FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT ANTONIO SAGGIO

föredraget den 1 juli 1999 *

1. Tribunal Superior de Justicia del País Vasco har genom tre likalydande beslut om hänskjutande till domstolen ställt en fråga rörande tolkningen av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) och artikel 92 i EG-fördraget (nu artikel 87 EG i ändrad lydelse). Domstolen skall bedöma huruvida brådskande skatteåtgärder till stöd för investeringar i och stimulans av ekonomisk verksamhet, som antagits av tre myndigheter inom det självstyrande området Baskien, är förenligt med ovannämnda regionala bestämmelser ("normas forales").

Den nationella lagstiftningen och regionala "normas forales"

2. Förhållandet mellan den spanska staten och det självstyrande området Baskien på skatteområdet regleras genom *concierto económico* (nedan kallad Concierto), antagen genom lag nr 12/1981 av den 13 maj, [1] senare ändrad genom lag nr 27/1990 av den 26 december. [2] Lagen ger de baskiska Territorios históricos (beteckning på de baskiska regionerna) behörighet att reglera skattesystemet inom sitt territorium. Undantagna är skatter som är en del av tullintäkterna, skatter där uppbörd sker genom skattemonopol och alkoholskatter, vilka staten ensam har behörighet att reglera.

3. I kapitel 1 i Concierto fastställs anknytningskriterier för varje skatt i syfte att avgränsa den lokala respektive den centrala skattemyndighetens behörighet i förhållande till varandra. Behörighetsfördelningen sker på grundval av solidaritetsprincipen, vilket innebär att varken direkta eller indirekta skattelättnader skall medges, och att inte heller subventioner som innebär återbetalning av skatt skall beviljas (artikel 4.8). Det fastställs att de bestämmelser som utfärdas av de behöriga myndigheterna i de baskiska Territorios históricos inte får innebära en inskränkning av konkurrensen mellan företag eller snedvrida resurstilldelningen och den fria rörligheten för kapital och arbetskraft (artikel 4.11). Slutligen fastställs att Conciertos tillämpning inte får innebära att det totala effektiva skattetrycket blir lägre än det som tillämpas inom det gemensamma spanska territoriet (artikel 4.12).

Enligt artikel 6 i Concierto har den spanska staten dessutom exklusiv behörighet att förvalta, kontrollera, revidera och indriva

* Originalspråk: italienska.

1 — *Boletín Oficial del Estado* av den 28 maj 1981.

2 — *Boletín Oficial del Estado* av den 27 december 1990.

samtliga skatter där den skattskyldige är en fysisk person eller ett företag, antingen det är en juridisk person eller inte, som enligt den statliga skattelagstiftningen inte har sitt hemvist inom Spaniens territorium. I artikel 7.1 föreskrivs slutligen om inkomstbeskattning av fysiska personer att denna skatt faller under det självstyrande områdets lagstiftning och skall tas ut av den på territoriell grund kompetenta Diputación Foral (motsvarar ungefär landsting), när den skattskyldige stadigvarande vistas i Baskien. I artikel 18 i Concierto fastställs grunderna för beskattning av bolag.

4. Med stöd av den lagstiftningsbehörighet som tilldelas genom ovan nämnda bestämmelser antog de tre Juntas Generales (motsvarar ungefär landstingsstyrelser) för Diputaciones Forales i Guipúzcoa, Álava och Vizcaya "normas forales" nr 11/93 av den 26 juni 1993, nr 18/93 av den 5 juli 1993, respektive nr 5/93 av den 24 juni 1993, om brådskande skatteåtgärder till stöd för investeringar i och stimulans av ekonomisk verksamhet. För perioden från ikraftträdandet till den 31 december 1994 fastställs genom "normas forales" en rad skattelättnader inom områdena bolagsbeskattning och inkomstbeskattning. De vidtagna åtgärderna gav bolag och fysiska personer som var skattskyldiga i de baskiska territorierna vissa förmåner som inte gällde för bolag och fysiska personer som lydde under det gemensamma skattesystemet. För juridiska personer var det närmare bestämt fråga om undantag från och nedsättning av, eller avdrag från skatter vid nyetablering av företag, investeringar i anläggningstillgångar, investeringar i forskning och utveckling, exportfrämjande investeringar, nedskrivning av nyanskaffade tillgångar, finansiering av småföretag och rekrytering och utbildning av personal. Samma skattelättnader var tillämpliga på fysiska inkomstskatteskyldiga personer, som utövar yrkes- eller näringsverksamhet och vars nettoinkomst bestäms genom "estimación directa" (direkt fastställelse av skatteunderlaget).

Den personkrets som omfattas av skattelättnadernas tillämpningsområde bestäms i ovan nämnda "normas forales" med utgångspunkt från tre "hopkopplade" kriterier. De aktuella bestämmelserna tillämpas i första hand på skattskyldiga som betalar skatt uteslutande till den Diputación Foral som avfattat bestämmelserna, i andra hand på skattskyldiga som betalar skatt både till den Diputación Foral som avfattat bestämmelserna och någon annan Diputación Foral, som har sitt skattemässiga hemvist inom det Territorio histórico vars Diputación Foral utfärdade bestämmelsen eller, om den skattskyldige har sitt hemvist inom det gemensamma spanska territoriet, som bedriver merparten av sin verksamhet inom det territorium som hör till den Diputación Foral som avfattat bestämmelsen, och slutligen på skattskyldiga som betalar skatt både till den Diputación Foral som avfattat bestämmelsen och till statsförvaltningen, eller till den Diputación Foral som avfattat bestämmelsen, till någon annan Diputación Foral och till statsförvaltningen, som har sitt skattemässiga hemvist inom det Territorio histórico vars Diputación Foral avfattat bestämmelsen och där andelen av den verksamhet som bedrevs i Baskien föregående räkenskapsår översteg 25 procent av den totala verksamheten.

I fråga om inkomstskatt för fysiska personer skall de skattelättnader som föreskrivs i "normas forales" tillämpas för skattskyldiga som stadigvarande vistas inom Diputaciones Forales i Guipúzcoas, Álavas och Viszcayas territorier.

5. Den nationella domstolen har i beslutet om hänskjutande förklarat att tillämpningen av de ovannämnda bestämmelserna medförde att de skattskyldiga som inte var bosatta inom Spaniens territorium kom att lyda under de statliga skattelagarna och därmed utestängdes från den hypotetiska möjligheten att åtnjuta de skattelättnader som föreskrivs i de omtvistade "normas forales".

6. Slutligen måste påpekas att kommissionen genom beslut 93/337/EEG av den 10 maj 1993 [3] riktat till Konungariket Spanien har uttalat sig om "normas forales" nr 28/1988, nr 8/1988 och nr 6/1988 antagna av Diputaciones Forales i Álava, Vizcaya respektive Guipúzcoa. Det gällde åtgärder omfattande skattelättnader identiska med dem som föreskrivs i de "normas forales" som är föremål för den nationella tvisten. I beslutet har kommissionen hävdat att skattelättnaderna till stöd för investeringar, till den del åtgärderna avsåg bolagsskatt och inkomstskatt, enligt artikel 92.1 i EG-fördraget var oförenliga med den gemensamma marknaden, eftersom de medgivits med åsidosättande av artikel 52 i EG-fördraget. [4] I artikel 1 andra stycket i samma beslut har kommissionen med hänvisning till artikel 43 i fördraget anmodat Spanien att senast den 31 december 1993 ändra det berörda skattesystemet för att undanröja snedvridningen. Nämnda beslut klandrades varken av adressaten med stöd av artikel 173.1 i EG-fördraget (nu artikel 230 EG i ändrad lydelse), eller av de baskiska myndigheter som godkänt "normas forales" med stöd av artikel 173.4 i fördraget. Konungariket Spanien införde för att följa beslutet en åttonde tilläggsbestämmelse i lag nr 42/1994 av den 30 december. [5] Genom denna bestämmelse, betecknad "Tillstånd till skattemässiga stimulansåtgärder och subventioner till personer bosatta i andra delar av den Europeiska unionen än inom Spaniens territorium", ändrades det ovan nämnda systemet genom att det föreskrevs att bolag skall ha rätt till återbetalning från den centrala skattemyndigheten av den summa som överskrider det belopp de endast skulle behövt betala om de haft möjlighet att åberopa de självstyrande områdenas, eller Territorios históricos', interna lagstiftning. Till följd av att bestämmelsen antagits har kommissionen i skrivelse av den 3 februari 1995 ställd till Spaniens ständiga representation vid Europeiska unionen, bedömt att det baskiska skattesystemet inte längre innebär någon som helst diskriminering i den mening som avses i artikel 52 i EG-fördraget.

3 — Kommissionens beslut av den 10 maj 1993 om ett system för skatteåtgärder till stöd för investeringar i Baskien (EGT L 134, s. 25).

4 — Ovan nämnt beslut, artikel 1 första stycket.

5 — *Boletín Oficial del Estado* av den 31 december 1994.

Den nationella tvisten och tolkningsfrågan

7. De tre "normas forales" som har antagits av de baskiska myndigheterna klandrades i juni och oktober 1994 av centralförvaltningen (Administración del Estado). Sökanden anförde som grund för talan bland annat överträdelsen av artiklarna 52 och 92 i EG-fördraget. Enligt den spanska regeringens bedömning bestod överträdelsen i att "normas forales" från de föreskrivna skattelättnaderna uteslöt medborgare och bolag från andra medlemsstater som, även om de bedrev ekonomisk verksamhet inom baskiskt territorium, inte samtidigt var bosatta inom spanskt territorium. Genom tre likalydande beslut om hänskjutande, av den 30 juli 1997, ställde Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Sala de lo Contencioso-Administrativo) följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall artikel 52 i EG-fördraget tolkas så, att den och även artikel 92.1 i nämnda fördrag utgör hinder för bestämmelser inom ett territorium som hör till ett självstyrande område i en medlemsstat avseende brådskande skatteåtgärder till stöd för investeringar i och stimulans av den ekonomiska verksamheten, vilka är avsedda för skattskyldiga personer som endast betalar skatt till nämnda territoriums regionala skattemyndigheter eller har sitt skattemässiga hemvist där eller som där utför merparten av sin verksamhet eller som har sitt skattemässiga hemvist i ett sådant territorium då omfattningen av deras verksamhet i det självstyrande området under det föregående beskattningsåret är större än 25 procent av hela deras verksamhet, men då dessa åtgärder inte omfattar övriga fysiska eller juridiska personer som är bosatta i samma stat eller i en annan medlemsstat i Europeiska gemenskapen?"

8. Med stöd av artikel 43 i rättegångsreglerna beslutade domstolens ordförande genom beslut av den 18 december 1997 att i fråga om den skriftliga och muntliga handläggningen samt domen förena de tre målen.

Upptagande till sakprövning

9. Inledningsvis måste frågan om upptagande till sakprövning av den tolkningsfråga som den spanska domstolen ställt granskas. Juntas generales och den baskiska regeringen (Gobierno vasco), sökande respektive intervenient i tvisten vid den nationella domstolen, har gjort en invändning i detta avseende. Enligt deras uppfattning är besluten om hänskjutande inte absolut nödvändiga för att avgöra de tvister som anhängiggjorts vid den nationella domstolen och de innehåller inte så preciserade uppgifter om de faktiska omständigheterna i målet, och om de argument som förts fram av parterna i den nationella tvisten, som krävs enligt domstolens fasta rättspraxis.

10. Angående behovet av beslutet om hänskjutande och därmed av domstolens dom, har ovan nämnda parter huvudsakligen anfört att genom att anta en åttonde tilläggsbestämmelse till lag nr 42/1994 har de eventuella effekter av de omtvistade "normas forales" som stod i strid med gemen-

skapsrätten undanröjts. Bestämmelsen är med retroaktiv verkan tillämplig på varje eventuell nackdel som kan härledas till tillämpningen av skattesystemet i de baskiska Territorios históricos. Samma parter har tillagt att kommissionen i den ovan nämnda skrivelsen från februari 1995, har erkänt att varje tveksamhet rörande de baskiska skattebestämmelsernas förenlighet med gemenskapsrätten undanröjdes genom att bestämmelsen antogs, och har gjort gällande att samtliga parter i de tre tvisterna vid den nationella domstolen inför domstolen klart uttryckt att de inte anser att det föreligger behov av en dom avseende de klandrade "normas forales" giltighet, eftersom en eventuell oförenlighet med artikel 52 har undanröjts genom att nämnda kompletterande bestämmelse antagits.

11. Här bör påpekas att domstolen i några fall har funnit att vissa tolkningsfrågor som ställts inom ramen för ett förfarande om förhandsavgörande med stöd av artikel 177 i EG-fördraget inte kan tas upp till prövning. [6] Jag anser dock inte att den lösningen bör väljas i förevarande mål. Det bör påpekas att den nationella domstolen fattade beslutet om hänskjutande till domstolen nästan tre år efter det att tilläggsbestämmelsen till lag nr 42/1994 antagits. Den nationella domstolen har ansett det nödvändigt att domstolen uttalar sig om den omtvistade frågan, trots att parternas inställning var känd, nämligen att en eventuell oförenlighet mellan "normas forales" och artikel 52 i EG-fördraget undanröjts genom att nämnda bestämmelse antagits. Inom ramen för fördelningen av behörighet (och ansvar) ankommer detta beslut i princip på den nationella domstolen. Den nationella domstolen, som ensam har direkt kännedom om de faktiska omständigheterna i målet och om de argument som parterna fört fram, är bäst lämpad att bedöma betydelsen av de rättsliga frågor som uppkommit. [7] Den lösning som i detta avseende valts av den nationella domstolen kan endast ifrågasättas av domstolen om det är uppenbart att tolkningen eller bedömningen av giltigheten hos en gemenskapsbestämmelse inte har något som helst samband med verkligheten eller föremålet för målet.

12. Jag anser inte att någon av de två ovan nämnda högst ovanliga förutsättningarna är för handen i förevarande mål. De dubier som parterna uttryckt gäller de facto inte huruvida tolkningsfrågan behövs för att lösa den nationella tvisten. Eftersom det faktiskt är fråga om att bedöma de omtvistade bestämmelsernas lagenlighet i förhållande till gemenskapsrättens krav, råder inga tvivel om nyttan av domstolens tolkning av de tillämpliga fördragsbestämmelserna för tvistens lösning. Parternas tvivel rör inte så mycket *tolkningsfrågans* relevans för den aktuella tvistens lösning, som nyttan av att *den nationella domstolen eventuellt skulle ogiltigförklara de klandrade "normas forales"*, eftersom de påstådda skälen till oförenligheten redan har undanröjts genom att den flera gånger nämnda tilläggsbestämmelsen antagits.

6 — Se dom av den 16 juni 1981 i mål 126/80, Salonia (REG 1981, s. 1563; svensk specialutgåva, volym 6, s. 129) och beslut av den 16 maj 1994 i mål C-428/93, Monin Automobiles (REG 1994, s. I-1707; svensk specialutgåva, volym 15, s. I-105).

7 — Se särskilt domarna av den 29 november 1978 i mål 83/78, Pigs Marketing Board, (REG 1978, s. 2347), punkt 25 och av den 7 juli 1994 i mål C-146/93, McLachlan (REG 1994, s. I-3229), punkt 20.

Mot bakgrund av detta anser jag inte att det ankommer på domstolen att diskutera denna aspekt av tvisten vid den nationella domstolen och göra bedömningar som antingen ankommer på parterna i den nationella tvisten eller den nationella domstolen, som eventuellt skulle kunna anföra att berättigat intresse saknas av att få bestämmelser som inte längre gäller prövade. Tvärtom måste i detta avseende framhållas att centralförvaltningen — som även om den inför den nationella domstolen hävdat att skälen till att de omtvistade "normas forales" skulle vara rättsstridiga ur ett gemenskapsrättsligt perspektiv undanröjts — dock inte har återkallat talan, vilket visar att den nationella tvisten fortfarande är av intresse trots de ändringar som införts i lagstiftningen.

Det är inte heller möjligt att — med ändring av de grunder som parterna har anfört för att inte ta upp saken till prövning — hävda att tvisten är fiktiv och därmed följa en linje i rättspraxis som i praktiken både började och slutade i de två domarna i målen Foglia/Novello.[8] Det räcker att, utan att bedöma den rättsliga grunden för den lösning som valts i nämnda domar, konstatera att parterna är långt ifrån eniga om vilken lösning som bör ges tolkningsfrågan, och följaktligen förevarande tvist, vilken alltså inte alls förefaller artificiell.

8 — Dom av den 11 mars 1980 i mål 104/79 (REG 1980, s. 745; svensk specialutgåva, volym 5, s. 73) och av den 16 december 1981 i mål 244/80 (REG 1981, s. 3045; svensk specialutgåva, volym 6, s. 243).

13. Därtill kommer att de synpunkter som parterna har lagt fram i sina yttranden och vid sammanträdet inte klargör det tidsmässiga tillämpningsområdet för den bestämmelse som Spanien antagit för att undanröja oförenligheten mellan den lokala lagstiftningen och fördragsbestämmelserna och inte heller huruvida bestämmelsen effektivt kan avhjälpa den särbehandling som lagstiftningen skall ha föranlett. I detta avseende finns det tvärtom skäl att betvivla att en korrigerande åtgärd, som den som föreskrivs i den åttonde tilläggsbestämmelsen, faktiskt är likvärdig med att inte tillämpa "normas forales", eftersom det förstnämnda ändå förutsätter en aktivitet från företagens sida, som kräver tid och medför merkostnader.

14. Än mindre välgrundade förefaller de övriga invändningar som svarandena i tvisten vid den nationella domstolen har framfört mot sakprövning av besluten om hänskjutande. Argumentet att besluten om hänskjutande inte är absolut nödvändiga för att lösa tvisten, eftersom den fråga som väckts vid den nationella domstolen är av "delvis" intern art bör lämnas utan avseende. Diskrimineringen eller förekomsten av statligt stöd avser, enligt nämnda parter, en rättslig situation som berör fysiska och juridiska personer bosatta i Baskien i förhållande till personer bosatta inom resten av Spaniens territorium. Till bemötande av detta påstående räcker invändningen att den föregivet missgynnande åtgärden på samma sätt drabbar dem som är bosatta inom det gemensamma spanska territoriet som dem som är bosatta i andra medlemsstater.

Beträffande den förmenta ofullständigheten hos de tre besluten om hänskjutande, så till vida att de inte tillräckligt tydligt klargör att ett antal skattesystem förekommer parallellt i olika delar av Spaniens territorium, utan snarare låter förstå att det skulle finnas ett enda allmänt system med undantag i bestämda områden, räcker det att påpeka att beslutet, om än kortfattat, beskriver det system som är tillämpligt på skattskyldiga bosatta i de baskiska Territorios históricos, dess tillämpning med avseende på person, samt olikheterna i behandling mellan fysiska och juridiska personer som lyder under detta system och dem som lyder under den gemensamma lagstiftningen. Förekomsten av olika skattesystem är en sakfråga som kommer att behandlas längre fram, närmare bestämt i samband med bedömningen av de aktuella åtgärderna mot bakgrund av gemenskapsbestämmelserna om statliga stöd.

15. Av ovan angivna skäl anser jag att domstolen bör besvara den tolkningsfråga som den nationella domstolen ställt.

Etableringsfriheten

16. Genom den första delen av frågan vill den nationella domstolen ha svar på om artikel 52 i fördraget utgör hinder för bestämmelser, som de baskiska, avseende brådskande skatteåtgärder till stöd för investeringar riktade till skattskyldiga som endast betalar skatt till den regionala skattemyndigheten i en Diputación Forals territorium eller har sitt skattemässiga hemvist där eller som där utför merparten av sin verksamhet eller som har sitt skattemässiga hemvist i ett sådant territorium då omfattningen av deras verksamhet i det självstyrande området under det föregående beskattningsåret är större än 25 procent av hela deras verksamhet, och som inte riktar sig till övriga fysiska eller juridiska personer som är bosatta i en annan medlemsstat i Europeiska gemenskapen.

Concierto föreskriver mycket riktigt (artikel 6 i lag nr 12/1981, ändrad genom lag nr 27/1990) att fysiska och juridiska personer som inte är bosatta inom den spanska statens territorium lyder under den statliga skattelagstiftningen. Dessa personer är därmed utestängda från de förmåner som föreskrivs i den baskiska skattelagstiftningen.

17. Innan jag övergår till prövningen i sak anser jag att det som sagts ovan om de ändringsbestämmelser som den spanska regeringen har antagit bör uppmärksammas. För att följa kommissionens ovan nämnda beslut 93/337 införde den spanska regeringen i lag nr 42/1994 av den 30 december den åttonde tilläggsbestämmelsen om tillstånd till skattemässiga stimulansåtgärder och subventioner till personer bosatta i andra delar av den Europeiska unionen än inom spanskt territorium. Enligt denna bestämmelse skall bolag från den centrala skattemyndigheten ha rätt till återbetalning av den summa som överskrider det belopp de endast skulle behövt

betala om de haft möjlighet att åberopa de baskiska Territorios históricos' interna lagstiftning. Den spanska regeringen anser att varje eventuell diskriminering ur gemenskapsrättslig synvinkel har undanröjts genom denna åtgärd. Kommissionen har, i konsekvens med meddelandet till den spanska regeringen i skrivelsen av den 3 februari 1995, inte invänt mot denna slutsats.

18. Det bör här påpekas att det i ett företags bokslut är en väsentlig skillnad mellan på förhand beviljade undantag, som de som ges genom "normas forales", och en återbetalning i efterskott, som medges genom den ändringsbestämmelse som har antagits av den spanska regeringen. En lagstiftningsmekanism som innebär att beloppet måste betalas innan det kan återkrävas undanröjer inte den diskriminering som de utländska företagen utsätts för. De måste under alla omständigheter avsätta tid och personal för den byråkratiska handläggning som krävs för att erhålla återbetalningen, med de merkostnader detta medför för företagen. Jag anser därför inte att den åttonde tilläggsbestämmelsen till lag nr 42/1994 helt har kunnat undanröja den olikhet i behandling av företag som har sitt skattemässiga hemvist i Baskien, jämfört med utländska företag, som "normas forales" medförde.

19. Vid prövningen i sak måste för tydlighetens skull främst betonas att den baskiska lagstiftningen ställer krav på bosättning, skattemässigt hemvist eller att en väsentlig del av verksamheten skall utföras inom baskiskt territorium för att skattelättnader skall medges. Ett företag från en annan medlemsstat som skulle önska öppna en filial, ett kontor eller ett driftställe i Baskien, men som har kvar sin verksamhet (och därmed sitt skattemässiga hemvist) i ursprungslandet, skulle inte kunna åtnjuta det aktuella stödet.

20. Med anledning av detta finns det skäl att påminna om att den etableringsfrihet som enligt artikel 52 tillerkänns medborgarna i en medlemsstat och som innebär att de har rätt att starta verksamhet som egenföretagare och att utöva den på samma villkor som etableringslandet föreskriver för sina egna medborgare, enligt artikel 58 i fördraget (nu artikel 48 EG i ändrad lydelse), för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, innefattar rätt att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten via en filial eller ett kontor.[9]

Inom tillämpningsområdet för artiklarna 52 och 58 i EG-fördraget bestämmer platsen för ett bolags säte, i likhet med nationaliteten för en fysisk person, huruvida det lyder under en viss stats rättsordning. Som domstolen har påpekat i domen i

9 — Dom av den 12 april 1994 i mål C-1/93, Halliburton (REG 1994, s. I-1137; svensk specialutgåva, volym 15, s. I-71), punkt 14.

målet kommissionen mot Frankrike [10]: "Om det skulle godtas att etableringsstaten fritt kan tillämpa en annorlunda behandling enbart på grund av att bolagets säte ligger i en annan medlemsstat skulle denna bestämmelse bli innehållslös."

21. Denna princip tillämpas enligt domstolens fasta rättspraxis även då en nationell skattelag medger skattelättnader enbart till företag som har sitt hemvist i staten. Även om frågor rörande direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet, skall medlemsstaterna inte desto mindre respektera gemenskapsrätten vid utövandet av sina befogenheter. [11] Artikel 52 i fördraget omfattar alltså en diskriminerande beskattning som förhindrar eller begränsar utövandet av etableringsrätten. [12]

22. Påpekas bör även att domstolen vid ett flertal tillfällen har understrukit att etableringsfriheten utgör en av gemenskapens grundläggande principer och att de bestämmelser där den fastställs tillförsäkrar gemenskapsmedborgarna absoluta rättigheter som endast kan begränsas på grund av överväganden som har företräde, som hänsyn till allmän ordning, säkerhet eller hälsa (artikel 56 i EG-fördraget, nu artikel 46 EG i ändrad lydelse). Endast under sådana begränsade och exceptionella omständigheter kan en diskriminerande nationell lagstiftning vara berättigad. Hänsynstaganden av rent ekonomisk art, som förlust av skatteintäkter eller bekämpning av skattebedrägerier, kan inte berättiga begränsningar av en grundläggande rättighet som tillförsäkras genom fördraget. [13]

23. De baskiska myndigheterna har dock hävdat att de vidtagna åtgärderna är berättigade eftersom de krävs för att säkerställa kongruensen i den nationella skatterättsliga ordningen. Enligt deras bedömning beror olikheten i behandling av skattesubjekt på att beskattningskriterierna återspeglar den interna behörighetsfördelningen mellan de baskiska skattemyndigheterna och den centrala skattemyndigheten. Till stöd för detta argument hänvisar Juntas forales till domen i målet Bachman, där domstolen för första gången använde begreppet "[kongruensen] i skattesystemet" vid bedömningen av en skattelagstiftning och dess effekter gentemot skattskyldiga etablerade i andra medlemsstater. [14] Begreppet "kongruens i den skatterättsliga ordningen", varmed åsyftas ett tvingande skäl av allmänintresse som kan begränsa de grundläggande ekonomiska friheter som tillförsäkras genom fördraget, har senare utvecklats och

10 — Dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389), punkt 18.

11 — Dom av den 4 oktober 1991 i mål C-246/89, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 1991, s. I-4585), av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3089), av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations (REG 1997, s. I-2471) och av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695).

12 — Dom av den 13 juli 1993 i mål C-330/91, Commerzbank (REG 1993, s. I-4017; svensk specialutgåva, volym 14, s. I-275).

13 — Dom av den 25 juli 1991 i mål C-288/89, Gouda (REG 1991, s. I-4007; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-331) och av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson (REG 1995, s. I-3955).

14 — Dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, volym 12), punkt 28.

avgränsats i en rad domar, bland annat i domarna i målen Svensson, [15] Asscher [16] och Futura Particiaptions och Singer. [17]

24. Utan någon bedömning av möjligheten att åberopa detta undantag i fråga om uppenbart diskriminerande åtgärder, [18] tror jag dock inte att det i detta fall går att tala om nödvändigheten av att upprätthålla kongruensen i det spanska skattesystemet. Av de ovan nämnda domarna framgår faktiskt att en förutsättning för tillämpningen av nämnda "med hänsyn till allmänintresset tvingande skäl" för att berättiga nationella åtgärder som inskränker etableringsfriheten och friheten att tillhandahålla tjänster är att det finns ett direkt samband mellan beskattning och avdrag inom samma skattesystem. Det krävs särskilt att det föreligger ett kompensatoriskt samband mellan de belopp som staten uppbär på grund av beskattningen och de belopp som återgår till skattebetalarna i form av avdrag. [19]

Den "kongruens i den skatterättsliga ordningen" som domstolen har hänvisat till avser inte, som de baskiska myndigheterna har hävdat, den skatterättsliga behörighetsfördelningen inom en medlemsstat utan det konkreta samband som föreligger mellan två transaktioner — en negativ och en positiv — inom ett och samma skattesystem. I det aktuella fallet finns det inte någon skatt i det spanska skattesystemet som kan anses direkt relaterad till de avdrag som föreskrivs i den baskiska lagstiftningen för företag som har sitt skattemässiga hemvist där.

25. Jag anser därför att de krav som ställs upp i den baskiska lagstiftningen för att komma i åtnjutande av skattelättnader utgör en diskriminerande åtgärd i den mening som avses i artikel 52 i fördraget och föreslår därför att domstolen besvarar den första delen av den tolkningsfråga som ställts av Tribunal Superior de Justicia del País Vasco så att artikel 52 i fördraget utgör hinder för en lagstiftning angående brådskande skatteåtgärder till stöd för investeringar vilka är avsedda för skattskyldiga personer som endast betalar skatt till de regionala baskiska skattemyndigheterna eller har sitt skattemässiga hemvist där eller som där utför merparten av sin verksamhet eller som har sitt skattemässiga hemvist i ett sådant territorium då omfattningen av deras verksamhet i det självstyrande området under det föregående beskattningsåret är större än 25 procent av hela deras verksamhet och då dessa åtgärder inte omfattar övriga fysiska eller juridiska personer som är bosatta i en annan medlemsstat i Europeiska gemenskapen.

15 — Nämnd ovan i fotnot 13, punkterna 16—18.

16 — Nämnd ovan i fotnot 11, punkterna 56—60.

17 — Nämnd ovan i fotnot 11.

18 — Jag hänvisar i detta avseende till mitt förslag till avgörande i mål C-55/98, föredraget den 10 juni 1999, Vestergaard, punkt 27 och följande.

19 — I målet Bachmann kompenseras förlusten av skatteintäkter som är en följd av avdraget för premier för livförsäkringar genom beskattningen av pensions-, ränte- eller kapitalbelopp som utbetalas av försäkringsgivarna. I målet Svensson har domstolen dessutom påpekat att det inte var tillräckligt att det fanns ett sådant samband, utan att det krävdes ett direkt samband mellan de berörda transaktionerna. I målet, som berörde ett bostadsbidrag i form av ett räntebidrag för lån som upptagits i kreditinstitut etablerade i medlemsstaten, påpekade domstolen (punkt 18 i nämnda dom) att det i detta fall "saknas... ett direkt samband mellan beviljandet av räntebidrag till låntagarna och den finansiering därav som sker genom skatt på finansinstitutens vinster".

Begreppet statliga stödåtgärder

26. Genom den andra delen av tolkningsfrågan vill den nationella domstolen ha svar på om de ovan beskrivna åtgärderna till stöd för investeringar som antagits av de baskiska myndigheterna är förenliga med bestämmelserna i fördraget om statligt stöd (artikel 92 och följande i fördraget).

27. I detta avseende bör för det första påpekas att den bedömning som den nationella domstolen, eventuellt med hjälp av EG-domstolen, gör av om en nationell åtgärd skall klassificeras som statligt stöd i den mening som avses i artikel 92 i fördraget, är av betydelse eftersom en eventuell positiv bedömning gör det möjligt att betrakta en stödåtgärd som, per definition, rättsstridig om inte kommissionen underrättats i enlighet med artikel 93.3 i EG-fördraget (nu artikel 88.3 EG). Inom den processuella ramen för tvisten vid den nationella domstolen är de lokala bestämmelserna, till den del de medger en skattemässigt förmånlig behandling av företag som är etablerade i de baskiska Territorios históricos, föremål för en talan om ogiltigförklaring från centralregeringens sida. I detta sammanhang yrkas att den nationella domstolen skall undersöka om de nödvändiga förutsättningarna för att en nationell åtgärd ska klassificeras som "stöd" i den mening som avses i artikel 92 är uppfyllda i det aktuella fallet. Mot bakgrund av domstolens fasta rättspraxis om den nationella domstolens befogenhet i fråga om stöd som kommissionen inte underrättats om,[20] skulle den spanska domstolen, i händelse av ett jakande svar, således ha befogenhet att ogiltigförklara "normas forales" eftersom de antagits med åsidosättande av den skyldighet att underrätta kommissionen som artikel 93 i fördraget föreskriver.[21] Den nationella domstolen kan däremot inte uttala sig om stödåtgärdernas förenlighet med den gemensamma marknaden, eftersom detta är en bedömning som genom fördraget förbehållits kommissionen. Den kan dock avgöra om den vidtagna åtgärden omfattas av begreppet statligt stöd, i den mening som avses i artikel 93.3.[22] Den nationella domstolen kan härvidlag, som i det förevarande fallet, eller skall, när det är fråga om en nationell domstol vars beslut inte kan överklagas, begära ett förhandsavgörande om tolkningen av artikel 92 i fördraget.

28. Därför måste nu undersökas om de åtgärder som vidtagits av de baskiska myndigheterna faktiskt omfattas av begreppet statligt stöd i artikel 92.1. Analysen bör främst inriktas på tre omständigheter: huruvida de aktuella åtgärderna kan till-

20 — Se särskilt dom av den 11 juli 1996 i mål C-39/94, SFEI m.fl. (REG 1996, s. I-3547), punkt 39, där domstolen har fastslagit följande: "Att nationella domstolar kan ingripa följer av att det förbud mot att genomföra planerade stödåtgärder som föreskrivs i artikel 93.3 sista meningen har direkt effekt." Domstolen har därför tillagt: "... förbudet i denna artikel är omedelbart tillämpligt på allt stöd som har genomförts utan underrättelse...".

21 — Ovannämnd dom, punkt 39. Se det senare förslaget till avgörande av generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer i dom av den 17 juni 1999 i mål C-295/97, Rinaldo Piaggio (REG 1999, s. I-3735), punkterna 24—27.

22 — Som domstolen vid ett flertal tillfällen har påpekat (dom av den 22 mars 1977 i mål 78/76, Steinike och Weinlig (REG 1977, s. 595; svensk specialutgåva, volym 3, s. 329), punkt 14, och av den 30 november 1993 i mål C-189/91, Kirsammer-Hack (REG 1993, s. I-6185), punkt 14 och den ovannämnda domen i målet SFEI, punkt 49): "... en nationell domstol kan ha skäl att tolka begreppet statligt stöd som avses i artikel 92 i fördraget när den skall bedöma om en vidtagen statlig åtgärd borde ha genomgått en inledande granskning i enlighet med artikel 93.3...".

skrivas den spanska staten, förekomsten av en påtaglig fördel eller förmån för företagen som följd av en åtgärd från det allmännas sida och de statliga åtgärdernas karaktär, eftersom de är ägnade att gynna vissa företag eller produkter.

29. Jag tror dock inte att det kan betvivlas att de åtgärder som vidtogs av Juntas forales med stöd av den behörighet som tilldelas genom lag nr 12/1981 av den 13 maj, nämligen att anta concierto económico, utgör ett stöd i form av skattelättnader och att det kan tillskrivas staten.

30. Beträffande det första av de nämnda villkoren avseende huruvida de faktiskt vidtagna åtgärderna omfattas av begreppet stöd i den mening som avses i artikel 92, räcker det att erinra sig att, enligt domstolens fasta rättspraxis, begreppet stöd är mer allmänt än begreppet subvention, eftersom det "inte enbart omfattar sådana konkreta förmåner som subventioner utan även ingripanden som på olika sätt minskar de kostnader som normalt belastar företagets budget och som därigenom, utan att det är fråga om subventioner i strikt bemärkelse, är av samma karaktär och har identiskt lika effekter". [23] I domen i målet Banco Exterior de España har domstolen mer direkt beträffande åtgärder genom vilka skattelättnader medges fastslagit att "[e]n åtgärd genom vilken de offentliga myndigheterna medger vissa företag undantag från skattskyldighet och som, trots att den inte innebär en överföring av statliga medel, försätter stödmottagarna i en finansiell situation som är fördelaktigare än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 92.1 i fördraget". [24] Det kan därför konstateras att de i detta mål omtvistade "normas forales" utgör ett stöd, eftersom de medför lättnader i skattebördan för de företag som omfattas av bestämmelsernas personliga tillämpningsområde.

31. Beträffande den andra frågan om huruvida åtgärder som, liksom i det aktuella fallet, vidtagits av lokala myndigheter kan tillskrivas staten, räcker det att hänvisa till domstolens dom i målet Tyskland mot kommissionen. [25] Målet rörde ett stödsystem som införts av delstaten Nordrhein-Westfalen inom ramen för ett program för förbättringar av den regionala ekonomiska strukturen till förmån för företag som var etablerade i vissa områden inom territoriet. De lokala bestämmelserna hade antagits med stöd av en federal ramlag. Domstolen har i samband med granskningen av legaliteten av kommissionens beslut, som förklarade att det lokala stödprogrammet var

23 — Dom av den 23 februari 1961 i mål 30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg mot Höga myndigheten (REG 1961, s. 1; svensk specialutgåva, volym 1, s. 69) och senare domar av den 15 mars 1994 i mål C-387/92, Banco Exterior de España (REG 1994, s. I-877) och av den 1 december 1998 i mål C-200/97, Ecotrade (REG 1998, s. I-7907).

24 — Ovannämnd dom, punkt 14, och dom av den 19 maj 1999 i mål C-6/97, Italien mot kommissionen (REG 1999, s. I-2981), punkt 16.

25 — Dom av den 14 oktober 1987 i mål 248/84, Tyskland mot kommissionen (REG 1987, s. 4013).

oförenligt med den gemensamma marknaden, påpekat följande: "[D]en omständighet att stödprogrammet har antagits av en förbundsstat eller ett territoriellt kollektiv och inte av den federala eller centrala makten utgör inte hinder för tillämpningen av artikel 92.1 i fördraget, om de krav som uppställs i artikeln är uppfyllda. I själva verket syftar bestämmelsen, genom att nämna stöd som ges av 'en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är', på varje stöd som finansieras med allmänna medel. Av detta framgår att även stöd som ges av regionala och lokala organ i medlemsstaterna, *oavsett vilka föreskrifter som gäller för dem och vad de kallas,* [26] bör granskas i den mening som avses i artikel 92 i fördraget." [27] Frågan behandlades även i domen av den 8 mars 1988 i målet Exécutif régional wallon och SA Glaverbel mot kommissionen. [28] I det målet undersökte domstolen, sedan talan väckts av Exécutif régional wallon, legaliteten hos ett beslut riktat mot den belgiska staten genom vilket ett projekt för produktionsstöd som skulle ha givits av de nämnda regionala myndigheterna, förklarades som oförenligt med den gemensamma marknaden. [29] De omständigheter under vilka konkreta stödåtgärder antagits eller medgivits av territoriella organ leder alltså inte till att dessa inte kan tillskrivas staten vid tillämpningen av gemenskapsbestämmelserna om statliga stöd.

32. Det tredje av de nämnda kraven, nämligen att stödet skall "gynna vissa företag eller produkter", kräver en djupare analys av karaktären hos de investeringsstimulerande åtgärder som de baskiska myndigheterna antagit. Närmare bestämt gäller det att undersöka om dessa åtgärder faktiskt utgör ett "statligt stöd" som innebär en konkurrensfördel i förhållande till andra företag som lyder under det gemensamma systemet eller om de är åtgärder av allmän karaktär som i denna egenskap hör till de av statens finanspolitiska beslut som inte kan kontrolleras på gemenskapsnivå med stöd av bestämmelserna i artikel 92 och följande artiklar i fördraget och som i förekommande fall lyder under andra, mindre strikta, bestämmelser i fördraget. [30] I detta avseende kan bestämmelser i form av lagar och andra författningar som skall tillämpas generellt inom en viss medlemsstat vid ett första påseende betraktas som "allmänna åtgärder", medan åtgärder, som kan tillskrivas staten, som gynnar vissa

26 — Min kursivering.

27 — Ovannämnd dom, punkt 17. I följande punkt har domstolen tillagt att "stödprogrammen kan påverka hela den ekonomiska sektorn eller fylla ett regionalt ändamål, eftersom de inriktas på att stödja investeringar i företag i en viss region". I båda fallen är det fråga om åtgärder som omfattas av begreppet stöd i den mening som avses i artikel 87 EG.

28 — Förenade målen 62/87 och 72/87 (REG 1988, s. 1573).

29 — Att stödåtgärder som vidtas av territoriella organ tillskrivs staterna är en följd av det allmänna system som föreskrivs i fördraget, där kommissionens enda företrädare vid förfarandet för utvärderingen av stödet, liksom i var och en av de påföljande faserna i det centraliserade utvärderingssystem som föreskrivs i artikel 93 i fördraget, är staten. Se i detta sammanhang dom av den 11 juli 1984 i mål 130/83, kommissionen mot Italien (REG 1984, s. 2849). Vid det tillfället, då domstolen förklarade att Italien inte följt ett beslut från kommissionen genom vilket vissa stöd och subventioner som medgivits av regionen Sicilien med stöd av en regional lag förklarades oförenliga [med den gemensamma marknaden], godtog domstolen inte invändningen från den italienska regeringen, som anförde att den vid flera tillfällen vänt sig till regionen Sicilien för att förmå denna att upphäva de bestämmelser som åsyftas i kommissionens beslut (punkt 3 i domen).

30 — Jag syftar på artikel 99 i EG-fördraget (nu artikel 93 EG), som ger rådet behörighet att anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftning på skatteområdet.

ekonomiska sektorer eller bestämda aktörer i förhållande till andra bör betraktas som "stöd" i den mening som avses i artikel 92.

33. Det förefaller det mig dock inte möjligt att ur domstolens rättspraxis med säkerhet härleda ett generellt kriterium som möjliggör en exakt avgränsning mellan de två begreppen. Hittills har domstolens rättspraxis främst identifierat *mottagarna av stödet* som den särskiljande faktorn för en åtgärd: stöd riktat till specifika sektorer, [31] till ett visst företag [32] eller till ett företag etablerat i en viss region. [33] Ett annat kriterium, som användes av generaladvokat Darmon i hans förslag till avgörande i målet Sloman Neptun, [34] tar däremot fasta på åtgärdens *exceptionella karaktär* i förhållande till strukturen i det allmänna system den hör till.

34. I förevarande mål berörs skattelättnader som enbart medges företag som uppfyller de krav som ställs upp i "normas forales", huvudsakligen att företagen skall ha sitt skattemässiga hemvist i Baskien. Skattelättnaderna medges av de tre baskiska Territorios históricos med stöd av lagen concierto económico av 1981, som erkänner territoriernas långtgående självbestämmande i fråga om att fastställa direkta skatter.

35. Jag anser att av Juntas forales antagna "normas forales" bör kvalificeras som "stöd" i den mening som avses i artikel 92 i fördraget, och inte som allmänna finanspolitiska åtgärder. Åtgärderna är i själva verket selektiva, både om man tar hänsyn till stödets mottagare och om man använder lagstiftningsåtgärdens exceptionella karaktär i förhållande till det allmänna systemet som kriterium. De riktas uteslutande till företag som är etablerade i en viss region i medlemsstaten och innebär för dessa en fördel som företag som bedriver en likartad ekonomisk verksamhet i andra delar av den aktuella staten inte kommer i åtnjutande av.

36. Jag tror inte heller att nämnda fördelar, såsom de svarande parterna i den nationella tvisten och den spanska regeringen har hävdat, kan berättigas av den spanska rättsordningens särskilda behörighetsfördelning inom det skatterättsliga området. Parterna har faktiskt gjort åtskillnad mellan skatteåtgärder som införts av staten och vilkas tillämpningsområde är begränsat till en bestämd del av territoriet, å ena sidan, och åtgärder av allmän karaktär, som antagits av en behörig myndighet inom samma territorium, å andra sidan. Medan det i det första fallet fortfarande finns ett selektivt element beträffande de skattskyl-

31 — Dom av den 2 juli 1974 i mål 173/73, Italien mot kommissionen (REG 1974, s. 709; svensk specialutgåva, volym 2, s. 321), punkterna 27 och 28.

32 — Den ovan nämnda domen Italien mot kommissionen, och dom av den 2 februari 1988 i de förenade målen 67/85, 68/85 och 70/85, van der Kooy m.fl. (REG 1988, s. 219; svensk specialutgåva; volym 14, s. 47).

33 — Domen i målet Tyskland mot kommissionen, nämnd i fotnot 25 ovan.

34 — Dom av den 17 mars 1993 i de förenade målen C-72/91 och C-73/91, Sloman Neptun (REG 1993, s. I-887; svensk specialutgåva, volym 9, s. 305).

diga, eftersom åtgärdens tillämpningsområde är begränsat till den krets av skattskyldiga som är dess tänkbara adressater, finns det i det andra fallet inte något selektivt element eftersom åtgärden riktar sig till alla skattskyldiga som enligt bestämmelserna om behörighetsfördelning lyder under de lokala myndigheternas skattelagstiftning.

Svarandeparterna har tillagt att bestämmelserna om behörighetsfördelning inom det skatterättsliga området från denna synpunkt följaktligen inte skiljer sig från de bestämmelser som reglerar behörighetsfördelningen mellan de suveräna skattemyndigheterna i två av Europeiska unionens medlemsstater. Olikheterna mellan skattesystemen kan inte utgöra ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 92 i fördraget, eftersom den enda möjligheten att eliminera den snedvridning som vållats marknaden är att vidta åtgärder för att harmonisera de nationella skattelagstiftningarna. Att däremot anse att behörighetsfördelningen mellan staten och de baskiska Territorios históricos på det skatterättsliga området står i strid med fördragsbestämmelserna om stödåtgärder skulle vara detsamma som att göra en värdebedömning av den spanska statens konstitutionella struktur.

37. Jag kan inte dela denna uppfattning. Det faktum att de granskade åtgärderna har antagits av territoriella organ som enligt den nationella rättsordningen har exklusiv behörighet är i själva verket, som kommissionen har påpekat, en uteslutande formell omständighet som inte räcker för att berättiga den förmånsbehandling som ges de företag som faller inom "normas forales" tillämpningsområde. Om så inte vore fallet skulle staten lätt kunna undvika att inom en del av sitt territorium tillämpa gemenskapsbestämmelserna om statliga stödåtgärder enbart genom att införa ändringar av den interna behörighetsfördelningen på vissa områden, för att kunna åberopa de aktuella åtgärdernas "allmänna" karaktär inom detta bestämda territorium. Denna lösning skulle dessutom vara svår att försvara mot bakgrund av domstolens rättspraxis, som givit uttrycket "av vilket slag det än är" i artikel 92 en betydelse som kräver att uttolkaren visar, inte så mycket vem som givit stödet eller dennes behörighet enligt den interna lagstiftningen, utan snarare vilken verkan stödet får.[35] I exempelvis det nämnda målet Exécutif régional wallon mot kommissionen,[36] har domstolen tolkat begreppet statligt stöd i fråga om åtgärder som vidtagits av Exécutif régional wallon inom ramen för en statlig lag om åtgärder till stöd för den ekonomiska utvecklingen. I det ovan nämnda målet Tyskland mot kommissionen har domstolen å andra sidan uteslutit möjligheten att beakta den berörda statens interna konstitutionella struktur och har understrukit att artikel 92 "genom att omnämna stöd givna av 'en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är,' syftar på varje stöd som finansieras genom allmänna medel. Av detta följer att stöd som givits av regionala och lokala organ i medlemssta-

35 — Se dom av den 14 november 1984 i mål 323/82, Intermills mot kommissionen (REG 1984, s. 3809; svensk specialutgåva, volym 7, s. 685).

36 — Ovannämnd dom, punkt 6: "En av de svarande parterna är Exécutif régional wallon som enligt i Belgien gällande lag för närvarande är det organ som är behörigt att bevilja stöd till företag etablerade i Vallonien."

terna, *oavsett vilka föreskrifter som gäller för dem och vad de kallas*,[37] även bör granskas i den mening som avses i artikel 92 i fördraget".[38] I domen kommissionen mot Italien slutligen, även den nämnd ovan, har domstolen ålagt centralregeringen att vidta nödvändiga åtgärder för att undanröja de stödåtgärder som antagits genom en regional siciliansk lag inom ett område där Sicilien har exklusiv behörighet ur rättsordningen. Av denna rättspraxis framgår faktiskt att alla åtgärder som innebär en konkurrensfördel, som är begränsad till företag som investerar i ett bestämt område i medlemsstaten, kan tillskrivas den berörda staten och följaktligen per definition inte inom statens skatterättsliga system kan betraktas som åtgärder av allmän karaktär.

38. Det måste, som kommissionen påpekat, tilläggas att "systemets karaktär och organisation", som enligt domstolen[39] kan motivera en särbehandling jämfört med de generellt tillämpade bestämmelserna, inte hänför sig till formella faktorer, såsom graden av självbestämmande hos de berörda territoriella myndigheterna, utan till förekomsten av en materiellt annorlunda situation, som motiverar en avvikelse från de allmänna bestämmelserna. I förevarande fall är det dock svårt att fastställa vilka omständigheter, knutna till systemets karaktär och organisation, som skulle kunna motivera den särbehandling som följer av de baskiska bestämmelserna. De baskiska områdenas självbestämmande på det skatterättsliga området återspeglar inte någon faktisk för det berörda territoriet särskiljande faktor — avseende ekonomiska förhållanden som sysselsättningsnivå, produktionskostnader, infrastruktur, lönekostnader — som indirekt skulle kräva en skattemässig särbehandling i förhållande till vad som gäller för resten av det spanska territoriet. Den ordning som följer av de berörda bestämmelserna har inget annat motiv än att gynna investeringar i de baskiska Territorios históricos. De skäl för åtgärderna som har framförts av de baskiska myndigheterna visar i själva verket att det är fråga om konjunkturåtgärder för att stärka förmågan att möta marknadens krav hos de företag till vilka åtgärderna riktas. Detta pekar ännu en gång tydligt på åtgärdernas särskilda och exklusiva karaktär jämfört med skattelagstiftningens allmänna motiv.

37 — Min kursivering.

38 — Ovannämnd dom, punkt 17.

39 — Domen i målet Italien mot kommissionen, nämnd i fotnot 31 ovan, och dom av den 9 december 1997 i mål C-353/95, Tiercé Ladbroke mot kommissionen (REG 1997, s. I-7007).

Förslag till avgörande

39. Mot bakgrund av vad ovan anförts, föreslår jag att domstolen besvarar den tolkningsfråga som ställts av Tribunal Superior de Justicia del País Vasco på följande sätt:

Artiklarna 52 och 92 i EG-fördraget bör tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i ett territorium som tillhör ett självstyrande område i en medlemsstat avseende brådskande skatteåtgärder till stöd för investeringar i och stimulans av den ekonomiska verksamheten, vilka är avsedda för skattskyldiga personer som endast betalar skatt till nämnda territoriums regionala skattemyndigheter eller har sitt skattemässiga hemvist där eller som där utför merparten av sin verksamhet eller som har sitt skattemässiga hemvist i ett sådant territorium då omfattningen av deras verksamhet i det självstyrande området under det föregående beskattningsåret är större än 25 procent av hela deras verksamhet, men då dessa åtgärder inte omfattar övriga fysiska eller juridiska personer som är bosatta i samma stat eller i en annan medlemsstat i Europeiska gemenskapen.