SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 8. maja 2008 [1]

I – Uvod

1. Tri zgodovinska ozemlja, Vizcaya (Bizkaia), Álava (Araba) in Guipúzcoa (Gipuzkoa), so samostojne teritorialne skupnosti in skupaj tvorijo Baskovsko avtonomno skupnost. Na podlagi ohranjenih posebnih pravic (fueros) imajo zakonodajne pristojnosti na področju davčnega prava. Na podlagi teh pristojnosti so za družbe s sedežem na njihovem območju določile davčno stopnjo davka od dobička pravnih oseb v višini 32,5 %. V nasprotju z navedenim se v Španiji na splošno uporablja davčna stopnja davka od dobička pravnih oseb v višini 35 %. Poleg tega so ta ozemlja uvedla tudi posebno ureditev za davčno obravnavanje določenih investicij, ki je v španskem davčnem pravu ni.

2. Po mnenju sosednjih pokrajin La Rioje in Castille y Léon ter sindikata Unión General de Trabajadores de la Rioja UGT-RIOJA je navedena davčna ureditev v nasprotju z notranjim pravom višje veljave in pomeni protipravne državne pomoči v smislu členov 87 ES in 88 ES. Zato so vložili tožbo pri Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, ki je Sodišču predložilo obravnavanih sedem predlogov za sprejetje predhodne odločbe [2], ki so si v glavnem podobni.

3. Nejasno je zlasti, ali davčni ukrepi zgodovinskih ozemelj dajejo prednost določenim „podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi, torej ali so selektivni. Če kot upoštevni okvir izberemo celotno ozemlje Španije, je podana regionalna selektivnost. Kajti samo družbe s sedežem v določenem delu Španije, in sicer na zgodovinskih ozemljih, so deležne ugodnosti obravnavane davčne ureditve.

4. Sodišče je v svoji sodbi Portugalska proti Komisiji z dne 6. septembra 2006 [3] v zvezi z davčnimi določbami portugalske pokrajine Azori (v nadaljevanju: sodba Azori) pojasnilo, da pri davčnih ukrepih regionalnih ali lokalnih skupnosti upoštevni okvir ni nujno celotno državno ozemlje države članice. Če

1 – Jezik izvirnika: nemščina.

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

3 – C-88/03, ZOdl. str. I-7115.

ima taka teritorialna skupnosti zadostno avtonomijo, je lahko upoštevni geografski okvir samo njeno ozemlje. V tem primeru je ureditev, ki enako ugodno obravnava vse družbe s sedežem na tem območju, splošen, neselektiven ukrep, ki ne izpolnjuje meril za obstoj državne pomoči.

5. Davčne ukrepe zgodovinskih ozemelj Vizcaye, Álave in Guipúzcoe sta Sodišče in Sodišče prve stopnje obravnavali v več kot 40 postopkih oziroma jih še obravnavata. [4] Vendar obravnavane sporne določbe še niso bile predmet postopka. Komisija in Sodišče prve stopnje selektivnosti do sedaj obravnavanih ukrepov nista izpeljala zgolj iz njihovega teritorialnega področja uporabe, temveč tudi iz drugih okoliščin, ki omejujejo krog upravičencev, kot sta na primer velikost podjetij ali dejstvo, da gre za novoustanovljeno podjetje. [5]

6. V nasprotju z navedenim je v obravnavanih primerih odločilna samo narava davčnih ureditev kot regionalnih ukrepov. Navedeno daje Sodišču priložnost nadaljnjega razvijanja sodne prakse, ki jo je začelo s sodbo Azori. Sodišče mora zlasti podrobneje opredeliti, katere zahteve je treba postaviti avtonomiji regionalnim in lokalnim skupnostim, da se lahko njihova davčna ureditev opredeli kot samostojen ukrep znotraj državnega okvira.

II – Pravni okvir

A – *Španska ustava*

7. V obravnavanem primeru so posebnega pomena naslednje določbe španske ustave:

„*Člen 2* – Ustava temelji na nedeljivi enotnosti španskega naroda, skupni in nedeljivi domovini vseh Špancev; priznava in zagotavlja pravico do avtonomije narodnosti in pokrajin, iz katerih je sestavljena, in solidarnost med njimi.

Člen 31 – (1) Vsi prispevajo k plačevanju javnih izdatkov v skladu s svojo finančno zmožnostjo in na podlagi pravičnega davčnega sistema, ki temelji na načelih enakosti

4 – Pred Sodiščem prve stopnje še tečejo združene zadeve T-31/01, T-32/01, T-86/02, T-87/02 in T-88/02 ter združene zadeve T-227/01, T-228/01, T-229/01, T-265/01, T-266/01 in T-270/01.

5 – Glej sodbe Sodišča z dne 6. marca 2002 v zadevi Diputación Foral de Álava in drugi proti Komisiji (T-127/99, T-129/99 in T-148/99, Recueil, str. II-1275, točka 146), Diputación Foral de Álava in drugi proti Komisiji (T-92/00 in T-103/00, Recueil, str. II-1385, točka 27) in z dne 23. oktobra 2002 v zadevi Diputación Foral de Álava in drugi proti Komisiji (T-346/99, T-347/99 in T-348/99, Recueil, str. II-4259, točka 52).

in napredka in ki nikakor ne sme privesti do pretirane obdavčitve.

[…]“

8. Naslov VIII ustave je namenjen teritorialni členitvi države in med drugim vsebuje naslednje določbe:

„*Člen 137* – Državno ozemlje je razdeljeno na občine, province in avtonomne skupnosti, ki se bodo ustanovile v prihodnje. Pri uveljavljanju svojih interesov vse te enote uživajo avtonomijo.

Člen 138 – (1) Država zagotavlja učinkovito uresničevanje načela solidarnosti, določenega v členu 2 Ustave, tako da se zavzema za vzpostavitev primernega in pravičnega gospodarskega ravnotežja med različnimi deli državnega ozemlja; zlasti upošteva položaj otokov.

(2) Razlike med statuti posameznih avtonomnih skupnosti nikakor ne smejo ustvarjati gospodarskih ali socialnih privilegijev.

Člen 139 – (1) Vsi Španci imajo na celotnem državnem ozemlju enake pravice in obveznosti.

(2) Noben organ ne sme sprejeti ukrepov, ki bi neposredno ali posredno omejevali prosto gibanje in svobodo ustanavljanja ali prost promet blaga na celotnem španskem državnem ozemlju.

Člen 143 – (1) V okviru izvajanja pravice do avtonomije, priznane v členu 2 Ustave, lahko sosednje province s skupnimi zgodovinskimi, kulturnimi in gospodarskimi značilnostmi ter otoki in province, ki tvorijo zgodovinsko regionalno enoto, pridobijo pravico do samoupravljanja in se na podlagi določb tega naslova in ustreznih statutov ustanovijo kot avtonomne skupnosti.

[…]“

9. Člena 148 in 149 naštevata območja, na katerih lahko avtonomne skupnosti prevzamejo pristojnosti oziroma na katerih je pristojnost pridržana državi. K možnim nalogam avtonomnih skupnosti spada zlasti pospeševanje gospodarskega razvoja avtonomnih skupnosti v okviru postavljenih ciljev državne gospodarske politike (člen 148(1)(13)).

10. Členi od 156 do 158 vsebujejo podrobnejše določbe o finančni ureditvi:

„*Člen 156* – (1) Avtonomne skupnosti uživajo finančno avtonomijo pri razvoju in izvajanju svojih pristojnosti v skladu z načelom usklajevanja z državno finančno upravo in načelom solidarnosti vseh Špancev.

(2) Avtonomne skupnosti lahko v skladu z zakoni in statuti pri pobiranju, upravljanju in izterjavi državnih davkov ravnajo kot zastopnice ali predstavnice države.

Člen 157 – (1) Finančna sredstva avtonomnih skupnosti sestavljajo:

a) davki, ki jih v celoti ali deloma odstopi država; dodatki k državnim davkom in drugim oblikam udeležbe pri državnih prihodkih;

b) lastni davki, pristojbine in posebne davščine;

c) nakazila iz medteritorialnega izravnalnega fonda in drugih dodelitev v breme državnega proračuna;

d) prihodki iz lastnega premoženja in zasebnopravni prihodki;

e) dohodki iz kreditnih poslov.

(2) Avtonomne skupnosti nikakor ne morejo sprejeti davčnih ukrepov, ki se nanašajo na premoženje zunaj njihovega ozemlja ali ovirajo prost pretok blaga in storitev.

[…]

Člen 158-(1) V državnem proračunu se lahko za avtonomne skupnosti predvidijo dodelitve glede na obseg državnih storitev in dejavnosti, ki so jih prevzele, in za zagotavljanje najnižje ravni osnovnih javnih storitev, ki se zagotavljajo na celotnem španskem ozemlju.

(2) Za izravnavo medteritorialnih gospodarskih neravnovesij in učinkovito uresničevanja načela solidarnosti se ustanovi izravnalni fond za investicije, Cortes Generales [poslanska zbornica] pa sredstva iz tega sklada razdeljuje med avtonomne skupnosti in po potrebi med province."

B – *Statut o avtonomiji*

11. Baskovska avtonomna skupnost ima svojo ustavnopravno podlago v statutu o avtonomiji iz leta 1979 [6], člen 40 tega statuta ji zagotavlja lastno avtonomno finančno upravo.

12. Člen 41(1) statuta o avtonomiji določa, da se finančnopravni odnosi med državo in pokrajino Baskijo urejajo s tradicionalnim sistemom Concierto Económico (finančni sporazum), ki temelji na fuerosu. Člen 41(2) za finančne sporazume določa naslednja načela:

„a) Pristojni organi zgodovinskih ozemelj [baskovske pokrajine, v katerih velja posebno pravo fueros] lahko za svoje območja ohranijo, določajo in urejajo davčni sistem ob upoštevanju splošne davčnopravne ureditve države, določb finančnega sporazuma, ki velja zanje, o usklajevanju, davčnopravni harmonizaciji in sodelovanju z državo, ter predpisov, ki jih je sprejel baskovski parlament in tem ciljem sledi v okviru avtonomnih skupnosti.

b) Pobiranje, upravljanje, odmerjanje, izterjava in nadzor vseh davkov z izjemo carin […] je na vsakem zgodovinskem ozemlju v pristojnosti Diputación Foral, kar ne vpliva na sodelovanje z državo in njen nadzor.

c) Pristojni organi zgodovinskih ozemelj sprejmejo ustrezne odločitve, da se na njihovem območju uporabi posebna konjukturna davčna ureditev, za katero je država določila, da se uporablja na celotnem državnem ozemlju. Trajanje njene veljavnosti ustreza veljavnosti teh državnih predpisov.

d) Plačilo Baskije državi tvori skupen prispevek, ki je sestavljen iz delnih prispevkov njenih zgodovinskih ozemelj, ki jih morajo prispevati kot svoj delež pri državnem bremenu, ki ga ne prevzema avtonomna skupnost.

6 – Sprejet je bil z Ley Orgánica de las Cortes Generales Españolas (španski parlament) št. 3/1979 z dne 18. decembra 1979. V nemškem prevodu dostopen na: www.lehendakaritza.ejgv.euskadi.net/r48-2312/de/contenidos/informacion/estatuto_guernica/de_455/estatu_com_a.html.

e) Za določitev delnih prispevkov zgodovinskih ozemelj, ki skupaj tvorijo omenjeni skupen prispevek, se določi mešana komisija, ki je na eni strani sestavljena iz zastopnikov vseh Diputación Foral ter ustreznega števila zastopnikov baskovske vlade in na drugi strani iz ustreznega števila zastopnikov državne uprave. Tako določen prispevek se z zakonom potrdi za obdobje veljavnosti, ki je določeno v finančnem sporazumu, kar ne vpliva na njegovo letno prilagoditev po postopku, ki je prav tako določen v finančnem sporazumu.

f) Sistem se uporablja ob upoštevanju načela solidarnosti, na katero se sklicujeta člena 138 in 156 Ustave."

C – *Finančni sporazum*

13. S finančnim sporazumom med Baskovsko avtonomno skupnostjo in Španijo iz leta 2002 [7], ki je upoštevan v obravnavanem primeru, je bil nadomeščen predhodni sporazum iz leta 1981. S členi od 2 do 4 finančnega sporazuma so določena načela, ki jih morajo spoštovati zgodovinska ozemlja pri oblikovanju davčnega sistema:

„*Člen 2.* Splošna načela

Ena. Davčni sistem, ki ga oblikujejo zgodovinska ozemlja, upošteva naslednja načela:

1. – Spoštovanje solidarnosti v obsegu, določenem v ustavi in v statutu o avtonomiji.

2. – Spoštovanje splošne davčnopravne ureditve države.

3 .– Usklajevanje, davčnopravna harmonizacija in sodelovanje z državo v skladu z določbami tega finančnega sporazuma.

4 .– Usklajevanje, davčnopravna harmonizacija in sodelovanje med organi zgodovinskih ozemelj v skladu s predpisi, ki jih za to sprejme baskovski parlament.

7 – Prenesen z zakonom št. 12/2002 z dne 23. maja 2002 (Ley por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del Païs Vasco, BOE št. 124 z dne 24. maja 2002). Dostopno na: www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-341/es/contenidos/informacion/concierto_quinquenal/es_4177/adjuntos/CAST.pdf.

5 .– Spoštovanje mednarodnih pogodb in dogovorov, ki jih je Španija podpisala in ratificirala ali h katerim je pristopila.

Zlasti je treba spoštovati določbe mednarodnih sporazumov o preprečevanju dvojnega obdavčenja, ki jih je sklenila Španija, in predpisov o davčni harmonizaciji Evropske unije, pri čemer je treba izvesti povračila, ki izhajajo iz uporabe teh dogovorov in predpisov.

Dva. Določbe tega sporazuma je treba razlagati v skladu z določbami za razlago davčnega prava, določenimi v Ley General Tributaria (splošni zakon o davkih).

Člen 3. Davčna harmonizacija

Zgodovinska ozemlja pri oblikovanju davčnega prava:

a) prilagodijo Ley General Tributaria v zvezi s terminologijo in pojmi, kar ne vpliva na posebnosti, določene v tem finančnem sporazumu;

b) ohranijo učinkovito skupno davčno obremenitev, ki je v skladu s tisto, ki velja na preostalem državnem ozemlju;

c) spoštujejo in zagotavljajo prosto gibanje in svobodo ustanavljanja ter prost pretok blaga, kapitala in storitev na celotnem španskem državnem ozemlju, ne da bi pri tem nastopili diskriminacijski učinki, oviranje možnosti za konkurenco med podjetji ali izkrivljanje pri dodeljevanju sredstev;

d) uporabijo enako delitev po dejavnostih živinoreje, rudarstva, industrije, trgovine, storitev ter svobodnih in umetniških poklicev kot na skupnem državnem ozemlju, ne glede na morebitno nadaljnjo delitev teh dejavnosti.

Člen 4. Načelo sodelovanja

Ena. Pristojni organi zgodovinskih ozemelj državni upravi pred začetkom veljavnosti predložijo osnutke davčnih predpisov.

Enako državna uprava tem organom predloži ustrezne osnutke.

Dva. Država razvije mehanizme, ki bodo omogočili sodelovanje baskovskih organov pri mednarodnih sporazumih, ki vplivajo na uporabo tega finančnega sporazuma.

Tri. Država in zgodovinska ozemlja si pri izpolnjevanju svojih nalog na področju upravljanja, nadzora in pobiranja davkov nemudoma in v primerni obliki izmenjujejo podatke in informacije, za katere menijo, da so potrebni za lažje pobiranje teh davkov.

Obe upravi zlasti postorita naslednje:

a) prek centrov za obdelavo podatkov si izmenjujeta informacije, ki jih potrebujeta. Za komunikacijo se vzpostavijo ustrezna tehnična sredstva. Vsako leto se izdela skupen in usklajen načrt obdelave davčnih podatkov;

b) nadzorne službe pripravijo skupne nadzorne načrte za izbrane usklajene cilje, področja in postopke ter za davčne zavezance, ki so spremenili svoje prebivališče, družbe, ki jih zavezuje davčna preglednost, in družbe, ki so glede na njihov prihodek zavezane plačevati davek od dobička pravnih oseb.“

14. Člen 14(1) ureja delitev davčne pristojnosti v zvezi z davkom od dobička pravnih oseb na naslednji način:

„Ena. Davek od dobička pravnih oseb je poseben davek, za katerega velja avtonomna zakonodaja za davčne zavezance, ki imajo svoji davčni sedež v Baskiji.

Za davčne zavezance, katerih prihodek je v preteklem davčnem letu presegel 6 milijonov eurov in ki so v tem davčnem letu dosegli najmanj 75 % svojega prihodka na skupnem državnem ozemlju, ne glede na prejšnji odstavek še naprej velja pravo, ki velja za to območje.

Prav tako se avtonomno pravo uporabi za davčne zavezance z davčnim sedežem na skupnem državnem ozemlju, če je njihov prihodek v preteklem davčnem letu presegel 6 milijonov eurov in so celotni prihodek dosegli v Baskiji.“

15. S členi od 48 do 60 finančnega sporazuma so urejena razmerja med državo in Baskijo; členi od 48 do 50 določajo:

„*Člen 48.* Splošna načela

Za finančna razmerja med državo in Baskijo veljajo naslednja načela:

1. .– Davčna in finančna samostojnost organov Baskije pri razvoju in izvajanju njihovih pristojnosti.

2. – Upoštevanje solidarnosti v obsegu, določenem v ustavi in statutu o avtonomnosti.

3. – Usklajevanje in sodelovanje z državo na področju proračunske stabilnosti.

4. – Prispevek Baskije k državnim bremenom, ki jih avtonomna skupnost ne prevzema, v obliki, določeni s tem finančnim sporazumom.

5. –Finančni nadzor, ki ga država izvaja na področju lokalnih skupnosti, opravljajo pristojni organi Baskije, ne da bi to pomenilo nižjo raven samostojnosti baskovskih teritorialnih skupnosti, kot jo imajo lokalne skupnosti v skupni ureditvi.

Člen 49. Finančni prispevek

Prispevek Baskije državi tvori skupni prispevek, ki je sestavljen iz prispevkov njenih zgodovinskih ozemelj, kot prispevek za vsa državna bremena, ki jih Baskovska avtonomna skupnost ne prevzema.

Člen 50. Veljavnost in posodabljanje finančnega prispevka

Ena. Vsakih pet let se v skladu s temeljnimi načeli, ki jih določa ta sporazum, z zakonom, ki ga po predhodnem soglasju mešane komisije za finančni sporazum sprejme Cortes Generales, določi metoda za določanje finančnega prispevka, ki velja za naslednje petletno obdobje, in odobri finančni prispevek za prvo leto petletnega obdobja.

Dva. Vsako leto, ki sledi prvemu, mešana komisija za finančni sporazum posodobi finančni prispevek z uporabo metode, določene z zakonom, na katerega se nanaša prejšnji odstavek.

Tri. Načela, ki tvorijo v tem sporazumu vsebovano metodo za določanje finančnega prispevka, se lahko spremenijo v zakonu o finančnem prispevku, če se to zdi primerno zaradi okoliščin in izkušenj v zvezi z njihovo uporabo.“

16. V skladu s členoma 63 in 64 lahko skladnost davčne ureditve s finančnim sporazumom pred njeno objavo preizkusi paritetno sestavljen odbor za koordinacijo in normativno ocenjevanje. Na zahtevo enega od njegovih članov odbor presoja ugovore zoper ureditev in poskuša doseči sporazumno rešitev.

D – *Zakon o finančnem prispevku v petletnem obdobju 2002-2006*

17. Z zakonom št. 13/2002 [8] je bila sprejeta metoda za določitev finančnega prispevka Baskije v letih 2002-2006. Med drugim vsebuje naslednje določbe.

„*Člen 3.* Določitev finančnega prispevka za izhodiščno leto

Neto finančni prispevek za izhodiščno leto petletnega obdobja 2002-2006 se določa z uporabo količnika obremenitve k celotnemu znesku bremen, ki jih ne prevzema avtonomna skupnost, in z ustreznimi popravki in izravnalnimi plačili v obsegu, predvidenem v naslednjih členih.

Člen 4. Bremena države, ki jih ne prevzema avtonomna skupnost

Ena. Državna bremena, ki jih ne prevzema avtonomna skupnost, so bremena, ki ustrezajo pristojnostim, katerih izvajanja ta skupnost dejansko ni prevzela.

Dva. Za določitev celotnega zneska teh bremen se od celotnih odhodkov državnega proračuna odšteje celota proračunskih sredstev, ki na državni ravni ustrezajo pristojnostim, ki jih je prevzela avtonomna skupnost, in sicer od začetka učinkovanja prenosa, določenega z ustreznimi kraljevimi dekreti. […]

8 – Zakon št. 13/2002 z dne 23. maja 2002 (Ley por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2002-2006, BOE št. 124 z dne 24. maja 2002). Dostopen na: www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-341/es/contenidos/informacion/concierto_quinquenal/es_4177/adjuntos/CAST.pdf.

Člen 5. Popravki

Ena. Ne glede na določbe členov 14 in 15 se zneski, ki izhajajo iz obremenitev, na katero se nanaša člen 4(4), popravijo v skladu s členom 55 sporazuma, da se zagotovi natančnejša ocenjenih prihodkov iz neposrednih davkov, ki jih prejmeta Baskija in preostali deli države. […]

Člen 6. Izravnava

Ena. Od finančnega prispevka, za katerega je zavezano vsako zgodovinsko ozemlje, se z izravnavno odštejejo naslednje postavke:

a) pripadajoči del neusklajenih davčnih prihodkov;

b) pripadajoči del nedavčnih proračunskih prihodkov;

c) pripadajoči del primanjkljaja, ki izhaja iz splošnega državnega proračuna. […]

Člen 7. Količnik obremenitve

Količnik obremenitve, na katerega se nanašata predhodna člena 4 in 6, ki se določi glede na razmerje med prihodki zgodovinskih ozemelj in prihodki države, znaša za tekoče petletno obdobje 6,24 %.“

18. Nadaljnje določbe zakona urejajo prilagoditve finančnega prispevka, ki jih je treba izvesti v letih, ki sledijo izhodiščnemu letu 2002.

E – *Baskovski predpisi*

19. Vzpostavljeno finančno in davčno ureditev, ponazorjeno z navedenimi določbami, dopolnjuje zakon Baskije št. 27/1983 z dne 25. novembra 1983. V njem je določen delež davčnih prihodkov, ki jih morajo zgodovinska ozemlja odvesti Baskiji po odbitku prispevka za državo.

20. Poleg tega je bil z zakonom Baskije št. 3/1989 z dne 30. maja 1989 ustanovljen organ za davčnopravno usklajevanje v Baskiji. Ta organ daje izvedenska mnenja glede osnutkov davčnopravnih določb zgodovinskih ozemelj.

F – *Sporni predpisi zgodovinskih ozemelj*

21. Zadeve C-428/06, C-429/06 in C-434/06 se nanašajo na Norma Foral št. 7/2005 Juntas Generales iz **Vizcaye** z dne 23. junija 2005, z njegovim členom 2 je bil spremenjen Norma Foral št. 3/1996 z dne 26. junija 1996 o davku od dobička pravnih oseb (del Impuesto sobre Sociedades): [9]

– s členom 2(4) se je spremenil člen 29 Norma Foral št. 3/1996, tako da je bila določena davčna stopnja v višini 32,5 %;

– s členom 2(6) se je spremenil člen 37 Norma Foral št. 3/1996 in določa, da se lahko od davčne obveznosti v višini 10 % odbijejo investicije v določena nova osnovna sredstva, ki so namenjena opravljanju gospodarske dejavnosti podjetja;

– s členom 2(7) se je spremenil člen 39 Norma Foral št. 3/1996. V skladu z navedeno določbo lahko davčni zavezanci od davčne obveznosti odbijejo znesek v višini 10 % bilančnega dobička poslovnega leta kot povračilo za proizvodne investicije in/ali kot povračilo za dejavnosti za ohranitev ali izboljšanje okolja.

22. Tako se davčna stopnja davka od dobička pravnih oseb, ki velja v Vizcayi, razlikuje od 35-odstotne davčne stopnje, ki na splošno velja v Španiji. [10] Davčni odbitki, določeni v členih 37 in 39 Norma Foral št. 3/1996, nimajo ustreznikov v španskem zakonu o davku od dobička pravnih oseb.

23. Predmet zadev C-430/06 in C-433/06 je Decreto Foral Normativo de Urgencia Fiscal št. 2/2005, ki ga je sprejel Consejo de Diputados iz **Álave** z dne 24. maja 2005, s katerim edinim členom(4) in (5) sta bila spremenjena člena 29 in 37 Norma Foral št. 24/1996 z dne 5. julija 1996 o davku od dobička pravnih oseb. Določbe ustrezajo izpodbijanim določbam Vizcaye.

24. Zadevi C-431/06 in C-432/06 se nanašata na Decreto Foral št. 32/2005, ki ga je sprejel Diputación Foral de **Guipúzcoa** z dne 24. maja 2005, s katerim sta bila spremenjena člena 29 in 37 Norma Foral št. 7/1996 z dne 4. julija 1996 o davku od dobička pravnih oseb. Določbe ustrezajo izpodbijanim določbam drugih zgodovinskih ozemelj.

9 – Tožniki so v postopku v glavni stvari v zadevah C-428/06 in C-429/06 zahtevali razveljavitev točk 4, 6 in 7 člena 2 Norma Foral, v zadevi C-434/06 pa sta sporni samo točki 4 in 6 člena 2.

10 – Glej člen 28(1) zakona o davku od dobička pravnih oseb, ki je bil na novo sprejet z Real Decreto-Legislativo št. 4/2004 z dne 5. marca 2004.

III – Dejansko stanje in vprašanja za predhodno odločanje

25. Že pred izdajo zadevnih spornih določb so obstajali ustrezni predpisi treh zgodovinskih ozemelj. S sodbo z dne 9. decembra 2004 je Tribunal Supremo te prehodne določbe sicer razglasilo za nične (pritožbeni postopek št. 7893/1999). [11] Sodišče je norme foral preizkusilo zlasti na podlagi teh meril: ustavnih načel avtonomije, enakega obravnavanja, enotnosti države in solidarnosti, kakor tudi svobodne konkurence in svobode ustanavljanja. Pri tem je izpostavilo, da navedena načela ne izključujejo obdavčitve na zgodovinskih ozemljih, ki odstopa od splošnega davčnega sistema. Upoštevati je namreč treba njihovo ustavnopravno zagotovljeno avtonomijo. Po drugi strani pa bi bile meje ustavnopravno dopustnega prekoračene, če bi razlike pomenile državno pomoč v smislu člena 87(1) ES.

26. Ob upoštevanju sodne prakse Sodišča in Sodišča prve stopnje je Tribunal Supremo analiziralo posamezne določbe in med drugim v zvezi z znižano davčno stopnjo, predpisi o odbitku določenih investicij v osnovna sredstva in posebnimi vračili ugotovilo, da gre pri tem za pomoč. Odpravilo je te in nekatere druge določbe, saj niso bile priglašene Komisiji v skladu s členom 88(3) ES, ne da bi Sodišču predložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe.

27. Ko so zgodovinska ozemlja sprejela te sporne predpise enake vsebine, so jih sosednje pokrajine La Rioja in Castilla y Léon ter UGT-RIOJA spet izpodbijali pred Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Zaradi sodbe Azori, ki jo je v vmesnem času izdalo Sodišče [12], je to nacionalno sodišče menilo, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe nujen, in s sklepi z dne 20. septembra 2006 predložilo naslednje vprašanje za predhodno odločanje v zadevah C-428/06, C-429/06 in C-434/06:

„Ali je treba člen 87(1) Pogodbe razlagati tako, da so davčni ukrepi, ki jih je sprejel Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia, s katerimi so bili spremenjeni členi 29(1)(a), 37 in 39 predpisa o davku od dobička pravnih oseb, selektivni v smislu pojma državna pomoč po določilih navedenega predpisa in jih je zato treba na podlagi člena 88(3) ES priglasiti Komisiji, ker za ozemlje te avtonomne enote določajo davčno stopnjo, ki je nižja od splošne davčne stopnje, ki jo predvideva zakonodaja španske države,

11 – Dodatek 8 k vlogi Komisije.

12 – Navedena v opombi 3.

in uvajajo davčni odbitek, ki ne obstaja v državnem davčnem pravu?“

IV – Pravna presoja

A – *Dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe*

28. Vprašanja za predhodno odločanje v drugih zadevah se nanašajo na primerljive določbe Álave (C-430/06 in C-433/06) in Guipúzcoe (C-431/06 in C-432/06), vendar so v glavnem enaka.

29. S sklepom predsednika Sodišča z dne 30. novembra 2006 so bile zadeve združene.

30. V postopku pred Sodiščem so stališča podali 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), španska, italijanska vlada in vlada Združenega kraljestva ter Komisija Evropskih skupnosti. Nato so se skupno opredelili tudi Juntas Generales del Territorio Histórico de Vizcaya, Diputación Foral de Álava, la Diputación Foral de Vizcaya in Cámara de Comercio, Industria y Navegación de Bilbao.

31. UGT-RIOJA in Comunidad Autónoma de La Rioja sta sprva grajala nedopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe. Prvonavedena udeleženka je v zvezi s tem navajala, da je zakon Norma Foral št. 7/2005 Juntas Generales iz Viscaye že razglašen za ničnega oziroma se ne uporablja več. Comunidad Autónoma de La Rioja je trdil, da so bili sporni predpisi vseh treh ozemelj razglašeni za nične s sklepom Tribunal Superior de Justicia del País Vasco z dne 14. novembra 2005 (potrjen s sklepom z dne 17. marca 2006) v okviru izvajanja sodbe Tribunal Supremo z dne 9. decembra 2004.

32. Obe udeleženki sta njun ugovor nedopustnosti kratek čas pred ustno obravnavo umaknili. Pojasnila o stanju omenjenih postopkov, ki so jih podali udeleženci na ustni obravnavi kot odgovor na vprašanje Sodišča, niso dala jasne slike. Predpisi, ki so se izpodbijali v okviru postopka za izdajo začasne odredbe, so delno prenehali veljati, pri čemer ustrezni sklepi, ki se nanašajo na nekatere norme foral, še niso pravnomočni.

33. V zvezi s tem je treba najprej ugotoviti, da umik ugovorov nedopustnosti ni pomemben, saj bi moralo Sodišče nedopustnost ugotoviti po uradni dolžnosti. Okoliščina, da so bile sporne določbe mogoče razveljavljene ali pa so se prenehale uporabljati, bi utegnila ustvariti dvome o nujnosti predloga za sprejetje predhodne odločbe.

34. V skladu z ustaljeno sodno prakso v okviru sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči, kot ga določa člen 234 ES, le nacionalno sodišče, pred katerim poteka spor in ki je pristojno za izdajo sodne odločbe, ob upoštevanju posebnosti spora, ki poteka pred njim, presodi o nujnosti sprejetja predhodne odločbe za izdajo sodbe. [13]

35. Če se vprašanja, ki jih postavijo nacionalna sodišča, nanašajo na razlago določbe prava Skupnosti, je torej Sodišče načeloma zavezano, da odloči o vprašanju, razen če je očitno, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe v resnici namenjen izzvanju odločitve Sodišča s konstruiranim sporom ali oblikovanju posvetovalnih mnenj o splošnih ali hipotetičnih vprašanjih, da zaprošena razlaga prava Skupnosti ni v nikakršni povezavi z resničnostjo ali s predmetom spora ali da Sodišče nima na voljo dejanskih ali pravnih elementov, ki so nujni za ustrezen odgovor na nanj naslovljena vprašanja. [14]

36. V postopkih o glavni stvari, ki še tečejo, tožniki izpodbijajo pravna pravila zgodovinskih ozemelj. V tej zvezi predložitveno sodišče zastavlja vprašanje glede razlage člena 87 ES. Ni opornih točk o tem, da so se spori razrešili ali da so hipotetični, ker so bile določbe razglašene za nične že v drugih postopkih. Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, katerega ocena je v prvi vrsti najpomembnejša, je vprašanje naslovilo na Sodišče, čeprav je po navedbah udeležencev v postopku za izdajo začasne odredbe prav to sodišče podvomilo v veljavnost določb. Tako je predložitveno sodišče in ne Sodišče dolžno v skladu z nacionalnim procesnim pravom presoditi učinke odločitev, sprejetih v tem okviru. [15]

37. Confebask meni, da predložena vprašanja niso nujna, zato ker odgovor nedvomno izhaja že iz sodbe Azori. Sodišče bi lahko odločilo tudi s sklepom na podlagi člena 104(3) Poslovnika. Vendar pri tem ne gre za ugovor nedopustnosti v dejanskem pomenu. Ko se uporabi postopek na podlagi člena 104(3) Poslovnika, predlog ni nedopusten, temveč se lahko nanj odgovori samo v

13 – Sodbe Sodišča z dne 15. decembra 1995 v zadevi Bosman (C-415/93, Recueil, str. I-4921, točka 59), z dne 17. julija 1997 v zadevi Leur-Bloem (C-28/95, Recueil, str. I-4161, točka 24) in z dne 29. januarja 2008 v zadevi Promusicae (C-275/06, ZOdl., str. I-271, točka 36).

14 – V opombi 13 navedena sodba Promusicae (točka 17).

15 – Glej v tem smislu sodbe Sodišča z dne 29. aprila 2004 v zadevi Orfanopoulos in Oliveri (C-482/01 in C-493/01, Recueil, str. I-5257, točka 42), z dne 30. junija 2005 v zadevi Tod's (C-28/04, ZOdl., str. I-5781, točka 14) in z dne 12. januarja 2006 v zadevi Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, ZOdl., str. I-589, točka 21).

poenostavljenem postopku. Za to pa ni razloga, ker odgovor na predhodno vprašanje ne izhaja jasno iz sodne prakse in odgovor dopušča tudi prostor za razumen dvom.

38. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je tako dopusten.

B – *Predhodno vprašanje*

39. Predložitveno sodišče želi v bistvu vedeti, pod katerimi pogoji so davčni ukrepi lokalnih skupnosti, ki so ugodnejši od davčnih predpisov, ki veljajo na preostalem območju države članice, selektivni in so zato državne pomoči v smislu člena 87(1) ES, ki jih je treba na podlagi člena 88(3) ES priglasiti Komisiji.

40. Preden bom ob upoštevanju dejanskega stanja postopka v glavni stvari podrobneje preučila, pod katerimi pogoji se davčni predpisi obravnavajo kot selektivni, želim spomniti na osnovne značilnosti sodbe Azori.

1. Sodba Azori

41. V sodbi Azori se je Sodišče prvič poglobljeno ukvarjalo s tako imenovano regionalno selektivnostjo davčnih predpisov. Izhodišče je stalna sodna praksa o značilnostih selektivnosti. V okviru navedenega je treba na podlagi člena 87(1) ES ugotoviti, da nacionalni ukrep v okviru določene pravne ureditve lahko daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi, ki so glede na cilje te ureditve v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. [16]

42. Načeloma davki sicer niso ugodnosti, temveč breme. Vendar so davčni ukrepi lahko pomoči, če država v določenih primerih pobira nižje davke kot sicer ali če predvidi davčno oprostitev. Ker je pojem državne pomoči širši od pojma subvencije, vključuje tudi znižanje bremen, ki jih mora sicer v običajnih okoliščinah nositi podjetje. [17] Za presojo značilnosti pomoči nekega davčnega ukrepa mora obstajati „normalna“ obdavčitev, od katere sporna ureditev

16 – V opombi 3 navedena sodba Azori (točka 54) s sklicevanjem na sodbe Sodišča z dne 8. novembra 2001 v zadevi Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, Recueil, str. I-8365, točka 41), z dne 29. aprila 2004 v zadevi GIL Insurance in drugi (C-308/01, Recueil, str. I-4777, točka 68) in z dne 3. marca 2005 v zadevi Heiser (C-172/03, ZOdl., str. I-1627, točka 40).

17 – Glej sodbe Sodišča z dne 23. februarja 1961 v zadevi De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg proti Hohe Behörde (30/59, Recueil, točki 1 in 43), z dne 15. marca 1994 v zadevi Banco Exterior de España (C-387/92, Recueil, str. I-877, točka 13) in z dne 1. decembra 1998 v zadevi Ecotrade (C-200/97, Recueil, str. I-7907, točka 34).

odstopa kot selektivna. [18] Različna obdavčitev je upravičena, če razlikovanje izhaja iz narave ali notranje strukture davčne ureditve. [19]

43. Odločilna novost sodbe Azori je, da Sodišče kot merodajni okvir ni štelo nujno celotne države članice. Nasprotno je menilo, da je možnost, da je za davčno ureditev lokalne ali regionalne skupnosti upoštevni okvir lahko samo njeno območje, če je ta teritorialna skupnost v odnosu do centralne oblasti države članice zadosti avtonomna. [20]

44. V svoji zgodnji sodni praksi, ki se nanaša na pomoči teritorialnih skupnosti, je Sodišče zlasti poudarjalo, da jih je treba pripisati državi. [21] Ob upoštevanju navedenega je Komisija v dosedanji praksi odločanja kot selektivne ukrepe obravnavala predpise, ki se niso uporabljali na celotnem državnem ozemlju, četudi so jih sprejele teritorialne skupnosti. [22]

45. V okviru določitve primernega okvira za presojo znižane davčne stopnje na delu države članice je Sodišče v sodbi Azori, izhajajoč iz sklepnih predlogov generalnega branilca Geelhoeda, [23] razlikovalo med tremi položaji:

– centralna oblast enostransko odloči, da se bo na določenem geografskem območju uporabljala nižja davčna stopnja od tiste, ki velja na nacionalni ravni *(položaj 1).*

– davčna pristojnost je prenesena od centralne države na lokalne skupnosti določene ravni, ki so v mejah podeljenih pristojnosti upravičene prosto določati davčne stopnje za njihovo območje pristojnosti *(položaj 2).*

18 – V opombi 3 navedena sodba Azori (točka 56).

19 – V opombi 3 navedena sodba Azori (točka 52) s sklicevanjem na sodbi Sodišča z dne 2. julija 1974 v zadevi Italija proti Komisiji (173/73, Recueil, str. 709, točka 33) in z dne 15. decembra 2005 v zadevi Unicredito Italiano (C-148/04, ZOdl., str. I-11137, točka 51).

20 – V opombi 3 navedena sodba Azori (točka 58).

21 – Sodba Sodišča z dne 14. oktobra 1987 v zadevi Nemčija proti Komisiji (248/84, Recueil, str. 4013, točka 17); glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Saggia, predstavljene 1. julija 1999 v zadevi Juntas Generales de Guipúzcoa in drugi (C-400/97, C-401/97 in C-402/97, Recueil, str. I-1073, I-1074, točka 31). Na to se je Sodišče načeloma oprlo tudi v sodbi Azori (glej točko 55 te sodbe, navedene v opombi 3).

22 – Glej v sodbi Azori obravnavano Odločbo Komisije 2003/442/ES z dne 11. decembra 2002 o delu ureditve za prilagoditev portugalskega davčnega sistema posebnim razmeram avtonomne regije Azorov, ki se nanaša na znižanje dohodnine (UL 2003, L 150, str. 52, točke od 26 do 32), in Odločbo Komisije 2005/261/ES z dne 30. marca 2004 o shemi pomoči, ki jo namerava izvajati Združeno kraljestvo glede reforme davka od dobička pravnih oseb, ki jo je uvedla vlada Gibraltarja (UL 2005, L 85, str. 1, točke od 102 do 109) proti ničnostnim tožbam Gibraltarja in Združenega kraljestva, ki še tečejo pred Sodiščem prve stopnje (T-211/04 in T-215/04).

23 – Sklepni predlogi, predstavljeni 20. oktobra 2005 v zadevi Portugalska proti Komisiji (C-88/03, ZOdl., str. I-7115, točke od 50 do 54).

– regionalna ali lokalna skupnost pri izvajanju pooblastil, ki so dovolj avtonomna glede na osrednjo oblast in jih druge skupnosti nimajo (asimetrija), določi davčno stopnjo, ki je nižja od nacionalne stopnje in se uporablja le za podjetja na zadevnem ozemlju v njeni pristojnosti *(položaj 3).*

46. V *položaju 1* gre nedvomno za selektivni ukrep. Ker sta tukaj na državni ravni določena tako splošni standard kot tudi regionalno odstopanje, je upošteven okvir celotna država.

47. V *položaju 2* ni „normalne obdavčitve“, ki bi veljala za celotno državno ozemlje, v primerjavi s katero bi bili predpisi posameznih teritorialnih skupnosti ugodnejši. Zato veljajo lokalni predpisi ločeno drug poleg drugega in niso selektivni. [24]

48. To je podobno medsebojnim razmerjem davčnih predpisov držav članic. Ker so neposredni davki v pristojnosti držav članic [25], davčne stopnje davka od dobička pravnih oseb niso harmonizirane, temveč v različnih državah članicah medsebojno znatno odstopajo. Davčna stopnja v Bolgariji in na Cipru je samo 10 %, povprečje v EU pa je okoli 25 %. [26] Čeprav različne davčne stopnje vplivajo na konkurenco, posebej nizke stopnje, ki veljajo za vsa podjetja posamezne države članice, nimajo lastnosti državne pomoči, ker v Skupnosti ni skupnega sistema.

49. Za *položaj 3* je značilna asimetrična delitev pristojnosti. Na nekaterih območjih imajo lokalne oziroma regionalne skupnosti določene normativne pristojnosti, ki so na preostalem državnem ozemlju v pristojnosti centralne države. Tukaj je odločilna stopnja avtonomije, ki jo imajo teritorialne skupnosti pri izvajanju normodajnih pristojnosti.

50. Če centralna država dejansko določa vsebino lokalnih predpisov in/ali je odgovorna za ustrezne gospodarske posledice, ni prave avtonomije. Lokalno ureditev

24 – Glej v opombi 23 navedene sklepne predloge v zadevi Portugalska proti Komisiji (točka 53). Taka je tudi ugotovitev Komisije (Obvestilo Komisije o uporabi pravil o državni pomoči za ukrepe, ki zadevajo neposredno obdavčitev ustvarjenega dohodka iz leta 1998, UL C 384, str. 3, točka 16, in Poročilo o uresničevanju tega obvestila z dne 9. februarja 2004, C[2004]434, točka 33). V literaturi se zato na primer nemška ureditev obrtnega davka, v kateri občine določajo davčno stopnjo, ne obravnava kot selektivna (R. M. Stein, *Bestimmtheit von Regionalbeihilfen*, 2007, str. 167 in naslednje).

25 – Glej med drugim sodbe Sodišča z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer (C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 29), z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 40) in z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 36).

26 – Številke so iz študije Eurostata, *Taxation trends in the European Union*, 2007, str. 32, tabela I-6, (dostopno na : www.ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Structures2007.pdf).

je treba pripisati centralni državi. Njeni splošni predpisi so primerjalno merilo za presojo, ali lokalna ureditev zagotavlja selektivno ugodnost. Če bi se kot ustrezen okvir upoštevalo območje skupnosti samo zato, ker je predpise formalno sprejela teritorialna skupnost, bi lahko države članice zlahka zaobšle prepoved državnih pomoči. Pristojnosti za izdajo ustreznih predpisov bi morale zgolj formalno prenesti na teritorialne skupnosti. [27]

– zakonodajni regionalni ali lokalni skupnosti je bil v razmerju do centralne oblasti ustavnopravno določen lastni politični in administrativni status – *institucionalna avtonomija.*

– predpisi so bili sprejeti, ne da bi imela centralna oblast možnost neposredno vplivati na vsebino – *procesna avtonomija.*

51. Če pa je bil sporni ukrep lokalne skupnosti sprejet v okviru izvajanja zadostnih avtonomnih pooblastil, je *položaj 3* podoben *položaju 2*: predpisi več zakonodajalcev, ki delujejo v okviru svojih pristojnosti – v obravnavanem primeru pristojnosti centralne države in lokalnih skupnosti – veljajo drug ob drugem, ne da bi imeli skupni referenčni okvir.

– finančni učinki znižanja nacionalne davčne stopnje za podjetja v pokrajini ne smejo biti izravnani s prispevki ali subvencijami iz drugih pokrajin ali centralne oblasti – *finančna avtonomija*.

2. Prenos spoznanj iz sodbe Azori na ukrepe zgodovinskih ozemelj

52. Sodišče je tako kot generalni pravobranilec Geelhoed [28] obstoj zadostne avtonomije oprlo na tri merila, ki morajo biti podana kumulativno:

53. Tako kot v primeru Azori je pri zgodovinskih ozemljih primerno izhajati iz asimetrične delitve pristojnosti v smislu *položaja 3*. Tudi v Španiji je namreč davčna zakonodaja načeloma v pristojnosti centralne države. V nasprotju s preostalimi lokalnimi in regionalnimi skupnostmi imajo na tem področju svoje

27 – Glej v tem smislu v opombi 21 navedene sklepne predloge generalnega pravobranilca Saggia v zadevi Juntas Generales de Guipúzcoa in drugi (točka 37).

28 – Glej v opombi 23 navedene sklepne predloge v zadevi Portugalska proti Komisiji (točka 54).

pristojnosti samo zgodovinska ozemlja. [29] Pri tem, ali je treba v postopku o glavni stvari sporne davčne predpise povezovati z določbami, ki veljajo za preostalo območje Španije, ali pa jih je treba obravnavati kot samostojne predpise, je pri izvajanju njihovih pristojnosti odločilna avtonomija ozemelj.

55. V skladu z ustaljeno sodno prakso pa se država članica ne more sklicevati na določbe, prakso ali okoliščine notranje pravne ureditve, vključno s tistimi, ki izhajajo iz ustavnopravne ureditve, da bi tako upravičila neizpolnjevanje obveznosti, ki izhajajo iz prava Skupnosti. [31]

a) Uvodne ugotovitve

54. Najprej želim spomniti, da Evropska unija na podlagi člena 6(3) EU spoštuje nacionalno identiteto svojih držav članic. Navedeno vključuje, da Unija ne posega v ustavnopravno ureditev države članice, ne glede na to, ali je centralno ali federalno organizirana, in načeloma tudi nima vpliva na delitev pristojnosti znotraj države članice. Novelirana določba, kot je bila spremenjena z Lizbonsko pogodbo, izrecno poudarja, da Unija spoštuje ustavnopravne strukture držav članic. [30]

56. V sodbi Azori je Sodišče primerno uravnotežilo ti načeli. Po eni strani spoštuje avtonomijo, ki jo priznava ustava države članice svojim teritorialnim skupnostim. Če bi namreč selektivnost nekega ukrepa utemeljevali zgolj z omejenim teritorialnim območjem veljavnosti nekega lokalnega davčnega predpisa, bi bila avtonomija, ki jo nacionalna ustava priznava teritorialni skupnosti, ogrožena. Vsak lokalen predpis, ki je ugodnejši od davčnega prava centralne države in izpolnjuje tudi druge pogoje za obstoj državne pomoči ter je z njim prekoračen prag *de minimis*, bi morala odobriti Komisija. To naj bi se zgodilo samo v upravičenih primerih, kot na primer za spodbujanje razvoja gospodarsko slabše razvitih območij na podlagi člena 87(3)(a) ES.

57. Po drugi strani je z zahtevami po avtonomiji lokalnega zakonodajalca zagotovljeno, da se države članice ne skrivajo za svojo ustavnopravno ureditvijo in da ne bi zaobšle prepovedi državne pomoči, ki je določena

29 – Poleg Vizcaye, Álave in Guipúzcoe ima ustrezno pristojnost pobiranja davkov na podlagi posebnih zgodovinskih pravic (fueros) tudi Avtonomna skupnost Navarra.

30 – Člen 3a(2)(1) EU (po novem številčenju člen 4 EU) v različici Lizbonske pogodbe, s katero sta bili spremenjeni Pogodba o Evropski uniji in Pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti, podpisana v Lizboni 13. decembra 2007 (UL C 306, str. 1), določa:
„Unija spoštuje enakost držav članic pred Pogodbama kot tudi njihovo nacionalno identiteto, ki je neločljivo povezana z njihovimi temeljnimi političnimi in ustavnimi strukturami, vključno z regionalno in lokalno samoupravo.“

31 – Glej zlasti sodbo Sodišča z dne 1. aprila 2008 v zadevi Vlada francoske skupnosti in Vlada Valonije (C-212/06, ZOdl., str. I-1683, točka 58) in nadaljnje sklicevanje.

s členom 87 ES, zgolj s formalnim prenosom normativnih pristojnosti.

58. To ravnovesje je treba upoštevati pri prenosu ugotovitev iz sodbe Azori na obravnavane zadeve.

59. Vendar se obravnavani primeri razlikujejo od primera Azori zaradi dveh okoliščin. Prvič, podana je drugačna procesna situacija: sodba Azori je bila izdana na podlagi ničnostne tožbe Portugalske na podlagi člena 230(1) ES zoper odločitev Komisije. Sodišče je torej moralo na koncu samo odločiti, ali je Komisiji uspelo dokazati, da je sporni ukrep državna pomoč.

60. V obravnavanih postopkih za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES pa je naloga Sodišča omejena na razlago člena 87(1) ES. Čeprav pri tem upošteva poseben položaj spora o glavni stvari, je predložitveno sodišče na koncu vseeno dolžno presoditi, ali je sporne predpise zgodovinskih ozemelj treba obravnavati kot selektivne ukrepe in s tem kot državne pomoči. [32] Predhodno vprašanje, katerega namen je, da bo Sodišče presodilo konkretne ukrepe, je zato treba razumeti v smislu, kot sem navedla v točki 39 teh sklepnih predlogov.

61. Drugič, treba je upoštevati, da je bilo Azorom upravičenje za znižanje nacionalne davčne stopnje dodeljeno za izravnavo strukturne zapostavljenosti za podjetja v regiji zaradi otoške lege. [33] Da znižanje davčne stopnje ne bi hkrati povzročilo finančne oslabitve regije, je centralna država izravnala iz tega izhajajoče nižje davčne prihodke. Na podlagi tega je Sodišče ugotovilo, da finančno odgovornost za regionalne davčne predpise ne nosi regija sama, temveč centralna država, in kot upoštevni okvir za presojo selektivnosti regionalne davčne stopnje uporabilo splošno državno davčno raven. [34]

62. Ni razvidno, da bi davčni predpisi zgodovinskih ozemelj Baskije izravnavali podobno geografsko ali siceršnjo strukturno zapostavljenost. Okvirni davčni pogoji, ki so v primerjavi s splošnimi predpisi ugodnejši, so bolj usmerjeni v ustvarjanje posebnih spodbud za ustanavljanje podjetij. Poleg tega taka ureditev – drugače kot v primeru Azori – da centralna država izravnava nižje prihodke, ki jih imajo zgodovinska ozemlja zaradi davčnih olajšav, tudi ne bi bila logična.

32 – Glej v tem smislu tudi v opombi 13 navedeno sodno prakso.

33 – To je tudi izrecno priznala Komisija in menila, da je znižanje davka na podlagi člena 87(3)(a) ES delno upravičeno. Vendar je očitala, da znižana davčna stopnja velja tudi za finančni sektor, na katerega otoški položaj vpliva drugače (glej v opombi 3 navedeno sodbo Azori, točka 27 in naslednje).

34 – V opombi 3 navedena sodba Azori (točka 71 in naslednje).

63. Izhajati je treba iz tega, da se sporni predpisi dejansko uporabljajo enako za vse gospodarske udeležence, za katere velja davčna pristojnost zgodovinskih ozemelj. V tej zvezi Komisija navaja, da zgodovinska ozemlja delno obdavčujejo tudi dohodke, dosežene zunaj njihovega ozemlja, delno pa ne obdavčujejo dohodkov, doseženih na njihovih ozemljih.

64. Ta okoliščina izhaja iz tega, da je delitev davčne pristojnosti med centralno državo in Baskijo na podlagi člena 14(1)(1) finančnega sporazuma odvisna predvsem od sedeža podjetja. Znotraj določenih mej pa so tudi dohodki, ki niso doseženi na sedežu, obdavčeni po sedežu podjetja. Splošna omejena davčna obveznost za podružnice v kraju njihove dejavnosti, povezana z vračunanjem davka oziroma oprostitvijo teh dohodkov na sedežu podjetja, ni predvidena. V tem smislu se delitev davčne pristojnosti razlikuje od predpisov, ki veljajo v mednarodnem davčnem pravu. Iz tega pa ne izhaja, da je obdavčitev v Baskiji selektivna. Enako se namreč uporablja za vsa podjetja, za katera velja njen davčni režim, v skladu z delitvijo davčne pristojnosti.

b) Stvarni obseg politične in finančne avtonomije

65. Glede na razumevanje Komisije Sodišče v sodbi Azori za presojo avtonomnosti lokalne skupnosti zahteva dvostopenjski preizkus. Najprej bi bilo treba raziskati, ali ima teritorialna skupnost „odločilen vpliv pri določitvi političnega in gospodarskega okolja, v katerem delujejo podjetja“. [35] Šele ko je to ugotovljeno, naj bi prišla v poštev tri merila za presojanje avtonomnosti, navedena v točki 67 sodbe.

66. Dejansko naj bi imela zgodovinska ozemlja zelo omejene pristojnosti pri določanju okvirnih gospodarskih pogojev. V skladu s členom 41 statuta o avtonomiji sicer lahko urejajo davčno pravo. Vendar nimajo skoraj nobenega vpliva na porabo sredstev, zbranih z davki. Prihodki so se odvajali predvsem Baskovski avtonomni skupnosti in državi. Že zato dana avtonomija ni zadostna.

67. Komisiji je sicer mogoče pritrditi, da konkurenčni položaj podjetij ni odvisen samo od davčnih okoliščin, temveč številnih drugih krajevnih dejavnikov, kot na primer od razpoložljivosti kvalificirane delovne sile, strukture delovnega prava in socialne varnosti ali infrastrukture. To pa ne pomeni

35 – V opombi 3 navedena sodba Azori (točka 58).

nujno, da lahko sklepamo, da gre za „zadostno avtonomijo“ samo, če ima državna enota tako obsežne pristojnosti, da lahko vpliva na vse navedene dejavnike.

68. Danes popolne gospodarske politične avtonomije nimajo več niti same države članice. Svojo gospodarsko politiko morajo oblikovati ob upoštevanju načel člena 98 ES in jo v skladu s členom 99 ES usklajevati v okviru Sveta. Številni predpisi, ki so pomembni za sedež podjetja, kot na primer na področju delovnega prava, varstva okolja, prava javnih naročil in varstva intelektualne lastnine, so harmonizirani na ravni Skupnosti. Na nekaterih področjih, na primer v kmetijstvu, zunanji trgovini in prometu, se nacionalna politika poleg tega pokriva s skupnostno politiko.

69. Pri natančnejšem preučevanju odločilnega dela sodbe Azori, ki ga Komisija podaja v skrajšani obliki, postane hkrati jasno, da je po mnenju Sodišča odločilna avtonomija pri sprejemanju konkretnih ukrepov in ne splošna gospodarskopolitična pravica svobodnega ravnanja. Tako je menilo, da je mogoče, da je „neka enota, ki je na nižji ravni od državne, na podlagi svojega pravnega in dejanskega položaja v razmerju do centralne oblasti članice tako avtonomna, da prav ona – in ne centralna oblast – *z ukrepi, ki jih sprejme*[36], igra odločilno vlogo pri določitvi političnega in gospodarskega okolja, […]“.[37] Pri tem se je Sodišče očitno sklicevalo na davčne predpise, ki so bili predmet spora v primeru Azori.

70. Če bi imela Komisija s svojo razlago sodbe Azori prav, ne bi bilo razumljivo, zakaj je Sodišče tudi v tem primeru obstoj avtonomije zanikalo že samo zato, ker so bile regionalne pristojnosti omejene na prilagoditev davčne stopnje. Namesto tega je posamično presojalo, ali je regija pri izvajanju teh pristojnosti ravnala avtonomno z institucionalnega, procesnega in finančnega vidika.

71. Zaradi navedenega je treba tezo Komisije zavrniti kot neutemeljeno.

c) Pravilna navezna točka: posamezna zgodovinska ozemlja ali Baskovska avtonomna skupnost?

72. Pri presojanju selektivnosti spornih ukrepov in preizkusu avtonomnosti navedenih teritorialnih skupnosti se najprej zastavlja vprašanje, ali je treba z državo primerjati

36 – Moj poudarek.

37 – V opombi 3 navedena sodba Azori (točka 58).

Baskovsko avtonomno skupnost kot celoto ali navedena tri zgodovinska ozemlja.

– Ozemlja so v okviru usklajevanja vezana na cilje avtonomne skupnosti, ki temeljijo na ciljih centralne države.

73. Izdaja davčnopravnih predpisov, ki so v obravnavanem okviru – kot že omenjeno – najbolj odločilni, je na podlagi člena 41(1) statuta o avtonomiji dolžnost zgodovinskih ozemelj. Nanje se nanašajo določbe členov od 2 do 4 finančnega sporazuma. S finančno upravo centralne države si neposredno izmenjujejo informacije o davčni zakonodaji in pošiljajo svoje predstavnike v odbor za usklajevanje in normativno vrednotenje na podlagi členov 63 in 64 finančnega sporazuma. Navedeno potrjuje misel, da je treba preizkusiti avtonomijo posameznih zgodovinskih ozemelj.

75. V prvem primeru bi davčno pristojnost izvajala skupaj vsa tri ozemlja in morda tudi avtonomna skupnost. Notranje baskovsko usklajevanje zakonodaje bi v tem primeru najbrž omejilo avtonomijo ozemelj v medsebojnih razmerjih, ne pa tudi (skupno) avtonomijo v razmerju do centralne države. Pri presoji selektivnosti davčne ureditve, ki velja enako za vsa podjetja neke teritorialne skupnosti, pa je odločilno samo razmerje med centralno državo in lokalno ali regionalno skupnostjo. Preizkusiti bi bilo torej treba, ali imajo skupno delujoča ozemlja oziroma ozemlja in avtonomna skupnost skupaj zadostno avtonomijo v razmerju do centralne države.

74. Vendar je treba poudariti, da so si očitno zaradi notranje baskovske koordinacije zakoni norma foral vseh treh ozemelj precej podobni. Zato bi se lahko podvomilo v zakonodajno samostojnost posameznih ozemelj. V tej zvezi je treba razlikovati med položajema:

76. V drugem položaju bi bila avtonomija zgodovinskih ozemelj zaradi posrednih ciljev centralne države ogrožena. Naloga obravnavanega sodišča je ugotoviti, ali je podan eden od navedenih položajev, in izpeljati posledice, ki izhajajo iz tega.

– Zgodovinska ozemlja so prek notranjega baskovskega usklajevanja pravno ali dejansko prisiljena sprejemati enotna pravna pravila, pri čemer je usklajevanje neodvisno od ciljev centralne države.

77. Mogoče bi bilo tudi, da bi Baskovska avtonomna skupnost vplivala na davčno zakonodajo zgodovinskih ozemelj tako, da bi veljali v delu Baskije ugodnejši pogoji kot

v drugih delih. V tem primeru bi lahko šlo za selektivni ukrep, pri čemer upoštevni okvir ne bi bila centralna država, temveč Baskija. Za to domnevo pa v informacijah, predloženih Sodišču, ni najti opornih točk.

d) Uporaba posameznih meril

78. Niti predložitveno sodišče niti udeleženci postopka pred Sodiščem ne dvomijo v institucionalno avtonomijo zgodovinskih ozemelj in njihovih organov. Tega merila zato ni treba dalje proučevati. Ugovori tožnikov v postopku v glavni stvari in Komisije so usmerjeni zgolj v procesno in finančno avtonomijo zgodovinskih ozemelj.

79. Pri tem Komisija v okviru procesne avtonomije upravičeno loči dva vidika. Prvi vidik, ki ga lahko imenujemo tudi procesna avtonomija v ožjem smislu, se nanaša na svobodo lokalnih skupnosti, da izdajajo davčne predpise v postopku, v katerem centralna država nima nobenega vpliva ali pa nima odločilnega vpliva. Drugi vidik se nanaša na vsebinsko diskrecijo lokalne skupnosti, ki jo ima na podlagi notranjega pravnega reda. Za lažji prikaz tega drugega vidika bom v nadaljevanju namesto pojma procesna avtonomija uporabljala pojem *organizacijske avtonomije*, in sicer formalne in vsebinske organizacijske avtonomije.

i) Organizacijska avtonomija

80. Kot je Sodišče ugotovilo v točki 67 sodbe Azori, mora biti lokalni pravni predpis izdan, „ne da bi imela centralna oblast možnost neposredno vplivati na njegovo vsebino“.

81. Vendar se je v tej zvezi sklicevalo na točko 54 sklepnih predlogov, v kateri je generalni pravobranilec uporabil širšo formulacijo: „sklep mora biti izdan v postopku, v katerem centralna oblast nima nobene možnosti neposredno poseči v postopek določitve davčne stopnje in *lokalna skupnost pri določitvi davčne stopnje ni zavezana upoštevati interesov centralne države*“ [38].

82. V točki 68 sodbe je na koncu navedeno, da je predpostavka za zadostno politično in davčno avtonomijo v razmerju do centralne oblasti, da je lokalna skupnost upravičena

38 – Moj poudarek.

znižati davke, ne da bi pri tem upoštevala ravnanje centralne države.

– Formalna organizacijska avtonomija

85. Formalna organizacijska avtonomija je dana, če centralna država nima možnosti neposredno vplivati na postopek, ki vodi v izdajo davčnih predpisov, na primer tako, da mora odobriti predpise, da lahko vloži veto zoper njihovo sprejetje ali da nase prenese pristojnost za njihovo izdajo.

83. Glede na te opredelitve imajo udeleženci različno mnenje glede vprašanja, koliko je z dejstvom, da so zgodovinska ozemlja pri svoji davčni zakonodaji vezana na določene pravne določbe, ogrožena njihova avtonomija. Spoštovanje teh določb je podvrženo sodnemu nadzoru, na zadnji stopnji tudi nadzoru Tribunal Supremo, torej sodišča na centralni državni ravni. Tudi v tem vidijo nekateri udeleženci omejitev avtonomije zgodovinskih ozemelj.

86. Zato formalna organizacijska avtonomija ni prizadeta, če se centralna država in lokalne skupnosti medsebojno obveščajo ali posvetujejo glede zakonodajnih načrtov, kot pravilno navaja Združeno kraljestvo. Navedeno velja v vsakem primeru – tudi če ima centralna oblast do tega odklonilno stališče – če ima lokalna skupnost pravico vztrajati pri svojih namerah.

84. Ustavnopravne določbe, vključno z določbami, določenimi v statutu o avtonomiji in v finančnem sporazumu, omejujejo vsebinsko diskrecijo ozemelj. Zaradi tega bom ta vidik preučila v okviru vsebinske organizacijske avtonomije. V tem kontekstu bom preučila tudi *ex post* nadzor davčnih predpisov, ki ga izvajajo sodišča. Ker ne vpliva neposredno na oblikovanje odločitev med zakonodajnim postopkom, ne vpliva na organizacijsko avtonomijo v formalnem smislu, temveč se uporablja za varstvo mej materialne organizacijske avtonomije.

87. Ne da bi se želelo vplivati na končno odločitev predložitvenega sodišča, se zdi, da iz ustavnih določb, določb statuta o avtonomiji in finančnega sporazuma ne izhaja taka pravica centralne oblasti, da bi sprejela končne odločitve. Sicer je v členu 4 finančnega sporazuma predvideno usklajevanje in sodelovanje davčnih organov, ki ima svoj institucionalni okvir v obliki odbora za usklajevanje in za normativno vrednotenje v skladu s členoma 63 in 63 finančnega sporazuma. Kljub temu ni videti, da bi bila zgodovinska ozemlja zaradi usklajevanja in sodelovanja vezana na določbe centralne države proti njihovi volji.

– Vsebinska organizacijska avtonomija

88. Vsebinska organizacijska avtonomija pomeni, da lahko lokalni zakonodajalec svobodno odloča o strukturi davčnih predpisov. Popolne svobode zakonodajalca sicer ni v nobeni demokratični in pravni ureditvi. Zakonodajalec je namreč vedno vezan na ustavnopravne določbe, zlasti na spoštovanje temeljnih in človekovih pravic. Tudi pravo Skupnosti notranji državni zakonodaji določa omejitve.

89. Zato dejstvo, da morajo zgodovinska ozemlja pri določanju davčne zakonodaje upoštevati ustavnopravne omejitve, samo po sebi ne izključuje vsebinske organizacijske avtonomije. Te določbe pa svobode ravnanja ne smejo omejevati toliko, da ozemlja v praksi pri določanju davčne zakonodaje ne bi mogla uresničevati lastnih finančnopolitičnih ciljev.

90. V tej zvezi je treba najprej omeniti člen 2 ustave, ki narodnostim in pokrajinam Španije zagotavlja pravico do avtonomije, vendar jih hkrati zavezuje k medsebojni solidarnosti. Načelo solidarnosti je dalje določeno tudi v členih 138 in 156 ustave. Ali sega avtonomija tako daleč, da se lahko vzpostavi davčna konkurenca med pokrajinami ali to nasprotuje načelu solidarnosti? To je ključno vprašanje celotnega spora, na katero pa ne bo odgovorilo Sodišče, temveč morajo nanj odgovoriti nacionalna sodišča.

91. Člen 31 ustave poleg tega določa obdavčitev po gospodarski zmogljivosti in na podlagi pravičnega davčnega sistema, ki temelji na načelih enakosti in napredka. Če iz tega izhaja, da lahko v Španiji obstaja samo en davčni sistem, h kateremu prispevajo vsi davčni zavezanci v skladu z njihovo gospodarsko zmogljivostjo, lokalni zakonodajalci ne smejo uvesti nižjih davčnih stopenj. To namreč vodi k temu, da višina davčnega bremena ni odvisna samo od gospodarske zmogljivosti davčnega zavezanca, temveč tudi od njegovega sedeža. Mogoče je tudi, da člen 31 ne izključuje obstoja več davčnih sistemov v Španiji, *v okviru katerih* morajo biti uresničena navedena načela.

92. Na ravni ustave je treba omeniti člen 139, ki zavezuje k enakemu obravnavanju vseh državljanov in prepoveduje ukrepe, ki neposredno ali posredno ovirajo svobodo gibanja in ustanavljanje sedeža. Člen 3(c) finančnega sporazuma dodatno določa, da davčni predpisi ozemelj tudi ne smejo imeti diskriminacijskih učinkov oziroma ne smejo omejevati konkurence.

93. Različno visoke davčne stopnje ali različne možnosti davčnih odbitkov lahko sicer pri davčnih zavezancih vplivajo na

njihovo izbiro sedeža. Sodišče je v svoji sodni praksi o temeljnih svoboščinah navedlo, da Pogodba ES davčnim zavezancem ne zagotavlja davčno nevtralnega prenosa njihovih dejavnosti v drugo državo članico. [39] Zaradi razlik v davčnem pravu držav članic ima lahko tak prenos za izvajalca gospodarske dejavnosti v posameznem primeru z vidika obdavčitve prednosti ali slabosti. Ta ugotovitev temelji na tem, da ne obstaja enoten davčni sistem na ravni Skupnosti. [40] Možnost, da bi to ugotovitev prenesli na razmerja v Španiji, je zato prav tako odvisna od tega, koliko lahko davčno ureditev zgodovinskih ozemelj v razmerju do ureditve centralne države obravnavamo kot samostojen sistem.

94. Nadaljnje zaveze izhajajo iz člena 41(2)(a) statuta o avtonomiji, ki ozemlja zavezuje k spoštovanju splošne državne davčnopravne strukture in predpisov finančnega sporazuma o usklajevanju, davčnopravni harmonizaciji in sodelovanju z državo.

95. Člen 2(2) in člen 3(a) finančnega sporazuma v tej zvezi podrobneje določata, da morajo ozemlja spoštovati splošno davčnopravno ureditev države in da se morajo prilagajati Ley General Tributaria glede terminologije in pojmov. Spoštovanje enotnih davčnopravnih struktur in pojmov pa ni nujno v nasprotju z uresničevanjem lastnih finančnopolitičnih ciljev. Za to je veliko bolj odločilno, ali se lahko vsebinski dejavniki, kot sta davčna stopnja in davčna osnova, določajo z odstopanjem od prava centralne države.

96. Nadaljnjo omejitev pomeni zapoved, da je treba davčnim zavezancem zagotoviti efektivno skupno davčno obremenitev, ki ustreza tisti, ki velja na preostalem državnem ozemlju (člen 3(b) finančnega sporazuma). Ta določba pa zgodovinskim ozemljem morebiti omogoča, da razporedijo težo med dohodnino fizičnih oseb ali drugih davkov na eni strani in davkom od dobička pravnih oseb na drugi strani, ne da bi se spremenilo povprečno obdavčenje po prebivalcu. Mogoče bi bilo tudi, da bi se znižanje davčne stopnje davka od dobička pravnih oseb kompenziralo z razširitvijo davčne osnove.

97. Povzamem lahko, da je naloga predložitvenega sodišča ugotoviti, ali imajo zgodovinska ozemlja na podlagi določb ustave, statuta o avtonomiji in finančnega sporazuma diskrecijo pri oblikovanju davčne zakonodaje, ki jim omogoča uresničevanje lastnih finančnopolitičnih ciljev. Tako bi bilo, če bi smela upoštevne dejavnike, kot sta davčna stopnja ali davčna osnova, določati tako, da ne bi znatno odstopali od davčne zakonodaje centralne države.

39 – Sodba Sodišča z dne 29. aprila 2004 v zadevi Weigel (C-387/01, Recueil, str. I-4981, točka 55).

40 – Glej zgoraj navedeno točko 45, položaj 2.

98. Nekateri udeleženci trdijo, da že iz sodne prakse španskih višjih sodišč izhaja, da take diskrecije ni. Tega sicer ne morem dokončno presoditi, bom pa vendarle na kratko predstavila obe sodbi, ki se v zvezi s tem navajata kot poglavitni.

99. Če se v tej zvezi upošteva sodba Tribunal Constitutional 96/2002 z dne 25. aprila 2002 [41], je opaziti, da neposredni predmet te odločbe niso bile zakonodajne pristojnosti zgodovinskih ozemelj. Mnogo bolj se je nanašala na predpise centralne države, s katerimi so bile uvedene ugodnosti, primerljive z lokalnimi davčnimi predpisi. Davčne ugodnosti so uživala podjetja, ki so zaradi svojega sedeža v drugi državi članici spadala v davčno pristojnost centralne države in zato pri ustanovitvi podružnice na območju zgodovinskih ozemelj niso bila deležna davčnih ugodnosti, določenih v zakonih norma foral. Tem podjetjem se je v skladu s spornimi predpisi centralne države vrnil davek, če je presegel znesek, ki bi ga dolgovali pri uporabi lokalnega davčnega prava.

100. Ustavno sodišče je glede tega neenakega obravnavanja dveh kategorij podjetij – podjetij s sedežem v drugi državi članici in podjetij s sedežem v Španiji, vendar zunaj Baskije – ki so glede ustanavljanja podružnice v Baskiji v enakem položaju, menilo, da ni združljivo z ustavo. [42] Vendar je do tega neenakega obravnavanja prišlo znotraj iste pravne ureditve. Torej očitno ni primerjalo položaja gospodarskih udeležencev s sedežem na ozemljih, za katera velja lokalno davčno pravo, s položajem podjetij s sedežem na preostalem državnem ozemlju, za katero veljajo splošni davčni predpisi.

101. Tudi v sodbi Tribunal Supremo z dne 9. decembra 2004 [43] ne dobimo nujno končnega odgovora na vprašanje, ali notranji državni predpisi zgodovinskim ozemljem puščajo zadostno vsebinsko organizacijsko avtonomijo. Očitno je sodišče menilo, da je meja njihove diskrecije tam, kjer lokalni davčni predpisi prestopajo prag državne pomoči. Pri tem seveda še ni moglo upoštevati kasneje izdane sodbe Sodišča v zadevi Azori.

102. Ob upoštevanju načel te sodbe sta možni dve razlagi odločbe Tribunal Supremo. Ali je že posredno predpostavljalo, da je zaradi nezadostne avtonomije zgodovinskih ozemelj pri presojanju selektivnosti lokalnih davčnih predpisov upoštevni okvir lahko samo državni davčni sistem. Ali je

41 – Dodatek 7 k vlogi Komisije.

42 – Nazadnje je diskriminacijo lastnih pravnih naslovnikov razglasilo za nedopustno.

43 – Glej zgoraj navedeno točko 25.

hotelo obseg avtonomije navezati na pojem državne pomoči v smislu prava Skupnosti.

103. Ob upoštevanju sodbe Azori pa bi z zadnjenavedenim pristopom zašli v slepo ulico. V tej sodbi namreč Sodišče prav nasprotno obstoj pomoči navezuje na okoliščino, v kateri lokalni davčni zakonodajalec glede na državno pravo ni avtonomen. Da najdemo izhod iz slepe ulice je treba pred uporabo pojma pomoči iz člena 87(1) ES najprej ugotoviti, ali je lokalni zakonodajalec pooblaščen za izdajo davčnih predpisov. Sodišče razlage nacionalnega prava, ki je za to potrebna, ne more odvzeti notranjim državnim sodiščem.

104. Na koncu je treba predstaviti še trditev, da zgodovinska ozemlja naj ne bi imela zadostne avtonomije, ker so njihovi predpisi podvrženi sodnemu nadzoru, nazadnje tudi sodišču centralne države.

105. Če je z notranjimi državnimi predpisi omejena diskrecija lokalnega davčnega zakonodajalca, v pravni državi ni neobičajno, da je spoštovanje teh mej podvrženo sodnemu nadzoru. Če se ta preizkus nanaša samo na to, ne pa tudi na namen lokalnih davčnih predpisov, sodna kontrola ne pomeni dodatne omejitve za avtonomijo teritorialne skupnosti. Dejstvo, da je pri tem na zadnji stopnji pristojno sodišče na ravni centralne države, pri tem ničesar ne spreminja. Niti ni pomembno, da je lokalne predpise kot podzakonske predpise mogoče izpodbijati pred rednimi sodišči, regionalni predpisi in predpisi centralne države pa se lahko izpodbijajo samo pred ustavnim sodiščem.

e) Finančna avtonomija

106. Teritorialna skupnost je finančno avtonomna, če mora sama nositi finančne posledice svojih davčnih predpisov in od centralne države ne prejme izravnav za nižje davčne prihodke, ki izhajajo iz odstopanj med lokalno ureditvijo in ureditvijo centralne države.

107. Uporaba tega merila prinaša znatne praktične težave, če se znižanje davčne stopnje ali omejitev siceršnjih ugodnosti ne izkaže – kot v primeru Azori – kot del neke vrste posredne regionalne pomoči centralne države. V takem primeru namreč ni notranje logike med davčnim znižanjem in kompenzacijskimi finančnimi tokovi med centralno državo in lokalno ali regionalno skupnostjo. V okoliščinah, kot so v postopku v glavni stvari, je bolj potrebna obsežna presoja

finančnih razmerij med centralno državo in njenimi enotami.

108. To preučevanje otežuje še to, da poleg splošnih proračunov države, pokrajin in drugih državnih teritorialnih oseb javnega prava vzporedno obstajajo posebna državna sredstva, zlasti sredstva socialne varnosti, zato lahko pride do nadaljnjih finančnih transferjev med različnimi geografskimi območji in državo.

109. Pri tem ni vedno mogoče zanikati obstoj finančne avtonomije poddržavne enote, če se že pri opazovanju celote *per saldo* ugotovi finančni transfer centralne države lokalni ali regionalni skupnosti. Tak finančni transfer ima lahko namreč različne razloge, ki niso v ničemer povezani z regionalnimi ali lokalnimi davčnimi predpisi.

110. Za ugotovitev povezave med takimi finančnimi tokovi in lokalno davčno zakonodajo morata biti izpolnjena vsaj dva pogoja. Prvič, višina lokalnih davčnih prihodkov mora biti splošno upoštevana kot dejavnik pri določanju morebitnih finančnih transferjev. Drugič, zmanjšanju davčnih prihodkov mora slediti ustrezna kompenzacijska prilagoditev prenosa sredstev med različnimi državnimi ravnmi.

111. Pri nadaljnjem raziskovanju je treba izhajati iz tega, da so zaradi nižje davčne stopnje in posebnih odbitkov, ki jih z odstopanjem od državnih predpisov predvidevajo lokalni davčni predpisi, v vsakem primeru v določenem obdobju za odmero davka davčni prihodki manjši. Trditev zgodovinskih ozemelj, da njihova davčna politika dolgoročno dejansko zvišuje davčne prihodke, saj je na njihovem ozemlju ustanovljenih več podjetij, ne gre upoštevati. Če bi dopustili tako obrambo v okviru preizkusa pomoči, prepoved pomoči ne bi imela nobenega učinka več. Državne pomoči se namreč pogosto dovolijo za spodbujanje pozitivnega gospodarskega razvoja podjetij, ki uživajo ugodnosti, tako da je na koncu „investicija“ zaradi ustvarjanja delovnih mest, razbremenitve sistemov socialnega zavarovanja in vračila davkov donosna za državo. [44]

112. Ustrezen instrument finančnih razmerij med centralno državo in Baskovsko avtonomno skupnostjo in posredno tudi med zgodovinskimi ozemlji je tako imenovani

44 – V tej zvezi Komisija zlasti poudarja, da je v skladu s sodno prakso odločilen vpliv pomoči na posamezno podjetje in ne cilji pomoči (glej sodbe Sodišča z dne 29. februarja 1996 v zadevi Belgija proti Komisiji (C-56/93, Recueil, str. I-723, točka 79), z dne 26. septembra 1996 v zadevi Francija proti Komisiji (C-241/94, Recueil, str. I-4551, točka 20) in z dne 17. junija 1999 v zadevi Belgija proti Komisiji (C-75/97, Recueil, str. I-3671, točka 25).

finančni prispevek (Cupo), na katerega se sklicujejo predložitveno sodišče in udeleženci v postopku pred Sodiščem.

113. Sistem finančnega prispevka ima svojo podlago v členu 42(2) črke od d do f avtonomnega statuta, členu 48 in naslednjih finančnega sporazuma ter zakonu o finančnem prispevku v petletnem obdobju 2002–2006. Navsezadnje gre pri tem za prenos preteżnega dela davčnih prihodkov od zgodovinskih ozemelj na Baskovsko avtonomno skupnost in centralno državo. Ta transfer je nujen, ker večina davčnih prihodkov pripada zgodovinskim ozemljem, državne storitve pa opravljata predvsem centralna država in avtonomna skupnost.

114. Zelo poenostavljeno se višina skupnega prispevka Baskije, ki je sestavljen iz delnih prispevkov zgodovinskih ozemelj, predloži državnemu proračunu v naslednjih korakih. Izračunajo se izdatki za naloge države, ki jih ne opravljajo same pokrajine, pri čemer se domneva, da vse španske pokrajine opravljajo naloge v enakem obsegu kot Baskija. Nato se uporabi faktor, ki naj bi ustrezal deležu prihodkov zgodovinskih ozemelj v razmerju do centralne države. Ta faktor je od leta 1981 nespremenjen in znaša 6,24 %. Sledijo različne prilagoditve in popravki, ki pa niso neposredno povezani z višino davčnih prihodkov. Na koncu se oblikuje znesek, ki ga mora Baskija odvesti državi. V izhodiščnem letu 2002 je znašal približno milijardo evrov in je lahko v naslednjih letih predmet nadaljnjih prilagoditev.

115. Težko je presoditi, koliko davčni prihodki zgodovinskih ozemelj in njihove spremembe na podlagi spornih določb vplivajo na višino njihovega finančnega transferja oziroma na višino transferja Baskovske avtonomne skupnosti državi. Pojasnila udeležencev v vlogah in pojasnila na podlagi ustreznega vprašanja Sodišča na ustni obravnavi dajejo vtis, da je določitev finančnega prispevka bolj politični kompromis kot pa neposreden vpliv sprememb določenih gospodarskih dejavnikov, kot je zlasti višina davčnih prihodkov. Na to kaže že samo okoliščina, da razdelitveni faktor, ki naj bi dejansko vzpostavil povezavo s sorazmerno višino davčnih prihodkov zgodovinskih ozemelj, ni bil spremenjen več kot 25 let, čeprav so davčni prihodki dejansko nihali.

116. Španska vlada meni, da sprememba davčnih prihodkov zgodovinskih ozemelj ne vpliva na višino finančnega prispevka. Če bo predložitveno sodišče sprejelo enak sklep in če ne bodo uporabljeni drugi kompenzacijski mehanizmi, bi bila finančna avtonomija zgodovinskih ozemelj zadostna.

V – Predlog

117. Tako je treba na predhodno vprašanje Tribunal Superior de Justicia del País Vasco odgovoriti:

Člen 87(1) ES je treba razlagati tako, da davčna ureditev lokalne skupnosti države članice, ki enako velja za vsa podjetja, ki so v njeni davčni pristojnosti, in je ugodnejša od splošnih davčnih predpisov te države članice, ne obravnava ugodneje določenih podjetij in proizvodnje posameznega blaga, če ima lokalna skupnost zadostno avtonomijo pri izvajanju svojih zakonodajnih pristojnosti na področju davčnega prava. Avtonomija je zadostna, če

– je lokalna skupnost institucionalno samostojna,

– centralna država v postopku izdaje lokalnega davčnega predpisa ne more imeti odločilnega vpliva (formalna organizacijska avtonomija),

– ima lokalna skupnost pri oblikovanju davčnih predpisov zadostno diskrecijo, ki ji omogoča uresničevanje samostojnih finančnopolitičnih ciljev (vsebinska organizacijska avtonomija), in

– lokalna skupnost sama finančno odgovarja za nižje davčne prihodke, kar je posledica predpisov, ki so v primerjavi s splošnim davčnim pravom ugodnejši (finančna avtonomija).