

Liidetud kohtuasjad C-78/08–C-80/08

Ministero dell'Economia e delle Finanze jt

versus

Paint Graphos Soc. coop. arl jt

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Corte suprema di cassazione)

Eelotsusetaotlus – Vastuvõetavus – Riigiabi – Ühistutele tehtavad maksusoodustused – Riigiabina määratlemine EÜ artikli 87 tähenduses – Kokkusobivus ühisturuga – Tingimused

Kohtuotsuse kokkuvõte

1. *Eelotsuse küsimused – Euroopa Kohtu pädevus – Piirid – Abi ühisturuga kokkusobivuse uurimine – Erand*

(EÜ artikkel 234)

2. *Riigiabi – Mõiste – Maksusoodustus, mida antakse tootmis? ja tööühistutele – Hõlmamine – Tingimused*

(EÜ artikkel 87, lõige 1)

1. Kuigi Euroopa Kohtul puudub õigus EÜ artikli 234 alusel algatatud menetluse raames otsustada siseriiklike õigusnormide kokkusobivuse üle ühenduse õigusega ning tõlgendada siseriiklike õigus? ja haldusnorme, on Euroopa Kohus siiski pädev esitama eelotsusetaotluse esitanud kohtule kõik liidu õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mis võimaldavad viimasel hinnata nimetatud normide kokkusobivust tema menetluses oleva kohtuasja lahendamisel.

Täpsemalt ei takista komisjoni pädevus hinnata riigiabi kokkusobivust ühisturuga siseriiklikul kohtul esitamast Euroopa Kohtule eelotsuse küsimusi seoses riigiabi mõiste tõlgendamisega. Seega võib Euroopa Kohus anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule liidu õiguse tõlgendamiseks juhiseid, mis võimaldavad viimasel kindlaks teha, kas siseriiklikku meetet saab käsitada riigiabina liidu õiguse tähenduses.

(vt punktid 34 ja 35)

2. Maksusoodustused, mida kohaldatakse tootmis? ja tööühistutele sellise teatud maksusoodustusi ette nägeva siseriikliku õigusnormi alusel, ei kujuta endast riigiabi EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses, kui kõik selle õigusnormi kohaldamise tingimused on täidetud, st esiteks, et meetet rahastatakse liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest, teiseks, et meetet kohaldatakse valikuliselt, ja kolmandaks, milline mõju on meetmel liikmesriikidevahelisele kaubandusele ja kas see võib põhjustada konkurentsimoonutusi. Käesoleval juhul tuleb liikmesriigi kohtul hinnata täpsemalt asjaomaste maksuvabastuste valikulisust ja seda, kas need maksuvabastused on põhjendatavad selle süsteemi olemuse ja üldise ülesehitusega, millesse need kuuluvad, tehes eeskätt kindlaks, kas asjaomased tulundusühistud on tegelikult sarnases olukorras selliste ühingutega, kelle eesmärk on tulu saamine, ja kui see on nii, siis kas nende tulundusühistute soodsam maksualane kohtlemine tuleneb ühelt poolt asjaomases liikmesriigis kohaldatavale maksusüsteemile omastest põhimõtetest, ja teiseks, kas see maksuvabastus on kooskõlas

ühitsuse põhimõtte ja proportsionaalsuse põhimõttega.

(vt punktid 43, 82 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

8. september 2011(*)

Eelotsusetaotlus – Vastuvõetavus – Riigiabi – Ühistutele tehtavad maksusoodustused – Riigiabina määratlemine EÜ artikli 87 tähenduses – Kokkusobivus ühisturuga – Tingimused

Liidetud kohtuasjades C-78/08–C-80/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Corte suprema di cassazione (Itaalia) 29. novembri ja 20. detsembri 2007. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse 25. veebruaril 2008, menetluses

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

versus

Paint Graphos Soc. coop. arl (C-78/08),

Adige Carni Soc. coop. arl (likvideerimisel),

versus

Agenzia delle Entrate,

Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-79/08)

ja

Ministero delle Finanze

versus

Michele Franchetto (C-80/08),

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees A. Tizzano, kohtunikud J. J. Kasel (ettekandja), M. Ilešić, M. Safjan ja M. Berger,

kohtujurist: N. Jääskinen,

kohtusekretär: ametnik R. ?ere?,

arvestades kirjalikus menetluses ja 11. märtsi 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Paint Graphos Soc. coop. arl ja Adige Carni Soc. coop. Arl (likvideerimisel), esindajad: *avvocato* F. Capelli, *avvocato* L. Salvini, *avvocato* L. Paolucci, *avvocato* A. Abate, *avvocato* P. Piva ja *avvocato* L. Manzi,
- M. Franchetto, esindaja: *avvocato* M. Bianca,
- Itaalia valitsus, esindaja: I. M. Braguglia, hiljem G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Hispaania valitsus, esindaja: M. Muñoz Pérez,
- Prantsusmaa valitsus, esindajad: G. de Bergues, A. ?L. Vendrolini ja B. Beaupère?Manokha,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal, G. Conte ja C. Urraca Caviedes,
- EFTA järelevalveamet, esindaja: X. Lewis,

olles 8. juuli 2010. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlused puudutavad EÜ artikli 87 ja maksustamisel õiguse kuritarvitamise keelu põhimõtte tõlgendamist.

2 Taotlused on esitatud kolmes kohtuvaidluses vastavalt Ministero dell'Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate ning Paint Graphos Soc. coop. arl (edaspidi „Paint Graphos”) (kohtuasi C?78/08) vahel, Adige Carni Soc. coop. Arl (likvideerimisel) (edaspidi „Adige Carni”) ja l'Agenzia delle Entrate ning Ministero dell'Economia e delle Finanze (kohtuasi C?79/08) vahel ning Ministero delle Finanze ja M. Franchetto (kohtuasi C?80/08) vahel seoses taotlusega saada vabastust erinevatest maksudest, mida Itaalia õiguse alusel kohaldatakse tootmis- ja tööühistutele.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Euroopa Ühenduste Komisjon avaldas 10. detsembril 1998 teatise riigiabi eeskirjade kohaldamise kohta äriühingute otsese maksustamisega seotud meetmete suhtes (EÜT C 384, lk 3; ELT eriväljaanne 08/01, lk 227; edaspidi „teatis äriühingute otsese maksustamise kohta”), mille eesmärk on selgitada riigiabina kohaldatavate maksustamismeetmete teatud aspekte.

4 Pärast nõukogu 22. juuli 2003. aasta määrust (EÜ) nr 1435/2003 Euroopa ühistu (SCE) põhikirja kohta (ELT L 207, lk 1; ELT eriväljaanne 17/01, lk 280) loetles komisjon oma 23. veebruari 2004. aasta teatistes nõukogule, Euroopa Parlamendile ning Euroopa Majandus- ja Sotsiaalkomiteele ja Regioonide Komiteele (KOM(2004) 18 lõplik, edaspidi „teatis ühistute edendamise kohta Euroopas“) ühistute eriomased tunnused ja meetmed sellises vormis asutatud ühistute edendamiseks liikmesriikides.

Siseriiklik õigus

5 Itaalia põhiseaduse artikkel 45 sätestab:

„Itaalia Vabariik tunnustab liikmetevahelisel põhinevat erahuvidest vaba koostöö sotsiaalset rolli. Seadus aitab selle koostöö arengule kaasa ja soodustab seda kõige asjakohasemate meetmetega ning tagab kohase kontrolliga, et koostöö tegemisel järgitakse selle eriomaseid tunnuseid ja eesmäärke. Seadus kaitseb ja soodustab käsitööettevõtluse arengut.“

6 Vabariigi Presidendi 29. septembri 1973. aasta dekreedis nr 601 maksusoodustuste kohta (*Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana*, edaspidi „GURI“, nr 268 regulaarne lisa, 16.10.1973, lk 3) põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal ehk 1984. aastast kuni 1993. aastani kehtinud versioonis (edaspidi „presidendi dekreet nr 601/1973“) oli sätestatud:

„Artikkel 10 (Põllumajandus- ja väikesed kalandusühistud)

1. Juriidiliste isikute tulumaksust ja kohalikust tulumaksust on vabastatud tulu, mida põllumajandusühistud ja nende ühendused saavad selliste loomade kasvatamisest, keda toidetakse vähemalt veerandi ulatuses nimetatud ühenduste liikmetele kuuluvatel maadel toodetud söödaga, ning Vabariigi Presidendi 29. septembri 1973. aasta dekreeidi [nr 597] artiklis 28 sätestatud piires selliste põllumajandustoodete, loomakasvatussaaduste ja loomade käitlemine, töötlemine ja müük, mida on teostanud ühistu liikmed oma majapidamise võimsuse ulatuses.

2. Kui tulundusühistu või selle ühenduste tegevus ületab eelmises lõikes ja dekreeidi artikli 28 punktides b ja c ette nähtud piirmäära, kohaldub maksuvabastus tulundusühistu või selle ühenduste tegevuse sellele osale, mis vastab nimetatud ühenduste maadel põllumajanduslikust tegevusest saadud tulule.

3. Väikeste kalandusühistute tulu on vabastatud juriidiliste isikute tulumaksust ja kohalikust tulumaksust. Väikesteks kalandusühistuteks peetakse tulundusühistuid, kelle kutsetegevuseks on merekalapüük ja kes kasutavad üksnes kalalaevu, mis kuuluvad Vabariigi Presidendi 2. oktoobri 1968. aasta dekreeidi nr 1639 artiklis 8 loetletud kategooriatesse 3 ja 4, või sisevetekalandus.

Artikkel 11 (Tootmis- ja tööühistud)

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 ajutise riigipea 14. detsembri 1947. aasta seadusandliku dekreeidi [nr 1577] artiklis 23 ja selle hilisemates muudatustes.

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

Artikkel 12 (Muud ühistud)

1. Tulundusühistute ja nende ühenduste poolt, keda ei ole artiklites 10 ja 11 nimetatud, tasumisele kuuluvat juriidiliste isikute tulumaksu ja kohalikku tulumaksu vähendatakse veerandi võrra.

2. Tulumaksu tasumisel on ühistul või selle ühendusel õigus otsustada eelmises lõikes sätestatud maksuvähenduse asemel Vabariigi Presidendi 29. septembri 1973. aasta dekreeedi nr 599 artiklis 7 sätestatud maksuvähenduse kohaldamise kasuks. Seda õigust võib kasutada igaaastase tulumaksudeklaratsiooni esitamisel, millele tuleb lisada nende ühenduste loetelu, keda kõnealune maksuvähendus puudutab, vastasel juhul on deklaratsioon tühine.

3. Tarbijaühistute ja nende ühenduste tulust arvatakse maha – ilma, et see piiraks eelmistes lõigetes sätestatu kohaldamist – ühendustele ostetud kaupade hüvitamiseks jagatud summad.

Artikkel 13 (Ühenduste rahastamine)

1. Kohalikust tulumaksust on vabastatud intress, mis on tasutud muudelt summadelt kui aktsiad või osad, mille füüsilisest isikust ühistu liikmed maksavad ühistule või ühendustele või viimaste poolt liikmetelt sisse nõutud summadelt, tingimusel et:

a) summad makstakse või peetakse kinni üksnes sotsiaalse eesmärgi saavutamiseks ja et need summad ei ole suuremad kui 40 miljonit liiri iga liikme kohta. See piirmäär on 80 miljonit liiri põllumajandustoodete säilitamise, käitlemise, tootmise ja müügiga tegelevate ühistute ning tootmis- ja tööühistute puhul;

b) kõnealustelt summadelt tasutud intress ei ületa säästuhoiuste omanikele kehtestatud piirmäära.

[...]

Artikkel 14 (Soodustuste kohaldamise tingimused)

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 dekreeedi [..., GURI nr 17, 22.1.1948] nr 1577 [edaspidi dekreetseadus nr 1577/1947] artiklis 26 ja dekreeedi 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.”

7 Dekreetseaduse nr 1577/1947 artikkel 26 on sõnastatud järgmiselt:

„Maksustamisel eeldatakse, et liikmetevahelisuse eesmärgiga seotud tingimused on täidetud, kui ühistu põhikirjas on järgmised sätted:

- a) keeld maksta dividende suuremas ulatuses kui seaduses tegelikult jaotatavale aktsiakapitalile kehtestatud intressimäär;
- b) keeld jaotada ühistu tegutsemise ajal liikmete vahel reservfondi;
- c) ühistu lõpetamisel antakse kogu ühingu vara, millest arvatakse maha üksnes sissemakstud kapital ja tegelikult väljamakstud dividendid, üle ühiskondlikult kasulikeks eesmärkideks, mis on kooskõlas liikmetevahelisuse põhimõttega.

[...]”

8 16. detsembri 1977. aasta seaduse nr 904, millega muudetakse juriidiliste isikute tulumaksu korda ning dividendide ja kapitali suurendamise maksustamise korda, viiakse ühistute miinimumkapital vastavusse ja kehtestatakse muud maksualased ja äriühinguõiguse alased õigusnormid (*GURI* nr 343, 17.12.1977, edaspidi „seadus nr 904/1977”), artikkel 12 sätestab:

„Ilma et see piiraks Vabariigi Presidendi 29. septembri 1973. aasta dekreeidi nr 601 (hiljem muudetud ja täiendatud) III jaotise sätete kohaldamist, ei kuulu jagamatutesse reservidesse paigutatud summad ühistute ja nende ühenduste maksustatava tulu hulka, tingimusel et neid summasid ei ole võimalik jaotada mis tahes kujul liikmetele ei ühistu või ühenduse tegutsemise ajal ega selle lõpetamisel.”

Põhikohtuasjad

Kohtuasi C-78/08

9 Guardia di Finanza, Matera (Itaalia) maksuameti teostatud kontrolli alusel saatis Matera maksuhaldur Itaalia õiguse alusel asutatud ühistule Paint Graphos maksuteate, milles tehti 1993. aasta tulu puhul parandus juriidiliste isikute tulumaksu ja kohaliku tulumaksu arvestuses. Samas maksuteates keeldus maksuhaldur kohaldamast kõnealusele ühistule Itaalia õigusnormides tulundusühistutele ette nähtud maksuvabastusi.

10 Paint Graphos esitas selle maksuteate peale kaebuse Commissione tributaria provinciale di Materale, tuginedes oma õigusele saada nimetatud maksuvabastust. Kohus rahuldaski selle kaebuse.

11 Maksuamet esitas selle kohtuotsuse peale kaebuse Commissione tributaria regionale della Basilicatale, kes jättis esimese astme kohtuotsuse jõusse.

12 Ministero dell'Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate esitasid selle otsuse peale kassatsioonkaebuse, väites eeskätt, et DPR nr 601/1973 artikleid 11 ja 14 on valesti kohaldatud.

Kohtuasi C-79/08

13 Rovigo maksuhaldur teavitas 8. juuni 1999. aasta maksuteatega Itaalia õiguse alusel asutatud ühistut Adige Carni presidendi dekreeidi nr 601/1973 artiklis 10 ja sellele järgnevatel artiklites sätestatud maksusoodustustest ilmajätmisest, 1993. aasta maksustatava tulu summa suurendamisest ning sellest tulenevalt juriidiliste isikute tulumaksu ja kohaliku tulumaksu

suurendamisest. Maksuhaldur vaidlustas eeskätt mahaarvamisele mittekuuluvad kulud, kuna nende kohta ei väljastatud arveid või need ei puudutanud maksustamisperioodi. Tuginedes Guardia di Finanza ettekirjutusele, vaidlustas ta ka Italcarni Srl poolt olematute tehingute eest väljastatud arved, mistõttu nende tehingute summasid peeti tuluks. Kuna nimetatud summa ei kajastunud Adige Carni raamatupidamisarvestuses tuluna, leidis maksuhaldur, et see jaotati liikmetele vastuolus DPR artikliga 11.

14 Adige Carni esitas selle maksuteate peale kaebuse Commissione tributaria provinciale di Rovigo, kes maksuteate tühistas.

15 Maksuamet esitas selle otsuse peale kaebuse Commissione tributaria regionalele, kes leidis, et maksuteade on kehtiv ja et Adige Carnile ei ole maksuvabastus enam kohaldatav.

16 Viimane esitas seejärel kassatsioonkaebuse, väites eeskätt, et kõnealuste maksuvabastuste andmisest keeldumise otsus ei ole üldse või ei ole piisavalt põhjendatud.

Kohtuasi C-80/08

17 Monfalcone (Itaalia) maksuhaldur parandas M. Franchetto esitatud 1984.–1988. aasta maksudeklaratsioone põhjendusega, et Itaalia õiguse alusel asutatud ning molluskite kasvatamise ja müügiga tegeleva ühistu Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico r.l. (edaspidi „Cooperativa Maricoltori“) 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.

18 Cooperativa Maricoltorile juriidilise isiku tulumaksu alusel aastateks 1984 ja 1985 antud maksuvabastuse osas tekkis kahtlusi ja Monfalcone maksuhaldur nõudis vastavad summad tagasi. Selle ühistu poolt nimetatud otsuse peale esitatud kaebuse, mis käsitles 1985. aastat, kuna 1984. maksuaasta osas oli ühistule antud maksuamnestia, jättis Commissione tributaria di primo grado di Trieste rahuldamata.

19 M. Franchetto vaidlustas teda puudutava maksuteate Commissione tributaria di primo grado di Triestes, väites, et Cooperativa Maricoltori ühistuna tunnistamiseks vajalikud tingimused on selgelt täidetud, kuna ei küsitud DPR nr 601/1973 artiklis 14 ette nähtud tööministeeriumi arvamust.

20 Commissione tributaria di primo grado di Trieste rahuldas M. Franchetto kaebuse.

21 Commissione tributaria di secondo grado tühistas selle otsuse Monfalcone maksuhalduri apellatsioonkaebust lahendades, leides et Cooperativa Maricoltori tegevusel ei ole liikmetevahelisuse eesmärk, vaid et selle ühistu näol on tegemist „konsortsiumiga“.

22 Menetledes kaebust, mille oli esitanud M. Franchetto, kes väitis, et ta on sellise ühistu töötaja, millel on selle põhikirjast tulenevalt ühistu staatus, leidis Commissione tributaria centrale di Roma kaebuse esitaja väiteid sisuliselt läbi vaatamata, et ühistu puhul ei saa maksuvabastustest keelduda ilma, et enne oleks kohustuslikus korras küsitud tööministeeriumi arvamust.

23 Ministero delle Finanze nõudis kassatsioonkaebuses selle kohtuotsuse tühistamist, väites eeskätt seda, et rikutud on DPR nr 601/1973 artiklit 14, kuna maksuteade oli esitatud ühistu liikmele, mitte ühistule, ning seega ei olnud tööministeeriumi arvamuse küsimine vajalik.

24 Euroopa Kohtu presidendi 31. märtsi 2008. aasta määrusega liideti kohtuasjad C?78/08–C?80/08 kirjalikuks ja suuliseks menetlemiseks ning kohtuotsuse tegemiseks.

Eelotsuse küsimused

25 Pärast seda, kui Corte suprema di cassazione oli märkinud, et tema menetluses olevate kohtuvaidluste ese on täielik või osaline vabastus erinevatest maksudest, mida Itaalia õigusnormide kohaselt kohaldatakse üksnes ühistutele tulenevalt nende tegevuse eriomasest eesmärgist, mida tunnustab Itaalia põhiseaduse artikkel 45, mis tõstab esile nii ühistute tegevuse sotsiaalset rolli kui ka eelkõige liikmetevahelisel põhinevat iseloomu, asus ta seisukohale, et selleks, et kontrollida sellise maksuvabastuse kooskõla liidu õigusega, tuleb esiteks kindlaks teha, kas kõnealustele ühistutele selliselt võimaldatavad maksusäästud, mis tihti on märkimisväärsed, kujutavad endast ühisturuga kokkusobimatut abi EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses, ja kui see nii on, siis millistel tingimustel. Nimelt toob selline ühisturuga kokkusobimatus EÜ artikli 88 lõike 3 otsekohaldatavuse tõttu siseriiklikele ametiasutustele, seahulgas kohtutele, kaasa kohustuse jätta DPR nr 601/1973 kohaldamata.

26 Kui asjaolu, et asjaomased äriühingud on otsustanud ennast registreerida ühinguna, kujutab endast õiguste kuritarvitust, mis võib kahjustada ühisturu eeskirjade ja vaba konkurentsi toimimist ning võrdse kohtlemise põhimõtte kohaldamist, on selle tulemus käesoleval juhul ka see, et maksustamisel ei saa ühing tugineda oma juriidilisele vormile ja maksuhaldur võib seega neid äriühinguid maksustada sellise maksustamise korra alusel, mida tavaliselt kohaldatakse ühingutele, mille eesmärk on tulu saamine. Corte suprema di cassazione arvates on tähtis välja selgitada, kas kõnesolevad soodustused on põhjendatud ja proportsionaalsed, võttes arvesse mitte üksnes teatud ühistute suurust ja nende poolt hõlmatud turuosa, vaid ka puudusi siseriiklikus õiguses kehtestatud kontrollisüsteemis.

27 Selles küsimuses märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et üksnes *polizia tributaria* (maksupolitsei) sekkumine võimaldas tuvastada, et vastupidi oma väidetele ja põhikirjades sätestatule ei järginud põhikohtuasjas kõnesolevad tulundusühistud liikmetevahelisuse eesmäärke, samas kui järelevalveasutused, kelle ülesanne on jälgida Itaalia õigusnormides ette nähtud liikmetevahelisuse eesmärkide täitmist, ei suutnud seda kõrvalekallet tuvastada. Sellised puudused järelevalvesüsteemis võivad soodustada kuritarvitusi nende eeskirjade kohaldamisel, mis võimaldavad tulundusühistutele kohaldada soodsamat maksustamiskorda.

28 Neil asjaoludel otsustas Corte suprema di cassazione menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused, mis on kohtuasjades C-78/08–C-80/08 sõnastatud ühtemoodi:

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

[2. M]is puudutab eelkõige küsimust, kas vaidlusalused maksusoodustused on riigiabiks kvalifitseeritavad või mitte, siis kas neid meetmeid saab pidada proportsionaalseks ühistu taotletavaid eesmäärke arvestades; kas proportsionaalsuse kontrollimisel võib arvestada mitte ainult individuaalse soodustusega, vaid ka sellest korrast kui tervikust tuleneva eelisega ja sellest tingitud konkrentsimoonutustega?

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

[4.] Kas olenemata sellest, kas vaidluse all olevad maksusoodustused on riigiabiks kvalifitseeritavad või mitte, saab ühistu õigusliku vormi kasutamist, isegi kui mitte arvestada pettuse või kelmuse võimalust, käsitada õiguse kuritarvituseks, kui seda õiguslikku vormi kasutatakse ainult või peamiselt maksusäästu saamise eesmärgil?”

Eelotsusetaotluse vastuvõetavus

29 Paint Graphos, Adige Carni, Euroopa Kohtule märkusi esitanud valitsused (välja arvatud Prantsuse valitsus) ja komisjon kahtlevad käesolevate eelotsusetaotluste või vähemalt ühes või teises esitatud küsimuste vastuvõetavuses. Seetõttu on nad sisulistes küsimustes esitanud vaid täiendavaid märkusi.

30 Kõigepealt tuleb meenutada, et ELTL artiklis 267 sätestatud menetluses on üksnes asja menetleval ja selle lahendamise eest vastutaval siseriiklikul kohtul kohtuasja eripära arvesse võttes õigus hinnata eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks ning Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Järelikult, kui esitatud küsimused puudutavad liidu õiguse tõlgendamist, on Euroopa Kohus reeglina kohustatud otsuse langetama (vt eelkõige 10. juuni 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-395/08 ja C-396/08: Bruno jt, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 18 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldatakse, et liidu õiguse tõlgendamise küsimused, mille siseriiklik kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille täpsuse kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne, on asjakohased. Siseriikliku kohtu esitatud eelotsusetaotluse saab Euroopa Kohus jätta läbi vaatamata vaid siis, kui on ilmne, et liidu õigusnormi tõlgendamine, mida siseriiklik kohus palub, ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või ka 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. juuni 2007. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-222/05–C-225/05: van der Weerd jt, EKL 2007, lk I-4233, punkt 22; 22. juuni 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-188/10 ja C-189/10: Melki ja Abdeli, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 27, ja eespool viidatud kohtuotsus Bruno jt, punkt 19).

32 Euroopa Kohus on ka otsustanud, et ta peab erandjuhtudel oma pädevuse hindamiseks siiski kindlaks tegema need asjaolud, mille tõttu siseriiklik kohus talle eelotsusetaotluse esitas (vt selle kohta 13. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-379/98: PreussenElektra, EKL 2001, lk I-2099, punkt 39). Koostöö, mis eelotsusemenetluses on esmatähtis, tähendab nimelt seda, et siseriiklik kohus arvestab Euroopa Kohtule usaldatud ülesandega, mis seisneb liikmesriikide õigusemõistmisele kaasaaitamises, mitte üldistele või oletuslikele küsimustele nõuandvate arvamuste koostamises (12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-112/00: Schmidberger, EKL 2003, lk I-5659, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Käesolevas asjas esitatud eelotsusetaotluses küsib siseriiklik kohus oma kahe esimese küsimusega, kas maksusoodustused, mida kõne all olevad õigusnormid annavad tulundusühistutele, on kooskõlas liidu õigusega, ning eelkõige seda, kas need maksusoodustused võib liigitada „riigiabiks” EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses.

34 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et kuigi Euroopa Kohtul puudub õigus EÜ artikli 234 alusel algatatud menetluse raames otsustada siseriiklike õigusnormide kokkusobivuse üle ühenduse õigusega ning tõlgendada siseriiklike õigus- ja haldusnorme, on Euroopa Kohus siiski pädev esitama eelotsusetaotluse esitanud kohtule kõik liidu õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mis võimaldavad viimasel hinnata nimetatud normide kokkusobivust tema menetluses oleva kohtuasja lahendamisel (vt eelkõige 15. detsembri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-292/92: Hünermund jt,

EKL 1993, lk I?6787, punkt 8, ja 27. novembri 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?285/99 ja C?286/99: Lombardini ja Mantovani, EKL 2001, lk I?9233, punkt 27).

35 Täpsemalt on otsustatud, et komisjoni pädevus hinnata riigiabi kokkusobivust ühisturuga ei takista siseriiklikul kohtul esitamast Euroopa Kohtule eelotsuse küsimusi seoses riigiabi mõiste tõlgendamisega (29. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C?256/97: DM Transport, EKL 1999, lk I?3913, punkt 15). Seega võib Euroopa Kohus anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule liidu õiguse tõlgendamiseks juhiseid, mis võimaldavad viimasel kindlaks teha, kas siseriiklikku meetet saab käsitada riigiabina liidu õiguse tähenduses (vt 10. juuni 2010. aasta otsus kohtuasjas C?140/09: Fallimento Traghetti del Mediterraneo, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 Eeltoodust tuleneb, et see, et kaks esimest eelotsuse küsimust käsitlevad DPR nr 601/1973 kooskõla asjassepuutuvate liidu õigusnormidega, ei tähenda, et need küsimused on vastuvõetamatud.

37 Sama kehtib selle asjaolu kohta, et esimeses nendest kahest küsimusest viidatakse ka DPR nr 601/1973 artiklitele 10 ja 12, mis käsitlevad muid tulundusühistuid kui tootmis- ja tööühistud, kuigi Corte suprema di cassazione määratles põhikohtuasjas kõne all olevad tulundusühingud „tootmis- ja tööühistutena” sama dekreedi artikli 11 tähenduses. Nimelt tuleb kahte esimest küsimust pidada vastuvõetavaks osas, milles need käsitlevad tootmis- ja tööühistute olukorda, mis on nimetatud selle dekreedi artiklis 11, loetuna vajaduse korral koostoimes selle dekreedi artiklitega 13 ja 14.

38 Eeltoodu põhjal tuleb niisiis kahest esimesest küsimusest, mida tuleb käsitleda koos, aru saada nii, et nendega soovitakse sisuliselt teada, kas sellistele nagu põhikohtuasjas kõne all olevatele tootmis- ja tööühistutele võib niisuguste siseriiklike õigusnormidega nagu DPR nr 601/1973 artikliga 11 antud maksusoodustusi pidada „riigiabiks” EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses, ja kui võib, siis millises ulatuses.

39 Mis puudutab kolmandat küsimust, siis tuleb märkida, et Corte suprema di cassazione viitab selles seadusemuudatustele, mis tehti pärast põhikohtuasja asjaolude asetleidmist. Samuti ei ole selles küsimuses tehtud viide 2004. aasta seadusele nr 311 asjassepuutuv siseriikliku kohtu menetluses oleva kohtuvaidluse lahendamisel. Järelikult ei ole kolmas küsimus vastuvõetav.

40 Mis puudutab siseriikliku kohtu poolt esitatud neljandat küsimust, mis käsitleb seda, et põhikohtuasjas kõne all olevad ühistud võivad olla kuritarvitanud oma õigusi, siis tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei või liidu õigusnormidele tugineda pettuse või kuritarvituse eesmärgil (vt eelkõige 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C?255/02: Halifax jt, EKL 2006, lk I?1609, punkt 68, ja 20. septembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?16/05: Tum ja Dari, EKL 2007, lk I?7415, punkt 64).

41 Siiski on selge, et DPR nr 601/1973 alusel põhikohtuasjas kõne all olevatele tulundusühistutele antud maksusoodustus kehtib üksnes Itaalia õiguses, mitte liidu õiguses. Seega ei saa need õigusnormid käesoleval juhul kahjustada liidu õiguse alusel õiguste kuritarvituse keelu põhimõtet.

42 Seega, kuna neljas küsimus ei puuduta liidu õiguse tõlgendamist, puudub Euroopa Kohtul pädevus selles küsimuses otsust teha.

Eelotsuse küsimused

43 Selleks et vastata kahele esimesele küsimusele, nii nagu need on ümber sõnastatud

käesoleva otsuse punktis 38, tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtule anda selliste tingimuste tõlgendamiseks vajalikud juhised, millest tuleb EÜ artikli 87 lõike 1 kohaselt lähtuda meetme riigiabina liigitamisel, ehk esiteks, et meedet rahastatakse liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest, teiseks, et meedet kohaldatakse valikuliselt, ja kolmandaks, milline mõju on meetmel liikmesriikidevahelisele kaubandusele ja kas see võib põhjustada konkurentsimoonutusi.

Tingimus, mille kohaselt meedet rahastatakse liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest

44 EÜ artikli 87 lõige 1 käsitleb „liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ükskõik missugusel kujul antav[at] abi”.

45 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on abi mõiste laiem kui toetuse mõiste, kuna hõlmab mitte ainult selliseid konkreetseid sooritusi nagu toetus, vaid ka riigi meetmeid, mis ei ole toetused selle sõna kitsamas tähenduses, kuid mis erinevas vormis vähendavad ettevõtja eelarvel tavaliselt lasuvaid kulusi ja mis seetõttu sarnanevad toetustega nii oma iseloomult kui ka toimelt (vt eelkõige 8. novembri 2001. aasta otsus kohtuasjas C-143/99: *Adria-Wien Pipeline* ja *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, EKL 2001, lk I-8365, punkt 38; 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-501/00: *Hispaania vs. komisjon*, EKL 2004, lk I-6717, punkt 90 ja seal viidatud kohtupraktika, ja 10. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-222/04: *Cassa di Risparmio di Firenze jt*, EKL 2006, lk I-289, punkt 131).

46 Sellest tuleneb, et meede, millega ametiasutused annavad teatud ettevõtjatele maksuvabastuse, mis ei too küll kaasa riigi vahendite ülekandmist, ent asetab selle saajad soodsamasse rahalisse olukorda kui teised maksukohustuslased, kujutab endast „riigiabi” EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses. Samuti võib riigiabi olla meede, millega teatavatele ettevõtjatele antakse maksuvabastus või millega lükatakse edasi tavapäraselt tasumisele kuuluva maksu tasumine (eespool viidatud kohtuotsus *Cassa di Risparmio di Firenze jt*, punkt 132).

47 Seega tuleb sedastada, et põhikohtuasjas arutusel olevat meedet rahastab riik.

Tingimus, mille kohaselt meedet kohaldatakse valikuliselt

48 EÜ artikli 87 lõige 1 keelab „teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist soodustava” abi ehk valikulise riigiabi.

49 Meetme „valikulisusena” liigitamine eeldab esiteks selle kindlakstegemist, missugune on asjaomases liikmesriigis üldkohaldatav või „tavapärane” maksustamiskord, ja selle eelnevat uurimist. Teiseks tuleb teiseks selle üldkohaldatava või „tavapärase” maksustamiskorra alusel hinnata ja tuvastada, et kõnealuse maksumeetmega antavat soodustust kohaldatakse valikuliselt, tõendades, et see meede on üldkohaldatava korra erand, kuna see eristab ettevõtjaid, kes asjassepuutuva liikmesriigi maksusüsteemi enda eesmäärke arvestades on sarnases õiguslikus ja faktilises olukorras (vt selle kohta eespool 6. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-88/03: *Portugal vs. komisjon*, EKL 2006, lk I-7115, punkt 56).

50 Selles küsimuses tuleneb esiteks Euroopa Kohtu käsutuses olevatest materjalidest, et tulundusühistute tulumaksu suuruse arvutamisel tehakse kõnealuste tootmis- ja tööühistute puhul maksubaas kindlaks samamoodi nagu muud liiki ühistute maksubaas, st ettevõtja poolt oma tegevusega asjaomasel maksustamisaastal saadud puhaskasumi põhjal. Niisiis tuleb asuda seisukohale, et selle kindlakstegemisel, kas kõnesolevat meedet kohaldatakse selektiivselt, tuleb õiguslikus mõttes lähtuda tulundusühistute maksustamise korrast.

51 Lisaks tuleb märkida, et erandina juriidilistele isikutele üldiselt kohaldatavatest eeskirjadest on kõnesolevate tootmis- ja tööühistute maksustatav tulu ettevõtte tulumaksust vabastatud. Neile

tulundusühistutele kohaldub seega maksusoodustus, mida ei saa taotleda muud ühingud, kelle eesmärk on tulu saamine.

52 DPR nr 601/1973 artiklist 11 tuleneb, et selline nagu põhikohtuasjas arutusel olev maksusoodustus ei kohaldu kõigile ettevõtjatele, vaid seda kohaldatakse ettevõtja juriidilisest vormist lähtuvalt, sõltuvalt sellest, kas tegemist on tulundusühinguga või mitte (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Cassa di Risparmio di Firenze jt, punkt 136).

53 Lisaks tuleb täpsustada, et abi võib olla valikuline EÜ artikli 87 lõike 1 kohaselt isegi siis, kui see puudutab ühte majandussektorit tervikuna (vt eelkõige 17. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C-75/97: Belgia vs. komisjon, EKL 1999, lk I-3671, punkt 33).

54 Niisiis tuleb kindlaks teha, kas põhikohtuasjas kohaldatav maksuvabastus võib soodustada teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist ja seda võrreldes teiste ettevõtjatega, kes on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, arvestades ettevõtte tulumaksukorraga taotletud eesmärki, st ettevõtjate tulu maksustamist.

55 Selles küsimuses tuleb märkida, et tulundusühingud, mille vormis on asutatud põhikohtuasjas kõnesolevad juriidilised isikud, vastavad neile eriomastele toimimise põhimõtetele, mis eristavad tulundusühinguid selgelt teistest ettevõtjatest. Nii liidu seadusandja, võttes vastu määruse nr 1435/2003, kui ka komisjon oma teatises ühistute edendamise kohta Euroopas on neid eriomaseid põhimõtteid rõhutanud.

56 Nende eripõhimõtete hulka, nagu on eeskätt öeldud nimetatud määruse põhjenduses 8, kuulub eelkõige üksikisiku ülimuslikkus, mis väljendub liikmesust, liikme väljaastumist ja väljaarvamist käsitlevates erieeskirjades. Samuti täpsustab selle määruse põhjendus 8, et lõpetamise korral tuleks netovara ja varud jaotada mõnele teisele ühistegevust arendavale ühistule, kes taotleb samasuguseid üldist huvi pakkuvaid eesmärke.

57 Tuleb märkida, et tulundusühistuid ei juhita väliste investorite huvides. Määruse nr 1435/2003 põhjenduste 8 ja 10 ning teatise ühistute edendamise kohta Euroopas punkti 1.1 kohaselt on kõigil liikmetel ühistu juhtimiseks võrdsed õigused, mis kajastab reeglilt „üks inimene, üks hääl”. Varud ja netovara on seega ühisomandis, jagamatud ja neid tuleb kasutada liikmete ühishuvides.

58 Tulundusühistute toimimisega seoses tuleb märkida, et võttes arvesse üksikisiku ülimuslikkust, on nende ühistute eesmärk, nagu on eeskätt märgitud määruse nr 1435/2003 põhjenduses 10 ja teatise ühistute edendamise kohta Euroopas punktis 1.1, liikmete – kes on ühel ajal nii tarbijad, kliendid kui tarnijad – hüvang, nii et igaüks neist saaks tulundusühistu tegevusest tulu vastavalt oma osalusele ja tehingutest ühinguga.

59 Lisaks, nagu on täpsustatud kõnealuse teatise punktis 2.2.3, ei ole tulundusühistutel juurdepääsu kapitaliturgudele, mistõttu nende areng sõltub omavahenditest või laenudest. See olukord tuleneb asjaolust, et tulundusühistute osad ei ole börsil noteeritud ja seetõttu ei ole need kaubeldavad. Lisaks, nagu on rõhutatud määruse nr 1435/2003 põhjenduses 10, on laenu- ja osakapitali intress piiratud, mis muudab tulundusühistusse investeerimise vähem tulusaks.

60 Järelikult on seda liiki kasumimarginaal selgelt madalam kui kapitaliühingute kasumimarginaal, kuna viimastel on võimalik paremini turu nõuetega kohaneda.

61 Võttes arvesse tulundusühistute eriomaseid tunnuseid, tuleb niisiis märkida, et selliste nagu põhikohtuasjas kõne all olevate tootmis- ja tööühistute olukorda ei saa põhimõtteliselt pidada õiguslikult ja faktiliselt sarnaseks äriühingute olukorraga, kuid tingimusel, et nad tegutsevad oma

liikmete majanduslikes huvides ja et nende suhe oma liikmetega ei ole pelgalt ärialane, vaid isiklik ja individuaalne, milles liikmed aktiivselt osalevad ja milles neil on õigus saada õiglaselt osa ühistu majandustegevuse tulemustest (vt selle kohta ka EFTA järelevalveameti 23. juuli 2009. aasta otsus nr 341/09/COL asjas 63768, punkt II 2.3.1).

62 Nimelt ei täida sellised tootmis- ja tööühistud, kellel on muud tunnused kui seda liiki ühistutele omased tunnused, tegelikult liikmetevahelisuse eesmärki ja neid tuleb seetõttu eristada komisjoni teatistes ühistute edendamise kohta Euroopas kirjeldatud ühistu mudelist.

63 Viimase küsimusena tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kõiki tema menetluses oleva kohtuasja asjaolusid arvesse võttes kindlaks teha, kas käesoleva otsuse punktides 55–62 loetletud kriteeriumidest lähtudes on põhikohtuasjas kõne all olevad tootmis- ja tööühistud tegelikult sarnases olukorras selliste ühingutega, kelle eesmärk on tulu saamine ja keda maksustatakse ettevõtte tulumaksuga.

64 Eeldusel et siseriiklik kohus jõuab järeldusele, et tema menetluses olevates kohtuasjades on eelmises punktis nimetatud tingimus tegelikult täidetud, tuleb tal lisaks Euroopa Kohtu praktikast lähtuvalt analüüsida, kas sellised nagu põhikohtuasjas arutusel olevad maksuvabastused on põhjendatud selle süsteemi olemuse ja üldise ülesehitusega, millesse need kuuluvad (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus *Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, punkt 42).

65 Seega võib üldise maksusüsteemi kohaldamisest tehtav erand olla õigustatud juhul, kui asjaomane liikmesriik suudab tõendada, et see meede tuleneb otseselt selle liikmesriigi maksusüsteemi aluspõhimõtetest või suunistest (vt eespool viidatud kohtuotsus *Portugal vs. komisjon*, punkt 81).

66 Neil asjaoludel tuleb anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule alljärgnevad täpsed juhised, et võimaldada tal teha tema menetluses olevates vaidlustes tarvilik otsus.

67 Esiteks tuleb meelde tuletada, et Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, et riigi sekkumistega taotletavast eesmärgist ei piisa selleks, et kohe välistada nende kvalifitseerimine „abiks” EÜ artikli 87 tähenduses (vt eelkõige 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).

68 EÜ artikli 87 lõige 1 ei erista riigi sekkumisi nende põhjuste või eesmärkide alusel, vaid määratleb neid nende mõju põhjal (eespool viidatud kohtuotsus *British Aggregates vs. komisjon*, punkt 85 ja seal viidatud kohtupraktika).

69 Samuti tuleb meelde tuletada, et üldise maksusüsteemi kohaldamisest tehtav erand võib olla õigustatud üldise maksusüsteemi olemuse ja üldise ülesehitusega juhul, kui see meede tuleneb otseselt selle liikmesriigi maksusüsteemi aluspõhimõtetest või suunistest. Sellega seoses tuleb teha vahet konkreetse maksusüsteemi enda ja tema väliste eesmärkide ning teiseks nende eesmärkide saavutamiseks vajalike maksusüsteemile omaste mehhanismide vahel (selle kohta vt eespool viidatud kohtuotsus *Portugal vs. komisjon*, punkt 81).

70 Järelikult kuuluvad sellistele maksuvabastustele, mis tulenevad niisuguse maksustamiskorraga taotletavatest välistest eesmärkidest, mille osa need soodustused on, kohaldamisele EÜ artikli 87 lõikes 1 sätestatud nõuded.

71 Lisaks, nagu tuleneb teatise äriühingute otsese maksustamise kohta punktist 25, leiab komisjon, et siseriikliku maksusüsteemi olemusele ja üldisele ülesehitusele võib õiguspäraselt

tugineda selleks, et põhjendada seda, et tulundusühistuid, kes jaotavad kogu oma kasumi liikmetele, ei maksustata ühistu tasandil, kuna maks nõutakse sisse liikmetelt.

72 Lõpuks leiab ka komisjon, nagu ta väidab oma kirjalikes märkustes, et siseriiklikku meedet ei saa õiguspäraselt põhjendada asjaomase maksusüsteemi olemusest ja üldisest ülesehitusest lähtuvalt, kui see lubab maksust vabastada tulu, mis pärineb selliste kolmandate isikutega tehtud kaubavahetusest, kes ei ole ühistu liikmed, või maha arvata viimati nimetatud isikutele tasuna makstud summad.

73 Lisaks tuleb tagada, et täidetakse nõuet, mille kohaselt peab asjaomane tulu vastama mitte üksnes kõnesolevale maksusüsteemile omastele tunnustele, vaid olema ka kooskõlas selle süsteemi rakendusmeetmetega.

74 Seega tuleb asjaomasel liikmesriigil kehtestada selline kontrolli- ja järelevalvekord, mis võimaldab tagada, et tulundusühingutele kehtestatud maksualased erimeetmed on kooskõlas maksusüsteemi loogika ja üldise ülesehitusega ning vältida seda, et ettevõtjad valivad selle konkreetse õigusliku vormi üksnes selleks, et neile kohalduksid seda liiki ühingutele ette nähtud maksusoodustused. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb kindlaks teha, kas see nõue on põhikohtuasjas täidetud.

75 Igal juhul tuleb selleks, et põhjendada niisuguse nagu põhikohtuasjas arutusel oleva maksuvabastuse kohaldamist asjaomase liikmesriigi maksusüsteemi loogika ja üldise ülesehitusega, veel tagada see, et see maksuvabastus on kooskõlas proportsionaalsuse põhimõttega ega lähe kaugemale sellest, mis on vajalik ehk et sellega taotletavat õiguspärast eesmärki ei ole võimalik vähemate vahenditega saavutada.

76 Kõigist Euroopa Kohtu poolt käesoleva otsuse punktides 64–75 loetletud kaalutlustest lähtudes tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul hinnata, kas põhikohtuasjas arutusel olevad tootmis- ja tööühistutele ette nähtud maksusoodustused on põhjendatavad maksusüsteemi loogika ja üldise ülesehitusega.

Tingimus, mis on seotud meetme mõjuga liikmesriikidevahelisele kaubandusele ja sellega, kas see võib põhjustada konkurentsimoontusi

77 EÜ artikli 87 lõige 1 keelab abi, mis mõjutab liikmesriikidevahelist kaubandust ning kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi.

78 Selleks et siseriiklikku meedet riigiabiks pidada, ei tule tõendada abi tegelikku mõju liikmesriikidevahelisele kaubandusele ja tegelikku konkurentsimoontutamist, vaid üksnes uurida, kas abi võib mõjutada seda kaubandust ja kahjustada konkurentsi (vt 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-372/97: Itaalia vs. komisjon, EKL 2004, lk I-3679, punkt 44; 15. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-148/04: Unicredito Italiano, EKL 2005, lk I-11137, punkt 54, ja eespool viidatud kohtuotsus Cassa di Risparmio di Firenze jt, punkt 140).

79 Kui liikmesriigi antud abi tugevdab ettevõtja seisundit ühendusesiseses kaubanduses teiste konkureerivate ettevõtjate suhtes, tuleb lugeda, et abi viimaseid mõjutab (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsused Unicredito Italiano, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika, ning Cassa di Risparmio di Firenze jt, punkt 141).

80 Lisaks ei ole vajalik, et abi saav ettevõtja ise osaleks ühendusesiseses kaubanduses. Kui liikmesriik annab ettevõtjale abi, võidakse siseriiklikku tegevust säilitada või suurendada, mille tagajärjel vähenevad teistes liikmesriikides asutatud ettevõtjate võimalused siseneda selle liikmesriigi turule. Lisaks võib sellise ettevõtja tugevdamine, kes kuni selle ajani ei osalenud

ühendusesiseses kaubanduses, panna ta olukorda, mis võimaldab tal siseneda teise liikmesriigi turule (vt eespool viidatud kohtuotsused Unicredito Italiano, punkt 58, ja Cassa di Risparmio di Firenze jt, punkt 143).

81 Seega tuleb asuda seisukohale, et selline nagu põhikohtuasjas käsitletav maksusoodustus võib kahjustada liikmesriikidevahelist kaubandust ja põhjustada konkurentsimoonutusi EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses.

82 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimustele, nii nagu nad on ümber sõnastatud käesoleva otsuse punktis 38, vastata, et sellised nagu põhikohtuasjas käsitletavad maksusoodustused, mida kohaldatakse tootmis- ja tööühistutele sellise siseriikliku õigusnormi alusel nagu DPR nr 601/1973 artikkel 11, ei kujuta endast riigiabi EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses, kui kõik selle õigusnormi kohaldamise tingimused on täidetud. Mis puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olevate kohtuvaidluste aluseks olnud olukorda, siis tuleb nimetatud kohtul hinnata täpsemalt asjaomaste maksuvabastuste valikulisust ja seda, kas need maksuvabastused on põhjendatavad selle süsteemi olemuse ja üldise ülesehitusega, millesse need kuuluvad, tehes eeskätt kindlaks, kas asjaomased tulundusühistud on tegelikult sarnases olukorras selliste ühingutega, kelle eesmärk on tulu saamine, ja kui see on nii, siis kas nende tulundusühistute soodsam maksualane kohtlemine tuleneb ühelt poolt asjaomases liikmesriigis kohaldatavale maksusüsteemile omastest põhimõtetest, ja teiseks, kas see maksuvabastus on kooskõlas ühtsuse põhimõtte ja proportsionaalsuse põhimõttega.

Kohtukulud

83 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

Sellised nagu põhikohtuasjas käsitletavad maksusoodustused, mida kohaldatakse tootmis- ja tööühistutele sellise siseriikliku õigusnormi alusel nagu Vabariigi Presidendi 29. septembri 1973. aasta dekreeidi nr 601 maksusoodustuste kohta (1984. aastast kuni 1993. aastani kehtinud versioonis) artikkel 11, ei kujuta endast riigiabi EÜ artikli 87 lõike 1 tähenduses, kui kõik selle õigusnormi kohaldamise tingimused on täidetud. Mis puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu menetluses olevate kohtuvaidluste aluseks olnud olukorda, siis tuleb nimetatud kohtul hinnata täpsemalt asjaomaste maksuvabastuste valikulisust ja seda, kas need maksuvabastused on põhjendatavad selle süsteemi olemuse ja üldise ülesehitusega, millesse need kuuluvad, tehes eeskätt kindlaks, kas asjaomased tulundusühistud on tegelikult sarnases olukorras selliste ühingutega, kelle eesmärk on tulu saamine, ja kui see on nii, siis kas nende tulundusühistute soodsam maksualane kohtlemine tuleneb ühelt poolt asjaomases liikmesriigis kohaldatavale maksusüsteemile omastest põhimõtetest, ja teiseks, kas see maksuvabastus on kooskõlas ühtsuse põhimõtte ja proportsionaalsuse põhimõttega.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: itaalia.