

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

18. juli 2013 (*)

»Statsstøtte – artikel 107 TEUF og 108 TEUF – betingelsen om »selektivitet« – forordning (EF) nr. 659/1999 – artikel 1, litra b), nr. i) – eksisterende støtte – national lovgivning vedrørende selskabsskat – fradragsret for tab – manglende fradragsret i tilfælde af ejerskifte – tilladelse til fravigelser – skattemyndighedernes skønsbeføjelse«

I sag C-6/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Korkein hallinto-oikeus (Finland) ved afgørelse af 30. december 2011, indgået til Domstolen den 3. januar 2012, i sagen:

P Oy

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz, og dommerne A. Rosas, E. Juhász (refererende dommer), D. Šváby og C. Vajda,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: fuldmægtig M. Aleksejev,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 22. november 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

- P Oy ved asianajaja O.A. Haapaniemi
- den finske regering ved J. Heliskoski og S. Hartikainen, som befuldmægtigede
- den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved I. Koskinen, R. Lyal og T. Maxian Rusche, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 7. februar 2013,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af de relevante EU-retlige bestemmelser vedrørende statsstøtte.

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem P Oy (herefter »P«) og de nationale myndigheder, som er kompetente på området for selskabsskat, vedrørende disse myndigheders

afslag på at give selskabet ret til fradrag for tab inden for et skatteår, som det havde lidt, hvilket i princippet var fastsat i den gældende nationale lovgivning, og overførslen af disse tab til de følgende skatteår.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel [108 TEUF] (EFT L 83, s. 1) bestemmer i artikel 1 med overskriften »Definitioner«:

»I denne forordning forstås ved:

[...]

b) »eksisterende støtte«

i) med forbehold af artikel 144 og 172 i [akten vedrørende vilkårene for Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (EFT 1994 C 241, s. 21, og EFT 1995 L 1, s. 1), herefter »tiltrædelsesakten«, enhver form for støtte, der eksisterede inden traktatens ikrafttræden i den pågældende medlemsstat, dvs. støtteordninger og individuel støtte, som var trådt i kraft før og er blevet fortsat efter traktatens ikrafttræden

[...]«

Finsk ret

4 Lov nr. 1535/1992 af 30. december 1992 Tuloverolaki (lov om indkomstskat, herefter »TVL«) bestemmer i § 117 med overskriften »Tab og fradrag for tab«:

»Konstaterede tab skal fradrages i de følgende års indkomst som angivet i denne afdeling.

Tab fradrages i den rækkefølge, hvori de er opstået.«

5 Lovens § 119 med overskriften »Tab i forbindelse med erhvervsvirksomhed og landbrug« har følgende ordlyd:

»Tab i forbindelse med erhvervsvirksomhed og landbrug inden for et skatteår skal fradrages i overskud af erhvervsvirksomheden og landbrugsvirksomheden for de følgende ti skatteår i takt med, at dette overskud opnås.

Ved tab i forbindelse med erhvervsvirksomhed forstås størrelsen af tab beregnet i henhold til laki elinkeinotulon verottamisesta (lov om beskatning af indkomst fra erhvervsvirksomhed) [...]«

6 Samme lovs § 122 med overskriften »Virkningerne af ejerskifte på fradragsretten for tab« bestemmer i stk. 1, at selskabers tab ikke kan fradrages, hvis over halvdelen af aktierne eller andelene på grund af anden erhvervelse end arv eller testamente har skiftet ejer, eller hvis halvdelen af medlemmerne er blevet udskiftet med nye, i eller efter tabsåret.

7 TVL's § 122, stk. 3, bestemmer, at det kompetente skattecenter uanset stk. 1 af særlige årsager efter ansøgning kan tillade, at tab fradrages, hvis det er nødvendigt af hensyn til selskabets fortsatte virksomhed.

8 Med henblik på afklaring af bestemmelsen i TVL's § 122, stk. 3, og for at ensrette den administrative praksis har det finske skattegeneraldirektorat den 14. februar 1996 offentliggjort vejledningskrivelse nr. 634/348/96, hvis relevante bestemmelser lyder således:

»2. Fremgangsmåden med tilladelse til fravigelse

2.1. Betingelser for tilladelse

I overensstemmelse med TVL's § 122 kan et [selskab] efter ansøgning få tilladelse til at fradrage konstaterede tab, hvis det er nødvendigt af hensyn til selskabets fortsatte virksomhed.

Særlige årsager kan bl.a. være:

- overdragelse i forbindelse med generationsskifte
- salg af virksomheden til medarbejderne
- køb af passivt nyt selskab
- interne ændringer i en koncerns ejerforhold
- ændringer i ejerforholdene i forbindelse med virksomhedens saneringsprogram
- særlige beskæftigelsesvirkninger og
- ændringer i børsnoterede virksomheders ejerforhold.

2.1.1. Særlige hensyn

Formålet med bestemmelserne i TVL's § 122 er at forhindre, at tabsgivende virksomheder bliver til en handelsvare. Hvis ejerskiftet ikke har sådanne kendetegn, kan der gives tilladelse til at anvende tabene.

[...]

2.1.2. Fortsættelse af virksomheden

Tilladelsen til at anvende tab kan gives, når fradraget af tab er nødvendigt for fortsættelsen af selskabets virksomhed. En absolut betingelse kan være, at [selskabet] skal fortsætte sin aktivitet efter ejerskiftet. Hvis [selskabet] i praksis bringer sin virksomhed til ophør, og dets værdi nærmest baseres på konstaterede tab, kan der ikke gives tilladelse til fravigelsen.«

9 Cirkulære nr. 2/1999 offentliggjort af det finske skattegeneraldirektorat den 17. februar 1999 angiver som særlig årsag desuden udvidelse af virksomheden ved virksomhedsopkøb.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 Det fremgår af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at P, et selskab, som er stiftet i 1998, den 3. september 2008 ansøgte de kompetente skattemyndigheder om tilladelse i henhold til TVL's § 122, stk. 3, til at fradrage tab, som selskabet havde lidt i skatteårene 1998-2004, på trods af det ejerskifte, som havde fundet sted i august 2004. Selskabets økonomiske virksomhed fortsatte efter ejerskiftet, ligesom den fortsatte efter de efterfølgende ejerskifter. Den kompetente skattemyndighed gav afslag på denne ansøgning den 24. oktober 2008 med den begrundelse, at P ikke havde godtgjort særlige årsager til, at tildeling af denne tilladelse var begrundet på trods af

de ejerskifter, der havde fundet sted.

11 Ved afgørelse af 2. december 2009 frifandt Helsingin hallinto-oikeus (forvaltningsretten i Helsinki) skattemyndigheden i det af P anlagte søgsmål af samme grunde som anført af den kompetente skattemyndighed. P indbragte denne afgørelse for Korkein hallinto-oikeus, som i det væsentlige rejste spørgsmålet, om de EU-retlige bestemmelser om statsstøtte, og særligt kriteriet om selektivitet, fortolket i lyset af den skønsbeføjelse, som den pågældende skattemyndighed råder over, er til hinder for vedtagelsen af en beslutning, hvorved et selskab gives tilladelse til fradrag for tab, på trods af dets ejerskifte, for så vidt som denne foranstaltning ikke er blevet behørigt meddelt Kommissionen i henhold til artikel 108, stk. 3, TEUF.

12 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at for at afgøre, om en foranstaltning er selektiv, skal det undersøges, om denne foranstaltning inden for et bestemt retssystem udgør en fordel for visse virksomheder i forhold til andre, der befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation. Afgrænsningen af denne referenceramme er af stigende betydning i forbindelse med fiskale foranstaltninger, da selve tilstedeværelsen af en fordel ikke kan fastslås, medmindre der foretages en vurdering af, hvad der udgør en såkaldt »normal« beskatning.

13 Den forelæggende ret har anført, at der findes to muligheder for så vidt angår afgrænsningen af denne referenceramme. Ifølge den første mulighed udgøres rammen af hovedreglen om overførsel af tab fastsat i TVL's § 117 og §119. Ifølge denne regel fører tilladelse til fravigelse i tilfælde af ejerskifte ikke til en mere fordelagtig situation for det selskab, der drager fordel heraf, end hvad der er fastsat i hovedreglen. Ifølge den anden mulighed udgøres referencerammen af bestemmelsen i TVL's § 122, stk. 1, hvorefter tab ikke kan fradrages efter et ejerskifte. I forhold til denne referenceramme giver undtagelsen i TVL's § 122, stk. 3, skattemyndigheden en skønsbeføjelse, som kan sætte det selskab, der får tilladelse til at fravige, i en mere gunstig situation end den, som et selskab, der ikke får tilladelse til at fradrage efter godkendelsesproceduren, befinder sig i.

14 Den forelæggende ret har ligeledes anført, at ifølge Domstolens faste praksis kan statslige foranstaltninger, som indfører en differentiering mellem virksomheder, og som følgelig a priori er selektive, være begrundede, når denne differentiering følger af arten eller opbygningen af den ordning, som den indgår i. Retten har i denne forbindelse anført, at det skattesystem, der er fastsat ved den i hovedsagen omhandlede lovgivning, tilsigter at undgå, at selskabers tab gøres til genstand for handel eller misbrug. Denne risiko vedrører særligt passive virksomheder, der har lidt tab, som andre selskaber på forskellig måde kan have interesse i at opkøbe for at fradrage disse tab i deres eget overskud. Den skønsbeføjelse, som skattemyndigheden i det foreliggende tilfælde råder over, kan betragtes inden for rammerne af denne skatteordning i sin helhed, hvis formål er at tildele fordelene af at kunne fradrage tab i alle de tilfælde, hvor der ikke er godtgjort en risiko for misbrug.

15 Under disse omstændigheder har Korkein hallinto-oikeus besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal betingelsen vedrørende selektivitet i artikel 107, stk. 1, TEUF i forbindelse med en procedure for godkendelse i medfør af [TVL's] § 122, stk. 3, fortolkes således, at den udgør en hindring for at godkende fradragsret i ejerskiftesituationer uden at følge proceduren i artikel 108, stk. 3, sidste punktum, TEUF?

2) Skal man ved fortolkningen af betingelsen vedrørende selektivitet i forbindelse med definering af referencegruppe tage hensyn til den hovedregel i [TVL's] § 117 og § 119, ifølge hvilken et selskab kan fradrage konstaterede tab, eller skal man ved fortolkningen af betingelsen vedrørende selektivitet tage hensyn til lovgivningen vedrørende ejerskiftesituationer?

3) Hvis betingelsen vedrørende selektivitet i artikel 107 TEUF som udgangspunkt anses for opfyldt, kan et system som omhandlet i [TVL's] § 122, stk. 3, da betragtes som begrundet, fordi der er tale om en i skattesystemet indbygget mekanisme, der skal forhindre f.eks. skatteunddragelse?

4) Ved vurderingen af en objektiv begrundelse og det forhold, om der i det pågældende skattesystem er en indbygget mekanisme, hvilken betydning skal omfanget af myndighedernes skønsbeføjelse da tillægges? Er det for en i skattesystemet indbygget mekanisme en forudsætning, at lovudøveren ikke har nogen skønsbeføjelse, og at anvendelsesbetingelserne for undtagelsen i lovgivningen er nøje fastsat?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Andet til fjerde spørgsmål

16 Med andet til fjerde spørgsmål, der behandles samlet og først, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om en skatteordning som den, der fremgår af TVL's § 122, stk. 1 og 3, opfylder betingelserne for selektivitet som et element i begrebet »statsstøtte« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 107, stk. 1, TEUF, og i tilfælde af en bekræftende besvarelse, om undtagelsen i denne bestemmelses stk. 3 er begrundet på grund af den omstændighed, at den er uadskilleligt forbundet med selve skatteordningens karakter. Den forelæggende ret ønsker ligeledes oplysning fra Domstolen om, hvilken betydning rækkevidden af de kompetente myndigheders skønsbeføjelse kan have ved anvendelse af ordningen.

17 Det skal indledningsvis bemærkes, at artikel 107, stk. 1, TEUF i princippet forbyder støtte, som består i at »begunstige visse virksomheder eller visse produktioner«, dvs. selektiv støtte.

18 En foranstaltning, hvorved offentlige myndigheder indrømmer visse virksomheder en fordelagtig skattemæssig behandling, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de berettigede en gunstigere økonomisk stilling end andre skattepligtige, udgør statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Fordele, der følger af en generel foranstaltning, som finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende, udgør derimod ikke statsstøtte som omhandlet i artikel 107 TEUF (dom af 15.11.2011, forenede sager C-106/09 P og C-107/09 P, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 11113, præmis 72, 73 og den deri nævnte retspraksis).

19 Ifølge Domstolens faste praksis er det en forudsætning for, at en national skatteforanstaltning kan betegnes som »selektiv«, at det først identificeres og undersøges, hvad der er den almindelige eller »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat. Derefter skal den eventuelle selektive karakter af den fordel, der ydes ved den pågældende skatteforanstaltning, vurderes og fastslås i forhold til denne almindelige eller »normale« skatteordning, ved at vise, at denne foranstaltning udgør en undtagelse fra den almindelige ordning, for så vidt som den indfører differentiering mellem de aktører, der i forhold til det formål, der forfølges med den pågældende medlemsstats skattesystem, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation (jf. dom af 8.9.2011, forenede sager C-78/08 – C-80/08, Paint Graphos m.fl., Sml. I, s. 7611, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

20 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at denne kvalificering ikke alene forudsætter kendskab til indholdet af de relevante retsregler, men ligeledes kræver en undersøgelse af disses rækkevidde på grundlag af den administrative og retlige praksis og på grundlag af de oplysninger vedrørende rækkevidden af disse reglers personlige dækning.

21 Da den forelæggende ret ikke har fremsendt alle disse oplysninger, finder Domstolen sig ikke i stand til at tage stilling til denne kvalificering.

22 I henhold til Domstolens praksis opfylder en foranstaltning, som ganske vist udgør en fordel for modtageren, men som er begrundet i karakteren eller opbygningen af den ordning, som den er et led i, ikke betingelsen om selektivitet (dom af 8.11.2001, sag C-143/99, *Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, Sml. I, s. 8365, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis). En foranstaltning, som udgør en undtagelse til anvendelsen af det almindelige skattesystem, kan følgelig være begrundet, hvis den pågældende medlemsstat kan godtgøre, at denne foranstaltning er en direkte følge af de grundlæggende eller ledende principper i dens skattesystem (jf. dommen i sagen *Paint Graphos m.fl.*, præmis 65 og den deri nævnte retspraksis).

23 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at den omstændighed, at der findes en tilladelsesordning, ikke i sig selv udelukker en sådan begrundelse.

24 En begrundelse er således mulig i de tilfælde, hvor den kompetente myndigheds skønsbeføjelse i forbindelse med tilladelsesproceduren er begrænset til en undersøgelse af, om de betingelser, der er fastsat til at tjene et identificerbart skattemæssigt mål, og de kriterier, der skal anvendes af myndigheden, er uadskilleligt forbundet med skatteordningens karakter.

25 Hvad angår den kompetente myndigheds beføjelse følger det af Domstolens praksis, at et skøn, der tillader den pågældende myndighed at vælge de begunstigede eller fastsætte betingelserne for den indrømmende foranstaltning, ikke kan anses for at have en generel karakter (jf. i denne retning dom af 29.6.1999, sag C-256/97, *DM Transport*, Sml. I, s. 3913, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

26 Anvendelsen af en tilladelsesordning, som giver mulighed for at fremføre tab til de følgende skatteår, som den i hovedsagen omhandlede, kan således i princippet ikke betragtes som selektiv, hvis de kompetente myndigheder – når de skal træffe afgørelse om udfaldet af en ansøgning om tilladelse – alene råder over en skønsbeføjelse, som er afgrænset af objektive kriterier, der ikke har noget at gøre med den skatteordning, der er fastlagt ved den omhandlede lovgivning, såsom formålet om at undgå handel med tab.

27 Hvis de kompetente myndigheder derimod råder over en vid skønsbeføjelse til at afgøre, hvem der kan drage fordel af ordningen og betingelserne for den indrømmende foranstaltning, på grundlag af kriterier, der ikke har noget at gøre med skatteordningen, såsom bevarelse af arbejdspladser, skal udøvelsen af denne beføjelse betragtes som en begunstiging af »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyn til det forfulgte formål befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation (jf. i denne retning dommen i sagen *Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige*, præmis 75).

28 Det fremgår i denne forbindelse af forelæggelsesafgørelsen, at det finske skattegeneraldirektorat har udstedt en vejledningsskrivelse, nævnt i denne doms præmis 8, hvori der som »særlige årsager« til at tillade fravigelse af forbuddet mod at fradrage tab bl.a. nævnes særlige beskæftigelsesvirkninger.

29 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Domstolen har fastslået, at anvendelsen af en politik om regional udvikling eller socialt sammenhold ikke i sig selv er tilstrækkeligt til, at en foranstaltning, der er vedtaget som led i denne politik, anses for begrundet ud fra arten og opbygningen af den nationale skatteordning (jf. i denne retning dom af 6.9.2006, sag C-88/03, Portugal mod Kommissionen, Sml. I, s. 7115, præmis 82).

30 Skønt det i denne henseende fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at vejledningsskrivelsen ikke er retligt bindende, skal det bemærkes, at hvis den kompetente myndighed skulle kunne afgøre, hvem der kan drage fordel af at kunne fradrage tab på grundlag af kriterier, der ikke har noget at gøre med skatteordningen, såsom opretholdelse af beskæftigelsen, ville en sådan udøvelse af skønsbeføjelsen anses for at begunstige »visse virksomheder eller visse produkter« i forhold til andre, der, henset til det forfulgte formål, befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation.

31 Domstolen råder imidlertid ikke over tilstrækkelige oplysninger til at vurdere, om den eventuelt selektive karakter af den i hovedsagen omhandlede skatteordning er begrundet.

32 Under disse omstændigheder skal andet til fjerde spørgsmål besvares med, at en skatteordning, som den i hovedsagen omhandlede, kan opfylde betingelsen om selektivitet som et element i begrebet »statsstøtte« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 107, stk. 1, TEUF, hvis det skulle blive godtgjort, at referenceordningen, dvs. den »normale« ordning, udgøres af det forbud mod at fradrage tab i tilfælde af ejerskifte, som fremgår af TVL's § 122, stk. 1, i forhold til hvilken den ordning med tilladelse, som fremgår af denne bestemmelses stk. 3, udgør en undtagelse. En sådan ordning kan være begrundet ud fra arten og den almindelige opbygning af den ordning, den indgår i, idet denne begrundelse udelukker, at den kompetente nationale myndighed har en skønsbeføjelse i forbindelse med tilladelse til at fravige forbuddet mod at fradrage tab, der giver myndigheden mulighed for at lægge kriterier, der ikke har noget at gøre med skatteordningen, til grund for sine beslutninger om tilladelser. Domstolen råder imidlertid ikke over tilstrækkelige oplysninger til at tage endelig stilling til disse kvalificeringer.

33 Det bemærkes i øvrigt, at selektiviteten alene er et af de elementer, der gør statsstøtte uforenelig med det indre marked. Da der ikke foreligger oplysninger herom, gøres spørgsmålet om de øvrige elementer ikke til genstand for Domstolens undersøgelse.

Første spørgsmål

34 Med første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om forbuddet mod at gennemføre støtteprojekter i artikel 109, stk. 3, TEUF er til hinder for anvendelsen af den skatteordning, der er fastsat ved TVL's § 122, stk. 1 og 3.

35 Hvad angår kontrollen med medlemsstaternes overholdelse af deres forpligtelser i henhold til artikel 107 TEUF og 108 TEUF henvises til ordningen i henhold til sidstnævnte bestemmelse og de beføjelser og det ansvar, som herved er tillagt henholdsvis Kommissionen og medlemsstaterne.

36 Artikel 108 TEUF indfører særskilte procedurer alt efter, om der er tale om eksisterende eller ny støtte. Mens ny støtte i henhold til artikel 108, stk. 3, TEUF på forhånd skal meddeles Kommissionen og ikke kan gennemføres, før proceduren har ført til en endelig beslutning, kan eksisterende støtte i medfør af artikel 108, stk. 1, TEUF løbende gennemføres, for så vidt som Kommissionen ikke har fastslået dens uforenelighed (dom af 29.11.2012, sag C-262/11, Kremikovtzi, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

37 Inden for rammerne af denne kontrolordning er Kommissionen og de nationale retter tillagt forskelligt ansvar og forskellige beføjelser (dom af 9.8.1994, sag C-44/93, *Namur-Les assurances du crédit*, Sml. I, s. 3829, præmis 14).

38 Disse retter kan få forelagt tvister, som indebærer, at de skal fortolke og anvende det i artikel 107, stk. 1, TEUF omhandlede støttebegreb, navnlig for at fastslå, om en statslig foranstaltning, som er indført uden iagttagelse af den forudgående kontrolprocedure efter artikel 108, stk. 3, TEUF, skulle have været underkastet denne procedure. Derimod er de ikke kompetente til at træffe afgørelse om en statsstøttes forenelighed med det indre marked (dom af 18.7.2007, sag C-119/05, *Lucchini*, Sml. I, s. 6199, præmis 50, 51 og den deri nævnte retspraksis).

39 Mens Kommissionen skal undersøge foreneligheden af den planlagte støtte med det indre marked, selv i tilfælde hvor medlemsstaten har tilsidesat forbuddet i artikel 108, stk. 3, sidste punktum, TEUF mod at gennemføre støtteforanstaltninger, er de nationale retters opgave i en sådan situation alene, indtil Kommissionen vedtager sin endelige beslutning, at beskytte borgernes rettigheder i tilfælde, hvor de statslige myndigheder tilsidesætter dette forbud (jf. i denne retning dom af 12.2.2008, sag C-199/06, *CELF og ministre de la Culture et de la Communication*, Sml. I, s. 469, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

40 For så vidt angår eksisterende støtteordninger bemærkes, at Kommissionen i henhold til artikel 108, stk. 1, TEUF har beføjelse til at foretage en løbende undersøgelse sammen med medlemsstaterne. Denne undersøgelse kan føre til, at Kommissionen foreslår den berørte medlemsstat sådanne foranstaltninger, som fællesmarkedets funktion eller gradvise udvikling kræver, og i givet fald beslutter at en støtte, som den finder uforenelig med det indre marked, skal ophæves eller ændres.

41 Disse støtteforanstaltninger skal anses for lovlige, så længe Kommissionen ikke har fastslået, at de er uforenelige med det indre marked (dom af 18.11.2010, sag C-322/09 P, *NDSHT mod Kommissionen*, Sml. I, s. 11911, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis). Under sådanne omstændigheder giver artikel 108, stk. 3, TEUF ikke de nationale retter kompetence til at forbyde gennemførelsen af en eksisterende støtte.

42 Ifølge artikel 1, litra b), nr. i), i forordning nr. 659/1999 forstås ved »eksisterende støtte« – med forbehold af artikel 144 og 172 i akten vedrørende Østrigs, Finlands og Sveriges tiltrædelse – enhver form for støtte, der eksisterede inden traktatens ikrafttræden i den pågældende medlemsstat, dvs. støtteordninger og individuel støtte, som var trådt i kraft før og er blevet fortsat efter traktatens ikrafttræden.

43 Ifølge de oplysninger, der indgår i de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, og som den finske regering og Kommissionen har fremhævet, blev den ordning, der er fastsat i TVL's § 122, stk. 1 og 3, indført før ikrafttrædelsen, den 1. januar 1994, af aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (EFT 1994 L 1, s. 3), og blev fortsat anvendt efter denne dato. Republikken Finland tiltrådte Den Europæiske Union den 1. januar 1995.

44 I overensstemmelse med det, som Kommissionen har anført, er de omstændigheder, som er fastsat i artikel 144 og 172 i tiltrædelsesakten, hvorefter artikel 1, litra b), nr. i), i forordning nr. 659/1999 vedrørende definitionen af begrebet »eksisterende støtte« ikke skal finde anvendelse, i øvrigt ikke relevante i den foreliggende sag.

45 Det skal bemærkes, at ændringen af gennemførelsesbestemmelserne til en støtteordning under visse omstændigheder kan føre til, at en sådan støtteordning kvalificeres som ny støtte.

46 Det påhviler den forelæggende ret at undersøge, om gennemførelsesbestemmelserne til den i hovedsagen omhandlede ordning er blevet ændret.

47 Hvis det skulle vise sig, at de eventuelle ændringer har haft til følge, at ordningens rækkevidde er blevet udvidet, kan det være nødvendigt at fastslå, at det drejer sig om en ny støtte, som har til følge, at anmeldelsespligten i artikel 108, stk. 3, TEUF skal finde anvendelse.

48 Følgelig skal første spørgsmål besvares med, at artikel 108, stk. 3, TEUF ikke er til hinder for, at en skatteordning som den, der er fastsat ved TVL's § 122, stk. 1 og 3, i det tilfælde, hvor den skal kvalificeres som »statsstøtte«, fortsat – som følge af sin karakter af »eksisterende støtte« – anvendes i den medlemsstat, der har indført denne skatteordning, med forbehold for Kommissionens kompetence i henhold til denne artikel 108, stk. 3, TEUF.

Sagens omkostninger

49 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

1) **En skatteordning, som den i hovedsagen omhandlede, kan opfylde betingelsen om selektivitet som et element i begrebet »statsstøtte« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 107, stk. 1, TEUF, hvis det skulle blive godtgjort, at referenceordningen, dvs. den »normale« ordning, udgøres af det forbud mod at fradrage tab i tilfælde af ejerskifte, som fremgår af § 122, stk. 1, i lov nr. 1535/1992 af 30. december 1992 om indkomstskat (Tuloverolakis) i forhold til hvilken den ordning med tilladelse, som fremgår af denne bestemmelses stk. 3, ville udgøre en undtagelse. En sådan ordning kan være begrundet ud fra arten og den almindelige opbygning af den ordning, den indgår i, idet denne begrundelse udelukker, at den kompetente nationale myndighed har en skønsmæssig beføjelse i forbindelse med tilladelse til at fravige forbuddet mod at fradrage tab, der giver myndigheden mulighed for at lægge kriterier, der ikke har noget at gøre med skatteordningen, til grund for sine beslutninger om tilladelser. Domstolen råder imidlertid ikke over tilstrækkelige oplysninger til at tage endelig stilling til disse kvalificeringer.**

2) **Artikel 108, stk. 3, TEUF ikke er til hinder for, at en skatteordning som den, der er fastsat ved § 122, stk. 1 og 3, i lov nr. 1535/1992 i det tilfælde, hvor den skal kvalificeres som »statsstøtte«, fortsat – som følge af sin karakter af »eksisterende støtte« – anvendes i den medlemsstat, der har indført denne skatteordning, med forbehold for Europa-Kommissionens kompetence i henhold til denne artikel 108, stk. 3, TEUF.**

Underskrifter

* Processprog: finsk.