

Downloaded via the EU tax law app / web

Gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08

Ministero dell'Economia e delle Finanze e.a.

tegen

Paint Graphos Soc. coop. arl e.a.

(verzoeken van de Corte suprema di cassazione om een prejudiciële beslissing)

„Prejudiciële verwijzing – Ontvankelijkheid – Staatssteun – Belastingvoordelen toegekend aan coöperatieve vennootschappen – Kwalificatie als staatssteun in zin van artikel 87 EG – Verenigbaarheid met gemeenschappelijke markt – Voorwaarden”

Samenvatting van het arrest

1. *Prejudiciële vragen – Bevoegdheid van Hof – Grenzen – Onderzoek van verenigbaarheid van steunmaatregel met gemeenschappelijke markt – Daarvan uitgesloten*

(Art. 234 EG)

2. *Steunmaatregelen van de staten – Begrip – Belastingvoordelen voor productie? en arbeidscoöperaties – Daaronder begrepen – Voorwaarden*

(Art. 87, lid 1, EG)

1. Het Hof is in het kader van een procedure krachtens artikel 234 EG niet bevoegd om zich uit te spreken over de verenigbaarheid van nationale bepalingen met het recht van de Unie of om nationale wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen uit te leggen. Wél is het bevoegd om de verwijzende rechter alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het recht van de Unie te verschaffen die hem in staat kunnen stellen deze verenigbaarheid te beoordelen bij de beslechting van het bij hem aanhangige geding.

Preciezer gezegd staat de bevoegdheid van de Commissie om de verenigbaarheid van steun met de gemeenschappelijke markt te beoordelen, er niet aan in de weg dat een nationale rechter het Hof een prejudiciële vraag stelt over de uitlegging van het begrip steun. Het Hof kan de verwijzende rechter aldus met name de uitleggingsgegevens met betrekking tot het recht van de Unie verstrekken die hem in staat stellen te bepalen of een nationale maatregel als staatssteun in de zin van dat recht kan worden aangemerkt.

(cf. punten 34, 35)

2. Belastingvrijstellingen die aan productie? en arbeidscoöperaties worden toegekend krachtens een nationale regeling die in bepaalde belastingvoordelen voorziet, leveren slechts een steunmaatregel in de zin van artikel 87, lid 1, EG op voor zover aan alle voorwaarden voor toepassing van die bepaling is voldaan, te weten in de eerste plaats de financiering van die maatregel door de staat of met staatsmiddelen, in de tweede plaats de selectiviteit van die maatregel en in derde plaats de invloed ervan op het handelsverkeer tussen de lidstaten en de daaruit voortvloeiende vervalsing van de mededinging. In de onderhavige zaak staat het aan de nationale rechter om in het bijzonder na te gaan of de betrokken belastingvrijstellingen voor de productie? en arbeidscoöperaties selectief zijn, en of zij worden gerechtvaardigd door de aard of

de algemene opzet van het nationale belastingstelsel waarvan zij onderdeel uitmaken, door met name te bepalen of de coöperatieve vennootschappen in de hoofdingen zich feitelijk in een vergelijkbare situatie bevinden als andere marktdeelnemers die zijn opgericht in de vorm van juridische entiteiten met een winstoogmerk en, indien dit inderdaad het geval is, of de gunstigere fiscale behandeling die aan genoemde coöperatieve vennootschappen is voorbehouden, enerzijds inherent is aan de wezenlijke beginselen van het stelsel van belastingheffing dat in de betrokken lidstaat van toepassing is, en anderzijds in overeenstemming is met de beginselen van coherentie en evenredigheid.

(cf. punten 43, 82 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

8 september 2011 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Ontvankelijkheid – Staatssteun – Aan coöperatieve vennootschappen toegekende belastingvoordelen – Kwalificatie als staatssteun in de zin van artikel 87 EG – Verenigbaarheid met gemeenschappelijke markt – Voorwaarden”

In de gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Corte suprema di cassazione (Italië), bij beslissing van 29 november en 20 december 2007, ingekomen bij het Hof op 25 februari 2008, in de zaken

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

tegen

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

Adige Carni Soc. coop. arl, in liquidatie,

tegen

Agenzia delle Entrate,

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

en

Ministero delle Finanze

tegen

Michele Franchetto (C?80/08),

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, J. J. Kasel (rapporteur), M. Ilešič, M. Safjan en M. Berger, rechters,

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: R. Fere?, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 11 maart 2010,

gelet op de opmerkingen van:

- Paint Graphos Soc. coop. arl en Adige Carni Soc. coop. arl, in liquidatie, vertegenwoordigd door F. Capelli, L. Salvini, L. Paolucci, A. Abate, P. Piva en L. Manzi, avvocati,
- M. Franchetto, vertegenwoordigd door M. Bianca, avvocato,
- de Italiaanse regering, aanvankelijk vertegenwoordigd door I. M. Braguglia, vervolgens door G. Palmieri, als gemachtigden, bijgestaan door P. Gentili, avvocato dello Stato,
- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door M. Muñoz Pérez als gemachtigde,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues, A. L. Vendrolini en B. Beaupère-Manokha als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal, G. Conte en C. Urraca Caviedes als gemachtigden,
- de Toezichthoudende Autoriteit van de EVA, vertegenwoordigd door X. Lewis als gemachtigde,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 8 juli 2010,

het navolgende

Arrest

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van artikel 87 EG en het beginsel van verbod van rechtsmisbruik op belastinggebied.

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van drie gedingen tussen respectievelijk het Ministero dell'Economia e delle Finanze en de Agenzia delle Entrate en Paint Graphos Soc. coop. arl (hierna: „Paint Graphos”) (C?78/08); Adige Carni Soc. coop. arl, in liquidatie (hierna: „Adige Carni”), de Agenzia delle Entrate en het Ministero dell'Economia e delle Finanze (C?79/08), en het Ministero delle Finanze en M. Franchetto (C?80/08) over verzoeken met het oog op de verkrijging van vrijstelling van meerdere belastingen ten voordele van productie- en arbeidscoöperaties onder het Italiaanse belastingrecht.

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

3 Op 10 december 1998 heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen een mededeling over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen (PB C 384, blz. 3; hierna: „mededeling inzake directe belastingen op ondernemingen”) bekendgemaakt, waarin zij bepaalde aspecten op het gebied van staatssteun in de vorm van fiscale maatregelen wil verduidelijken.

4 Na de vaststelling van verordening (EG) nr. 1435/2003 van de Raad van 22 juli 2003 betreffende het statuut voor een Europese Coöperatieve Vennootschap (SCE) (PB L 207, blz. 1, met rectificatie in PB 2007, L 49, blz. 35), heeft de Commissie in haar mededeling van 23 februari 2004 aan de Raad, het Europees Parlement, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's over de bevordering van coöperatieve vennootschappen in Europa [COM(2004) 18 def.; hierna: „mededeling over de bevordering van coöperatieve vennootschappen in Europa”], de specifieke kenmerken van de coöperatieve vennootschappen duidelijk naar voren doen komen en maatregelen voorgesteld om de ontwikkeling van deze vennootschapsvorm in de lidstaten te bevorderen.

Nationale regeling

5 Artikel 45 van de Italiaanse grondwet luidt als volgt:

„De Republiek erkent de sociale functie van de op onderlinge bijstand gebaseerde coöperatie zonder particuliere speculatiedoeleinden. De wet ondersteunt en bevordert de ontwikkeling ervan met gepaste maatregelen en waarborgt met behulp van gepast toezicht de hoedanigheid en doeleinden ervan. De wet voorziet in de bescherming en de ontwikkeling van de ambachtelijke sector.”

6 Decreet nr. 601 van de president van de Republiek van 29 september 1973 inzake de regeling van belastingvoordelen (gewoon supplement bij GURI nr. 268 van 16 oktober 1973, blz. 3), voorzag in de op de feiten van het hoofdgeding geldende versie, namelijk van 1984 tot 119 (hierna: „DPR nr. 601/1973”), in het volgende:

„*Artikel 10* (Landbouw- en kleinevisserijcoöperaties)

1. Van de belasting over het inkomen van rechtspersonen en de plaatselijke inkomstenbelasting zijn vrijgesteld de inkomsten die coöperatieve vennootschappen en hun consortia behalen met de fokkerij van dieren die worden gevoed met voer dat voor ten minste een kwart van de grondstukken van de leden afkomstig is, alsook de be- en verwerking en verkoop – binnen de grenzen gesteld in sub c van artikel 28 van het decreet nr. 597 van de president van de Republiek van 29 september 1973 – van landbouw- of zoötechnische producten en van dieren die door de leden zijn ingebracht, binnen de grenzen van de mogelijkheden van hun grondstukken.

2. Indien de door de coöperatie of haar leden uitgeoefende activiteiten de grenzen bedoeld in het voorafgaande lid en sub b en c van artikel 28 van genoemd decreet overschrijden, is de vrijstelling van toepassing op dat deel van het inkomen van de coöperatie of het consortium dat overeenkomt met de landbouwinkomsten van de grondstukken van de leden.

3. De inkomsten van kleinevisserijcoöperaties en hun consortia zijn vrijgesteld van de belasting op het inkomen van rechtspersonen en de plaatselijke inkomstenbelasting. Als

kleinevisserijcoöperaties worden beschouwd zij die de zeevisserij beroepsmatig bedrijven met uitsluitend gebruikmaking van schepen van de categorieën 3 en 4 als bedoeld in artikel 8 van decreet nr. 1639 van de president van de Republiek van 2 oktober 1968, of de visserij op binnenwateren.

Artikel 11 (Productie- en arbeidscoöperaties)

1. De inkomsten van productie- en arbeidscoöperaties en van hun consortia zijn vrijgesteld van de belasting op het inkomen van rechtspersonen en van de plaatselijke inkomstenbelasting indien het bedrag van de lonen die worden betaald aan de leden die hun arbeid permanent inbrengen, met inbegrip van de in het laatste lid bedoelde bedragen, niet lager is dan 60 % van het totale bedrag van alle andere kosten, met uitzondering van de kosten van grondstoffen en leveringen. Indien het bedrag van de lonen lager is dan 60 %, maar niet lager dan 40 %, van het totale bedrag van de overige kosten, wordt de belasting op het inkomen van rechtspersonen en de plaatselijke inkomstenbelasting gehalveerd.

2. De bepalingen van het voorgaande lid zijn van toepassing op productiecoöperaties, mits de leden voldoen aan alle eisen die voor de leden van arbeidscoöperaties zijn voorzien bij artikel 23 van wetsbesluit van het voorlopig staatshoofd [nr. 1577] van 14 december 1947, zoals gewijzigd.

3. Bij de berekening van de inkomsten van productie- en arbeidscoöperaties en van hun consortia kunnen de aan de in loondienst werkzame leden als salarisaanvulling betaalde bedragen worden afgetrokken tot het bedrag van de gebruikelijke lonen, vermeerderd met 20 %.

Artikel 12 (Overige coöperatieve vennootschappen)

1. Voor de andere coöperatieve vennootschappen en hun consortia dan die aangegeven in de artikelen 10 en 11 wordt de belasting op de inkomsten van rechtspersonen en de plaatselijke inkomstenbelasting met een kwart verlaagd.

2. De vennootschap of het consortium heeft wat de plaatselijke inkomstenbelasting betreft de keuze of zij de toepassing van de aftrekken voorzien in het vierde lid van artikel 7 van decreet nr. 599 van de president van de Republiek van 29 september 1973 in plaats van de bij het vorige lid voorziene kortingen wenst. De keuze moet worden gemaakt in de jaarlijkse aangifte, waaraan op straffe van nietigheid de lijst van de leden waarop deze aftrekken van toepassing is, moet worden toegevoegd.

3. Voor consumentencoöperaties en hun consortia worden onverminderd de bepalingen van de voorafgaande leden de onder de leden verdeelde bedragen in de vorm van restituties van een deel van de aankoop prijs van gekochte goederen tot de inkomensaf trek toegelaten.

Artikel 13 (Financiering van de leden)

1. Van de plaatselijke inkomstenbelasting zijn vrijgesteld de rente over de bedragen, anders dan het deel van het maatschappelijk kapitaal dat natuurlijke personen aan de coöperatie en haar consortia ter beschikking stellen of dat deze van de leden inhouden, mits:

a) de stortingen en inhoudingen uitsluitend plaatsvinden ter bereiking van het maatschappelijke doel en zij niet meer bedragen dan 40 miljoen ITL per lid. Dit plafond wordt op 80 miljoen ITL vastgesteld voor coöperaties op het gebied van de conservering, de behandeling, de verwerking en de verkoop van landbouwgoederen en voor productie- en arbeidscoöperaties;

b) de rente over deze sommen mag niet het renteplafond overschrijden dat geldt voor houders van depositocertificaten van de postbank.

[...]

Artikel 14 (Voorwaarden voor de toepasselijkheid van de voordelen)

1. De belastingvoordelen van deze titel zijn van toepassing op de coöperatieve vennootschappen en op de consortia ervan die voldoen aan de beginselen van onderlinge bijstand als voorzien in de wetten van de Staat, en die zijn ingeschreven in de prefectorale registers of in het algemene coöperatieregister.

2. Aan de vereisten van onderlinge bijstand wordt geacht te zijn voldaan indien de voorwaarden van artikel 26 van wetsbesluit van het voorlopig staatshoofd nr. 1577 van 14 december 1947 [houdende maatregelen tot samenwerking (GURI nr. 17 van 22 januari 1948)], zoals gewijzigd (hierna: „wetsbesluit nr. 1577/1947”), uitdrukkelijk in de statuten zijn opgenomen, zonder afwijkingsmogelijkheid, en indien die voorwaarden daadwerkelijk in acht zijn genomen in het belastingtijdvak en in de vijf daaraan voorafgaande jaren, of, in voorkomend geval, gedurende de tijd die sinds de goedkeuring van de statuten is verstreken, indien dat minder dan vijf jaar is.

3. De belastingdienst controleert in overleg met het ministerie van Arbeid of de andere toezichthoudende organen de voorwaarden voor de toepasselijkheid van de belastingvoordelen.”

7 Artikel 26 van wetsbesluit nr. 1577/1947 is als volgt verwoord:

„Voor de belastingheffing worden de voorwaarden ter zake van het doel van onderlinge bijstand geacht te zijn vervuld, wanneer de statuten van de coöperatie de volgende bepalingen bevatten:

a) verbod om hogere dividenden uit te keren dan het tarief van de wettelijke rente over het daadwerkelijk uitgekeerde kapitaal;

b) verbod om de reserves gedurende de levensduur van de vennootschap onder de leden te verdelen;

c) in geval van ontbinding van de vennootschap, overgang van het gehele vermogen van de vennootschap, na aftrek van enkel het uitgekeerde kapitaal of de eventueel verschuldigde dividenden, naar doelstellingen van algemeen nut die met de geest van onderlinge bijstand in overeenstemming zijn.

[...]”

8 Artikel 12 van wet nr. 904 van 16 december 1977 houdende wijzigingen van de regeling inzake de belasting op het inkomen van rechtspersonen en de regeling inzake de belasting op dividenden en kapitaalverhogingen, aanpassing van het minimumkapitaal van vennootschappen en overige bepalingen op het gebied van de belastingen en het vennootschapsrecht (GURI nr. 343 van 17 december 1977), voorziet in het volgende:

„Onverminderd de bepalingen van titel III van decreet nr. 601 van de president van de Republiek van 29 september 1973, zoals gewijzigd en aangevuld, dragen de sommen die voor de niet-verdeelbare reserves zijn bestemd, niet bij tot de vorming van het belastbare inkomen van coöperatieve vennootschappen en hun consortia, mits de mogelijkheid is uitgesloten dat zij in enigerlei vorm aan de vennoten worden uitgekeerd en zulks zowel voor de levensduur van de vennootschap of het consortium als bij de ontbinding ervan.”

Hoofdgedingen

Zaak C-78/08

9 Na controles door de Guardia di Finanza heeft de belastingdienst van Matera aan Paint Graphos, een coöperatieve vennootschap naar Italiaans recht, een aanslag opgelegd, waarbij voor het jaar 1993 het bedrag van haar inkomsten voor de vaststelling van de belasting over het inkomen van rechtspersonen (hierna: „IRPEG”) en de plaatselijke inkomstenbelasting (hierna: „ILOR”) werd gerectificeerd. In dezelfde aanslag heeft de belastingdienst die vennootschap het recht op de vrijstellingen in de Italiaanse regelgeving ten voordele van coöperatieve vennootschappen geweigerd.

10 Paint Graphos heeft tegen deze belastingaanslag beroep ingesteld bij de Commissione tributaria provinciale di Matera (provinciale commissie voor belastingzaken van Matera), en daarbij haar recht op bedoelde belastingvrijstellingen ingeroepen. Het beroep werd door deze rechter gegrond verklaard.

11 De belastingdienst is van deze beslissing in hoger beroep gegaan bij de Commissione tributaria regionale della Basilicata (regionale commissie voor belastingzaken van Basilicata), die de in eerste aanleg genomen beslissing heeft bevestigd.

12 Het Ministero dell’Economia e delle Finanze en de Agenzia delle Entrate hebben tegen dit arrest beroep tot cassatie ingesteld, waarbij zij onder meer schending en onjuiste toepassing van de artikelen 11 en 14 van DPR nr. 601/1973 hebben ingeroepen.

Zaak C-79/08

13 Bij aanslag van 8 juni 1999 heeft de belastingdienst van Rovigo Adige Carni, een coöperatieve vennootschap naar Italiaans recht, in kennis gesteld van de intrekking van de belastingvoordelen van de artikelen 10 en volgende van DPR nr. 601/1973, de verhoging van haar belastbaar inkomen voor het jaar 1993 en de daaruit voortvloeiende hogere IRPEG en ILOR die deze vennootschap verschuldigd was. De belastingdienst voerde met name het bestaan van niet-aftrekbare kosten aan, in die zin dat zij niet schriftelijk waren onderbouwd of geen betrekking hadden op het belastingjaar in kwestie. Op basis van een proces-verbaal van de Guardia di Finanza kwam zij tevens op tegen de uitreiking door Italcarni Srl van facturen voor niet-bestaande verrichtingen, waarvan het daarmee overeenkomende bedrag als inkomsten moest worden beschouwd. Daar Adige Carni dit bedrag niet als inkomsten had geboekt, beschouwde de belastingdienst dit bedrag als in strijd met artikel 11 DPR nr. 601/1973 aan de leden uitgekeerd.

14 Adige Carni heeft beroep ingesteld bij de Commissione tributaria provinciale di Rovigo, die de litigieuze aanslag nietig heeft verklaard.

15 De belastingdienst is van deze beslissing in hoger beroep gegaan bij de Commissione tributaria regionale, die de belastingaanslag en het verval van de door Adige Carni genoten belastingvrijstellingen heeft bevestigd.

16 Deze laatste heeft daarop beroep tot cassatie ingesteld, en daarbij onder meer gesteld dat de beslissing tot weigering van de betrokken belastingvrijstellingen niet, althans ontoereikend, was gemotiveerd.

Zaak C?80/08

17 De belastingdienst van Monfalcone heeft de door Franchetto, een Italiaans staatsburger, ingediende aangiften inkomstenbelasting voor de jaren 1984 tot en met 1988 gerectificeerd op grond dat hij als lid van de coöperatie Cooperativa Maricoltori Alto Adriatico rl (hierna: „Cooperativa Maricoltori”), met als doel het kweken en verkopen van weekdieren, zoals nog andere leden zelfstandig op de markt was opgetreden, terwijl deze vennootschap, op naam waarvan de aankoop- en verkoopfacturen waren gesteld, bij elke verkoop een provisie voor elke verrichte dienst ontving en het bedrag van de prijsverhoging uitdeelde aan de leden in plaats van het toe te voegen aan de daartoe bedoelde reserves.

18 Wat de Cooperativa Maricoltori aangaat, zijn de vrijstellingen die uit hoofde van de IRPEG zijn verleend voor de jaren 1984 en 1985 teruggedraaid en de daarmee overeenkomende bedragen teruggevorderd door de belastingdienst van Monfalcone. Het door deze vennootschap ingestelde beroep ter zake van het jaar 1985 is door de Commissione tributaria di primo grado di Trieste (commissie voor belastingzaken in eerste aanleg van Triëste) verworpen, terwijl ter zake van het belastingjaar 1984 fiscale amnestie is verleend.

19 Franchetto is tegen de hem betreffende belastingaanslag opgekomen bij de Commissione tributaria di primo grado di Trieste, waarbij hij heeft ingeroepen dat niet kan worden betwist dat voldaan is aan de voorwaarden voor erkenning van deze vennootschap als coöperatie, in die zin dat niet, als voorzien in artikel 14 van DPR nr. 601/1973, het advies van het ministerie van Arbeid was ingewonnen.

20 De Commissione tributaria di primo grado di Trieste heeft het beroep van Franchetto gegrond verklaard.

21 In tweede aanleg, op het door de belastingdienst van Monfalcone ingestelde hoger beroep, heeft de Commissione tributaria di secondo grado di Trieste (commissie voor belastingzaken in tweede aanleg van Triëste) echter in zijn nadeel beslist, daar zij van oordeel was dat de Cooperativa Maricoltori geen doelstellingen van onderlinge bijstand nastreefde, maar „consortiale” doelstellingen.

22 Na te zijn aangezocht door Franchetto, die betoogde dat zijn situatie dezelfde was als die van een lid in loondienst van een coöperatie dat als zodanig was aangegeven in haar statuten, heeft de Commissione tributaria centrale di Roma (centrale commissie voor belastingzaken van Rome), zonder onderzoek ten gronde van de door verzoeker aangevoerde argumenten, geoordeeld dat het voordeel van de belastingvrijstellingen niet aan de genoemde coöperatieve vennootschap kon worden geweigerd zonder eerst het verplichte advies van het ministerie van Arbeid in te winnen.

23 Het ministero delle Finanze verzoekt in cassatie om vernietiging van de beslissing van laatstgenoemde instantie, waarbij het onder meer steunt op schending van artikel 14 van DPR nr. 601/1973, op grond dat de belastingaanslag gericht was tot het lid van de coöperatieve

vennootschap en niet tot deze laatste als zodanig, en dat het om die reden niet nodig was om het advies van het ministerie van Arbeid in te winnen.

24 Bij beschikking van de president van het Hof van 31 maart 2008 zijn de zaken C-78/08 tot en met C-80/08 gevoegd voor de schriftelijke en de mondelinge behandeling en voor het arrest.

Prejudiciële vragen

25 Na te hebben opgemerkt dat bij hem aanhangige gedingen als voorwerp het recht op gehele of gedeeltelijke vrijstelling van verschillende belastingen hebben die de Italiaanse regelgeving voorbehoudt aan de coöperatieve vennootschappen – vanwege het specifieke doel dat deze laatste nastreven, dat ook in artikel 45 van de Italiaanse grondwet is erkend, namelijk de bevordering van de sociale functie en het overwegend op onderlinge bijstand gestoelde karakter van dit type vennootschappen –, heeft de Corte suprema di cassazione (Hooggerechtshof van cassatie) geoordeeld dat, teneinde te bepalen of deze voordelen met het recht van de Unie in overeenstemming waren, eerst moest worden nagegaan of en in voorkomend geval onder welke voorwaarden het feit dat de betrokken coöperatieve vennootschappen zo vaak aanzienlijke belastingbesparingen kunnen realiseren, met de gemeenschappelijke markt onverenigbare steun in de zin van artikel 87, lid 1, EG vormt. Een dergelijke onverenigbaarheid zou er immers op grond van de rechtstreekse werking van artikel 88, lid 3, EG toe leiden dat de nationale autoriteiten, de gerechtelijke daaronder begrepen, DPR nr. 601/1973 buiten toepassing moeten laten.

26 In soortgelijke zin zou, wanneer de keuze van de betrokken ondernemingen voor de vorm van een coöperatie zou neerkomen op rechtsmisbruik dat indruist tegen de marktregels, de vrije concurrentie en het beginsel van gelijke behandeling, het gevolg daarvan zijn dat de coöperatieve vennootschap die rechtsvorm niet aan de belastingdienst zou kunnen tegenwerpen, welke laatste deze vennootschappen dan zou kunnen belasten op basis van de normale belastingregels die gelden voor ondernemingen met een winsttoegemerk. Volgens de Corte suprema di cassazione moet men zich afvragen of de betrokken voordelen gerechtvaardigd en evenredig zijn, gelet op niet alleen de omvang en het marktaandeel van sommige coöperatieve vennootschappen, maar ook op de tekortkomingen in het toezicht zoals voorzien in het nationale recht.

27 De verwijzende rechter wijst er dienaangaande op dat enkel door interventie van de polizia tributaria (belastingpolitie) kon worden vastgesteld dat de in het hoofdgeding betrokken coöperatieve vennootschappen geen doelstelling van onderlinge bijstand nastreefden, anders dan zij beweerden en in hun statuten tot uiting hadden gebracht, terwijl de met het toezicht belaste instanties die moesten nagaan of de in het Italiaanse regelgeving gestelde voorwaarden inzake het doel van onderlinge bijstand waren vervuld, niet in staat waren geweest om deze onregelmatigheid aan het licht te brengen. Dergelijke tekortkomingen in het systeem werken misbruik in de hand wanneer de criteria moeten worden toegepast op grond waarvan de coöperatieve vennootschappen het voordeel van de gunstigere belastingregeling kunnen genieten.

28 Daarop heeft de Corte suprema di cassazione de behandeling van de zaken geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld, die gelijkkluidend zijn in de drie zaken C-78/08 tot en met C-80/08:

„[1] [Z]ijn de belastingvoordelen voor coöperatieve vennootschappen, geregeld in de artikelen 10, 11, 12, 13 en 14 van DPR [nr. 601/1973], verenigbaar met de mededingingsregels en kunnen zij worden aangemerkt als staatssteun in de zin van artikel 87 van het EG-Verdrag, vooral gezien de ondeugdelijkheid van het systeem van controle en correctie van misbruik, dat is vastgesteld bij [wetsbesluit nr. 1577/1947]?”

[2]) [K]unnen de betrokken maatregelen, in het bijzonder met het oog op de kwalificatie daarvan als staatssteun, evenredig worden geacht aan de doeleinden van de coöperatieve vennootschap? Kan bij de beoordeling van de evenredigheid, behalve met de afzonderlijke maatregel, ook rekening worden gehouden met het voordeel dat de maatregelen in hun geheel opleveren, met de daaruit voortvloeiende mededingingsverstoring?

[3]) Bij de beantwoording van de voorgaande vragen moet rekening worden gehouden met het feit dat het controlesysteem nog verder is verzwakt door de hervorming van het vennootschapsrecht bij wet nr. 311 van 2004, vooral wat betreft de coöperaties die overwegend en niet volledig op onderlinge bijstand berusten.

[4]) [K]an, ongeacht of de betrokken belastingvoordelen als staatssteun kunnen worden aangemerkt, het gebruik van de rechtsvorm van de coöperatieve vennootschap, ook buiten gevallen van fraude of schijntransacties, worden aangemerkt als rechtsmisbruik indien die vorm uitsluitend of hoofdzakelijk wordt gebruikt om belasting te besparen?"

Ontvankelijkheid van de verzoeken om een prejudiciële beslissing

29 Paint Graphos, Adige Carni en de regeringen die bij het Hof opmerkingen hebben ingediend, met uitzondering van de Franse regering, alsook de Commissie hebben twijfels geuit ten aanzien van de ontvankelijkheid van de onderhavige verzoeken om een prejudiciële beslissing, althans op zijn minst de ene of de andere gestelde vraag. Ze hebben dus enkel in subsidiaire orde een standpunt ten gronde ingenomen.

30 Er moet om te beginnen aan worden herinnerd dat het in het kader van de procedure van artikel 267 VWEU uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis te beoordelen, als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt. Wanneer de vragen betrekking hebben op de uitlegging van Unierecht, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden (zie onder meer arrest van 10 juni 2010, Bruno e.a., C?395/08 en C?396/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Volgens vaste rechtspraak rust er een vermoeden van relevantie op de vragen betreffende de uitlegging van het gemeenschapsrecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste feitelijke en wettelijke kader, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof is de juistheid te onderzoeken. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een verzoek van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen (arresten van 7 juni 2007, Van der Weerd e.a., C?222/05–C?225/05, Jurispr. blz. I?4233, punt 22, en 22 juni 2010, Melki en Abdeli, C?188/10 en C?189/10, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 27, en arrest Bruno e.a., reeds aangehaald, punt 19).

32 Het is enkel in uitzonderlijke omstandigheden dat het aan het Hof staat om, ter toetsing van zijn eigen bevoegdheid, een onderzoek in te stellen naar de omstandigheden waaronder de nationale rechter hem om een prejudiciële beslissing heeft verzocht (zie in die zin arrest van 13 maart 2001, PreussenElektra, C?379/98, Jurispr. blz. I?2099, punt 39). De geest van samenwerking die het verloop van de prejudiciële procedure moet beheersen, impliceert immers dat de nationale rechter oog heeft voor de aan het Hof opgedragen taak, te weten bij te dragen tot

de rechtsbedeling in de lidstaten en niet adviezen over algemene of hypothetische vraagstukken te geven (arrest van 12 juni 2003, Schmidberger, C?112/00, Jurispr. blz. I?5659, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Wat de onderhavige prejudiciële verwijzingen aangaat, verzoekt de nationale rechter met zijn eerste twee vragen of de belastingvoordelen die het betrokken nationale recht toekent aan coöperatieve vennootschappen met het recht van de Unie verenigbaar zijn en meer in het bijzonder of deze voordelen kunnen worden gekwalificeerd als „staatssteun” in de zin van artikel 87, lid 1, EG.

34 Het is vaste rechtspraak dat het Hof in het kader van een overeenkomstig artikel 267 VWEU ingeleide procedure weliswaar niet bevoegd is om uitspraak te doen over de verenigbaarheid van het nationale recht met het Unierecht of om het nationale recht uit te leggen, doch daarentegen wel bevoegd is om de verwijzende rechter alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het Unierecht te verschaffen die hem in staat stellen deze verenigbaarheid te beoordelen bij de beslechting van het bij hem aanhangige geding (zie onder meer arresten van 15 december 1993, Hünermund e.a., C?292/92, Jurispr. blz. I?6787, punt 8, en 27 november 2001, Lombardini en Mantovani, C?285/99 en C?286/99, Jurispr. blz. I?9233, punt 27).

35 Preciezer gezegd is geoordeeld dat de bevoegdheid van de Commissie om de verenigbaarheid van steun met de gemeenschappelijke markt te beoordelen, er niet aan in de weg staat dat een nationale rechter het Hof een prejudiciële vraag stelt over de uitlegging van het begrip steun (arrest van 29 juni 1999, DM Transport, C?256/97, Jurispr. blz. I?3913, punt 15). Het Hof kan dus de verwijzende rechter alle uitleggingsgegevens met betrekking tot het Unierecht verschaffen die hem in staat stellen te beoordelen of een nationale maatregel als staatssteun in de zin van dat recht kan worden gekwalificeerd (zie arrest van 10 juni 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C?140/09, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Hieruit volgt dat de omstandigheid dat de eerste twee vragen zo zijn verwoord dat zij betrekking hebben op de verenigbaarheid van DPR nr. 601/1973 met de relevante bepalingen van het recht van de Unie, niet van dien aard is dat dit tot de niet-ontvankelijkheid ervan leidt.

37 Datzelfde geldt voor de omstandigheid dat de eerste van deze twee vragen tevens verwijst naar de artikelen 10 en 12 van DPR nr. 601/1973, die andere coöperatieve vennootschappen dan productie- en arbeidscoöperaties tot voorwerp hebben, ook al heeft de Corte suprema di cassazione de coöperatieve vennootschappen die in de hoofdgedingen betrokken zijn als „productie- en arbeidscoöperaties” in de zin van artikel 11 van datzelfde decreet gekwalificeerd. De eerste twee vragen die zijn gesteld, moeten immers als ontvankelijk worden beschouwd voor zover zij doelen op de situatie van dit laatste type van coöperatieve vennootschappen, zoals deze zich voordoet in het licht van artikel 11 van genoemd decreet, gelezen, in voorkomend geval, in samenhang met de artikelen 13 en 14 daarvan.

38 Gelet op een en ander moeten de eerste twee vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, aldus worden opgevat dat daarmee in wezen wordt gevraagd of en in voorkomend geval in welke mate de belastingvoordelen waarvan productie- en arbeidscoöperaties als die in de hoofdgedingen het voordeel genieten uit hoofde van een nationale regeling zoals die in artikel 11 van DPR nr. 601/1973, kunnen worden gekwalificeerd als „staatssteun” in de zin van artikel 87, lid 1, EG.

39 Ten aanzien van de derde vraag moet worden vastgesteld dat de Corte suprema di cassazione daarin verwijst naar wetwijzigingen die na de feiten in de hoofdgedingen hebben plaatsgevonden. Ook de verwijzing naar wet nr. 311 van 2004 die in die vraag voorkomt, is zonder

relevantie voor de beslechting van de geschillen die bij de verwijzende rechter aanhangig zijn. Bijgevolg is de derde vraag niet-ontvankelijk.

40 Aangaande de vierde vraag van de verwijzende rechter, betreffende eventueel rechtsmisbruik door de vennootschappen die in de hoofdgedingen zijn betrokken, moet eraan worden herinnerd dat de justitiabelen volgens rechtspraak van het Hof in geval van bedrog of misbruik geen beroep op het Unierecht kunnen doen (zie onder meer arresten van 21 februari 2006, Halifax e.a., C?255/02, Jurispr. blz. I?1609, punt 68, en 20 september 2007, Tum en Dari, C?16/05, Jurispr. blz. I?7415, punt 64).

41 Het staat echter vast dat de voordelen die krachtens DPR nr. 601/1973 aan de coöperatieve vennootschappen in het hoofdgeding zijn toegekend, uitsluitend bij Italiaans recht zijn ingevoerd, en niet het recht van de Unie. Het is derhalve uitgesloten dat in de onderhavige zaak afbreuk wordt gedaan aan het beginsel van het verbod van rechtsmisbruik in het recht van de Unie.

42 Daar de vierde vraag dus geen betrekking heeft op de uitlegging van het recht van de Unie, is het Hof niet bevoegd om ervan kennis te nemen.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

43 Om een antwoord te kunnen geven op de eerste twee vragen zoals geherformuleerd in punt 38 van het onderhavige arrest, moeten de verwijzende rechter alle uitleggingsgegevens worden verschaft over de voorwaarden waaronder ingevolge artikel 87, lid 1, EG een nationale maatregel als staatssteun kan worden aangemerkt, te weten in de eerste plaats de financiering van die maatregel door de staat of met staatsmiddelen, in de tweede plaats de selectiviteit van die maatregel en in de derde plaats de invloed ervan op het handelsverkeer tussen de lidstaten en de daaruit voortvloeiende vervalsing van de mededinging. Deze drie voorwaarden moeten dus successievelijk worden onderzocht.

Voorwaarde inzake financiering van de maatregel door de staat of met staatsmiddelen

44 Artikel 87, lid 1, EG heeft betrekking op „steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd”.

45 Volgens vaste rechtspraak heeft het begrip steun een algemenere strekking dan het begrip subsidie, daar het niet alleen positieve prestaties zoals de subsidie zelf omvat, maar ook overheidsmaatregelen die, in verschillende vormen, de lasten verlichten die normaliter op het budget van een onderneming drukken en daardoor – zonder subsidies in de strikte zin van het woord te zijn – van dezelfde aard zijn en identieke gevolgen hebben (zie onder meer arresten van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C?143/99, Jurispr. blz. I?8365, punt 38; 15 juli 2004, Spanje/Commissie, C?501/00, Jurispr. blz. I?6717, punt 90 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C?222/04, Jurispr. blz. I?289, punt 131).

46 Een maatregel waarbij de overheid aan bepaalde ondernemingen een belastingvrijstelling verleent die, hoewel in dat kader geen staatsmiddelen worden overgedragen, de financiële situatie van de begunstigen verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, is bijgevolg als een „steunmaatregel van de staat” in de zin van artikel 87, lid 1, EG aan te merken. Ook een maatregel waarbij aan bepaalde ondernemingen een belastingvermindering of een uitstel van betaling van de normaliter verschuldigde belasting wordt verleend, kan een steunmaatregel van de staat zijn (arrest Cassa di Risparmio di Firenze e.a., reeds aangehaald, punt 132).

47 Een nationale maatregel zoals die aan de orde in de hoofdgedingen, wordt dus met

staatsmiddelen bekostigd.

Voorwaarden inzake selectiviteit van de litigieuze maatregel

48 Artikel 87, lid 1, EG verbiedt steunmaatregelen die „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” begunstigen, dus selectieve steunmaatregelen.

49 De kwalificatie van een nationale belastingmaatregel als „selectief” veronderstelt dus in de eerste plaats dat wordt bepaald en onderzocht welke algemene of „normale” belastingregeling geldt in de betrokken lidstaat. Vervolgens moet worden beoordeeld en vastgesteld of het door de betrokken belastingmaatregel verschaft voordeel eventueel selectief is ten opzichte van die algemene belastingregeling, door te bewijzen dat die maatregel van voornoemde algemene regeling afwijkt, voor zover zij differentiaties invoert tussen marktdeelnemers die zich, gelet op het doel van het belastingstelsel van de betrokken lidstaat, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden (zie in die zin arrest van 6 september 2006, Portugal/Commissie, C-88/03, Jurispr. blz. I-7115, punt 56).

50 In dat verband volgt uit alle aanwijzingen waarover het Hof beschikt dat met het oog op de berekening van de belasting over het inkomen van rechtspersonen, de belastinggrondslag voor de betrokken productie- en arbeidscoöperaties op dezelfde wijze wordt bepaald als voor andere soorten vennootschappen, dat wil zeggen afhankelijk van de nettowinst uit ondernemingsactiviteiten aan het einde van het belastingjaar. Er moet dus van worden uitgegaan dat de vennootschapsbelasting het juridische referentiestelsel is aan de hand waarvan moet worden bepaald of de betrokken maatregel mogelijkserwijs selectief is.

51 Vervolgens moet worden opgemerkt dat, in afwijking van de algemene regel die op rechtspersonen van toepassing is, het belastbare inkomen van productie- en arbeidscoöperaties van de vennootschapsbelasting is vrijgesteld. Deze coöperatieve vennootschappen genieten dus een belastingvoordeel waarop de ondernemingen met winstoogmerk geen aanspraak kunnen maken.

52 Uit artikel 11 van DPR nr. 601/1973 volgt dat een voordeel als dat in de hoofdgedingen niet op alle marktdeelnemers van toepassing is, maar afhankelijk van de rechtsvorm van de onderneming wordt toegekend, namelijk al of niet een coöperatieve vennootschap (zie in die zin arrest Cassa di Risparmio di Firenze e.a., reeds aangehaald, punt 136).

53 Gepreciseerd moet nog worden dat een steunmaatregel, zelfs wanneer hij een gehele economische sector betreft, selectief kan zijn in de zin van artikel 87, lid 1, EG (zie onder meer arrest van 17 juni 1999, België/Commissie, C-75/97, Jurispr. blz. I-3671, punt 33).

54 Bijgevolg moet worden bepaald of belastingvrijstellingen zoals die in de hoofdgedingen, bepaalde ondernemingen of bepaalde producties kunnen begunstigen ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, gelet op de doelstelling van het stelsel van vennootschapsbelasting, namelijk de belasting van de winst van vennootschappen.

55 Coöperatieve vennootschappen, de vorm waarin de juridische entiteiten in de hoofdgedingen zijn opgericht, volgen voor hun wijze van functioneren specifieke beginselen die hen duidelijk onderscheiden van andere marktdeelnemers. Zowel de Uniewetgever, met de vaststelling van verordening nr. 1435/2003, als de Commissie, met haar mededeling over de bevordering van coöperatieve vennootschappen in Europa, hebben op deze specifieke kenmerken opmerkzaam gemaakt.

56 Zij behelzen met name, zoals is uiteengezet in punt 8 van de considerans van genoemde verordening, het beginsel van de voorrang van de individuele persoon, hetgeen tot uiting komt in specifieke bepalingen betreffende de voorwaarden inzake toetreding, uittreding en uitsluiting van de leden. In punt 10 van de considerans van diezelfde verordening is gepreciseerd dat het batig saldo en de reserves na ontbinding verdeeld dienen te worden aan een ander coöperatief lichaam dat soortgelijke doeleinden van algemeen belang nastreeft.

57 Wat het bestuur van coöperatieve vennootschappen betreft, moet worden opgemerkt dat deze niet ten voordele van externe investeerders worden bestuurd. Volgens de punten 8 en 9 van de considerans van verordening nr. 1435/2003 en punt 1.1 van de mededeling over de bevordering van coöperatieve vennootschappen in Europa, wordt de controle over de vennootschap in gelijke delen door de leden uitgeoefend, daarmee uitdrukking gevend aan de regel „één stem per lid”. De reserves en de activa zijn in gemeenschappelijke handen, niet-verdeelbaar en alleen te gebruiken in het gemeenschappelijke belang van de leden.

58 Wat het functioneren van coöperatieve vennootschappen betreft, moet worden opgemerkt dat, zoals onder meer is aangegeven in punt 10 van de considerans van verordening nr. 1435/2003 en punt 1.1 van de mededeling over de bevordering van coöperatieve vennootschappen in Europa, zij, gelet op de voorrang van de individuele persoon, dienen tot wederzijds voordeel van hun leden, die tegelijkertijd de afnemer, werknemer of leverancier ervan zijn, opdat elk van hen van de activiteiten van de SCE profijt kan trekken naar rata van zijn deelneming en zijn transacties met deze vennootschap.

59 Zoals is gepreciseerd in punt 2.2.3 van diezelfde mededeling hebben coöperatieve vennootschappen geen of weinig toegang tot de aandelenbeurzen, zodat zij voor hun ontwikkeling steunen op hun eigen kapitaal of op krediet. Deze situatie is te wijten aan het feit dat de aandelen in de coöperatieve vennootschappen niet aan de beurs genoteerd zijn en zij dus niet verhandelbaar zijn. Zoals wordt benadrukt in punt 10 van de considerans van verordening nr. 1435/2003, dient de beloning van het geleende kapitaal en van de deelnemingen bovendien beperkt te zijn, hetgeen de investering in een coöperatieve vennootschap minder aantrekkelijk maakt.

60 Bijgevolg is de winstmarge van deze specifieke soort van vennootschap aanzienlijk kleiner dan die van kapitaalvennootschappen, die zich beter aan de eisen van de markt kunnen aanpassen.

61 Gelet op de specifieke kenmerken van coöperatieve vennootschappen moet dus worden vastgesteld dat productie- en arbeidscoöperaties zoals die in de hoofdgedingen aan de orde, in beginsel niet kunnen worden geacht zich in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie te bevinden als commerciële ondernemingen, voor zover zij evenwel in het economisch belang van hun leden optreden en zij met deze laatste niet een zuiver commerciële, maar een bijzondere persoonlijke relatie onderhouden, waarin de leden actief betrokken worden en recht hebben op een billijk aandeel in de economische resultaten.

62 Productie- en arbeidscoöperaties die immers andere kenmerken vertonen dan die welke inherent zijn aan dit type van vennootschap streven niet daadwerkelijk een doelstelling van onderlinge bijstand na en moeten dus worden onderscheiden van het model zoals omschreven in de mededeling over de bevordering van coöperatieve vennootschappen in Europa van de Commissie.

63 Als laatste analyse moet de verwijzende rechter aan de hand van de criteria genoemd in de punten 55 tot en met 62 van het onderhavige arrest nagaan of, gelet op alle omstandigheden van

de gedingen waarin hij uitspraak moet doen, de productie- en arbeidscoöperaties die in de hoofdgedingen aan de orde zijn, zich feitelijk in een vergelijkbare situatie bevinden als ondernemingen met een winst oogmerk die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen.

64 Mocht de nationale rechter tot de conclusie komen dat in de gedingen die bij hem aanhangig zijn de voorwaarde die in het vorige punt is genoemd ook daadwerkelijk is vervuld, moet nog conform de rechtspraak van het Hof worden bepaald of belastingvrijstellingen zoals die welke in de hoofdgedingen aan de orde zijn, gerechtvaardigd worden door de aard of de algemene opzet van het belastingstelsel waarvan zij een onderdeel vormen (zie in die zin arrest *Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, reeds aangehaald, punt 42).

65 Een maatregel die een uitzondering op de toepassing van het algemene belastingstelsel vormt, kan worden gerechtvaardigd, wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat deze maatregel rechtstreeks uit de basis? of hoofdbeginselen van zijn belastingstelsel voortvloeit (zie arrest *Portugal/Commissie*, reeds aangehaald, punt 81).

66 In die context moeten de verwijzende rechter de volgende preciseringen worden gegeven zodat hij op dienstige wijze uitspraak kan doen in de gedingen die bij hem aanhangig zijn.

67 Het Hof heeft herhaaldelijk geoordeeld dat het door overheidsinterventies nagestreefde doel niet volstaat om ten aanzien daarvan meteen de kwalificatie als „steunmaatregel” in de zin van artikel 87 EG uit te sluiten (zie onder meer arrest van 22 december 2008, *British Aggregates/Commissie*, C?487/06 P, Jurispr. blz. I?10505, punt 84 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

68 Artikel 87, lid 1, EG maakt namelijk geen onderscheid naar de redenen of doeleinden van de maatregelen van de staten, maar ziet op hun gevolgen (arrest *British Aggregates/Commissie*, reeds aangehaald, punt 85 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

69 Een maatregel die een uitzondering op de toepassing van het algemene belastingstelsel maakt, kan worden gerechtvaardigd, wanneer deze maatregel rechtstreeks uit de basis? of hoofdbeginselen van genoemd belastingstelsel voortvloeit. In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen de doelstellingen van een specifiek belastingstelsel die buiten dat stelsel zijn gelegen, en de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan het belastingstelsel zelf (zie in die zin arrest *Portugal/Commissie*, reeds aangehaald, punt 81).

70 Bijgevolg kunnen belastingvrijstellingen die een doelstelling nastreven die vreemd is aan het belastingstelsel waarvan zij deel uitmaken, niet ontsnappen aan de vereisten die uit artikel 87, lid 1, EG voortvloeien.

71 Zoals vervolgens uit punt 25 van de mededeling inzake directe belastingen op ondernemingen volgt, is de Commissie van oordeel dat de aard of de algemene opzet van het nationale belastingstelsel met recht kan worden ingeroepen om te rechtvaardigen dat coöperatieve vennootschappen die hun gehele winst aan hun leden uitkeren, niet op het niveau van de coöperatie worden belast, vooropgesteld dat de belasting bij haar leden wordt geheven.

72 Tot slot, zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen te kennen heeft gegeven, is zij tevens van mening dat een nationale maatregel niet door de aard of de algemene opzet van het betrokken belastingstelsel kan worden gerechtvaardigd, wanneer dit vrijstelling van belasting toestaat op winst die is behaald met handelstransacties met derden die geen lid van de coöperatie zijn of aftrek van bedragen die aan deze laatste bij wijze van vergoedingen zijn uitgekeerd.

73 Daarnaast moet ervoor worden gewaakt dat het vereiste wordt geëerbiedigd van coherentie van een gegeven voordeel met niet alleen de inherente kenmerken van het betrokken belastingstelsel, maar ook met de uitvoering die aan dit stelsel wordt gegeven.

74 Het staat dus aan de betrokken lidstaat om controle- en toezichtprocedures in te voeren en te doen toepassen die geschikt zijn om de coherentie te waarborgen tussen de specifieke belastingmaatregelen ten gunste van coöperatieve vennootschappen en de logica en algemene opzet van het belastingstelsel en te voorkomen dat economische entiteiten deze specifieke rechtsvorm alleen kiezen om het voordeel te genieten van de voor dit type vennootschap voorziene voordelen op belastinggebied. Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan of aan dit vereiste is voldaan in de hoofdgedingen.

75 Hoe dan ook moet er nog voor worden gewaakt, opdat belastingvrijstellingen zoals die in het hoofdgeding kunnen worden gerechtvaardigd door de aard of de algemene opzet van het belastingstelsel van de betrokken lidstaat, dat zij met het evenredigheidsbeginsel in overeenstemming zijn en niet verder gaan dan nodig is, in die zin dat het legitiem nagestreefde doel niet met minder vergaande middelen kan worden bereikt.

76 Het staat aan de verwijzende recht om aan de hand van al de uitleggingsgegevens die het Hof over het recht van de Unie heeft verstrekt in de punten 64 tot en met 75 van het onderhavige arrest, te beoordelen of de belastingvoordelen ten gunste van de productie- en arbeidscoöperaties die in de hoofdgedingen aan de orde zijn, gerechtvaardigd zijn in het licht van de aard en de algemene opzet van het betrokken belastingstelsel.

Voorwaarden inzake de invloed op het handelsverkeer tussen de lidstaten en de vervalsing van de mededinging

77 Artikel 87, lid 1, EG verbiedt steunmaatregelen die het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloeden en de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen.

78 Om een nationale maatregel als staatssteun te kunnen kwalificeren, hoeft niet te worden vastgesteld of de steun in kwestie de handel tussen lidstaten werkelijk beïnvloedt en de mededinging daadwerkelijk vervalst, maar hoeft enkel te worden onderzocht of deze steunmaatregelen dat handelsverkeer ongunstig kunnen beïnvloeden en de mededinging kunnen vervalsen (arresten van 29 april 2004, Italië/Commissie, C-372/97, Jurispr. blz. I-3679, punt 44, en 15 december 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, Jurispr. blz. I-11137, punt 54, en arrest Cassa di Risparmio di Firenze e.a., reeds aangehaald, punt 140).

79 Meer in het bijzonder, wanneer steun van een lidstaat de positie van een onderneming ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen in het intracommunautaire handelsverkeer versterkt, moet dit handelsverkeer worden geacht door de steun te worden beïnvloed (zie onder meer de reeds aangehaalde arresten Unicredito Italiano, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en Cassa di Risparmio di Firenze e.a., punt 141).

80 Het is in dat verband niet noodzakelijk dat de begunstigde onderneming zelf aan het intracommunautaire handelsverkeer deelneemt. Immers, wanneer een lidstaat steun toekent aan een onderneming, kan de binnenlandse activiteit in stand blijven of stijgen, met als gevolg dat de kansen van in andere lidstaten gevestigde ondernemingen om in die lidstaat op de markt te komen, afnemen. Bovendien kan de versterking van een onderneming die voordien niet deelnam aan het intracommunautaire handelsverkeer, haar in een situatie brengen waardoor zij de markt van een andere lidstaat kan betreden (reeds aangehaalde arresten Unicredito Italiano, punt 58, en Cassa di Risparmio di Firenze e.a., punt 143).

81 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat een belastingvoordeel als dat in de hoofdgedingen aan de orde, het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kan beïnvloeden en de mededinging kan vervalsen in de zin van artikel 87, lid 1, EG.

82 Gelet op een en ander moet op de gestelde vragen zoals geherformuleerd in punt 38 van het onderhavige arrest, worden geantwoord dat belastingvrijstellingen zoals die aan de orde in de hoofdgedingen, die worden toegekend aan productie- en arbeidscoöperaties krachtens een nationale regeling als die in artikel 11 van DPR nr. 601/1973, slechts een „steunmaatregel” in de zin van artikel 87, lid 1, EG opleveren voor zover aan alle voorwaarden voor toepassing van die bepaling is voldaan. In een situatie als die welke aanleiding heeft gegeven tot de gedingen die bij de verwijzende rechter aanhangig zijn, staat het aan hem om in het bijzonder na te gaan of de betrokken belastingvrijstellingen selectief zijn en of zij gerechtvaardigd worden door de aard of de algemene opzet van het nationale belastingstelsel waarvan zij deel uitmaken, door met name te bepalen of de coöperatieve vennootschappen in de hoofdgedingen zich feitelijk in een vergelijkbare situatie bevinden als andere marktdeelnemers die zijn opgericht in de vorm van juridische entiteiten met een winstoogmerk en, indien dit inderdaad het geval is, of de gunstigere fiscale behandeling die aan genoemde coöperatieve vennootschappen is voorbehouden, inherent is aan de wezenlijke beginselen van het stelsel van belastingheffing dat in de betrokken lidstaat van toepassing is en voorts in overeenstemming is met de beginselen van coherentie en evenredigheid.

Kosten

83 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Belastingvrijstellingen zoals die aan de orde in de hoofdgedingen, die worden toegekend aan productie- en arbeidscoöperaties krachtens een nationale regeling als die in artikel 11 van decreet nr. 601 van de president van de Republiek van 29 september 1973 inzake de regeling van belastingvoordelen, in de versie die gold van 1984 tot en met 1993, leveren slechts een „steunmaatregel” in de zin van artikel 87, lid 1, EG op voor zover aan alle voorwaarden voor toepassing van die bepaling is voldaan. In een situatie als die welke aanleiding heeft gegeven tot de gedingen die bij de verwijzende rechter aanhangig zijn, staat het aan hem om in het bijzonder na te gaan of de betrokken belastingvrijstellingen selectief zijn en of zij gerechtvaardigd worden door de aard of de algemene opzet van het nationale belastingstelsel waarvan zij deel uitmaken, door met name te bepalen of de coöperatieve vennootschappen in de hoofdgedingen zich feitelijk in een vergelijkbare situatie bevinden als andere marktdeelnemers die zijn opgericht in de vorm van juridische entiteiten met een winstoogmerk en, indien dit inderdaad het geval is, of de gunstigere fiscale behandeling die aan genoemde coöperatieve vennootschappen is voorbehouden, inherent is aan de wezenlijke beginselen van het stelsel van belastingheffing dat in de

betrokken lidstaat van toepassing is en voorts in overeenstemming is met de beginselen van coherentie en evenredigheid.

ondertekeningen

* Procestaal: Italiaans.