FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT SIEGBERT ALBER

föredraget den 19 november 1998 *

A — Inledning

1. Denna begäran om förhandsavgörande avser frågan huruvida en grekisk skattebestämmelse, [1] enligt vilken utländska aktiebolag alltid beskattas med tillämpning av en skattesats om 40 procent medan inhemska aktiebolag beskattas med en skattesats om 35 procent när de ger ut namnaktier eller har innehavaraktier som är noterade på Atenbörsen, är förenlig med gemenskapsrätten.

2. Royal Bank of Scotland plc, som var sökande i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad sökanden), har sitt säte i Storbritannien och har en filial i Pireus i Grekland. Tvisten i målet gäller beskattningen av denna filial för beskattningsåret 1995 (räkenskapsåret den 1 oktober 1994 till den 30 september 1995).

3. Taxeringen gjordes enligt den grekiska lagen om inkomstskatt, vars andra kapitel reglerar skatten på juridiska personers inkomster. Enligt artikel 109.1 i lagen bestäms skattesatserna på följande sätt:

"1. Den skattskyldiga juridiska personens samlade skattepliktiga inkomst beskattas med tillämpning av följande skattesatser beroende på vilken kategori den skattskyldige tillhör:

a) För inhemska aktiebolag, vilkas aktier vid räkenskapsårets utgång är innehavaraktier som inte är noterade på Atenbörsen samt för utländska bolag och organisationer som utövar vinstdrivande verksamhet är skattesatsen 40 procent.

b) För inhemska aktiebolag i övrigt är skattesatsen 35 procent. För inhemska aktiebolag som har namnaktier och innehavaraktier som inte är noterade på Atenbörsen tillämpas den skattesats som

* Originalspråk: tyska.

1 — Jämför artikel 109.1 i den grekiska lagen om inkomstskatt (Lag nr 2238/1994, *Republiken Greklands officiella tidning* 151, del A).

anges under a på den del av vinsten som motsvarar antalet innehavaraktier.

c) För övriga juridiska personer som anges i artikel 101 är skattesatsen 35 procent."

4. Sökandens inkomst beskattades på grund av denna bestämmelse med skattesatsen 40 procent. Sökanden yrkade i sin deklaration för år 1995 på att i likhet med grekiska banker bli beskattad endast efter skattesatsen 35 procent. Sökanden åberopade därvid bland annat artikel 52 i EG-fördraget.

5. Yrkandet avslogs med hänvisning till gällande skattelagstiftning. Beslutet överklagades av sökanden.

6. Den nationella domstolen Dioikitiko Protodikeio Peiraios har konstaterat att bestämmelserna i artikel 109.1 a i lagen om inkomstskatt innebär en skattemässig behandling av utländska aktiebolag som i princip avviker från bestämmelserna i artiklarna 7 [2] och 52 i fördraget. Genom bestämmelserna införs en differentiering av beskattningen av inhemska aktiebolag, beroende på i vad mån a) bolagen är introducerade på Atenbörsen och b) vilken typ av aktier de utger, medan alla utländska aktiebolag utan undantag beskattas med den högre skattesatsen 40 procent. De inhemska aktiebolag som särbehandlas i skattehänseende får lägre kostnader och erhåller konkurrensfördelar i förhållande till utländska företag, vilket i sin tur leder till att konkurrensen snedvrids.

7. Den nationella domstolen har hänskjutit följande fråga till domstolen med begäran om förhandsavgörande:

"Är bestämmelsen i artikel 109.1 a i lagen om inkomstskatt nr 2238/1994 *(Republiken Greklands officiella tidning nr 151, del A)*, enligt vilken utländska bolag skall beskattas med en skattesats om 40 procent på de beskattningsbara inkomsterna i motsats till inhemska bolag på vilka en skattesats om 35 procent skall tillämpas, tillåten och rättsenlig enligt gemenskapsrätten, samt är denna bestämmelse förenlig med artiklarna 7 och 52 i fördraget? Har den grekiska staten med andra ord rätt att behandla utländska bolag annorlunda i skatterättsligt hänseende såsom angetts ovan?"

8. Sökanden, Republiken Frankrikes regering, Republiken Greklands regering och kommissionen har yttrat sig under förfarandet.

2 — Numera artikel 6 i EG-fördraget.

Jag återkommer under den rättsliga bedömningen till vad de har anfört.

B — Bedömning

9. *Sökanden* har hävdat att bestämmelserna i artikel 109.1 i den grekiska lagen om inkomstskatt innebär en förbjuden olikabehandling av inhemska aktiebolag i förhållande till utländska aktiebolag. Medan de inhemska aktiebolagen beskattas olika beroende på vilken typ av aktier de utger och följaktligen har rätt till den gynnsammare skattesatsen när de ger ut namnaktier eller innehavaraktier som är noterade på Atenbörsen, beskattas utländska bolag enligt artikel 109 i den grekiska lagen om inkomstskatt undantagslöst med den högre skattesatsen, oberoende av vilken juridisk form de har och vilken typ av aktier de utger.

10. Såvitt avser banker förstärks olikabehandlingen enligt sökanden ytterligare av den omständigheten att det i lagarna nr 2190/1920 och 5076/1931 föreskrivs att grekiska banker är skyldiga att konstituera sig i form av aktiebolag som ger ut namnaktier. De grekiska bankerna beskattas följaktligen *alltid* med 35 procent och de utländska bankerna alltid med 40 procent.

11. På grund av systematiken i bestämmelserna kan man enligt sökanden utgå ifrån att för grekiska företag den gynnsammare beskattningen är regel och beskattning med 40 procent undantag.

12. Sökanden anser att artikel 109.1 i den grekiska lagen om inkomstskatt strider mot den allmänna principen om likabehandling enligt artikel 6 i fördraget och mot artikel 52 i detta. Olikabehandlingen inskränker på ett sätt som är förbjudet friheten att upprätta en andraetablering i form av kontor, filialer eller dotterbolag.

13. Sökanden har åberopat domstolens domar av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, [3] och av den 12 april 1994 i mål C-1/93, Halliburton Services BV. [4]

14. *Den grekiska regeringen* har till en början hänvisat till konkurrensförhållandet mellan å ena sidan artiklarna 48, 52 och 59 och å andra sidan artikel 6 i fördraget samt hävdat att artikel 6 inte kan åberopas inom tillämpningsområdet för artiklarna 48, 52 och 59. Därefter har den grekiska regeringen anfört att etableringsfriheten enligt artikel 52 i förening med artikel 58 i fördraget gäller även för bolag, varvid bolagets nationalitet enligt en fast rättspraxis bestäms av dess säte. Den grekiska

3 — REG 1986, s. 273.
4 — REG 1994, s. I-1137.

regeringen anser att tolkningsfrågan, mot denna bakgrund och med hänsyn till följande överväganden, måste omformuleras.

15. Man måste enligt den grekiska regeringen utgå från att skattesatsen för aktiebolag normalt är 40 procent. Enligt uppgifter från finansministeriet beskattas 80 procent av aktiebolagen efter denna skattesats. Flertalet aktiebolag ger inte ut börsnoterade aktier, eftersom det för att bilda ett aktiebolag krävs ett aktiekapital om 10 000 000 DR medan ett aktiebolag som vill introduceras på börsen måste förfoga över ett eget kapital om 1 000 000 000 DR. Den gynnsammare beskattningen av aktiebolag som är introducerade på börsen är enligt den grekiska regeringen berättigad, eftersom målet är att främja den ekonomiska utvecklingen. Tolkningsfrågan bör enligt den grekiska regeringen därför formuleras på följande sätt:

"Är artikel 109.1 a i lagen nr 2238/1994, som föreskriver att utländska aktiebolag beskattas med 40 procent av den beskattningsbara inkomsten i likhet med vad som gäller för inhemska aktiebolag, vilka dock undantagsvis har rätt till en gynnsammare skattesats om 35 procent, förenlig med artiklarna 52 och 58 i fördraget?"

16. För att besvara denna fråga måste man enligt den grekiska regeringen utgå från att direkta skatter på gemenskapsrättens nuvarande stadium inte faller inom dennas tillämpningsområde. Medlemsstaterna måste enligt domstolens rättspraxis likväl även vid direkt beskattning på så sätt respektera gemenskapsrätten att de avhåller sig från varje form av öppen eller dold diskriminering. [5]

17. Eftersom direkta skatter inte är föremål för någon harmonisering ankommer det på envar medlemsstat att definiera vad som är skattepliktig inkomst och att fastställa skattesatserna. Mot denna bakgrund utgör skattesatsen om 40 procent enligt den grekiska regeringen inte något problem, och den medför framför allt inte någon diskriminering på grund av nationalitet.

18. Även om möjligheten till lägre skatt skulle kvalificeras som en dold diskriminering är den enligt den grekiska regeringen i varje fall befogad. Situationerna för dem som är och dem som inte är bosatta inom området är *a priori* olika. Att skatteförmåner endast beviljas dem som är bosatta inom området kan därför inte kritiseras. Enligt principerna för dubbelbeskattningsavtal ankommer det på bosättningsstaten respektive den stat där bolaget har sitt säte att bevilja skatteförmåner för dem som är bosatta respektive har säte inom staten. Olikabehandlingen av utländska och inhemska bolag är enligt den grekiska regeringen slutligen även befogad med hänsyn till att redan definitionen av bolagens beskattningsbara inkomst är olika (jämför arti-

5 — Dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations SA och Singer (REG 1997, s. I-2471), punkt 19, av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 21, av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), punkt 16, och av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. 3089), punkt 36.

kel 99.1 a—d i den grekiska lagen om inkomst skatt) [6] och att fastställandet av olika skattesatser endast är en konsekvens av denna olikhet.

19. Den grekiska regeringen har föreslagit att den omformulerade tolkningsfrågan skall besvaras på följande sätt:

"Såsom gemenskapsrätten för närvarande ser ut i fråga om direkta skatter förbjuder artiklarna 52 och 58 i fördraget inte att en medlemsstat för utländska aktiebolag tillämpar samma skattesats som den som den normalt tillämpar för inhemska aktiebolag, men likväl inte ger de utländska bolagen rätt att komma i åtnjutande av den lägre skattesats som undantagsvis tillämpas för vissa inhemska aktiebolag."

20. *Den franska regeringen* har för sin del också föreslagit en omformulering av tolkningsfrågan som går ut på att domstolen skall yttra sig över frågan huruvida en sådan bestämmelse som artikel 109 i den grekiska lagen om inkomstskatt är förenlig med artiklarna 6 och 52 i fördraget, eftersom det inte är domstolens uppgift att i ett förfarande för förhandsavgörande enligt artikel 177 avgöra om en viss nationell bestämmelse är förenlig med gemenskapsrätten.

21. Därefter har även den franska regeringen hänvisat till konkurrensförhållandet mellan artiklarna 6 och 52 i fördraget. Artikel 52 har enligt den franska regeringen i egenskap av specialbestämmelse företräde framför artikel 6 i fördraget. När artikel 52 är tillämplig kan artikel 6 därför inte längre åberopas.

22. Vad avser definitionen av innehållet i bestämmelserna i artikel 52 i fördraget har den franska regeringen hävdat att bestämmelsen fastställer principen att utlänningar och landets egna invånare skall behandlas lika. Den förbjuder följaktligen all diskriminering på grund av nationalitet. Den franska regeringen har tillagt att diskriminering enligt domstolens fasta rättspraxis karakteriseras av att antingen olika bestämmelser tillämpas på objektivt jämförbara situationer eller samma bestämmelse tillämpas på olika situationer.

23. I artikel 109 i den grekiska lagen om inkomstskatt föreskrivs olika skattesatser för grekiska bolag beroende på deras juridiska

6 — Enligt artikel 99.1. a och d i den grekiska lagen om inkomstskatt utgörs den skattepliktiga inkomsten
"a) för grekiska aktiebolag och bolag med begränsat ansvar, med undantag för banker och försäkringsbolag, av all nettoinkomst som förvärvats i Grekland eller utlandet eller av nettovinsten, ... för grekiska banker och försäkringsbolag av all inkomst som förvärvats i Grekland eller utlandet eller av nettovinsten efter avdrag för inkomster som inte är beskattningsbara eller som är föremål för sådan specialbeskattning som medför avskrivning av skatteskulden.
...
d) för utländska företag som är verksamma i någon form av bolag och för utländska organisationer av alla slag som utövar verksamhet i vinstdrivande syfte, av den nettoinkomst eller nettovinst som härrör från en förvärvskälla i Grekland och av den nettovinst som kommer från företagets fasta driftställe i Grekland i den mening som avses i artikel 100."

form medan utländska bolag oberoende av sin juridiska form alltid måste betala skatt efter den högre skattesatsen. Denna skillnad i behandlingen beror enligt den franska regeringen uteslutande på det skattepliktiga bolagets nationalitet (som enligt artikel 58 bestäms av var bolaget har sitt säte). Den omständigheten att utländska bolag uppfyller alla villkor som för ett grekiskt bolag skulle medföra tillämpningen av den lägre skattesatsen är enligt den franska regeringen helt utan betydelse. En nationell bestämmelse som beskattar ett utländskt bolags vinst med en skattesats om 40 procent, trots att bolaget uppfyller alla de kriterier som för ett inhemskt bolag skulle leda till en beskattning med den lägre skattesatsen 35 procent, strider enligt den franska regeringen därför uppenbart mot artikel 52 i fördraget.

24. Det föreligger dock ingen diskriminering om det utländska bolaget befinner sig i en situation som är objektivt jämförbar med den som föreligger för ett med 40 procent beskattat inhemskt bolag. Den franska regeringen har anlagt några synpunkter på frågan i vad mån situationerna är jämförbara. Den anser att kriterierna "aktiebolag" och "innehavaraktier" i och för sig inte är diskriminerande. Annorlunda förhåller det sig med kriteriet notering på Atenbörsen. För att detta kriterium skall vara uppfyllt borde det enligt den franska regeringen vara tillräckligt att bolagets aktier är noterade på börsen i någon av medlemsstaterna.

25. Den franska regeringen har föreslagit följande svar på tolkningsfrågan:

"Artikel 52 i fördraget utesluter tillämpning av en sådan nationell bestämmelse som den i artikel 109 i den grekiska lagen om inkomstskatt, enligt vilken bolag från andra medlemsstater beskattas efter en högre skattesats än inhemska bolag som, särskilt med hänsyn till sin juridiska form, befinner sig i en objektivt jämförbar situation."

26. Om domstolen med hänsyn till omständigheterna i målet vid den nationella domstolen skulle anse ytterligare precisering av svaret erforderlig har den franska regeringen föreslagit följande tillägg:

"Ett bolag vars aktier är noterade på börsen i en medlemsstat måste i detta hänseende anses befinna sig i samma situation som ett inhemskt bolag vars aktier är noterade på börsen i den stat där bolaget är etablerat."

27. Kommissionen har i sitt skriftliga yttrande intagit en mera nyanserad ståndpunkt. Artikel 52 i fördraget fastställer enligt kommissionen en grundläggande frihet och förbjuder såväl öppen som dold diskriminering. Inom ramen för bestämmelsen kan kopplingen till hemvist eller säte utgöra en dold diskriminering. En olikabehandling som anknyter till ett bolags säte kan enligt kommissionen visserligen under vissa omständigheter godtas inom gemenskapsrätten men denna möjlighet är dock kringgärdad av objektiva gränser.

28. Sökanden har ett fast driftställe i Grekland, vars skattepliktiga inkomst enligt kommissionen bestäms på samma sätt som grekiska bolags skattepliktiga inkomst. Bestämmelserna i artikel 109 i den grekiska lagen om inkomstskatt innebär enligt kommissionen därför både en öppen och en dold diskriminering. Eftersom utländska bolag är helt uteslutna från tillämpningen av den gynnsammare skattesatsen om 35 procent innebär artikel 109 i den grekiska lagen om inkomstskatt en uppenbar diskriminering. Artikel 109.1 i lagen innehåller enligt kommissionen en dold diskriminering även i det avseendet att en skattesats om 40 procent tillämpas för "inhemska aktiebolag vars aktier vid räkenskapsårets utgång inte är innehavaraktier som är noterade på Atenbörsen och för utländska bolag och organisationer som utövar vinstdrivande verksamhet". Denna skattesats tillämpas nämligen alltid på utländska banker men aldrig för inhemska banker, eftersom inhemska aktiebolag inom banksektorn är skyldiga att utge namnaktier.

29. Domstolen har i sin rättspraxis [7] såvitt avser olika beskattning av dem som är och dem som inte är bosatta inom ett område fastställt att även de som inte är bosatta inom området också måste komma i åtnjutande av skatteförmåner om taxeringen i övrigt är densamma. I föreliggande fall finns det enligt kommissionen inte något som rättfärdigar olikabehandlingen. Kommissionen har därför föreslagit följande svar på tolkningsfrågan:

"En nationell bestämmelse som för beskattning av vinsten behandlar grekiska och utländ ska bolag lika när den skattepliktiga inkomsten bestäms men ändå undanhåller de senare bolagen rätten till den gynnsammare skattesatsen om 35 procent, även om de uppfyller de kriterier för tillämpning av denna skattesats som gäller för bolag med säte i Grekland, strider mot artikel 52 i fördraget."

30. I sitt muntliga yttrande har kommissionen helt avstått från att skilja mellan öppen och dold diskriminering. Trots att det i fråga om direkta skatter ännu inte föreligger någon harmonisering får medlemsstaterna inte inskränka den grundläggande friheten. I föreliggande fall föreligger det enligt kommissionen inte några omständigheter som rättfärdigar olikabehandlingen, varför bestämmelserna i artikel 52 har åsidosatts.

7 — Punkterna 36—38 i den i fotnot 5 nämnda domen i målet Schumacker. Jämför den i fotnot 5 nämnda domen i målet Asscher.

31. Artikel 52 i fördraget är ostridigt ett speciellt uttryck för den allmänna likabehandlingsprincipen i artikel 6 i fördraget, vilket har bekräftats i domstolens fasta rättspraxis. [8] Den har därför företräde framför artikel 6. Som en följd därav kan artikel 6 inte åberopas när artikel 52 är tillämplig.

32. När tolkningsfrågan skall besvaras måste självklart beaktas att domstolen inom ramen för ett förfarande som detta inte uttalar sig om huruvida en nationell norm är oförenlig med gemenskapsrätten. Den ger i stället den nationella domstolen alla anvisningar som denna behöver för att kunna bedöma frågan om den nationella föreskriften är förenlig med gemenskapsrätten. Kommissionen anser därför att tolkningsfrågan måste formuleras mera allmänt. En sådan åtgärd är enligt domstolens fasta rättspraxis tillåten. [9] De följande övervägandena skall enligt kommissionen därför ligga till grund för ett svar på en på följande sätt formulerad fråga:

"Är en sådan reglering, som i likhet med artikel 109.1 a i den grekiska lagen om inkomstskatt (lag nr 2238/1994, *Republiken Greklands officiella tidning* nr 151, del A) föreskriver att utländska bolag skall beskattas strängare än inhemska bolag, nämligen med tillämpning av en skattesats om 40 procent på den beskattningsbara inkomsten gentemot en skattesats om 35 procent för inhemska bolag, förenlig med artikel 52 i fördraget?"

33. Artikel 52 utgör grunden för en av de fyra grundläggande friheterna i fördraget. I förening med artikel 58 i fördraget garanterar bestämmelserna i artikeln juridiska personer etableringsfrihet inom gemenskapen. I åtnjutande av denna frihet kommer de bolag, bildade i "överensstämmelse" med en medlemsstats lagstiftning, som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen. Ett bolags säte som definierats på detta sätt tjänar till att fastställa vilken stats rättsordning bolaget omfattas av och är i detta hänseende jämställt med medborgarskapet för fysiska personer.

34. Etableringsfriheten kan enligt artikel 52 första stycket andra meningen i fördraget utövas genom upprättandet av kontor, filialer eller dotterbolag. Den omfattar enligt artikel 52 andra stycket principiellt rätten att bilda och driva företag på de villkor som etableringsstaten föreskriver för sina egna medborgare. Likabehandlingen med landets egna invånare är därför ett väsentligt kännetecken för den norm som efter utgången av övergångstiden är direkt tillämplig [10] och en viktig del av själva etableringsfriheten.

8 — Dom av den 30 maj 1989 i mål 305/87, kommissionen mot Grekland (REG 1989, s. 1461), punkterna 12 och 13. Se i denna mening också dom av den 13 juli 1993 i mål C-330/91, Commerzbank (REG 1993, s. I-4017), punkt 21, samt den i fotnot 4 nämnda domen i målet Halliburton Services, punkt 12.

9 — Så redan i dom av den 15 juli 1964 i mål 6/64, Costa mot E. N. E. L. (REG 1964, s. 1141, svensk specialutgåva, volym 1, s. 211, förkortad version) och dom av den 8 juni 1971 i mål 78/70, Deutsche Grammophon GmbH mot Metro (REG 1971, s. 487, svensk specialutgåva, volym 1, s. 575, förkortad version), punkt 3.

10 — Jämför punkt 13 i den i fotnot 3 nämnda domen.

35. När en nationell bestämmelse om beskattning av juridiska personer alltså fastställer skattesatsen "för *inhemska aktiebolag*, vilkas aktier vid utgången av räkenskapsåret är innehavaraktier som inte är noterade på Atenbörsen och för *utländska bolag* och organisationer som utövar vinstdrivande verksamhet till 40 procent" [11] och "för *övriga inhemska aktiebolag* till 35 procent", [12] behandlar den därmed öppet inhemska och utländska aktiebolag olika. Utländska bolag måste alltid betala skatt med 40 procent medan inhemska aktiebolag beskattas med 35 procent, såvida de inte uppfyller ett visst kriterium (innehavaraktier som vid utgången av räkenskapsåret inte är noterade på Atenbörsen).

36. Av vad parterna anfört framgår att de har olika uppfattning om huruvida 35 procent är den normala skattesatsen för grekiska bolag och 40 procent undantaget eller tvärtom. Medan sökanden anser att skattesatsen 35 procent är regel har den grekiska regeringen vidhållit sin ståndpunkt att skattesatsen 40 procent är regel och skattesatsen 35 procent undantag.

37. När det gäller att fastställa om det föreligger en objektiv olikabehandling av inhemska och utländska bolag kan denna tvist lämnas därhän. Klart är att utländska bolag inte kommer i åtnjutande av den gynnsammare skattesatsen. Det saknar därvid också betydelse hur många procent av grekiska aktiebolag som effektivt drar nytta av den gynnsammare skattesatsen. Det förefaller i själva verket vara så att alla grekiska bolag inom banksektorn kommer i åtnjutande av den gynnsammare skattesatsen, eftersom de enligt lag måste uppfylla villkor [13] som undantar dem från den kategori inhemska aktiebolag som beskattas med 40 procent.

38. Eftersom den grekiske lagstiftaren har valt en form som innebär en öppen diskriminering är det uppenbart att gemenskapsrätten har åsidosatts.

39. Den grekiska regeringen anser trots detta att olikabehandlingen kan rättfärdigas. Den har då bortsett från att en öppen diskriminering principiellt inte kan rättfärdigas. Den rättspraxis som uppkommit inom området för direkta skatter, där frågan huruvida omtvistade bestämmelser är rättfärdigade eller ej alltid har spelat en roll, [14] började med bedömningen av bestämmelser som regelmässigt anknöt olikabehandlingen till något av krite-

11 — Jämför artikel 109.1 a i den grekiska lagen om inkomstskatt. Min kursivering.

12 — Jämför artikel 109.1 b i den grekiska lagen om inkomstskatt. Min kursivering.

13 — Grekiska banker är enligt parterna lagligen skyldiga att konstituera sig som aktiebolag och utge namnaktier. Jämför lag nr 2190/1920 artikel 11.2 a och lag nr 5076/1931.

14 — Jämför den i fotnot 3 nämnda domen i målet kommissionen mot Frankrike, punkt 17, den i fotnot 8 nämnda domen i målet Commerzbank, punkt 16, den i fotnot 5 nämnda domen i målet Schumacker, punkt 39 f., den i fotnot 5 nämnda domen i målet Wielockx, punkt 23 f., den i fotnot 5 nämnda domen i målet Asscher, punkt 50 f., den i fotnot 5 nämnda domen i målet Futura, punkt 26, samt dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, Imperial Chemical Industries plc (ICI), (REG 1998, s. I-4695), punkterna 24 och 25.

rierna hemvist eller begreppsparet bosatt och inte bosatt inom området. I nästan alla dessa fall kunde man i detta hänseende [15] konstatera en dold diskriminering. En sådan strider endast mot gemenskapsrätten när den inte kan rättfärdigas av sådana grunder som till exempel en enhetlig tillämpning av skattesystemet [16] eller ett trängande allmänintresse. [17]

40. Både den franska regeringen och kommissionen har i sina yttranden under det skriftliga förfarandet utgått från den ordning som tillämpas för att pröva frågan om det föreligger en dold diskriminering och som innebär att det undersöks om situationerna är jämförbara och om en konstaterad olikabehandling eventuellt kan rättfärdigas. Deras inställning skulle därför kunna innebära att de med ledning av tidigare domar av domstolen [18] betraktar ett bolags säte som anknytningskriterium för en eventuell olikabehandling och därmed som avgörande för om det föreligger en dold diskriminering av inhemska och utländska bolag eller ej. [19]

41. Kommissionen har likväl uttryckligen hävdat att artikel 109.1 i den grekiska lagen om inkomstskatt innehåller en öppen *och* en dold diskriminering.

42. Den franska regeringens argumentation, i vilken regeringen undersöker om de kriterier som avgör om ett bolag skall falla inom tillämpningsområdet för den gynnsammare skattesatsen är jämförbara, grundar sig uppenbarligen på antagandet att det kan förekomma en (dold) diskriminering även om dessa kriterier utan åtskillnad tillämpas för inhemska och utländska bolag. Enligt den franska regeringen spelar därvid de villkor som avser den juridiska formen (aktiebolag) och aktiernas form (innehavaraktier) ingen roll, medan kravet på notering på Atenbörsen är problematiskt. I detta hänseende borde enligt den franska regeringen en notering av aktierna på börsen i någon av medlemsstaterna vara tillräcklig.

43. En prövning av denna fråga går enligt min mening utöver tolkningsfrågan. Framför allt saknas en tillräcklig belysning av de faktiska omständigheterna för att bedöma huruvida kriteriet notering på Atenbörsen medför en dold diskriminering av inländska och utländska aktiebolag och huruvida kravet på att detta kriterium skall vara uppfyllt i förekommande fall kan rättfärdigas. Den undersökning av fakta som behövs i detta hänseende ankommer i varje fall på den nationella domstolen. För det fall att det för denna blir aktuellt att besvara den fråga som den franska regeringen har ställt skall jag antyda huvuddragen i det mönster för prövningen som enligt domstolens fasta rättspraxis i så fall skall tillämpas. [20]

15 — I den i fotnot 5 nämnda domen i målet Futura var detta dock endast delvis fallet.

16 — Jämför den i fotnot 5 nämnda domen i målet Wielockx, punkt 23, och den i fotnot 5 nämnda domen i målet Schumacker, punkt 40.

17 — Jämför den i fotnot 5 nämnda domen i målet Futura, punkterna 26 och 31, och den i fotnot 14 nämnda domen i målet ICI, punkt 28.

18 — Jämför den i fotnot 3 nämnda domen i målet Frankrike mot kommissionen, den i fotnot 8 nämnda domen i målet Commerzbank och den i fotnot 14 nämnda domen i målet ICI.

19 — I den i fotnot 4 nämnda domen har domstolen ansett att olikabehandling av bolag på grund av deras säte med åberopande av den i fotnot 8 nämnda domen i målet Commerzbank var en *uppenbar* diskriminering (jämför punkt 15).

20 — Jämför de i fotnot 14 nämnda domarna.

44. Det finns dock anledning att först göra en klar skillnad mellan fysiska och juridiska personer såvitt avser en eventuell diskriminering på området för direkt beskattning. De omständigheter som är avgörande för beskattningen av fysiska personer, till exempel familjesituation och personliga förhållanden, [21] gäller nämligen inte på samma sätt för juridiska personer.

45. På gemenskapsrättens nuvarande stadium omfattas direkta skatter inte av gemenskapens behörighet. När medlemsstaterna utövar de befogenheter som de fortfarande har måste de dock respektera gemenskapsrätten. [22]

46. Den skillnad som inom skatterätten vanligen görs mellan dem som är och dem som inte är bosatta inom området kan bli till nackdel för medborgare i andra medlemsstater, eftersom de som inte är bosatta inom området mestadels är utlänningar. Den olika behandling som anknyter till dessa kriterier kan därför visa sig vara en dold diskriminering på grund av nationalitet. [23]

47. Om man skulle tillåta etableringsstaten att efter behag tillämpa olika behandling endast därför att ett bolag har sitt säte i en annan medlemsstat skulle bestämmelserna i artikel 52 i förening med bestämmelserna i artikel 58 i fördraget berövas sitt innehåll. [24]

48. För att skapa en utjämning mellan å ena sidan den principiellt berättigade differentieringen mellan dem som är och dem som inte är bosatta inom området [25] och å andra sidan den risk för en dold diskriminering som är förenad med differentieringen, krävs det en prövning av frågan huruvida situationen är jämförbar. [26] Om frågan besvaras jakande måste samma rättsverkningar, till exempel beviljande av skattefördelar, knytas till den objektivt likartade situationen. Detta är en ofrånkomlig konsekvens med undantag endast för de fall då en olikabehandling kan rättfärdigas av överordnade intressen, till exempel en enhetlig tillämpning av skattesystemet [27] eller sådant trängande allmänintresse som anges i artikel 56 i fördraget. [28]

49. Om man betraktar omständigheterna i målet vid den nationella domstolen mot denna bakgrund kan man konstatera att det obestridligen föreligger en diskriminering, vare sig denna nu är öppen eller dold. Parterna har delade meningar i frågan huruvida det föreligger en jämförbar situation eller ej. Medan kommissionen mycket bestämt företräder ståndpunkten att inhemska och utländska

21 — Jämför den i fotnot 5 nämnda domen i målet Schumacker, punkt 37.

22 — Jämför den i fotnot 14 nämnda domen i målet ICI, punkt 19.

23 — Jämför den i fotnot 5 nämnda domen i målet Schumacker, punkterna 28 och 29.

24 — Jämför den i fotnot 3 nämnda domen, punkt 18; så också punkt 13 i den i fotnot 8 nämnda domen i målet Commerzbank.

25 — Jämför den i fotnot 5 nämnda domen i målet Schumacker, punkt 31, den i fotnot 5 nämnda domen i målet Wielockx, punkt 18 och den i fotnot 5 nämnda domen i målet Asscher, punkt 41.

26 — Jämför den i fotnot 3 nämnda domen i målet kommissionen mot Frankrike, punkt 20 (slutet) och den i fotnot 14 nämnda domen i målet ICI, punkt 25.

27 — Jämför de i fotnot 16 nämnda domarna.

28 — Jämför den i fotnot 14 nämnda domen i målet ICI, punkt 28.

bolags situation är densamma när den skattepliktiga inkomsten bestäms, utgår den grekiska regeringen från att situationerna då är olika. Båda parter har åberopat artikel 99 i den grekiska lagen om inkomstskatt. [29]

50. I den mån de relevanta bestämmelserna i den grekiska lagen om inkomstskatt har återgetts i akten synes fastställandet av den skattepliktiga inkomsten ske på samma sätt för inhemska och utländska bolag. Detta talar för att kommissionens ståndpunkt är riktig. Ytterst ankommer det dock på den nationella domstolen att bedöma hur det faktiskt förhåller sig i detta hänseende.

51. Av avgörande betydelse är dock att inte ens den grekiska regeringen har anfört några skäl för att rättfärdiga olikabehandlingen utan bara hänvisat till de principiellt olika situationer som föreligger för dem som är och dem som inte är bosatta inom området och påstått att situationerna redan i utgångsläget är olika. Man kan följaktligen även utan ytterligare utredning om de faktiska omständigheterna konstatera att en sådan olika behandling av inhemska och utländska företag som föreskrivs i artikel 109 i den grekiska lagen om inkomstskatt inte är rättfärdigad och därför strider mot artiklarna 52 och 58 i fördraget.

C — Förslag till avgörande

52. På grund av vad som anförts i det föregående föreslår jag att domstolen skall besvara tolkningsfrågan på följande sätt:

En reglering som i likhet med artikel 109 första stycket a i den grekiska lagen om inkomstskatt (lag nr 2238/1994, *Republiken Greklands officiella tidning* nr 151, volym A) föreskriver att utländska bolag skall beskattas strängare än inhemska bolag, nämligen med tillämpning av en skattesats om 40 procent på den beskattningsbara inkomsten gentemot en skattesats om 35 procent för inländska bolag, strider mot artikel 52 jämförd med artikel 58 i fördraget.

29 — Beträffande bestämmelsens ordalydelse se ovan fotnot 6.