JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS ANTONIO SAGGIO

1 päivänä heinäkuuta 1999 *

1. Tribunal Superior de Justicia del País Vasco on kolmella samansisältöisellä välipäätöksellä esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksen EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) ja EY:n perustamissopimuksen 92 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 87 artikla) tulkinnasta. Yhteisöjen tuomioistuimelta pyydetään ratkaisua siitä, ovatko paikalliset määräykset (normas forales), joita kolme Baskimaan itsehallintoalueeseen (Comunidad Autónoma) kuuluvaa viranomaista ovat antaneet ja jotka sisältävät kiireellisiä investointien tukemiseksi ja taloudellisen toiminnan edistämiseksi toteutettuja verotuksellisia toimenpiteitä, sopusoinnussa edellä mainittujen määräysten kanssa.

Kansallinen lainsäädäntö ja paikalliset määräykset

2. Espanjan valtion ja Baskimaan itsehallintoalueen verotuksellisia suhteita säännellään 13.5.1981 annetulla kansallisella lailla nro 12 [1] hyväksytyllä *taloudellista yhteistyötä koskevalla säännöstöllä*, sellaisena kuin kyseinen laki on muutettuna 26.12.1990 annetulla lailla nro 27. [2] Kyseisessä laissa annetaan Baskimaan historiallisten alueiden viranomaisille toimivalta säännellä oman alueensa verotusta lukuun ottamatta tulleja, kaikkia verotusmonopolin perusteella suoritettuja veroja ja alkoholituotteista kannettavia veroja, joiden määrääminen kuuluu yksinomaisesti valtion keskushallinnolle.

3. Taloudellista yhteistyötä koskevan säännöstön ensimmäisessä luvussa vahvistetaan kriteerit, joiden mukaan kunkin veron liittymät määräytyvät, jotta voitaisiin määrittää valtiotason veroviranomaisten ja paikallisten veroviranomaisten toimivalta. Tämä jako tehdään noudattaen solidaarisuusperiaatetta, jonka mukaan suorien ja epäsuorien verotuksellisten etuoikeuksien käyttöönotto sekä tuen myöntäminen veronpalautuksina on kiellettyä (4 §:n 8 momentti); historiallisten alueiden elinten antamilla oikeussäännöillä ei saa heikentää yritysten välistä kilpailua eikä vääristää resurssien jakoa ja pääomien ja työntekijöiden vapaata liikkuvuutta (4 §:n 11 momentti); lopuksi määrätään siitä, että taloudellista yhteistyötä koskevan säännöstön soveltaminen ei saa johtaa siihen, että todellinen verorasitus olisi alhaisempi kuin koko valtion alueella (4 §:n 12 momentti).

Säännöstön 6 §:ssä määrätään lisäksi, että Espanjan valtiolla on yksinomainen toimivalta kaikkien verojen hallinnoinnissa,

* Alkuperäinen kieli: italia.

1 — *Boletín Oficial del Estado* 28.5.1981.

2 — *Boletín Oficial del Estado* 27.12.1990.

valvonnassa, tarkastuksessa ja kantamisessa, jos verovelvollinen on luonnollinen henkilö tai yhteisö, riippumatta siitä, onko se oikeushenkilö vai ei, jota valtion verolainsäädännön mukaan ei lueta Espanjan alueella asuviin henkilöihin. Lopuksi 7 §:n 1 momentissa määrätään, että luonnollisten henkilöiden tuloveroa voidaan pitää "yhteisverona", jota koskevat itsehallintoalueen määräykset ja jota alueella toimivaltainen veroviranomainen (Diputación Foral) voi kantaa, mikäli verovelvollinen asuu pysyvästi Baskimaassa. Säännöstön 18 §:ssä määrätään kriteerit, joiden perusteella yhtiöveroa sovelletaan.

4. Edellä mainituissa määräyksissä annetun lainsäädäntövallan perusteella kolmen alueen, Guipúzcoan, Álavan ja Vizcayan veroviranomaisten (Diputación Foral) päätösvaltaiset elimet (Junta General) antoivat *paikallisia säännöstöjä* (normas forales), Guipúzcoa 26.6.1993 (nro 11/93), Álava 5.7.1993 (nro 18/93) ja Vizcaya 24.6.1993 (nro 5/93), jotka koskivat kiireellisiä verotuksellisia toimenpiteitä investointien tukemiseksi ja taloudellisen toiminnan edistämiseksi. Näillä säännöstöillä otettiin käyttöön niiden voimaantulon ja 31.12.1994 väliseksi ajaksi useita veronhuojennuksia, jotka kohdistuivat yhtiöveroon ja luonnollisten henkilöiden tuloveroon. Toteutetuilla toimenpiteillä baskialueiden verojärjestelmän verovelvollisille yrityksille ja luonnollisille henkilöille annettiin tiettyjä etuja, joita ei annettu yleisen järjestelmän verovelvollisille yrityksille ja luonnollisille henkilöille. Oikeushenkilöiden osalta kyse oli erityisesti vapautuksista uusien yritysten perustamisesta, kiinteään omaisuuteen sijoittamisesta, tutkimus- ja tuotekehitysinvestoinneista, viennin tukemiseksi tehdyistä investoinneista, uuden omaisuuden kuolettamisesta, pienten yritysten yhtiöpääoman maksamisesta ja henkilöstön palvelukseen ottamisesta ja koulutuksesta maksettavien verojen suorittamisesta tai kyseisten verojen alentamisesta. Samat veroedut myönnettiin niille luonnollisten henkilöiden tuloveroa maksaville verovelvollisille, jotka harjoittivat yritys- tai ammattitoimintaa ja joiden nettotulot määritettiin arviomääräisesti.

Edellä mainittujen veronhuojennusten subjektiivinen ulottuvuus määritettiin edellä mainituissa paikallisissa säännöstöissä kolmen osittain päällekkäisen kriteerin perusteella. Kyseisiä oikeusnormeja sovellettiin ensinnäkin verovelvollisiin, jotka maksoivat veroja yksinomaan sille Diputación Foralille, joka oli antanut säännöstön; toiseksi verovelvollisiin, jotka maksoivat veroja sekä sille Diputación Foralille, joka oli antanut säännöstön, että jollekin toiselle Diputación Foralille mutta joilla oli verotuksellinen kotipaikka sen Diputación Foralin alueella, joka oli antanut paikallisen säännöstön, tai jotka, vaikkakin niillä oli kotipaikka muualla Espanjassa, saivat säännöstön antaneen Diputación Foralin alueelta suurimman osan liikevaihdostaan; ja edelleen verovelvollisiin, joiden verotuksellinen kotipaikka oli paikallisen säännöstön antaneen Diputación Foralin alueella ja joiden Baskimaassa edellisen tilivuoden aikana toteutunut liikevaihto oli yli 25 prosenttia niiden koko liikevaihdosta, vaikka ne maksoivat veroa sekä sille Diputación Foralille, joka oli antanut paikallisen säännöstön, että valtiolle tai Diputación Foralille, joka oli antanut säännöstön, tai jollekin toiselle Diputación Foralille ja valtiolle.

Luonnollisten henkilöiden tuloveron osalta paikallisten säännöstöjen mukaisia veronhuojennuksia sovelletaan verovelvollisiin, joiden pysyvä asuinpaikka on Guipúzcoan, Álavan tai Vizcayan alueella.

5. Kansallinen tuomioistuin täsmentää ennakkoratkaisupyynnössä, että edellä esitettyjen oikeusnormien soveltamisen seurauksena niihin verovelvollisiin, jotka eivät asuneet Espanjan alueella, sovellettiin valtion verotusjärjestelmää, eikä heillä tästä syystä ollut mahdollisuutta saada riidanalaisten paikallisten säännöstöjen mukaisiin toimenpiteisiin sisältyneitä verotuksellisia etuja hyväkseen.

6. Todettakoon lopuksi, että komissio antoi 10.5.1993 tekemällään Espanjan kuningaskunnalle osoitetulla päätöksellä 93/337/ETY [3] ratkaisun paikallisista säännöstöistä 28/1988, 8/1988 ja 6/1988, joita Álavan, Vizcayan ja Guipúzcoan veroviranomaiset olivat antaneet. Kyseessä olivat toimenpiteet, joihin sisältyi samansisältöisiä veronhuojennuksia kuin nyt käsiteltävien asioiden kohteena oleviin paikallisiin säännöstöihin sisältyy. Edellä mainitussa päätöksessä komissio katsoi, että siltä osin kuin investointien tukemiseksi myönnetyt veronhuojennukset koskivat yhtiöveroa ja luonnollisten henkilöiden tuloveroa, ne olivat EY:n perustamissopimuksen 92 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla yhteismarkkinoille soveltumattomia, koska ne oli myönnetty EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan vastaisella tavalla. [4] Komissio vaati kyseisen päätöksen 1 artiklan 2 kohdassa Espanjaa muuttamaan verotusjärjestelmää 52 artiklassa tarkoitettujen vääristymien poistamiseksi 31.12.1993 mennessä. Päätöstä eivät riitauttaneet EY:n perustamissopimuksen 173 artiklan ensimmäisessä kohdassa (josta on muutettuna tullut EY 230 artiklan ensimmäinen kohta) tarkoitettu adressaatti eivätkä Baskimaan viranomaiset, jotka olivat hyväksyneet kyseisen artiklan 4 kohdassa tarkoitetut säännöstöt. Päätöstä noudattaakseen Espanjan kuningaskunta antoi kahdeksannen lisäsäännöksen 30.12.1994 annettuun lakiin nro 42. [5] Kyseisellä lisäsäännöksellä, joka on otsikoitu "Veroetujen ja avustusten myöntäminen Euroopan unionin kansalaisille, jotka eivät asu Espanjan alueella", muutettiin aikaisempaa menettelyä siten, että yhtiöillä oli oikeus saada valtion verohallinnolta palautuksena verot, joita ne olivat todellisuudessa maksaneet yli sen, mitä niiden olisi pitänyt maksaa, jos ne olisivat kyenneet käyttämään hyväkseen itsehallintoyhteisön ja Baskimaan historiallisen alueen antamaan lainsäädäntöön sisältyviä edullisempia säännöksiä. Tämän lisäsäännöksen antamisen jälkeen komissio totesi Espanjan pysyvälle edustustolle Euroopan unionissa lähettämässään 3.2.1995 päivätyssä kirjeessä, että Baskimaan verolainsäädäntöön ei enää sisältynyt EY:n perustamissopimuksen 52 artiklassa tarkoitettua syrjintää.

3 — Baskimaassa tehtäville investoinnille myönnettäviä verohelpotuksia koskevasta järjestelmästä 10 päivänä toukokuuta 1993 tehty komission päätös 93/337/ETY (EYVL L 134, s. 25).

4 — Edellä mainitun päätöksen 1 artiklan 1 kohta.

5 — *Boletín Oficial del Estado* 31.12.1994.

Oikeudenkäynnit kansallisessa tuomioistuimessa ja ennakkoratkaisukysymys

7. Administración General del Estado riitautti Baskimaan viranomaisten antamat kolme paikallista säännöstöä kesä- ja lokakuussa 1994. Kanneperusteissaan pääasian kantaja vetosi EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan ja 92 artiklan rikkomiseen. Espanjan hallituksen mielestä kyseisiä artikloja oli rikottu siltä osin kuin paikallisissa säännöstöissä jätettiin veronhuojennusten ulkopuolelle muiden jäsenvaltioiden kansalaiset ja yhtiöt, jotka harjoittavat taloudellista toimintaa Baskimaan alueella mutta joiden kotipaikka ei kuitenkaan ole Espanjassa. Tribunal Superior de Justicia del País Vascon hallintoriitoja käsittelevä jaosto on 30.7.1997 esittänyt kolmella samansisältöisellä välipäätöksellä seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko EY:n perustamissopimuksen 52 artiklaa tulkittava siten, että sellaista jäsenvaltion itsehallintoalueeseen (Comunidad Autónoma) kuuluvalla alueella sovellettavaa lainsäädäntöä, joka koskee investointien tukemiseksi ja taloudellisen toiminnan edistämiseksi tarkoitettuja kiireellisiä verotuksellisia toimenpiteitä, joita sovelletaan verovelvollisiin, jotka maksavat veronsa yksinomaan kyseisen alueen veroviranomaisille tai joiden verotuksellinen kotipaikka on tällä alueella tai jotka saavat sieltä suurimman osan liikevaihdostaan taikka joiden verotuksellinen kotipaikka on tällä alueella ja joiden sieltä saama liikevaihto edelliseltä tilivuodelta oli yli 25 prosenttia niiden koko liikevaihdosta, on pidettävä kyseisen 52 artiklan vastaisena sekä mahdollisesti perustamissopimuksen 92 artiklan 1 kohdan vastaisena, kun näitä samoja toimenpiteitä ei sovelleta muihin luonnollisiin henkilöihin tai oikeushenkilöihin, joilla on kotipaikka muualla samassa valtiossa tai muussa Euroopan yhteisöjen jäsenvaltiossa?"

8. Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 43 artiklan mukaisesti nämä kolme asiaa on yhdistetty yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 18.12.1997 antamalla määräyksellä kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

Tutkittavaksi ottaminen

9. Ensin on käsiteltävä espanjalaistuomioistuimen esittämän kysymyksen tutkittavaksi ottamisen edellytysten täyttyminen. Pääasian vastaaja Juntas Generales ja väliintulija Baskimaan hallitus ovat näet esittäneet oikeudenkäyntiväitteen. Niiden mielestä ennakkoratkaisupyynnöt eivät ole välttämättömiä kansallisen tuomioistuimen käsiteltävinä olevien riitojen ratkaisemiseksi, eikä niissä esitetä niin täsmällisiä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja kuin yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneessa oikeuskäytännössä edellytetään.

10. Ennakkoratkaisupyynnön ja näin ollen yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisun tarpeellisuudesta edellä mainitut osapuolet toteavat lähinnä, että riidanalaisten paikallisten säännöstöjen mahdolliset ristiriitaisuudet yhteisön oikeuden kanssa korjattiin jo lakiin nro 42/94 tehdyllä kahdek-

sannella lisäsäännöksellä. Kyseistä lisäsäännöstä sovelletaan taannehtivasti, joten sillä voidaan korjata kaikki Baskimaan historiallisten alueiden verosäännöstöjen soveltamisesta mahdollisesti aiheutuvat syrjivät tilanteet. Kyseiset osapuolet lisäävät, että komissio oli todennut edellä mainitussa helmikuussa 1995 päivätyssä kirjeessä, että kyseisellä lisäsäännöksellä oli poistettu kaikki epäilykset paikallisten säännöstöjen yhteensopimattomuudesta asiaa koskevien yhteisön oikeussääntöjen kanssa, ja korostavat sitä, että kaikki kolmen pääasian oikeudenkäyntien osapuolet ovat ilmoittaneet Tribunal de Justicialle, etteivät ne pidä tarpeellisena ratkaisun antamista siitä, ovatko riidanalaiset toimet päteviä, koska edellä mainitulla lisäsäännöksellä on poistettu kaikki ristiriitaisuudet perustamissopimuksen 52 artiklan kanssa.

11. Tältä osin on todettava, että yhteisöjen tuomioistuin on joissain yhteyksissä jättänyt tutkimatta kysymyksiä, jotka on esitetty perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisessa ennakkoratkaisumenettelyssä, kun vastauksen antamista kysymyksiin ei ole pidetty objektiivisesti tarpeellisena kansallisten tuomioistuinten käsiteltävänä olevan riidan ratkaisemiseksi. [6] Mielestäni tässä oikeudenkäynnissä ei ole kuitenkaan syytä tehdä samaa ratkaisua. On nimittäin otettava asianmukaisesti huomioon, että kansallinen tuomioistuin esitti ennakkoratkaisupyynnön yhteisöjen tuomioistuimelle noin kolme vuotta sen jälkeen, kun lakiin nro 42/94 lisätty säännös annettiin. Vaikka kansallinen tuomioistuin on ollut tietoinen osapuolten näkemyksistä, joiden mukaan paikallisten säännöstöjen mahdolliset ristiriitaisuudet perustamissopimuksen 52 artiklan kanssa olisi poistettu edellä mainitulla toimenpiteellä, se on kuitenkin pitänyt yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisua riidanalaisesta kysymyksestä tarpeellisena. Perustamissopimuksella tavoitellun toimivallan- (ja vastuun)jaon mukaisesti tämä päätös kuuluu lähtökohtaisesti kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi. Kansallinen tuomioistuin, joka tuntee välittömimmin asiaan liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat, voi parhaiten arvioida asiassa esiin tulleiden yhteisön oikeuteen liittyvien kysymysten merkityksellisyyden. [7] Yhteisöjen tuomioistuin voi asettaa kansallisen tuomioistuimen tältä osin tekemän ratkaisun kyseenalaiseksi vain siinä tapauksessa, että on ilmeistä, että yhteisön oikeussäännön tulkintaa tai pätevyyttä koskevalla ratkaisulla ei ole mitään yhteyttä asian tosiseikkoihin tai kohteeseen.

12. Mielestäni nyt käsiteltävissä asioissa ei ole kyse edellä mainituista, hyvin poikkeuksellisista tapauksista. Epäilykset, joita osapuolet ovat esittäneet, eivät koske sitä, onko kysymys asiaankuuluva käsiteltävän tapauksen ratkaisemiseksi. Koska on arvioitava, ovatko riidanalaiset säännökset lainmukaisia yhteisön oikeuteen perustuvien kriteerien valossa, on kiistatonta, että yhteisöjen tuomioistuimen tulkinta perustamissopimuksen asiaa koskevista oikeussäännöistä on hyödyksi riidan ratkaisemiseksi. Osapuolten esittämät epäilykset eivät siis koske niinkään *ennakkoratkaisukysymyksen* merkitystä asian ratkaisun kannalta, vaan siitä koituvaa hyötyä, että *kansallinen tuomioistuin mahdollisesti kumoaisi riidanalaiset sään-*

6 — Ks. asia 126/80, Salonia, tuomio 16.6.1981 (Kok. 1981, s. 1563) ja asia C-428/93, Monin Automobiles, määräys 16.5.1994 (Kok. 1994, s. I-1707).

7 — Ks. asia 83/78, Pigs Marketing Board, tuomio 29.11.1978 (Kok. 1978, s. 2347, 25 kohta) ja asia C-146/93, McLachlan, tuomio 7.7.1994 (Kok. 1994, s. I-3229, 20 kohta).

nöstöt, koska väitetyt ristiriitaisuudet on niiden mielestä jo poistettu edellä mainitulla lisäsäännöksellä. Näin ollen katson, ettei ole yhteisöjen tuomioistuimen tehtävä kyseenalaistaa pääasiaa edellä mainitulla tavalla, koska silloin se korvaisi omilla arvioinneillaan arvioinnit, joiden tekeminen kuuluu joko kansalliselle tuomioistuimelle, joka voisi mahdollisesti todeta, ettei oikeussuojan tarvetta enää ole, koska säännöstöt eivät enää ole voimassa, tai pääasian asianosaisille itselleen. On vielä lisättävä, että Administración del Estado ei ole vielä luopunut kanteestaan — vaikka sekin on kansallisessa tuomioistuimessa todennut, että riidanalaiset säännöstöt eivät enää ole yhteisön oikeuden vastaisia —, mikä osoittaa sen, että käsiteltävällä asialla on edelleen merkitystä tehdyistä lainsäädännöllisistä muutoksista huolimatta.

Ei myöskään voida menetellä niin, että muuttamalla osapuolten oikeudenkäyntiväitteelle esittämiä perusteluja todettaisiin riidan olevan kuvitteellinen ja seurattaisiin oikeuskäytäntöä, joka on luotu ja jota on vahvistettu kahdella asiassa Foglia annetulla tuomiolla.[8] Tältä osin on riittävää todeta, ilman että millään tavoin arvioitaisiin mainituissa tuomioissa omaksutun ratkaisun oikeellisuutta, että osapuolet eivät missään tapauksessa ole samaa mieltä siitä, mikä vastaus ennakkoratkaisukysymykseen olisi annettava ja miten käsiteltävä asia olisi ratkaistava, eikä riita siis vaikuta lainkaan keinotekoiselta.

8 — Asia 104/79, Foglia, tuomio 11.3.1980 (Kok. 1980, s. 745) ja asia 244/80, Foglia, tuomio 16.12.1981 (Kok. 1981, s. 3045).

13. Tähän on vielä lisättävä, että osapuolten kirjelmissään ja istunnossa esittämien huomautusten perusteella ei voida yksiselitteisesti selvittää Espanjan kuningaskunnan paikallisten säännöstöjen ja perustamissopimuksen määräysten välisten ristiriitojen poistamiseksi toteuttaman toimenpiteen ajallista ulottuvuutta eikä kyseisen toimenpiteen todellista tehokkuutta poistaa kohtelun erilaisuus, jonka kyseisen lainsäädännön katsotaan aiheuttavan. Tältä osin voidaan jopa kohtuudella epäillä, että korjaava toimenpide, kuten kahdeksannen lisäsäännöksen kaltainen toimenpide, todellisuudessa vastaa paikallisten säännöstöjen soveltamatta jättämistä, koska korjaavassa toimenpiteessä edellytetään joka tapauksessa yrityksiltä toimintaa, joka vaatii aikaa ja lisää kustannuksia.

14. Pääasian vastaajien ennakkoratkaisupyynnön osalta esittämät muut oikeudenkäyntiväitteet tuntuvat vieläkin perusteettomammilta. Väite, jonka mukaan ennakkoratkaisupyynnön esittäminen ei olisi välttämätöntä asian ratkaisemiseksi, koska kansallisessa tuomioistuimessa esiin tullut kysymys on "osittain" valtionsisäinen, on asiaankuulumaton. Syrjintä tai valtiontuen osatekijät liittyvät kyseisten asianosaisten mielestä oikeudelliseen tilanteeseen, joka vaikuttaa luonnollisiin henkilöihin tai oikeushenkilöihin, joilla on kotipaikka Baskimaassa, verrattuna Espanjan muilla alueilla asuviin. Tämän huomautuksen kumoamiseksi riittää toteamus siitä, että kyseinen epäedullinen toimenpide vaikuttaa samalla tavoin sekä muualla Espanjassa asuviin että muissa jäsenvaltioissa asuviin.

Väitteisiin, joiden mukaan nämä kolme ennakkoratkaisupyyntöä ovat puutteellisia, kun niissä selvitetään riittävän täsmällisesti yksinomaan se, että Espanjan eri alueilla on samaan aikaan voimassa erilaisia verotuksellisia järjestelmiä, mutta annetaan ymmärtää, että on olemassa yksi yleinen järjestelmä, josta on tehty poikkeuksia tietyillä alueilla, voidaan vain vastata, että välipäätöksessä esitetään, joskin tiivistetyssä muodossa, säännöstö, jota sovelletaan verovelvollisiin historiallisilla alueilla, sen henkilöllinen soveltamisala, kyseisen säännöstön soveltamisalaan kuuluvien luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden ja yleisen sääntelyn soveltamisalaan kuuluvien luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden kohtelun eroavaisuudet. Erilaisten verotuksellisten järjestelmien olemassaolo tuo todellisuudessa esiin aineellisen ongelman, joka käsitellään sopivassa yhteydessä eli siinä vaiheessa, kun arvioidaan kyseisiä toimenpiteitä valtiontukia koskevan yhteisön lainsäädännön valossa.

15. Edellä esitetyn perusteella katson, että yhteisöjen tuomioistuimen olisi vastattava espanjalaistuomioistuimen esittämään kysymykseen.

Sijoittautumisvapaus

16. Kysymyksensä ensimmäisessä osassa Tribunal Superior de Justicia tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta, onko Baskimaan lainsäädännön kaltaista lainsäädäntöä, joka koskee investointien tukemiseksi tarkoitettuja kiireellisiä toimenpiteitä, joita sovelletaan verovelvollisiin, jotka maksavat veronsa yksinomaan kyseisen alueen veroviranomaisille tai joiden verotuksellinen kotipaikka on tällä alueella tai jotka saavat sieltä suurimman osan liikevaihdostaan taikka joiden verotuksellinen kotipaikka on tällä alueella ja joiden itsehallintoalueelta saama liikevaihto edelliseltä tilivuodelta oli yli 25 prosenttia niiden koko liikevaihdosta, pidettävä EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan vastaisena, kun näitä samoja toimenpiteitä ei sovelleta muihin luonnollisiin henkilöihin tai oikeushenkilöihin, joilla on kotipaikka toisessa Euroopan yhteisöjen jäsenvaltiossa.

Taloudellista yhteistyöstä annetun lain mukaan (lain nro 12/81 6 §, sellaisena kuin kyseinen laki on muutettuna lailla nro 27/90), luonnollisiin henkilöihin ja oikeushenkilöihin, joiden asuin- tai kotipaikka ei ole Espanjan valtion alueella, sovelletaan valtion verolainsäädäntöä. Ne eivät siis saa Baskimaan verolainsäädännön mukaisia etuja.

17. Ennen kuin tutkitaan kysymyksen asiasisältöä on mielestäni hyödyllistä palata Espanjan hallituksen antamiin muutossäännöksiin, joihin jo edellä viittasin. Espanjan hallitus lisäsi 30.12.1994 annettuun lakiin edellä mainitun komission päätöksen 93/337/ETY mukaisesti kahdeksannen lisäsäännöksen, joka koski veroetujen ja avustusten myöntämistä Euroopan unionin kansalaisille, jotka eivät asu Espanjan alueella. Tämän säännöksen mukaan yhtiöillä, jotka toimivat Baskimaan historiallisilla alueilla ilman, että niillä olisi mahdollisuutta käyttää hyväkseen niiden myöntämiä verohelpotuksia, on oikeus saada valtion veroviranomaisilta palautuksena ne määrät, joita kyseiset yri-

tykset ovat todellisuudessa maksaneet yli sen, mitä niiden olisi pitänyt maksaa, jos ne olisivat voineet vedota historiallisten alueiden lainsäädäntöön. Espanjan hallitus katsoo, että tämän toimenpiteen ansiosta kaikki mahdollinen yhteisön oikeuden vastainen syrjintä on poistettu. Sen perusteella, mitä komissio on ilmoittanut Espanjan hallitukselle 3.2.1995 päivätyssä kirjeessä, se ei kiistä tätä näkemystä.

18. Tältä osin on vielä täsmennettävä, että yrityksen taseen kannalta on huomattava ero sen välillä, onko vapautus verosta annettu aikaisemmassa vaiheessa, kuten paikallisissa säännöstöissä on tehty, vai palautetaanko verot jälkikäteen takaisin, kuten Espanjan hallituksen korjaavan toimenpiteen mukaisessa menettelyssä. Maksuun ja palautukseen perustuva mekanismi ei poista syrjivää tilannetta, jossa ulkomaiset yritykset ovat. Ainakin niiden on käytettävä aikaa ja henkilöstöä hoitamaan hallinnollisia rutiineja, jotka ovat tarpeen palautuksen saamiseksi, ja tästä aiheutuu yritykselle ylimääräisiä kuluja. Lakiin nro 42/94 lisätyllä kahdeksannella lisäsäännöksellä ei siis mielestäni ole kyetty kokonaan poistamaan paikallisista säännöstöistä aiheutuvaa ulkomaisten yritysten syrjintää niihin yrityksiin nähden, joiden verotuksellinen kotipaikka on Baskimaassa.

19. Tarkastelen seuraavaksi kysymyksen aineellista sisältöä, ja heti aluksi on selvyyden vuoksi toistettava, että baskialueiden lainsäädännössä asetetaan veronhuojennusten myöntämisen edellytykseksi asuinpaikka tai verotuksellinen kotipaikka Baskialueella tai sieltä saadun liikevaihdon merkittävä prosenttiosuus kokonaisliikevaihdosta. Toisen jäsenvaltion yhtiö, joka haluaisi avata sivuliikkeen, kauppaedustajan liikkeen tai tytäryhtiön Baskimaassa mutta jatkaisi omaa toimintaansa (ja pitäisi siis edelleen verotuksellisen kotipaikkansa) lähtövaltiossa, ei voisi saada tällaisia tukia.

20. On muistettava, että sijoittautumisvapaus, joka myönnetään perustamissopimuksen 52 artiklassa jäsenvaltion kansalaisille ja johon kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia, merkitsee EY:n perustamissopimuksen 58 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 48 artikla) mukaan jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustetuille yhtiöille, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella, oikeutta harjoittaa toimintaansa kyseisessä jäsenvaltiossa sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen kautta. [9]

EY:n perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan soveltamisalalla yhtiön kotipaikan avulla pyritään samalla tavoin kuin luonnollisten henkilöiden kansalaisuudella määrittämään liittymää jonkin valtion oikeusjärjestykseen koskeva kriteeri. Kuten

9 — Asia C-1/93, Halliburton Services, tuomio 12.4.1994 (Kok. 1994, s. I-1137, 14 kohta).

yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa komissio vastaan Ranska antamassaan tuomiossa,[10] "sen hyväksyminen, että sijoittautumisen kohteena oleva jäsenvaltio voisi vapaasti soveltaa erilaista kohtelua ainoastaan sillä perusteella, että yhtiön kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, tekisi [— —] tämän määräyksen sisällöltään tyhjäksi".

21. Tätä periaatetta sovelletaan yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan myös niissä tilanteissa, joissa kansallisessa verolainsäädännössä myönnetään veronhuojennuksia yksinomaan niille yrityksille, joiden kotipaikka on valtion alueella. Vaikka yhdenmukaistavien toimenpiteiden puuttuessa välittömän verotuksen sääntely kuuluu lähtökohtaisesti jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta.[11] Syrjivä verokohtelu, joka estää sijoittautumisoikeuden käyttämisen tai rajoittaa sitä, kuuluu siis EY:n perustamissopimuksen soveltamisalaan.[12]

22. Tämän jälkeen on todettava yhteisöjen tuomioistuimen useaan kertaan korostaneen sitä, että sijoittautumisvapaus on yksi yhteisön perustavanlaatuisista periaatteista ja että sijoittautumisvapauden takaavilla määräyksillä annetaan niille, joille ne on osoitettu, absoluuttisia oikeuksia, joita voidaan rajoittaa vain yleiseen järjestykseen tai turvallisuuteen taikka kansanterveyteen liittyvien ensiarvoisen tärkeiden intressien vuoksi (EY:n perustamissopimuksen 56 artikla, josta on muutettuna tullut EY 46 artikla). Syrjivät kansalliset oikeussäännöt voivat olla perusteltuja ainoastaan tällaisissa erityisissä ja poikkeuksellisissa tilanteissa. Puhtaasti taloudellisilla näkökohdilla, kuten verotulojen menetyksellä tai veropetosten torjumisella, ei voida perustella perustamissopimuksessa taatun perusoikeuden rajoituksia.[13]

23. Baskimaan viranomaiset väittävät kuitenkin, että toteutetut toimenpiteet olisivat perusteltuja kansallisen verojärjestelmän yhtenäisyyden takaamiseksi. Niiden mielestä verovelvollisten erilainen kohtelu perustuu siihen, että liittymää koskevat kriteerit kuvastavat sisäistä toimivallanjakoa Baskimaan ja valtion veroviranomaisten välillä. Junta Foralit siteeraavat väitteensä tueksi asiassa Bachmann annettua tuomiota,[14] jossa yhteisöjen tuomioistuin käytti ensimmäistä kertaa käsitettä "verojärjestelmän yhtenäisyys" arvioidessaan verolainsäädäntöä ja sen vaikutuksia verovelvollisiin, joiden kotipaikka oli toisessa jäsenvaltiossa. Verojärjestelmän yhtenäisyyden käsitettä, jolla tarkoitetaan yleiseen etuun liittyvää pakottavaa syytä, jonka perusteella perustamissopimuksessa taattuja taloudellisia perusvapauksia voidaan rajoittaa, on myöhemmin täsmen-

10 — Asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986 (Kok. 1986, s. 273, 18 kohta).

11 — Asia C-246/89, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 4.10.1991 (Kok. 1991, s. I-4585); asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225); asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996 (Kok. 1996, s. I-3089); asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2471) ja asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998 (Kok. 1998, s. I-4695).

12 — Asia C-330/91, Commerzbank, tuomio 13.7.1993 (Kok. 1993, s. I-4017).

13 — Asia C-288/89, Collectieve Antennevoorziening Gouda ym., tuomio 25.7.1991 (Kok. 1991, s. I-4007) ja asia C-484/93, Svensson ja Gustavsson, tuomio 14.11.1995 (Kok. 1995, s. I-3955).

14 — Asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-249, 28 kohta).

netty ja tutkittu muissa, muun muassa asioissa Svensson ja Gustavsson,[15] Asscher[16] ja Futura Partipations ja Singer[17] annetuissa tuomioissa.

24. Kun jätetään arvioimatta sitä, voitaisiinko tähän poikkeukseen vedota ilmeisen syrjivien toimenpiteiden yhteydessä,[18] tässä tilanteessa ei mielestäni voida käyttää perusteluna tarvetta suojella Espanjan verojärjestelmän yhtenäisyyttä. Edellä mainituista tuomioista nimittäin ilmenee, että käsitteen "yleiseen etuun liittyvä pakottava syy" soveltaminen sijoittautumisvapautta ja palvelujen tarjoamisen vapautta rajoittavien kansallisten toimenpiteiden perustelemiseksi edellyttää suoraa yhteyttä veron ja vähennyksen välillä kyseisen verojärjestelmän sisällä. Erityisesti edellytetään, että valtion verotuksen perusteella saamien määrien ja verovelvolliselle vähennyksen muodossa palautettujen määrien välillä on korvaussuhde.[19]

Verojärjestelmän yhtenäisyys, johon yhteisöjen tuomioistuin viittaa, ei koske, kuten Baskimaan viranomaiset katsovat, verotukseen liittyvän toimivallan jakoa jäsenvaltion sisällä vaan erityistä yhteyttä kahden toimenpiteen välillä, joista toinen on miinusmerkkinen ja toinen plusmerkkinen, saman verojärjestelmän sisällä. Nyt käsiteltävissä asioissa Espanjan verojärjestelmän sisällä ei ole yhtään veroa, jonka voitaisiin katsoa olevan suorassa yhteydessä baskialueiden lainsäädännössä niihin yhtiöihin, joilla on siellä verotuksellinen kotipaikka, sovellettuihin vähennyksiin.

25. Tästä syystä katson, että edellytykset, joita Baskimaan lainsäädännössä asetetaan veronhuojennusten saamiselle, ovat perustamissopimuksen 52 artiklassa tarkoitettu syrjivä toimenpide, ja esitän, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi Tribunal Superior del País Vascon esittämän kysymyksen ensimmäiseen osaan seuraavasti: lainsäädäntöä, joka koskee investointien tukemiseksi tarkoitettuja kiireellisiä verotuksellisia toimenpiteitä, joita sovelletaan verovelvollisiin, jotka maksavat veronsa yksinomaan Baskimaan historiallisten alueiden veroviranomaiselle tai joiden verotuksellinen kotipaikka on tällä alueella tai jotka saavat suurimman osan liikevaihdostaan siellä taikka joiden verotuksellinen kotipaikka on tällä alueella ja joiden itsehallintoalueelta saama liikevaihto edelliseltä tilivuodelta oli yli 25 prosenttia niiden koko liikevaihdosta, on pidettävä perustamissopimuksen 52 artiklan vastaisena, kun näitä samoja toimenpiteitä ei sovelleta muihin luonnollisiin henkilöihin tai oikeushenkilöihin, jotka asuvat tai joilla on kotipaikka toisessa Euroopan yhteisöjen jäsenvaltiossa.

15 — Edellä alaviitteessä 13 mainitun tuomion 16—18 kohta.

16 — Edellä alaviitteessä 11 mainitun tuomion 56—60 kohta.

17 — Edellä alaviitteessä 11 mainittu tuomio.

18 — Viittaan tältä osin ratkaisuehdotukseen, jonka olen esittänyt 10.6.1999 asiassa C-55/98, Vestergaard, 27 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

19 — Asiassa Bachmann henkivakuutusmaksujen vähennysoikeudesta johtunut verotulojen menetys korvattiin eläkkeistä, elinkoroista ja vakuutuksenantajien maksamista pääomista kannetulla verolla. Asiassa Svensson ja Gustavsson yhteisöjen tuomioistuin täsmensi lisäksi, ettei tällaisen yhteyden olemassaolo riitä; kyseisten kahden toimenpiteen välillä on oltava suora yhteys. Kyseisessä asiassa, joka liittyi asumistukijärjestelmään, jossa tuki annettiin sellaisista luottolaitoksista otettujen lainojen korkohyvityksenä, joilla oli kotipaikka maan alueella, yhteisöjen tuomioistuin totesi (em. tuomion 18 kohta), että "tässä tapauksessa ei kuitenkaan ole suoraa yhteyttä yhtäältä korkotuen myöntämisen ja toisaalta sen välillä, että korkotuki rahoitetaan verottamalla rahalaitosten saamia voittoja."

Valtiontuen käsite

26. Ennakkoratkaisukysymyksen toisessa osassa kansallinen tuomioistuin tiedustelee, ovatko edellä mainitut Baskimaan viranomaisten käyttöön ottamat investointituet sopusoinnussa perustamissopimuksen valtiontukia koskevien määräysten kanssa (perustamissopimuksen 92 artikla ja sitä seuraavat artiklat).

27. Tältä osin on heti aluksi korostettava, että arviointi, jonka kansallinen tuomioistuin tekee mahdollisesti yhteisöjen tuomioistuimen avustuksella siitä, onko kansallista toimenpidettä pidettävä perustamissopimuksen 92 artiklassa tarkoitettuna valtiontukena, on tärkeä, koska jos tähän vastattaisiin myöntävästi, tukitoimenpiteitä voitaisiin pitää lähtökohtaisesti lainvastaisina, mikäli niitä ei ole ilmoitettu komissiolle EY:n perustamissopimuksen 93 artiklan 3 kohdan (josta on tullut EY 88 artiklan 3 kohta) mukaisesti. Nyt käsiteltävien asioiden oikeudenkäynnissä keskushallinto on nostanut kumoamiskanteen paikallisista säännöstöistä siltä osin kuin niillä myönnetään edullinen verokohtelu yrityksille, joiden kotipaikka on historiallisilla baskialueilla. Tässä yhteydessä kansallisen tuomioistuimen on arvioitava sitä, täyttyvätkö tässä tapauksessa edellytykset, joiden on täytyttävä, jotta kansallista toimenpidettä voitaisiin pitää 92 artiklassa tarkoitettuna "tukena". Kansallisen tuomioistuimen toimivaltaa tilanteessa, jossa tukia ei ole ilmoitettu, koskevan yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön[20] perusteella myöntävä vastaus merkitsisi siis sitä, että espanjalaistuomioistuin voisi kumota paikalliset säännöstöt sillä perusteella, että niitä annettaessa on rikottu perustamissopimuksen 93 artiklan mukaista velvollisuutta ilmoittaa tuesta komissiolle.[21] Kansallinen tuomioistuin ei sitä vastoin voi antaa ratkaisua tukitoimenpiteiden soveltuvuudesta yhteismarkkinoille, koska perustamissopimuksen mukaan tätä koskeva arviointi kuuluu komissiolle, mutta se voi päättää 93 artiklan 3 kohdan soveltamiseksi, kuuluuko toteutettu toimenpide valtiontuen käsitteen piiriin.[22] Tätä tarkoitusta varten kansallinen tuomioistuin voi, kuten tässäkin tapauksessa, esittää ennakkoratkaisukysymyksen perustamissopimuksen 92 artiklan tulkinnasta, tai sen on esitettävä se, jos kyseessä on sellainen tuomioistuin, jonka ratkaisuista ei kansallisen oikeuden mukaan voida valittaa.

28. Tämän jälkeen on arvioitava sitä, kuuluvatko Baskimaan viranomaisten toteut-

20 — Ks. mm. asia C-39/94, SFEI ym., tuomio 11.7.1996 (Kok. 1996, s. I-3547, 39 kohta), jossa yhteisöjen tuomioistuin täsmensi, että "se, että asia joutuu kansallisen tuomioistuimen käsiteltäväksi, johtuu 93 artiklan 3 kohdan viimeisessä virkkeessä määrätyn, suunniteltujen tukien toteuttamista koskevan kiellon välittömästä oikeusvaikutuksesta". Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on vielä täsmentänyt, että "tässä artiklassa tarkoitettua toteuttamista koskevaa kieltoa sovelletaan välittömästi jokaiseen sellaiseen tukeen, joka on toteutettu ilman, että siitä on annettu tieto".

21 — Em. tuomion 39 kohta. Ks. viimeksi julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin ratkaisuehdotus asiassa C-295/97, Rinaldo Piaggio, tuomio 17.6.1999 (Kok. 1999, s. I-3735, ratkaisuehdotuksen 24—27 kohta).

22 — Kuten yhteisöjen tuomioistuin on useaan kertaan täsmentänyt (asia 78/76, Steinike ja Weinlig, tuomio 22.3.1977, Kok. 1977, s. 595, 14 kohta; Kok. Ep. III, s. 341; asia C-189/91, Kirsammer-Hack, tuomio 30.11.1993, Kok. 1993, s. I-6185, 14 kohta ja em. asiassa SFEI ym. annetun tuomion 49 kohta), "jotta kansallinen tuomioistuin voisi määrittää, kuuluuko sellainen toimenpide, johon valtio on ryhtynyt ottamatta huomioon 93 artiklan 3 kohdassa määrättyä alustavaa tutkintamenettelyä, tämän artiklan soveltamisalaan, se voi joutua tulkitsemaan perustamissopimuksen 92 artiklassa tarkoitettua tuen käsitettä".

tamat toimenpiteet todellisuudessa 92 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun tuen käsitteen piiriin. Selvityksessä on käsiteltävä erityisesti seuraavia kolmea seikkaa: onko Espanjan valtio vastuussa kyseisistä toimenpiteistä, ovatko yritykset saaneet julkisen vallan toimenpiteen ansiosta merkittävää etua tai huomattavia voittoja, ja onko valtion toimenpide siinä mielessä erityinen, että sillä pyritään suosimaan tiettyjä yrityksiä tai tiettyjä tuotannonaloja.

29. On mielestäni aivan selvää, että Junta Foralien niille taloudellisesta yhteistyöstä 13.5.1981 annetulla lailla nro 12 annetun toimivallan nojalla toteuttamat toimenpiteet ovat tukea, joka on annettu veronhuojennuksina ja josta valtio on vastuussa.

30. Ensimmäisestä edellä mainitusta edellytyksestä, joka koskee käytännössä toteutettujen toimenpiteiden lukemista perustamissopimuksen 92 artiklassa tarkoitetun tuen käsitteen piiriin, on vain todettava, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että tuen käsite on yleisluonteisempi kuin avustuksen käsite sen vuoksi, että tuella ei tarkoiteta "ainoastaan konkreettisia suorituksia, kuten avustuksia, vaan myös toimenpiteitä, jotka eivät ole avustuksia sanan suppeassa merkityksessä mutta jotka eri tavoin alentavat yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja ovat siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan avustusten kaltaisia". [23] Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Banco Exterior de España antamassaan tuomiossa erityisesti täsmentänyt toimenpiteistä, joihin sisältyy veronhuojennuksia, että "toimenpide, jolla viranomaiset myöntävät tietyille yrityksille verovapautuksen, joka — vaikka valtion varoja ei siirretäkään — asettaa kyseisen edun saajat muita verovelvollisia edullisempaan asemaan, on perustamissopimuksen 92 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua tukea". [24] Voidaan siis tehdä se päätelmä, että nyt käsiteltävien asioiden kohteena olevat paikalliset säännöstöt merkitsevät tukea, koska niiden vaikutuksesta kevennetään niiden yritysten verotaakkaa, jotka kuuluvat kyseisten säännöstöjen henkilölliseen soveltamisalaan.

31. Siitä, onko jäsenvaltio vastuussa toimenpiteistä, joita itsehallinnolliset yksiköt ovat toteuttaneet, kuten tässä tapauksessa, on riittävää muistuttaa yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Saksa vastaan komissio antamasta tuomiosta. [25] Asian kohteena oli tukijärjestelmä, jonka Nordrhein-Westfalenin osavaltio oli ottanut käyttöön alueen taloudellisen rakenteen kehittämistä koskeneen ohjelman yhteydessä tiettyihin sen alueen osiin sijoittautuneiden yritysten hyväksi. Alueellinen säännöstö oli annettu liittovaltion puitelain nojalla. Arvioidessaan sitä, oliko komission päätös, jossa katsottiin alueellisen tukiohjelman olevan yhteismarkkinoille soveltumaton, laillinen, yhteisöjen tuomioistuin täsmensi aluksi, että "vaikka tämän tukiohjelman on hyväksynyt osavaltio tai alueellinen yhteisö eikä liittovaltio tai keskushallinto, se ei estä perustamissopimuksen 92 artiklan 1 koh-

23 — Asia 30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. korkea viranomainen, tuomio 23.2.1961 (Kok. 1961, s. 1); viimeksi asia C-387/92, Banco Exterior de España, tuomio 15.3.1994 (Kok. 1994, s. I-877) ja asia C-200/97, Ecotrade, tuomio 1.12.1998 (Kok. 1998, s. I-7907).

24 — Em. tuomion 14 kohta; asia C-6/97, Italia v. komissio, tuomio 19.5.1999 (Kok. 1999, s. I-2981, 16 kohta).

25 — Asia 248/84, Saksa v. komissio, tuomio 14.10.1987 (Kok. 1987, s. 4013).

dan soveltamista, kun kyseisessä artiklassa asetetut edellytykset täyttyvät. Kun siinä mainitaan jäsenvaltion tuki tai valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, sillä tarkoitetaan kaikkia julkisista varoista rahoitettua tukea. Tästä seuraa, että jäsenvaltioiden alueellisten ja paikallisten yksiköiden myöntämien tukien soveltuvuus yhteismarkkinoille, *riippumatta niihin liittyvistä säännöistä ja niiden nimityksestä*,[26] on tutkittava perustamissopimuksen 92 artiklassa tarkoitetulla tavalla".[27] Alueellisten yksiköiden myöntämiä tukia käsiteltiin myös asiassa Exécutif régional wallon ja Glaverbel vastaan komissio, jossa yhteisöjen tuomioistuin antoi ratkaisun 8.3.1988 julistamallaan tuomiolla.[28] Kyseisessä asiassa yhteisöjen tuomioistuin tutki Vallonian alueen viranomaisten nostaman kanteen perusteella, oliko Belgian valtiolle osoitettu päätös, jossa katsottiin tuotantotukia, jotka edellä mainitun alueellisen viranomaisen oli tarkoitus myöntää, koskevan hankkeen olevan yhteismarkkinoille soveltumaton, laillinen.[29] Vaikka alueelliset yksiköt olisivat hyväksyneet konkreettiset tukitoimenpiteet tai myöntäneet tukea, valtio on silti niistä vastuussa, kun sovelletaan valtiontukia koskevia yhteisön oikeussääntöjä. Näin ollen nyt käsiteltävien asioiden kohteena olevat säännöstöt kuuluvat perustamissopimuksen 92 artiklan soveltamisalaan.

32. Edellä mainituista edellytyksistä kolmas, jonka mukaan tuen on "suosittava tiettyjä yrityksiä tai tiettyjä tuotannonaloja", edellyttää syvällisempää selvitystä Baskimaan viranomaisten käyttöön ottamien investointien tukemiseen tarkoitettujen toimenpiteiden luonteesta. On näet selvitettävä, ovatko nämä toimenpiteet todellisuudessa "valtiontukea", jolla annetaan kilpailuetu yleiseen järjestelmään kuuluviin yrityksiin nähden, vai yleisluonteinen toimenpide, joka kuuluu valtion poliittisiin ja taloudellisiin valintoihin ja jota ei valvota yhteisön tasolla EY:n perustamissopimuksen 92 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen määräysten mukaisesti vaan jota mahdollisesti koskevat muut vähemmän ankarat perustamissopimuksen määräykset.[30] Tässä tarkoituksessa voidaan ensi arviolta tarkoittaa "yleisluonteisilla toimenpiteillä" lakeja tai asetuksia, joita sovelletaan yleisesti tietyn jäsenvaltion alueella, kun taas valtion toi-

26 — Kursivointi tässä.

27 — Em. tuomion 17 kohta. Seuraavassa kohdassa yhteisöjen tuomioistuin lisäsi, että "tukiohjelmat voivat joko koskea kokonaista talouden alaa tai niillä voi olla aluepoliittinen päämäärä, jolloin niillä on tarkoitus kannustaa yrityksiä investoimaan tietylle alueelle". Molemmissa tapauksissa kyseessä ovat toimenpiteet, jotka kuuluvat perustamissopimuksen 92 artiklassa tarkoitetun tuen käsitteen piiriin.

28 — Yhdistetyt asiat 62/87 ja 72/87, Exécutif régional wallon ja Glaverbel v. komissio, tuomio 8.3.1988 (Kok. 1988, s. 1573).

29 — Se, että valtiot ovat vastuussa tukitoimenpiteistä, joita alueelliset yksiköt toteuttavat, voidaan itse asiassa johtaa perustamissopimuksen mukaisesta yleisestä järjestelmästä, jonka mukaan valtio on komission ainoa vastapuoli tukia koskevassa tutkintamenettelyssä ja kaikissa perustamissopimuksen 93 artiklan mukaisen keskitetyn arvioinnin myöhemmissä vaiheissa. Viittaan tässä yhteydessä asiassa 130/83, komissio v. Italia, 11.7.1984 annettuun tuomioon (Kok. 1984, s. 2849). Kyseisessä tuomiossa, jossa Italian todettiin jättäneen noudattamatta komission päätöstä, jossa Sisilian alueen alueellisen lainsäädännön nojalla myöntämien tiettyjen avustusten ja tukien todettiin olevan yhteismarkkinoille soveltumattomia, yhteisöjen tuomioistuin ei hyväksynyt Italian hallituksen esittämää huomautusta siitä, että se oli useaan kertaan vaatinut Sisilian aluehallintoa kumoamaan komission päätöksessä tarkoitetut säännökset (tuomion 3 kohta).

30 — Viittaan EY:n perustamissopimuksen 99 artiklaan (josta on tullut EY 93 artikla), jossa annetaan neuvostolle toimivalta antaa säännöksiä verolainsäädännön yhdenmukaistamisesta.

menpiteitä, joilla suositaan tiettyjä talouden aloja tai tiettyjä toimijoita toisiin nähden, on pidettävä 92 artiklassa tarkoitettuina "tukina".

33. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ei mielestäni voida varmuudella johtaa sellaista yleistä kriteeriä, jonka avulla näiden kahden käsitteen välinen ero voitaisiin varmalla tavalla määrittää. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä on tähän mennessä määritetty toimenpiteen erityisyyttä lähinnä siten, että on otettu huomioon *tuen saajat*: tietyille aloille,[31] tietylle yritykselle[32] tai tietyllä alueella sijaitseville yrityksille[33] kohdistetut tuet. Toinen kriteeri, jota julkisasiamies Darmon käytti asiassa Sloman Neptun antamassaan ratkaisuehdotuksessa,[34] perustuu sitä vastoin toimenpiteen *poikkeuksellisuuteen* sen yleisen järjestelmän rakenteeseen nähden, johon se liittyy.

34. Nyt käsiteltävissä asioissa ovat kyseessä veronhuojennukset, joita on myönnetty yksinomaan yrityksille, jotka täyttävät paikallisissa säännöstöissä asetetut edellytykset, eli lähinnä yrityksille, joiden verotuksellinen kotipaikka on Baskimaassa. Asianomaiset kolme historiallista aluetta myöntävät tällaisia veronhuojennuksia taloudellisesta yhteistyöstä vuonna 1981 annetun lain nojalla. Kyseisessä laissa annetaan niille laaja itsemääräämisoikeus päättää välittömistä veroista.

35. Junta Foralien antamia säännöstöjä on mielestäni pidettävä perustamissopimuksen 92 artiklassa tarkoitettuina "tukina" eikä yleisinä talouspoliittisina toimenpiteinä. Nämä toimenpiteet ovat valikoivia sekä tuen saajien osalta että lainsäädäntötoimen yleisestä järjestelmästä poikkeavuuden osalta. Ne on tarkoitettu yksinomaan yrityksille, jotka sijaitsevat kyseisen jäsenvaltion tietyllä alueella, ja niillä annetaan näille yrityksille etu, jota eivät voi saada sellaiset yritykset, jotka haluavat harjoittaa samanlaista taloudellista toimintaa kyseisen valtion muilla alueilla.

36. Toisin kuin pääasian vastaajat ja Espanjan hallitus väittävät, näitä toimenpiteitä ei mielestäni voida perustella myöskään Espanjan oikeusjärjestyksen veroasioita koskevan toimivallan jaon erityispiirteillä. Edellä mainitut osapuolet pyrkivät tekemään eron niiden valtion toteuttamien verotoimenpiteiden, joiden soveltamisala rajoittuu alueen tietylle osalle, ja yleisluonteisten toimenpiteiden, joita toimivaltainen viranomainen toteuttaa kyseisen alueen sisällä, välille. Niiden

31 — Asia 173/73, Italia v. komissio, tuomio 2.7.1974 (Kok. 1974, s. 709, 12, 27 ja 28 kohta; Kok. Ep. II, s. 323).

32 — Em. 2.7.1974 annettu tuomio ja yhdistetyt asiat 67/85, 68/85 ja 70/85, Van der Kooy ym., tuomio 2.2.1988 (Kok. 1988, s. 219).

33 — Edellä alaviitteessä 25 mainittu asia Saksa v. komissio.

34 — Yhdistetyt asiat C-72/91 ja C-73/91, Sloman Neptun, tuomio 17.3.1993 (Kok. 1993, s. I-887).

mukaan ensin mainitussa tapauksessa valikoidaan verovelvollisia, koska toimenpiteen soveltamisala rajoitetaan vain osaan verovelvollisista, mutta jälkimmäisessä tapauksessa valikoivuus puuttuu, sillä toimenpide kohdistetaan kaikkiin verovelvollisiin, joihin paikallisviranomaisten verosäännöstö toimivallan jakoa koskevien sääntöjen mukaisesti kohdistuu.

Nämä osapuolet lisäävät, että näin ollen säännöt, joiden perusteella verotusta koskevaa toimivaltaa on jaettu historiallisten alueiden viranomaisille, eivät eroa säännöistä, jotka koskevat toimivallan jakoa kahden Euroopan unionin jäsenvaltion itsenäisten veroviranomaisten välillä. Verojärjestelmien välinen ero ei voi olla perustamissopimuksen 92 artiklassa tarkoitettua valtiontukea, kun ainoa keino korjata markkinoille aiheutuneet vääristymät olisi toteuttaa kansallista lainsäädäntöä yhdenmukaistavia toimenpiteitä. Jos sitä vastoin katsottaisiin, että verotusta koskevan toimivallan jako valtion ja historiallisten alueiden välillä on ristiriidassa valtiontukia koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa, se merkitsisi Espanjan valtion perustuslaillisen rakenteen arvostelua.

37. En voi hyväksyä tätä päätelmää. Se, että riidanalaiset toimenpiteet ovat toteuttaneet sellaiset alueelliset yhteisöt, joilla on kansalliseen oikeusjärjestykseen perustuva yksinomainen toimivalta, on todellisuudessa, kuten komissio on huomauttanut, vain muodollinen seikka, joka ei ole riittävä peruste paikallisten säännöstöjen soveltamisalaan kuuluvien yritysten edullisemmalle kohtelulle. Jos näin ei olisi, valtio voisi helposti välttää valtiontukia koskevien yhteisön oikeussääntöjen soveltamisen alueensa tietyissä osissa pelkästään muuttamalla tiettyä alaa koskevan toimivallan sisäistä jakoa, jolloin se voisi vedota tämän tietyn alueen osalta kyseisen toimenpiteen "yleisluonteisuuteen". Tämä ratkaisu ei olisi perusteltavissa myöskään yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa, sillä sen mukaan 92 artiklaan sisältyvä ilmaisu "muodossa tai toisessa" merkitsee sitä, että tulkitsijan on selvitettävä tuen vaikutukset, eikä sitä, millainen elin tuen on myöntänyt tai mikä sen toimivalta on valtionsisäisten sääntöjen perusteella.[35] Edellä mainitussa asiassa Exécutif régional wallon vastaan komissio[36] yhteisöjen tuomioistuin esimerkiksi tulkitsi valtiontuen käsitettä sellaisten toimenpiteiden osalta, jotka oli toteuttanut Vallonian alueellinen toimivallan käyttäjä, vaikkakin sellaisen valtion tasolla annetun lain nojalla, jolla otettiin käyttöön taloudellista kehitystä edistäviä toimenpiteitä. Edellä mainitussa asiassa Saksa vastaan komissio yhteisöjen tuomioistuin puolestaan totesi, ettei asianomaisen valtion sisäistä perustuslaillista rakennetta voida ottaa huomioon, ja korosti sitä, että kun 92 artiklassa "mainitaan jäsenvaltion tuki tai valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, sillä tarkoitetaan kaikkea julkisista varoista rahoitettua tukea. Tästä seuraa, että jäsenvaltioiden alueellisten ja paikallisten yksi-

35 — Ks. asia 323/82, Intermills v. komissio, tuomio 14.11.1984 (Kok. 1984, s. 3809).

36 — Em. tuomion 6 kohta: "Toinen kantajista on Vallonian alueellinen toimielin, joka on Belgiassa sovellettavien sääntöjen mukaan tällä hetkellä toimivaltainen elin myöntämään tukea Valloniassa sijaitseville yrityksille".

köiden myöntämien tukien soveltuvuus yhteismarkkinoille, *riippumatta niihin liittyvistä säännöistä ja niiden nimityksestä*,[37] on tutkittava perustamissopimuksen 92 artiklassa tarkoitetulla tavalla".[38] Edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Italia antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin velvoitti keskushallinnon ryhtymään tarpeellisiin toimenpiteisiin sellaisten tukitoimien poistamiseksi, joita Sisilian alue oli ottanut lailla käyttöön yksinomaiseen toimivaltaansa koskevilla aloilla. Tästä oikeuskäytännöstä ilmenee yksiselitteisesti, että kaikki toimenpiteet, joilla annetaan kilpailuetu vain niille yrityksille, jotka tekevät investointeja jäsenvaltion tietylle alueelle, ovat kyseisen valtion vastuulla, eikä niitä siis lähtökohtaisesti voida pitää valtion verojärjestelmän kannalta yleisluonteisina toimenpiteinä.

38. Tähän on vielä lisättävä, kuten komissiokin on huomauttanut, että "järjestelmän luonne ja rakenne", jotka yhteisöjen tuomioistuimen mukaan[39] voivat olla peruste yleisesti sovellettavasta säännöstöstä poikkeavalle kohtelulle, eivät viittaa muodollisiin seikkoihin kuten kyseisen alueellisen yksikön itsemääräämisoikeuden asteeseen, vaan siihen, että on olemassa tosiasiallisesti erilainen tilanne, jossa poikkeaminen yleisistä säännöistä on perusteltua. Nyt käsiteltävissä asioissa on kuitenkin vaikeaa yksilöidä, mitkä järjestelmän luonteeseen ja rakenteeseen liittyvät seikat olisivat sellaisia, että Baskimaan säännöstöistä johtuva erilainen kohtelu olisi perusteltua. Baskialueiden verotuksellinen itsehallinto ei näet perustu mihinkään kyseisen alueen taloudellisiin toimintaedellytyksiin liittyviin erityispiirteisiin, kuten työllisyyteen, tuotantokustannuksiin, infrastruktuureihin tai työvoimakustannuksiin, jotka välillisesti edellyttäisivät erilaista verokohtelua Espanjan muilla alueilla voimassa olevaan järjestelmään nähden. Kyseisten säännöstöjen muodostaman järjestelmän ainoa sisältö on tukea historiallisille alueille tehtäviä investointeja. Perustelut, joita Baskimaan viranomaiset ovat käyttäneet kyseisiä säännöstöjä antaessaan, osoittavat, että ne ovat suhdanteisiin liittyviä toimenpiteitä, joilla pyritään parantamaan niiden yritysten kilpailukykyä, joihin säännöstöjä sovelletaan, jotta ne kykenisivät vastaamaan markkinoiden haasteisiin. Tästä ilmenee jälleen selkeästi, että kyseiset toimenpiteet poikkeavat selvästi verolainsäädännön normaalista rakenteesta.

37 — Kursivointi tässä.

38 — Em. tuomion 17 kohta.

39 — Edellä alaviitteessä 31 mainittu asia Italia v. komissio ja asia C-353/95 P, Tiercé Ladbroke v. komissio, tuomio 9.12.1997 (Kok. 1997, s. I-7007).

Ratkaisuehdotus

39. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi Tribunal Superior de Justicia del País Vascon esittämään kysymykseen seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 52 ja 92 artiklaa (joista on muutettuina tullut EY 43 ja EY 87 artikla) on tulkittava siten, että sellaista jäsenvaltion itsehallintoalueeseen kuuluvalla alueella sovellettavaa lainsäädäntöä, joka koskee investointien tukemiseksi ja taloudellisen toiminnan edistämiseksi tarkoitettuja kiireellisiä verotuksellisia toimenpiteitä, joita sovelletaan verovelvollisiin, jotka maksavat veronsa yksinomaan kyseisen alueen veroviranomaisille tai joiden verotuksellinen kotipaikka on tällä alueella tai jotka saavat sieltä suurimman osan liikevaihdostaan taikka joiden verotuksellinen kotipaikka on tällä alueella ja joiden sieltä saama liikevaihto edelliseltä tilivuodelta oli yli 25 prosenttia niiden koko liikevaihdosta, on pidettävä kyseisten perustamissopimuksen määräysten vastaisena, kun näitä samoja toimenpiteitä ei sovelleta muihin luonnollisiin henkilöihin tai oikeushenkilöihin, jotka asuvat tai joilla on kotipaikka muualla samassa valtiossa tai muussa Euroopan yhteisöjen jäsenvaltiossa.