

II

(Niet-wetgevingshandelingen)

BESLUITEN

BESLUIT VAN DE COMMISSIE

van 15 december 2009

**betreffende de maatregelen die door Spanje ten gunste van de agrarische sector ten uitvoer zijn
gelegd naar aanleiding van de stijging van de brandstofprijzen**

(Kennisgeving geschied onder nummer C(2009) 9971)

(Slechts de tekst in de Spaanse taal is authentiek)

(2010/473/EU)

DE EUROPESE COMMISSIE,

Gelet op het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie („VWEU”) ⁽¹⁾, en met name op artikel 108, lid 2, eerste alinea,

Na de belanghebbenden overeenkomstig artikel 108, lid 2, eerste alinea, van het VWEU te hebben aangemaand hun opmerkingen te maken en gezien deze opmerkingen,

Overwegende hetgeen volgt:

I. PROCEDURE

- (1) Bij schrijven van 29 september 2000 heeft de Spaanse overheid de Commissie overeenkomstig artikel 108, lid 3, van het VWEU in kennis gesteld van de steunmaatregelen voor de landbouwsector die door Spanje ten uitvoer zijn gelegd naar aanleiding van de stijging van de brandstofprijzen. Bij fax van 20 november 2000 heeft de Commissie om aanvullende inlichtingen verzocht. Deze inlichtingen werden de Commissie verstrekt bij brieven van 9 januari 2001 en 13 maart 2001.
- (2) Een groot deel van de in de kennisgeving bedoelde maatregelen werd opgenomen in het register van niet-aangemelde steunmaatregelen (steunmaatregel NN 19/2001). Een ander deel werd opgenomen in het register van aangemelde steunmaatregelen (N 681/A/2000).
- (3) In haar schrijven van 11 april 2001, waarvan op 25 april 2001 kennis werd gegeven, heeft de Commissie Spanje in kennis gesteld van haar besluit de procedure van artikel 108, lid 2, van het VWEU in te leiden ten aanzien van een aantal steunmaatregelen, en van haar oordeel dat een aantal andere maatregelen niet voldeed aan de ver-

eisten om binnen de werkingssfeer van artikel 107 van het VWEU te vallen.

- (4) Het besluit van de Commissie tot inleiding van de procedure is gepubliceerd in het *Publicatieblad van de Europese Unie* ⁽²⁾. De Commissie heeft de belanghebbenden uitgenodigd hun opmerkingen over de betrokken steunmaatregelen te maken.
- (5) Bij brieven van 6 juni 2001 en 20 december 2001 heeft Spanje een reeks opmerkingen verzonden. De Commissie heeft eveneens opmerkingen van belanghebbenden ontvangen. Deze werden voor een reactie doorgezonden aan Spanje. Diens reactie werd door de Commissie ontvangen bij brieven van 1 en 30 oktober 2001.
- (6) Op 11 december 2002 heeft de Commissie onder nummer 2003/293/EG een gedeeltelijk negatieve eindbeschikking gegeven ⁽³⁾.
- (7) Op 15 april 2003 werd bij het Gerecht tegen de Commissie beroep ingesteld door de *Asociación de Empresarios de Estaciones de Servicio de la Comunidad de Madrid* en de *Federación Catalana de Estaciones de Servicio* ⁽⁴⁾. De verzoeker vroeg om gedeeltelijke vernietiging van de beschikking van de Commissie.
- (8) In zijn arrest van 12 december 2006 ⁽⁵⁾ vernietigde het Gerecht artikel 1 van Beschikking 2003/293/EG van de Commissie voor zover daarin wordt vastgesteld dat de steunmaatregelen voor landbouwcoöperaties zoals omschreven in wetsbesluit 10/2000 van 6 oktober 2000 betreffende dringende steunmaatregelen voor de sectoren landbouw, visserij en vervoer ⁽⁶⁾ geen steun zijn in de zin van artikel 107, lid 1, van het VWEU.

⁽¹⁾ Per 1 december 2009 zijn de artikelen 87 en 88 van het EG-Verdrag omgezet in respectievelijk de artikelen 107 en 108 van het VWEU. De inhoud van de beide reeksen bepalingen is ongewijzigd gebleven. In deze beschikking dienen verwijzingen naar de artikelen 107 en 108 VWEU in voorkomend geval te worden gelezen als verwijzingen naar respectievelijk de artikelen 87 en 88 van het EG-Verdrag.

⁽²⁾ PB C 172 van 16.6.2001, blz. 2.

⁽³⁾ PB L 111 van 6.5.2003, blz. 24.

⁽⁴⁾ PB C 171 van 19.7.2003, blz. 34.

⁽⁵⁾ Zaak T-146/03, *Asociación de Estaciones de Servicio de Madrid en Federación Catalana de Estaciones de Servicio tegen de Commissie*. Jurispr. 2003, blz. II-98.

⁽⁶⁾ BOE 241 van 7.10.2000, blz. 34614.

- (9) Na de gedeeltelijke vernietiging van de beschikking dient de Commissie een nieuw besluit te geven over de maatregelen zoals bedoeld in het door het Gerecht vernietigde artikel 1 van Beschikking 2003/293/EG, hetgeen zij doet door middel van het onderhavige besluit.
- (10) De maatregelen als bedoeld in artikel 1 van Beschikking 2003/293/EG die niet door het Gerecht zijn vernietigd ⁽⁷⁾ en dus volledig van kracht blijven, vallen niet onder dit besluit. Er zal hier dus op geen enkele wijze naar deze maatregelen worden verwezen.
- (11) De maatregelen als bedoeld in artikel 2 van Beschikking 2003/293/EG ⁽⁸⁾ en de daarop volgende artikelen 3, 4 en 5 vallen evenmin onder dit besluit en blijven volledig van kracht. Er zal hier dus op geen enkele wijze naar deze maatregelen worden verwezen.

II. BESCHRIJVING

1. Steunmaatregelen voor landbouwcoöperaties

- (12) De aangemelde steunmaatregelen voor de landbouwcoöperaties zijn omschreven in artikel 1 van wetsbesluit 10/2000 betreffende dringende steunmaatregelen voor de sectoren landbouw, visserij en vervoer ⁽⁹⁾, dat voorziet in een aantal wijzigingen van wet 27/1999 van 16 juli 1999 betreffende de coöperaties ⁽¹⁰⁾ en van wet 20/1990 van 19 december 1990 betreffende het belastingstelsel van de coöperaties ⁽¹¹⁾.
- (13) Enerzijds komt de bovengrens van 50 % van hun omzet die voor coöperaties geldt voor transacties met niet-aangesloten derden, willen zij hun belastingvoorrechten niet verliezen, zoals vastgesteld in wet 20/1990 (artikel 13.10), voor landbouwcoöperaties te vervallen wanneer zij gasolie B leveren aan niet-aangesloten derden.
- (14) Anderzijds wordt wet 34/1998 van 7 oktober 1998 betreffende koolwaterstoffen ⁽¹²⁾ zodanig gewijzigd dat landbouwcoöperaties niet langer verplicht zijn een aparte en onder het algemene belastingstelsel vallende rechtspersoon op te richten wanneer zij gasolie B leveren aan niet-aangesloten derden.
- (15) Volgens de Spaanse autoriteiten waren deze maatregelen met name bedoeld ter compensatie van de stijging van de brandstofprijzen die de landbouwsector hard trof op het moment waarop de maatregelen werden genomen. Zo wordt in de toelichting op wetsbesluit 10/2000 gezegd dat „de prijzen van gasolie voor gebruik in landbouw, visserij en transport evenals die van brandstoffen voor andere toepassingen zijn gestegen als gevolg van de stijgende olieprijs en de sterke opwaardering van de dollar ten opzichte van de euro”. De Spaanse regering heeft „haar ogen niet willen sluiten voor de realiteit van deze door externe factoren veroorzaakte crisis en in samenwerking met de meest representatieve organisaties uit de getroffen sectoren onderzoek gedaan naar de omvang van de economische effecten in de landbouw en de visserij. Daarbij werd brede overeenstemming bereikt over een pakket maatregelen om de negatieve gevolgen van de stijgende olieprijs te compenseren en de sectoren verder te liberaliseren”.
- (16) Voor een goed inzicht in de reikwijdte van de door de aangemelde maatregel gewijzigde wetten is een nadere toelichting noodzakelijk.
- (17) Wet 27/1999 betreffende de coöperaties vormt het wettelijke kader voor de activiteiten van coöperaties in Spanje. Deze wet geeft een definitie van het begrip „coöperatie”, omschrijft soorten coöperaties en regelt de oprichting ervan. De wet is verder bedoeld ter bevordering en ontwikkeling van coöperaties en biedt een kader voor vormen van samenwerking van coöperaties. Daarbij wordt de oprichting van dergelijke groeperingen bevorderd om de coöperatieve beweging te stimuleren. Artikel 93 van deze wet heeft betrekking op landbouwcoöperaties en meer in het bijzonder op hun doel en de activiteiten die zij kunnen ontplooiën.
- (18) In de artikelen 16.5, 18.2, 33 en 34 van wet 20/1990 zijn normen opgenomen voor de belastinggrondslag en het belastingstelsel dat geldt voor Spaanse coöperaties, met inbegrip van landbouwcoöperaties. De wet maakt een onderscheid tussen „coöperaties met belastingvoorrechten” en „coöperaties met bijzondere belastingvoorrechten”. „Coöperaties met belastingvoorrechten” voldoen aan de uitgangspunten en bepalingen die voortvloeien uit de algemene wet op de coöperaties of de wetgeving van de autonome gemeenschappen. „Coöperaties met bijzondere belastingvoorrechten” zijn geassocieerde werkcoöperaties, landbouwcoöperaties, coöperaties voor gemeenschappelijke grondexploitatie, maritieme coöperaties en coöperaties van consumenten en gebruikers. Volgens de wet hebben deze laatste hun grotere voorrechten te danken aan de aard van de desbetreffende sectoren, de economische draagkracht van hun leden en het feit dat hun organisatie sterker onderling van aard is.

⁽⁷⁾ Dit betreft maatregelen die bestaan in de wijziging van wet 37/1992 zoals vervat in wetsbesluit 10/2000 en belastingmaatregelen uit de beschikking van het ministerie van Financiën van 29 november 2000 betreffende de toepassing op bepaalde veelektactiviteiten waarvoor een forfaitair stelsel geldt van een correctiefactor voor diervoeder dat van derden wordt aangekocht. Verder gaat het om de verlaging van het nettorendement in het kader van het forfaitaire stelsel van de inkomstenbelasting voor landbouw- en veelektactiviteiten, de verlaging van het percentage om de driemaalvoldende btw te bepalen in het kader van het vereenvoudigde stelsel voor bepaalde landbouwactiviteiten en de belastingmaatregel die bestaat in de verhoging van het percentage voor de moeilijk te rechtvaardigen uitgaven in het kader van de inkomstenbelasting. De Commissie was in haar beschikking van mening dat deze maatregelen geen staatssteun vormen.

⁽⁸⁾ Dit betreft de staatssteun die door Spanje aan eigenaren van landbouwbedrijven is toegekend in de vorm van subsidie op leningen en borgstellingen uit de resolutie van het ministerie van Landbouw van 15 november 2000, waarbij een besluit van de Raad van ministers van 10 november 2000 wordt bekendgemaakt, en de maatregel ter verlenging gedurende de jaren 2000 en 2001 van de belastingvoordelen die worden toegepast op de IB van natuurlijke personen bij de overdracht van bepaalde landbouwgronden en -bedrijven zoals vervat in de zevende overgangsbepaling van wet 14/2000. In haar beschikking had de Commissie deze maatregelen als met het VWEU onverenigbaar aangemerkt.

⁽⁹⁾ BOE 241 van 7.10.2000, blz. 34614.

⁽¹⁰⁾ BOE 170 van 17.7.1999, blz. 27027.

⁽¹¹⁾ BOE 304 van 20.12.1990, blz. 37970.

⁽¹²⁾ BOE 241 van 8.10.1998, blz. 33517.

(19) Voor de samenstelling van de belastinggrondslag van coöperaties worden de resultaten van coöperatieve transacties (met leden van de coöperatie) en extracoöperatieve transacties (met niet-leden) afzonderlijk bezien en niet even zwaar belast. De coöperatie dient dus voor elk type transactie een gescheiden boekhouding te voeren.

(20) Landbouwcoöperaties „met bijzondere belastingvoorrechten” vallen onder hetzelfde belastingstelsel als coöperaties „met belastingvoorrechten”, behalve in de volgende gevallen:

— *Vennootschapsbelasting*: deze belasting wordt geheven over de winsten van vennootschappen en andere rechtspersonen. De belastinggrondslag voor de coöperatieve resultaten (transacties met leden) is 20 % lager, terwijl voor de belastinggrondslag voor extracoöperatieve resultaten (transacties met niet-leden of derden) het algemene tarief van 35 % (artikel 33.2) geldt. Verder bestaat er een aftrek van 50 % voor stortingen in de verplichte reservefondsen (artikel 16.5) ⁽¹³⁾ en een aftrek van 100 % voor bedragen die bestemd zijn voor fondsen voor educatie en promotie (artikel 18.2) ⁽¹⁴⁾. Alleen coöperaties met bijzondere belastingvoorrechten genieten ook een korting van 50 % op het belastingbedrag, dat wordt omschreven als de algebraïsche som van de bedragen die de uitkomst zijn van de toepassing van de vastgestelde belastingtarieven op de positieve of negatieve coöperatieve en extracoöperatieve belastinggrondslagen wanneer de uitkomst positief is (artikel 34.2). Ten slotte mogen zij ook willekeurig afschrijven op afschrijfbaar nieuwe vaste activa die worden verworven in de eerste drie jaar na inschrijving in het register van coöperaties.

— *Overdrachtsbelasting en belasting op gedocumenteerde rechtshandelingen*: deze indirecte belasting wordt geheven op diverse rechtshandelingen, waaronder de betaalde overdracht van vermogen, gedocumenteerde rechtshandelingen of bepaalde transacties van vennootschappen (waaronder akten voor de financiering van een vennootschap, bijvoorbeeld een kapitaalsuitbreiding). Er geldt een vrijstelling bij oprichting, kapitaalsuitbreiding, fusie en splitsing, bij het verstrekken en intrekken van leningen, waaronder obligatieleningen, bij de verkrijging van goederen en rechten die opgenomen worden in het educatie- en promotiefonds om aan de doeleinden te voldoen en, alleen voor coöperaties met bijzondere belastingvoorrechten, een vrijstelling bij transacties tot verkrijging van goederen en rechten om

direct te kunnen voldoen aan de sociale en statutaire doeleinden (artikelen 33.1 en 34.1).

— *Belasting op economische activiteiten*: deze lokale belasting wordt rechtstreeks geheven op alle beroepsmatige of kunstzinnige economische activiteiten van natuurlijke of rechtspersonen in het kader van een onderneming op het Spaanse grondgebied. Op deze belasting wordt een subsidie van 95 % gegeven (artikel 33.4.a).

— *Onroerendezaakbelasting*: deze lokale belasting wordt geheven op het genot van het eigendomsrecht en andere zakelijke rechten verbonden aan een onroerende zaak. Op deze lokale belasting wordt een subsidie van 95 % verleend voor rustieke onroerende zaken van landbouwcoöperaties en coöperaties voor gemeenschappelijke grondexploitatie (artikel 33.4.b).

(21) Ten slotte wordt in artikel 13 van de wet bepaald dat coöperaties, ongeacht hun categorie, die voor meer dan 50 % van hun totale omzet transacties met niet-aangesloten derden verrichten de status van coöperatie met bijzondere belastingvoorrechten verliezen.

(22) Het budget voor de maatregelen ten gunste van landbouwcoöperaties is vanwege hun aard niet bekend. De maatregelen gelden voor onbepaalde tijd.

2. Door de Commissie bij het inleiden van de onderzoeksprocedure aangevoerde argumenten

(23) Bij het inleiden van de procedure heeft de Commissie het volgende overwogen.

(24) De goedkeuring van wetsbesluit 10/2000 betekende volgens het inleidingsbesluit voor de procedure dat aan landbouwcoöperaties belastingvoordelen werden toegekend die zij niet genoten voordat dat wetsbesluit van kracht werd.

(25) Het eerste voordeel is gelegen in het schrappen van de eis dat zij een aparte rechtspersoon moeten oprichten die voor de levering van gasolie B aan niet-aangesloten derden onder het algemene belastingstelsel valt (waardoor zij voortaan onder een gunstiger belastingstelsel vallen). Op deze manier zouden coöperaties minder belasting dan voorheen betalen. Met andere woorden: vóór de wetswijziging moesten landbouwcoöperaties voor de levering van gasolie B aan niet-leden een aparte rechtspersoon oprichten. Ná de wijziging van wet 27/1999 geldt deze verplichting niet langer en vallen de desbetreffende transacties onder een gunstiger belastingregeling.

⁽¹³⁾ Coöperaties zijn op grond van artikel 55 van wet 27/1999 verplicht om dit fonds te vormen. Het wordt in de eerste plaats gevormd uit de overschotten van de coöperatie en de extracoöperatieve winsten. Een vergelijkbare verplichting bestaat voor kapitaalvennootschappen, die op grond van artikel 214 van Spaanse wet 1564/1989 op de naamloze vennootschappen 10 % van de winst over een boekjaar dienen toe te voegen aan een wettelijke reserve tot deze ten minste 20 % van het maatschappelijk kapitaal bedraagt (BOE van 27.12.1989).

⁽¹⁴⁾ Coöperaties zijn op grond van artikel 56 van wet 27/1999 verplicht om dit fonds te vormen.

- (26) Het tweede voordeel is gelegen in het schrappen van het maximum van 50 % van hun omzet dat voor landbouwcoöperaties geldt voor de levering van gasolie B aan niet-aangesloten derden, willen zij hun status van coöperatie met belastingvoordelen niet verliezen. Met andere woorden: vóór de wijziging van wet 27/1999 mochten landbouwcoöperaties niet meer dan 50 % van hun omzet aan niet-aangesloten derden leveren, wilden zij hun belastingvoordelen niet verliezen. Ná de wijziging van de wet mogen zij dit maximum overschrijden zonder hun status van coöperatie met belastingvoorrechten te verliezen.
- (27) Het zou gaan om een specifieke maatregel die uitsluitend voor landbouwcoöperaties geldt en voorziet in een belastingvoordeel dat wordt toegekend naar aanleiding van de stijgende brandstofprijzen en hierin bestaat dat minder belasting wordt betaald dan vóór de wijziging van wet 27/1999.
- (28) Op grond van de destijds beschikbare informatie was de Commissie van mening dat landbouwcoöperaties door deze maatregelen een voordeel leken te genieten waarmee hun normale exploitatiekosten werden verlaagd. Lagere belastinginkomsten betekenen dat staatsmiddelen worden gebruikt in de vorm van belastinguitgaven (punt 10 van de mededeling van de Commissie betreffende de toepassing van normen voor staatssteun op maatregelen met betrekking tot de directe fiscaliteit van bedrijven⁽¹⁵⁾). Daarom dient deze maatregel te worden beschouwd als een selectieve belastingmaatregel die gevolgen heeft voor de staatsmiddelen.
- (29) Bij het inleiden van de procedure en op grond van de destijds beschikbare informatie was de Commissie van mening dat deze maatregelen dienden te worden beschouwd als aan de staat toerekenbare fiscale maatregelen die gevolgen hadden voor de staatsmiddelen, dat zij een selectief voordeel toekenden en niet gerechtvaardigd leken door de aard of de opzet van het belastingstelsel, en dus als selectieve staatssteun dienden te worden beschouwd.
- (30) Op grond van de door de Spaanse overheid verstrekte gegevens, waaruit blijkt dat de brandstofprijs tussen 1999 en 2000 met 47 % is gestegen, hetgeen tot ordeverstoringen, stakingen en schaarste van energieproducten en voedingsmiddelen heeft geleid, kon in dit stadium van de procedure niet worden geoordeeld dat het ging om een buitengewone gebeurtenis in de zin van artikel 107, lid 2, onder b), van het VWEU.
- (31) Op grond van dezelfde beschikbare gegevens konden de steunmaatregelen voor landbouwcoöperaties worden gelijkgesteld aan staatssteun die bedoeld is om hun financiële situatie te verbeteren maar op geen enkele wijze bijdraagt aan de ontwikkeling van de sector. Derhalve moesten deze steunmaatregelen worden beschouwd als niet met de gemeenschappelijke markt verenigbare exploitatiesteun.
- (32) Dit in aanmerking nemende, was de Commissie van oordeel dat de bewuste maatregelen, in zoverre zij als staatssteun werden beschouwd, onder geen van de uitzonderingen van artikel 107, leden 2 en 3, van het VWEU konden vallen. Zij heeft daarom besloten om de procedure van artikel 108, lid 2, van het VWEU in te leiden.
- ### III. OPMERKINGEN VAN BELANGHEBBENDE DERDEN
- #### 1. Opmerkingen van de vereniging van houders van benzinepompen
- (33) Deze vereniging is van mening dat landbouwcoöperaties met wetsbesluit 10/2000 worden bevoordeeld.
- (34) Ten eerste vormt het schrappen van de eis dat een onder het algemene belastingstelsel vallende aparte rechtspersoon wordt opgericht voor de levering van gasolie B aan niet-aangesloten derden een belastingvoordeel waardoor coöperaties over de levering van gasolie minder belasting betalen dan voorheen, aangezien die transacties onder een gunstiger belastingtarief vallen.
- (35) Ten tweede is ook het schrappen van het maximum van 50 % van de omzet dat nu voor landbouwcoöperaties geldt voor het leveren van gasolie B aan niet-aangesloten derden zonder dat zij hun belastingvoorrechten verliezen een belastingvoordeel.
- (36) Volgens deze vereniging stimuleert wetsbesluit 10/2000 het ontstaan van een parallel netwerk naast de markt. Hiervan profiteren de door de overheid „gesteunde” coöperaties, die door diezelfde overheid bovendien worden vrijgesteld van de wettelijke eisen die wél voor hun concurrenten gelden. En dit alles om een prijs te kunnen verlagen die het resultaat is van een normale marktwerking, en zonder ook maar de geringste compensatie voor de eigenaren van verkooppunten voor detailhandel, die in aanzienlijke mate van de markt zullen worden uitgesloten.
- #### 2. Opmerkingen van de vereniging van benzinepomphouders van de autonome regio Madrid, van de Catalaanse federatie van benzinepomphouders en van de Spaanse bond van benzinepomphouders
- (37) Deze verenigingen, die nagenoeg de gehele sector van benzinepomphouders in Spanje vertegenwoordigen, zijn van mening dat wetsbesluit 10/2000 maatregelen bevat die zijn gericht op het vrijstellen van landbouwcoöperaties van verschillende belastingen op de levering van gasolie B aan niet-aangesloten derden, door die levering onder een bijzonder voordelige belastingregeling te laten vallen wanneer brandstof aan derden wordt verkocht.

⁽¹⁵⁾ PB C 384 van 10.12.1998, blz. 3.

- (38) Landbouwcoöperaties genieten volgens deze verenigingen na de inwerkingtreding van wetsbesluit 10/2000 de volgende voordelen bij de levering van gasolie B aan derden.
- (39) Coöperaties zijn vrijgesteld van overdrachtsbelasting en de belasting op gedocumenteerde rechtshandelingen bij oprichting, kapitaalsuitbreiding, fusie- en splitsing, het aangaan en intrekken van leningen, met inbegrip van obligatieleningen, de verkrijging van goederen en rechten die opgenomen worden in het educatie- en promotiefonds om aan de doeleinden te voldoen, en bij transacties tot verkrijging van goederen en rechten om direct te kunnen voldoen aan de sociale en statutaire doeleinden.
- (40) Aangezien wetsbesluit 10/2000 de verkoop van gasolie B aan niet-aangesloten derden beschouwt als economisch resultaat uit coöperatieve activiteiten, geldt voor deze activiteiten voor de vennootschapsbelasting een tarief van 20 %. Bovendien mag hiervoor willekeurig worden afgeschreven op afschrijfbaar nieuwe vaste activa die verworven zijn binnen drie jaar na de datum van hun inschrijving in het register van coöperaties. Daarnaast genieten coöperaties ook nog eens een korting van 50 % op het belastingbedrag.
- (41) Op het belastingbedrag voor de belasting op economische activiteiten krijgen coöperaties een korting van 95 %.
- (42) Op het belastingbedrag voor de onroerendezaakbelasting krijgen zij een korting van 95 %.
- (45) De regelgeving voor landbouwcoöperaties werd abrupt gewijzigd met de publicatie van wet 34/1998, en met name door de vijftiende aanvullende bepaling, die het coöperaties verbiedt om aardolieproducten (zowel gasolie als benzine) aan derden te leveren, tenzij zij daarvoor een aparte rechtspersoon oprichten die onder het algemene belastingstelsel valt.
- (46) Volgens deze bond heeft wetsbesluit 10/2000 slechts ten dele de beperkingen op de vrije mededinging weggenomen die waren vervat in het verbod uit de vijftiende aanvullende bepaling van wet 34/1998.
- (47) De belastingvoordelen voor coöperatieve vennootschappen dienen te worden onderzocht in samenhang met de technische aanpassingsnormen en de verplichtingen die daar uit voor coöperaties voortvloeien.
- (48) Voor het vaststellen van de belastinggrondslag voor de vennootschapsbelasting moeten coöperaties een duidelijk onderscheid maken tussen twee soorten transacties: transacties met leden en transacties met niet-leden of derden. De technische aanpassingsnorm uit artikel 16 van wet 20/1990 houdt in dat de belastinggrondslag afzonderlijk wordt vastgesteld voor enerzijds de coöperatieve resultaten uit transacties met leden en anderzijds de extracoöperatieve resultaten uit transacties van coöperaties met niet-leden of derden.
- (49) In artikel 33 van wet 20/1990 wordt bepaald dat voor de vennootschapsbelasting op coöperaties een gedifferentieerd tarief, van respectievelijk 20 en 35 % (het algemene tarief) van de belastinggrondslag wordt toegepast op de coöperatieve en extracoöperatieve resultaten, waarbij onder deze laatste onder meer de resultaten van landbouwcoöperaties uit hun transacties met derden vallen. Derhalve wordt op de winst van een landbouwcoöperatie op transacties met niet-aangesloten derden geen enkele korting gegeven.

3. Opmerkingen van de bond van Spaanse landbouwcoöperaties

- (43) Bij deze bond zijn de meeste Spaanse landbouwcoöperaties aangesloten.
- (44) Landbouwcoöperaties zijn met de distributie van aardolieproducten begonnen na het van kracht worden van het besluit van 31 juli 1986⁽¹⁶⁾ van het ministerie van Economische zaken en Financiën tot wijziging van de verordening betreffende de levering en de verkoop van (vloeibare) brandstoffen, die onder het monopolie op aardolieproducten vielen⁽¹⁷⁾. Bij wet 34/1992 van 22 december 1992 tot ordening van de aardoliesector⁽¹⁸⁾ werd een nieuw stelsel voor de distributie van aardolieproducten ingevoerd.
- (50) Voor de door coöperaties verschuldigde vennootschapsbelasting wordt in artikel 23 van wet 20/1990 het te betalen belastingbedrag omschreven als de algebraïsche som van de bedragen die de uitkomst zijn van de toepassing van de vastgestelde belastingtarieven op de positieve of negatieve belastinggrondslagen, waarbij het genoemde bedrag als het verschuldigde bedrag (*cuota íntegra*) wordt beschouwd wanneer de uitkomst positief is. De vrijstellingsregeling voor coöperaties met bijzondere belastingvoorrechten — en dat zijn landbouwcoöperaties in beginsel — uit artikel 34 van genoemde wet komt neer op het verlenen van een korting van 50 % op het te betalen belastingbedrag zoals vastgesteld conform artikel 23.

⁽¹⁶⁾ BOE 188 van 7.8.1986, blz. 27907.

⁽¹⁷⁾ BOE 58 van 9.3.1970, blz. 3820.

⁽¹⁸⁾ BOE 308 van 24.12.1992, blz. 43867.

- (51) Deze korting moet worden beoordeeld in samenhang met de fiscale behandeling voor de inkomstenbelasting op natuurlijke personen (hierna IB genoemd) van de netto overschotten die worden uitgekeerd aan de leden van een coöperatie. In een coöperatie wordt de bedrijfs-winst aan de leden uitgekeerd naar rato van de in het kader van de coöperatie verrichte activiteiten in het des-betreffende boekjaar en niet op grond van het inge-brachte kapitaal: dit wordt het netto overschot genoemd en is iets geheel anders dan dividend in een commerciële onderneming.
- (52) De 50 % vrijstelling die coöperaties met bijzondere be-lastingvoorrechten voor de vennootschapsbelasting genie-ten, moet vanwege deze specifieke kenmerken worden beoordeeld in het licht van de dubbele belastingheffing op dividend/overschotten voor de vennootschapsbelas-tig enerzijds en voor de inkomstenbelasting op natuur-lijke personen anderzijds. De vermindering van de dub-bele belastingheffing in de relatie kapitaalvennootschap-aandeelhouder (dividend) kent geen equivalent in de re-latie coöperatie-coöperatielid (verdeling van het netto overschot), met als gevolg dat het netto overschot zwaar-der wordt belast dan dividend.
- (53) Dit onderscheid komt terug in artikel 23 van wet 40/1998 van 9 december 1998 betreffende de inkom-stenbelasting op natuurlijke personen en andere fiscale normen ⁽¹⁹⁾, waarin de verschillen tussen de fiscale be-handeling van dividend (bij kapitaalbedrijven die onder het algemene belastingstelsel vallen) en van het netto overschot (bij coöperaties die onder een bijzonder belas-tingstelsel vallen) worden bevestigd.
- (54) Verder verschillen de belastingvrijstellingen voor de IB op natuurlijke personen zoals omschreven in artikel 66 van wet 40/1998 ook per type vennootschap: voor dividend voorziet genoemd artikel in een vrijstelling van 40 %, terwijl het voor het netto overschot verwijst naar artikel 32 van wet 20/1990 betreffende het belastingstel-sel voor de coöperaties, waarin wordt bepaald dat de vrijstelling voor dubbele belastingheffing 10 % bedraagt voor een coöperatie met belastingvoorrechten en 5 % voor een coöperatie met bijzondere belastingvoorrechten.
- (55) Coöperaties moeten bovendien voldoen aan specifieke verplichtingen die niet gelden voor bedrijven die onder het algemene belastingstelsel vallen, en met name aan bepaalde financiële verplichtingen voortvloeiend uit wet 27/1999, die voorschrijft dat middelen worden vastgezet en niet verdeeld kunnen worden, bijvoorbeeld door de vorming van verplichte sociale fondsen.
- (56) Ten eerste het verplichte reservefonds, dat specifiek be-stemd is voor consolidatie, ontwikkeling en borgstelling van coöperaties en niet onder de leden verdeeld kan worden, zoals vermeld in artikel 55 van wet 27/1999. Het behoort tot het ondeelbare vermogen en vervalt bij opheffing van de coöperatie aan de schatkist, waarna het bestemd wordt voor de oprichting van een fonds voor de bevordering van de coöperatieve beweging. Volgens wet 27/1999 wordt ten minste 20 % van de coöperatieve resultaten en ten minste 50 % van de extracoöperatieve resultaten (uit transacties van de coöperatie met niet-aan-gesloten derden) in het fonds gestort, naast de inschrijf-gelden van de leden en de in mindering gebrachte be-dragen op de verplichte bijdragen aan het vermogen als gevolg van opzegging van het lidmaatschap. Dit houdt in dat een lid een deel van hetgeen hij aan de onderneming bijdraagt nooit terugziet, en dat een deel van het bedrijfs-overschot wordt vastgezet.
- (57) Ten tweede het fonds voor educatie en promotie, dat is geregeld bij artikel 56 van wet 27/1999 en is bedoeld voor scholing en educatie van leden en werknemers van de coöperatie, verbreiding van het coöperatieve denken en bevordering van banden tussen coöperaties, alsmede bevordering van culturele, professionele en hulpver-leningsactiviteiten in de plaatselijke omgeving en binnen de gemeenschap in het algemeen. Overeenkomstig wet 27/1999 wordt ten minste 5 % van het coöperatieve resultaat in het fonds gestort. Evenals het verplichte re-servefonds kan het educatie- en promotiefonds niet wor-den verdeeld tussen de leden, zelfs niet indien de co-öperatie wordt opgeheven.
- (58) Derhalve is bij coöperaties het maximale overschot dat verdeeld kan worden lager dan bij andere soorten kapi-taalvennootschappen, waar de uitkeerbare winst hoger is omdat deze vennootschappen niet verplicht zijn om een deel van de winst over het boekjaar in deze fondsen te storten.
- (59) Het belastingvoordeel dat de coöperatie kan verkrijgen door de gedeeltelijke vrijstelling van vennootschapsbelas-tig wordt gecompenseerd door de dubbele belastinghef-fing voor de inkomstenbelasting op de leden van de coöperatie, die zodoende meer belasting betalen.
- (60) Een volledig beeld van het belastingstelsel waaronder co-öperaties vallen en waaruit zowel de voordelen als de verplichtingen blijken, kan worden geschetst aan de hand van de volgende voorbeelden.
- (61) Uitgaande van eenzelfde beginresultaat van 150 mone-taire eenheden (hierna m.e. genoemd) wordt in het eerste voorbeeld een analyse gemaakt van de netto beschikbare middelen voor enerzijds een coöperatielid en anderzijds een aandeelhouder van een vennootschap die in Spanje onder het algemene belastingstelsel valt.

⁽¹⁹⁾ BOE 295 van 10.12.1998, blz. 40730.

Hypothese: coöperatieve (50 %) en extracoöperatieve (50 %) resultaten conform wet 27/1999; beschikbare winst volledig uitgekeerd aan de aandeelhouder. Marginaal tarief IB: 48 %

	Coöperatie	Kapitaalvennootschap
Resultaten	Coöperatief resultaat (CR): 75 (50 %) Extracoöperatief resultaat (ER): 75 (50 %) Totaal: 150	150
Storting in sociale fondsen	Fonds: educatie en promotie 5 % CR = 3,75 Fonds: verplichte reserves 20 % CR = 15 50 % ER = 37,5 Totaal: 56,25	0
Resultaten na storting in fondsen	CR: 56,25 ER: 37,5 Totaal: 93,75	150
Vennootschapsbelasting	CR: $(75 - 11,25) \times 20 \% = 12,75$ ER: $(75 - 18,75) \times 35 \% = 19,687$ Totaal: 32,437	$150 \times 35 \% = 52,5$
Beschikbare winst	$93,75 - 32,437 = 61,313$	$150 - 52,5 = 97,5$
Inkomstenbelasting natuurlijke personen (IB)	Belastinggrondslag: $61,313 \times 100 \% = 61,313$ Te betalen (vol tarief): $61,313 \times 48 \% = 29,430$ Korting: $61,313 \times 10 \% = 6,131$ Te betalen na korting: $29,430 - 6,131 = 23,299$	BI = $97,5 \times 140 \% = 136,5$ Te betalen (vol tarief): $136,5 \times 48 \% = 65,52$ Korting: $97,5 \times 40 \% = 39$ Te betalen na korting: $65,52 - 39 = 26,52$
Netto-inkomen van de aandeelhouder	$61,313 - 23,299 = 38,014$	$97,5 - 26,52 = 70,98$

- (62) Gelet op het marginale belastingtarief voor de IB kan worden gesteld dat het netto-inkomen van een coöperatielid bij eenzelfde uitgangresultaat van 150 m.e. 38 m.e. bedraagt, terwijl dat van een aandeelhouder in een vennootschap die onder het algemene belastingstelsel valt 71 m.e. bedraagt. Bovendien zou, zoals reeds aangegeven, de dubbele belastingheffing voor de vennootschapsbelasting en de IB voor natuurlijke personen het aanvankelijke effect van de toegekende korting voor de vennootschapsbelasting teniet doen.
- (63) In het tweede voorbeeld, waarbij verschillende percentages worden gehanteerd voor transacties van coöperaties met leden en met niet-aangesloten derden, dus voor de coöperatieve en extracoöperatieve resultaten, moet worden vastgesteld dat naarmate het specifieke gewicht van het extracoöperatieve resultaat ten opzichte van het coöperatieve resultaat toeneemt er evenredig meer moet worden gestort in de verplichte fondsen en evenredig meer inkomstenbelasting moet worden betaald, terwijl het percentage beschikbare winst afneemt. Het netto-inkomen van elk lid wordt dus lager naarmate het extracoöperatieve resultaat toeneemt.

Analyse van een aantal mogelijke uitsplitsingen van coöperatieve en extracoöperatieve resultaten

	Coöperatie met belastingvoorrechten				Kapitaalvennootschap
Hypothese	CR:75 % ER: 25 %	CR: 66,66 ER:33,33 %	CR:50 % ER: 50 %	CR:25 % ER:75 %	
Resultaten	150	150	150	150	150
Storting in sociale fondsen	46,875	50	56,25	65,625	0
Resultaten na storting in de fondsen	103,125	100	93,75	84,375	150
Vennootschapsbelasting	28,97	30,125	32,437	35,906	52,5

	Coöperatie met belastingvoorrechten				Kapitaalvennootschap
Beschikbare winst	74,155	69,875	61,313	48,469	97,5
IB natuurlijke personen	28,179	26,55	23,299	18,418	26,52
Ontvangen netto-inkomen	45,976	43,325	38,014	30,051	70,98

- (64) Concluderend is de bond van landbouwcoöperaties van oordeel dat de wetgeving betreffende het belastingstelsel voor landbouwcoöperaties in Spanje als geheel moet worden onderzocht. Dit stelsel voorziet in differentiatie en kent gunstige aspecten. Deze zijn echter gekoppeld aan specifieke verplichtingen (stortingen in verplichte fondsen, behandeling van het kapitaal, dubbele belastingheffing).

IV. OPMERKINGEN VAN SPANJE

- (65) Bij schrijven van 11 juni 2001 heeft Spanje de volgende argumenten aangevoerd.
- (66) Wanneer de steunmaatregelen voor coöperaties gelijk worden gesteld aan staatssteun omdat die coöperaties minder belasting betalen dan vóór de wetwijziging, is dat volgens Spanje om de onderstaande redenen onterecht.
- (67) De maatregelen die met wetsbesluit 10/2000 worden ingevoerd, zijn gericht op de liberalisering van de sector voor levering van gasolie B omdat zij de belemmeringen opheffen die voor landbouwcoöperaties gelden met betrekking tot de levering van die brandstof aan derden, zonder dat die coöperaties daardoor fiscaal gezien een voorkeursbehandeling genieten.
- (68) Het belastingstelsel voor landbouwcoöperaties maakt onderscheid tussen transacties van de coöperatie met leden en transacties met niet-leden, waarbij het resultaat uit laatstgenoemde transacties als extracoöperatief wordt aangemerkt. Dit betekent dat voor de vennootschapsbelasting over deze resultaten het algemene belastingstelsel geldt, waaronder ook elke andere onderneming valt die dezelfde activiteiten uitoefent.
- (69) Het belastingstelsel voor coöperaties wordt geregeld in wet 20/1990. In artikel 21 van die wet worden opbrengsten als extracoöperatief aangemerkt wanneer zij het resultaat zijn van de desbetreffende transacties van de coöperatie met niet-aangesloten derden, zodat deze extracoöperatieve resultaten worden belast volgens het algemene tarief van de vennootschapsbelasting, overeenkomstig artikel 26, lid 3, van wet 43/1995 van 27 december inzake de vennootschapsbelasting⁽²⁰⁾. Verder verplicht de zesde aanvullende bepaling van wet 27/1999 van 16 juli 1999 betreffende de coöperaties deze ondernemingen om een gescheiden boekhouding te voeren voor transacties met niet-aangesloten derden.
- (70) De maatregelen uit wetsbesluit 10/2000 hebben tot doel om de sector voor de levering van gasolie B in die zin te liberaliseren dat het landbouwcoöperaties wordt toegestaan deze brandstof te leveren, ongeacht het aandeel van die transacties in het totaal aan transacties van de coöperaties en zonder gevolgen voor het belastingstelsel waaronder de activiteiten van de coöperatie vallen. Zo

moeten coöperaties deze activiteiten kunnen verrichten zonder verplicht te zijn een aparte rechtspersoon op te richten, omdat zij in beide situaties op dezelfde wijze belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting zijn en de opbrengsten van de levering van gasolie B aan derden onder de algemene regeling van de vennootschapsbelasting vallen.

- (71) Concluderend is Spanje van mening dat de maatregelen die met wetsbesluit 10/2000 zijn ingevoerd geen staatssteun zijn omdat zij geen gevolgen hebben voor concurrerende ondernemingen met dezelfde activiteiten (distributie van gasolie B), aangezien alle ondernemingen in de sector, dus ook landbouwcoöperaties, voor de vennootschapsbelasting gelijkgesteld worden aangeslagen.
- (72) Spanje heeft in aanvulling op zijn opmerkingen uit de brief van 6 juni 2001 over deze maatregel op 1 en 30 oktober 2001 schriftelijk gereageerd op de opmerkingen van de belanghebbenden. Bij brief van 1 oktober 2001 voegde Spanje de volgende opmerkingen toe.
- (73) Zowel de stijging van de prijs van ruwe olie als de waardevermindering van de euro ten opzichte van de dollar hebben aanzienlijke invloed gehad op de normale bedrijfsomstandigheden in de landbouw. Ze hebben in die sector geleid tot een crisis die de landbouwbedrijven heeft getroffen, met als gevolg dat hun economische resultaten achteruit zijn gegaan en veel bedrijven in hun voortbestaan worden bedreigd indien deze tendens aanhoudt.
- (74) Daarom heeft de Spaanse overheid niet alleen besloten tot conjuncturele, maar ook tot structurele maatregelen, waaronder een verdergaande liberalisering van de levering van brandstoffen, zodat landbouw- en veeteeltbedrijven voor de toekomst behouden kunnen blijven en voldoende concurrerend kunnen blijven.
- (75) De steunmaatregelen uit wetsbesluit 10/2000 zijn onderdeel van een beleid voor liberalisering van de brandstofsector. Concreet wordt daarbij een aantal beperkingen opgeheven die op grond van de Spaanse wetgeving voor landbouwcoöperaties golden. Dit betekent zonder twijfel dat de markt voor de distributie van gasolie B in Spanje wordt opengesteld.
- (76) Zo zijn coöperaties niet langer verplicht om de levering van gasolie B aan niet-aangesloten derden te beperken tot maximaal 50 % van de leveringen aan hun leden, en zijn zij voor de detailhandel in aardolieproducten met niet-aangesloten derden niet langer verplicht een aparte rechtspersoon op te richten, los van de coöperatie. Deze laatste eis beperkte de mogelijkheden van landbouwcoöperaties en was deels strijdig met wet 27/1999, waarin wordt bepaald dat vennootschappen die op grond van deze wet worden opgericht elk type economische activiteit kunnen ontwikkelen en uitoefenen.

⁽²⁰⁾ BOE 310 van 28.12.1995, blz. 37072.

- (77) De wijziging, die is bedoeld om coöperaties hun bijzondere belastingvoorrechten te laten behouden wanneer zij gasolie B aan niet-aangesloten derden leveren, moet worden beschouwd als een compensatiemaatregel die echter niet gekoppeld is aan een bijzondere belastingregeling die gunstiger is voor de levering van landbouwbrandstoffen aan derden.
- (78) Wanneer de verenigingen van pompstations stellen dat de liberalisering van de distributie van gasolie door coöperaties aan niet-aangesloten derden erop neerkomt dat voor deze transacties een vennootschapsbelastingtarief van 20 % geldt, is dat volgens Spanje onjuist. Voor alle transacties van coöperaties met niet-aangesloten derden geldt het algemene tarief van 35 %.
- (79) Bij brief van 30 oktober 2001 maakte het Spaanse ministerie van Financiën in aanvulling op de schriftelijke reactie van Spanje van 1 oktober 2001 op de opmerkingen van de belanghebbende derden nog de volgende opmerkingen.
- (80) In hun opmerkingen baseren de verenigingen van pompstations zich op een onjuiste interpretatie van de effecten van wetsbesluit 10/2000 op het belastingstelsel waaronder coöperaties met belastingvoorrechten vallen. Extra-coöperatieve resultaten worden belast met een algemeen tarief van 35 %, dus ook de winsten uit de levering van gasolie B aan niet-aangesloten derden.
- (81) De wijzigingen uit wetsbesluit 10/2000 hebben uitsluitend tot doel om de distributiesector voor gasolie B in die zin te liberaliseren dat het landbouwcoöperaties wordt toegestaan deze brandstof te leveren ongeacht het aandeel van die transacties in het totaal aan transacties van de coöperaties en zonder gevolgen voor het belastingstelsel waaronder de activiteiten van de coöperatie vallen.
- (82) In elk geval is het belastingstelsel voor de levering van gasolie B door coöperaties op geen enkele manier gewijzigd, zodat geconcludeerd kan worden dat er geen sprake is van maatregelen die kunnen worden beschouwd als staatssteun in de zin van artikel 107 van het VWEU.
- (83) Ten aanzien van de overdrachtsbelasting en de belasting op gedocumenteerde rechtshandelingen blijkt uit de opmerkingen van de verenigingen van pompstations dat die voordelen al vóór wetsbesluit 10/2000 bestonden, zodat met de inwerkingtreding van dat besluit geen voordeel voor de coöperaties is ontstaan. Deze voordelen zijn bedoeld om dit soort vennootschappen en de coöperatieve beweging in Spanje te versterken.
- (84) Ten slotte heeft het commentaar van de verenigingen van pompstations ten aanzien van de lokale belastingen niet zozeer betrekking op de geldende belastingvoordelen voor coöperaties met bijzondere belastingvoorrechten op zich, als wel op de wijziging die wordt doorgevoerd met wetsbesluit 10/2000 en neerkomt op een wijziging van de voorwaarden waaraan landbouwcoöperaties moeten voldoen om in aanmerking te kunnen komen voor bijzondere belastingvoorrechten, namelijk het feit dat deze coöperaties onbeperkt gasolie B aan niet-aangesloten derden mogen leveren.
- (85) Spanje is van oordeel dat geen van de door de Spaanse regering genomen maatregelen ten gunste van de landbouwsector als „staatssteun” aangemerkt kan worden omdat ze volledig verenigbaar zijn met de bepalingen van artikel 107, lid 1, van het VWEU.

V. BESCHIKKING 2003/293/EG

- (86) In Beschikking 2003/293/EG komt de Commissie tot de volgende conclusies.
- (87) De wijzigingen die bij wetsbesluit 10/2000 in de wetten 27/1999 en 20/1999 zijn aangebracht, herstellen uitsluitend de normatieve situatie voor de distributie van oliehoudende producten door landbouwcoöperaties die bestond voordat wet 34/1998 werd aangenomen.
- (88) Spanje heeft in zijn commentaar toegelicht dat, overeenkomstig wet 20/1990, de rendementen die landbouwcoöperaties verkrijgen uit hun transacties met niet-aangesloten derden, worden belast volgens het algemene percentage voor de vennootschapsbelasting. Er is daarom geen sprake van subsidiëring van die transacties en de wijzigingen die bij wetsbesluit 10/2000 zijn aangebracht, hebben tot geen enkele verandering geleid van het belastingstelsel dat van toepassing is op de leveranties van gasolie B door coöperaties aan niet-aangesloten derden.
- (89) Landbouwcoöperaties kunnen, dankzij de wijzigingen die bij wetsbesluit 10/2000 zijn aangebracht, die activiteit ontplooiën zonder dat ze verplicht zijn om een nieuwe rechtspersoon op te richten voor de distributie van gasolie B aan niet-aangesloten derden, en ze mogen de maximumgrens van 50 % van hun omzet overschrijden bij de leveranties aan niet-aangesloten derden zonder dat ze hun belastingvoordeel verliezen.
- (90) De opbrengsten die landbouwcoöperaties verkrijgen uit hun transacties met niet-aangesloten derden, worden, weliswaar evenals de opbrengsten van andere vennootschappen, belast met het algemene tarief van de vennootschapsbelasting, maar het is ook zo dat coöperaties na de genoemde wijzigingen gasolie B kunnen leveren aan niet-aangesloten derden zonder dat aan hun omzet beperkingen worden opgelegd en zonder dat ze verplicht zijn om een nieuwe rechtspersoon op te richten. Daarbij genieten ze het belastingvoordeel waarvan coöperaties profiteren.
- (91) Coöperaties genoten al vóór wetsbesluit 10/2000 belastingvoordelen bij de overdrachtsbelasting en de belasting op gedocumenteerde rechtshandelingen, bij de belasting op economische activiteiten, de onroerendezaakbelasting en de vennootschapsbelasting. In dit laatste geval worden de transacties met leden belast tegen een lager tarief. Bovendien profiteren coöperaties met een belastingvoordeel, zoals in principe het geval is bij landbouwcoöperaties, van een subsidie van 50 % op de heffing in het kader van de vennootschapsbelasting.

- (92) De Commissie heeft echter gemeend de belastingvoordelen waarvan coöperatieve vennootschappen profiteren te bezien in samenhang met de verplichtingen die voor coöperaties voortvloeien uit de technische aanpassingsnormen. Zoals de bond van Spaanse landbouwcoöperaties in zijn opmerkingen aangeeft, kan dit belastingvoordeel niet los worden gezien van de fiscale kosten van de bedrijfsopbrengsten in de inkomsten van het coöperatielid in het kader van de IB, waarvan de kenmerken volledig verschillen van het dividend van een kapitaalbedrijf. De verlichting van de dubbele belastingheffing die is doorgevoerd in de relatie kapitaalvennootschap-aandeelhouder (bedrijfsdividend) wordt in de relatie coöperatieve vennootschap-coöperatielid (coöperatieve bedrijfsopbrengst) niet gecompenseerd. Daardoor wordt die opbrengst zwaarder fiscaal belast dan het dividend. Het voordeel dat de coöperatie zou kunnen verkrijgen uit de aftrek in het kader van de vennootschapsbelasting wordt opgeheven door de dubbele belastingheffing in het kader van de IB voor het coöperatielid en de aldus ontstane hogere belasting.
- (93) De Commissie was in haar beschikking van mening dat de fiscaliteit van landbouwcoöperaties in zijn geheel dient te worden bezien en voorziet in elementen die leiden tot differentiatie met betrekking tot de structuur ervan, waarbij zij naast gunstige elementen ook specifieke verplichtingen (stortingen in verplichte fondsen, behandeling van het kapitaal, dubbele belastingheffingen) omvat.
- (94) Derhalve was de Commissie, op grond van de informatie die door Spanje en de bond van landbouwcoöperaties van Spanje is verstrekt, van oordeel dat de wijzigingen die bij wetsbesluit 10/2000 zijn aangebracht in de wetgeving voor landbouwcoöperaties, geen voordeel voor hen opleveren dat leidt tot een vermindering van hun normale begrotingsuitgaven en geen selectieve belastingmaatregel vormen die gevolgen heeft voor de middelen van de staat.
- (95) In haar beschikking concludeert de Commissie dat op grond van de door Spanje verstrekte inlichtingen de steunmaatregelen voor landbouwcoöperaties beschouwd moeten worden als fiscale maatregelen die worden gerechtvaardigd door de aard of de opzet van het fiscale stelsel en derhalve niet vallen onder de criteria voor toepassing van artikel 107, lid 1, van het VWEU, zodat deze maatregelen geen staatssteun zijn.
- regelen geen steun vormen omdat zij landbouwcoöperaties niet bevoordelen en in overeenstemming zijn met de aard en de opzet van het belastingstelsel dat voor coöperaties geldt.
- (97) In zijn onderzoek wijst het Gerecht erop dat verzoekster in een eerste deel stelt dat de Commissie op grond van een onjuiste beoordeling van het Spaanse belastingstelsel ten onrechte heeft geconcludeerd dat er geen sprake is van een voordeel. In een tweede deel voert verzoekster aan dat de Commissie op grond van een onjuiste beoordeling van de overeenkomstigheid van de betwiste maatregelen met de aard en de opzet van het Spaanse belastingstelsel ten onrechte heeft geconcludeerd dat de betwiste maatregelen niet selectief van aard zijn.
- 1. Eerste deel: onjuiste beoordeling van het Spaanse belastingstelsel, ten onrechte leidend tot het oordeel dat de betwiste maatregelen landbouwcoöperaties niet bevoordelen**
- (98) Verzoekster voert aan dat de Commissie geen rekening heeft gehouden met de fiscaal gunstige positie van landbouwcoöperaties waar het gaat om de overdrachtsbelasting en de belasting op gedocumenteerde rechtshandelingen, de belasting op economische activiteiten en de onroerendezaakbelasting.
- (99) Het Gerecht acht zich niet in staat te verifiëren of de aangevochten beschikking op dit punt gegrond is. Volgens het Gerecht blijkt uit de aangevochten beschikking niet duidelijk en ondubbelzinnig waarom het belastingstelsel voor landbouwcoöperaties voor wat betreft de overdrachtsbelasting en de belasting op gedocumenteerde rechtshandelingen, de belasting op economische activiteiten en de onroerendezaakbelasting geen voordeel vormt in de zin van artikel 107, lid 1, van het VWEU. Zo wordt enerzijds in overweging 145 van de aangevochten beschikking uitdrukkelijk aangegeven dat coöperaties niet alleen fiscale voordelen genieten voor wat betreft de vennootschapsbelasting, maar ook voor de overdrachtsbelasting en de belasting op gedocumenteerde rechtshandelingen, de belasting op economische activiteiten en de onroerendezaakbelasting. Anderzijds wordt in overweging 148 van de aangevochten beschikking aangegeven dat de betwiste maatregelen geen voordeel vormen en dus geen staatssteun zijn in de zin van artikel 107, lid 1, van het VWEU.

VI. ARREST VAN HET GERECHT IN ZAAK T-146/03

- (96) In het beroep dat tegen Beschikking 2003/293/EG van de Commissie werd ingesteld, voerden de *Asociación de Empresarios de Estaciones de Servicio de la Comunidad de Madrid* en de *Federación Catalana de Estaciones de Servicio* met name aan dat de Commissie heeft gehandeld in strijd met artikel 107, lid 1, van het VWEU voor zover zij in de aangevochten beschikking stelt dat de betwiste maat-
- (100) Hoewel de Commissie ter zitting heeft gezegd dat de redenering in de overwegingen 146 en 147 van de aangevochten beschikking niet alleen van toepassing was op de vennootschapsbelasting maar ook op de overdrachtsbelasting en de belasting op gedocumenteerde rechtshandelingen, de belasting op economische activiteiten en de onroerendezaakbelasting, is het Gerecht van mening dat een dergelijke motivering onbegrijpelijk is.

- (101) In de eerste plaats, zo zegt het Gerecht, blijkt uit overweging 146 dat het voordeel dat de coöperatie kan genieten door de korting van 50 % op de vennootschapsbelasting wordt gecompenseerd door de dubbele belastingheffing voor de inkomstenbelasting voor natuurlijke personen. Gegeven het feit dat, nog steeds volgens het Gerecht, de Commissie op geen enkele wijze heeft aangegeven waarom de voordelen die voortvloeien uit de overdrachtsbelasting en de belasting op een gedocumenteerde rechtshandelingen, de belasting op economische activiteiten en de onroerendezaakbelasting eveneens zouden worden gecompenseerd door de dubbele belastingheffing voor de inkomstenbelasting, kan overweging 146 alleen maar worden opgevat als een verwijzing naar een compensatie van de korting van 50 % op de vennootschapsbelasting.
- (102) In de tweede plaats, zo vervolgt het Gerecht, beperkt overweging 147 zich tot de melding dat het belastingregime voor landbouwcoöperaties, in zijn geheel bezien, een differentiatie naar structuur kent, naast voordelen die worden gecompenseerd door specifieke verplichtingen (stortingen in verplichte fondsen, behandeling van het vermogen, dubbele belastingheffing). Deze overweging gaat voorbij aan de redenen waarom de daar genoemde specifieke verplichtingen, naast de korting van 50 % op de vennootschapsbelasting, eveneens de voordelen compenseren die voortvloeien uit de overdrachtsbelasting en de belasting op gedocumenteerde rechtshandelingen, de belasting op economische activiteiten en de onroerendezaakbelasting. Volgens het Gerecht ontbreken dergelijke redenen in dit geval des te meer omdat de uitdrukkelijk genoemde specifieke verplichtingen, althans volgens de aangevochten beschikking, moeten worden opgevat als voordelen voor de vennootschapsbelasting. Naast hun vermelding in overweging 147 worden deze specifieke verplichtingen namelijk ook genoemd in de overwegingen 83 tot en met 95 van de aangevochten beschikking, die alleen over de vennootschapsbelasting gaan.
- (103) Allereerst zegt het Gerecht over het argument dat de maatregelen in verband met de overdrachtsbelasting en de belasting op de gedocumenteerde rechtshandelingen, de belasting op economische activiteiten en de onroerendezaakbelasting niet door het wetsbesluit zijn gewijzigd en dat deze aspecten derhalve in de aangevochten beschikking in beginsel niet zijn beoordeeld dat moet worden opgemerkt dat dit argument in feite ontbreekt nu in overweging 145 wordt gezegd dat de Commissie rekening heeft gehouden met het bestaan van uit deze belastingen voortvloeiende belastingvoordelen voor coöperaties.
- (104) Verder is het Gerecht, anders dan de Commissie, van mening dat de fiscale situatie van coöperaties voor de overdrachtsbelasting en de belasting op gedocumenteerde rechtshandelingen, de belasting op economische activiteiten en de onroerendezaakbelasting is gewijzigd door de betwiste maatregelen. Voordat deze maatregelen namelijk werden genomen, viel de levering van brandstof buiten het belastingstelsel voor coöperaties omdat deze leveringen moesten worden verricht door een aparte rechtspersoon waarop deze gunstige fiscale regeling niet van toepassing was. Met het van kracht worden van de betwiste maatregelen kwam ook de levering van brandstof onder deze gunstige fiscale regeling te vallen. Het Gerecht is daarom van mening dat de fiscale situatie van landbouwcoöperaties door de betwiste maatregelen is gewijzigd.
- (105) Ten aanzien van het argument dat de fiscale positie voor de overdrachtsbelasting en de belasting op gedocumenteerde rechtshandelingen, de belasting op economische activiteiten en de onroerendezaakbelasting bestaande steun zou kunnen vormen omdat deze positie sinds de toetreding van het Koninkrijk Spanje niet gewijzigd lijkt te zijn, stelt het Gerecht vervolgens vast dat het niet meer inzicht geeft in de redenen waarom de Commissie in overweging 148 van de aangevochten beschikking concludeert dat er geen sprake van een voordeel is. Voor zover de Commissie wil zeggen dat de gunstige fiscale regeling een bestaande steunmaatregel vormt, erkent zij daar namelijk mee dat deze fiscale regeling steun is, en daarmee wel degelijk een voordeel toekent in de zin van artikel 107, lid 1, van het VWEU.
- (106) Ten aanzien van het argument dat het voordeel uit de overdrachtsbelasting en de belasting op gedocumenteerde rechtshandelingen, de belasting op economische activiteiten en de onroerendezaakbelasting van geringe omvang is in vergelijking met de vennootschapsbelasting stelt het Gerecht tot slot vast dat ook dit argument geen beter inzicht biedt in de aangevochten beschikking. Wie namelijk het geringe belang van een voordeel erkent, erkent volgens het Gerecht daarmee automatisch het bestaan van dat voordeel. Verder wijst het Gerecht erop dat de Commissie ter zitting heeft gezegd dat zij met dit argument niet wilde beweren dat het voordeel uit de overdrachtsbelasting en de belasting op gedocumenteerde rechtshandelingen, de belasting op economische activiteiten en de onroerendezaakbelasting beneden de de-minimisdrempel blijft. Derhalve ziet het Gerecht op grond van het aangevoerde argument niet waarom het belastingstelsel voor de overdrachtsbelasting en de belasting op gedocumenteerde rechtshandelingen, de belasting op economische activiteiten en de onroerendezaakbelasting geen voordeel vormt.
- (107) Op grond van het bovenstaande concludeert het Gerecht dat de aangevochten beschikking onvoldoende gemotiveerd is omdat het niet kan verifiëren of de Commissie terecht heeft geoordeeld dat er geen enkel voordeel voortvloeit uit het stelsel voor coöperaties waar het gaat om de overdrachtsbelasting en de belasting op de gedocumenteerde rechtshandelingen, de belasting op economische activiteiten en de onroerendezaakbelasting.
- (108) Het Gerecht wijst er echter op dat een dergelijke onvoldoende motivering uitsluitend een grond voor vernietiging van de aangevochten beschikking kan vormen wanneer de conclusie dat de betwiste maatregelen geen staatssteun zijn in de zin van artikel 107, lid 1, van het VWEU onvoldoende is gemotiveerd. In dit verband wijst het Gerecht erop dat de Commissie in de aangevochten beschikking enerzijds zegt dat de betwiste maatregelen geen voordeel vormen en anderzijds dat, mochten deze maatregelen een voordeel vormen, dit voordeel niet selectief van aard is omdat het in overeenstemming is met de aard en de opzet van het stelsel.

2. Tweede deel: onjuiste beoordeling van de overeenkomstigheid van de betwiste maatregelen met de aard en de opzet van het Spaanse belastingstelsel, ten onrechte leidend tot het oordeel dat deze maatregelen niet selectief van aard zijn.

- (109) Volgens het Gerecht wordt uit de aangevochten beschikking op geen enkele wijze duidelijk welke redenering de Commissie heeft gevolgd om tot de conclusie te komen dat de betwiste maatregelen niet selectief zijn (overweging 148) omdat zij worden gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het stelsel (overweging 167).
- (110) Weliswaar wordt, zo zegt het Gerecht, in overweging 148 van de aangevochten beschikking aangegeven dat de Commissie op grond van de door het Koninkrijk Spanje en de bond van Spaanse landbouwcoöperaties verstrekte inlichtingen van mening is dat de betwiste maatregelen niet selectief zijn.
- (111) Ten aanzien van de inlichtingen die zijn verstrekt door de bond van Spaanse landbouwcoöperaties en in de aangevochten beschikking zijn overgenomen, moet het Gerecht echter vaststellen dat zij gaan over het ontbreken van een voordeel en niet over het ontbreken van selectiviteit. Op grond van deze inlichtingen kan dus niet worden gemeend dat het uit de aangevochten maatregelen voortvloeiende voordeel niet selectief van aard is. Over de door het koninkrijk Spanje verstrekte inlichtingen moet vervolgens worden opgemerkt dat zij in de vorm waarin zij zijn opgenomen in de overwegingen 103 tot en met 120 van de aangevochten beschikking hoofdzakelijk zijn bedoeld om de betwiste maatregelen te rechtvaardigen vanuit een beleid van liberalisering van de sector voor brandstof distributie. Uit een dergelijke verklaring wordt echter niet duidelijk waarom de betwiste maatregelen gerechtvaardigd zouden zijn door de aard of de opzet van het belastingstelsel. Een overweging uit het liberaliseringsbeleid van het Koninkrijk Spanje voor de brandstofmarkt heeft namelijk volgens het Gerecht niet noodzakelijkerwijs te maken met de aard of de opzet van het Spaanse belastingstelsel, tenzij dit uitvoerig wordt gemotiveerd, hetgeen in dit geval niet is gedaan.
- (112) Verder heeft, zo zegt het Gerecht, de in overweging 119 van de aangevochten beschikking aangehaalde omstandigheid dat de voordelen voor de overdrachtsbelasting en de belasting op gedocumenteerde rechtshandelingen dateren van vóór de betwiste maatregelen en bedoeld zijn om coöperaties en de coöperatieve beweging in Spanje te versterken eveneens niet noodzakelijkerwijs te maken met de aard en de opzet van het belastingstelsel.
- (113) Hoe dan ook, zo vervolgt het Gerecht, zelfs wanneer, ondanks het ontbreken van enige gemotiveerde toelichting op dit punt in de aangevochten beschikking, wordt aangenomen dat de Commissie heeft willen overwegen dat de bevordering van de coöperatieve beweging deel uitmaakte van de aard en de opzet van het Spaanse

belastingstelsel, moet niettemin worden vastgesteld dat overweging 119 van de aangevochten beschikking deze rechtvaardiging uitsluitend noemt ten aanzien van het voordeel voor de overdrachtsbelasting en de belasting op gedocumenteerde rechtshandelingen, en niets zegt over de voordelen die voortvloeien uit de regeling voor de onroerendezaakbelasting enerzijds en de belasting op economische activiteiten anderzijds.

- (114) Voor het Gerecht volgt uit het bovenstaande dat de aangevochten beschikking gebrekkig is gemotiveerd omdat het niet in staat is de gegrondheid te verifiëren van het oordeel van de Commissie dat, gesteld dat de betwiste maatregelen een voordeel vormen, dit voordeel niet selectief is omdat het wordt gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het stelsel.
- (115) Gelet op de vaststelling van bovenstaande overweging 90 dat een motivering ontbreekt en op de voorgaande overweging stelt het Gerecht derhalve vast dat de aangevochten beschikking onvoldoende gemotiveerd is voor wat betreft het oordeel dat de betwiste maatregelen geen staatssteun zijn in de zin van artikel 107, lid 1, van het VWEU.
- (116) Het Gerecht concludeert dat er reden is de aangevochten beschikking te vernietigen voor zover de Commissie niet heeft voldaan aan de verplichting van artikel 296 van het VWEU deze te motiveren. Derhalve verklaart en oordeelt het Gerecht dat artikel 1 van Beschikking 2003/293/EG van de Commissie wordt vernietigd voor zover daarin wordt vastgesteld dat de steunmaatregelen voor de landbouwcoöperaties zoals vastgesteld in wetsbesluit 10/2000 betreffende dringende steunmaatregelen voor de landbouw-, visserij- en vervoersector geen staatssteun zijn in de zin van artikel 107, lid 1, van het VWEU.

VII. BEOORDELING

- (117) De artikelen 107 en 108 van het VWEU zijn van toepassing op alle landbouwproducten uit bijlage I waarvoor een gemeenschappelijke marktordening geldt (alle landbouwproducten behalve paardenvlees, honing, koffie, alcohol van landbouwproducten, azijn uit alcohol en kurk) overeenkomstig de diverse verordeningen waarin de desbetreffende gemeenschappelijke marktordeningen worden geregeld.

1. Artikel 107, lid 1, van het VWEU

- (118) Volgens artikel 107, lid 1, van het VWEU zijn steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de gemeenschappelijke markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt.
- (119) In dit geval hebben de maatregelen de vorm van een afwijkende fiscale behandeling van landbouwcoöperaties.

- (120) In de mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen ⁽²¹⁾ wordt bepaald dat steunmaatregelen van de staten op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen onder de bepalingen van artikel 107 vallen wanneer:
- het voordeel door de staat wordt toegekend of met staatsmiddelen wordt bekostigd,
 - de maatregel de mededinging en het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt,
 - de maatregel specifiek of selectief is, in die zin dat zij bepaalde ondernemingen of bepaalde producties begunstigt, dat wil zeggen dat zij de mededinging vervalst of dreigt te vervalsen,
 - de maatregel de begunstigden een voordeel verschaft dat de lasten verlicht die zij normaal moeten dragen.
- (121) Allereerst moet worden gewezen op het feit dat, zoals ook is bepaald in punt 3.2.7 van de mededeling van de Commissie 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 ⁽²²⁾, coöperaties met economische activiteiten, waaronder landbouwcoöperaties, worden beschouwd als „ondernemingen” in de zin van het VWEU. Ze vallen daardoor onder alle Europese regels voor mededinging en staatssteun, met inbegrip van de diverse uitzonderingen, drempels en de-minimisregels.
- (122) In dit geval moet het onderzoek zich richten op de specifieke aangemelde maatregelen ten gunste van landbouwcoöperaties die werden genomen naar aanleiding van de stijging van de brandstofprijzen (artikel 1 van wetsbesluit 10/2000), allereerst in het licht van de vier bovengenoemde criteria.
- (123) Aangezien de aangemelde maatregelen ertoe leiden dat ook de levering van brandstof aan niet-leden voortaan komt te vallen onder het gunstige belastingstelsel voor coöperaties, moet dit stelsel worden getoetst aan artikel 107 van het VWEU.
- 1.1. *Het „staatsmiddelen criterium”*
- (124) Om een voordeel als staatssteun aan te kunnen merken, moet het volgens de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie allereerst rechtstreeks of indirect met staatsmiddelen worden bekostigd en in de tweede plaats aan de staat toerekenbaar zijn ⁽²³⁾.
- (125) In punt 10 van de mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen wordt uiteengezet dat het mislopen van belastingopbrengsten gelijk staat aan het gebruik van staatsmiddelen in de vorm van belastinguitgaven. Verder kan de staat zowel optreden door middel van wettelijke, bestuursrechtelijke of administratieve fiscale bepalingen als door handelwijzen van de belastingdienst.
- (126) In artikel 1 van wetsbesluit 10/2000 wijzigt de Spaanse staat een aantal bepalingen van wet 27/1999 betreffende de coöperaties en van wet 20/1990 betreffende het belastingstelsel voor coöperaties. Enerzijds komt de bovengrens van 50 % van hun omzet die voor landbouwcoöperaties geldt voor transacties met niet-aangesloten derden, willen zij het belastingvoordeel van wet 20/1990 niet kwijtraken, te vervallen voor leveringen van gasolie B aan niet-aangesloten derden. Anderzijds wordt wet 34/1998 betreffende de sector koolwaterstoffen in die zin gewijzigd dat voor de levering van gasolie B aan niet-leden door landbouwcoöperaties de eis komt te vervallen dat een aparte rechtspersoon wordt opgericht die onder het algemene belastingstelsel valt.
- (127) Gewezen dient te worden op het feit dat, zoals aangegeven in overweging 20 van dit besluit, landbouwcoöperaties voor meerdere belastingen een aantal voordelen genieten. Wanneer nu de Spaanse staat landbouwcoöperaties toestaat om voor meer dan de wettelijk vastgestelde 50 % van hun omzet gasolie B te leveren aan niet-aangesloten derden, zonder het belastingvoordeel te verliezen, loopt hij daarmee wel degelijk belastinginkomsten mis en worden derhalve staatsmiddelen gebruikt in de vorm van belastinguitgaven. Door verder voor de levering van gasolie B aan niet-leden voor coöperaties de eis te schrappen dat een aparte rechtspersoon wordt opgericht die onder het algemene belastingstelsel valt, ziet de Spaanse staat af van alle eventuele belastingopbrengsten die aan een dergelijke rechtspersoon zijn gekoppeld en gebruikt hij dus staatsmiddelen in de vorm van belastinguitgaven.
- (128) In zijn arrest van 27 januari 1998 erkent het Gerecht dat het criterium van het gebruik van staatsmiddelen ook een negatieve vorm kan hebben, wanneer het optreden leidt tot het wegvallen van opbrengsten die aan de staatsbegroting ten goede zouden zijn gekomen, bijvoorbeeld wanneer vrijstelling van belasting wordt verleend, zoals hier het geval is ⁽²⁴⁾.
- (129) Derhalve zijn de hier onderzochte maatregelen wel aan de staat toerekenbare voordelen die rechtstreeks met staatsmiddelen worden bekostigd.

⁽²¹⁾ PB C 384 van 10.12.1998, blz. 3. Zie ook het arrest van het Hof van Justitie van 24 juli 2003, zaak C-280/00, *Altmark*, Jurispr. 2003, blz. I-7747.

⁽²²⁾ COM(2004) 18 def. van 23.2.2004.

⁽²³⁾ Zaak C-303/88 *Italië/Commissie*, Jurispr. I-1433, overweging 11, zaak C-482/99 *Frankrijk/Commissie*, Jurispr. 2002, blz. I-4397, overweging 24 en zaak C-126/01 *GEMO*, Jurispr. 2003, blz. I-13769, overweging 24.

⁽²⁴⁾ Arrest van het Gerecht van 27 januari 1998, *Ladbroke Racing/Commissie*, Zaak T-67/94, Jurispr. 1998, blz. II-1; zie ook het arrest van het Hof van Justitie 29 april 2004, *Nederland/Commissie*, zaak C-159-01, Jurispr. 2004, blz. I-4461.

1.2. Het criterium van „ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer”

- (130) Om onder artikel 107, lid 1, van het VWEU te vallen, moet de steun bovendien de mededinging en het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig beïnvloeden. Dit criterium houdt in dat de begunstigden een economische activiteit uitoefenen.
- (131) In de jurisprudentie wordt op dit punt steeds geoordeeld dat het handelsverkeer ongunstig wordt beïnvloed wanneer de begunstigde onderneming een economische activiteit uitoefent waarbij handelsverkeer tussen lidstaten plaatsvindt. Het Hof heeft vastgesteld dat wanneer een door een lidstaat toegekend voordeel de positie van een bepaalde categorie ondernemingen ten opzichte van andere, concurrerende, ondernemingen in het intracommunautaire handelsverkeer versterkt, dit handelsverkeer geacht moet worden te zijn beïnvloed door dit voordeel ⁽²⁵⁾.
- (132) In dit geval oefenen de landbouwcoöperaties een economische activiteit uit waarbij handelsverkeer tussen de lidstaten plaatsvindt. Het handelsverkeer van landbouwproducten tussen de Europese Unie en Spanje is namelijk zeer omvangrijk. Zo heeft Spanje in 1999 voor circa 11,33 miljard EUR aan landbouwproducten naar de Europese Gemeenschap uitgevoerd en voor circa 7,38 miljard EUR aan dergelijke producten ingevoerd. In 2007 exporteerde Spanje voor circa 33,12 miljard EUR aan landbouwproducten naar de landen van de Europese Unie, en importeerde het voor circa 27,14 miljard EUR ⁽²⁶⁾.
- (133) Meer in het bijzonder opereren de begunstigde ondernemingen in dit geval in sectoren waarin sprake is van mededinging, namelijk de brandstofdistributiesector. Opgemerkt dient te worden dat er een felle concurrentie bestaat tussen producenten uit de lidstaten waarvan de producten intracommunautair worden verhandeld. Spaanse producenten nemen volop aan deze concurrentie deel. Bovendien zal het grote aantal begunstigden van deze maatregelen het effect daarvan op het handelsverkeer doen toenemen.
- (134) Zo blijkt dat deze maatregelen het handelsverkeer van de desbetreffende producten tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden, hetgeen het geval is wanneer marktpartijen die in een bepaalde lidstaat actief zijn worden bevoordeeld ten opzichte van andere lidstaten. De beide onderzochte maatregelen hebben een rechtstreeks en onmiddellijk effect op de productiekosten van de desbetreffende producten in Spanje. Derhalve beïnvloeden zij de mededinging en het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig.

1.3. Het „voordeelscriterium”

- (135) In de jurisprudentie wordt steeds geoordeeld dat het begrip „steun” algemener is dan dat van „subsidie”, aangezien het niet alleen positieve prestaties omvat, waaronder de eigenlijke subsidies, maar ook maatregelen van de staat die op diverse wijzen de normale exploitatiekosten van een onderneming verlagen. Zonder dat dan van subsidie in strikte zin sprake is, zijn deze prestaties wel gelijksoortig van aard en hebben zij identieke effecten ⁽²⁷⁾.
- (136) Volgens het Hof betekent dit dat een maatregel waarmee de overheid aan bepaalde ondernemingen een belastingvrijstelling toekent die, hoewel daarbij geen sprake is van een overdracht van staatsmiddelen, de begunstigden bevoordeelt ten opzichte van andere belastingplichtigen, staatssteun is in de zin van artikel 107, lid 1, van het VWEU.
- (137) Volgens de mededeling over de directe belastingen op ondernemingen kan een dergelijk voordeel ontstaan door een aantal vormen van verlaging van de belastingdruk op de onderneming, waaronder met name door een vermindering van de belastbare grondslag (van de algemene regels afwijkende aftrek, buitengewone of versnelde afschrijving, opvoeren van reserves op de balans enz.), door een volledige of gedeeltelijke vermindering van het belastingbedrag (vrijstelling, belastingkrediet enz.), door uitstel of kwijtschelding van de belastingsschuld of een uitzonderlijke spreiding van de betalingen.
- (138) De verschillen die in Spanje bestaan tussen de belastingstelsels voor coöperaties en voor andere vennootschappen worden omschreven in overweging 20 van dit besluit. Het gaat namelijk om voordelen die worden genoten door alle coöperaties met belastingvoorzaken, waaronder landbouwcoöperaties, en waarvoor niet-coöperatieve vennootschappen doorgaans niet in aanmerking komen. Ook moet worden opgemerkt dat het lage tarief van 20 % dat wordt gehanteerd voor de belastinggrondslag die overeenkomt met de coöperatieve resultaten (omdat dit resultaten uit transacties met leden van de coöperatie zijn) niet binnen het kader van deze analyse van de belastingvoordelen van genoemde coöperaties valt.
- (139) Door de wijzigingen die met wetsbesluit 10/2000 worden ingevoerd, kunnen landbouwcoöperaties zich groten-deels of zelfs volledig toeleggen op de levering van gasolie B zonder fiscaal op dezelfde wijze te worden behandeld als niet-coöperatieve ondernemingen.

⁽²⁵⁾ Zaak 730/79 *Philip Morris Holland BV/Commissie*, Jurispr. 1980, blz. 2671, overweging 11.

⁽²⁶⁾ Bron: Eurostat.

⁽²⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 15 juni 2006, gevoegde zaken C-393/04 en C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium*, Jurispr. 2006, blz. I-5293.

- (140) Zoals het Gerecht aangeeft in zaak T-146/03 ⁽²⁸⁾ viel de levering van brandstof vóór het van kracht worden van deze maatregelen niet onder het belastingstelsel voor coöperaties omdat deze leveringen moesten worden verricht door een aparte rechtspersoon die niet onder dit gunstige belastingstelsel viel. Met het van kracht worden van de betwiste maatregelen kwam ook de levering van brandstof onder deze gunstige fiscale regeling te vallen. Het Gerecht meent dus dat het belastingstelsel voor landbouwcoöperaties voor wat betreft de levering van brandstof aan niet-aangesloten derden door de betwiste maatregelen is gewijzigd.
- (141) De Commissie stelt namelijk vast dat met deze maatregelen landbouwcoöperaties, die voortaan onbeperkt aan niet-aangesloten derden kunnen leveren en daarbij een andere rechtspositie behouden dan niet-coöperatieve ondernemingen of coöperaties uit andere sectoren die actief zijn in de distributie van gasolie B voor wat betreft de levering van brandstof aan niet-leden worden bevoordeeld ten opzichte van niet-coöperatieve vennootschappen omdat zij hun fiscale behandeling behouden.
- (142) Er dient namelijk op gewezen te worden dat voor de samenstelling van de belastinggrondslag van coöperaties de resultaten uit coöperatieve transacties (met leden van de coöperatie) en uit extracoöperatieve transacties (met niet-leden) afzonderlijk worden gezien en niet even zwaar worden belast. Aangezien de landbouwcoöperatie ondanks deze gescheiden boekhoudingen een en dezelfde onderneming blijft, behoudt zij andere fiscale voordelen die niet rechtstreeks gekoppeld zijn aan de lagere belasting op de winst, waaronder de andere voordelen op het gebied van de vennootschapsbelasting, de overdrachtsbelasting en de belasting op gedocumenteerde rechtshandelingen, de belasting op economische activiteiten (waarvan het bedrag volledig los staat van de resultaten van een onderneming) en de onroerendezaakbelasting. Coöperaties blijven dus onder een speciaal belastingstelsel vallen, ook wanneer zij voor meer dan 50 % van hun omzet gasolie B leveren aan niet-aangesloten derden, waardoor een uitzondering ontstaat op de nationale wet betreffende de coöperaties, zonder dat zij een aparte rechtspersoon behoeven op te richten die onder het algemene belastingstelsel valt.
- (143) Landbouwcoöperaties komen derhalve in een gunstiger financiële situatie te verkeren dan de andere belastingplichtigen omdat een deel ⁽²⁹⁾ van de voordelen, met name voor de vennootschapsbelasting, en alle voordelen met betrekking tot andere belastingen worden gehandhaafd.
- (144) Ten aanzien van de argumenten die meer specifiek door de bond van Spaanse landbouwcoöperaties zijn aangevoerd met betrekking tot de vennootschapsbelasting wijst de Commissie, zoals zij ook heeft gedaan in Beschikking 2003/293/EG, erop dat coöperaties met bijzondere belastingvoorzieningen (en dat zijn landbouwcoöperaties) 50 % minder vennootschapsbelasting betalen. Verder bestaat er een aftrek van 50 % van de stortingen in de verplichte reserves en een aftrek van 100 % van de bedragen voor het fonds voor educatie en promotie. Ten slotte mag willekeurig worden afgeschreven op afschrijfbaar nieuwe vaste activa die worden verworven in de eerste drie jaar na inschrijving in het register van coöperaties.
- (145) De Commissie erkent dat de fiscale voordelen van landbouwcoöperaties moeten worden gezien in samenhang met hun fiscale verplichtingen, die afwijken van die van niet-coöperatieve vennootschappen.
- (146) Volgens de opmerkingen van de bond van Spaanse landbouwcoöperaties kan dit fiscale voordeel niet los worden gezien van de fiscale behandeling van de netto overschotten van een coöperatielid voor de inkomstenbelasting voor natuurlijke personen (IB). Deze winst is anders van aard dan het dividend in een kapitaalbedrijf. De vermindering van de dubbele belastingheffing in de relatie kapitaalvennootschap-aandeelhouder (dividend) zou geen evenknie hebben in de relatie coöperatie-coöperatielid (uitkering van netto overschotten), met als gevolg dat de netto overschotten zwaarder zouden worden belast dan dividend. Het voordeel dat de coöperatie zou kunnen genieten door een lagere vennootschapsbelasting zou worden gecompenseerd door de dubbele belastingheffing op enerzijds de leden van de coöperatie (inkomstenbelasting natuurlijke personen) en anderzijds de coöperatie zelf (vennootschapsbelasting), en dus door een verhoging van de belastingdruk.
- (147) Zoals het Gerecht in zijn arrest aangeeft, moet dit argument alleen maar worden opgevat als een verwijzing naar een compensatie van de 50 % lagere vennootschapsbelasting, dus naar de korting van 50 % op deze belasting. De Commissie bevestigt namelijk dat het door de bond van Spaanse landbouwcoöperaties aangevoerde argument op deze maatregel betrekking heeft.
- (148) De Commissie is van mening dat moet worden gekeken naar het voordeel voor de coöperatie en niet voor haar leden, omdat deze analyse betrekking heeft op de coöperatie. Derhalve zijn de cijfers die door de bond van Spaanse landbouwcoöperaties werden verstrekt over het belastingtarief voor de vennootschapsbelasting niet relevant. Bovendien hebben zij slechts betrekking op de netto beschikbaarheid van middelen voor het coöperatielid ná belastingen. Zo meent de Commissie bij wijze van voorbeeld dat de economische situatie van de coöperatie niet noodzakelijkerwijs wordt verzwakt door stortingen in de verplichte fondsen, omdat deze behouden blijven en door de coöperatie in nauwkeurig omschreven gevallen worden gebruikt.

⁽²⁸⁾ Arrest van het Gerecht van 12 december 2006, T-146/03, *Asociación de Estaciones de Servicio de Madrid en Federación Catalana de Estaciones de Servicio/Commissie*, Jurispr. 2006, blz. II-98.

⁽²⁹⁾ Namelijk de in de eerste alinea van bovenstaande overweging 20 genoemde voordelen, met uitzondering van het lagere tarief van 20 %, dat alleen geldt voor transacties met de leden van de coöperatie en daarmee buiten het kader van deze beschikking valt.

- (149) Gelet op de gegeven toelichtingen is de Commissie van mening dat de belastingregeling voor landbouwcoöperaties in Spanje ten aanzien van de vennootschapsbelasting wel degelijk elementen van bevoordeling kent. Bovendien zou de afwijkende fiscale behandeling voor genoemde belasting niet verklaard kunnen worden uit bepaalde randvoorwaarden voor de activiteiten van coöperaties, waaronder met name de dubbele belastingheffing. Wanneer een coöperatie namelijk transacties met niet-aangesloten derden verricht, handelt zij op de markt op dezelfde wijze als een willekeurige andere onderneming en is er geen reden om haar anders dan andere ondernemingen te behandelen. Derhalve moeten de opbrengsten van coöperaties uit transacties met niet-aangesloten derden bij de coöperatie op dezelfde manier worden belast als wanneer de transactie zou zijn verricht door een kapitaalvennootschap en zouden de aan de leden uitgekeerde bedragen op dezelfde wijze moeten worden belast als het dividend dat wordt ontvangen door de aandeelhouders van een kapitaalvennootschap.
- (150) Ten slotte stelt de Commissie vast dat geen enkel argument is aangevoerd met betrekking tot de willekeurige afschrijving op afschrijfbaar nieuwe activa die worden verworven gedurende de eerste drie jaar na inschrijving in het register van coöperaties of tot de andere voordelen op het gebied van de vennootschapsbelasting.
- (151) De Commissie wijst er ook op dat het voordeel niet alleen voortvloeit uit de vennootschapsbelasting maar ook uit de andere belastingen (overdrachtsbelasting en belasting op rechtshandelingen, belasting op economische activiteiten en onroerendezaakbelasting) die worden omschreven in overweging 20 van dit besluit. Voor genoemde belastingen zou geen sprake kunnen zijn van enige compensatie door dubbele belastingheffing.
- (152) Coöperaties behouden dus hun belastingvoordelen, ook wanneer zij voor meer dan 50 % van hun omzet gasolie B leveren aan niet-aangesloten derden, waardoor een uitzondering op de nationale wet op de coöperaties ontstaat, zonder dat zij een aparte rechtspersoon dienen op te richten die onder de algemene belastingregeling valt.
- (153) Volgens Spanje zijn de maatregelen van wetsbesluit 10/2000 geen staatssteun omdat zij geen gevolgen hebben voor concurrerende ondernemingen met dezelfde activiteiten aangezien alle ondernemingen in de sector, met inbegrip van landbouwcoöperaties, op eenzelfde wijze voor de vennootschapsbelasting worden aangeslagen (35 %). Zoals echter reeds aangegeven, kunnen landbouwcoöperaties op grond van de wijzigingen die met wetsbesluit 10/2000 worden ingevoerd zich grotendeels of volledig toelagen op de distributie van gasolie B zonder door de belastingdienst op dezelfde wijze te worden behandeld als niet-coöperatieve vennootschappen, omdat zij blijven profiteren van het belastingvoordeel dat is gekoppeld aan andere voordelen op het gebied van de vennootschapsbelasting, de overdrachtsbelasting en de belasting op gedocumenteerde rechtshandelingen, de belasting op economische activiteiten (waarvan het bedrag volledig los staat van de resultaten van een onderneming) en de onroerendezaakbelasting.
- (154) Derhalve is de Commissie van mening dat met de maatregelen van artikel 1 van wetsbesluit 10/2000 aan het „voordeelscriterium” is voldaan.
- 1.4. Het „selectiviteitscriterium”
- (155) Om als staatssteun te kunnen worden aangemerkt in de zin van artikel 107, lid 1, van het VWEU dient een maatregel met name zodanig van aard te zijn dat uitsluitend bepaalde ondernemingen of bepaalde sectoren selectief worden begunstigd. Dit artikel richt zich namelijk op steunmaatregelen die de mededinging vervalsen of deze dreigen te vervalsen „door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” ⁽³⁰⁾.
- (156) Bij de toetsing van de selectieve aard van een maatregel dient de Commissie te onderzoeken of het onderscheid tussen ondernemingen dat door de onderzochte maatregel ontstaat in de vorm van voordelen of lasten voortvloeit uit de aard of de opzet van het geldende algemene stelsel. Volgens de jurisprudentie valt namelijk een specifieke belastingmaatregel die wordt gerechtvaardigd door de eigen uitgangspunten van het belastingstelsel niet onder artikel 107, lid 1, van het VWEU ⁽³¹⁾. Wanneer dit onderscheid gebaseerd is op andere doeleinden dan de door het algemene stelsel nagestreefde, wordt de desbetreffende maatregel in beginsel beschouwd als een maatregel die voldoet aan de selectiviteitsvoorwaarde van artikel 107, lid 1, van het VWEU.
- (157) Ten aanzien van belastingmaatregelen die niet voor alle ondernemingen gelden, wordt er in punt 20 van de mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen op gewezen dat sommige belastingvoordelen soms uitsluitend gelden voor bepaalde vormen van ondernemingen, bepaalde functies van ondernemingen of bepaalde soorten producties. Indien dergelijke belastingvoordelen bepaalde ondernemingen of bepaalde producties bevoordelen, kunnen zij staatssteun zijn in de zin van artikel 107, lid 1, van het VWEU.
- 1.4.1. Bevoordelen de maatregelen bepaalde ondernemingen of bepaalde producties?
- (158) Vastgesteld dient te worden of de desbetreffende maatregel in het kader van het Spaanse rechtstelsel bepaalde ondernemingen of bepaalde producties kan bevoordelen ten opzicht van andere, die zich gelet op het door dat stelsel nagestreefde doel in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden ⁽³²⁾.
- ⁽³⁰⁾ Arrest van het Gerecht van 13 september 2006, zaak T-210/02, *British Aggregates*, Jurispr. 2006, blz. II-2789.
- ⁽³¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, zaak C-222/04, *Cassa di Risparmio Firenze*, Jurispr. 2006, blz. II-289.
- ⁽³²⁾ Arresten van 6 september 2006, *Portugal/Commissie*, C-88/03, Jurispr. 2006, blz. I-7115, overweging 54, en van 29 april 2004, *GIL Insurance e.a.*, C-308/01, Jurispr. 2004, blz. I-4777, overweging 68.

- (159) In de mededeling van de Commissie over de bevordering van coöperatieve vennootschappen in Europa wordt erkend dat coöperaties handelen in het belang van hun leden, die tegelijkertijd gebruikers zijn, en niet worden bestuurd ten bate van externe investeerders. De winst wordt aan de leden uitgekeerd naar rato van hun transacties met de coöperatie, terwijl de reserves en de activa gemeenschappelijk en ondeelbaar zijn en worden aangewend voor de gemeenschappelijke belangen van de leden. Aangezien de leden in beginsel nauwe persoonlijke banden onderhouden, moeten de leden instemmen met de komst van nieuwe leden, terwijl de stemrechten niet noodzakelijkerwijs evenredig zijn aan de aandelen die men bezit. Wanneer een lid vertrekt, heeft het recht op uitkering van zijn aandeel en vindt een kapitaalsvermindering plaats.
- (160) Zo kan een „zuiver onderling coöperatiemodel” worden omschreven, dat kan worden gebruikt om te beoordelen of coöperaties zich in het Spaanse belastingstelsel feitelijk en juridisch in dezelfde situatie bevinden als kapitaalvennootschappen.
- (161) Allereerst kenmerkt een zuiver onderlinge coöperatie zich door een specifieke relatie met haar leden. Elk lid is partner met een stem in het bestuur van de coöperatie, waar elk lid één stem heeft, besluiten bij meerderheid van stemmen worden genomen en een gekozen directie voor de leden aansprakelijk is. Er zijn vele contacten tussen de coöperatie en haar leden, die verder gaan dan een gewone zakelijke relatie.
- (162) Vervolgens dienen in een zuiver onderlinge coöperatie de economische resultaten eerlijk en billijk te worden verdeeld en dienen overschotten uiteindelijk aan de leden toe te komen. Dit is het wederkerigheidsbeginsel, dat coöperaties in het belang van hun leden doet handelen. De leden van een distributie- of verbruikerscoöperatie ontvangen aan het eind van het boekjaar economische voordelen die zijn gebaseerd op de totale waarde van hun transacties met de coöperatie (persoonlijke winsten of kortingen). Zij kunnen echter besluiten dat de coöperatie een deel van deze kortingen of overschotten mag inhouden ten bate van de verschillende reserves. Zo kunnen zuiver onderlinge coöperaties worden omschreven als coöperaties die uitsluitend met hun eigen leden handelen.
- (163) Zo maken coöperaties met name voor de vennootschapsbelasting in het geval van zuiver onderlinge coöperaties geen winst omdat zij slechts ten bate van hun eigen leden opereren. Derhalve is de Commissie van mening dat zuiver onderlinge coöperaties en vennootschappen met een winstoogmerk zich voor de belastingheffing op de winsten feitelijk en juridisch niet in eenzelfde situatie bevinden. In dat geval zou de aftrek van het belastbare inkomen bij zuiver onderlinge coöperaties dus geen staatssteun zijn.
- (164) Daarom erkent de Commissie ook dat wetsbesluit 10/2000 onderdelen bevat die het zuiver onderlinge coöperatiemodel wijzigen, met name door de mogelijke schraping van het maximum van 50 % van de omzet dat voor landbouwcoöperaties geldt voor de levering van gasolie B aan niet-aangesloten derden zonder dat zij als coöperatie hun belastingvoorrechten verliezen, dat wil zeggen dat het exclusiviteitsbeginsel voor landbouwcoöperaties ter discussie wordt gesteld. Het enkele feit namelijk dat coöperaties de grens van 50 % mogen overschrijden, doet afbreuk aan het „zuiver onderlinge” karakter van die coöperaties omdat bovendien een groot deel van de omzet kan worden gerealiseerd uit transacties met niet-leden van de coöperatie. De activiteiten van de landbouwcoöperatie kunnen hierdoor ook ingrijpend wijzigen omdat zij een winstoogmerk krijgen, en de vraag dient te worden gesteld of de uitgangspunten voor een zuiver onderlinge coöperatie (zoals de actieve betrokkenheid van de leden van de coöperatie bij het bestuur, de besluitvorming of het management, de beginselen van exclusiviteit, altruïsme en democratie) nog in stand kunnen worden gehouden wanneer de diensten van de coöperatie zonder beperking worden opengesteld voor niet-leden. Ook kan niet voorbij worden gegaan aan de verandering in de aard van de opbrengsten uit transacties met niet-aangesloten derden, die in mindere mate als coöperatieve activiteiten kunnen worden aangemerkt.
- (165) In dit geval lijkt het zuiver onderlinge karakter van de coöperaties in de landbouwsector die onder de maatregel vallen wel degelijk te veranderen ten gevolge van wetsbesluit 10/2000. Daarom, en gelet op de geldende Spaanse wetgeving, kan de Commissie niet onomstotelijk vaststellen dat de betrokken Spaanse landbouwcoöperaties een zuiver onderling karakter hebben. Deze coöperaties en hun inkomsten lijken dus niet te moeten worden vergeleken met zuiver onderlinge coöperaties maar met kapitaalvennootschappen.
- (166) Vastgesteld dient echter te worden binnen welk rechtsregime de maatregelen dienen te worden beoordeeld, dus wat het referentiekader is. In dit verband moet worden opgemerkt dat deze maatregelen, waar het gaat om de belastingvoordelen voor Spaanse landbouwcoöperaties, specifieke uitzonderingen vormen, die zijn omschreven in wet 20/1990 betreffende het belastingstelsel voor coöperaties. Deze wet kent, in de artikelen 16.5, 18.2, 33.1, 33.2, 33.3, 33.4, 34.1 en 34.2, voor coöperaties met bijzondere belastingvoorrechten (waaronder landbouwcoöperaties) een reeks gunstige maatregelen voor de vennootschapsbelasting, de overdrachtsbelasting en de belasting op gedocumenteerde rechtshandelingen, de belasting op economische activiteiten en de onroerendezaakbelasting (zie overweging 20 voor meer informatie over deze voordelen).
- (167) Vervolgens moet worden vastgesteld wat het doel van elk van deze vier belastingen is. In dat verband moet worden opgemerkt dat met de vennootschapsbelasting de winst van ondernemingen wordt belast. Met de overige belastingen wordt respectievelijk belasting geheven op de overdracht van vermogen en het passeren van gedocumenteerde rechtshandelingen, op het uitoefenen van een economische activiteit en op het genot van een recht op een onroerende zaak.

- (168) Zoals reeds aangegeven, moet worden vastgesteld of coöperaties en kapitaalvennootschappen zich voor deze doelstellingen en deze vier belastingen feitelijk en juridisch in een vergelijkbare situatie bevinden.
- (169) Aangezien de Commissie niet kan vaststellen of de betrokken Spaanse landbouwcoöperaties, die per definitie geen winst zouden maken, een zuiver onderling karakter hebben, kan zij voor de vennootschapsbelasting dus evenmin uitsluiten dat coöperaties en kapitaalvennootschappen zich feitelijk en juridisch in een vergelijkbare situatie bevinden waar het gaat om de belastingvoordelen.
- (170) Wanneer een coöperatie transacties verricht met niet-aangesloten derden, opereert zij op de markt op dezelfde wijze als een willekeurige andere onderneming en verkeert zij derhalve voor wat betreft de doelstelling van de vennootschapsbelasting feitelijk en juridisch in een vergelijkbare situatie. Waar het gaat om het belasten van de ondeelbare reserves van coöperaties meent de Commissie voor de heffing van vennootschapsbelasting bovendien dat die reserves vergelijkbaar zijn met de reserves van kapitaalvennootschappen. Vanuit het oogpunt van de coöperatie zou de toevoeging van de winst aan de ondeelbare reserves namelijk in wezen vergelijkbaar zijn met een situatie waarin kapitaalvennootschappen hun winsten behouden omdat de ondeelbare reserves bij de activiteiten van de coöperatie worden gebruikt op een wijze die vergelijkbaar is met winsten die door kapitaalvennootschappen aan de reserves worden toegevoegd. De vergelijking moet worden gemaakt vanuit het oogpunt van de onderneming en niet vanuit het oogpunt van de aandeelhouders of de coöperatieleden. Hoewel coöperaties verplicht zijn de ondeelbare reserves te vormen, blijft de maatregel het karakter van een steunmaatregel houden omdat kapitaalvennootschappen ook wettelijk verplichte reserves hebben, die echter wél worden belast. De Commissie is derhalve van mening dat de ondeelbare reserves in economische zin vergelijkbaar zijn met elke willekeurige andere reserve van een andere onderneming.
- (171) Zo kan voor de vennootschapsbelasting elke maatregel ten gunste van landbouwcoöperaties waarmee winsten in het algemeen en voor de ondeelbare reserves bestemde winsten in het bijzonder anders en gunstiger worden behandeld deze coöperaties in economische zin bevoordelen ten opzichte van kapitaalvennootschappen, die niet voor deze maatregel in aanmerking komen terwijl zij zich in een vergelijkbare situatie bevinden.
- (172) Ten aanzien van de voordelen voor de vennootschapsbelasting is de Commissie van mening dat uit deze overwegingen blijkt dat kapitaalvennootschappen aan coöperaties gelijk kunnen worden gesteld en dat derhalve kan worden gezegd dat coöperaties worden bevoordeeld ten opzichte van kapitaalvennootschappen.
- (173) Ten aanzien van de overdrachtsbelasting en de belasting op een gedocumenteerde rechtshandelingen dient erop gewezen te worden dat deze indirecte belasting wordt geheven op diverse rechtshandelingen, waaronder de betaalde overdracht van vermogen, gedocumenteerde rechtshandelingen of bepaalde transacties van vennootschappen (waaronder rechtshandelingen ter financiering van een vennootschap, bijvoorbeeld door kapitaalsuitbreiding). Wanneer een kapitaalvennootschap dergelijke rechtshandelingen verricht, wordt zij belast. Zoals uiteengezet in overweging 20 van dit besluit genieten coöperaties echter een vrijstelling voor dezelfde belastbare handelingen (oprichting, kapitaalsuitbreiding, verstrekking en intrekking van leningen enz.⁽³³⁾). Coöperaties genieten dus een voordeel ten opzichte van kapitaalvennootschappen.
- (174) Vervolgens wordt met de belasting op economische activiteiten een directe belasting geheven op alle beroepsmatige of kunstzinnige economische activiteiten van natuurlijke of rechtspersonen in het kader van een onderneming op het Spaanse grondgebied⁽³⁴⁾. Een kapitaalvennootschap met een omzet van meer dan (1) miljoen EUR wordt afhankelijk van de economische activiteiten die zij uitoefent voor deze belasting aangeslagen. Zoals reeds aangegeven in overweging 20 van dit besluit krijgen landbouwcoöperaties een korting van 95 % op deze belasting⁽³⁵⁾. Derhalve genieten coöperaties dus een voordeel ten opzichte van bovengenoemde kapitaalvennootschappen, die volledig voor deze belasting worden aangeslagen.
- (175) Ten aanzien van de onroerendezaakbelasting dient ten slotte te worden gewezen op het feit dat dit een lokale belasting is, die wordt geheven op het genot van het eigendomsrecht en andere aan een onroerende zaak verbonden zakelijke rechten. In tegenstelling tot coöperaties worden kapitaalvennootschappen volledig voor deze belasting aangeslagen, zoals uiteengezet in overweging 20 van dit besluit. Coöperaties genieten namelijk een korting van 95 % op deze belasting waar het gaat om landelijke onroerende zaken van landbouwcoöperaties en coöperaties voor gemeenschappelijke grondexploitatie⁽³⁶⁾. In niet-stedelijke gebieden genieten coöperaties derhalve een voordeel ten opzichte van kapitaalvennootschappen, die volledig voor deze belasting worden aangeslagen.
- (176) Nu de Commissie heeft vastgesteld dat kapitaalvennootschappen vergelijkbaar zijn en zich in een met coöperaties vergelijkbare situatie bevinden, kan worden gesteld dat hun de genoemde voordelen worden onthouden⁽³⁷⁾ en dus dat deze voordelen wel degelijk selectief zijn omdat daarvoor uitsluitend coöperaties in aanmerking komen.
- ⁽³³⁾ Zie overweging 20 van dit besluit en de artikelen 33.1 en 34.1 van wet 20/1990 van 19 december 1990 betreffende het belastingstelsel voor coöperaties.
- ⁽³⁴⁾ Zie overweging 20 van dit besluit.
- ⁽³⁵⁾ Artikel 33.4.a van wet 20/1990 van 19 december 1990 betreffende het belastingstelsel voor coöperaties.
- ⁽³⁶⁾ Artikel 33.4.b van wet 20/1990 van 19 december 1990 betreffende het belastingstelsel voor coöperaties.
- ⁽³⁷⁾ Zie de overwegingen 135 tot en met 154 van dit besluit over de vaststelling van genoemde voordelen.

- (177) De Commissie stelt derhalve vast dat de maatregelen die worden ingevoerd met artikel 1 van wetsbesluit 10/2000 een selectief voordeel ⁽³⁸⁾ voor landbouwcoöperaties vormen.

1.4.2. Worden de maatregelen gerechtvaardigd door de aard of de opzet van het stelsel?

- (178) Vervolgens dient te worden onderzocht of de desbetreffende fiscale maatregelen kunnen worden gerechtvaardigd door de aard of de opzet van het belastingstelsel, hetgeen dient te worden aangetoond door de betrokken lidstaat. Een maatregel die een uitzondering op de toepassing van het algemene belastingstelsel inhoudt, kan door de aard en de algemene opzet van het belastingstelsel worden gerechtvaardigd wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat deze maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van zijn belastingstelsel voortvloeit ⁽³⁹⁾.

- (179) Een rechtvaardiging op grond van de aard of de opzet van het desbetreffende belastingstelsel vormt een uitzondering op het beginsel dat staatssteun verboden is, en dient derhalve strikt te worden opgevat ⁽⁴⁰⁾. De lidstaat dient aan te tonen dat de desbetreffende uitzondering wordt gerechtvaardigd door de aard en de opzet van het stelsel en dus geen staatssteun is in de zin van artikel 107 van het VWEU. In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds de doelstellingen van een specifiek belastingstelsel die buiten dat stelsel zijn gelegen en anderzijds de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan het belastingstelsel zelf ⁽⁴¹⁾.

- (180) In dit geval is de bond van Spaanse landbouwcoöperaties van mening dat de maatregelen van wetsbesluit 10/2000 ten aanzien van met name de effecten op de vennootschapsbelasting bedoeld zijn als compensatie voor de dubbele belastingheffing op de overschotten in het kader van de vennootschapsbelasting en de inkomstenbelasting. De Commissie is op basis van de aangevoerde argumenten niet in staat een uitspraak over deze bewering te doen. Zij stelt echter vast dat Spanje deze bewering niet doet om aan te tonen dat de maatregel rechtstreeks voortvloeit uit de basis- of hoofdbeginselen van zijn belastingstelsel. Volgens Spanje is het de bedoeling om coöperaties deze activiteiten te kunnen laten ontplooiën zonder dat zij verplicht zijn een aparte rechtspersoon op te richten en om vennootschappen in beide situaties op dezelfde wijze te belasten voor de vennootschapsbelasting, zodat de inkomsten uit de levering van gasolie B

aan derden onder het algemene stelsel van de vennootschapsbelasting vallen. Door deze twee maatregelen moeten landbouw- en veeteeltbedrijven kunnen voortbestaan en het concurrentievermogen behouden dat nodig is om overeind te blijven in een economische situatie waarin de dieselprijzen ongewoon stijgen en de positie van de euro ten opzichte van de dollar verzwakt ⁽⁴²⁾. Ten aanzien van de andere belastingen is Spanje van mening dat de belastingvoordelen van vóór wetsbesluit 10/2000 dateren, zodat er voor coöperaties geen voordeel ontstaat bij de inwerkingtreding van genoemd besluit.

- (181) Het enkele feit dat de belastingvoordelen voor de verschillende belastingen die door de twee maatregelen in kwestie ontstaan zodanig van aard zijn dat zij in een moeilijke economische situatie compensatie bieden, kan volgens de Commissie echter geen aanleiding zijn om te menen dat de aard en de opzet van het nationale belastingstelsel elk belastingvoordeel rechtvaardigen dat door de Spaanse autoriteiten wordt toegekend ⁽⁴³⁾.

- (182) De Commissie is derhalve van mening dat in de maatregelen van artikel 1 van wetsbesluit 10/2000 wordt voldaan aan het „selectiviteitscriterium”.

1.5. Conclusies ten aanzien van het „steunkarakter” in de zin van artikel 107, lid 1, van het VWEU

- (183) Gelet op het bovenstaande is de Commissie van mening dat de maatregelen ten gunste van landbouwcoöperaties zoals opgenomen in artikel 1 van wetsbesluit 10/2000 naar aanleiding van de stijging van de brandstofprijzen inhouden dat deze coöperaties een voordeel wordt toegekend waarvoor andere marktdeelnemers niet in aanmerking komen, dat de mededinging vervalst of dreigt te vervalsen door bevoordeling van bepaalde ondernemingen en bepaalde producties en derhalve het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig kan beïnvloeden. Derhalve concludeert de Commissie dat deze maatregelen vallen onder artikel 107, lid 1, van het VWEU.

- (184) Ten aanzien van de nieuwe of bestaande aard van de desbetreffende steunmaatregelen dient erop gewezen te worden dat deze in 2000 vastgestelde maatregelen rechtstreeks verwijzen naar de voordelen die worden toegekend door het algemene belastingstelsel voor coöperaties zoals vastgesteld in wet 20/1990. Deze wet voorziet echter in belastingvoordelen die in beginsel als nieuwe steunmaatregelen moeten worden beschouwd omdat zij werden vastgesteld na 1986, het jaar waarin Spanje tot de EEG toetrad.

- (185) De Commissie beseft echter dat de belastingregelingen voor coöperaties in Europa veelal een lange geschiedenis hebben en dat de voordelen uit sommige nieuwe bepalingen niet meer zijn dan een voortzetting van voordelen die reeds voor de toetreding tot de EEG bestonden.

⁽³⁸⁾ Voor het begrip „voordeel” wordt verwezen naar de overwegingen 135 tot en met 154 van dit besluit.

⁽³⁹⁾ Arrest van 6 september 2006, *Portugal/Commissie*, C-88/03, Jurispr. 2006, blz. I-7115, overwegingen 80-81.

⁽⁴⁰⁾ Arrest van 6 maart 2002, *Diputación Foral de Álava e.a./Commissie*, T-127/99, T-129/99 en T-148/99, Jurispr. 2002, blz. II-1275, overweging 250.

⁽⁴¹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 6 september 2006, *Azoren - Portugese Republiek/Commissie*, zaak C-88/03, Jurispr. 2006, blz. I-7115.

⁽⁴²⁾ Zie de overwegingen 65 tot en met 85 van dit besluit.

⁽⁴³⁾ Zie voetnoot 41.

- (186) In dit geval heeft de Commissie echter van de zijde van de Spaanse autoriteiten of van belanghebbende derden geen enkele informatie bereikt op basis waarvan met zekerheid kan worden vastgesteld dat de maatregelen van wet 20/1990, die vervolgens werden overgenomen in het besluit van 2000, een voortzetting vormen van andere, identieke maatregelen die reeds voor 1986 bestonden.
- (187) De Commissie moet dus concluderen dat de specifiek op de brandstofsector gerichte maatregelen nieuwe steunmaatregelen zijn, die bij de Commissie hadden moeten worden aangemeld voordat zij ten uitvoer werden gelegd.

2. Onrechtmatigheid van de steunmaatregelen

- (188) De Commissie moet benadrukken dat de Spaanse autoriteiten bij het verlenen van de onderzochte steun hebben gehandeld in strijd met de bepalingen van artikel 108, lid 3, van het VWEU. In artikel 1, onder f), van Verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad van 22 maart 1999 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-Verdrag⁽⁴⁴⁾ wordt onrechtmatige steun omschreven als nieuwe steun die in strijd met artikel 108, lid 3, van het VWEU (ex-artikel 93 van het EG-Verdrag) tot uitvoering wordt gebracht. De toekenning ervan was onwettig, aangezien de maatregel ten uitvoer werd gelegd voordat de Commissie zich had uitgesproken over hun verenigbaarheid met de gemeenschappelijke markt.
- (189) Aangezien de door Spanje ten uitvoer gelegde maatregelen elementen van staatssteun bevatten, is hier sprake van onrechtmatige steun in de zin van het VWEU.
- (190) Volgens de mededeling van de Commissie betreffende de vaststelling van regels voor de beoordeling van onrechtmatig verleende staatssteun⁽⁴⁵⁾ dient elke onrechtmatige steunmaatregel in de zin van artikel 1, onder f), van Verordening (EG) nr. 659/1999 te worden getoetst aan de bepalingen en richtsnoeren die van kracht waren op het ogenblik waarop de steun werd verleend.

3. Onderzoek van de verenigbaarheid van de steun

- (191) Artikel 107 van het VWEU kent uitzonderingen op het algemene beginsel dat staatssteun onverenigbaar is met het VWEU. De maatregelen van wetsbesluit 10/2000 dienen hier te worden onderzocht.
- (192) Volgens artikel 107, lid 2, onder b), van het VWEU zijn steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen verenigbaar met de gemeenschappelijke markt. Spanje heeft deze steun gerechtvaardigd door aan te voeren dat zij bestemd was om de schade te vergoeden die door een buitengewone gebeurtenis is ontstaan.

- (193) Spanje is van mening dat de ongewoon hoge stijging van de gasolieprijzen heeft geleid tot ordeverstoringen, stakingen, schaarste van energieproducten en levensmiddelen, en problemen met de vrije doorvoer van goederen over het grondgebied van de Gemeenschap, hetgeen als buitengewone gebeurtenis in de zin van artikel 107, lid 2, onder b), van het VWEU zou moeten worden beschouwd.
- (194) Ten aanzien van de uitzonderingen op het algemene beginsel uit artikel 107, lid 1, van het VWEU dat staatssteun onverenigbaar is met de gemeenschappelijke markt is de Commissie van mening dat het begrip „buitengewone gebeurtenis” uit artikel 107, lid 2, onder b), van het VWEU in enge zin dient te worden geïnterpreteerd. Tot dusverre heeft de Commissie als buitengewone gebeurtenissen geaccepteerd oorlogen, binnenlandse onlusten of stakingen en, onder voorbehoud en afhankelijk van de omvang ervan, ernstige nucleaire of industriële ongelukken of branden die tot grote verliezen hebben geleid. Gelet op de moeilijkheden die inherent zijn aan verwachtingen op dit gebied, maakt de Commissie voor elk individueel geval een analyse van de verenigbaarheid van de steun, mede op basis van haar ervaringen op het desbetreffende gebied. Deze redenering wordt momenteel ook gehanteerd in punt V.B.2 van de Communautaire richtsnoeren voor staatssteun in de landbouw- en de bosbouwsector 2007-2013⁽⁴⁶⁾.
- (195) In dit geval is de reden voor de toekenning van de steun de stijging van de brandstofprijzen, en niet de verstoringen van de openbare orde, stakingen⁽⁴⁷⁾ of schaarste van energieproducten en levensmiddelen⁽⁴⁸⁾. Deze gebeurtenissen waren niet de reden voor de toekenning van steun. Ze deden zich voor als gevolg van de stijging van de brandstofprijzen.
- (196) De Commissie is hoe dan ook van mening dat de stijging van de brandstofprijzen geen buitengewone gebeurtenis is, en dat deze steun derhalve niet kan vallen onder de uitzondering van artikel 107, lid 2, onder b), van het VWEU als zijnde steunmaatregelen tot herstel van de schade veroorzaakt door buitengewone gebeurtenissen. Bovendien was de Commissie in een mededeling van 9 maart 2006⁽⁴⁹⁾ over de visserijsector van mening dat zij met geen enkele steunmaatregel zou kunnen instemmen waarmee overheidsoptreden wordt toegestaan om een plotse stijging van de brandstofkosten te compenseren, om geen enkele concurrentievervalsing te veroorzaken.
- (197) Bovendien is de Commissie van mening dat geen enkel rechtstreeks verband tussen de schade en de buitengewone gebeurtenis is aangevoerd, zoals wordt vereist in de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie⁽⁵⁰⁾.

⁽⁴⁴⁾ „Nieuwe steun” wordt gedefinieerd als alle steun, dat wil zeggen steunregelingen en individuele steun, die geen bestaande steun is, met inbegrip van wijzigingen in bestaande steun (PB L 83 van 27.3.1999, blz. 1).

⁽⁴⁵⁾ PB C 119 van 22.5.2002, blz. 22.

⁽⁴⁶⁾ PB C 319 van 27.12.2006, blz. 1, punt 89-94.

⁽⁴⁷⁾ Beschikking 96/148/EG van de Commissie (PB L 34 van 13.2.1996, blz. 38).

⁽⁴⁸⁾ Beschikking van de Commissie van 29 juli 1999, SG(99) D/5879.

⁽⁴⁹⁾ COM(2006) 103 def. van 09 maart 2006, punt 3.1.2. en COM(2008) 384 def. van 13 juni 2008, punt 6.3.

⁽⁵⁰⁾ Arrest van het Gerecht, *Olympiaki Ypiresies AE/Commissie*, zaak T-268/06, Jurispr. 2008, blz. II-1091, overwegingen 51 en 52.

- (198) De uitzonderingen van artikel 107, lid 3, dienen in enge zin te worden geïnterpreteerd bij het onderzoek van elk steunprogramma voor een regio of sector of bij elk individueel geval waarin algemene steunregelingen worden toegepast. Zij mogen met name alleen worden toegestaan wanneer de Commissie kan vaststellen dat de steun noodzakelijk is voor de verwezenlijking van een van de desbetreffende doelstellingen. Wanneer een beroep op deze uitzonderingen wordt toegestaan voor steunmaatregelen die niet aan deze voorwaarde voldoen, zou worden toegestaan dat het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig wordt beïnvloed en dat de mededinging wordt vervalst zonder rechtvaardiging op grond van het gemeenschappelijk belang en zouden marktdeelnemers in bepaalde lidstaten dus onterecht worden bevoordeeld.
- (199) De Commissie is van mening dat in dit geval de steun niet bedoeld is ter bevordering van de economische ontwikkeling van streken waarin de levensstandaard abnormaal laag is of waar een ernstig gebrek aan werkgelegenheid heerst in de zin van artikel 107, lid 3, onder a). Zij is evenmin bedoeld om de verwezenlijking van een belangrijk project van gemeenschappelijk Europees belang te bevorderen of een ernstige verstoring in de economie van een lidstaat in de zin van artikel 107, lid 3, onder b), op te heffen. Ook is de steun niet bedoeld om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed in de zin van artikel 107, lid 3, onder d), te bevorderen.
- (200) In artikel 107, lid 3, onder c), wordt echter bepaald dat steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken met de gemeenschappelijke markt verenigbaar kunnen worden geacht wanneer de voorwaarden waaronder het handelsverkeer plaatsvindt daardoor niet zodanig worden veranderd dat het gemeenschappelijk belang wordt geschaad. Om onder de in het eerder vermelde artikel bedoelde uitzondering te kunnen vallen, dient de steun bij te dragen aan de ontwikkeling van de desbetreffende sector.
- (201) De maatregelen van artikel 1 van wetsbesluit 10/2000 bestaan sinds 2000. Op communautair niveau hebben nooit richtsnoeren of concrete regels bestaan over het toekennen van staatssteun aan landbouwcoöperaties, omdat deze in beginsel net als elke andere onderneming worden behandeld ⁽⁵¹⁾.
- (202) Er dient hier echter nadrukkelijk te worden gewezen op de juridische en economische aard van landbouwcoöperaties en tegelijkertijd op de Europese regelgeving voor de landbouwsector.
- (203) Volgens de Internationale Coöperatieve Alliantie is een coöperatie een autonome vereniging van personen die zich vrijwillig hebben verenigd om gemeenschappelijke economische, sociale en culturele behoeften en doelstellingen te verwezenlijken door middel van een onderneming die zij collectief in eigendom hebben en een democratische machtsstructuur heeft ⁽⁵²⁾. Voor coöperaties gelden verschillende beginselen, die bepalen of zij een onderling of een coöperatief karakter heeft ⁽⁵³⁾, waaronder bijvoorbeeld het beginsel van „één persoon, één stem” of het exclusiviteitsbeginsel. De rechtspositie van een coöperatie kenmerkt zich ook door verschillende eisen ten aanzien van met name het financieel beheer en de beloning van de leden.
- (204) In punt 3.2.6 van de mededeling van de Commissie over de bevordering van coöperatieve vennootschappen in Europa wordt aangegeven dat sommige lidstaten menen dat de beperkingen die inherent zijn aan de specifieke aard van het vermogen van de coöperatie aanleiding kunnen geven tot een bijzondere fiscale behandeling. Het beginsel dient echter geëerbiedigd te worden dat beschermingsmaatregelen of voordelen voor een bepaald type rechtspersoon evenredig dienen te zijn aan de juridische eisen, de toegevoegde waarde van de vennootschap of de beperkingen die inherent zijn aan deze rechtsvorm, en niet mogen leiden tot oneerlijke mededinging.
- (205) Zoals de Commissie reeds heeft aangegeven, wordt in artikel 107, lid 3, onder c), bepaald dat steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken met de gemeenschappelijke markt verenigbaar kunnen worden beschouwd wanneer de voorwaarden waaronder het handelsverkeer plaatsvindt daardoor niet zodanig worden veranderd dat het gemeenschappelijk belang wordt geschaad.
- (206) Bovendien stelt de Commissie vast dat het onderzoek van de verenigbaarheid op grond van artikel 107, lid 3, onder c), van het VWEU is gebaseerd op het zoeken naar een evenwicht tussen enerzijds de voordelen van de steun waar het gaat om het verwezenlijken van een doelstelling van gemeenschappelijk belang en anderzijds de vervalsing van de mededinging en het handelsverkeer. De Commissie dient dus allereerst te onderzoeken of de steun daadwerkelijk gericht is op situaties waarin marktwerking niet tot goede economische resultaten leidt of dat daarmee andere maatschappelijke of billijkheidsdoelstellingen worden nagestreefd. Vervolgens dient de Commissie te bepalen of de steun een passende maatregel is voor een tekortkoming van de markt. Ten slotte dient de Commissie vast te stellen of de steun evenredig is, gelet op de verwezenlijking van de desbetreffende doelstelling.

⁽⁵¹⁾ Behalve over de verwijzing naar de oprichting van producentengroeperingen uit de richtsnoeren voor staatssteun in de landbouw- en de bosbouwsector 2007-2013 en artikel 9 van Verordening (EG) nr. 1857/2006 van de Commissie van 15 december 2006 betreffende de toepassing van de artikelen 87 en 88 van het VWEU op staatssteun voor kleine en middelgrote ondernemingen die landbouwproducten produceren, die eveneens betrekking hebben op de oprichting van producentengroeperingen

⁽⁵²⁾ Onafhankelijke niet-gouvernementele organisatie die coöperaties uit de hele wereld verenigt, vertegenwoordigt en ondersteunt. De ICA werd in 1895 in Londen opgericht en telt 224 leden in 87 landen en in alle sectoren van de economie. <http://www.ica.coop>.

⁽⁵³⁾ *Coöperaties in een ondernemend Europa*. Raadplegingsdocument van de Commissie van 7.12.2001

- (207) Ten aanzien van de landbouwsector is het beginsel van economische ontwikkeling opgenomen in artikel 42 van het VWEU, waarin wordt bepaald dat de bepalingen van het hoofdstuk over regels betreffende de mededinging op de voortbrenging van en de handel in landbouwproducten slechts in zoverre van toepassing zijn als door de Raad met inachtneming van de in artikel 39 van het VWEU vermelde doeleinden zal worden bepaald.
- (208) In artikel 39 van het VWEU wordt bepaald dat het gemeenschappelijk landbouwbeleid onder meer ten doel heeft om de productiviteit van de landbouw te doen toenemen door de technische vooruitgang te bevorderen door de rationele ontwikkeling van de landbouwproductie te verzekeren, evenals een optimaal gebruik van de productiefactoren en een redelijke levensstandaard van de landbouwbevolking. Tevens wordt in dit artikel bepaald dat bij het tot stand brengen van het gemeenschappelijk landbouwbeleid rekening zal worden gehouden met de bijzondere aard van het landbouwbedrijf, welke voortvloeit uit de maatschappelijke structuur van de landbouw en uit de structurele en natuurlijke ongelijkheid tussen de verschillende landbouwgebieden, de noodzaak de dienstige aanpassingen geleidelijk te doen verlopen, en het feit dat de landbouwsector in de lidstaten nauw verweven is met de gehele economie.
- (209) Uit deze artikelen blijkt dat het mededingingsbeleid rekening dient te houden met deze doelstellingen van het VWEU. Deze sterk sociaaleconomisch getinte doelstellingen worden goeddeels gewaarborgd door landbouwcoöperaties, die een sleutelrol vervullen in de economie in het algemeen en op het platteland in het bijzonder, voor het scheppen van werkgelegenheid en het ontwikkelen van de economische structuur van de regio is waar zij zijn gevestigd ⁽⁵⁴⁾.
- (210) De Commissie erkent dat landbouwcoöperaties voldoen aan de doelstellingen van artikel 39 van het VWEU en zij daardoor de ontwikkeling van de landbouwactiviteit bevorderen. Omdat de landbouw verder als sector nauw verweven is met de gehele economie, zoals wordt benadrukt in artikel 39, lid 2, onder c), van het VWEU, moet ook worden geconcludeerd dat landbouwcoöperaties de ontwikkeling bevorderen van de economische regio's waar zij zijn gevestigd, en dat hun activiteiten en voortbestaan derhalve van algemeen belang zijn.
- (211) Steunmaatregelen die zijn bedoeld ter ontwikkeling van bepaalde activiteiten of bepaalde economische regio's kunnen echter alleen als met de gemeenschappelijke markt verenigbaar worden aangemerkt wanneer zij de voorwaarden waaronder het handelsverkeer plaatsvindt niet zodanig veranderen dat het gemeenschappelijk belang wordt geschaad.
- (212) Het gemeenschappelijke belang houdt echter rechtstreeks verband met de evenredigheid van de maatregelen ten opzichte van het nagestreefde doel, zoals staat aangegeven in punt 33 van de mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen.
- (213) In dit geval moet voor het aspect van evenredigheid ten opzichte van het nagestreefde doel zowel worden gekeken naar de eigenschappen waaraan coöperaties hun specifieke aard ontleen, dat wil zeggen de beginselen van wederkerigheid, als naar de effecten die zij mogelijk op de mededinging hebben, met name door de omvang van coöperaties.
- (214) Zo zou elke eventuele uitzondering voor landbouwcoöperaties op het beleid voor staatssteun ten goede moeten komen aan acties en maatregelen die rechtstreeks verband houden met die wederkerigheidsbeginselen. Verder zou de uitzondering zich moeten beperken tot acties in de relatie tussen de coöperatie en haar leden, dat wil zeggen op de plaats waar de wederkerigheidsbeginselen het meest tot hun recht komen. Wanneer niet aan deze voorwaarden zou worden voldaan, zouden zij beperkte effecten op de mededinging hebben.
- (215) Met de steunmaatregelen van artikel 1 van wetsbesluit 10/2000 behouden landbouwcoöperaties bij wijze van uitzondering hun bijzondere belastingvoorrechten, ook wanneer zij voor meer dan 50 % van hun omzet gasolie B leveren aan niet-aangesloten derden, en zijn zij niet verplicht om een aparte en onder het algemene belastingstelsel vallende rechtspersoon op te richten voor de levering van gasolie B aan niet-leden. Deze steunmaatregelen zijn dus niet in overeenstemming met de eigenschappen van coöperaties met bijzondere belastingvoorrechten zoals omschreven door de Spaanse autoriteiten.
- (216) Het zijn dus maatregelen die uitsluitend betrekking hebben op extracoöperatieve transacties en gericht zijn op activiteiten die geen direct verband houden met de wederkerigheidsbeginselen en zich niet beperken tot transacties tussen de coöperatie en haar leden. Gelet op het bovenstaande kan de Commissie derhalve niet concluderen dat de steunmaatregel is gericht op situaties waarin met marktwerking geen goede economische resultaten kunnen worden bereikt of dat daarmee andere maatschappelijke of billijkheidsdoelstellingen worden nagestreefd.
- (217) Ten aanzien van de maatregelen die uitsluitend betrekking hebben op extracoöperatieve transacties, en dus op activiteiten die niet rechtstreeks verband houden met de wederkerigheidsbeginselen en zich niet beperken tot transacties tussen de coöperatie en haar leden, is de Commissie van mening dat de steunmaatregelen niet voldoen aan de genoemde criteria van verenigbaarheid.
- ⁽⁵⁴⁾ Op de belangrijke rol van coöperaties in de landbouwsector wordt ook gewezen in punt 4 van de mededeling van de Commissie over de bevordering van coöperatieve vennootschappen in Europa, waar staat dat „doordat coöperaties op velerlei wijzen nuttig zijn voor de Europese economie, leveren ze een belangrijke bijdrage tot de verwezenlijking van de doelstellingen van Lissabon. Coöperaties zijn een goed voorbeeld van het soort bedrijf dat zakelijke en maatschappelijke doelstellingen op wederzijds versterkende wijze kan combineren. Coöperaties bevorderen niet alleen het ondernemerschap, maar spelen ook een belangrijke rol in de landbouweconomie en in de ontwikkeling van regio's met een economische achterstand, aangezien ze een ideale structuur hebben om de werkgelegenheid en de sociale samenhang te bevorderen”.

- (218) Dit besluit heeft betrekking op de twee onderzochte steunregelingen en wordt onverwijld ten uitvoer gelegd, met name voor wat betreft de terugvordering van alle individuele steun die is toegekend op grond van deze regelingen. Voorts verklaart de Commissie dat een besluit over steunregelingen de mogelijkheid onverlet laat dat individuele steun volledig of gedeeltelijk met de gemeenschappelijke markt verenigbaar wordt geacht om specifieke met dat individuele geval verband houdende redenen (bijvoorbeeld omdat de individuele toekenning van steun onder de minimisregels of binnen het kader van een toekomstig besluit van de Commissie valt of op een uitzonderingsregeling stoelt).

4. Conclusie gelet op de bestaande bepalingen

- (219) De staatssteun aan landbouwcoöperaties in de vorm van belastingvoordelen dient in beginsel te worden beschouwd als niet-toegestane exploitatiesteun in de zin van punt 32 van de mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen en als door de communautaire regels verboden steun.
- (220) Het begrip „exploitatiesteun” was in de werkwijze van de Commissie vóór 2000 reeds van toepassing op de landbouwsector en is vervolgens overgenomen in punt 3.5 van de communautaire richtsnoeren over de staatssteun in de landbouwsector⁽⁵⁵⁾ en vervolgens ook in punt 15 van de communautaire richtsnoeren over staatssteun in de landbouw- en de bosbouwsector 2007-2013. Om als met de gemeenschappelijke markt verenigbaar te kunnen worden beschouwd, moeten steunmaatregelen volgens deze regels altijd een stimulerend aspect hebben of een tegenprestatie van de begunstigde vergen.
- (221) In dit geval leidt de steun tot lastenverlichting, ontbeert zij elk stimulerend element, wordt geen enkele tegenprestatie van de begunstigde geleverd en wordt de verenigbaarheid met de mededingingsregels niet aangetoond. Derhalve valt de steunmaatregel niet onder de uitzondering op het beginsel dat staatssteun verboden is uit artikel 107, lid 3, onder c), en is zij onverenigbaar met het VWEU.

VIII. TERUGVORDERING

- (222) De staatssteun aan landbouwcoöperaties die door Spanje ten uitvoer is gelegd door middel van artikel 1 van wetsbesluit 10/2000 kan niet vallen onder de uitzondering op het verbod op staatssteun van artikel 107, lid 3, onder c), en is derhalve met het VWEU onverenigbare staatssteun.
- (223) In artikel 14, lid 1, van Verordening (EG) nr. 659/1999 is bepaald dat, indien onrechtmatige steun onverenigbaar is met de gemeenschappelijke markt, de Commissie beschikt dat de betrokken lidstaat alle nodige maatregelen dient te nemen om de steun van de begunstigde terug te

vorderen. De terugbetaling is noodzakelijk om de oude situatie te herstellen en alle financiële voordelen teniet te doen die de begunstigde van de onrechtmatig toegekende steun ten onrechte heeft genoten sinds de dag waarop deze steun werd toegekend.

- (224) Niettemin is in artikel 14, lid 1, van Verordening (EG) nr. 659/1999 bepaald dat „de Commissie [...] geen terugvordering [verlangt] van de steun indien zulks in strijd is met een algemeen beginsel van het Gemeenschapsrecht”. Onderzocht dient te worden of in dit geval een algemeen beginsel van het Gemeenschapsrecht, bijvoorbeeld het beginsel van gewettigd vertrouwen, kan worden toegepast om terugvordering van de onrechtmatige en onverenigbare steun van de begunstigden uit te sluiten. Volgens een uitgebreide jurisprudentie wordt met de bescherming van het gewettigde vertrouwen beoogd de voorspelbaarheid van situaties en de rechtsverhoudingen op grond van alleen het Gemeenschapsrecht te waarborgen.
- (225) Volgens de jurisprudentie van het Hof kan op de eerbiediging van het gewettigde vertrouwen alleen een beroep worden gedaan tegen communautaire regelgeving wanneer de Unie zelf in het verleden een situatie heeft gecreëerd die aanleiding kan geven tot een gewettigd vertrouwen⁽⁵⁶⁾. Het Hof heeft bij herhaling geoordeeld dat op het beginsel van bescherming van gewettigd vertrouwen een beroep kan worden gedaan door elke rechtzoekende bij wie een instelling van de Gemeenschap gerechtvaardigde verwachtingen heeft gewekt. Bovendien kan niemand zich beroepen op een inbreuk op dit beginsel wanneer de overheid geen duidelijke verzekeringen heeft gegeven⁽⁵⁷⁾. Dit betekent dat elke rechtzoekende bij wie een instelling van de Gemeenschap gerechtvaardigde verwachtingen heeft gewekt op grond van hem gegeven duidelijke verzekeringen, zich kan beroepen op het beginsel van bescherming van gewettigd vertrouwen.
- (226) In dit geval kan van geen enkel element worden gemeend dat het bij de begunstigden van de betwiste steun heeft geleid tot een duidelijke verzekering dat deze steun rechtmatig was. Allereerst dient namelijk te worden opgemerkt dat de steunmaatregelen ten uitvoer zijn gelegd zonder de desbetreffende eindbeschikking van de Commissie in de zin van artikel 108, lid 3, van het VWEU af te wachten. Het Hof van Justitie⁽⁵⁸⁾ heeft overigens bij

⁽⁵⁶⁾ Arrest van het Gerecht van 12 september 2007, zaak T-348/03, *Koninklijke Friesland Foods NV*, Jurispr. 2007, blz. II-101.

⁽⁵⁷⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 24 november 2005, *Duitsland/Commissie*, C-506/03, blz. 58, arrest van 22 juni 2006, zaak C-182/03 en 217/03, *Belgium and FORUM 187 ASBL/Commissie*, Jurispr. 2006, blz. I-5479.

⁽⁵⁸⁾ Arresten van het Hof van Justitie van 20 september 1990, *Commissie/Duitsland*, zaak C-5/89, Jurispr. 1990, blz. I-3437; van 14 januari 1997, *Koninkrijk Spanje/Commissie*, zaak C-169/95, Jurispr. 1997, blz. I-135; van 20 maart 1997, *Alcan Deutschland*, zaak C-24/95, Jurispr. 1997, blz. I-1591; en van 11 november 2004, *Daewoo Electronics Manufacturing España en Territorio Historico de Alava, Diputación Foral de Alava/Commissie*, gevoegde zaken C-183/02 en C-187/02, Jurispr. 2004, blz. I-10609.

⁽⁵⁵⁾ PB C 28 van 1.2.2000, blz. 2.

herhaling aangegeven dat „gelet op het dwingende karakter van het door de Commissie krachtens artikel 93 van het Verdrag [thans artikel 108 van het VWEU] uitgeoefende toezicht op de steunmaatregelen van de staten, ondernemingen die steun genieten, in beginsel slechts een gewettigd vertrouwen in de rechtmatigheid van de steun kunnen hebben wanneer de steun met inachtneming van de procedure van dat artikel is toegekend, en dat een behoedzaam ondernemer normaliter in staat zal zijn, zich ervan te vergewissen of deze procedure is gevolgd”. In deze zin heeft het Hof van Justitie tevens gezegd dat „een lidstaat wiens instanties in strijd met de procedureregels van artikel 88 Europese Gemeenschap [thans artikel 108 van het VWEU] steun hebben toegekend, [...] zich daarentegen niet op het gewettigd vertrouwen van de ontvangers van de steun [kan] beroepen om zich te onttrekken aan zijn verplichting de nodige maatregelen te treffen voor de uitvoering van een beschikking waarbij de Commissie hem gelast de steun terug te vorderen. Zou men dit toelaten, dan zouden de artikelen 87 Europese Gemeenschap en 88 Europese Gemeenschap [thans artikel 107 en 108 van het VWEU] elk nuttig effect verliezen, aangezien de nationale instanties zich dan op hun eigen onwettig gedrag zouden kunnen beroepen om de door de Commissie op grond van deze verdragsartikelen gegeven beschikkingen elke werking te ontnemen” ⁽⁵⁹⁾.

- (227) Vervolgens kan het feit dat de Commissie heeft beschikt dat de betwiste steun geen staatssteun is ⁽⁶⁰⁾, dat deze beschikking nog voor beroep open staat, dus nog niet definitief is, en dat deze beschikking door het Gerecht vernietigd is bij de begunstigden niet tot een gewettigd vertrouwen leiden. In de jurisprudentie heeft het Hof van Justitie namelijk steeds geoordeeld dat de omstandigheid dat de Commissie aanvankelijk had besloten geen bezwaar te maken tegen de betrokken steun, niet [kan] worden aangemerkt als omstandigheid waardoor bij de ontvangende onderneming een gewettigd vertrouwen kon worden gewekt, aangezien dit besluit binnen de beroepstermijn is aangevochten en vervolgens door het Hof nietig is verklaard ⁽⁶¹⁾. Derhalve heeft de begunstigde „zolang de Commissie geen goedkeuringsbeschikking heeft vastgesteld, en zelfs zolang de termijn voor beroep tegen die beschikking niet is verstreken, [...] geen zekerheid [...] over de wettigheid van de voorgenomen steun, zonder dewelke bij hem geen gewettigd vertrouwen kan ontstaan” ⁽⁶²⁾. In dit geval is tegen Beschikking 2003/293/EG van de Commissie, waarin werd geoordeeld dat de maatregelen geen staatssteun zijn, binnen de gestelde termijn beroep ingesteld en kan de beschikking volgens bovengenoemde jurisprudentie geen definitieve beschikking zijn die bij de partijen tot wie genoemde beschikking is gericht een gewettigd vertrouwen kan doen ontstaan.

- (228) Nu dus geen sprake is van omstandigheden die een gewettigd vertrouwen kunnen hebben gewekt, vordert de Commissie de terugbetaling van de betwiste steun.

- (229) Dit besluit heeft betrekking op de onderzochte steunmaatregelen en dient onverwijld ten uitvoer te worden gelegd, met name voor wat betreft de terugvordering van alle individuele steun die is verleend op grond van deze regelingen, met uitzondering van de steun voor specifieke projecten die, op het moment van toekenning van deze steun, voldeden aan alle voorwaarden van de de-minimis- ⁽⁶³⁾ of vrijstellingsverordening of van een door de Commissie goedgekeurde steunregeling.

HEEFT HET VOLGENDE BESLUIT VASTGESTELD:

Artikel 1

De staatssteun aan landbouwcoöperaties die door Spanje ten uitvoer is gelegd door middel van artikel 1 van wetsbesluit 10/2000 is, onverminderd de toepassing van artikel 2, staatssteun die niet met de gemeenschappelijke markt verenigbaar is op grond van artikel 107, lid 3, onder c), van het VWEU.

Artikel 2

De in artikel 1 genoemde maatregelen zouden niet als staatssteun kunnen worden beschouwd wanneer zij voldeden aan de voorwaarden van Verordening (EG) nr. 1998/2006 van de Commissie van 15 december 2006 betreffende de toepassing van de artikelen 87 en 88 van het Verdrag op de-minimissteun.

Artikel 3

1. Onverminderd artikel 2 neemt Spanje alle noodzakelijke maatregelen om de in artikel 1 bedoelde onverenigbare steun bij de begunstigden terug te vorderen.

2. Het terug te vorderen bedrag wordt verhoogd met de rente vanaf de dag dat de steun ter beschikking van de begunstigden werd gesteld tot de dag dat deze daadwerkelijk wordt terugbetaald.

3. De rente dient te worden berekend op samengestelde basis in overeenstemming met hoofdstuk V van Verordening (EG) nr. 794/2004 van de Commissie ⁽⁶⁴⁾.

4. De terugvordering dient onverwijld en volgens de procedures van het nationale recht te worden uitgevoerd, voor zover die de onmiddellijke en effectieve uitvoering van dit besluit mogelijk maken.

⁽⁵⁹⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 1 april 2004, zaak C-99/02, *Commissie/Italië*, zaak C-5/89, Jurispr. 2004, blz. I-3353, overweging 21, waarin met name wordt verwezen naar het bovengenoemde arrest van het Hof van Justitie van 20 september 1990.

⁽⁶⁰⁾ Bovengenoemde Beschikking 2003/293/EG.

⁽⁶¹⁾ Zie voetnoot 58.

⁽⁶²⁾ Arrest van het Hof van Justitie van 29 april 2004, *Commissie/Italië*, zaak C-91/01, Jurispr. 2004, blz. I-4355.

⁽⁶³⁾ Verordening (EG) nr. 1998/2006 van de Commissie van 15 december 2006 betreffende de toepassing van de artikelen 87 en 88 van het Verdrag op de-minimissteun (PB L 379 van 28.12.2006, blz. 5).

⁽⁶⁴⁾ Verordening (EG) nr. 794/2004 van de Commissie van 21 april 2004 tot uitvoering van Verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-Verdrag (PB L 140 van 30.4.2004, blz. 1).

Artikel 4

1. De terugvordering van de steun als bedoeld in artikel 1 dient met onmiddellijke ingang te geschieden.

2. Spanje dient te waarborgen dat dit besluit binnen vier maanden na kennisgeving daarvan ten uitvoer wordt gelegd.

Artikel 5

1. Binnen twee maanden na kennisgeving van dit besluit dient Spanje de navolgende informatie aan de Commissie te verstrekken:

- a) een lijst van begunstigten die steun in het kader van de regeling als bedoeld in artikel 1 hebben ontvangen en het door elk van hen ontvangen totaalbedrag,
- b) het totaalbedrag (hoofdsom en rente) dat van de begunstigten zal worden teruggevorderd,
- c) een uitvoerige beschrijving van de maatregelen die reeds zijn genomen of zullen worden genomen met het oog op de naleving van dit besluit,
- d) documenten waaruit blijkt dat de begunstigten is aangezegd de steun terug te betalen.

2. Spanje dient de Commissie in kennis te stellen van de voortgang van de nationale maatregelen die worden genomen om dit besluit ten uitvoer te leggen, tot de dag waarop het in artikel 1 bedoelde steunbedrag volledig is terugbetaald.

Na de in het eerste lid bedoelde termijn van twee maanden verstrekt Spanje op eenvoudig verzoek van de Commissie een rapport over de maatregelen die reeds zijn genomen en nog zullen worden genomen met het oog op de naleving van dit besluit. Dit rapport dient tevens uitvoerige informatie te verstrekken over de reeds door de begunstigten terugbetaalde steunbedragen en rente.

Artikel 6

Dit besluit is gericht tot het Koninkrijk Spanje.

Gedaan te Brussel, 15 december 2009.

Voor de Commissie

Mariann FISCHER BOEL

Lid van de Commissie