle küllaltki lihtsa lähenemisviisi rakendamine tekitab siiski raskusi eri õiguslikus vormis tegutsevate ettevõtjate maksustamise kontekstis. Väikeste ja keskmise suurusega ettevõtjate puhul võib peaaegu samase tegevusega tegeleda isikuühingu,[37] kasumit taotleva kapitaliühingu[38] või ühistu vormis või isegi füüsilisest isikust ettevõtjana.

66. Märgin sellega seoses, et ehkki ettevõtjate õiguslike vormide tüpoloogia on paljuski liikmesriikide vahel võrreldav, on eelkõige ettevõtjate õigus- või isegi teovõime kontseptsiooni[39] vahel siiski liikmesriigiti olulisi erinevusi.

67. Eri õiguslike vormide maksustamine võib põhineda klassikalisel kahekordse maksustamise põhimõttel, mis juhul maksustatakse majandustegevusest saadud tulu ettevõtja tuluna ja omaniku tuluna. Ühekordse maksustamise süsteemide puhul seevastu maksustatakse kõik sellise tegevuse tulud kas ettevõtja maksustamisel nii, et osanikele jaotatud kasum on maksust vabastatud, või osanike maksustamisel nii, et ettevõtjat ei

34 – Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa Parlamendile, Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ning Regioonide Komiteele ühistute edendamise kohta Euroopas (KOM(2004) 18 (lõplik)).

35 – 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-487/06 P: British Aggregates *vs.* komisjon (EKL 2008, lk I-10505, punkt 84 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 – Eespool viidatud kohtuotsus British Aggregates *vs.* komisjon (punkt 85).

37 – Täisühing, usaldusühing.

38 – Osaühing või aktsiaselts.

39 – Itaalia õigus näeb vahet tegevat *soggettività giuridica* ja *personalità giuridica* vahel. Vt Magrini, P. P., *Italienisches Gesellschaftsrecht: das neue Recht und seine erweiterten Aufbau- und Finanzierungsformen,* Sellier European Law Publishers, München, 2004, lk 8.

maksustata. Loomulikult on olemas ka variante, mis kombineerivad nimetatud mudelite teatavaid aspekte.

B. *Soodustus*

68. Kesksete mõistete „soodustus" ja „valikulisus" määratlemisel liikmesriigi seadusandja poolt maksuõiguse sätete vastuvõtmisel tehtud valikute kontekstis varitseb seega teatav näilise sisulise selguse oht, mis võib tegelikult muuta asjaomase problemaatika analüüsimise segasemaks.

71. Tuleb nentida, et soodustus EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses esineb vaid juhul, kui meede näeb ette maksukoormuse kergendamise võrreldes maksusüsteemis sätestatud tavapärase olukorraga. Soodustuse määratlemise puhul maksusüsteemi raames on seega põhimõiste „üldine maksusüsteem". [40]

69. Eelkõige soovin ma siinkohal lisada, et maksusüsteemi olemusega või üldise ülesehitusega seotud põhjenduse olemasolu on oluline nii mõiste „soodustus" kui ka mõiste „valikulisus" analüüsimisel.

72. Et tuvastada, kas tegemist on soodustusega, tuleb kõigepealt määrata kindlaks liikmesriigi maksusüsteemis juriidilistele isikutele kohaldatav üldine maksustamise tase. Kuna see on väga keeruline, tuleb võrrelda soodustust saava ettevõtja olukorda selliste ettevõtjate olukorraga, kes on asjaomase meetme eesmärki silmas pidades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras. [41]

70. Mõlemal juhul tuleb analüüsida erinevat kohtlemist maksusüsteemi sees võrreldes hüpoteetilise olukorraga, kus sellist kohtlemist ei ole, samuti tuleb hinnata liikmesriigi seadusandja sellise valiku ulatust ja põhjuseid. Ettepaneku lühiduse huvides olen otsustanud käsitleda soodustuse esinemise küsimust pigem formaalsest vaatepunktist ning arutleda valikulisuse kontekstis tunnusjoonte üle, mis iseenesest võiksid seada küsimuse alla soodustuse esinemise majanduslikus mõttes.

73. Lisaks tuleks kontseptuaalselt vahet teha formaalse soodustuse ja tegeliku soodustuse vahel. Kui ka teatavat tüüpi soodustus on määratletud maksukoormuse kergendamisena, tuleb siiski analüüsida, kas tegemist ei ole vahendiga teatava maksusätte kohaldamise

40 – Rossi-Macanico, P., „The specificity criterion in fiscal aid review: proposals for state aid control of direct business tax measures", *EC tax review,* 16. kd, 2007, nr 2, lk 91.

41 – Vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (punkt 41), 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-308/01: GIL Insurance jt (EKL 2004, lk I-4777, punkt 68 ja seal viidatud kohtupraktika) ja 3. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-172/03: Heiser (EKL 2005, lk I-1627, punkt 40).

välistamiseks teise sätte kasuks. Näiteks võib maksusoodustus tähendada seda, et teatava tegevuse maksustamine toimub mõne teise süsteemi raames. [42] Maksusoodustust võivad ka tasakaalustada või õigustada kohustused, mis tulenevad juriidilise isiku teatava vormi õiguslikust struktuurist, ning see välistab soodustuse iseloomu majanduslikus mõttes. [43]

74. Käesoleval juhul vabastab presidendi dekreedi nr 601/1973 artikli 11 lõige 1 tootmis- ja tööühistu maksustatava tulu maksust täies ulatuses või osaliselt vastavalt sellele, kui suur on liikmete töö panus majandusliku väärtuse loomisse kõnealuse ühistu tegevuse raames. Maksuvabastuse ulatus määratakse kindlaks ligikaudselt. Eespool nimetatud säte ei reguleeri liikmetele tegelikult makstud töötasude mahaarvatavust, kuna kõnealune mahaarvatavus tuleneb üldistest sätetest, mis reguleerivad juriidilise isiku maksustatava tulu arvutamist.

75. Seega juhul, kui Euroopa Kohus otsustab formaalse lähenemise kasuks, on kõnealune maksuvabastus kindlasti soodustus. Erandina üldiselt juriidilistele isikutele kohaldatavast normist on asjaomaste ühistute maksustatav tulu maksust vabastatud.

76. Siiski tekib mul küsimus, kas selline formaalne lähenemisviis on õigustatud asjaomase sätte majandusliku mõju analüüsi vaatepunktist.

77. On küll selge, et ühtsete eeskirjade kohaldamine eri äriühinguvormidele on võimatu, ilma et tehtaks meelevaldseid oletusi tulu tekkimisele kaasa aitavate majanduslike tegurite maksustamise kohta. Liikmesriikidel on maksupoliitika raames oluline kaalutlusõigus tootmistegurite maksustamise valiku ja ulatuse suhtes. [44]

42 – Sellega on ilmselt tegemist presidendi dekreedi nr 601/1973 artiklis 10 sätestatud maksuvabastuse puhul, mis puudutab põllumajanduslikku tegevust. Paint Graphose kirjalikest märkustest nähtub, et IRES-i kindlaksmääramise üldeeskirjade kohaselt on ühistute tegelik tulu täies ulatuses maksustatav. Sellest tuleneb, et põllumajandustootja, kes annab oma tooted ühistule, peaks endiselt maksma füüsilise isiku tulumaksu kinnisvaratulu alusel sel lihtsal põhjusel, et ta omab põllumajandusmaad nagu teisedki põllumajandustootjad ning et lisaks peaks ühistu – ja ühistu kaudu ka selle liige – maksma IRES-i oma toodete töötlemisest, müügist vms saadud tuludelt, samas kui sõltumatu põllumajandustootja ei maksa selliselt tulult mingit maksu. Asjaomase maksuvabastuse eesmärk on seega tasakaalustada seda erinevat kohtlemist, mis – juhul kui seda ei korrigeeritaks – kaotaks täielikult igasuguse huvi kasutada ühistu õiguslikku vormi põllumajandustootjate ühinemise viisina. Märgin veel, et isikuühingute maksustamist reguleerib tihtipeale eespool nimetatud läbipaistvuse põhimõte, mille kohaselt ühing vabastatakse maksust, kuid selle tulud maksustatakse liikmete maksustamisel olenemata sellest, kas tulu on liikmetele jaotatud või mitte.

43 – Rossi-Macanico, P., *op. cit.*, lk 92 ja 93. Autor nendib, et maksusüsteemi loogikas sisalduvad erinevused ei ole erandid ning järelikult ei ole need soodustused, mida peaks põhjendama.

44 – Minu arvates on kõnealune kaalutlusruum olemas näiteks ettevõtja omaniku/liikme tulu teatavate osade klassifitseerimisel töö- või kapitalituluks või eri maksuastmete kehtestamisel.

78. Majanduslikus mõttes ei ole presidendi dekreedi nr 601/1973 artikli 11 lõikes 1 sätestatud maksuvabastus minu arvates siiski EÜ artikli 87 lõikes 1 nimetatud soodustus. Toimikust nähtub, et juriidiliste isikute üldine maksustamissüsteem ei ole üldiselt kohaldatav liikmetevahelisuse põhimõtet järgivatele äriühingutele, välja arvatud mõned erandid. Mulle näib, et kui ühistutele kohaldatakse juriidiliste isikute maksustamise üldisi eeskirju, soovitakse kõnealuste eeskirjadega reguleerida asjakohaseid maksubaasi kindlaksmääramise ja maksustatava tulu arvutamise tegureid. Lõplik maksustamine toimub siiski erandsätete alusel, mida kohaldatakse kas kõikidele ühistutele või siis teatavat tüüpi või teatava sektori ühistutele. Nii näiteks kohaldatakse üldist süsteemi tervikuna ühistule vaid juhul, kui ühistu ei ole täitnud liikmetevahelist olemust puudutavatest rangetest sätetest tulenevaid kriteeriume, ehk juhul kui ta ei ole tegutsenud ühistutele omasel moel.

C. *Valikulisus*

79. EÜ artikli 87 lõige 1 keelab riigiabi, mis „soodusta[b] teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist", see tähendab valikulise abi. Meetme valikulisuse hindamiseks tuleb kontrollida, kas antud õigusliku korralduse raames annab võetud meede teatud ettevõtjatele eelise võrreldes teistega, kes on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras. [45] Valikulisus on riigiabi mõiste puhul olemuslik. [46]

80. Hoolimata väga rikkalikust kohtupraktikast ei ole mõistet „valikulisus" eelkõige seoses maksumeetmetega üheselt määratletud.

81. Nagu nähtub komisjoni teatistest, ei pruugi asjaolu, et mõned äriühingud või mõned sektorid saavad kõnealustest maksumeetmetest rohkem kasu kui teised, tähendada, et nad kuuluvad riigiabi käsitlevate konkurentsieeskirjade rakendusalasse. [47] Meetmed võivad seevastu osutuda valikuliseks, olemata

45 – Vt eespool viidatud kohtuotsus British Aggregates *vs.* komisjon (punkt 82).

46 – 6. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-88/03: Portugal *vs.* komisjon (EKL 2006, lk I-7115, punkt 54).

47 – Komisjoni 10. detsembri 1998. aasta teatis riigiabi eeskirjade kohaldamise kohta äriühingute otsese maksustamisega seotud meetmete suhtes (EÜT C 384, lk 3; ELT eriväljaanne 08/01, lk 227, punkt 14): „Seega mõjutavad meetmed, mille eesmärk on vähendada kõikide äriühingute tööjõu maksustamist, suhteliselt rohkem töömahukaid tootmisharusid kui kapitalimahukaid tootmisharusid, ilma et neid saaks tingimata käsitleda riigiabina. Samamoodi soodustavad keskkonda, teadus- ja arendustegevusse ning koolitusse tehtavate investeeringutega seotud maksusoodustused kõnealuseid investeeringuid, kuid ei pruugi jällegi olla riigiabi."

formaalselt piiratud teatavate sektoritega.[48] Seega saab meetmed, mis on avatud kõigile sektoritele, siiski kvalifitseerida valikulisteks, kui kõnealuste meetmete rakendamise tingimused piiravad tegelikult võimalike abisaajate arvu.[49]

82. Kohtupraktika kohaselt võib ühelt poolt abiprogrammi alusel antud abi puudutada tervet majandusvaldkonda ning kuuluda ikkagi EÜ asutamislepingu artikli 92 lõike 1 (muudetuna EÜ artikli 87 lõige 1) kohaldamisalasse ning teiselt poolt tuleb meedet, mille eesmärk on osaliselt vabastada ühe majandusharu ettevõtjad tavalisest sotsiaalmaksusüsteemist tulenevatest rahalistest kohustustest, ilma et see vabastus oleks vastava süsteemi olemuse või ülesehituse seisukohalt põhjendatud, käsitada riigiabina.[50]

83. EÜ artikli 87 lõike 1 kohaselt on ühisturuga kokkusobimatu igasugune abi, mis soodustab teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist. Asutamislepingus ei ole aga midagi sätestatud juriidilise isiku õigusliku vormi kriteeriumi kohta.

84. Juriidilise isiku teatava õigusliku vormi kasutamine võib olla iseloomulik teatavale sektorile või teatavale ettevõtjale. Sellisel juhul juriidilise isiku õigusliku vormi kriteerium ja lepingu kriteerium, mille kohaselt on keelatud teatavaid ettevõtjaid või teatavaid sektoreid soodustav meede, ühinevad või pigem sulanduvad ühte.[51]

85. Kohtuasjas, milles tehti otsus Cassa di Risparmio di Firenze jt,[52] väitis komisjon, et tehes soodustuse teatavatele ettevõtjatele nende õigusliku vormi (sihtasutus või avalik-õiguslik juriidiline isik) alusel või teatavatele konkreetsetele sektoritele (haridus, rahvatervis jms), kus kõnealused ettevõtjad tegutsevad, vastavad siseriiklikud õigusnormid esmapilgul valikulisuse kriteeriumile.

86. Euroopa Kohus märkis, et asjaomast meedet ei kohaldata kõigile ettevõtjatele. Seega ei saa seda lugeda üldiseks maksu- või majanduspoliitika meetmeks,[53] kuna asjaomane maksusoodustus tehakse lähtuvalt ettevõtja, avalik-õigusliku juriidilise isiku või sihtasutuse õiguslikust vormist ja tema tegevusest teatud valdkondades. Euroopa Kohus täpsustas, et erand ei tugine maksumeetme

48 – Komisjoni 17. veebruari 2003. aasta otsus 2003/755/EÜ abikava kohta, mida Belgia rakendas Belgias asuvate koordineerimiskeskuste suhtes (ELT L 282, lk 25).

49 – Aruanne komisjoni teatise (riigiabi eeskirjade kohaldamise kohta ettevõtjate otsese maksustamisega seotud meetmete suhtes) rakendamise kohta.

50 – 7. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C-75/97: Belgia *vs.* komisjon (EKL 1999, lk I-3671, punkt 33).

51 – Näiteks on olemas juriidilise isiku õiguslikud vormid, mille kasutamine on piiratud teatavate majandussektoritega, näiteks pangandus- ja kindlustussektor, ning on neile sektoritele omased. Vt komisjoni 10. detsembri 1998. aasta teatise punkt 20.

52 – 10. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-222/04: Cassa di Risparmio di Firenze jt (EKL 2006, lk I-289).

53 – *Ibidem* (punkt 135).

või maksustamisvõtte loogikale, vaid tuleneb siseriikliku seadusandja eesmärgist soodustada rahaliselt selliseid asutusi, mida peetakse ühiskondlikult seda väärivaks. [54]

87. Sellist ettevõtja õigusliku vormiga seotud lähenemisviisi ei tule pidada reegliks, millest ei ole erandeid. Järeldan sellest, et juriidilise isiku vormile ja struktuurile kohandatud maksumeetmed võib kvalifitseerida mittevalikulisteks, kui need on süsteemi olemusest ja ülesehitusest tulenevalt õigustatud.

88. Euroopa Kohus on mõistet „riigiabi" tõlgendanud nii, et see ei hõlma meetmeid, millega kehtestatakse ettevõtjate erinev kohtlemine kohustuste osas, kui selline erinev kohtlemine tuleneb asjaomase kohustuste süsteemi olemusest või ülesehitusest. [55] Sellisel juhul võib riigiabiks kvalifitseerimise välistada.

89. Maksustamise valdkonnas võib kohtupraktika kohaselt üldise maksusüsteemi kohaldamisest tehtav erand olla õigustatud üldise maksusüsteemi olemuse ja üldise ülesehitusega juhul, kui asjaomane liikmesriik on võimeline tõendama, et see meede tuleneb otseselt selle liikmesriigi maksusüsteemi alus- või juhtpõhimõtetest. Sellega seoses tuleb teha vahet konkreetse maksustamiskorraga taotletavate väliste eesmärkide ja nende saavutamiseks vajalike maksusüsteemile omaste mehhanismide vahel. [56]

90. Komisjon on praktikas möönnud süsteemi olemuse ja ülesehituse kohase õigustuse olemasolu juhul, kui tegemist on progresseeruva maksuga, maksustamata jätmisega tulude puudumise tõttu või mittetulunduslike organisatsioonide erikohtlemisega. [57] Olukord oli samasugune põllumajandusmaa puhul, millele tehti maksuvabastusi või -soodustusi üldiselt kohaldatava maamaksusüsteemiga võrreldes. [58] Soodustust õigustati maaomandi erilise rolliga põllumajandustootmises.

91. Euroopa Kohus on tunnistanud lubatavaks kindlustuste maksustamise siseriikliku süsteemi olemusel ja ülesehitusel põhineva õigustuse konkreetses kontekstis, mille puhul kohaldati kõrgemat maksumäära teatavale osale varem tavalise maksumääraga maksustatud kindlustuslepingutele. [59]

54 – *Ibidem* (punkt 137).

55 – Vt eespool viidatud kohtuotsus British Aggregates *vs.* komisjon (punkt 83).

56 – Eespool viidatud kohtuotsus Portugal *vs.* komisjon (punkt 81).

57 – Komisjoni 10. detsembri 1998. aasta teatis (punktid 24–27).

58 – Otsused N 20/2000 (Madalmaad) ja N 53/99 (Taani), mis on kättesaadavad komisjoni peasekretariaadi veebilehel http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3.

59 – Eespool viidatud kohtuotsus GIL Insurance jt.

92. Süsteemi olemuse või ülesehitusega seotud kriteeriumi puhul seisneb raskus asjaolus, et juhul kui Euroopa Kohus leiab, et meede erineb üldisest siseriiklikust maksusüsteemist, kvalifitseeritakse meede valikuliseks. Sellise kohtupraktika tulemus on *status quo*, mille kohaselt ei saa ühtki meedet lugeda õigustatuks süsteemi olemusest ja ülesehitusest tulenevalt. [60]

93. Selles suhtes on määravad mitte meetme eesmärgid, vaid siseriiklikule maksusüsteemile omane loogika.

94. Presidendi dekreedi nr 601/1973 artikkel 11 on keerukas meede, mis hõlmab mitut maksualast lahendust, mille eesmärk on seada sisse ainult tootmis- ja tööühistutele omane maksustamisviis. [61]

95. Vaatamata meetme esmapilgul erandlikule olemusele ei ole enesestmõistetav järeldus, et tootmis- ja tööühistutele ette nähtud maksusoodustused on oma olemuselt valikulised. Vastupidi, mulle näib, et arvestades kõnealuste ühistute mitmekesisust, see tähendab asjaolu, et need võivad tegutseda väga erinevates sektorites, on asjaomase meetme valikulisus vaieldav. Isegi kui lähtuda sellest, et kõnealuste ühistute maksuvabastuste süsteem on oma olemuselt *a priori* valikuline, võiks see olla õigustud süsteemi ülesehituse ja olemusega.

96. Sellega seoses märgin, et kohtupraktika kohaselt [62] on valikulisuse tingimus täidetud juhul, kui meede annab teatud ettevõtjatele eelise võrreldes teistega, kes on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, olenemata sellest, et abi puudutab kogu majandussektorit.

97. Seetõttu tuleks kõigepealt lahendada küsimus, kas liikmetevahelisust taotlevad ühistud ja muud kasumit taotlevad äriühingud on sarnases olukorras. Seejärel tuleks tootmis- ja tööühistu olukorda võrrelda muude kasumit taotlevate äriühingute ja muude ühistute olukorraga juhul, kui kohaldataks presidendi dekreedi nr 601/1973 artiklit 11.

98. Komisjon väitis oma kirjalikes märkustes, et täielikult liikmetevahelisuse mudelile vastavad tootmis- ja tööühistud ja muud kasumit taotlevad äriühingud ei ole sarnases faktilises

60 – Vt selle kohta Lenaerts, K., „State Aid and Direct Taxation", *EU competition law in context: essays in honour of Virpi Tiili,* 2009, lk 305.

61 – Näib, et kõnealune meede kujutab endast sellise Itaalia maksuõiguses sätestatud üldisema eesmärgi kohaldamist, millega soovitakse soodustada ühistute puhul kapitaliseerimist ja piirata tagasimakseid. Vt Stracke, B., *op. cit.*, lk 176–183.

62 – Eespool viidatud kohtuotsused Belgia *vs.* komisjon; Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke; Heiser ning Itaalia *vs.* komisjon

ja õiguslikus olukorras juhul, kui tegemist on liikmetest töötajatele töötasudena makstud summadega, kaasa arvatud lisatasud.

99. Seda seisukohta toetas ka Prantsusmaa valitsus, kes väitis, et on loogiline kohelda eri moel äriühinguid, mis jaotavad tulu osanikele, ja muid üksusi, näiteks ühistuid, mis oma põhikirja tõttu seda teha ei saa.

100. Nagu Adige Carni esindaja kohtuistungil rõhutas, piirdub kapitaliühingus aktsionäride või osanike osalus kapitali sissemaksmisega ühingusse. Ühistute puhul aga on tüüpiline liikmetevaheline suhe või vahetussuhe. Maksustamisviisi erinevus põhineb nende suhete vahelisel erinevusel. Lisaks rõhutas Adige Carni esindaja kõigepealt, et tegemist ei ole kahekordse maksustamise probleemiga, ning meenutas seejärel, et põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kohaldatud maksusüsteemi ülesehituses oli siseriikliku korra eesmärk tulu ühekordne maksustamine kas ühistu või liikme tasemel.

101. Rõhutan sellega seoses, et presidendi dekreedi nr 601/1073 artiklis 11 sätestatud maksuvabastus näib toovat kaasa maksust vabastatud tulu üleüldise maksustamata jätmise nii liikme kui ka ühistu tasemel. Juriidilistele isikutele kehtivat üldist maksukorda kohaldatakse vaid juhul, kui ühistu ei täida ühistutele omaseid tingimusi.

102. Põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kohaldatud õigusnormide kohaselt seisnes põhiline erinevus kasumit taotleva ühingu ja ühistu vahel selles, et kasumit taotleva ühingu puhul puudutas ühekordne maksustamine, mis toimus kas liikme või ühingu tasemel, kasumit, mida aktsionärid võisid saada hiljem, näiteks seoses dividendide jaotamisega, aktsiate müügiga või ettevõtja likvideerimisega. Seega on õigustatud väita, et tegemist oli teatavat sorti maksega kapitalitulult.

103. Ideoloogia, mis on kasumit taotlevate kapitaliühingute juhtpõhimõtteks oleva mõiste *shareholder value* aluseks, põhineb eeldusel, et äriühingu vara kuulub majanduslikus mõttes alati osanikele.

104. Seevastu liikmetevaheliste ühistute eraõiguslikus korras ei ole ühistu liikmetel kunagi võimalik saada sellist kasu. Selline makse, mis on võimalik kapitaliühingu puhul, on

seega välistatud. Liikmed ei saa kasu kapitali akumuleerimisest ühistusse.

105. Meenutan siinkohal eelkõige seoses tootmis- ja tööühistutega, et presidendi dekreedi nr 601/1973 artikli 11 lõikes 1 sätestatud rangete liikmetevahelisuse tingimuste eesmärk on jätta selles ette nähtud maksuvabastuse kohaldamisalast välja tootmis- ja tööühistud, mille maksustatav tulu on saadud muude tootmistegurite abil kui selliste liikmete töö, kellel on kohustus osaleda ühistu tegevuses oma tööpanusega.[63] Ja vastupidi – kui tootmis- ja tööühistu tulu on saadud liikmete tööpanusest, siis kõnealust tulu ei maksustata.

106. Sellist näidet on raske ette kujutada kasumit taotlevate juriidiliste isikute puhul, kellele kohaldatakse üldist maksukorda, kuna ühelt poolt ei ole nende osanikud kohustatud ühingu heaks töötama ja teiselt poolt võib sellise ühingu kasumi osanikele jaotada.

107. Lõpuks tahaksin ma Euroopa Kohtu tähelepanu juhtida probleemistikule, mis on seotud teatava kapitaliühingute ning tootmis- ja tööühistute olukordade sarnasuse aspektiga. Kõnealune aspekt tundub mulle asjakohane eelkõige seoses komisjoni seisukohaga, mille ta esitas kohtuistungil ja mille kohaselt juhul, kui maksu ei maksa liige, tuleks maksustada ühistu tulu, et vältida asjaomase meetme kvalifitseerimist riigiabiks.

108. Nagu ma olen eespool märkinud, püüab presidendi dekreedi nr 601/1973 artikkel 11 üldjoontes eristada „sisemist" ehk liikmetevahelist tulu, mis on saadud liikmete tööst, ja „välimist" tulu, mis on saadud kapitalist või tehingutest nendega, kes ei ole liikmed, ning millele maksuvabastust ei kohaldata. Presidendi dekreedi nr 601/1973 artikkel 11 ei hõlmagi muudest tootmisteguritest tekkinud ülejääki, mis vastab ühistu tegelikult saadud tegevuskasumile.

109. Sellega seoses tuleb rõhutada, et enamikul juhtudel ei ole osaniku panus osa- või aktsiakapitali kapitaliühingu puhul ühingu maksustatav tulu, vaid ühing maksab maksu kasumi pealt - näiteks kõnealuse kapitali tootluse pealt. Selline mitterahaline sissemakse

63 – Selline kohustus on omane isikuühingutele, mis paljudes liikmesriikides ei ole eraldi maksustatavad üksused, vaid mille tulu kantakse üle liikmetele, kes maksu maksavad, ehkki kõnealust tulu ei ole neile jaotatud. Ehkki ühistud on omaette juriidilised isikud, on neil mitmesuguseid isikuühingutele omaseid tunnusjooni. Vt Stracke, B., *op. cit.*, lk 16–19, ja Mannio, L., *op. cit.*, lk 69.

nagu töö on pealegi tavaliselt kapitaliühingute puhul välistatud.

110. Tootmis- ja tööühistus on liikmete üks peamisi kohustusi pidev töö ühistu heaks. Ühistu liikme tööst ühistule tulenev lisaväärtus, mis ületab talle makstud töötasu, jääb ühistule. Majanduslikus mõttes on see ülejääk, mida töötasuna ei maksta ja mille liige peab jätma ühistu vara hulka, sissemakse kapitali. Selle loogika kohaselt peaks see osa olema ühistu tasemel maksuvaba.

111. Kõike eeltoodut arvestades ei saa tootmis- ja tööühistute maksustamise süsteemi, nagu see on sätestatud eelkõige presidendi dekreedi nr 601/1973 artiklis 11, pidada valikuliseks, kuna kõnealused ühistud ei ole sarnases olukorras kasumit taotlevate ühingutega ega ka muude ühistutega.

112. Igal juhul saab asjaomaseid õigusnorme selgitada tootmis- ja tööühistute suhtes kohaldatava siseriikliku maksusüsteemi olemuse või ülesehitusega. Mulle näib, et tootmis- ja tööühistutele suunatud maksusoodustused tulenevad otseselt Itaalia maksusüsteemi alus- ja juhtpõhimõtetest.

113. Kuna minu arvates ei ole käesoleval juhul täidetud vähemalt üks mõiste „riigiabi" kriteeriumidest ning võttes arvesse, et kõnealused kriteeriumid on kumulatiivsed, siis ei ole vaja analüüsida teisi EÜ artikli 87 lõikes 1 nimetatud kriteeriume.

114. Kui aga Euroopa Kohus ei soovi minu ettepanekut järgida, tuleks vaadelda probleemistikku, mis puudutab liikmesriikidevahelise kaubanduse mõjutamise tingimust ja konkurentsi võimaliku moonutamise tingimust. Selles suhtes olen ma arvamusel, et Euroopa Kohtu praktika annab eelotsusetaotluse esitanud kohtule piisavalt teavet. [64] Igal juhul on siseriikliku kohtu ülesanne kohtupraktikast tulenevate tõlgenduselementide alusel hinnata, kas eespool nimetatud kaks tingimust on täidetud.

115. Siiski jääb veel analüüsida küsimus võimaliku olemasoleva abi kohta ja küsimus vähese tähtsuse põhimõtte kohaldatavuse kohta.

64 – Vt eespool viidatud kohtuotsus Cassa di Risparmio (punktid 140 ja 141).

VII. Mõisted „olemasolev abi" ja „vähese tähtsusega abi"

A. *Mõiste „olemasolev abi"*

116. Kohtupraktika kohaselt vastab olemasoleva või uue abi mõiste objektiivsele olukorrale. See mõiste ei saa sõltuda institutsioonide tegevusest või avaldustest. [65]

117. Oma kirjalikes märkustes väitsid nii Itaalia valitsus kui ka Paint Graphos ja Adige Carni, et ühistutele suunatud maksuõigushikud erimeetmed on „olemasolev abi", kuna need olid Itaalia õigusnormides sätestatud ja neid kohaldati juba enne Rooma lepingu jõustumist 1957. aastal. [66]

118. Itaalia valitsus täpsustas, et õigusnormid, mida kohaldati enne Rooma lepingu jõustumist 1957. aastal, sätestasid maksusüsteemi, mis sisuliselt vabastas ühistud täielikult kasumit taotlevatele ühingutele üldiselt kohaldatavast maksustamisest, kuid maksust vabastati muidugi ainult liikmetevahelisuse tingimused täitvad ühistud, vastavalt toona Basevi seaduses sätestatud põhimõttele. [67]

119. Nagu ka komisjon on täpsustanud, on alates 1957. aastast olnud ühistutel Itaalia õiguskorras võimalik maksustatavast summast sajaprotsendiliselt välja arvata kogu aastane kasum, kuid see soodustus on sellest ajast alates üldiselt pidevalt vähenenud. Komisjoni talitused on ühtlasi nentinud, et kõnealustesse meetmetesse pärast EMÜ asutamislepingu jõustumist tehtud muudatuste eesmärk on olnud tehniliste muudatuste tegemine ühistute maksustamise süsteemi kohandamiseks üldise maksustamisega, mida on muudetud 1973., 1986. ja 2004. aasta reformidega.

120. Kohtuistungil toetasid Adige Carni, Paint Graphos, Itaalia valitsus ja komisjon seisukohta, et kui kõnealused meetmed on riigiabi EÜ artikli 87 tähenduses, siis on tegemist olemasoleva abiga määruse nr 659/1999 artikli 1 lõike 1 punkti b alapunkti i tähenduses.

121. Seega tundub esmapilgul olevat õigustatud leida, et juhul kui meetmed vastavad

65 – 2. detsembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-89/08 P: komisjon *vs.* Iirimaa jt (EKL 2009, lk I-11245, punkt 72).

66 – Vt nõukogu määruse (EÜ) nr 659/1999 artikli 1 punkti b alapunkt ii.

67 – Kõnealune seadus nägi kuni 2003. aastani ette maksuõiguslikud sätted, mille eesmärk oli kontrollida ühistutele ette nähtud maksuõiguslike erisätete kohaldamise eelduseks oleva liikmetevahelisuse tingimuse täitmist.

EÜ artikli 87 lõike 1 kriteeriumidele, siis võib neid käsitada olemasoleva abina.

122. Võttes arvesse asjaolu, et ühelt poolt iseloomustas 1954. aasta süsteemi [68] nii vara kui ka tulu maksustamine ning teiselt poolt maksustati presidendi dekreediga nr 601/1973 sätestatud süsteemi kohaselt ainult tulu ning maksusoodustustele kehtisid teatavad ühistu kapitaliga seotud piirangud, leian, et ainult siseriiklik kohus saab igakülgselt hinnata võimalikku järjepidevust eespool nimetatud süsteemide vahel. Selle hindamise raames tuleb tal eelkõige kontrollida, kas Rooma lepingu jõustumise kuupäeval kehtinud maksukoormuse kergendamine oli sarnane presidendi dekreedis nr 601/1973 sätestatuga või sellest ulatuslikum. Vaid sellisel juhul on käesolevas kohtuasjas tegemist olemasoleva abiga.

B. *Vähese tähtsuse põhimõte*

123. Oma kirjalikes märkustes tõi Paint Graphos esile nn vähese tähtsuse reegli. Sellega seoses viitas ta mitmele komisjoni aruandele ja teatisele, mis on koostatud aastatel 1984–1993, [69] ning väitis, et arvestades ühelt poolt ettevõtjate tulumaksu määra ja teiselt poolt vähese tähtsuse põhimõtte kohaldamise piirmäära vaidlusaluste tulude deklareerimise ajal, jääks maksmata maksude summa igal juhul väiksemaks kui piirmäär, mis kehtis paranduste objektiks olevail aastail.

124. Tuleb meenutada, et vähese tähtsuse reeglit kasutatakse haldusmenetluste lihtsustamiseks nii liikmesriikides kui ka komisjoni talitustes, kuna komisjonil peab olema võimalik koondada oma ressursid liidu tasemel tõeliselt olulistele juhtumitele. [70]

125. Isegi kui oletada, et vähese tähtsuse reeglit saaks kohaldada asjaomastele ühistutele, mis ei ole minu arvates põhimõtteliselt välistatud, ei ole kõnealuse põhimõtte tähendus käesoleval juhul lihtne eelkõige õiguse ajalise kohaldatavuse vaatepunktist.

126. Arvan sellega seoses, et juhul kui siseriiklik kohus leiab, et õigus maksuvabastustele on vaidlustatud ning seega ei ole

68 – 6. augusti 1954. aasta seadus nr 603 (Istituzione di una imposta sulle società e modificazioni in materia di imposte indirette sugli affari (*GURI* nr 182, 11.8.1954).

69 – Vt XIV aruanne konkurentsipoliitika kohta – 1985, lõike 203 lõpp ja komisjoni 6. märtsi 1996. aasta teatis vähese tähtsusega abi kohta (EÜT C 68, lk 9).

70 – 7. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-310/99: Itaalia *vs.* komisjon (EKL 2002, lk I-2289, punkt 94).

asjaomased ühistud maksusoodustusi tegelikult saanud, peaks meetme määratlemine vähese tähtsusega abiks toimuma vastavalt kriteeriumidele, mis on jõus hetkel, kui meetmed lõplikult riigiabiks kvalifitseeritakse, ning ettevõtja saadud võimalik maksusoodustus arvutatakse seega vastavalt määrusele nr 1998/2006.

127. Kui aga eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et ühistud on maksusoodustusi juba saanud, mis minu arvates on välistatud, kuna asjaomased maksustamised ei ole õiguslikult jõustunud, siis tuleb kontrolli teostada vastavalt põhikohtuasjade asjaolude toimumise ajal kohaldatavates komisjoni teatistes sätestatud kriteeriumidele.

VIII. Ettepanek

128. Esitatud põhjendustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku:

– tunnistada Corte suprema di cassazione esitatud eelotsuse küsimused vastuvõetamatuks;

– teise võimalusena tunnistada vastuvõetavaks üksnes esimene eelotsuse küsimus ning vastata sellele, et selline presidendi dekreedi nr 601/1973 artiklis 11 sätestatu sarnane tootmis- ja tööühistute maksustamise süsteem, mille eesmärk on – ehkki tegemist on skemaatilise kohaldamisega – vabastada maksust tulu, mis vastab liikmete tööst tulenevale kasumile, ei saa pidada riigiabiks EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses, kuna see tuleneb otseselt ühistute maksustamisel kohaldatava maksusüsteemi alus- ja juhtpõhimõtetest.