FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ANTONIO SAGGIO

fremsat den 1. juli 1999 *

1. Tribunal Superior de Justicia del País Vasco har ved tre enslydende kendelser forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 52 og 92 (efter ændring nu artikel 43 EF og 87 EF). Domstolen skal således tage stilling til, om en række provinslove (»normas forales«) om nødvendige skattemæssige foranstaltninger til støtte for investeringerne og til fremme af økonomisk virksomhed, som er blevet vedtaget af tre myndigheder, der hører til den selvstyrende region Baskerlandet, er forenelige med de nævnte fællesskabsbestemmelser.

National lovgivning og provinslovgivning

2. De skattemæssige relationer mellem den spanske stat og den selvstyrende region Baskerlandet er reguleret i *aftalen om økonomisk samordning* (herefter »aftalen«), der er godkendt ved lov nr. 12 af 13. maj 1981 [1], som ændret ved lov nr. 27 af 26. december 1990 [2]. Loven tillægger de baskiske provinsers myndigheder kompetence til at fastsætte skattebestemmelserne inden for deres område, med undtagelse af told, afgifter af enhver art, der opkræves af afgiftsmonopoler, og afgiften på alkohol, som henhører under statens centrale organer.

3. Kapitel 1 i aftalen fastlægger tilknytningskriterierne for de enkelte skatter og afgifter med henblik på at afgrænse provinsskattemyndighedernes kompetence i forhold til de statslige skattemyndigheders. Denne fordeling er foretaget på grundlag af solidaritetsprincippet, der forbyder indførelse af direkte eller indirekte skattemæssige privilegier og ydelse af støtte i form af tilbagebetaling af skat (artikel 4, stk. 8). Det bestemmes, at de af provinsinstitutionerne vedtagne regler ikke må skade konkurrencen mellem virksomhederne eller fordreje ressourcefordelingen og den frie bevægelighed for kapital og arbejdskraft (artikel 4, stk. 11). Endelig bestemmes det, at anvendelsen af aftalen ikke må føre til et samlet effektivt skattetryk, der er lavere end på det fælles område (artikel 4, stk. 12).

Ifølge aftalens artikel 6 er den spanske stat enekompetent med hensyn til forvaltning, kontrol, ændring og opkrævning af samt-

* Originalsprog: italiensk.

1 — *Boletín oficial del Estado* af 28.5.1981.

2 — *Boletín oficial del Estado* af 27.12.1990.

lige skatter, når den skattepligtige er en fysisk person eller en enhed med eller uden karakter af en juridisk person, der ikke har hjemsted i Spanien i henhold til statens skattelovgivning. Endelig bestemmes det i artikel 7, stk. 1, vedrørende indkomstskat for fysiske personer, at denne skat kan erklæres for en af aftalen omfattet skat, der er undergivet den selvstyrende regions regler og opkræves af den territorialt kompetente Diputación Foral, når den afgiftspligtige har sædvanlig bopæl i Baskerlandet. I aftalens artikel 18 fastlægges kriterierne for anvendelse af selskabsskatten.

4. I henhold til de lovgivningsbeføjelser, der tillægges dem i ovennævnte bestemmelser, vedtog de tre Juntas Generales for Diputación Foral de Guipúzcoa, Diputación Foral de Álava og Diputación Foral de Vizcaya en række *provinslove*, nemlig henholdsvis »normas forales« nr. 11/93 af 26. juni 1993, nr. 18/93 af 5. juli 1993 og nr. 5/93 af 24. juni 1993 vedrørende nødvendige skattemæssige foranstaltninger til støtte for investeringerne og til fremme af økonomisk virksomhed. Ifølge de pågældende regler indføres for perioden fra lovenes ikrafttræden til den 31. december 1994 en række skattemæssige fordele med hensyn til selskabsskat og indkomstskat for fysiske personer. De indførte foranstaltninger giver virksomheder og fysiske personer, der er omfattet af de baskiske provinsers skatteordning, en række fordele, som virksomheder og fysiske personer, der er undergivet de fælles regler, ikke nyder godt af. For juridiske personer drejer det sig nærmere bestemt om en række skattefritagelser, -nedsættelser og -fradrag for oprettelse af nye virksomheder, investeringer i anlægsaktiver, investeringer i forskning og udvikling, investeringer med henblik på at fremme eksporten, afskrivning på nye aktiver, kapitalisering i små virksomheder samt ansættelse og uddannelse af personale. De samme fordele finder anvendelse på personer, der har pligt til at betale indkomstskat for fysiske personer og er næringsdrivende eller udøver erhvervsmæssig virksomhed, og hvis nettoindkomst fastlægges efter reglerne om direkte ansættelse.

Det personelle anvendelsesområde for ovennævnte skattefordele bestemmes i de førnævnte provinslove ved tre kriterier i rækkefølge. For det første finder reglerne anvendelse på skattepligtige, som udelukkende betaler skat til den Diputación Foral, der har vedtaget loven. For det andet finder de anvendelse på skattepligtige, som både betaler skat til den Diputación Foral, der har vedtaget loven, og til en anden Diputación Foral, men som har skattemæssigt hjemsted i førstnævnte Diputación Foral's område, eller som har hjemsted på det fælles spanske område, men har størstedelen af deres omsætning på det område, der henhører under den Diputación Foral, der har vedtaget loven. For det tredje finder de anvendelse på skattepligtige, som både betaler skat til den Diputación Foral, der har vedtaget loven, og til staten eller til den Diputación Foral, der har vedtaget loven, til en anden Diputación Foral og til staten, og som har skattemæssigt hjemsted på det område, der henhører under den Diputación Foral, der har vedtaget loven, og hvis omsætning i Baskerlandet i det forudgående regnskabsår oversteg 25% af deres samlede omsætning.

Hvad angår indkomstskat for fysiske personer finder de i provinslovene hjemlede skattefordele anvendelse på skattepligtige personer, der har sædvanlig bopæl i de under Diputación Foral de Guipúzcoa, Diputación Foral de Álava og Diputación Foral de Vizcaya hørende områder.

5. Som den nationale domstol anfører i forelæggelseskendelsen, medførte anvendelsen af den ovenfor beskrevne lovgivning, at skattepligtige personer, der ikke havde hjemsted i Spanien, var omfattet af lovgivningen om statsskat, hvorfor de ikke havde mulighed for at opnå de skattemæssige fordele, som var blevet indført ved de i den anfægtede provinslovgivning fastsatte foranstaltninger.

6. Endelig skal det nævnes, at Kommissionen ved beslutning 93/337/EØF af 10. maj 1993 [3], der var rettet til Kongeriget Spanien, tog stilling til »normas forales« nr. 28/88, 8/88 og 6/88, der var blevet vedtaget af henholdsvis Diputación Foral de Álava, Diputación Foral de Vizcaya og Diputación Foral de Guipúzcoa. Der var tale om foranstaltninger, som omfattede skattefordele med samme indhold som dem, der er omhandlet i de provinslove, som er genstand for tvisterne i hovedsagerne. Kommissionen fandt i beslutningen, at den pågældende investeringsstøtte i form af skattelettelser for så vidt angår foranstaltningerne vedrørende selskabsskat og almindelig indkomstskat var uforenelig med det fælles marked i henhold til traktatens artikel 92, stk. 1, da skattelettelserne indrømmedes efter bestemmelser, der var i strid med traktatens artikel 52 [4]. Ifølge beslutningens artikel 1, stk. 2, skulle Kongeriget Spanien senest den 31. december 1993 have ændret den omhandlede skatteordning for at fjerne fordrejningerne med hensyn til traktatens artikel 43. Der blev ikke anlagt sag til prøvelse af beslutningen, hverken af Kongeriget Spanien, som den var rettet til, i medfør af EF-traktatens artikel 173, stk. 1 (efter ændring nu artikel 230, stk. 1, EF), eller af de baskiske myndigheder, som havde vedtaget de pågældende love, i medfør af samme artikels stk. 4. For at efterkomme beslutningen indsatte Kongeriget Spanien tillægsbestemmelse 8 i lov nr. 42 af 30. december 1994 [5]. Ved denne bestemmelse, der bar overskriften »Skattebegunstigelser og støtte til personer, der har bopæl i Den Europæiske Union, men ikke på det spanske område«, ændredes den hidtidige ordning således, at selskaberne fik ret til tilbagebetaling fra statens skatteforvaltning af beløb, som de faktisk havde betalt, og som oversteg de beløb, som de skulle have betalt, hvis de havde kunnet påberåbe sig lovgivningen i den baskiske selvstyrende region eller provins. Efter vedtagelsen af bestemmelsen fastslog Kommissionen i skrivelse af 3. februar 1995 til Spaniens Faste Repræsentation ved Den Europæiske Union, at den baskiske skatteordning ikke længere medførte forskelsbehandling i traktatens artikel 52's forstand.

3 — Beslutning om en ordning for investeringsstøtte i form af skattelettelser i Baskerlandet (EFT L 134, s. 25).

4 — Artikel 1, stk. 1, i beslutning 93/337.

5 — *Boletín oficial del Estado* af 31.12.1994.

Hovedsagerne og det præjudicielle spørgsmål

7. Administración del Estado anlagde i juni og oktober 1994 sager til prøvelse af de tre provinslove, som de baskiske myndigheder havde vedtaget. Sagsøgeren i hovedsagerne gjorde som en søgsmålsgrund gældende, at der forelå en tilsidesættelse af traktatens artikel 52 og 92. Ifølge den spanske regering afskar de pågældende »normas forales« andre medlemsstaters statsborgere og selskaber, der udøvede økonomisk virksomhed i det baskiske område, men ikke samtidig var hjemmehørende på det spanske område, fra at nyde godt af skattefordelene. Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco, afdelingen for forvaltningssager, har ved tre enslydende kendelser af 30. juli 1997 forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal EF-traktatens artikel 52 fortolkes således, at denne bestemmelse og, efter omstændighederne, traktatens artikel 92, stk. 1, er til hinder for regler for en provins inden for en selvstyrende region i en medlemsstat om nødvendige skattemæssige foranstaltninger til støtte for investeringerne og til fremme af økonomisk virksomhed, som kan virke til fordel for skattepligtige, der udelukkende betaler skat til skattemyndighederne i den pågældende provins eller har skattemæssigt hjemsted eller har størstedelen af deres omsætning dér, eller som har skattemæssigt hjemsted i provinsen og i det forudgående regnskabsår havde mere end 25% af deres samlede omsætning i den selvstyrende region, hvorimod foranstaltningerne ikke finder anvendelse på andre fysiske og juridiske personer med hjemsted i den pågældende stat eller i en anden EF-medlemsstat?«

8. Ved kendelse af 18. december 1997 har Domstolens præsident i overensstemmelse med procesreglementets artikel 43 besluttet at forene sagerne C-400/97, C-401/97 og C-402/97 med henblik på den skriftlige og den mundtlige forhandling samt domsafsigelsen.

Formaliteten

9. Jeg skal indledningsvis behandle spørgsmålet om, hvorvidt det spørgsmål, som den spanske domstol har forelagt, kan antages til realitetsbehandling. De tre Juntas Generales og den baskiske regering, som er henholdsvis sagsøgt og intervenient i hovedsagerne, har nemlig rejst formalitetsindsigelse. De mener ikke, at de præjudicielle forelæggelser er strengt nødvendige for afgørelsen af de tvister, der verserer for den nationale ret, og at de indeholder så præcise faktiske og retlige oplysninger, som det kræves i Domstolens faste praksis.

10. Hvad angår nødvendigheden af forelæggelsen og dermed af Domstolens afgørelse mener førnævnte parter i det væsentlige, at eventuelle fællesskabsretsstridige virkninger af de anfægtede »normas forales« allerede er blevet afhjulpet med vedtagelsen af tillægsbestemmelse 8 i lov

nr. 42/94. Denne bestemmelse kan, eftersom den finder anvendelse ex tunc, råde bod på enhver ufordelagtig situation, der kan opstå som følge af skatteordningens anvendelse i Baskerlandets provinser. De nævnte parter har tilføjet, at Kommissionen i den ovenfor omtalte skrivelse fra februar 1995 anerkendte, at vedtagelsen af den pågældende bestemmelse bortvejrede enhver tvivl om provinslovenes forenelighed med de relevante fællesskabsbestemmelser, og understreget, at samtlige parter i de tre hovedsager har tilkendegivet over for Tribunal Superior de Justicia, at de ikke mener, at der er behov for en afgørelse om de anfægtede bestemmelsers gyldighed, idet den omtalte tillægsbestemmelse fjernede enhver uforenelighed med traktatens artikel 52.

11. Om dette punkt skal jeg indledningsvis bemærke, at Domstolen undertiden har erklæret spørgsmål forelagt i henhold til proceduren for præjudiciel forelæggelse i EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) uantagelige til realitetsbehandling, fordi de ikke var objektivt nødvendige for, at den nationale ret kunne træffe afgørelse i hovedsagerne [6]. Jeg mener dog ikke, at man i den foreliggende sag bør komme frem til det samme resultat. Der må nemlig tages behørigt hensyn til, at den nationale ret har forelagt Domstolen det præjudicielle spørgsmål ca. tre år efter, at tillægsbestemmelsen i lov nr. 42/94 blev vedtaget. Den nationale ret har, selv om den var klar over, at parterne er af den opfattelse, at vedtagelsen af den omtalte foranstaltning fjernede provinslovenes eventuelle uforenelighed med traktatens artikel 52, alligevel fundet det nødvendigt at anmode Domstolen om at tage stilling til det omtvistede punkt. Ifølge den i traktaten fastlagte fordeling af kompetence (og opgaver) tilkommer det principielt den nationale ret at træffe denne afgørelse. Da den har et umiddelbart kendskab til de relevante faktiske og retlige elementer, er det den, som bedst er i stand til at vurdere relevansen af de fællesskabsretlige spørgsmål, der er opstået under sagen [7]. Domstolen kan kun afvise den afgørelse, som den nationale ret er kommet frem til på dette punkt, hvis det er åbenbart, at fortolkningen eller gyldighedsbedømmelsen af den pågældende fællesskabsbestemmelse ikke har nogen forbindelse med sagens realitet eller genstand.

12. Jeg mener ikke, at der i den foreliggende sag er tale om et af disse, i realiteten meget sjældne, tilfælde, som jeg netop har omtalt. Den tvivl, som parterne har givet udtryk for, vedrører nemlig ikke det forelagte spørgsmåls relevans for løsningen af tvisten i hovedsagerne. Da det drejer sig om at vurdere lovligheden af de omtvistede bestemmelser på grundlag af de i fællesskabsretten frembudte kriterier, er det nemlig ubestrideligt, at Domstolens fortolkning af de relevante traktatbestemmelser er nødvendig for at løse tvisten. Eftersom parterne mener, at grundene til den påståede uforenelighed med traktaten allerede er blevet fjernet gennem vedtagelsen af den omtalte tillægsbestemmelse, er de således snarere i tvivl om, hvorvidt det er nødvendigt, *at den nationale domstol eventuelt ophæver de omtvistede foranstaltninger*, end om, hvorvidt *det præjudicielle spørgsmål* er relevant for løsningen af den foreliggende tvist. Jeg mener på denne baggrund ikke, at det er

6 — Jf. dom af 16.6.1981, sag 126/80, Salonia, Sml. s. 1563, og kendelse af 16.5.1994, sag C-428/93, Monin Automobiles, Sml. I, s. 1707.

7 — Jf. bl.a. dom af 29.11.1978, sag 83/78, Pigs Marketing Board, Sml. s. 2347, præmis 25, og af 7.7.1994, sag C-146/93, McLachlan, Sml. I, s. 3229, præmis 20.

Domstolens opgave at behandle tvisten i hovedsagerne ud fra den netop omtalte synsvinkel og dermed blande sig i vurderinger, som skal foretages af enten den nationale ret, der eventuelt kan afgøre, at sagsøgeren ikke har nogen interesse i at anlægge sag til prøvelse af bestemmelser, som ikke længere er i kraft, eller af parterne i hovedsagerne. Det må, hvad dette angår, tværtimod konstateres, at centraladministrationen — som over for den nationale ret har givet udtryk for en positiv vurdering af fjernelsen af grundene til de anfægtede loves ulovlighed i forhold til fællesskabsretten — ikke har hævet den verserende sag, hvilket viser, at den på trods af de foretagne ændringer i lovgivningen stadig har interesse i den foreliggende tvist.

Man kan heller ikke ved en ændring af de af parterne fremførte uantagelighedsgrunde fastslå, at tvisten er fiktiv ifølge en retspraksis, som i realiteten både opstod og ophørte med de to Foglia-domme [8]. Idet jeg ingenlunde skal tage stilling til holdbarheden af den løsning, der valgtes i disse domme, er det tilstrækkeligt at bemærke herom, at parterne er uenige om, hvordan det præjudicielle spørgsmål bør besvares, og dermed om, hvordan den tvist, som det drejer sig om, og som derfor på ingen måde forekommer kunstig, skal løses.

8 — Dom af 11.3.1980, sag 104/79, Sml. s. 745, og af 16.12.1981, sag 244/80, Sml. s. 3045.

13. Desuden gør de bemærkninger, som parterne har fremsat i deres skriftlige indlæg og under retsmødet, det hverken muligt klart at bestemme det tidsmæssige anvendelsesområde for den foranstaltning, som Kongeriget Spanien traf for at fjerne provinslovgivningens uforenelighed med traktaten, eller at vurdere foranstaltningens egnethed til reelt at bringe den ulige behandling, som den omtvistede lovgivning påstås at medføre, til ophør. Hvad dette angår kan man endog med rimelighed sætte spørgsmålstegn ved, om en udligningsforanstaltning som den i tillægsbestemmelse 8 foreskrevne reelt modsvarer manglende anvendelse af »normas forales«, eftersom den under alle omstændigheder indebærer, at virksomhederne skal udføre et stykke arbejde, som er tidskrævende og pålægger dem supplerende udgifter.

14. De øvrige formalitetsindsigelser, som de sagsøgte i hovedsagerne har rejst mod den præjudicielle forelæggelse, forekommer endnu mindre velbegrundede. Påstanden om, at forelæggelserne ikke er strengt nødvendige for løsningen af tvisten, eftersom det spørgsmål, der er forelagt den nationale ret, »delvis« er af intern karakter, er ikke relevant. De nævnte parter mener, at forskelsbehandlingen eller statsstøtteelementerne vedrører en retlig situation, der berører fysiske eller juridiske personer, som har hjemsted i Baskerlandet, i forhold til fysiske eller juridiske personer, som har hjemsted på det øvrige spanske område. For at afvise denne indsigelse er det tilstrækkeligt at pege på, at den omhandlede ufordelagtige foranstaltning på den samme måde rammer såvel personer med hjemsted på det spanske fælles område som personer med hjemsted i en anden medlemsstat.

Hvad videre angår påstanden om, at de tre præjudicielle forelæggelser er ufuldstændige, idet de ikke med den krævede præcision angiver, at der i de forskellige områder inden for den spanske stat gælder forskellige skatteordninger side om side, men snarere giver det indtryk, at der kun findes en enkelt centraliseret ordning, som indeholder undtagelser for bestemte områder, er det tilstrækkeligt at svare, at kendelserne indeholder en, ganske vist kortfattet, beskrivelse af den ordning, der finder anvendelse på de skattepligtige i de baskiske provinser, dens personelle anvendelsesområde, forskellene mellem behandlingen af de fysiske og juridiske personer, som er undergivet den pågældende ordning, og de fysiske og juridiske personer, som er undergivet den fælles lovgivning. Den omstændighed, at der gælder forskellige skatteordninger, rejser i realiteten et spørgsmål vedrørende sagens substans, som jeg skal behandle på passende sted, nemlig når jeg vurderer de omtvistede foranstaltninger i forhold til fællesskabsreglerne om statsstøtte.

15. Af de ovenfor omtalte grunde mener jeg, at Domstolen bør tage stilling til det spørgsmål, som den spanske ret har forelagt den.

Etableringsfriheden

16. Den spanske ret anmoder i første del af spørgsmålet Domstolen om svar på, om traktatens artikel 52 er til hinder for regler som de baskiske om nødvendige skattemæssige foranstaltninger til støtte for investeringerne, som kan virke til fordel for skattepligtige, der udelukkende betaler skat til skattemyndighederne i en Diputación Foral's område eller har skattemæssigt hjemsted eller har størstedelen af deres omsætning dér, eller som har skattemæssigt hjemsted i provinsen og i det forudgående regnskabsår havde mere end 25% af deres samlede omsætning i den selvstyrende region, hvorimod foranstaltningerne ikke finder anvendelse på andre fysiske og juridiske personer med hjemsted i en anden EF-medlemsstat.

Det foreskrives nemlig i aftalen om økonomisk samordning (artikel 6 i lov nr. 12/81, som ændret ved lov nr. 27/90), at fysiske og juridiske personer, der ikke har hjemsted på spansk område, er undergivet den statslige skattelovgivning. De kan derfor ikke nyde godt af de fordele, der er omhandlet i Baskerlandets skattelovgivning.

17. Inden jeg behandler dette spørgsmål, mener jeg, det er hensigtsmæssigt at vende tilbage til, hvad jeg allerede har anført om de afhjælpningsforanstaltninger, der blev truffet af den spanske regering. Denne indsatte i overensstemmelse med beslutning 93/337 tillægsbestemmelse 8 i lov nr. 42/94 om skattebegunstigelser og støtte til personer, der har bopæl i Den Europæiske Union, men ikke på det spanske område. Bestemmelsen giver selskaber, der driver virksomhed i de baskiske provinser uden at kunne påberåbe sig de skattemæssige fordele, som indrømmes af disse, ret til af statens skatteforvaltning at få tilbagebetalt faktisk betalte beløb, som overstiger de beløb, de skulle have betalt, hvis de havde

kunnet påberåbe sig lovgivningen i disse provinser. Den spanske regering mener, at vedtagelsen af denne foranstaltning har fjernet enhver eventuel forskelsbehandling i fællesskabsretlig forstand. Kommissionen har af hensyn til overensstemmelsen med sin skrivelse til den spanske regering af 3. februar 1995 ikke modsat sig dette synspunkt.

18. Hvad dette punkt angår er det ikke overflødigt at nævne, at der i relation til en virksomheds resultatopgørelse er en betydelig forskel på en umiddelbar fritagelse som den, der sikres ved de regionale bestemmelser, og den mulighed for tilbagebetaling på et senere tidspunkt, der blev indført ved den afhjælpningsforanstaltning, som den spanske regering traf. Denne *solve et repete*-ordning ophæver ikke den diskriminerende situation, som udenlandske selskaber er bragt i. De skal under alle omstændigheder anvende tid og personale på at gennemføre de administrative procedurer, som er nødvendige for at opnå tilbagebetaling, og dette påfører dem supplerende udgifter. Jeg mener følgelig ikke, at tillægsbestemmelse 8 i lov nr. 42/94 fuldstændig har fjernet den ulige behandling, som »normas forales« giver anledning til, af henholdsvis selskaber med skattemæssigt hjemsted i de baskiske provinser og udenlandske selskaber.

19. Herefter går jeg over til spørgsmålets substans. Lad mig indledningsvis af klarhedshensyn gentage, at de baskiske provinsers lovgivning gør indrømmelsen af skattemæssige fordele betinget af opfyldelsen af et krav om enten bopæl, skattemæssigt hjemsted eller en væsentlig del af den samlede omsætning i Baskerlandet. Et selskab fra en anden medlemsstat, der ønsker at åbne en filial, et agentur eller et forretningssted i Baskerlandet uden at ophøre med sin virksomhed (og dermed opgive sit skattemæssige hjemsted) i oprindelsesstaten, kan ikke nyde godt af denne støtte.

20. Med dette in mente skal det erindres, at den i traktatens artikel 52 fastsatte etableringsfrihed for statsborgere i en medlemsstat, hvorefter disse har adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne borgere, i henhold til EF-traktatens artikel 58 (efter ændring nu artikel 48 EF) — for så vidt angår selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet — omfatter retten til at udøve deres virksomhed i den pågældende medlemsstat gennem en filial eller et agentur[9].

Inden for anvendelsesområdet for traktatens artikel 52 og 58 udgør et selskabs hjemsted i lighed med personers nationalitet kriteriet for, hvilken stats retsorden selskabet er undergivet. Som Domstolen

9 — Dom af 12.4.1994, sag C-1/93, Halliburton Services, Sml. I, s. 1137, præmis 14.

udtalte i dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig [10]: »Såfremt det anerkendes, at etableringsmedlemsstaten frit kan gennemføre en forskellig behandling alene på grund af, at et selskab har hjemsted i en anden medlemsstat, vil den nævnte traktatbestemmelse blive indholdsløs.«

21. Det princip, som jeg netop har omtalt, finder ifølge Domstolens faste praksis ligeledes anvendelse i tilfælde, hvor en national skattelovgivning kun indrømmer de virksomheder fordele, som har hjemsted i den pågældende medlemsstat. Selv om bestemmelserne om direkte beskatning i mangel af harmoniseringsforanstaltninger principielt henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog overholde fællesskabsretten under udøvelsen af deres kompetence [11]. En diskriminerende skattemæssig behandling, der hindrer eller begrænser udøvelsen af etableringsretten, er således omfattet af anvendelsesområdet for traktatens artikel 52 [12].

22. Det skal endvidere nævnes, at Domstolen adskillige gange har understreget, at etableringsfriheden udgør et af Fællesskabets grundlæggende principper, og at de bestemmelser, hvorved den er sikret, tillægger dem, som er omfattet af dem, absolutte rettigheder, som kun kan begrænses, hvis der foreligger interesser, som findes at have højere prioritet, såsom hensynet til den offentlige orden, den offentlige sikkerhed og den offentlige sundhed (EF-traktatens artikel 56 (efter ændring nu artikel 46)). Diskriminerende nationale lovgivninger kan kun retfærdiggøres i ganske særlige tilfælde og kun undtagelsesvis. Rent økonomiske hensyn, såsom tab af skatteindtægter eller bekæmpelse af skattesvig, kan ikke begrunde begrænsninger af en ved traktaten sikret grundlæggende rettighed [13].

23. De baskiske myndigheder har imidlertid gjort gældende, at de indførte foranstaltninger er begrundet i nødvendigheden af at sikre sammenhængen i det nationale skattesystem. Efter deres opfattelse har den forskellige behandling af de skattepligtige sit grundlag i det forhold, at tilknytningskriterierne afspejler den interne kompetencefordeling mellem Baskerlandets og statens skattemyndigheder. Juntas Forales har til støtte for denne opfattelse henvist til Bachmann-dommen [14], hvori Domstolen for første gang i forbindelse med sine vurderinger af skattelovgivninger og disses virkninger for personer, der er etableret i en anden medlemsstat, anvendte begrebet »sammenhængen i beskatningsordningen«. Senere har Domstolen præciseret og afgrænset begrebet »sammenhængen i beskatningsordningen«, forstået som et tvingende alment hensyn, der kan begrænse de ved traktaten sikrede grundlæggende økonomiske friheder, i en række domme,

10 — Dom af 28.1.1986, sag 270/83, Sml. s. 273, præmis 18.

11 — Dom af 4.10.1991, sag C-246/89, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 4585, af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, og af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695.

12 — Dom af 13.7.1993, sag C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017.

13 — Dom af 25.7.1991, sag C-288/89, Collectieve Antennevoorziening Gouda m.fl., Sml. I, s. 4007, og af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustavsson, Sml. I, s. 3955.

14 — Dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Sml. I, s. 249, præmis 28.

bl.a. dommene i sagerne Svensson og Gustavsson [15], Asscher [16] og Futura Participations og Singer [17].

24. Jeg skal ikke beskæftige mig med, om denne undtagelse kan påberåbes, når der er tale om åbenbart diskriminerende foranstaltninger [18], men jeg mener ikke, at nødvendigheden af at bevare sammenhængen i den spanske beskatningsordning kommer i betragtning i dette tilfælde. Det fremgår nemlig af ovennævnte domme, at anvendelsen af det såkaldte »tvingende almene hensyn« som begrundelse for nationale foranstaltninger, der begrænser etableringsfriheden og den frie udveksling af tjenesteydelser, forudsætter, at der er en direkte sammenhæng mellem beskatningen og fradragsretten inden for ét og samme skattesystem. Navnlig skal der være en udligningsforbindelse mellem de beløb, som staten opkræver ved beskatningen, og dem, der tilbagebetales den skattepligtige i form af et fradrag [19].

Den »sammenhæng i beskatningsordningen«, som Domstolen sigter til, vedrører ikke den skattemæssige kompetencefordeling i en medlemsstat, sådan som de baskiske myndigheder mener, men den særlige sammenhæng mellem to foranstaltninger — med henholdsvis negativt og positivt fortegn — inden for ét og samme skattesystem. I det foreliggende tilfælde findes der ikke i det spanske skattesystem en beskatning, der kan anses for direkte sammenhængende med den fradragsret for selskaber med hjemsted i de baskiske provinser, der er fastsat i disses lovgivning.

25. Jeg mener derfor, at de i den baskiske lovgivning fastsatte betingelser for at opnå skattefordele udgør en diskriminerende foranstaltning som omhandlet i traktatens artikel 52, og jeg foreslår følgelig Domstolen, at den besvarer første del af det af Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco forelagte spørgsmål med, at traktatens artikel 52 er til hinder for regler for en provins inden for en selvstyrende region i en medlemsstat om nødvendige skattemæssige foranstaltninger til støtte for investeringerne, som kan virke til fordel for skattepligtige, der udelukkende betaler skat til skattemyndighederne i den pågældende provins eller har skattemæssigt hjemsted eller har størstedelen af deres omsætning dér, eller som har skattemæssigt hjemsted i provinsen og i det forudgående regnskabsår havde mere end 25% af deres samlede omsætning i den selvstyrende region, hvorimod foranstaltningerne ikke finder anvendelse på andre fysiske og juridiske personer med hjemsted i en anden EF-medlemsstat.

15 — Jf. ovenfor, fodnote 13, præmis 16, 17 og 18.

16 — Jf. ovenfor, fodnote 11, præmis 56-60.

17 — Jf. ovenfor, fodnote 11.

18 — Hvad dette angår henviser jeg til mit forslag til afgørelse af 10.6.1999 i Vestergaard-sagen (sag C-55/98, punkt 27 ff.).

19 — I Bachmann-sagen udlignedes tabet af skatteindtægter som følge af fradragsretten for livsforsikringspræmier af beskatningen af de pensions-, rente- og kapitalbeløb, der udbetaltes af forsikringsselskaberne. Desuden understregede Domstolen i Svensson-sagen, at det ikke er tilstrækkeligt, at der er en sådan sammenhæng; der skal være tale om en direkte sammenhæng mellem de pågældende to foranstaltninger. I denne sag, der drejede sig om en ordning for boligstøtte i form af rentetilskud til lån optaget hos kreditinstitutter med hjemsted på det nationale område, afgjorde Domstolen (præmis 18), at »der i denne sag ikke er tale om nogen direkte sammenhæng mellem henholdsvis ydelsen af rentetilskuddene til låntagerne og finansieringen af tilskudsordningen gennem beskatningen af kreditinstitutterne«.

Statsstøttebegrebet

26. Den forelæggende ret spørger i anden del af det præjudicielle spørgsmål Domstolen, om foranstaltninger til støtte for investeringerne som dem, der er indført af de baskiske myndigheder, og som er beskrevet ovenfor, er forenelige med traktatens bestemmelser om statsstøtte (traktatens artikel 92 ff).

27. Herom skal det først påpeges, at den vurdering, som den nationale ret, eventuelt med Domstolens hjælp, foretager af, om en national foranstaltning skal anses for at være statsstøtte som omhandlet i traktatens artikel 92, er betydningsfuld, idet en bekræftende vurdering gør det muligt at anse de pågældende støtteforanstaltninger for pr. definition ulovlige, hvis der ikke er givet Kommissionen meddelelse om dem i henhold til EF-traktatens artikel 93, stk. 3 (nu artikel 88, stk. 3, EF). I den foreliggende tvists processuelle sammenhæng er »normas forales« genstand for et annullationssøgsmål, som centralregeringen har anlagt med den begrundelse, at de pågældende bestemmelser muliggør en skattemæssig behandling, der begunstiger virksomheder med hjemsted i de baskiske provinser. Den forelæggende ret skal i den forbindelse vurdere, om de betingelser, der skal være opfyldt, for at en national foranstaltning kan anses for at udgøre »støtte« i artikel 92's forstand, er det i det aktuelle tilfælde. Finder den spanske ret på baggrund af Domstolens faste praksis vedrørende støtte, som Kommissionen ikke er blevet underrettet om [20], at dette er tilfældet, kan den følgelig ophæve provinslovene med den begrundelse, at de er vedtaget i strid med den forpligtelse til at underrette Kommissionen, der er fastsat i traktatens artikel 93 [21]. Den nationale ret kan imidlertid ikke afgøre, om støtteforanstaltningerne er forenelige med fællesmarkedet, idet dette er en vurdering, som det ifølge traktaten er forbeholdt Kommissionen at foretage, men den kan ved anvendelsen af artikel 93, stk. 3, bestemme, om den indførte foranstaltning henhører under statsstøttebegrebet [22]. Den nationale ret kan, som i det foreliggende tilfælde, eller skal, hvis der er tale om en ret, hvis afgørelser ikke kan appelleres til en højere national domstol, i dette øjemed stille et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af traktatens artikel 92.

28. Med dette in mente skal det nu afklares, om de baskiske myndigheders foranstaltninger rent faktisk er omfattet af støttebegrebet i artikel 92, stk. 1. Ved undersøgelsen heraf skal der navnlig fokuseres på tre punkter, nemlig om de pågæl-

20 — Jf. bl.a. dom af 11.7.1996, sag C-39/94, SFEI m.fl., Sml. I, s. 3547, præmis 39, hvori Domstolen understregede, at »de nationale retters beføjelse er et resultat af den direkte virkning af det forbud mod at gennemføre påtænkte støtteforanstaltninger, som fremgår af artikel 93, stk. 3, sidste punktum«. Domstolen tilføjede, at »forbuddet i denne traktatbestemmelse mod at gennemføre støtteforanstaltninger omfatter enhver støtte, som gennemføres uden underretning«.

21 — Dommen i sagen SFEI m.fl., præmis 39. Jf. generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer's nyligt fremsatte forslag til afgørelse forud for dom af 17.6.1999, sag C-295/97, Piaggio, Sml. I, s. 3735, punkt 24-27.

22 — Som Domstolen ofte har understreget (dom af 22.3.1977, sag 78/76, Steinike og Weinlig, Sml. s. 595, præmis 14, af 30.11.1993, sag C-189/91, Kirsammer-Hack, Sml. I, s. 6185, præmis 14, og dommen i sagen SFEI m.fl., præmis 49), kan »en national ret ... være nødt til at fortolke ... støttebegreb[et] for at fastslå, om en statslig foranstaltning, som er indført uden iagttagelse af den forudgående undersøgelsesprocedure efter artikel 93, stk. 3, skulle have været underkastet denne procedure«.

dende foranstaltninger kan henføres til den spanske stat, om der er tale om en mærkbar fordel for eller begunstigelse af virksomhederne, som er opnået ved et offentligt indgreb, og om det offentlige indgreb efter sin specificitet har til formål at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner.

29. Det forekommer mig uomtvisteligt, at de foranstaltninger, som Juntas Generales indførte i henhold til de beføjelser, som de er tillagt i lov nr. 12/81 om økonomisk samordning, udgør støtte, der ydes i form af skattefordele, og som kan henføres til staten.

30. Hvad angår den første af de ovennævnte betingelser for, at konkrete foranstaltninger kan anses for støtte i traktatens artikel 92's forstand, er det tilstrækkeligt at pege på, at støttebegrebet ifølge Domstolens faste praksis er mere generelt end tilskudsbegrebet, fordi det »ikke blot omfatter positive ydelser såsom selve tilskuddene, men ligeledes de indgreb, der under forskellige former letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger« [23]. Hvad mere specielt angår foranstaltninger, der omfatter skattefordele, understregede Domstolen i Banco Exterior de España-dommen, at »en foranstaltning, hvorved offentlige myndigheder indrømmer visse virksomheder en afgiftsfritagelse, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de fritagne virksomheder en gunstigere økonomisk stilling end andre afgiftspligtige, udgør en statsstøtte som omhandlet i traktatens artikel 92, stk. 1« [24]. Man kan derfor drage den konklusion, at de provinslove, som er genstand for den foreliggende sag, udgør en støtte, eftersom de bevirker en lettelse af den skattebyrde, der påhviler de virksomheder, som er omfattet af lovenes subjektive anvendelsesområde.

31. Hvad videre angår spørgsmålet om, hvorvidt de trufne foranstaltninger, som i det foreliggende tilfælde er blevet indført af regionale myndigheder, kan henføres til staten, er det tilstrækkeligt at henvise til dommen i sagen Tyskland mod Kommissionen [25]. Den drejede sig om en støtteordning, der var indført af delstaten Nordrhein-Westfalen inden for rammerne af et program til forbedring af den regionale økonomiske struktur. Ordningen skulle gavne virksomheder etableret i bestemte områder i delstaten. Delstatsloven var blevet vedtaget på grundlag af en forbundsrammelov. I sin legalitetskontrol af Kommissionens beslutning, hvori det regionale støtteprogram blev erklæret for uforeneligt med fællesmarkedet, understregede Domstolen indledningsvis, at »det er uden betydning for anvendelsen af EØF-traktatens artikel 92, stk. 1, at et sådant støtteprogram er vedtaget af en forbundsdelstat

23 — Dom af 23.2.1961, sag 30/59, De gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg mod Den Høje Myndighed, Sml. 1954-1964, s. 211, org. ref. Rec. s. 1; mere nyligt dom af 15.3.1994, sag C-387/92, Banco Exterior de España, Sml. I, s. 877, og af 1.12.1998, sag C-200/97, Ecotrade, Sml. I, s. 7907.

24 — Banco Exterior de España-dommen, præmis 14, og dom af 19.5.1999, sag C-6/97, Italien mod Kommissionen, Sml. I, s. 2981, præmis 16.

25 — Dom af 14.10.1987, sag 248/84, Sml. s. 4013.

eller en lokal myndighed og ikke af en forbunds- eller central myndighed, så længe de i bestemmelsen fastlagte forudsætninger er opfyldt. Det bemærkes herved, at bestemmelsen, som angår 'statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form', omfatter enhver form for støtte, der finansieres af offentlige midler. Det følger heraf, at støtte ydet af regionale og lokale myndigheder i medlemsstaterne, *uanset disses retlige stilling og betegnelse*[26], er underlagt kontrolreglerne i EØF-traktatens artikel 92«[27]. Spørgsmålet om støtte ydet af regionale myndigheder er endvidere blevet behandlet i sagen Exécutif régional wallon og Glaverbel mod Kommissionen, som Domstolen afgjorde ved dom af 8. marts 1988[28]. I denne sag, hvor det styrende råd for regionen Wallonien havde anlagt annullationssøgsmål, undersøgte Domstolen lovligheden af en beslutning rettet til den belgiske stat, hvorved Kommissionen havde fundet en planlagt produktionsstøtte, der skulle ydes af ovennævnte regionale myndighed, uforenelig med fællesmarkedet[29].

Sammenfattende udelukker den omstændighed, at de konkrete støtteforanstaltninger er blevet indført eller ydes af regionale myndigheder ikke, at foranstaltningerne kan henføres til staten ved anvendelsen af fællesskabsreglerne om statsstøtte. De i denne sag omtvistede love er følgelig omfattet af anvendelsesområdet for traktatens artikel 92.

32. Den tredje af de ovenfor nævnte betingelser, hvorefter støtten skal »begunstige visse virksomheder eller visse produktioner«, kræver en mere indgående undersøgelse af selve beskaffenheden af de baskiske myndigheders investeringsfremmende foranstaltninger. Det skal således fastslås, om foranstaltningerne udgør »statsstøtte«, der indebærer en konkurrencefordel i forhold til andre virksomheder, som er undergivet det fælles system, eller en foranstaltning af generel karakter, der som sådan er en følge af statens politiske og økonomiske valg, idet sådanne valg ikke kan gøres til genstand for fællesskabskontrol efter reglerne i traktatens artikel 92 ff., men eventuelt er omfattet af andre, mindre restriktive bestemmelser i traktaten[30]. I dette øjemed kan man som en foreløbig, omtrentlig definition ved »generelle foranstaltninger« forstå ved lov eller administrativt fastsatte bestemmelser, der finder generel anvendelse i en given medlemsstat, hvorimod foranstaltninger, der kan henføres til staten, og som begunstiger visse erhvervsgrene eller

26 — Min fremhævelse.

27 — Dommen i sagen Tyskland mod Kommissionen, præmis 17. Domstolen tilføjede i den følgende præmis, at »et støtteprogram kan omfatte en hel økonomisk sektor eller have et regionalt sigte i den forstand, at programmet tilsigter at skabe et incitament for virksomheder til at investere i et bestemt område«. I begge tilfælde er der tale om foranstaltninger, der henhører under støttebegrebet som omhandlet i traktatens artikel 92.

28 — Forenede sager 62/87 og 72/87, Sml. s. 1573.

29 — At støtteforanstaltninger indført af regionale myndigheder skal henføres til staten, kan i realiteten udledes af de generelle principper i traktaten, hvorefter staten er Kommissionens eneste dialogpartner såvel i proceduren for undersøgelse af støtteforanstaltninger som på alle senere stadier af den i traktatens artikel 93 fastlagte centrale vurderingsordning. Jeg henviser i denne forbindelse til dom af 11.7.1984, sag 130/83, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 2849. Domstolen afgjorde heri, at Den Italienske Republik ikke havde efterkommet Kommissionens beslutning, hvori denne havde erklæret forskellige former for tilskud og støtte ydet af regionen Sicilien i medfør af en regionallov uforenelige med fællesskabsretten, og gav ikke den italienske regering medhold i dens indvending om, at den havde rettet flere henvendelser til regionen Sicilien for at få denne til at ophæve de bestemmelser, der var omhandlet i Kommissionens beslutning (dommens præmis 3).

30 — Jeg henviser til EF-traktatens artikel 99 (nu artikel 93 EF), der giver Rådet kompetence til at vedtage bestemmelser om harmonisering af lovgivningen vedrørende skatter og afgifter.

erhvervsdrivende i forhold til andre, skal anses for »støtte« i artikel 92's forstand.

33. Jeg mener ikke, at der af Domstolens praksis med sikkerhed kan uddrages et generelt kriterium, der gør det muligt at drage en fast skillelinje mellem de to begreber. I Domstolens hidtidige praksis er specificiteten af den pågældende foranstaltning i det væsentlige blevet bestemt på grundlag af, *hvem støtten skal komme til gavn*: støtte til fordel for bestemte industrier [31], en bestemt virksomhed [32] eller virksomhederne i en bestemt region [33]. Derimod anvendte generaladvokat Darmon i sit forslag til afgørelse forud for Sloman Neptun-dommen [34] et andet kriterium, der bygger på foranstaltningens *karakter af en undtagelse* i forhold til opbygningen af det almindelige system, som den udgør en del af.

34. I den foreliggende sag drejer uenigheden sig om skattefordele, der udelukkende indrømmes virksomheder, som opfylder betingelserne i »normas forales«, hvilket i det væsentlige vil sige virksomheder med hjemsted i Baskerlandet. De pågældende fordele ydes af de tre baskiske provinser i henhold til loven om økonomisk samordning af 1981, der tillægger provinserne fuld frihed til selv at bestemme de direkte skatter.

35. Jeg mener, at de af Juntas Generales indførte foranstaltninger skal betragtes som »støtte« som omhandlet i traktatens artikel 92 og ikke som generelle foranstaltninger henhørende under den økonomiske politik. Foranstaltningerne er i realiteten af selektiv karakter, hvad enten man tager i betragtning, hvem støtten skal komme til gavn, eller anvender kriteriet om bestemmelsernes karakter af en undtagelse i forhold til det almindelige system. De tager nemlig udelukkende sigte på virksomheder i en bestemt region i den pågældende medlemsstat og udgør for disse virksomheder en fordel, som virksomheder, der ønsker at udøve tilsvarende økonomisk aktivitet i andre dele af staten, ikke har.

36. Jeg mener heller ikke, at foranstaltningerne, således som de sagsøgte i hovedsagerne og den spanske regering mener, kan begrundes i den særlige skattemæssige kompetencefordeling inden for den spanske retsorden. Disse parter påstår, at der er forskel mellem på den ene side skattemæssige foranstaltninger, som er indført af staten, og hvis anvendelsesområde begrænser sig til en bestemt del af det spanske område, og på den anden side generelle foranstaltninger indført af en kompetent myndighed inden for det samme område.

31 — Dom af 2.7.1974, sag 173/73, Italien mod Kommissionen, Sml. s. 709, præmis 27 og 28.

32 — Dommen i sagen Italien mod Kommissionen og dom af 2.2.1988, forenede sager 67/85, 68/85 og 70/85, Van der Kooy m.fl., Sml. s. 219.

33 — Dommen i sagen Tyskland mod Kommissionen, jf. ovenfor, fodnote 25.

34 — Dom af 17.3.1993, forenede sager C-72/91 og C-73/91, Sml. I, s. 887.

Hvor der i det førstnævnte tilfælde foreligger et selektivt element for så vidt angår de skattepligtige, idet foranstaltningen ved sit anvendelsesområde begrænser sig til en del af de skattepligtige, som den potentielt kunne tage sigte på, er der i sidstnævnte tilfælde ikke tale om noget selektivt element, eftersom foranstaltningen tager sigte på samtlige de skattepligtige, der i henhold til kompetencefordelingsreglerne er undergivet de regionale myndigheders skattelovgivning.

De samme parter har tilføjet, at reglerne om tildeling af skattemæssig kompetence til de baskiske provinsers myndigheder ud fra dette synspunkt ikke er forskellige fra reglerne om kompetencefordelingen mellem enekompetente skattemyndigheder i to medlemsstater i Den Europæiske Union. Det forhold, at der er forskelle mellem to medlemsstaters skattesystemer, kan ikke udgøre en statsstøtte i traktatens artikel 92's forstand, så længe den eneste måde at fjerne de forvoldte markedsfordrejninger på er at vedtage foranstaltninger til harmonisering af de nationale lovgivninger. At antage derimod, at kompetencefordelingen på skatteområdet mellem staten og de baskiske provinser er i strid med traktatens bestemmelser om statsstøtte, ville være ensbetydende med at foretage en vurdering af værdien af den spanske stats forfatningsmæssige struktur.

37. En sådant synspunkt kan jeg ikke dele. At de omtvistede foranstaltninger er indført af regionale myndigheder, som i henhold til national ret er enekompetente dertil, er, som anført af Kommissionen, i realiteten en rent formel omstændighed, som ikke er tilstrækkelig til at begrunde fortrinsbehandlingen af de af anvendelsesområdet for »normas forales« omfattede virksomheder. Hvis dette ikke var tilfældet, ville det være let for en stat at undgå at anvende fællesskabsreglerne om statsstøtte på en del af sit territorium, idet den blot kunne ændre den interne kompetencefordeling på bestemte områder, således at den kunne påberåbe sig den pågældende foranstaltnings »generelle« karakter på den del af sit territorium, som der var tale om. Desuden ville en sådan fremgangsmåde vanskeligt kunne forsvares i lyset af Domstolens praksis, hvorefter udtrykket »under enhver tænkelig form« i artikel 92 betyder, at fortolkeren er forpligtet til at undersøge støttens virkninger snarere end karakteren af den myndighed, der yder den, eller denne myndigheds kompetence ifølge nationale regler [35]. I sagen Exécutif régional wallon mod Kommissionen [36], eksempelvis, fortolkede Domstolen statsstøttebegrebet i relation til foranstaltninger, som det styrende råd for regionen Wallonien havde truffet, om end inden for rammerne af en statslig lov om indførelse af foranstaltninger til fremme af den økonomiske udvikling. Endvidere afviste Domstolen i dommen i sagen Tyskland mod Kommissionen, at den pågældende stats interne forfatningsmæssige struktur kunne tages i betragtning, idet den lagde vægt på, at artikel 92, »som angår 'statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form', omfatter enhver form for støtte, der finansieres af offentlige midler. Det følger

35 — Jf. dom af 14.11.1984, sag 323/82, Intermills mod Kommissionen, Sml. s. 3809.

36 — Dommens præmis 6: »Den ene af de to sagsøgere er Exécutif régional wallon (det styrende råd for regionen Wallonien), som efter gældende regler i Belgien er det kompetente organ for ydelse af støtte til virksomheder etableret i Wallonien...«

heraf, at støtte ydet af regionale og lokale myndigheder i medlemsstaterne, *uanset disses retlige stilling og betegnelse* [37], er underlagt kontrolreglerne i EØF-traktatens artikel 92« [38]. Endelig pålagde Domstolen i dommen i sagen Kommissionen mod Italien centralregeringen at vedtage de nødvendige bestemmelser for at fjerne de støtteforanstaltninger, der var blevet indført ved en lov vedtaget af regionen Sicilien på et område, hvor denne er enekompetent. Sammenfattende følger det af denne retspraksis, at enhver foranstaltning, der indebærer en konkurrencefordel, som kun virksomheder, der foretager investeringer i et bestemt område i medlemsstaten, kan nyde godt af, kan henføres til den pågældende stat, og følgelig pr. definition ikke kan anses for at være en foranstaltning af generel karakter inden for statens skattesystem, således som dette er udformet.

38. I øvrigt skal det tilføjes, således som Kommissionen har bemærket, at »systemets karakter eller forvaltning«, som ifølge Domstolen [39] kan begrunde en fortrinsbehandling i forhold til den lovgivning, der finder anvendelse generelt, ikke sigter til formelle elementer såsom den pågældende regionale myndigheds grad af selvstyre, men til tilstedeværelsen af en materielt forskellig situation, der berettiger afvigelser fra de generelle regler. I det foreliggende tilfælde er det imidlertid vanskeligt at se, hvilke med systemets karakter eller forvaltning forbundne omstændigheder der kunne begrunde den forskellige behandling, som følger af de baskiske foranstaltninger. De baskiske provinsers skattemæssige autonomi afspejler nemlig ikke særlige forhold i det pågældende område — med hensyn til økonomiske vilkår såsom beskæftigelsesniveauet, produktionsomkostningernes størrelse, infrastruktur og prisen på arbejdskraft — der indirekte nødvendiggør en forskellig skattemæssig behandling i forhold til den, der gælder på det øvrige spanske område. Det eneste formål med den ordning, der indføres ved de omtvistede bestemmelser, er at fremme investeringerne i de baskiske provinser. Det fremgår således af de baskiske myndigheders begrundelser for at vedtage de pågældende foranstaltninger, at der er tale om konjunkturbetingede foranstaltninger, der skal forbedre de virksomheders konkurrenceevne, som foranstaltningerne finder anvendelse på, således at de kan klare markedets krav. Det viser, endnu en gang, klart de pågældende foranstaltningers ganske særlige karakter og deres karakter af en undtagelse i forhold til skattelovgivningens generelle formål.

37 — Min fremhævelse.

38 — Præmis 17.

39 — Dom af 2.7.1974, Italien mod Kommissionen (jf. fodnote 31), og dom af 9.12.1997, sag C-353/95 P, Tiercé Ladbroke mod Kommissionen, Sml. I, s. 7007.

Forslag til afgørelse

39. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen, at den besvarer det af Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco forelagte spørgsmål på følgende måde:

»EF-traktatens artikel 52 og 92 (efter ændring nu artikel 43 EF og 87 EF) skal fortolkes således, at de er til hinder for regler for en provins inden for en selvstyrende region i en medlemsstat om nødvendige skattemæssige foranstaltninger til støtte for investeringerne og til fremme af økonomisk virksomhed, som kan virke til fordel for skattepligtige, der udelukkende betaler skat til skattemyndighederne i den pågældende provins eller har skattemæssigt hjemsted eller har størstedelen af deres omsætning dér, eller som har skattemæssigt hjemsted i provinsen og i det forudgående regnskabsår havde mere end 25% af deres samlede omsætning i den selvstyrende region, hvorimod foranstaltningerne ikke finder anvendelse på andre fysiske og juridiske personer med hjemsted i den pågældende stat eller i en anden EF-medlemsstat.«