

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
GEELHOED

föredraget den 20 oktober 2005¹

I — Inledning

1. Genom denna talan, som har väckts i enlighet med artikel 230 EG, har Republiken Portugal yrkat att kommissionens beslut 2003/442/EG av den 11 december 2002² (nedan kallat beslutet) skall ogiltigförklaras i den mån det innebär att de nedsättningar av skattesatserna för bosatta i den autonoma regionen Azorerna (nedan kallad Azorerna) som utgör en del av Portugals ordning för att anpassa det nationella skattesystemet efter Azorernas särskilda förhållanden skall anses utgöra statligt stöd. I andra hand har Republiken Portugal yrkat att den del av beslutet skall ogiltigförklaras som innehåller bestämmelser om att skattereduktioner för företag som bedriver finansiella tjänster och koncerttjänster är oförenliga med den gemensamma marknaden.

2. Detta mål ger upphov till en intressant fråga om tillämpningsområdet för artikel 87.1 EG, nämligen under vilka omständigheter variationer av en nationell skattesats som antas enbart för ett visst geografiskt område i en medlemsstat skall anses utgöra statligt

stöd. Frågan får särskild betydelse i samband med de nuvarande tendenserna mot att befogenheter, däribland beskattningsbefogenheter, överläts till vissa regioner i medlemsstaterna, och genom den aktualiseras på nytt problemet om gränsdragningen mellan reglerna om statligt stöd och medlemsstaternas — i princip exklusiva — befogenheter avseende direkt beskattning.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — Gemenskapsrätten

3. I artikel 87.1 EG föreskrivs följande:

"Om inte annat föreskrivs i detta fördrag, är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den

¹ — Originalspråk: engelska.

² — Kommissionens beslut 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.

gemensamma marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.”

4. I artikel 87.3 EG anges fem omständigheter då statligt stöd, som undantag till förbudet i artikel 87.1 EG, kan anses förenligt med den gemensamma marknaden. De omständigheter som har relevans för förevarande mål är

— stöd för att främja den ekonomiska utvecklingen i regioner där levnadsstandarden är onormalt låg eller där det råder allvarlig brist på sysselsättning (artikel 87.3 a), och

— stöd för att underlätta utveckling av vissa näringsverksamheter eller vissa regioner, när det inte påverkar handeln i negativ riktning i en omfattning som strider mot det gemensamma intresset (artikel 87.3 c).

5. Kommissionen har utfärdat två serier riktlinjer som är tillämpliga på förevarande mål, nämligen ett meddelande om tillämpningen av reglerna om statligt stöd på åtgärder som omfattar direkt beskattning av företag (nedan kallat meddelandet om direkt

beskattning), vilket antogs 1998 i samband med samordnade åtgärder på gemenskapsnivå för att bekämpa skadlig skattekonkurrens,³ och riktlinjer för statligt stöd för regionala ändamål (nedan kallade riktlinjerna om regionalt stöd), i vilka ramen för bedömningen av huruvida stöd som beviljas regioner är förenliga med gemenskapsrätten.⁴

B — *Gemenskapsregler för de yttersta områdena*

6. I artikel 299.2 EG föreskrivs följande:

”Bestämmelserna i detta fördrag skall gälla för de franska utomeuropeiska departementen, Azorererna, Madeira och Kanarieöarna.

Rådet skall dock med beaktande av den strukturella, sociala och ekonomiska situationen i de franska utomeuropeiska departe-

3 — EGT C 384, s. 3.

4 — EGT C 74, 1998, s. 9, i ändrad lydelse.

menten och på Azorerna, Madeira och Kanarieöarna, vilken förvärras av dessas avlägsna belägenhet, ökaraktär, ringa storlek, besvärliga terräng- och klimatförhållanden samt ekonomiska beroende av ett fåtal produkter, vilka faktorer på grund av sin bestående natur och sammanlagda verkan allvarligt hämmar områdenas utveckling, med kvalificerad majoritet på förslag av kommissionen och efter att ha hört Europaparlamentet besluta om specifika åtgärder för att särskilt fastställa villkoren för hur detta fördrag skall tillämpas beträffande dessa områden, inklusive den gemensamma politiken.

Rådet skall, när det beslutar om de relevanta åtgärder som avses i andra stycket, beakta sådana områden som tull- och handelspolitik, skattepolitik, frizoner, jordbruks- och fiskepolitik, villkor för leverans av råvaror och viktiga konsumtionsvaror, statligt stöd samt villkor för tillgång till strukturfonder och övergripande gemenskapsprogram.

Rådet skall besluta om de åtgärder som avses i andra stycket med beaktande av de yttersta områdenas särdrag och särskilda begränsningar, utan att undergräva integriteten och sammanhanget hos gemenskapsrätten, inklusive den inre marknaden och den gemensamma politiken."

C — Portugisisk rätt

7. I konstitutionen av den 2 april 1976, i ändrad lydelse (nedan kallad konstitutionen), föreskrivs i artikel 6.2 att ögrupperna Azorerna och Madeira utgör autonoma regioner med politisk-administrativ status och egna regeringsorgan. Avdelning VII i konstitutionens tredje del innehåller ett antal bestämmelser som styr befogenheterna för dessa autonoma regioner och deras politiska och administrativa organ.⁵ Dessa befogenheter inbegriper vissa befogenheter rörande lagstiftning,⁶ myndighetsutövning,⁷ politik,⁸ administration och finanser.⁹

8. I artikel 227.1 j i konstitutionen föreskrivs att de autonoma regionerna skall ta emot både sina egna skatteintäkter och en del av de statliga skatteintäkterna, vilket har fastställts genom en princip om nationell solidaritet. I artikel 227.1 i föreskrivs att de autonoma regionerna har rätt att utöva sina egna skattebefogenheter, enligt de villkor som föreskrivs i lagen, och att anpassa de nationella skattebestämmelserna till regio-

5 — Artiklarna 225–234 i konstitutionen.

6 — Artikel 227.1 a, b, c och i.

7 — Artikel 227.1 d.

8 — Artikel 227.1 g, r och s.

9 — Artikel 227.1 h och j–q.

nala särdrag, på villkor som skall anges i en ramlag som antas av Assembleia da República.

9. För att främja dessa bestämmelser fastställde Republiken Portugal genom lag nr 13/98 av den 24 februari 1998 (nedan kallad lag 13/98) systemet och de allmänna principerna för ekonomiskt regionalt självstyre, regionala skatteintäkter, regional offentlig skuld och anpassning av det nationella skattesystemet till regionala särdrag. I artikel 4.1 i lagen föreskrivs en princip om nationell solidaritet som omfattar hela det nationella territoriet och syftar till att garantera en lämplig nivå för offentliga tjänster och privat verksamhet på jämställd grund. I artikel 5 i lagen anges principerna för samarbetet mellan staten och de autonoma regionerna. Genom artikel 10 har de autonoma regionerna rätt till vissa delar av de statliga skatteintäkterna. I artikel 33 i lag 13/98 föreskrivs att de regionala organen skall ha ett antal skattebefogenheter, vilka skall utövas av den regionala lagstiftande församlingen, däribland befogenheten att införa och reglera skatter som endast gäller i de autonoma regionerna i överensstämmelse med lag 13/98 och befogenheten att anpassa statliga skatter till regionala särdrag inom de gränser som föreskrivs i lag och i enlighet med övriga delar av lag 13/98. Enligt artikel 37.4 i lag 13/98 kan de regionala lagstiftande församlingarna också, på villkor som skall anges i lag, sätta ned bolagsskatte-, inkomstskatte- och mervärdesskattesatserna med upp till 30 procent, liksom särskilda konsumtionsskatter i enlighet med lagstiftningen.

10. Genom det regionala lagdekretet nr 2/99/A av den 20 januari 1999, i ändrad lydelse (nedan kallat dekret 2/99/A), godkände den lagstiftande församlingen i Azorerna, med avseende på territoriet Azorerna, en reglering av utövandet av beskattningsbefogenheter på regional nivå och utövandet av befogenheten att anpassa statliga skatter i enlighet med lag 13/98. I artiklarna 4 och 5 i detta dekret föreskrivs nedsatta skattesatser för inkomstskatt och bolagsskatt för alla näringsidkare, oavsett om de är fysiska eller juridiska personer, i den mån de är föremål för dessa skatter. Dessa nedsättningar fastställdes till a) 15 procent för 1999 och 20 procent från den 1 januari 2000 för inkomstskatt samt b) 30 procent för bolagsskatt.

III — Faktiska omständigheter

11. Genom en skrivelse av den 5 januari 2000 underrättade de portugisiska myndigheterna kommissionen om ett system för att anpassa det nationella skattesystemet efter Azorernas särskilda förhållanden. Eftersom systemet antogs ha trätt i kraft innan det godkändes av kommissionen, och eftersom meddelandet kom in för sent som svar på en begäran om upplysningar från kommissionen, fördes det in i registret över icke-anmält stöd.

12. Efter olika krav på ytterligare upplysningar från kommissionen informerade den i april 2002 den portugisiska regeringen om

att den, trots att den inte hade några invändningar mot den del av systemet som rörde nedsättningar av beskattningsunderlaget och inkomstskattecrediterna, hade beslutat att inleda ett förfarande i enlighet med artikel 88.2 EG avseende den del av systemet som rörde nedsättningar av inkomst- och bolagsskattesatserna. Kommissionen tog emot synpunkter på detta beslut från den portugisiska regeringen och från den regionala regeringen på Åland till stöd för den portugisiska inställningen.

IV — Det omtvistade beslutet och förfarandet vid domstolen

A — Det omtvistade beslutet

13. Kommissionen kom fram till att de nedsättningar av skattesatser som hade genomförts i Azorerna utgjorde stöd i den mening som avses i artikel 87.1 EG och erinrade om att en total eller delvis nedsättning av ett företags skattebörda utgör en "fördel" i den mening som avses i artikel 87.1 genom att den befriar företaget från en avgift som vanligtvis belastar dess budget.¹⁰ Denna fördel ges genom "statliga medel", eftersom

beviljandet av en skattenedsättning medför förlorade skatteintäkter.¹¹ Kommissionen noterade vidare att en nedsättning av skattesatsen påverkade konkurrensen och handeln mellan medlemsstaterna i den mening som avses i artikel 87.1 EG, med tanke på åtgärdernas sektorsomfattning och i den mån som åtminstone en del av de berörda företagen kommer att bedriva en verksamhet som innefattar handel mellan medlemsstaterna.

14. När det gäller riktad karaktär började kommissionen med att citera sitt meddelande om direkt beskattning, vari anges att det av kommissionens beslutspraxis framgår "att endast åtgärder vars räckvidd omfattar hela statens territorium undgår kriteriet om riktad karaktär i artikel 87.1" och "i fördraget betecknas åtgärder som är avsedda att främja den ekonomiska utvecklingen i en region som stöd".¹² Eftersom de omtvistade nedsättningarna av skattesatserna endast var tillämpliga på företag med skattemässig hemvist i Azorerna, och inte på företag med ekonomisk verksamhet i andra områden i Portugal slog kommissionen fast att fördelen "gynnade" dessa företag i den mening som avses i artikel 87.1 EG.

15. Till stöd för denna slutsats resonerade kommissionen på följande sätt:

¹¹ — Beslutet, punkt 24.

¹² — Beslutet, punkt 24, med ett citat ur meddelandet om direkt beskattning, punkt 17.

¹⁰ — Beslutet, punkt 24.

16. För det första, eftersom selektivitetskriteriet grundade sig på en jämförelse mellan två grupper av företag (de som får fördelen och de som inte får den) kunde den bara tillämpas efter det att en beskattningsnivå hade definierats som "normal". Kommissionen har följande åsikt:

"I princip framgår det både av fördrags-texten, som avser stöd som beviljats av staten eller genom statliga medel, och den grundläggande roll som medlemsstaternas centrala myndigheter har när det gäller att definiera företagens politiska och ekonomiska miljö — tack vare de åtgärder som vidtas, de tjänster som tillhandahålls och eventuellt de finansiella transfereringar som görs — att den ram inom vilken jämförelsen måste göras är medlemsstatens ekonomiska område. I detta avseende anger fördraget — som klassificerar åtgärder som är avsedda "att främja den ekonomiska utvecklingen" i en särskild region (artikel 87.3 a och c) som statligt stöd som [är] förenligt med den gemensamma marknaden — att fördelar vars räckvidd är begränsade till en del av landets territorium som omfattas av reglerna om statligt stöd kan utgöra selektiva fördelar ... Kommissionens fasta praxis, som bekräftas av domstolen, innebär däremot att skattesystem som tillämpas i fastställda regioner eller territo-

rier och som är fördelaktiga i jämförelse med medlemsstatens allmänna system klassificeras som statligt stöd."¹³

17. För det andra uppgav kommissionen att vid definitionen av begreppet stöd i detta avseende skulle en distinktion som enbart grundar sig på den enhet som beslutar om åtgärden — det vill säga oavsett om myndigheten är regional eller central — vara otillfredsställande. Kommissionen anser att en sådan distinktion skulle äventyra den objektiva karaktären hos begreppet stöd, vilket gäller för allt stöd som minskar de kostnader som vanligtvis belastar budgeten för ett eller flera företag, utan hänsyn till stödets syfte, motiv, mål och ställningen för den offentliga myndighet som inrättar stödet och vars budget bär kostnaderna. Kommissionen tillade följande: "Det bör även noteras att det aktuella beslutet inte berör den mekanism som gör det möjligt för alla lokala myndigheter på en viss nivå (kommuner, regioner eller andra) att inrätta och uppbära lokala skatter utan något samband med det nationella skattesystemet. I det aktuella fallet rör det sig däremot om en nedsättning som bara gäller för Azorerna av den inkomstskattesats som fastställts i den nationella lagstiftningen och som gäller på det portugisiska fastlandet. Under dessa omständigheter står det klart att den åtgärd som de regionala myndigheterna vidtagit utgör ett undantag från det nationella skattesystemet."¹⁴

13 — Som stöd för dessa uttalanden hänvisade kommissionen till ett antal av sina beslut och till dom av den 19 september 2000 i mål C-156/98, Tyskland mot kommissionen (REG 2000, s. I-6857).

14 — Beslutet, punkt 31.

18. För det tredje, eftersom nedsättningar av skattesatsen inte var en följd av tillämpningen av principerna om proportionalitet och skattemässig progressivitet, utan gynnar företag i en enda region oberoende av deras ekonomiska situation kan de inte betraktas som motiverade på grund av det portugisiska skattesystemets art och funktion.

ökade kostnader på grund av dess geografiska läge var "en av de minst utvecklade i Europeiska unionen".¹⁵ Kommissionen anser i detta avseende emellertid att en distinktion bör göras mellan den finansiella och den icke-finansiella sektorn.

19. Efter att på detta sätt ha slagit fast att nedsättningar av skattesatserna utgjorde stöd, och att detta stöd rättsstridigt hade genomförts i strid med artikel 88.3 EG, fortsatte kommissionen att granska om detta stöd omfattades av något av de undantag som föreskrivs i fördraget. I detta avseende utgjorde stödet driftstöd, eftersom det var varaktigt och syftade till att övervinna de permanenta strukturella handikapp som följer av Azorernas geografiska läge. Därför kunde det bara godkännas om dess syfte var att minska de merkostnader för ekonomisk verksamhet som uppkommer till följd av de handikapp som anges i artikel 299.2 EG och som uppfyller de nationella regionala riktlinjerna för statligt stöd.

21. När det gäller företag som bedriver verksamhet utanför den finansiella sektorn slog kommissionen, mot bakgrund av den studie som hade lämnats in av de portugisiska myndigheterna, fast att en minskning av bolagsskatten skulle göra det möjligt för dessa företag att förbättra sin ekonomiska ställning och därmed bidra till den regionala utvecklingen.¹⁶ I den mån nedsättningarna av skattesatserna var tillämpliga på sådana företag var stödet förenligt med den gemensamma marknaden enligt undantaget i artikel 87.3 a i fördraget.¹⁷

20. På denna punkt noterade kommissionen först att regionen Azorerna till följd av de reducerade möjligheterna för företag att uppnå stordriftsfördelar och till följd av

15 — Beslutet, punkt 36.

16 — Bevisningen i denna studie omfattade följande: a) en granskning av ett prov om 1083 företag som omfattades av inkomstskatt, varav 100 fanns i Azorerna, vilket utifrån alla indikatorer som användes (försäljningsvinst, ekonomiskt oberoende, generell solvens och avkastning på eget kapital) enligt Portugals invändning visade att företag i Azorerna hade väsentligt lägre värden än företag på det portugisiska fastlandet, b) bevis från en ekonometrisk undersökning som grundade sig på uppgifter som avsåg år 1997 för samma exempel på företag, där det framgick att vinsterna från företagen på Azorerna, trots att övriga delar var jämbördiga, i genomsnitt var 33,6 procent lägre än vinsten från de övriga företagen.

17 — Kommissionen noterade att de portugisiska myndigheterna hade åtagit sig att i tid anmäla till kommissionen all eventuell tillämpning av systemet om anpassning av det nationella skattesystemet till de speciella förhållandena i Azorerna efter den 31 december 2006, då regionalstödskartans giltighet skulle löpa ut (beslutet, punkt 38).

22. När det gäller företag inom den finansiella sektorn angav kommissionen att nedsättningarna av inkomst- och bolagsskattesatserna "inte är berättigade med avseende på bidraget till den regionala utvecklingen och det faktum att deras nivå inte står i proportion till de handikapp som de skall kompensera för".¹⁸ Eftersom det saknades kvantifierade upplysningar som gjorde det möjligt att "objektivt mäta de merkostnader som åsamkas de finansbolag som är skattepliktiga på Azorerna" slog kommissionen fast att för finansbolag¹⁹ utgjorde inte nedsättningarna av skattesatsen tillåtet statligt stöd för regionala ändamål i enlighet med artikel 87.3 a eller något annat undantag i fördraget. Särskilt på grund av dess karaktär av driftstöd kan det inte omfattas av undantaget i artikel 87.3 c. Kommissionen anser att denna bedömning också gällde för koncern-tjänster,²⁰ eftersom sådana tjänster inte bidrog tillräckligt till den regionala utvecklingen för att omfattas av artikel 87.3 a.

4 och 5 i dekret 2/99/A från företag som bedriver finansiell verksamhet eller verksamhet som avser koncerntjänster.²¹

B — Förfarandet vid domstolen

24. Den 24 februari 2003 väckte Republiken Portugal förevarande talan om ogiltigförklaring. I enlighet med artikel 93 i rättegångsreglerna lämnades skriftliga interventionsinlagor sedan in av Förenade kungariket. Förhandling hölls den 6 september 2005, då muntliga yttranden avgavs av Republiken Portugal, kommissionen, Förenade kungariket och, i enlighet med artikel 93.7 i rättegångsreglerna, kungariket Spanien.

V — Parternas argument

A — Republiken Portugal

23. Genom artikel 3.1 i beslutet uppmanades Portugal att vidta nödvändiga åtgärder för att återkräva det stöd som betalats ut genom de nedsättningar av inkomst- och bolagsskattesatser som har genomförts genom artiklarna

25. Republiken Portugal har åberopat tre grunder till stöd för sin talan.

18 — Beslutet, punkt 39.

19 — Som omfattas av avdelning J (kodnummer 65, 66 och 67) i den statistiska näringsgrensindelningen i Europeiska gemenskapen (NACE Rev. 1.1).

20 — Verksamhet vars ekonomiska syfte var att tillhandahålla företagstjänster inom den egna koncernen, till exempel samordningscentraler, finansiella centrum och distributionscentraler (som omfattas av avdelning K, kodnummer 74, i den statistiska näringsgrensindelningen i Europeiska gemenskapen (NACE Rev. 1.1)).

21 — Kommissionen tillade att ett negativt beslut om en stödordning inte påverkade möjligheten att inte betrakta vissa fördelar som beviljats inom ramen för ordningen i kraft av stödets eget värde som stöd eller som stöd som anses förenligt med den gemensamma marknaden. Beslutet, punkt 44.

26. För det första har Republiken Portugal gjort gällande att beslutet grundar sig på en felaktig tillämpning av artikel 87.1 EG, i två avseenden, för det första när det gäller tillämpningen av selektivitetskriteriet och för det andra genom att det i beslutet inte beaktats att nedsättningarna av skattesatserna är motiverade med hänsyn till det portugisiska skattesystemets art och systematik.

27. När det gäller selektivitet har Republiken Portugal gjort gällande att kommissionens antagande av hela den portugisiska staten som referensram är felaktigt. De aktuella nedsättningarna av skattesatserna följer av att Azorernas regionala lagstiftande organ utövat sina befogenheter och att de tillämpas på alla näringsidkare med skattemässig hemvist i regionen. Som sådana gynnar de inte "vissa företag eller viss produktion".

28. Vidare härrör dessa nedsättningar från de omfördelningsprinciper som finns i konstitutionen, vilka har till syfte att rätta till olikheter i den ekonomiska utvecklingen till följd av regional isolering, däribland särskilt principen om nationell solidaritet i artikel 4.1 i lag 13/98. Nedsättningarna är därför ett resultat av utövandet av konstitutionell suveränitet och motiverades av just de faktorer som angavs i artikel 299.2 EG, nämligen Azorernas geografiska isolering, besvärliga klimatförhållanden och ekonomiska beroende av ett fåtal produkter.

Republiken Portugal har begärt att domstolen skall ta detta tillfälle i akt att fastslå en riktig ståndpunkt med avseende på sådana selektivitetsfrågor i regionala skattenedsättningar, för att eliminera den rådande osäkerheten på området.

29. När det gäller det portugisiska skattesystemets art och systematik har Republiken Portugal betonat att skattenedsättningarna härrör från lag 13/98, och konstitutionen som helhet, vilka innehåller många hänvisningar till målsättningen omfördelning och jämlikhet mellan det portugisiska fastlandet och Azorerna.²² Dessutom är kommissionens argument att skattenedsättningarna inte härrör från "objektiva skillnader mellan skattebetalarna" en vanföreställning. Alla företag som är aktiva i Azorerna lider tvärtom av samma nackdelar, vilket nödvändiggör en allmän skattenedsättning över alla sektorer i Azorerna.

30. Republiken Portugals andra grund för överklagande är att beslutet stred mot artikel 253 EG, eftersom det inte innehöll en tillräcklig motivering för slutsatsen att skattenedsättningarna skulle snedvrider konkurrensen väsentligt och påverka handeln

22 — Republiken Portugal har i detta avseende hänvisat till den ekonometrisk undersökning som har överlämnats till kommissionen, och till en studie från Centre for European Policy Studies av den 13 november 1999, för att belysa Azorernas särskilda förhållanden.

mellan medlemsstaterna. Vidare identifierade inte kommissionen tillräckligt de möjliga mottagarna av skattenedsättningen, vilket innebar att effekten av åtgärderna på handeln inom gemenskapen inte kunde mätas på ett tillfredsställande sätt.

31. För det tredje har Republiken Portugal anfört att kommissionen gjorde ett uppenbart fel vid bedömningen genom att anse att skattenedsättningarna inom den finansiella sektorn och sektorn för koncerttjänster var oförenliga med den gemensamma marknaden. Även finansbolag som banker, som tenderar att vara större än andra företag som är aktiva i Azorerna, skulle påverkas av exempelvis extra energikostnader och av att tekniskt kvalificerad personal saknas. Eftersom kommissionen nöjde sig med att beräkna de extra kostnaderna till följd av Azorernas särskilda förhållanden för icke-finansbolag i teorin, och inte per sektor, borde den ha utvidgat detta resonemang till att även omfatta finansbolag. Genom att inte göra det åsidosatte den principerna om god förvaltning, icke-diskriminering och proportionalitet.

B — Kommissionen

32. Kommissionens huvudargument till sitt försvar är följande:

33. För det första, när det gäller den påstådda felaktiga tillämpningen av selektivtetskriteriet har kommissionen hänvisat till punkterna 24–33 i beslutet. Kommissionen har särskilt anfört att ståndpunkten att en helt nationell referenspunkt skall anläggas för att fastställa om en åtgärd är selektiv eller ej i huvudsak godkändes av generaladvokaten Antonio Saggio i hans förslag till avgörande i målet *Juntas Generales de Guipúzcoa*.²³ Kommissionen anser att eftersom de aktuella skattenedsättningarna gynnar företag som beskattas i Azorerna, jämfört med andra portugisiska företag, är det tillräckligt för att betrakta nedsättningarna som selektiva vid tillämpningen av artikel 87.1 EG. Enligt kommissionens invändning krävs denna tolkning enligt fördragssystemet självt. Därför är det faktum att nedsättningarna antogs av ett annat organ än den portugisiska staten som sådant irrelevant — det är bara åtgärdens effekter, och inte dess form, som kan beaktas vid bedömningen av statligt stöd.

34. Vidare har kommissionen hävdat att karaktären hos den autonomi som har beviljats Azorerna i praktiken är begränsad. Den centrala portugisiska staten fortsätter att spela en grundläggande roll i definitionen av den ekonomiska ram där företagen arbetar. Exempelvis gynnas företag som är aktiva i Azorerna ändå av infrastruktur som finansieras av den centrala staten och av ett socialt trygghetssystem som drivs av den centrala staten. I verkligheten leder därmed de

23 — Förslag till avgörande av den 1 juli 1999 i de förenade målen C-400/97, C-401/97 och C-402/97, *Juntas Generales de Guipúzcoa* et *Diputación Foral de Guipúzcoa* (REG 2000, s. I-1073).

skattefördelar som beviljas Azorerna till lägre skatteintäkter inom denna region, vilket i sin tur kompenseras av den centrala staten enligt principen om nationell solidaritet. Kommissionen betonar, såsom nämnades i dess beslut, att i ett fall där alla lokala myndigheter på samma nivå inom en medlemsstats territorium åtnjöt samma befogenhet att införa och fastställa vissa skattesatser skulle det inte utgöra selektivt beviljande av fördelar i den mening som avses i artikel 87.1 EG. På denna punkt har kommissionen, som svar på Förenade kungarikets intervention, noterat att förevarande mål kan särskiljas från situationen i Skottland – där det skotska parlamentets befogenhet att variera skattesatsen gäller för inkomstskatt och inte för bolagsskatt — och situationen i Nordirland.

stöd vilar bevisbördan på medlemsstaten för att åtgärden är motiverad på grund av systemets art och systematik.

36. För det andra har kommissionen vederlagt påståendet att den inte angav tillräckliga skäl för sin slutsats att nedsättningarna skulle kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna och snedvridda konkurrensen genom att särskilt hänvisa till domstolens rättspraxis där domstolen har anfört att kommissionen inte är skyldig att gå in i detalj på dessa punkter i sina beslut.²⁴ Det är tillräckligt om kommissionen visar att åtgärden, åtminstone när det gäller vissa förmanstagare, har en effekt på handeln.

35. När det gäller argumentet att nedsättningarna är motiverade på grund av det portugisiska skattesystemets art och systematik har kommissionen anfört att detta bara kan vara fallet om de aktuella skattefördelarna varit en följd av objektiva skillnader mellan skattebetalarna. I förevarande mål var nedsättningarna emellertid en följd av regionens ekonomiska särdrag, vilket var en faktor som låg utanför skattesystemet. Kommissionen har tillagt att den anser att om en åtgärd av en medlemsstat uppfyller de övriga villkoren för att betraktas som statligt

37. När det slutligen gäller det påstådda uppenbara felet vid bedömningen och åsidosättandet av principerna om god förvaltning, likabehandling och proportionalitet har kommissionen för det första noterat att den har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning av hur förenligt statligt stöd är med den gemensamma marknaden, vilket innefattar de ekonomiska och sociala analyser som är nödvändiga för denna bedömning. Genom den studie som genomförts av Centre for European Policy Studies och som Republiken Portugal har åberopat fastställs inte vilken inverkan de ökade kost-

24 — Dom av den 7 mars 2002 i mål C-310/99, Italien mot kommissionen (REG 2002, s. I-2289), och av den 24 juli 2003 i mål C-280/00, Altmark Trans. (REG 2003, s. I-7747), punkterna 77-81.

naderna har i varje ekonomisk sektor.²⁵ Kommissionen har betonat att vid bedömningen av huruvida stöd på regionala grunder är förenligt med den gemensamma marknaden åligger det den berörda medlemsstaten att mäta beloppet för de extra kostnaderna och visa att det finns ett samband med de faktorer som anges i artikel 299.2 EG, samt att den föreslagna stödåtgärden står i proportion till dessa kostnader.

enligt Förenade kungariket äventyra dess "asymmetriska" konstitutionella lösning, särskilt med avseende på Skottland (där det skotska parlamentet har befogenhet att ändra Förenade kungarikets grundskattesats för inkomstskatt för skattebetalare i Skottland med upp till 3 pence per pund, utan någon kompensation i form av ökat skattetryck av eller subvention från centralregeringen)²⁶ och Nordirland (där det nordirländska parlamentet har befogenhet att införa skatter som inte har i huvudsak samma karaktär som skatter som gäller i Förenade kungariket som helhet).²⁷

C — Förenade kungariket och Spanien

38. Förenade kungariket, som har intervernerat till stöd för Republiken Portugal, har koncentrerat sina argument till frågan om selektivitet. Det har avvisat kommissionens argument att selektivitetskriteriet i artikel 87.1 EG automatiskt är uppfyllt om en skattenedsättning inte omfattar en medlemsstats hela territorium, och det har gjort invändningen att nedsatta skattesatser som införs av självstyrande eller autonoma regioner och som gäller i hela deras rättsområde och inte är sektorsspecifika inte alltid kommer att uppfylla detta kriterium. Enligt Förenade kungarikets åsikt ger frågan om karakteriseringen av ett regionalt beskattningssystem i förhållande till statligt stöd upphov till mer omfattande frågor om autonomi av stor konstitutionell betydelse. Om kommissionens argument godtogs skulle det

39. Förenade kungariket har anfört att kommissionen vid beslutet huruvida regionalt införda skattesatser som är lägre än den nationella skattesatsen utgör statligt stöd borde ha tagit hänsyn till graden av autonomi hos den myndighet under statlig nivå som fastställde den nedsatta skattesatsen, med hänsyn till ett antal faktorer, däribland huruvida beslutet att nedsätta skatterna fattas av ett organ som har valts av eller på annat sätt är demokratiskt ansvarigt gentemot människorna i den aktuella regionen, och huruvida de ekonomiska konsekvenserna av beslutet bärs av regionen, utan anknutna och kompenserande subventioner eller bidrag från andra regioner eller från staten.

25 — Fastställer lämpliga strategier för att förbättra den hållbara utvecklingen i de portugisiska ultraperifera regionerna Madeira och Azorerna, Peter Ludlow, Vitor Martins och Jorge Núñez Ferrer, CEPS.

26 — 1998 års Scotland Act, s. 73.

27 — Se 1998 års Northern Ireland Act, Chapter 47, s. 4.1 och Schedule 2.9, 1973 års Northern Ireland Constitution Act, Chapter 36, s. 2 och Schedule 2 B, 1920 års Government of Ireland Act, s. 21.

40. Kungariket Spanien, som också har intervenerat till stöd för Republiken Portugal, har betonat att självstyre, där detta finns, utgör en del av medlemsstaternas konstitutionella ram. Att följa kommissionens argument skulle innebära ett åsidosättande av denna konstitutionella struktur, särskilt eftersom den direkta skattepolitiken fortsätter att falla inom medlemsstaternas exklusiva behörighet.

VI — Analys

A — Utgör de omtvistade nedsättningarna av skattesatser statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1 EG?

41. De flesta av de argument som har framförts av parterna har, med rätta, varit inriktade på Republiken Portugals första yrkande, det vill säga huruvida de aktuella nedsättningarna av skattesatser faller inom tillämpningsområdet för artikel 87.1 EG.

42. Mer allmänt ger detta upphov till följande viktiga fråga som går utöver förevarande mål, nämligen vilka principer som gäller vid bedömningen av om variationer i nationella skattesatser som antas enbart för ett angivet geografiskt område i en medlems-

stat faller inom tillämpningsområdet för gemenskapens regler om statligt stöd?

43. Domstolen har hittills i sin rättspraxis aldrig besvarat denna fråga.²⁸ Jag anser att det här är nödvändigt att formulera ett "prov" eller principer för bedömningen. Det följer först och främst av medlemsstaternas rätt till rättssäkerhet i planeringen av sina egna skattesystem. Utan ett tydligt prov som gör det möjligt att definiera när geografiskt begränsade skattevariationer faller inom tillämpningsområdet för artikel 87.1 EG, kan medlemsstaterna inte förutse när de omfattas av skyldigheten i artikel 88.3 EG att till kommissionen anmäla planerade skattevariationer innan dessa genomförs. Jag vill påminna om att ett åsidosättande av denna anmälningsskyldighet medför att åtgärden enligt systemet betraktas som "olagligt stöd" enligt rådets förordning (EG) 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel 93 i EG-fördraget.²⁹ I rätts-säkerhetens intresse och för effektiviteten hos reglerna om statligt stöd, krävs därför att medlemsstaterna skall kunna veta i förväg

28 — Generaladvokaten Saggio kom i sitt förslag till avgörande i de förenade målen C-400/97, C-401/97 och C-402/97, Juntas Generales de Guipúzcoa et Diputación Foral de Guipúzcoa, ovan fotnot 23, närmast en analys av frågan. Detta mål rörde förenligheten med fördraget hos skatteåtgärder för att stödja investeringar och stimulera till ekonomisk aktivitet i Baskien, Spanien. Generaladvokaten drog emellertid slutsatsen att bestämmelserna utgjorde "kortsiktiga åtgärder i syfte att förbättra konkurrenskraften hos de företag som de gäller för" (punkt 38), och han formulerade därmed inte de allmänna principerna för en analys av geografiskt begränsade skattevariationer. Målet återkallades innan domstolen hade meddelat en slutgiltig dom.

29 — EGT L 83, 1999, s. 1.

hur omfattande denna skyldighet är med hjälp av tydliga bedömningsprinciper.³⁰

— Denna fördel måste "ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel". Som domstolen anförde i sin dom i målet Tyskland mot kommissionen uppfylls detta kriterium genom nedsättningar av skattesatser som beviljas av regionala myndigheter, vilka leder till lägre statliga intäkter.³²

1. När utgör geografiskt begränsade variationer av nationella skattesatser statligt stöd?

a) Allmänna principer

— Åtgärden måste gynna "vissa företag eller viss produktion" — den måste med andra ord vara selektiv. En åtgärd undviker att betraktas som selektiv om medlemsstaten kan bevisa att den är motiverad på grund av systemets "art eller funktion".³³

44. För att betraktas som stöd måste en skatteåtgärd uppfylla följande fyra kriterier i artikel 87.1 EG:

— Åtgärden måste snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen och påverka handeln mellan medlemsstaterna.

— Åtgärden måste "ge mottagarna en fördel som minskar de kostnader som normalt belastar deras budget".³¹ Detta krav är tydligt uppfyllt när ett företag omfattas av en lägre skattesats än den som annars skulle gälla.

45. Vid definitionen av i vilken utsträckning artikel 87.1 EG omfattar geografiskt begrän-

30 — Jag vill tillägga att omfattningen av begreppet stöd förutom att fastställa att det föreligger en anmälningsskyldighet också naturligtvis har en annan viktig praktisk effekt, det vill säga att när skattevariationer är att betrakta som "stöd" går bevisbördan över till medlemsstaterna för att stödet uppfyller villkoren för undantag enligt artikel 87.3 a eller c, i enlighet med kommissionens riktlinjer för regionalt stöd.

31 — Meddelandet om direkt beskattning, punkt 9.

32 — Se, för allmänna nedsättningar av skattesatser, dom av den 8 november 2001 i mål C-143/99, *Adria Wien* (REG 2001, s. I-8365), punkterna 38 och 39, och, för regionala nedsättningar av skattesatser, dom av den 14 oktober 1987 i mål 248/84, *Tyskland mot kommissionen* (REG 1987, s. 4013): "Det faktum att stödprogrammet antogs av en stat i en federation eller av en regional myndighet och inte av den federala eller centrala regimen förhindrar inte tillämpningen av artikel 92.1 i fördraget om de relevanta villkoren är uppfyllda. Genom hänvisningen till 'stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är' är artikel 92.1 riktad mot allt stöd som finansieras genom offentliga medel" (punkt 17).

33 — Se dom av den 2 juli 1974 i mål 173/73, *Italien mot kommissionen* (REG 1974, s. 709; svensk specialutgåva, volym 2, s. 321), och meddelandet om direkt beskattning, punkt 12.

sade variationer av den nationella skattesatsen ligger svårigheten i begreppet selektivitet. Anledningen till detta är uppenbar. Per definition beviljas dessa variationer bara företag som verkar i en viss del av en medlemsstats territorium. Om vi, som kommissionen anser, skulle ta hela medlemsstatens territorium som referensram i alla fall skulle alla nationella skattevariationer som är begränsade till en geografisk del av en medlemsstat vid en första anblick vara att betrakta som "geografiskt" selektiva (till skillnad från "materiell" selektivitet, där en åtgärd gynnar företag i en viss bransch eller sektor i ekonomin). I detta fall kan reglerna om statligt stöd tillämpas för att minska snedvridningen av konkurrensen.

larna 96 EG och 97 EG, som gör det möjligt för kommissionen att samråda med medlemsstater och för rådet att eventuellt vidta åtgärder för att eliminera snedvridning av konkurrensvillkoren på den gemensamma marknaden på grund av bestämmelser i medlemsstaternas lagar eller andra författningar.

47. Den avgörande frågan är därmed följande: Vilken bör jämförelsepunkten vara vid avgörandet av huruvida en geografiskt begränsad variation av en nationell skattesats "gynnar vissa företag eller viss produktion" i den mening som avses i artikel 87.1 EG?

.

b) När är geografiskt begränsade variationer av nationella skattesatser selektiva?

46. Om vi emellertid i vissa fall skulle använda det geografiska område där variationerna gäller som referenspunkt är dessa variationer inte "selektiva" eftersom de gäller för alla företag som bedriver verksamhet inom detta område. I detta fall är de enda fördragsinstrument som är tillgängliga för att minska snedvridningen av konkurrensen artikel 94 EG, som möjliggör harmonisering genom enhällighet kring medlemsstaternas bestämmelser som direkt inverkar på den gemensamma marknadens upprättande eller funktion,³⁴ och (de sällan tillämpade) artik-

48. Vid bedömningen av denna fråga bör vi först skilja mellan en ökning av den nationella skattesatsen för ett definierat geografiskt område i en medlemsstat och en nedsättning av en sådan skattesats.

49. När det gäller en ökning av den nationella skattesatsen för ett geografiskt område utgör det, förutsatt att ett område omfattar

34 — På grund av svårigheten att uppnå enhällighet kring föreslagna gemenskapslagstiftning om direkt beskattning har mycket lite harmonisering enligt denna artikel ännu skett inom detta område.

en minoritet av medlemsstatens totala geografiska territorium, vad jag i mitt förslag till avgörande i målet GIL Insurance har kallat en "särskild skatt" som införs inom detta område, i stället för beviljande av stöd till skattebetalare som omfattas av det allmänna systemet och som är föremål för en "lägre" skattesats.³⁵ Till följd av detta faller en sådan situation, av de skäl som jag förklarade i detta förslag till avgörande, inte inom tillämpningsområdet för reglerna om statligt stöd.

50. När det gäller nedsättningen av den nationella skattesatsen för ett geografiskt område bör vi emellertid skilja mellan tre olika scenarier.

51. Det första scenariot är ett där centralregeringen i en medlemsstat ensidigt beslutar att den nationella skattesatsen skall sättas ned inom ett definierat geografiskt område. En sådan åtgärd är tydligt selektiv, eftersom den har vidtagits av ett enda organ och endast gäller för en del av det geografiska territorium som ligger inom dess behörighet.

52. Det andra scenariot är ett där alla lokala myndigheter på en viss nivå (regioner,

distrikt eller andra) har autonom befogenhet att fastställa skattesatsen för sitt geografiska rättsområde, oavsett om det sker med eller utan hänvisning till en "nationell" skattesats.

53. Såsom erkänns av kommissionen i beslutet och i dess yttranden är åtgärder som vidtas av en lokal myndighet i enlighet med dessa befogenheter som är allmänt tillämpliga i hela dess rättsområde inte selektiva i den mening som avses i artikel 87.1 EG — även om en myndighet antar lägre skattesatser än alla de övriga. I ett sådant fall, där varje lokal myndighet har frihet att fastställa sin skattesats oberoende av centralregeringen, är det meningslöst att ta hela medlemsstatens territorium som ram för jämförelser av selektiviteten. Till att börja med skulle det vara artificiellt att tänka ut en "genomsnittlig nationell skattesats" att jämföra en regions skattesats mot. I verkligheten är det troligt att skattesatserna skulle skilja sig åt mellan olika regioner. Ändå är selektivitetens kärna inom området direkt beskattning att skatteåtgärden skall utgöra ett undantag till eller en avvikelse från det allmänna skattesystemet.³⁶ Tanken på ett "undantag" eller en "avvikelse" är bara begreppsmässigt förnuftig om en "regel" för hela landet kan fastställas, vilket är omöjligt i en situation där varje lokal myndighet har

35 — Förslag till avgörande av den 18 september 2003 i mål C-308/01, GIL Insurance (REG 2004, s. 4777).

36 — Därför har kommissionen i sitt meddelande om direkt beskattning anfört följande: "Vad som alltså är mest relevant vid tillämpningen av artikel 92.1 på en skatteåtgärd är att det genom denna åtgärd införs ett undantag från tillämpningen av skattesystemet till förmån för vissa företag i medlemsstaten. Det är alltså nödvändigt att först fastställa vilken generell ordning som är tillämplig" punkt 16.

autonom behörighet att fastställa sina egna skattesatser.³⁷

54. Detta leder oss fram till vårt tredje scenario, nämligen en skattesats som är lägre än den nationella skattesatsen, som har fastställts av en lokal myndighet och som bara är tillämplig inom denna lokala myndighets territorium. Här är den avgörande frågan huruvida den lägre skattesatsen följer av ett beslut som har fattats av en lokal myndighet som är verkligt autonom i förhållande till centralregeringen i medlemsstaten. Det är viktigt att notera att jag med "verkligt autonom" här menar institutionellt, förfarandemässigt och ekonomiskt autonom. Det vill säga:

- *Institutionellt autonom*: beslutet måste fattas av en lokal myndighet med egen konstitutionell, politisk och administrativ status som är skild från centralregeringens.
- *Förfarandemässigt autonom*: beslutet måste fattas av en lokal myndighet i enlighet med ett förfarande där central-

regeringen inte har någon befogenhet att intervensera 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.

- *Ekonomiskt autonom*: den lägre skattesats som gäller i regionen får inte korssubventioneras eller finansieras av centralregeringen, så att de ekonomiska konsekvenserna av dessa nedsättningar bärs av regionen själv.³⁸ I en sådan situation utgör besluten om hur och hur mycket invånarna skall beskattas ett grunddrag i den regionala regeringens politiska privilegium. Sådana beslut kommer att ha en direkt inverkan på hur mycket statliga pengar som används för exempelvis offentliga tjänster och infrastruktur. Den regionala regeringens kan till exempel föredra att "beskatta och spendera", och ta ut högre skatter och använda mer medel för offentliga tjänster eller välja att ha lägre skatter och en magrare offentlig sektor. När skattesänkningar inte korsfinansieras av centralregeringen påverkar detta politiska beslut i sin tur infrastrukturen och

37 — Denna förutsättning är underförstådd i domstolens dom i målet *Adria Wien*: "För tillämpningen av artikel 92 i fördraget ... [är] det enda som skall fastställas ... huruvida en statlig åtgärd, inom ramen för en viss rättsordning, kan gynna vissa företag eller viss produktion, i den mening som avses i artikel 92.1 i fördraget, i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till den målsättning som skall uppfyllas genom den berörda åtgärden." Min kursivering. Domen i målet *Adria Wien* (ovan fotnot 32).

38 — Exempelvis har det skotska parlamentet, enligt Förenade kungarikets inläga, efter överlåtelsen av beskattningsbefogenhet till Skottland i 1998 års *Scotland Act* och till följd av en folkomröstning i frågan, befogenhet att sätta ned eller höja Förenade kungarikets grundläggande inkomstskattesats för skattebetalare i Skottland med upp till tre pence per pund. Om denna befogenhet utnyttjas ger den inte upphov till några kompensationer i form av ökat skattetryck eller subventioner från Förenade kungarikets centralregering. Skottland bär därmed den finansiella "risken" till följd av eventuella variationer som landet väljer att införa i skattesatsen.

den verksamhetsmiljö där företag med hemvist i denna region verkar. Företag med hemvist inom och utanför regionen verkar därmed inom olika rättsliga och ekonomiska ramar, vilka inte kan jämföras med varandra.

55. Om autonomi föreligger i alla dessa avseenden när en lokal myndighet beslutar att införa en skattesats som är lägre än den nationella skattesatsen kan detta beslut inte betraktas som "selektivt" vid tillämpningen av artikel 87.1 EG. I sådana fall bortfaller grunden för kommissionens inställning, det vill säga den "grundläggande" roll som medlemsstaternas centralregeringar har när det gäller att "definiera företagens politiska och ekonomiska miljö".³⁹

56. Om autonomi inte föreligger i något av dessa avseenden anser jag emellertid att den lägre skattesatsen måste betraktas som selektiv vid tillämpningen av artikel 87.1 EG.

57. Det ovanstående är en sammanfattning av det som jag betraktar som de grundläggande principerna för bedömningen av huruvida regionala skattenedsättningar är att

betrakta som "stöd". För fullständighetens skull är det dock värdefullt att kortfattat ta upp de tre argument som har anförts av kommissionen under detta förfarande.

58. Det första är att det faktum att en regional skattenedsättning kommer att, eller skulle kunna ha, till effekt att snedvrider konkurrensen inom gemenskapen i princip är tillräckligt för att den skall uppfylla selektivitetskriteriet.⁴⁰ Som jag redan har nämnt är reglerna om statligt stöd emellertid bara ett av ett antal fördragsinstrument som ger gemenskapen befogenhet att vidta åtgärder för att minska snedvridningen av konkurrensen i enlighet med artikel 3 g EG. Samtidigt som reglerna om statligt stöd syftar till selektiva stödåtgärder kan artiklarna 94, 96 och 97 användas för att minska snedvridningen till följd av andra skatteåtgärder än dem som omfattas av reglerna om statligt stöd, som jag har diskuterat i mina förslag till avgörande i målen *GIL Insurance*⁴¹ och *Streekgewest Westelijk Noord-Brabant*.⁴² Kommissionens argument att fokus måste ligga helt på huruvida en regional nedsättning av skattesatsen får till följd att konkurrensen snedvrids är en felaktig sammanflätning av distinktionen mellan dessa begreppsmässigt skilda instrument.⁴³

40 — Kommissionen har särskilt åberopat domen i målet *Italien mot kommissionen* (ovan fotnot 33), punkt 13.

41 — Domen i målet *GIL Insurance* (ovan fotnot 35).

42 — Förslag till avgörande av den 4 mars 2004 i mål C-174/02, dom av den 13 januari 2005, *Streekgewest Westelijk Noord-Brabant* (REG 2005, s. I-88).

43 — Dessutom skulle detta, som Förenade kungariket har anført, om det avgörande testet för definitionen av "stöd" bara är snedvridning av konkurrensen, sannolikt omfatta ett fall där likvärdiga beskattningsbefogenheter beviljas alla lokala myndigheter på en viss nivå — vilket enligt kommissionens invändning inte utgör stöd.

39 — Beslutet, punkt 26.

59. Ett andra argument som har framförts av kommissionen är att om vissa regionala nedsättningar av skattesatser skulle anses falla utanför tillämpningsområdet för artikel 87.1 EG skulle det kunna uppmuntra till ett kringgående av reglerna om statligt stöd genom att medlemsstaterna väljer att ändra den interna organisationen av beskattningsbefogenheter inom sina territorier.⁴⁴ Det bör dock framgå tydligt av min förklaring ovan att en rent formell befogenhet för regionala myndigheter att agera på skatteområdet på villkor som definieras av centralregeringen, utan det verkligt autonoma beslutsfattande som jag har beskrivit ovan, inte skulle vara tillräckligt för att en åtgärd inte skall omfattas av tillämpningsområdet för artikel 87.1 EG. Tanken på att gå bortom det rent formella har i sig stöd av frasen "av vilket slag det än är" i artikel 87.1 EG och har bekräftats av domstolen i exempelvis domen i målet Italien mot kommissionen⁴⁵ och senast av generaladvokaten Antonio Saggio i hans förslag till avgörande i målet Juntas Generales de Guipúzcoa.⁴⁶

60. Å andra sidan finns det, i ett mål där en lokal myndighet fattar sitt beslut med verklig autonomi (i den mening som jag har

beskrivit) från centralregeringen, ingen logisk eller doktrinmässig grund för att skilja mellan "symmetrisk" överlåtelse av skattebefogenheter — scenario två ovan, där varje lokal myndighet har samma autonoma skattebefogenheter — och "asymmetrisk" överlåtelse av skattebefogenheter — scenario tre ovan, där en del men inte alla lokala myndigheter har autonoma skattebefogenheter. Såsom har noterats av Förenade kungariket är valet av vilka, om några, regioner inom en medlemsstat som skall ha sådana egna skattebefogenheter uppenbarligen ett konstitutionellt politiskt val som är starkt beroende av denna regions unika historiska och ekonomiska förhållanden. Så länge beslutet om skattesatsen är verkligt autonomt måste det falla utanför reglerna om statligt stöd.

61. Ett slutligt argument som har tagits upp av kommissionen mot möjligheten att regionala nedsättningar av skattesatser i vissa fall faller utanför tillämpningsområdet för artikel 87.1 rör rättssäkerheten. Kommissionen har betonat att eftersom gränserna för vilka åtgärder som medlemsstaterna måste anmäla till kommissionen för bedömning föreskrivs i artikel 87.1 måste medlemsstaterna i förväg veta exakt vilken omfattning deras anmälningsskyldighet har.

62. På denna punkt vill jag notera att målet med rättssäkerhet visserligen är giltigt, men det kan inte i sig motivera att tillämpningsområdet för artikel 87.1 utvidgas utanför

44 — Se kommentar av generaladvokaten Saggio i domen i de förenade målen Juntas Generales de Guipúzcoa et Diputación Foral de Guipúzcoa (ovan fotnot 23), punkt 37.

45 — Se domen i målet Italien mot kommissionen (ovan fotnot 33), punkt 27, där domstolen avvisade Italiens argument att det påstådda sociala syftet med en nedsättning av sociala avgifter i textilindustrin innebar att nedsättningen inte omfattades av det som numera är artikel 87 EG, och där den noterade att "[a]rtikel 92 ... sålunda [inte tar någon] hänsyn till orsaken eller syftena med de aktuella åtgärderna, utan definierar dem i förhållande till deras verkningar".

46 — Domen i de förenade målen Juntas Generales de Guipúzcoa et Diputación Foral de Guipúzcoa (ovan fotnot 23), punkt 37: "[D]et faktum att den aktuella åtgärden antogs av regionala myndigheter med exklusiv behörighet enligt nationell rätt är ... en ren formsak, som inte är tillräcklig för att motivera den förmånsbehandling som är reserverad för företag som omfattas av de provinsiella lagarna."

dess syfte, vilket jag har beskrivit ovan. Definitionen av stöd innefattar redan ett (hittills) formlöst begrepp, nämligen motivering på grundval av "systemets art och systematik".

63. Efter att ha beskrivit vad jag anser vara principerna för tillämpning av selektivitetskriteriet på regionala nedsättningar av skattesatser övergår jag nu till att tillämpa dessa principer på förevarande mål.

2. Utgör nedsättningarna av skattesatser i förevarande mål stöd?

64. Republiken Portugal har inskränkt sina argument avseende fel i tillämpningen av artikel 87.1 EG till frågorna om selektivitet och motivering av skattesystemets art och funktion. Det är därför inte nödvändigt att här diskutera huruvida nedsättningarna av skattesatser utgjorde en fördel som beviljades genom statliga medel och som skulle kunna medföra snedvridning av konkurrensen.

65. Jag skall först ta upp frågan huruvida nedsättningarna av skattesatser uppfyller selektivitetskriteriet enligt den analys som jag har beskrivit ovan.

66. Jag anser att denna fråga måste besvaras jakande.

67. Det är riktigt att Azorerna har betecknats som en "autonom region" i konstitutionen, med egen politisk-administrativ status och egna regeringsorgan. Dessa organ har dessutom befogenhet att utöva sina egna beskattningsbefogenheter samt rätt att anpassa nationella skatteregler till regionala särdrag, befogenheter som skall utövas på de villkor som föreskrivs i lag 13/98 och dekret 2/99/A. Till följd av detta kan det sägas att beslutet som leder fram till de omtvistade nedsättningarna av skattesatser fattades på ett institutionellt autonomt sätt.

68. Jag anser emellertid inte att detta beslut fattades under omständigheter som utgjorde verklig förfarandemässig och ekonomisk autonomi, i den mening som jag har beskrivit ovan.

69. När det gäller den förfarandemässiga autonomin har Republiken Portugal i sina inlagor betonat att nedsättningarna utgör en tillämpning av de omfördelningsprinciper som finns i konstitutionen, särskilt principen om nationell solidaritet i artikel 4.1 i lag 13/98, det vill säga en princip om ömsesidighet som omfattar hela det nationella territoriet i syfte att säkerställa en lämplig nivå på

offentliga tjänster och privat verksamhet, och utesluta bristande jämlikhet. I artikel 5 i denna lag anges principerna för samarbete mellan staten och den autonoma regionen i syfte att uppnå nationell solidaritet.

av den bristande jämlikheten i den ekonomiska utvecklingen till följd av Azorernas regionala isolering. Att sätta ned företagets inkomstskatt med 30 procent utan kompensation från den centrala portugisiska staten skulle sannolikt hindra och inte främja att detta mål uppnåddes.

70. Jag anser att det faktum att de omtvistade nedsättningarna gjordes på grundval av en sådan princip om nationell solidaritet i sig strider mot begreppet verklig förfarandemässig autonomi i den mening som jag har beskrivit. Själva tanken på en sådan princip gör i stället den regionala och den centrala regeringen skyldiga att samarbeta för att föra ut omfördelningen över hela det portugisiska territoriet.

72. Jag anser därför att beslutet av Azorernas regionala parlament att genomföra de omtvistade nedsättningarna av skattesatserna inte fattades verkligt autonomt från den centrala portugisiska regeringen enligt artikel 87.1 EG. Till följd av detta måste nedsättningarna betraktas som selektiva, och de kan potentiellt motiveras med hänsyn till skattesystemets art och funktion.

71. När det gäller ekonomisk autonomi klargörs på liknande sätt i artikel 5 i lag 13/98 att principen om nationell solidaritet på det finansiella området kräver budgetöverföringar⁴⁷ och att staten bör samarbeta med myndigheterna i de autonoma regionerna för att uppnå ekonomisk utveckling och korrigera bristande jämlikhet. Dessa principer införs i sin tur ytterligare genom artikel 10 i lag 13/98, genom vilken de autonoma regionerna får rätt till vissa statliga skatteintäkter. Vidare har Republiken Portugal inte visat (eller försökt visa) att Azorerna inte får någon kompenserande finansiering ur statliga medel på grund av de lägre skatteintäkter som uppnås till följd av de nedsatta skattesatserna. Detta skulle nämligen strida mot grunden för de nedsatta skattesatserna, det vill säga en korrigering

73. På denna punkt har Republiken Portugal gjort gällande att de omtvistade nedsättningarna av skattesatserna är motiverade med hänsyn till skattesystemets art och funktion, eftersom de följer av de omfördelningsprinciper som finns i konstitutionen och eftersom deras syfte är att motverka de allvarliga strukturella problem som företag med verksamhet i Azorerna upplever.

74. I detta avseende är följande punkter tydliga, trots att gränserna för motivering med hänsyn till ett skattesystems "art och

47 — Artikel 5.2, lag 13/98.

funktion" inte har definierats på ett uttömmande sätt eller i kommissionens praxis.

75. För det första vilar bevisbördan för denna motivering på medlemsstaten.⁴⁸

76. För det andra är huvudpunkten i motiveringen att undantagen till tillämpningen av skattesystemet skall vara "en direkt följd av grundprinciperna i eller riktlinjerna för skattesystemet i den berörda medlemsstaten".⁴⁹ I detta avseende har en åtskillnad gjorts mellan utomstående målsättningar för en viss skatteordning — exempelvis sociala eller regionala mål — som faller utanför området för motiveringen och de målsättningar som "utgör en naturlig del av själva skattesystemet", exempelvis effektivitet i skatteindrivningen och progressiv beskattning.⁵⁰ Det är därför uppenbart att användningen av detta prov kommer att skilja sig beroende på de specifika målsättningarna för det aktuella skattesystemet.

77. Jag anser inte att Republiken Portugal har uppfyllt bevisbördan för motivering här. Trots att syftet med nedsättningarna av skattesatsen i Azorerna i likhet med progressiv beskattning kan vara en omfördelning

av inkomster mellan rikare och fattigare regioner, tar den metod med vilken detta har uppnåtts formen av ett regionalt undantag till det annars tillämpliga allmänna portugisiska skattesystemet, i stället för en specifik användning av allmänna regler som är tillämpliga över hela det nationella skattesystemet. Jag hänvisar analogt till förstainstansrättens dom i målet *Diputación Foral de Álava*, vilket rörde skattemässiga stödåtgärder i form av en minskning av skatteunderlaget för företag i vissa spanska provinser.⁵¹ Förstainstansrätten avvisade sökandenas argument att det provinsiella skattesystemet hade sin grund i den spanska konstitutionen och var motiverat med hänsyn till att det var nödvändigt för att uppnå syftet att locka till sig investeringar och skapa arbetstillfällen, och noterade att "[d]et förhållandet att de baskiska myndigheterna enligt den spanska konstitutionen har behörighet på skatteområdet medför inte att alla skatteförmåner som dessa myndigheter beviljar skulle vara berättigade med hänsyn till skattesystemets art och systematik".⁵² "Det förhållandet att en åtgärd har ett ekonomiskt syfte medför inte att den inte skall anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 87.1 EG ..." ⁵³

78. På samma sätt är i förevarande mål syftet med nedsättningarna av skattesatsen, såsom Republiken Portugal själv har medgivit, i huvudsak att kompensera företag för nackdelarna till följd av de strukturella problemen i Azorerna. Trots att hänsyn med giltig

48 — Meddelandet om direkt beskattning, punkt 23.

49 — Meddelandet om direkt beskattning, punkt 16.

50 — Meddelandet om direkt beskattning, punkt 26.

51 — Dom av den 23 oktober 2002 i de förenade målen T-346/99, T-347/99 och T-348/99, *Diputación Foral de Álava* (REG 2002, s. II-4259).

52 — *Ibidem*, punkt 62.

53 — *Ibidem*, punkt 63.

verkan kan tas till ett sådant syfte vid bedömningen av huruvida stödet omfattas av ett undantag i artikel 87.3 EG, utgör det inte en giltig motivering på grund av det portugisiska skattesystemets art och systematik.

79. Av dessa skäl bör domstolen inte bifalla Republiken Portugals talan på den grunden att kommissionen har betecknat de omtvistade nedsättningarna av skattesatser som statligt stöd.

B — Motiveringsskyldighet

80. Republiken Portugals andra grund för överklagan är att kommissionen inte lämnade en tillräcklig motivering för sin slutsats i punkt 24 tredje strecksatsen i beslutet, att det påstådda stödet skulle eller skulle kunna snedvrída konkurrensen i gemenskapen.

81. Detta argument övertygar inte mig. Som domstolen har anfört är det riktigt att "även om det i vissa fall kan framgå av själva de förhållanden under vilka stödet beviljades att stödet är av sådant slag att det kan påverka handeln mellan medlemsstaterna och snedvrída eller hota att snedvrída konkurrensen, åligger det kommissionen i det avseendet att åtminstone redogöra för dessa omständig-

heter i motiveringen till sitt beslut".⁵⁴ Jag anser emellertid att kommissionen uppfyllde denna skyldighet i sitt beslut. Vid den detaljerade beskrivningen i beslutet av arten och omfattningen av nedsättningarna av skattesatsen,⁵⁵ liksom de geografiska, ekonomiska och andra förhållanden som råder i Azorerna,⁵⁶ angav kommissionen på ett tillfredsställande sätt de omständigheter som ledde den att dra slutsatsen att nedsättningarna skulle kunna snedvrída konkurrensen och påverka handeln mellan medlemsstaterna. Särskilt med tanke på den vida sektorstillämpningen (som omfattar alla näringsidkare, såväl fysiska som juridiska personer, i den mån de är skyldiga att betala skatt i Azorerna) och den betydande storleken (30 procent för bolagsskatt) för de aktuella nedsättningarna av skattesatsen anser jag inte att kommissionen överskred sina befogenheter genom att utifrån dessa omständigheter dra slutsatsen att åtminstone en del av de företag som berördes av nedsättningen av skattesatsen bedriver en verksamhet som innefattar handel mellan medlemsstaterna, och att handeln mellan medlemsstaterna skulle kunna påverkas.⁵⁷

54 — Se dom av den 7 juni 1988 i mål 57/86, Grekland mot kommissionen (REG 1988, s. 2855), punkt 15, och av den 24 oktober 1996 i de förenade målen C-329/93, C-62/95, C-63/95, Tyskland m.fl. mot kommissionen (REG 1996, s. I-5151), punkt 52, samt domen av den 19 september 2000 i målet Tyskland mot kommissionen (ovan fotnot 13), punkt 98.

55 — Se exempelvis beslutet, punkterna 7–9.

56 — Se exempelvis beslutet, punkterna 36 och 37 (trots att denna beskrivning gjordes i samband med bedömningen av förenligheten enligt artikel 87.3 a EG).

57 — Se även domstolens dom nyligen i målet Italien mot kommissionen (ovan fotnot 24), punkterna 88 och 89. I detta mål slog domstolen fast att kommissionens skyldighet att lämna en motivering för att komma fram till att det förelåg en risk för snedvridding av konkurrensen i ett beslut om statligt stöd uppfylldes genom en förklaring i allmänna ordalag att åtgärden gav en betydande fördel för mottagarna jämfört med deras konkurrenter och att den sannolikt skulle gynna särskilt företag som ägnade sig åt handel mellan medlemsstater. Domstolen ansåg att kommissionen inte var "skyldig att gå in mer på detalj i detta avseende".

82. Jag vill tillägga att Azorernas relativt ringa geografiska storlek inte är avgörande här. Domstolen har konsekvent anfört att "Det förhållandet att ett stöd är av relativt ringa storlek eller att det mottagande företaget är relativt litet utesluter inte *a priori* att handeln mellan medlemsstaterna kan påverkas."⁵⁸

83. Jag anser därför att talan inte kan bifallas på Republiken Portugals andra grund.

C — Uppenbart fel vid bedömningen vid tillämpning av artikel 87.3 a EG på sektorerna för finansiella tjänster och koncern-tjänster

84. Republiken Portugals yrkande i sista hand är att kommissionen, när den kom fram till att nedsättningarna av skattesatsen inte medförde rätt till undantag enligt artikel 87.3 a i den mån de var tillämpliga på sektorerna för finansiella tjänster och koncern-tjänster, gjorde ett uppenbart fel vid bedömningen och åsidosatte principerna om god förvaltningssed, likabehandling och proportionalitet, i strid mot artikel 299.2 EG. Enligt

Republiken Portugal kan finansbolag vara föremål för exakt samma extra kostnader till följd av Azorernas geografiska förhållanden och bör därför behandlas på samma sätt.

85. För att bedöma detta argument vill jag först erinra om att kommissionen vid bedömningen av huruvida en åtgärd omfattas av ett av undantagen till artikel 87.1 EG har ett betydande utrymme för skönsmässig bedömning, till följd av de ekonomiska och sociala utvärderingar som ingår som en del av beslutet. I sin prövning av rättsenligheten måste domstolen därför inskränka sig till att avgöra huruvida kommissionen har över-skridit sitt utrymme för skönsmässig bedömning genom en snedvridning eller ett uppenbart fel vid bedömningen av omständigheterna eller genom maktmissbruk eller åsidosättande av handläggningsregler.⁵⁹

86. Med detta i åtanke går jag vidare till att beakta förutsättningarna för undantag enligt artikel 87.3 a. Såsom anges i kommissionens riktlinjer för regionalt stöd är driftstöd — det vill säga stöd som är avsett att minska ett företags löpande kostnader, vilket uppenbart innefattar nedsättningar av skattesatser — i princip förbjudet. Undantag kan dock beviljas för regioner som omfattas av undantaget i artikel 87.3 a EG "under förutsättning att det är motiverat på grundval av stödets art och dess bidrag till den regionala utvecklingen och under förutsättning att dess nivå står i

⁵⁸ — Domen i målet Italien mot kommissionen (ovan fotnot 24), punkt 86, dom av den 14 september 1994 i de förenade målen C-278/92, C-279/92 och C-280/92, Spanien mot kommissionen (REG 1994, s. I-4103), punkt 42.

⁵⁹ — Se exempelvis dom av den 15 juni 1993 i mål C-225/91, Matra mot kommissionen (REG 1993, s. I-3202), punkt 24.

förhållande till de handikapp som det är avsett att kompensera för".⁶⁰ I riktlinjerna anges också att i de regioner i de yttersta områdena som omfattas av undantaget i artikel 87.3 a och 87.3 c EG får stöd som är "avsedda att delvis kompensera för merkostnader för transport" tillåtas "under förutsättning att särskilda villkor uppfylls".⁶¹ Det ankommer emellertid på medlemsstaten att visa att dessa merkostnader förekommer och att bestämma deras omfattning.

88. Det är, som Republiken Portugal har påpekat, riktigt att kommissionen när den fattade detta beslut var beredd att acceptera bevisning för ytterligare kostnader för företag i den regionala ekonomin som helhet, utan att dessa kostnader fördelades per sektor, men i kontrast till detta för den finansiella sektorn insisterade kommissionen på "kvantifierade upplysningar som skulle göra det möjligt att objektivt mäta de merkostnader som åsamkas de finansbolag som är skattepliktiga på Azorerna", vilka Republiken Portugal inte kunde lämna.

87. I förevarande mål kom kommissionen fram till slutsatsen att sektorerna för finansiella tjänster och koncerntjänster skulle uteslutas från undantaget efter att i samband med artikel 299.2 EG ha medgett att de regionala marknadernas blygsamma storlek och Azorernas geografiska läge innebar att möjligheten att uppnå stordriftsfördelar var avsevärt begränsad för företag med skattemässig hemvist där, vilka omfattades av ytterligare betydande kostnader vad gäller produktion och tillgång till marknader.⁶² En grundlig analys baserad på dessa faktorer ledde kommissionen att besluta att icke-finansbolag omfattades av artikel 87.3 a EG.

89. Jag anser emellertid inte att denna inställning utgör ett uppenbart fel i kommissionens bedömning. Såsom har angetts ovan är det medlemsstaten som bär bevisbördan för att det ifrågasatta stödet är berättigat och proportionellt jämfört med de regionala företagens faktiska ytterligare kostnader. Trots att kommissionen kan ha beslutat att godta globala siffror tvärs över sektorerna för icke-finansiella sektorer hade den i princip rätt att kräva separata konkreta bevis på dessa kostnader för den finansiella sektorn, särskilt eftersom den ekonometrisk undersökning som Portugal ingett för att styrka dessa kostnader inte omfattade den finansiella sektorn. Republiken Portugal har inte förnekat att den underlät att lämna sådan separat bevisning under kommissionens utredning.⁶³

60 — Riktlinjerna om regionalt stöd, punkt 4.15.

61 — Riktlinjerna om regionalt stöd, punkt 4.16.

62 — Beslutet, punkt 36.

63 — Se beslutet punkt 18: "När det gäller bristen på företag från den finansiella sektorn i urvalet begränsade sig de portugisiska myndigheterna till att förklara detta med bristen på statistiska uppgifter inom denna sektor, och medgav således att man med avseende på dessa verksamheter inte entydigt kan visa att nedsättningarna av inkomstskattesatserna till sin art och omfattning skulle kunna lösa de särskilda problemen i regionen Azorerna."

90. Av dessa skäl bör domstolen inte heller bifalla Republiken Portugals tredjehandsyrkande.

VII — Förslag till avgörande

91. Jag föreslår därför att domstolen

- 1) ogillar talan om ogiltigförklaring av 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,
- 2) förplikta Republiken Portugal att ersätta kommissionens rättegångskostnad, och
- 3) förplikta intervenienterna att bära sina egna rättegångskostnader.