FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JULIANE KOKOTT

föredraget den 8 maj 2008 [1]

I — Inledning

1. De tre historiska provinserna Biscaya (Bizkaia), Álava (Araba) och Guipúzcoa (Gipuzkoa) är självständiga regionala organ som tillsammans bildar den autonoma regionen Baskien. Dessa har fått särskilda befogenheter (Fueros) i form av egen normgivningskompetens på skatteområdet. Med stöd därav har de fastställt skatten för juridiska personer hemmahörande i respektive område till 32,5 procent. I Spanien i allmänhet tillämpas emellertid en skattesats på 35 procent. Vidare har i provinserna införts särskilda regler för den skattemässiga behandlingen av vissa investeringar som saknar motsvarighet i den spanska skattelagstiftningen.

2. De angränsande regionerna Rioja och Kastilien-Leon liksom fackförbundet Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA anser att dessa skattebestämmelser strider mot överordnad nationell rätt samt utgör otillåtet statligt stöd enligt artiklarna 87 och 88 EG. De har därför väckt talan vid Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, som har riktat förevarande sju i stort sett likalydande beslut om begäran om förhandsavgörande [2] till domstolen.

3. Oklart är framför allt huruvida de skattebestämmelser som antagits av de historiska provinserna gynnar ”vissa företag eller viss produktion” i förhållande till andra, eller med andra ord huruvida de har selektiv karaktär. Väljer man vid den bedömningen hela Spaniens territorium som referensram är det fråga om regional selektivitet eftersom endast sådana företag som är hemmahörande i en viss del av Spanien, nämligen i de historiska provinserna, kommer i åtnjutande av skattebestämmelserna.

4. Domstolen har dock i sin dom av den 6 september 2006 [3] i målet Portugal mot kommissionen i fråga om skattebestämmelser i den portugisiska autonoma regionen Azorerna (nedan kallad Azorerna-domen) klargjort att, när det gäller skattebestämmelser som antagits av ett

1 — Originalspråk: tyska.

2 — C-428/06, Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA mot Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.
C-429/06, Comunidad Autónoma de la Rioja mot Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.
C-430/06, Comunidad Autónoma de la Rioja mot Diputación Foral de Álava.
C-431/06, Comunidad Autónoma de la Rioja mot Diputación Foral de Guipúzcoa.
C-432/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León mot Juntas Generales de Guipúzcoa och Diputación Foral de Guipúzcoa.
C-433/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León mot Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava och Diputación Foral de Álava.
C-434/06, Comunidad Autónoma de Castilla y León mot Diputación Foral de Vizcaya och Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya.

3 — Dom av den 6 september 2006 i mål C-88/03, Portugal mot kommissionen (REG 2006, s. I-7115).

regionalt eller lokalt organ, måste referensramen inte nödvändigtvis fastställas i överensstämmelse med medlemsstatens territorium i dess helhet. Om ett sådant organ åtnjuter en tillräcklig självständighet kan endast dess eget område utgöra den relevanta geografiska referensramen. I så fall är en bestämmelse som likvärdigt gynnar samtliga inom området hemmahörande företag generell och inte selektiv, och åtgärden uppfyller då inte kriterierna för statligt stöd.

5. Domstolen och förstainstansrätten har under mellantiden befattat sig med fler än fyrtio mål om skatteåtgärder i de historiska provinserna Biscaya, Álava och Guipúzcoa, och vissa är fortfarande anhängiga.[4] De åtgärder som är omtvistade i förevarande fall har dock inte varit föremål för något av dessa förfaranden. Kommissionen och förstainstansrätten har härlett den selektiva karaktären hos de åtgärder som hittills behandlats med hänsyn inte endast till deras territoriella tillämpningsområde utan även till andra förutsättningar som begränsat kretsen av gynnade subjek t, exempelvis företagens storlek eller den omständigheten att det varit företag som nyetablerat sig i området som gynnats.[5]

6. I detta fall är det dock endast skattebestämmelsernas karaktär av regionala åtgärder som står i fokus, vilket ger domstolen tillfälle att vidareutveckla sin rättspraxis från Azorerna-domen. Domstolen har att framför allt närmare precisera vilka krav som ska ställas på ett autonomt regionalt eller lokalt organ för att sådana skattebestämmelser som organet antar ska kunna anses utgöra självständiga åtgärder som inte ska tillskrivas medlemsstaten som helhet.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Spaniens konstitution*

7. Följande bestämmelser i Spaniens konstitution är i detta sammanhang av särskilt intresse:

"*Artikel 2* – Konstitutionen grundas på den spanska nationens oupplösliga enhet samt ett gemensamt och odelbart fosterland för alla spanjorer, och den erkänner och garanterar rätten till autonomi för de nationaliteter och regioner av vilka den är sammansatt och solidariteten dem emellan.

Artikel 31 – 1. Var och en ska bidra till att betala de offentliga utgifterna efter sin ekonomiska förmåga genom ett rättvist skattesystem som bygger på principerna om

4 — De förenade målen T-30/01, T-31/01, T-32/01, T-86/02, T-87/02 och T-88/02 liksom de förenade målen T-227/01, T-228/01, T-229/01, T-265/01, T-266/01 och T-270/01 är fortfarande anhängiga hos förstainstansrätten.

5 — Jämför domstolens domar av den 6 mars 2002 i de förenade målen T-127/99, T-129/99 och T-148/99, Diputación Foral de Álava med flera mot kommissionen (REG 2002, s. II-1275), punkt 146, och i de förenade målen T-92/00 och T-103/00, Diputación Foral de Álava med flera mot kommissionen (REG 2002, s. II-1385), punkt 27, och dom av den 23 oktober 2002 i de förenade målen T-346/99, T-347/99 och T-348/99, Diputación Foral de Álava med flera mot kommissionen (REG 2002, s. II-4259), punkt 52.

likhet och progression och som inte i något fall får ha konfiskatorisk karaktär.

…”

8. Avdelning VIII i konstitutionen behandlar statens territoriella indelning och innehåller bland annat följande bestämmelser:

“*Artikel 137* – Spaniens territorium indelas i kommuner, provinser och sådana områden som bildar autonoma regioner. Dessa åtnjuter autonomi när de tillvaratar sina respektive intressen.

Artikel 138 – 1. Staten garanterar att den i artikel 2 i konstitutionen intagna principen om solidaritet effektivt förverkligas genom att verka för en rimlig och rättvis ekonomisk jämvikt mellan de olika delarna av statens territorium. Därvid ska öarnas situation särskilt beaktas.

2. Skillnader mellan stadgarna för de olika autonoma regionerna får inte i något fall leda till uppkomsten av ekonomiska eller sociala privilegier.

Artikel 139 – 1. Alla spanjorer har inom Spaniens samlade territorium samma rättigheter och skyldigheter.

2. Ingen myndighet får använda sig av åtgärder som direkt eller indirekt inom Spaniens hela territorium hindrar den fria rörligheten eller etableringsfriheten för personer eller de fria godstransporterna.

Artikel 143 – 1. Vid utövandet av den i artikel 2 i konstitutionen erkända rätten till autonomi kan grannprovinser med gemensamma historiska, kulturella och ekonomiska drag samt öområden och provinser som historiskt har utgjort regionala enheter vinna självstyre och i enlighet med bestämmelserna i denna avdelning och motsvarande stadgar bilda autonoma regioner.

…”

9. Artiklarna 148 och 149 innehåller uppräkningar av sakområden för vilka de autonoma regionerna kan överta behörigheten respektive där behörigheten förbehålls staten. Till de uppgifter som de autonoma regionerna kan överta hör särskilt främjandet av ekonomisk utveckling i en autonom region inom ramen för de mål som ställs upp i den ekonomiska politiken på nationell nivå (artikel 148.1 punkt 13).

10. Artiklarna 156–158 innehåller närmare bestämmelser om de konstitutionella formerna för finanspolitiken:

Artikel 156 – 1. De autonoma regionerna åtnjuter ekonomisk autonomi när de upprättar och utövar behörigheten på sina områden i överensstämmelse med principerna om samordning med den statliga finansförvaltningen och solidaritet mellan alla spanjorer.

2. En autonom region kan i enlighet med lag och stadgar vid uttag, förvaltning och indrivning av statlig skatt agera såsom statens ombud eller biträde.

Artikel 157 – 1. De autonoma regionernas finansiella medel utgörs av följande:

a) Skatter som staten helt eller delvis har överlåtit, påslag på statliga skatter och andra andelar av statens intäkter.

b) Egna skatter, avgifter och extra pålagor.

c) Överföringar från interterritoriella utjämningsfonder och andra från statsbudgeten anslagna medel.

d) Avkastning på egen förmögenhet och egna privaträttsliga intäkter.

e) Intäkter från kreditverksamhet.

2. De autonoma regionerna kan inte i något fall vidta beskattningsåtgärder avseende tillgångar som finns utanför dess område eller som hindrar den fria rörligheten för varor och tjänster.

…

Artikel 158. 1. I statsbudgeten kan medel anslås för de autonoma regionerna i förhållande till omfattningen av de tjänster och annan statlig verksamhet som de utför i stället för staten och efter vad som behövs för att säkerställa en miniminivå för grundläggande offentliga tjänster på spanskt territorium.

2. I syfte att utjämna ekonomisk obalans mellan olika geografiska områden och att effektivt förverkliga solidaritetsprincipen inrättas en utjämningsfond för investeringar vars medel fördelas av Cortes Generales mellan de autonoma regionerna och provinserna.

B — *Autonomistadgor*

11. Den autonoma regionen Baskien har sitt konstitutionella stöd i autonomistadgan av år 1979 [6]. Enligt dess artikel 40 har regionen sin egen autonoma finansförvaltning.

12. Vidare gäller enligt artikel 41.1 att det finansrättsliga förhållandet mellan spanska staten och Baskien regleras av det traditionella på Fueros grundade systemet med Concierto Económico (finansiella överenskommelser). I artikel 41.2 anges följande principer för dessa finansiella överenskommelser:

”a) De ansvariga organen i de historiska provinserna [baskiska provinser i vilka gäller särskilda befogenheter, Fueros] kan införa, och bibehålla bestämmelser i och reglera skattesystemet för sitt område med beaktande av den allmänna statliga skatterättsliga strukturen, bestämmelserna i gällande finansiella överenskommelse om samordning, skatterättslig harmonisering och samarbete med staten samt bestämmelser utfärdade av det baskiska parlamentet med samma målsättning inom den autonoma regionen. …

b) Uttag, förvaltning, uppbörd, indrivning och kontroll av alla skatter och avgifter med undantag av tull … åligger i varje historisk provins respektive Diputación Foral, varvid samarbetet med staten och dess kontrollverksamhet dock inte berörs.

c) De behöriga organen i de historiska provinserna ska i tillämpliga fall besluta att inom respektive organs område tillämpa samma konjunkturbetingade skattemässiga undantag som staten har beslutat att allmänt tillämpa inom statens territorium. Undantagens giltighetstid ska motsvara vad som gäller enligt de statliga bestämmelserna.

d) Baskiens prestation till staten utgörs av ett generellt tillskott bestående av deltillskott från respektive historisk provins som ska utges av dem såsom deras andel av de statliga kostnaderna och som inte ska övertas av den autonoma regionen.

6 — Antagen genom Ley Orgánica de las Cortes Generales Españolas (det spanska parlamentet) nr 3/1979 av den 18 december 1979. Den finns i tysk översättning på Internet: www.lehendakaritza.ejgv.euskadi.net/r48-2312/de/contenidos/informacion/estatuto_guernica/de_455/estatu_com_a.html.

e) För att fastställa storleken på deltillskotten från de historiska provinserna, vilka sammantagna utgör det nämnda generella tillskottet, inrättas en blandad kommission. Den ska bestå av å ena sidan en företrädare från varje Diputación Foral och ett motsvarande antal företrädare för den baskiska regeringen samt å andra sidan ett motsvarande antal företrädare för den statliga förvaltningen. Det sålunda fastställda tillskottet bekräftas genom lag med den giltighetstid som föreskrivs i den finansiella överenskommelsen, dock att tillskottets årliga anpassning sker i enlighet med ett förfarande som också föreskrivs i den finansiella överenskommelsen.

f) Detta system ska tillämpas med beaktande av den i artiklarna 138 och 156 i konstitutionen fastlagda solidaritetsprincipen."

C — *Den finansiella överenskommelsen*

13. Den nu tillämpliga finansiella överenskommelsen mellan den autonoma regionen Baskien och Spanien från år 2002[7] ersätter en tidigare överenskommelse från år 1981. I artiklarna 2–4 uppställs vissa principer som de historiska provinserna måste beakta vid utformningen av sina skattesystem.

"Artikel 2. Allmänna principer

1. I det skattesystem som de historiska provinserna inrättar ska följande principer iakttas:

1.1 Solidariteten ska beaktas i den omfattning som anges i konstitutionen och autonomistatuterna.

1.2 Hänsyn ska tas till statens allmänna skatterättsliga struktur.

1.3 Samordning, skatterättslig harmonisering och samarbete med staten ska ske enligt bestämmelserna i denna finansiella överenskommelse.

1.4 Samordning, skatterättslig harmonisering och samarbete mellan de historiska provinsernas organ ska ske enligt de bestämmelser härom som det baskiska parlamentet utfärdar.

7 — Antagen genom lag nr 12/2002 av den 23 maj 2002 (Ley por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del Païs Vasco, BOE nr 124 av den 24 maj 2002). Tillgänglig på Internet: www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-341/es/contenidos/informacion/concierto_quinquenal/es_4177/adjuntos/CAST.pdf.

1.5 Systemet är underordnat internationella konventioner och avtal som Spanien har undertecknat och ratificerat eller som Spanien har anslutit sig till.

Bestämmelser i av Spanien ingångna dubbelbeskattningsavtal och Europeiska unionens bestämmelser om harmonisering av skatter ska särskilt beaktas, varvid sådana åtgärder ska vidtas som följer av tillämpningen av sådana avtal och bestämmelser.

2. Bestämmelserna i detta avtal ska tolkas i enlighet med bestämmelserna om skatterättslig tolkning i den allmänna skattelagen (Ley General Tributaria).

Artikel 3. Skatteharmonisering

De historiska provinserna ska vid utformningen av skattebestämmelser iaktta följande.

a) Utan att det påverkar vad som sägs i denna finansiella överenskommelse ska anpassning ske till den allmänna skattelagen i fråga om terminologi och begreppsbestämningar.

b) Samma reella totala skattetryck som i övriga Spanien ska bibehållas.

c) Den fria rörligheten och etableringsfriheten för personer liksom den fria rörligheten för varor, tjänster och kapital ska säkerställas i Spaniens hela territorium utan att någon medelstilldelning leder till diskriminering, ingrepp i företags möjligheter att konkurrera eller snedvridning av konkurrensen.

d) Samma indelning ska användas som i det gemensamma territoriet för verksamhetsområdena boskapsskötsel, bergsbruk, industri, handel, tillhandahållande av tjänster samt fria och konstnärliga yrken, dock utan att det påverkar eventuell ytterligare indelning av dessa verksamhetsområden.

Artikel 4. Samarbetsprincipen

1. De ansvariga organen i de historiska provinserna ska inom rimlig tid i förväg underrätta den statliga förvaltningen om förslag till bestämmelser på skatteområdet.

På samma sätt ska den statliga förvaltningen underrätta de nämnda organen om sina motsvarande förslag.

2. Staten ska utveckla mekanismer som gör det möjligt för Baskiens organ att medverka i internationella överenskommelser som har konsekvenser för tillämpningen av denna finansiella överenskommelse.

3. Staten och de historiska provinserna ska vid fullgörandet av sina uppgifter i fråga om förvaltning, kontroll och uttag av skatt utan dröjsmål och i lämplig form ha ett ömsesidigt utbyte av uppgifter och information som de anser nödvändiga för ett bättre skatteuttag.

Framför allt ska båda parter iaktta följande.

a) De ska ömsesidigt överlämna all erforderlig information om sina databearbetningscentraler. För detta ändamål ska de tekniska medel som behövs för den ömsesidiga kommunikationen anskaffas. Varje år ska en gemensam och samordnad plan för databearbetning rörande skatter utarbetas.

b) Kontrollenheterna ska upprätta gemensamma kontrollplaner för utvalda samordnade mål, områden och förfaranden samt förbereda kontrollplaner för skattskyldiga som har bytt hemvist, för företag som saknar ställning som skatterättsliga subjekt och för bolag som erlägger skatt efter omsättningen.”

14. I artikel 14.1 regleras fördelningen av beskattningsrätten i fråga om bolagsskatt enligt följande:

”1. Skatten för juridiska personer är en samordnad skatt som sorterar under den autonoma lagstiftningsmakten när det gäller skattskyldiga som har sitt skattemässiga hemvist i Baskien.

Utan att det påverkar vad som sägs i föregående stycke är skattskyldiga vilkas omsättning under föregående taxeringsår var högre än 6 miljoner euro och som under det senaste taxeringsåret har uppnått minst 75 procent av sin omsättning inom det gemensamma territoriet vara underkastade de bestämmelser som gäller där.

Omvänt ska de autonoma skattebestämmelserna tillämpas på skattskyldiga inom det gemensamma territoriet med en omsättning under föregående taxeringsår som översteg 6 miljoner euro och som i sin helhet uppnåddes i Baskien.”

15. I artiklarna 48–60 i den finansiella överenskommelsen regleras förhållandet i finansiellt avseende mellan staten och Baskien. Artiklarna 48–50 har följande lydelse.

”Artikel 48. Allmänna principer

För förhållandet i finansiellt avseende mellan staten och Baskien gäller följande principer:

1. Baskiens organ har skattemässig och ekonomisk autonomi vid sin normgivning och vid utövandet av sina befogenheter.

2. Solidariteten ska beaktas i den omfattning som anges i konstitutionen och autonomistadgarna.

3. Samordning och samarbete ska ske med staten för att uppnå budgetstabilitet.

4. Baskien erlägger i former som bestäms i den finansiella överenskommelsen ett tillskott till statsutgifterna som inte kan övertas av den autonoma regionen.

5. Baskiens behöriga organ får utnyttja den möjlighet till ekonomisk kontroll som staten utövar på självständiga lokala organ utan att detta innebär en lägre nivå av självständighet för de baskiska territorierna eftersom dessa har tillgång till det gemensamma systemet.

Artikel 49. Finansiellt tillskott

Baskiens tillskott till staten består av ett gemensamt finansiellt tillskott med bidrag från var och en av de historiska provinserna som sammantaget ska täcka utgifterna för all statlig verksamhet som inte har övertagits av den autonoma regionen Baskien.

Artikel 50. Det finansiella tillskottets giltighetstid och uppdatering

1. Metoden för bestämmande av det finansiella tillskott som ska gälla för den följande femårsperioden ska fastställas vart femte år i enlighet med de allmänna principer som ställs upp i denna överenskommelse genom lag som, efter godkännande från den blandade kommittén för den finansiella överenskommelsen, antas av Cortes Generales (det spanska nationella parlamentet) som också godkänner det finansiella tillskottet för det första året under femårsperioden.

2. Varje år som följer på det första året ska den blandade kommittén för den finansiella överenskommelsen uppdatera det finansiella tillskottet med tillämpning av den metod som har godtagits i lag som anges i föregående stycke.

3. De principer som ligger till grund för den i förevarande överenskommelse angivna metoden för fastställande av det finansiella tillskottet kan ändras genom lagen om finansiellt tillskott om det finns anledning till det med hänsyn till omständigheter som framkommit vid tillämpningen och därav vunna erfarenheter."

"Artikel 3. Fastställande av det finansiella tillskottet för basåret

Den reella storleken på det finansiella tillskottet för basåret till femårsperioden 2002–2006 fastställs genom tillämpning av koefficienter för avräkning från totalbeloppet för utgifter som inte belastar den autonoma regionen samt genom korrigeringar och kompensation i den omfattning som föreskrivs i följande artiklar.

16. Enligt artiklarna 63 och 64 kan frågan om huruvida en skattebestämmelse är förenlig med den finansiella överenskommelsen innan den utfärdas prövas av en kommitté för samordning och rättslig utvärdering. Om någon av kommitténs ledamöter begär det ska kommittén undersöka invändningar som framställts mot bestämmelsen och försöka åstadkomma en lösning genom förlikning.

Artikel 4 Statliga utgifter som inte övertas av den autonoma regionen

D — *Lagen om finansiellt tillskott under femårsperioden 2002–2006*

1. Statliga utgifter som inte övertas av den autonoma regionen är utgifter som hänför sig till sådana befogenheter vars utövande rent faktiskt inte har övertagits av gemenskapen.

17. Genom lag nr 13/2002 [8] antogs metoden för fastställande av Baskiens finansiella tillskott för åren 2002–2006. Lagen innehåller bland annat följande bestämmelser:

2. Totalbeloppet för dessa utgifter beräknas genom att statens sammantagna budgetutgifter minskas med samtliga anslagna budgetmedel som hänför sig till befogenheter som på statlig nivå motsvarar de befogenheter som den autonoma regionen har övertagit räknat från och med den dag som i respektive kungliga dekret anges som tidpunkt för övertagande …

8 — Lag nr 13/2002 av den 23 maj 2002 (Ley por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006, BOE nr 124 av den 24 maj 2002). Finns på Internet: www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-341/es/contenidos/informacion/concierto_quinquenal/es_4177/adjuntos/CAST.pdf.

Artikel 5. Korrigeringar

1. Utan att det påverkar bestämmelserna i de följande artiklarna 14 och 15 ska de tal som används vid avräkningen enligt artikel 4 fjärde stycket kompletteras enligt artikel 55 i överenskommelsen med en uppskattning av de intäkter från direkta skatter som ska tillgodoräknas Baskien och staten i övrigt. …

Artikel 6. Kompensation

1. Från det finansiella tillskott som faller på varje territorium ska följande poster dras av.

a) Den avräkningsbara delen av icke samordnade skatter.

b) Den avräkningsbara delen av sådana budgetintäkter som inte har karaktär av skatter.

c) Den avräkningsbara delen av det allmänna underskottet i statens budget …

Artikel 7. Index för avräkningen

Index för avräkningen enligt artiklarna 4 och 6, som bestäms med ledning av de historiska provinsernas intäkter i förhållande till statens, uppgår för den löpande femårsperioden till 6,24 procent.”

18. I övriga bestämmelser i lagen regleras de anpassningar av det finansiella tillskottet som med utgångspunkt från basåret 2002 måste göras de efterföljande åren.

E — *Baskiska bestämmelser*

19. Det finans- och skattesystem som har inrättats genom ovan redovisade bestämmelser kompletteras av Baskiens lag nr 27/1983 av den 25 november 1983. Där fastställs den andel av skatteintäkterna som de historiska provinserna efter avdrag för tillskottet till staten måste erlägga till Baskien.

20. Vidare inrättas genom Baskiens lag nr 3/1989 av den 30 maj 1989 ett organ för den skatterättsliga samordningen inom Baskien. Detta organ avger rådgivande utlåtanden angående de historiska provinsernas skatterättsliga normgivning.

F — *De historiska provinsernas omtvistade bestämmelser*

21. Målen C-428/06, C-429/06 och C-434/06 gäller Norma Foral nr 7/2005 de las Juntas Generales de **Vizcaya** av den 23 juni 2005, genom vars artikel 2 Norma Foral nr 3/1996 av den 26 juni 1996 om skatt för juridiska personer (del Impuesto sobre Sociedades) ändrades: [9]

— Artikel 2 punkt 4 innebär en ändring av artikel 29 i Norma Foral nr 3/1996 på så sätt att skattesatsen fastställs till 32,5 procent.

— Artikel 2 punkt 6 innebär en ändring av artikel 37 i Norma Foral nr 3/1996 varvid det föreskrivs att avdrag från skattebeloppet får ske med 10 procent av kostnaderna för investeringar i nya materiella anläggningstillgångar av visst slag avsedda för företagets ekonomiska verksamhet.

— Artikel 2 punkt 7 innebär en ändring av artikel 39 i Norma Foral nr 3/1996. Enligt den bestämmelsen får en skattskyldig från skattebeloppet dra av 10 procent av den bokföringsmässiga vinst för räkenskapsåret som avsätts till en reserv för produktionsinvesteringar och/eller verksamhet till skydd för och förbättring av miljön.

22. Därmed avviker den i Biscaya gällande bolagsskattesatsen från den skattesats på 35 procent som annars gäller generellt i Spanien. [10] Skatteavdragen enligt artiklarna 37 och 39 i Norma Foral nr 3/1996 har ingen motsvarighet i den spanska lagen om skatt för juridiska personer.

23. Målen C-430/06 och C-433/06 gäller Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal nr 2/2005 de la Consejo de Diputados de **Álava** av den 24 maj 2005. Dess artikel 1.4 och 1.5 ändrar artiklarna 29 och 37 i Norma Foral nr 24/1996 av den 5 juli 1996 om skatt för juridiska personer. Bestämmelserna motsvarar Biscayas omtvistade bestämmelser.

24. Målen C-431/06 och C-432/06 slutligen gäller Decreto Foral nr 32/2005 de Diputación Foral de **Guipúzcoa** av den 24 maj 2005, som ändrar artiklarna 29 och 37 i Norma Foral nr 7/1996 av den 4 juli 1996 om skatt för juridiska personer. Bestämmelserna motsvarar de andra historiska provinsernas omtvistade bestämmelser.

9 — Klagandena i målen vid den nationella domstolen såvitt avser målen C-428/06 och C-429/06 har yrkat att artikel 2 punkterna 4, 6 och 7 i Norma Foral ska upphävas medan i mål C-434/06 endast artikel 2 punkterna 4 och 6 är omtvistade.

10 — Jämför artikel 28.1 i den genom Real Decreto-Legislativo nr 4/2004 av den 5 mars 2004 fastställda nya lydelsen av lagen om skatt för juridiska personer.

III — Omständigheterna i sak och tolkningsfrågan

25. Redan innan de aktuella omtvistade bestämmelserna antogs fanns motsvarande regler i de historiska provinserna. Dessa föregångare till nu aktuella bestämmelser ogiltigförklarades emellertid av Tribunal Supremo i dom av den 9 december 2004 (mål i kassationsförfarande nr 7893/1999) [11]. Tribunal Supremo prövade därvid Normas Forales särskilt utifrån konstitutionens principer om autonomi, likabehandling, statens enhet, solidaritet, konkurrens och etableringsfrihet. Den framhöll därvid att de nämnda principerna inte utesluter varje hos de historiska provinserna förekommande avvikelse från det allmänna skattesystemet. Hänsyn måste nämligen även tas till den i konstitutionen garanterade autonomin. Å andra sidan har gränserna för vad som är konstitutionellt möjligt överskridits om skillnaden innebär att det förekommit statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1 EG.

26. Med beaktande av domstolens och förstainstansrättens rättspraxis analyserade Tribunal Supremo sedan de enskilda bestämmelserna och kom bland annat fram till att bestämmelserna om reducering av skattesatsen och om avdragsrätt för investeringar i materiella anläggningstillgångar och avsättning till reserver utgör statligt stöd. Utan att begära förhandsavgörande från domstolen upphävde Tribunal Supremo dessa och vissa andra bestämmelser eftersom de inte anmälts till kommissionen enligt artikel 88.3 EG.

27. Efter det att de historiska provinserna hade utfärdat de nu omtvistade bestämmelserna med samma innehåll som föregångarna förde grannregionerna Rioja och Kastilien-Leon samt UGT-Rioja på nytt talan mot dessa vid Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Under mellantiden hade Azorerna-domen [12] meddelats. Med hänsyn till den domen ansåg Tribunal Superior att det var nödvändigt att begära ett förhandsavgörande och framställde i beslut den 20 september 2006 följande tolkningsfråga i målen C-428/06, C-429/06 och C-434/06:

”Ska artikel 87.1 i fördraget tolkas så att de skattebestämmelser som har antagits av Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, vilka är tillämpliga inom nämnda understatliga och autonoma organs territorium, och i vilka föreskrivs ändringar av artikel 29.1 a, artikel 37 och artikel 39 i reglerna om skatt för juridiska personer (Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades), ska anses vara av selektiv karaktär så att de omfattas av begreppet statligt stöd i nämnda fördragsartikel och följaktligen ska anmälas till kommissionen enligt artikel 88.3 EG på grund av att det för detta understatliga autonoma organs område

11 — Bilaga 8 till kommissionens skrivelse.

12 — Ovan fotnot 3.

föreskrivs dels en skattesats som är lägre än den allmänna skattesats som föreskrivs i den av spanska staten antagna lagstiftningen, dels vissa skatteavdrag som inte förekommer i den statliga skattelagstiftningen?”

IV — Rättslig bedömning

A — *Huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning*

28. Tolkningsfrågorna i de andra målen, som avser motsvarande bestämmelser i Álava (C-430/06 och C-433/06) och Guipúzcoa (C-431/06 och C-432/06), har i övrigt identiska lydelser.

29. Den 30 november 2006 beslutade domstolens ordförande att målen skulle förenas.

30. I förfarandet vid domstolen har yttranden avgetts av Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA, Comunidad Autónoma de La Rioja, Comunidad de Castilla y León, Diputación Foral de Guipúzcoa, Confederación Empresarial Vasca (Confebask), den spanska och den italienska regeringen, Förenade kungarikets regering samt Europeiska gemenskapernas kommission. Vidare har Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, Diputación Foral de Álava, Diputación Foral de Vizcaya och Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao yttrat sig gemensamt.

31. UGT-RIOJA och Comunidad Autónoma de La Rioja ifrågasatte från början att begäran om förhandsavgörande kunde tas upp till sakprövning. Förstnämnda part anförde därtill att Norma Foral nr 7/2005 av Juntas Generales i Viscaya redan har ogiltigförklarats eller tolkats. Comunidad Autónoma de La Rioja anförde att de omtvistade bestämmelserna från samtliga tre provinser har ogiltigförklarats genom beslut av Tribunal Superior de Justicia del País Vasco den 14 november 2005 (fastställt genom beslut den 17 mars 2006) i anslutning till genomförandet av Tribunal Supremos dom av den 9 december 2004.

32. Bägge parter återkallade dock kort tid före den muntliga förhandlingen sina invändningar om att saken inte kunde tas upp till sakprövning. De upplysningar som de på fråga från domstolen vid den muntliga förhandlingen lämnade om situationen i de omnämnda målen ger ingen klar bild. Bestämmelserna, mot vilka ett interimistiskt förfarande har inletts, förefaller delvis och för tillfället icke tillämpliga, varvid besluten rörande vissa Normas Forales antagligen inte har vunnit laga kraft.

33. Jag vill först påpeka att det saknar betydelse att en invändning om rättegångshinder återkallas eftersom domstolen måste pröva frågan *ex officio*. Den omständigheten att de omtvistade bestämmelserna eventuellt har upphävts eller inte är tillämpliga skulle kunna föranleda tvekan om huruvida respektive begäran om förhandsavgörande är nödvändig.

34. Enligt fast rättspraxis ankommer det emellertid, inom ramen för samarbetet mellan domstolen och de nationella domstolarna, enligt artikel 234 EG uteslutande på den nationella domstol vid vilken målet är anhängigt, och vilken bär ansvaret för det rättsliga beslut som ska fattas, att med beaktande av omständigheterna i det enskilda fallet bedöma om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken. [13]

35. När de frågor som de nationella domstolarna ställt avser tolkningen av en gemenskapsrättslig bestämmelse är EG-domstolen följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande, såvida det inte är uppenbart att begäran om förhandsavgörande i verkligheten syftar till att få domstolen att uttala sig utan att det föreligger en verklig tvist eller att avge rådgivande utlåtanden om allmänna eller hypotetiska frågor, att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten saknar samband med de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen eller med tvistens föremål eller när EG-domstolen inte har kännedom om de faktiska eller rättsliga omständigheter som är nödvändiga för att på ett ändamålsenligt sätt kunna besvara de frågor som ställts till den. [14]

36. I det ännu anhängiga målet vid den nationella domstolen angriper klagandena de historiska provinsernas normgivning. I samband med det ställer den nationella domstolen en fråga om tolkningen av artikel 87 EG. Det finns inga hållpunkter för att konstatera att tvisten har slutligt avgjorts eller fått hypotetisk karaktär därför att bestämmelserna redan har ogiltigförklarats i andra sammanhang. Under alla förhållanden har Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, vars bedömning i första hand är avgörande, vänt sig till domstolen trots att bestämmelsernas giltighet enligt partsuppgifter har ifrågasatts i ett interimistiskt förfarande hos just den domstolen. Det ankommer på den nationella domstolen och inte på EG-domstolen att enligt den nationella processrätten bedöma verkningarna av beslut som meddelats i det här sammanhanget. [15]

37. Confebask anser dessutom att tolkningsfrågorna inte är nödvändiga eftersom svaret utan minsta tvekan redan framgår av Azorerna-domen. Domstolen skulle också kunna avgöra saken genom ett motiverat beslut enligt artikel 104.3 i rättegångsreglerna. Då är det emellertid inte fråga om en invändning om rättegångshinder i egentlig mening. Förfarandet enligt artikel 104.3 i

13 — Dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, Bosman (REG 1995, s. I-4921), punkt 59, dom av den 17 juli 1997 i mål C-28/95, Leur-Bloem (REG 1997, s. I-4161), punkt 24, och dom av den 29 januari 2008 i mål C-275/06, Promusicae (REG 2008, s. I-271), punkt 36.

14 — Domen i målet Promusicae (ovan fotnot 13), punkt 37.

15 — Jämför i denna mening dom av den 29 april 2004 i målen C-482/01 och C-493/01, Orfanopoulos och Oliveri (REG 2004, s. I-5257), punkt 42, dom av den 30 juni 2005 i mål C-28/04, Tod's (REG 2005, s. I-5781), punkt 14, och dom av den 12 januari 2006 i mål C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg (REG 2006, s. I-589), punkt 21.

rättegångsreglerna avser nämligen inte fall där det saknas förutsättningar för att ta upp en begäran till sakprövning utan fall där begäran kan besvaras efter ett förenklat förfarande. Några skäl för att välja ett förenklat förfarande finns emellertid inte eftersom svaret på tolkningsfrågan inte klart kan utläsas av rättspraxis och det dessutom finns rimlig tveksamhet om hur svaret ska lyda.

38. Begäran om förhandsavgörande ska alltså tas upp till sakprövning.

B — *Prövning av tolkningsfrågan*

39. Den nationella domstolen vill i huvudsak få veta under vilka omständigheter lokala organs skatteåtgärder, som är mer förmånliga än de skattebestämmelser som gäller i medlemsstatens territorium i övrigt, har selektiv karaktär och därmed utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1 EG och som enligt artikel 88.3 EG ska anmälas till kommissionen.

40. Innan jag utifrån sakomständigheterna i målet vid den nationella domstolen närmare utreder under vilka omständigheter skattebestämmelser ska anses vara selektiva vill jag påminna om grunddragen i Azorerna-domen.

1. Azorerna-domen

41. I Azorerna-domen gjorde domstolen för första gången en fördjupad analys av så kallad regional selektivitet hos skatteåtgärder. Utgångspunkten var därvid fast rättspraxis angående kravet på selektivitet. Enligt den innebär artikel 87.1 EG att det ska fastställas huruvida en nationell åtgärd, inom ramen för en viss rättsordning, kan gynna ”vissa företag eller viss produktion” i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till målsättningen med rättsordningen. [16]

42. En skatt är visserligen i princip ingen förmån utan en belastning. En skatteåtgärd kan emellertid utgöra stöd om staten i vissa fall tar ut en lägre skatt än i normalfallet eller avstår från beskattning. Eftersom begreppet statligt stöd är mer allmänt än begreppet subvention omfattar det nämligen även ingripanden som på olika sätt minskar de kostnader som normalt belastar företagets budget. [17] För att kunna konstatera att en skatteåtgärd har karaktär av stöd krävs därför att det finns en ”normal” beskattning som referensram från vilken den omtvis-

16 — Azorerna-domen (ovan fotnot 3), punkt 54, med hänvisning till dom av den 8 november 2001 i mål C-143/99, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (REG 2001, s. I-8365), punkt 41, dom av den 29 april 2004 i mål C-308/01, GIL Insurance med flera (REG 2004, s. I-4777), punkt 68, och dom av den 3 mars 2005 i mål C-172/03, Heiser (REG 2005, s. I-1627), punkt 40.

17 — Jämför dom av den 23 februari 1961 i mål 30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg mot Europeiska kol- och stålgemenskapens höga myndighet (REG 1961, s. 1, på s. 43; svensk specialutgåva, s. 69), av den 15 mars 1994 i mål C-387/92, Banco Exterior de España (REG 1994, s. I-877), punkt 13, och av den 1 december 1998 i mål C-200/97, Ecotrade (REG 1998, s. I-7907), punkt 34.

tade åtgärden avviker på ett selektivt sätt. [18] Skillnaden i beskattning är berättigad om den följer av skattesystemets natur och systematik. [19]

43. Det grundläggande nya med Azorerna-domen är domstolens konstaterande att referensramen inte nödvändigtvis måste vara medlemsstaten i dess helhet. Domstolen höll det tvärtom för möjligt att referensramen för ett lokalt eller regionalt organs skattebestämmelser utgörs av dess område, såvida detta organ är tillräckligt självständigt i förhållande till medlemsstatens centralregering. [20]

44. I sin tidigare rättspraxis rörande statligt stöd från regionala organ har domstolen framför allt betonat att sådana stödåtgärder tillskrivs medlemsstaten. [21] Kommissionen har knutit an till detta i sin hittillsvarande beslutspraxis och ansett att bestämmelser som inte är tillämpliga inom en medlemsstats territorium i dess helhet utgör selektiva åtgärder även om de har antagits av regionala organ. [22]

45. Vid bestämningen av referensramen för bedömningen av en reducerad skattesats inom en del av medlemsstatens territorium skilde domstolen i Azorerna-domen med utgångspunkt från generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande [23] på tre olika situationer:

— Centralregeringen beslutar ensidigt att det inom ett visst geografiskt område ska tillämpas en lägre skattesats än den som är tillämplig på nationell nivå *(situation 1)*.

— Centralstaten har fördelat beskattningsrätten på alla lokala organ på samma nivå, vilka alla har befogenhet att inom ramen för sin behörighet fritt fastställa skattesatsen för det område som omfattas av deras behörighet *(situation 2)*.

18 — Azorerna-domen (ovan fotnot 3), punkt 56.

19 — Azorerna-domen (ovan fotnot 3), punkt 52, med hänvisning till dom av den 2 juli 1974 i mål 173/73, Italien mot kommissionen (REG 1974, s. 709; svensk specialutgåva, volym 2, s. 321), punkt 33, och dom av den 15 december 2005 i mål C-148/04, Unicredito Italiano (REG 2005, s. I-11137), punkt 51.

20 — Azorerna-domen (ovan fotnot 3), punkt 58.

21 — Dom av den 14 oktober 1987 i mål 248/84, Tyskland mot kommissionen (REG 1987, s. 4013), punkt 17. Se även generaladvokaten Saggios förslag till avgörande föredraget den 1 juli 1999 i de förenade målen C-400/97, C-401/97 och C-402/97, Juntas Generales de Guipúzcoa m.fl. (REG 2000, s. I-1073, på s. I-1074), punkt 31. Domstolen höll också i princip fast vid detta även i Azorerna-domen (ovan fotnot 3), se punkt 55 i domen.

22 — Jämför det i Azorerna-domen omtvistade kommissionens beslut 2003/442/EG av den 11 december 2002 om nedsättning av inkomstskattesatserna i ordningen för att anpassa det nationella skattesystemet till de speciella förhållandena i den autonoma regionen Azorerna (EGT L 150, 2003, s. 52), punkterna 26–32, och kommissionens beslut 2005/261/EG av den 30 mars 2004 om den stödordning som Förenade kungariket planerar att genomföra med avseende på bolagsskattereformen i Gibraltar (EGTL 85, 2005, s. 1), punkterna 102–109, mot vilket beslut Gibraltar och Förenade kungariket har väckt talan om ogiltigförklaring hos förstainstansrätten (T-211/04 och T-215/04).

23 — Förslag till avgörande föredraget den 20 oktober 2005 i mål C-88/03, Portugal mot kommissionen (REG 2006, s. I-7115), punkterna 50–54.

— Ett regionalt eller lokalt organ, som vid utövandet av sina befogenheter har en tillräckligt självständig ställning i förhållande till centralmakten på ett sätt som andra organ inte har (asymmetrisk överlåtelse av befogenhet), fastställer en skattesats som är lägre än den nationella skattesatsen och som endast är tillämplig på företag inom det område som omfattas av dess behörighet *(situation 3)*.

46. I *situation 1* föreligger utan tvekan en selektiv åtgärd. Eftersom det är fråga om ett organ på nationell nivå som lägger fast såväl den allmänna ordningen som den regionala avvikelsen, kan endast statens territorium i dess helhet komma i fråga som referensram.

47. I *situation 2* finns det ingen ”normal beskattning” som gäller för statens territorium i dess helhet och från vilken bestämmelser som antagits av ett regionalt organ kan avvika i förmånlig riktning. Varje lokalt normsystem står därför isolerat vid sidan av de andra och är inte selektivt. [24]

48. Detta liknar förhållandet medlemsstaterna emellan på skatteområdet. Eftersom frågor om direkta skatter faller inom medlemsstaternas behörighet [25] är skattesatserna för juridiska personer inte harmoniserade utan skiljer sig åt väsentligt mellan de olika medlemsstaterna. Medan skattesatsen i Bulgarien och på Cypern endast är 10 procent ligger genomsnittet för EU på cirka 25 procent. [26] Även om skillnaderna i skattesatser helt klart påverkar konkurrensen har inte ens mycket låga skattesatser som gäller lika för alla företag i en medlemsstat stödkaraktär eftersom det saknas ett gemensamt system inom gemenskapen.

49. *Situation 3* kännetecknas av en asymmetrisk överlåtelse av befogenhet. På vissa sakområden har det lokala eller regionala organet viss normgivningskompetens som i resten av statens territorium tillkommer centralmakten. Avgörande är här vilken grad av autonomi som de regionala organen har när de utövar sin normgivning.

50. Om centralstaten rent faktiskt bestämmer innehållet i de lokala bestämmelserna och/eller bär de ekonomiska konsekvenserna av dessa föreligger ingen

24 — Jämför förslaget till avgörande i målet Azorerna (ovan fotnot 23), punkt 53. Även kommissionen kommer till samma resultat (kommissionens meddelande av år 1998 om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag, EGT C 384, s. 3, punkt 16, och dess rapport om genomförandet av detta meddelande av den 9 februari 2004, K(2004) 434, punkt 33). I litteraturen anses det därför att exempelvis det tyska systemet för rörelsebeskattning, där kommunerna fastställer skattesatsen, inte är selektivt (R.M. Stein, *Bestimmtheit von Regionalbeihilfen*, 2007, sidan 167 och följande sidor).

25 — Jämför bland annat dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s. I-10837), punkt 29, dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (REG 2006, s. I-7995), punkt 40, och dom av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (REG 2006, s. I-11673), punkt 36.

26 — Talen finns i Eurostats studie *Taxation trends in the European Union*, 2007, s. 32, tabell I-6, (finns på Internet : www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2007.pdf).

verklig autonomi. De lokala bestämmelserna ska då tillskrivas centralstaten, vilkens allmänna bestämmelser ska utgöra jämförelsepunkten för bedömningen av huruvida de lokala bestämmelserna selektivt gynnar vissa företag eller viss produktion. Skulle man välja det lokala organets område som referensram endast därför att bestämmelserna formellt har antagits av ett regionalt organ skulle medlemsstaterna lätt kunna kringgå förbudet mot statligt stöd. De skulle endast behöva formellt ge behörighet till ett regionalt organ att utfärda bestämmelserna. [27]

— Det normgivande regionala eller lokala organet har konstitutionellt en i förhållande till centralregeringen egen politisk och administrativ status – *institutionell autonomi*.

— Bestämmelserna har antagits utan att centralregeringen har haft möjlighet att direkt påverka innehållet – *förfarandemässig autonomi*.

— De ekonomiska konsekvenserna av en nedsättning av den nationella skattesatsen för företag i regionen får inte utjämnas genom tillskott eller subventioner från andra regioner eller från centralregeringen – *ekonomisk autonomi*.

51. Om den omtvistade åtgärden har antagits av det lokala organet genom utövning av tillräckligt självständiga befogenheter är *situation 3* jämförbar med *situation 2*: Flera olika lagstiftare agerar med egen behörighet – i detta fall centralstaten och regionala organ – och utfärdar bestämmelser som står vid sidan av varandra utan gemensam referensram.

2. Tillämpning av Azorerna-domen på de historiska provinsernas åtgärder

52. Frågan om huruvida en tillräcklig autonomi föreligger har domstolen liksom generaladvokaten Geelhoed [28] kopplat till att tre kumulativa kriterier är uppfyllda:

53. Liksom i målet Azorerna ligger det i fallet med de historiska provinserna nära till hands att utgå från att det är fråga om en asymmetrisk överlåtelse av befogenhet i enlighet med *situation 3*. Även i Spanien faller nämligen skattelagstiftningen i princip under centralstatens behörighet. Till skillnad från övriga lokala och regionala organ är det endast de historiska provinserna som

27 — Jämför i denna mening generaladvokaten Saggios förslag till avgörande i de förenade målen Juntas Generales de Guipúzcoa m.fl. (ovan fotnot 21), punkt 37.

28 — Jämför punkt 54 i förslaget till avgörande i målet Azorerna (ovan fotnot 23).

har egna befogenheter på detta område. [29] Avgörande för bedömningen av huruvida de skattebestämmelser som är aktuella i målet vid den nationella domstolen ska sättas i samband med de bestämmelser som gäller i övriga Spanien eller betraktas som självständig normgivning är därför vilken grad av autonomi provinserna har vid utövningen av sina befogenheter.

a) Inledande anmärkningar

54. Först vill jag påminna om att Europeiska unionen enligt artikel 6.3 EU ska respektera medlemsstaternas nationella identitet. Detta innebär bland annat att unionen inte har med en medlemsstats konstitutionella ordning att göra, oavsett om medlemsstaten är centralistisk eller federal, och att unionen i princip inte heller har något inflytande över kompetensfördelningen inom en medlemsstat. I den nya lydelsen av denna bestämmelse genom Lissabonfördraget betonas uttryckligen att unionen ska respektera medlemsstaternas konstitutionella grundstrukturer. [30]

55. Enligt fast rättspraxis kan en medlemsstat emellertid inte åberopa bestämmelser, praxis eller förhållanden i sin interna rättsordning, inbegripet sådana som följer av statens konstitutionella organisation, som grund för att underlåta att iaktta skyldigheter som föreskrivs i gemenskapsrätten. [31]

56. I Azorerna-domen gör domstolen en adekvat avvägning mellan dessa båda principer. Domstolen respekterar å ena sidan den autonomi som konstitutionen i respektive medlemsstat ger sina självständiga lokala organ. Om nämligen en åtgärd alltid skulle anses vara selektiv endast på den grunden att det territoriella tillämpningsområdet för en lokal skattebestämmelse är begränsat, skulle den autonomi som den nationella konstitutionen ger ett självständigt lokalt organ starkt kunna ifrågasättas. Varje lokal reglering som är gynnsammare än centralstatens skattelagstiftning, som uppfyller övriga kriterier för att klassas som statligt stöd och som överskrider tröskeln för stöd av mindre betydelse, skulle då behöva kommissionens godkännande. Ett sådant skulle lämnas endast om åtgärden var motiverad exempelvis för att främja ekonomiskt underutvecklade områden enligt artikel 87.3 a EG.

57. Å andra sidan säkerställs genom kravet på att den lokala lagstiftaren ska ha en autonom ställning att medlemsstaten inte förskansar sig bakom sin konstitutionella ordning och kringgår förbudet mot statligt stöd i artikel 87 EG genom att göra överläm-

29 — Förutom Vizcaya, Álava och Guipúzcoa har även den autonoma provinsen Navarra av historisk rätt (Fueros) en motsvarande beskattningsrätt.

30 — Artikel 3a.2 första meningen EU (efter ny numrering artikel 4.2 första meningen EU) i dess lydelse enligt Lissabonfördraget om ändring av fördraget om Europeiska unionen och fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, undertecknat i Lissabon den 13 december 2007 (EGT C 306, s. 1) har följande lydelse:”Unionen ska respektera medlemsstaternas likhet inför fördragen samt deras nationella identitet, som kommer till uttryck i deras politiska och konstitutionella grundstrukturer, inbegripet det lokala och regionala självstyret.”

31 — Jämför särskilt dom av den 1 april 2008 i mål C-212/06, Gouvernement de la Communauté française och Gouvernement wallon (REG 2008, s. I-1683), punkt 58 med vidare hänvisningar.

nandet av normgivningskompetensen till en ren formalitet.

58. Denna balans måste beaktas vid tillämpningen av Azorerna-domen på förhållandena i förevarande mål.

59. Åtminstone två omständigheter skiljer förevarande fall från målet Azorerna. För det första är den processuella situationen annorlunda. Azorerna-domen gäller Portugals ogiltighetstalan enligt artikel 230 första stycket EG mot ett beslut av kommissionen. Domstolen hade alltså att själv slutligt pröva huruvida kommissionen hade lyckats visa att den omtvistade åtgärden utgjorde statligt stöd.

60. I detta förfarande för förhandsavgörande enligt artikel 234 EG är domstolens uppgift begränsad till tolkningen av artikel 87.1 EG. Även om domstolen därvid har de specifika förhållandena i målet vid den nationella domstolen för ögonen, är det dock den nationella domstolens sak att slutligt pröva huruvida de historiska provinsernas omtvistade bestämmelser ska anses utgöra selektiva åtgärder och därmed statligt stöd. [32] Tolkningsfrågan, som syftar till att få domstolens bedömning av konkreta åtgärder, måste därför förstås på det sätt som jag har sammanfattat den i punkt 39 i detta förslag till avgörande.

61. För det andra bör observeras att Azorerna tilldelades sin befogenhet att reducera nationella skattesatser i syfte att övervinna de strukturella nackdelar för företagen i regionen som uppkommer på grund av regionens läge på öar. [33] För att sänkningen av skattesatserna inte skulle medföra en ekonomisk försvagning för regionen lämnade centralstaten kompensation för de minskade skatteintäkterna. Domstolen fann därför att de ekonomiska konsekvenserna av de regionala skattebestämmelserna inte i sista hand bars av regionen själv utan av centralstaten, och domstolen använde statens allmänna skattenivå som referensram för bedömningen av huruvida de regionala skattesatserna var selektiva. [34]

62. Det är inte uppenbart att skattebestämmelserna i de historiska provinserna i Baskien syftar till att kompensera för liknande geografiska eller strukturella nackdelar. De i jämförelse med de allmänna reglerna gynnsammare skattemässiga ramvillkoren syftar snarare till att uppmuntra företagsetableringar. Till skillnad från i målet Azorerna ligger det därvid dock inte i systemets logik att centralstaten ska ge kompensation för de minskade intäkter som de lägre skatterna innebär för de historiska provinserna.

32 — Jämför i denna mening även den rättspraxis som nämns i fotnot 13.

33 — Detta medgav kommissionen också i princip och ansåg att skattesänkningen med stöd av artikel 87.3 a EG delvis var motiverad. Kommissionens enda invändning var att sänkningen av skattesatserna gällde även för den finansiella sektorn som inte på samma sätt berörs av lokaliseringen till öar, jämför Azorerna-domen (ovan fotnot 3), punkt 27 och följande punkt.

34 — Azorerna-domen (ovan fotnot 3), punkt 71 och följande punkter.

63. Slutligen förefaller det sannolikt att de omtvistade reglerna faktiskt tillämpas likvärdigt på alla näringsidkare som är underkastade de historiska provinsernas beskattningsrätt. I sammanhanget pekar kommissionen på att de historiska provinserna kan beskatta även intäkter som uppnås utanför deras område och att de inte beskattar alla rörelseintäkter från de egna territorierna.

64. Detta har sin grund i att fördelningen av beskattningsrätten mellan centralstaten och Baskien enligt artikel 14.1 första meningen i den finansiella överenskommelsen i första hand anknyter till orten där företaget har sitt säte. Inom vissa gränser beskattas intäkter som inte uppnås på orten för sätet ändå enligt den ortens bestämmelser. Det föreskrivs dock ingen generell begränsning av skattskyldigheten på orten för etableringen av fasta driftsställen med möjlighet till skatteavräkning och undantag för intäkterna från driftsstället på orten för sätet. Härvidlag skiljer sig denna fördelning av beskattningsrätten från de bestämmelser som är vanliga inom internationell skattelagstiftning. Av det följer emellertid inte att beskattningen i Baskien är selektiv. Tvärtom är den lika tillämplig på alla företag som enligt fördelningen av beskattningsrätten är underkastade Baskiens skattebestämmelser.

b) Den politiska och ekonomiska autonomins faktiska omfattning

65. Enligt kommissionens tolkning kräver domstolen i Azorerna-domen en prövning i två faser av autonomigraden hos ett lokalt organ. Till att börja med ska undersökas huruvida organet ”har ett avgörande inflytande när det gäller att bestämma över företagens politiska och ekonomiska miljö”.[35] Först när det står klart att så är fallet kommer man in på de tre autonomikriterierna i punkt 67 i domen.

66. Rent faktiskt har de historiska provinserna haft endast mycket begränsade befogenheter vid fastläggandet av de ekonomiska ramvillkoren. Enligt artikel 41 i autonomistadgarna kan de visserligen lagstifta om skatter, men de har knappast något inflytande över hur skattemedlen används. Snarare är det så att intäkterna i stor utsträckning förs över till den autonoma regionen Baskien och staten. Redan på den grunden saknas följaktligen en tillräcklig autonomi.

67. Jag ger visserligen kommissionen rätt i att företagens konkurrenssituation inte påverkas endast av de skattemässiga ramvillkoren utan även av flera ytterligare villkor på etableringsorten, exempelvis tillgången till kvalificerad arbetskraft, utformningen av arbetsrätten, den sociala tryggheten

35 — Azorerna-domen (ovan fotnot 3), punkt 58.

och infrastrukturen. Det betyder dock inte nödvändigtvis att en ”tillräcklig autonomi” kan antas föreligga endast om den statliga organisationen har så omfattande befogenheter att den förmår påverka alla sådana faktorer.

68. En fullständig ekonomisk-politisk autonomi har i dag inte ens längre medlemsstaterna själva. De måste föra sin ekonomiska politik enligt principerna i artikel 98 EG och enligt artikel 99 EG samordna den i rådet. Många lagstiftningsområden som är relevanta för företagens etableringsort har harmoniserade bestämmelser över hela gemenskapen. Så är fallet exempelvis inom områdena för arbetsrätt, miljöskydd, offentlig upphandling och skydd för immateriella rättigheter. Dessutom finns det på några områden, exempelvis jordbruk, utrikeshandel och transporter, en gemenskapspolitik på nivån över den nationella politiken.

69. Vid ett noggrannare studium av de centrala formuleringarna i Azorerna-domen, som kommissionen återger i förkortad form, framkommer också tydligt att domstolen tar sikte på den autonomi som finns när de konkreta åtgärderna vidtas och inte den allmänna ekonomisk-politiska handlingsfriheten. Enligt domstolen kan det inte uteslutas ”att en understatlig enhet har en sådan rättslig och faktisk ställning som gör att den är så självständig i förhållande till centralregeringen i en medlemsstat att det är denna enhet, och inte centralregeringen, som *genom de åtgärder som den vidtar*[36] har ett avgörande inflytande när det gäller att bestämma över företagens politiska och ekonomiska miljö”.[37] Domstolen avsåg därvid uppenbarligen de skattebestämmelser som utgjorde tvisteföremål i målet Azorerna.

70. Om kommissionen skulle ha rätt i sin tolkning av Azorerna-domen är det svårt att förstå varför domstolen inte även där fann att det brast beträffande autonomin redan på grund av den begränsade regionala kompetensen att anpassa skattesatserna. I stället undersökte domstolen i detalj huruvida regionen vid utövningen av denna kompetens handlade självständigt i institutionellt, förfarandemässigt och ekonomiskt hänseende.

71. Jag kan därför inte godta kommissionens tolkningstes.

c) Är det de enskilda historiska regionerna eller den autonoma regionen Baskien som utgör rätt anknytning?

72. När man prövar huruvida de omtvistade åtgärderna är selektiva och vilken grad av autonomi som innehas av de berörda självständiga lokala organen uppkommer först

36 — Min kursivering.

37 — Azorerna-domen (ovan fotnot 3), punkt 58.

frågan om det är den autonoma regionen Baskien som helhet eller de tre historiska provinserna som ska ställas i relation till centralstaten.

73. Enligt artikel 41.1 i autonomistadgarna ankommer det på de historiska provinserna att anta sådana skattebestämmelser som det i första hand är fråga om i detta sammanhang. Det är till de historiska provinserna som bestämmelserna i artiklarna 2–4 i den finansiella överenskommelsen riktar sig. De har ett direkt informationsutbyte angående skattelagstiftningen med centralstatens finansförvaltning och utser egna representanter i kommittén för samordning och rättslig utvärdering enligt artiklarna 63 och 64 i den finansiella överenskommelsen. Dessa omständigheter talar för att det är autonomin hos de enskilda historiska provinserna som ska bedömas.

74. Det är emellertid påfallande hur den interna baskiska samordningen uppenbart leder till närmast identiskt lydande Normas Forales för alla tre provinserna. Därför kan man känna tvekan huruvida de enskilda provinsernas normgivning verkligen är självständig. Man kan i sammanhanget formulera två hypoteser:

— De historiska provinserna är på grund av den interna baskiska samordningen rättsligt eller faktiskt tvungna att anta enhetliga normer, varvid samordningen sker oberoende av centralstaten.

— De historiska provinserna är inom ramen för samordningen bundna av den autonoma regionens bestämmelser, vilka i sin tur är beroende av centralstatens bestämmelser.

75. I det första fallet är beskattningsrätten tänkt att utövas av alla tre provinserna och eventuellt också av den autonoma regionen gemensamt. Den interna baskiska samordningen vid normgivningen begränsar då möjligen provinsernas autonomi i förhållande till varandra men inte den gemensamma autonomin i förhållande till centralstaten. Det är emellertid endast i förhållandet mellan centralstaten och det lokala eller regionala organet som det vid selektivitetsbedömningen är relevant att en skattebestämmelse gäller lika för alla företag inom detta organs område. Vad som ska prövas här är alltså huruvida de gemensamt agerande provinserna tillsammans respektive provinserna och den autonoma regionen tillsammans har tillräcklig autonomi i förhållande till centralstaten.

76. Enligt den andra hypotesen skulle autonomin för de historiska provinserna däremot kunna ifrågasättas på grund av indirekt påverkan från centralstatliga bestämmelser. Det ankommer på den nationella domstolen att klargöra huruvida någon av de båda hypoteserna är för handen och vilka konsekvenser som följer av detta.

77. Slutligen skulle det kunna vara tänkbart att den autonoma regionen Baskien kan påverka normgivningen i de historiska provinserna på så sätt att gynnsammare

villkor gäller i en del av Baskien än i andra delar. I så fall skulle en selektiv åtgärd kunna anses föreligga, varvid dock inte centralstaten utan Baskien skulle utgöra referensram. För ett sådant antagande finns dock inte något stöd i den information som är tillgänglig för domstolen.

d) Tillämpningen av de enskilda kriterierna

78. Att de historiska provinserna och deras organ har institutionell autonomi står utom allt tvivel för den nationella domstolen och alla som har yttrat sig i målet vid EG-domstolen. Detta kriterium kräver därför ingen ytterligare diskussion. Invändningarna från klaganden i målet vid den nationella domstolen och från kommissionen avser endast de historiska provinsernas förfarandemässiga och ekonomiska autonomi.

79. Inom ramen för den förfarandemässiga autonomin har kommissionen helt riktigt identifierat två olika aspekter. Den ena aspekten, som man skulle kunna kalla förfarandemässig autonomi i snäv mening, rör möjligheten för lokala organ att anta skattebestämmelser enligt ett förfarande där centralstaten inte har något eller i vart fall inget väsentligt inflytande. Den andra aspekten rör det materiella handlingsutrymmet för lokala organ enligt den inomstatliga rättsordningen. För att bättre kunna åskådliggöra denna andra aspekt vill jag i det följande i stället för begreppet förfarandemässig autonomi använda begreppet *handlingsautonomi* med underbegreppen formell och materiell handlingsautonomi.

i) Handlingsautonomi

80. Som domstolen har fastslagit i punkt 67 i Azorerna-domen måste en lokal norm ha antagits ”utan att centralregeringen har haft möjlighet att direkt påverka innehållet”.

81. Emellertid hänvisar domstolen i sammanhanget till punkt 54 i förslaget till avgörande i vilken generaladvokaten använde en något längre gående formulering: ”Beslutet måste fattas av en lokal myndighet i enlighet med ett förfarande där centralregeringen inte har någon befogenhet att intervenera direkt i förfarandet för fastställandet av skattesatsen, *och utan skyldighet för den lokala myndigheten att ta hänsyn till den centrala statens intresse vid fastställandet av skattesatsen.*” [38]

82. I punkt 68 i domen sägs dessutom att ett tillräckligt självstyre i förhållande till centralregeringen politiskt och skattemässigt förutsätter att den lokala myndigheten har befo-

38 — Min kursivering.

genhet att besluta om skattesänkningar utan hänsyn till centralstatens agerande.

— Formell handlingsautonomi

85. Formell handlingsautonomi är för handen när centralstaten inte har någon möjlighet att direkt intervenera i det förfarande som utmynnar i antagandet av skattebestämmelser genom att kunna exempelvis ställa krav på att godkänna bestämmelserna, lägga in veto mot att slutbehandla dem eller återta behörigheten att anta dem.

83. På grund av dessa formuleringar är de som yttrat sig i målet oense i frågan om huruvida autonomin kan ifrågasättas genom att de historiska provinserna vid lagstiftning om skatter är bundna av vissa rättsliga bestämmelser. Iakttagandet av dessa bestämmelser är underkastad domstolskontroll, vilken i sista instans utövas av Tribunal Supremo, som är en domstol på centralstatlig nivå. Även på den punkten ser några av dem som har yttrat sig en begränsning av autonomin för de historiska provinserna.

86. Som Förenade kungariket riktigt har anfört påverkas inte den formella handlingsautonomin av att centralstaten och det lokala organet informerar och konsulterar varandra ömsesidigt angående normgivningsförfarandet. Detta gäller åtminstone om det fortfarande står det lokala organet fritt att vidhålla sina planer trots att centralregeringen vill avvisa dem.

84. Konstitutionella bestämmelser samt bestämmelserna i autonomistatuterna och den finansiella överenskommelsen begränsar provinsernas materiella handlingsutrymme. Därför kommer jag att undersöka den aspekten inom ramen för den materiella handlingsautonomin. Där vill jag också beröra domstolarnas kontroll i efterhand av skattebestämmelser. Eftersom sådan kontroll inte har direkt inverkan på vad som eftersträvas under lagstiftningsförfarandet berör den inte handlingsautonomin i formell mening, utan den syftar till att gränserna för den materiella handlingsautonomin ska iakttas.

87. Jag vill inte föregripa den nationella domstolens slutliga bedömning, men det tycks inte finnas några bestämmelser i vare sig konstitutionen, autonomistadgarna eller den finansiella överenskommelsen som ger centralregeringen en sådan rätt att träffa det slutliga avgörandet. Visserligen finns det i artikel 4 i den finansiella överenskommelsen föreskrifter om samordning och samarbete mellan skattemyndigheterna som ges en institutionell ram genom kommittén för samordning och rättslig utvärdering enligt artiklarna 63 och 64 i den finansiella överenskommelsen. Likväl tycks samordningen och samarbetet inte medföra att de historiska provinserna mot sin vilja blir bundna av centralstatens bestämmelser.

— Materiell handlingsautonomi

88. Materiell handlingsautonomi betyder att den lokala lagstiftaren fritt kan avgöra skattebestämmelsernas utformning. Någon fullständig frihet för lagstiftaren finns emellertid inte i någon demokratisk och rättsstatlig ordning. Lagstiftaren är alltid bunden av konstitutionella bestämmelser och måste framför allt beakta de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Även gemenskapsrätten ställer upp gränser för den inomstatliga lagstiftningen.

89. Den omständigheten att de historiska provinserna har konstitutionsrättsliga hinder att beakta när de beslutar om sin skattelagstiftning utesluter därför inte redan från början att det föreligger materiell handlingsautonomi. Sådana hinder får dock inte begränsa handlingsfriheten så mycket att provinserna i praktiken inte kan fullfölja egna finanspolitiska mål med sina skattebestämmelser.

90. I det sammanhanget ska jag först nämna artikel 2 i konstitutionen som å ena sidan garanterar rätten till autonomi för Spaniens nationaliteter och regioner men samtidigt ålägger dessa att visa solidaritet mot varandra. Solidaritetsprincipen är också förankrad i artiklarna 138 och 156 i konstitutionen. Är autonomin så långtgående att regionerna kan bedriva skattekonkurrens med varandra eller skulle det strida mot solidaritetsprincipen? Detta är kärnfrågan i hela tvisten, men den frågan måste besvaras av den nationella domstolen och inte av EG-domstolen.

91. I artikel 31 i konstitutionen föreskrivs dessutom att beskattning ska ske efter ekonomisk förmåga genom ett rättvist skattesystem som bygger på principerna om likhet och progression. Om detta skulle betyda att det bara får finnas ett enda skattesystem i Spanien, till vilket alla skattskyldiga bidrar efter ekonomisk förmåga, skulle den lokala lagstiftaren sakna möjlighet att införa en lägre skattesats. Annars skulle ju nämligen skattebördans storlek inte vara beroende endast av de skattskyldigas ekonomiska förmåga utan även av deras skattemässiga hemvist. Det är emellertid inte uteslutet att artikel 31 ger utrymme för flera olika skattesystem i Spanien *inom vilka* de nämnda principerna måste förverkligas.

92. När det gäller konstitutionen ska jag också nämna artikel 139, som förpliktar till likabehandling av alla medborgare och förbjuder åtgärder som direkt eller indirekt hindrar den fria rörligheten eller etableringsfriheten för personer. Detta kompletteras av artikel 3.c i den finansiella överenskommelsen, där det sägs att territoriernas skattebestämmelser inte får leda till diskriminering eller till snedvridning av konkurrensen.

93. Förekomsten av olika höga skattesatser och skillnader i avdragsmöjligheter är visserligen något som en skattskyldig kan beakta

vid val av etableringsort. Domstolen har emellertid i sin rättspraxis om de grundläggande friheterna uttalat att EG-fördraget inte tillförsäkrar de skattskyldiga någon skatteneutralitet vid överföring av verksamhet till en annan medlemsstat. [39] På grund av skillnaderna i medlemsstaternas skattelagstiftning kan en sådan överföring allt efter omständigheterna i de enskilda fallen ha antingen fördelar eller nackdelar i skattehänseende. Detta beror på att det inte finns något enhetligt skattesystem inom gemenskapen. [40] Frågan om huruvida man kan överföra detta på förhållandena inom Spanien beror dock på i vilken utsträckning man kan anse att de historiska provinsernas skatterättsliga ordning utgör ett självständigt system i förhållande till den centralstatliga ordningen.

94. Enligt artikel 41.2 a i autonomistadgarna är provinserna också skyldiga att beakta den allmänna statliga skatterättsliga strukturen samt bestämmelserna i den finansiella överenskommelsen om samordning, skatterättslig harmonisering och samarbete med staten.

95. I artikel 2 och artikel 3 a i den finansiella överenskommelsen ges vidare de närmare föreskrifterna att provinserna ska beakta statens allmänna skatterättsliga struktur och anpassa sig till den allmänna skattelagen i fråga om terminologi och begreppsbestämningar. Det förhållandet att en enhetlig skatterättslig struktur och terminologi ska upprätthållas strider dock inte nödvändigtvis mot att man försöker uppnå egna finanspolitiska mål. Mer avgörande för detta är huruvida materiella parametrar som skattesatser och beräkningsgrunder kan göras med avvikelse från centralstatliga bestämmelser.

96. En ytterligare begränsning ligger i föreskriften att samma reella skattetryck som i övriga Spanien ska bibehållas för de skattskyldiga (artikel 3 b i den finansiella överenskommelsen). Med den bestämmelsen har de historiska provinserna dock fortfarande möjlighet att ändra balansen mellan å ena sidan inkomstskatten för fysiska personer och liknande skatter och å andra sidan skatten för juridiska personer utan att den genomsnittliga skattekvoten per invånare förändras. Att kompensera sänkningen av skattesatsen för juridiska personer genom att utvidga beräkningsgrunden skulle också vara möjligt.

97. Sammanfattningsvis menar jag att det ankommer på den nationella domstolen att fastställa huruvida de historiska provinserna enligt bestämmelserna i konstitutionen, autonomistadgarna och den finansiella överenskommelsen vid antagandet av skattelagstiftning förfogar över ett eget handlingsutrymme som gör det möjligt för dem att fullfölja egna finanspolitiska mål. Så är fallet om de har möjlighet att fastställa så avgörande parametrar som skattesatser eller beräkningsgrunder på ett sätt som väsentligt avviker från centralstatens skattelagstiftning.

39 — Dom av den 29 april 2004 i mål C-387/01, Weigel (REG 2004, s. I-4981), punkt 55.

40 — Jämför ovan punkt 45, *situation 2*.

98. Några av parterna anser att det av rättspraxis från spanska överdomstolar redan framgår att det inte finns något sådant handlingsutrymme. Jag kan inte bedöma detta slutligt, men jag vill kort gå in på de båda domar som i första hand citerats i detta sammanhang.

99. När det gäller Tribunal Constitutionals dom 96/2002 av den 25 april 2002 [41] bör observeras att detta avgörande inte hade de historiska provinsernas normgivningskompetens som direkt föremål. Domen rörde i stället centralstatliga skattebestämmelser i vilka det hade införts förmåner som var analoga med regler i Norma foral. Därigenom gynnades företag som på grund av att de hade säte i en annan medlemsstat var underkastade centralstatens beskattningsrätt och därför inte kunde tillgodogöra sig förmåner enligt Norma Foral för inrättande av fast driftsställe i de historiska provinserna. Dessa fick enligt de omtvistade centralstatliga bestämmelserna ersättning för skattebeloppet i den mån det översteg vad som skulle ha utgått enligt skattebestämmelserna i Norma foral.

100. Konstitutionsdomstolen ansåg att det var oförenligt med konstitutionen att göra sådan särbehandling mellan två kategorier av företag – företag med säte i en annan medlemsstat och företag med säte i Spanien, dock utanför Baskien – som är i samma situation genom att ha upprättat fasta driftsställen i Baskien. [42] Särbehandlingen förekom dock inom samma rättsordning. Situationen för näringsidkare med säte inom territorierna lydande under skattebestämmelser i Norma foral har uppenbarligen inte varit jämförlig med situationen för företag med säte inom Spaniens territorium i övrigt lydande under allmänna skattebestämmelser.

101. Inte heller Tribunal Supremos dom av den 9 december 2004 [43] ger ett obetingat slutligt svar på frågan huruvida de historiska provinsernas interna bestämmelser ger uttryck för en tillräcklig materiell handlingsautonomi. Det tycks som om gränserna för territoriernas handlingsutrymme har dragits där Norma forals skattebestämmelser överskrider tröskeln för att utgöra statligt stöd. Därvid har den först senare meddelade Azorerna-domen inte kunnat beaktas.

102. Utifrån principerna som tillämpas i denna dom är två tolkningar av Tribunal Supremos uttalanden tänkbara. Antingen har Tribunal Supremo implicit låtit förstå att utan en tillräcklig autonomi för de historiska provinserna kan endast det statliga skattesystemet komma i fråga som referensram

41 — Bilaga 7 till kommissionens skrivelse.

42 — Slutligen förklarade konstitutionsdomstolen därmed att en diskriminering av landets egna medborgare var otillåten.

43 — Se ovan punkt 25.

för bedömningen av huruvida en åtgärd enligt Norma Forals skattebestämmelser är selektiv. Eller också har Tribunal Supremo velat göra autonomins omfattning beroende av det gemenskapsrättsliga stödbegreppet.

103. Om man beaktar Azorerna-domen blir sistnämnda alternativ dock ett cirkelslut. Förekomsten av statligt stöd knyts omvänt just till den otillräckliga autonomin enligt nationell rätt för den lokala skattelagstiftaren. För att undvika ett sådant cirkelslut måste man som förutsättning för att tillämpa stödbegreppet enligt artikel 87.1 EG undersöka den lokala skattelagstiftarens befogenheter. Den för det ändamålet nödvändiga tolkningen av nationell rätt kan EG-domstolen inte ta ifrån den nationella domstolen.

104. Till sist ska jag även beröra argumentet att de historiska provinserna inte har tillräcklig autonomi eftersom deras antagna bestämmelser är underkastade domstolskontroll, i sista instans av en centralstatlig domstol.

105. Om nationella bestämmelser ställer upp gränser för en lokal lagstiftares handlingsutrymme är det i en rättsstat inte ovanligt att iakttagandet av dessa gränser är underkastat domstolskontroll. Så länge domstolsprövningen avser endast detta och inte frågan om huruvida den lokala normgivningen är lämplig, utgör inte domstolskontrollen någon ytterligare begränsning av autonomin hos ett självständigt lokalt organ. Den omständigheten att det i sista instans är en domstol på centralstatlig nivå som utövar kontrollen föranleder ingen annan bedömning. Det saknar också relevans att lokala bestämmelser som inte utgör lag överklagas hos allmän domstol medan regionala och centralstatliga lagar endast kan överklagas hos konstitutionsdomstolen.

e) Ekonomisk autonomi

106. Ett lokalt organ har ekonomisk autonomi om det självt måste bära de ekonomiska konsekvenserna av sina skattebestämmelser utan att erhålla kompensation från centralstaten för minskade skatteintäkter som kan bli resultatet av att de lokala bestämmelserna avviker från de centralstatliga.

107. Betydande praktiska svårigheter uppkommer vid tillämpningen av detta kriterium om en reducering av skattesatsen eller en liknande förmån inte – som i målet Azorerna – visar sig vara en form av indirekt regionalt stöd från centralstaten. Då finns det nämligen ingen inre logik mellan skattesänkningen och kompenserande ekonomiska strömmar mellan centralstaten och det lokala eller regionala territoriet. I situationer som den i målet vid den nationella domstolen krävs i stället en omfattande undersökning

av förhållandet mellan centralstaten och dess underenheter i finansiellt hänseende.

108. En sådan undersökning försvåras än mer genom att det vid sidan av statens, regioners och andra statliga organs budgetar finns överordnade särskilda statliga förmögenhetssystem, framför allt det sociala trygghetssystemet, genom vilka ytterligare ekonomiska förskjutningar mellan olika geografiska områden och statliga nivåer kan uppkomma.

109. Därvid kan man inte alltid anta att den understatliga nivån saknar ekonomisk autonomi redan därför att en samlad beräkning utvisar att det flyter en ekonomisk nettoström från centralstaten till det lokala eller regionala organet. Detta kan nämligen ha flera olika orsaker som inte behöver ha samband med lokala eller regionala skattebestämmelser.

110. För att ett samband mellan sådana ekonomiska strömmar och den lokala skattelagstiftningen skall kunna konstateras måste därför minst två förutsättningar vara uppfyllda. För det första måste de lokala skatteintäkternas storlek över huvud taget vara en parameter som kan påverka eventuella ekonomiska transfereringar. För det andra måste en minskning av skatteintäkterna leda till kompensation med motsvarande anpassning av överföringar av medel mellan de olika statliga nivåerna.

111. För den fortsatta undersökningen förefaller det sannolikt att den lägre skattesatsen och de särskilda skatteavdragen som skattebestämmelserna i Norma foral medger med avvikelse från de centralstatliga bestämmelserna åtminstone under vissa taxeringsperioder leder till minskade skatteintäkter. Jag kan inte beakta de historiska provinsernas ståndpunkt att deras skattepolitik på längre sikt faktiskt kommer att leda till ökade skatteintäkter genom att locka till fler företagsetableringar. Förbudet mot statligt stöd skulle i praktiken förlora sitt innehåll om man godtog ett sådant försvar inom ramen för statsstödsprövningen. Statligt stöd ges nämligen vanligtvis med syftet att främja en positiv ekonomisk utveckling hos de gynnade företagen, så att ”investeringen” i slutändan blir lönsam för staten genom tillkomst av nya arbetsplatser, avlastning av socialförsäkringssystemen och återflöde av skattemedel. [44]

112. Det grundläggande instrumentet för det finansiella förhållandet mellan centralstaten och den autonoma regionen Baskien och indirekt även de historiska provinserna,

44 — Kommissionen gör i sammanhanget det särskilda påpekandet att det enligt rättspraxis är en stödåtgärds verkan till förmån för enskilda företag som är avgörande och inte det eftersträvade syftet (jämför dom av den 29 februari 1996 i mål C-56/93, Belgien mot kommissionen (REG 1996, s. I-723), punkt 79, dom av den 26 september 1996 i mål C-241/94, Frankrike mot kommissionen (REG 1996, s. I-4551), punkt 20, och dom av den 17 juni 1999 i mål C-75/97, Belgien mot kommissionen (REG 1999, s. I-3671), punkt 25.

som den nationella domstolen och de som yttrat sig i detta förfarande inför domstolen har inriktat sig på, är det så kallade finansiella tillskottet (Cupo).

113. Systemet med det finansiella tillskottet har sin grund i artikel 42.2 d–f i autonomistadgarna, artikel 48 och följande artiklar i den finansiella överenskommelsen samt lagen om finansiellt tillskott under femårsperioden 2002–2006. I huvudsak är det därvid fråga om en överföring av den övervägande delen av skatteintäkterna från de historiska provinserna till den autonoma regionen Baskien och centralstaten. Denna överföring är nödvändig då en stor del av skatteintäkterna inflyter till de historiska provinserna medan centralstaten och den autonoma regionen svarar för den övervägande delen av den statliga verksamheten.

114. Starkt förenklat bestäms storleken av Baskiens generella tillskott till staten, vilket i sin tur består av deltillskott från de historiska provinserna, i följande steg. Först beräknas kostnaderna för de statliga uppgifter som regionerna inte själva utför, varvid det fingeras att alla spanska regioner utför statliga uppgifter i samma omfattning som Baskien. Sedan tillämpas en faktor som ska motsvara de historiska provinsernas andel av skatteintäkterna i förhållande till staten som helhet. Denna faktor är sedan år 1981 oförändrat 6,24 procent. Det görs en rad olika anpassningar och korrigeringar som dock inte har direkt samband med skatteintäkternas storlek. Slutligen framkommer det belopp som Baskien ska utge till staten. För basåret 2002 uppgick detta till omkring en miljard euro. Ytterligare korrigeringar kan ske de följande åren.

115. Det är svårt att bedöma i vilken mån de historiska provinsernas skatteintäkter och förändringen av dessa på grund av de omtvistade bestämmelserna påverkar storleken hos de finansiella strömmarna från territorierna respektive den autonoma regionen Baskien till staten. De upplysningar som lämnats i de skriftliga yttrandena och vid den muntliga förhandlingen som svar på en fråga från domstolen ger sammantaget intrycket att metoden för att fastställa det finansiella tillskottet snarare är resultatet av en politisk kompromiss än en direkt följd av förändringar av vissa ekonomiska parametrar som framför allt skatteintäkternas storlek. Samma sak antyds redan därav att den uppdelningsfaktor som egentligen ska ha samband med de historiska provinsernas andel av skatteintäkterna sedan mer än 25 år inte har ändrats trots att skatteintäkterna rent faktiskt säkert har varierat.

116. Den spanska regeringen anser i vart fall att förändringarna av de historiska provinsernas skatteintäkter inte har påverkat det finansiella tillskottets storlek. Om den nationella domstolen skulle dra samma slutsats och det inte förekommer några andra kompensationsmekanismer kan de historiska provinserna anses inneha en tillräcklig ekonomisk autonomi.

V — Förslag till avgörande

117. Jag föreslår att domstolen ska besvara den tolkningsfråga som ställts av Tribunal Superior de Justicia del País Vasco på följande sätt:

Artikel 87.1 EG ska tolkas så, att skattebestämmelser som har antagits av ett lokalt organ i en medlemsstat, vilka gäller lika för alla företag som är underkastade organets beskattningsrätt och är förmånligare än medlemsstatens allmänna skattebestämmelser, inte ska anses gynna vissa företag eller viss produktion om det lokala organet har tillräcklig autonomi vid utövandet av sin normgivningskompetens på skattelagstiftningens område. En tillräcklig autonomi förutsätter att

— det lokala organet har institutionell autonomi,

— centralstaten inte kan utöva något bestämmande inflytande på det förfarande som utmynnar i att den lokala skattebestämmelsen antas (formell handlingsautonomi),

— det lokala organet vid utformningen av sina skattebestämmelser har ett tillräckligt stort handlingsutrymme som gör det möjligt för organet att fullfölja självständiga finanspolitiska mål (materiell handlingsautonomi), och att

— det lokala organet självt bär de ekonomiska konsekvenserna av de minskade skatteintäkter som de i förhållande till allmän skattelag förmånligare lokala skattebestämmelserna resulterar i (ekonomisk autonomi).