

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2013. július 18.(\*)

„Állami támogatások – EUMSZ 107. cikk és EUMSZ 108. cikk – A »szelektivitás« feltétele – 659/1999/EK rendelet – Az 1. cikk b) pontjának i. alpontja – Létező támogatás – A társasági adóra vonatkozó nemzeti szabályozás – A keletkezett veszteségek levonhatósága – A levonhatóság kizárása tulajdonosváltás esetén – Eltérések engedélyezése – Az adóhatóság mérlegelési jogköre”

A C-6/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Korkein hallinto-oikeus (Finnország) a Bírósághoz 2012. január 3-án érkezett, 2011. december 30-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **P Oy**

ügyében folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: T. von Danwitz tanácselnök, A. Rosas, Juhász E. (előadó), D. Šváby és C. Vajda bírák,

előtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2012. november 22-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a P Oy képviselőjében O. A. Haapaniemi asianajaja,
- a finn kormány képviselőjében J. Heliskoski és S. Hartikainen, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviselőjében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében I. Koskinen, R. Lyal és T. Maxian Rusche, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2013. február 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

### **Ítéletet**

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az uniós jog állami támogatásokra vonatkozó releváns rendelkezéseinek értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a P Oy (a továbbiakban: P) és a társasági adó területén illetékes nemzeti hatóságok között azzal kapcsolatban folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, hogy a hatóságok a P-től megtagadták az adott évben történt veszteségeknek az alkalmazandó nemzeti

szabályozás által f?szabály szerint el?írt levonhatóságára vonatkozó kedvezményben való részesülést és e veszteségeknek a következ? évekre való átvitelét.

## Jogi háttér

### *Az uniós jog*

3 Az EUMSZ 108. cikk alkalmazására vonatkozó részletes szabályok megállapításáról szóló, 1999. március 22-i 659/1999/EK tanácsi rendelet (HL L 83., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 8. fejezet, 1. kötet, 339. o.) „Fogalommeghatározások” cím? 1. cikkében kimondja:

„E rendelet alkalmazásában:

[...]

b) »létez? támogatás«:

i. [az Osztrák Köztársaság, a Finn Köztársaság és a Svéd Királyság csatlakozásának feltételeir?l, valamint az Európai Unió alapját képez? szerz?dések kiigazításáról szóló okmány (HL 1994. C 241., 21. o. és HL 1995. L 1., 1. o.; a továbbiakban: csatlakozási okmány)] 144. és 172. cikke sérelme nélkül, minden támogatás, amely a Szerz?désnek az érintett tagállamokban történ? hatálybalépését megelőz?en már létezett, vagyis az olyan támogatási programok és egyedi támogatások, amelyeket a Szerz?dés hatálybalépése el?tt vezettek be, és azt követ?en is alkalmazhatók;

[...]

### *A finn jog*

4 A jövedelemadóról szóló, 1992. december 30-i 1535/1992. sz. törvény (Tuloverolaki, a továbbiakban: TVL) „Veszteségek és levonásuk” cím? 117. §-a kimondja:

„A megállapított veszteségek e rész rendelkezéseivel összhangban vonhatók le a következ? évek eredményéb?l.

A veszteségeket keletkezésük sorrendjében kell levonni.”

5 E törvény „Gazdasági vagy mez?gazdasági tevékenységb?l ered? veszteségek” cím? 119. §-a a következ?képpen rendelkezik:

„Az adóév során gazdasági vagy mez?gazdasági tevékenységb?l származó veszteségek levonhatók a következ? tíz év során a gazdasági vagy mez?gazdasági tevékenységgel elért eredményb?l, amennyiben ilyen eredmény keletkezik.

A gazdasági tevékenységb?l származó veszteségek alatt a veszteségeknek a szakmai tevékenységb?l származó jövedelmet terhel? adóról szóló törvény (laki elinkeinotulon verottamisesta) szerint kiszámított összege értend? [...]

6 Ugyanezen törvény „A tulajdonosváltásnak a veszteségek levonhatóságára való hatása” cím? 122. §-ának (1) bekezdése kimondja, hogy nem vonhatók le a társaságot ért veszteségek, ha a veszteséges adóévben vagy azt követ?en a részesedések vagy részvények több mint fele – törvényes vagy végintézkedésen alapuló öröklés esetét kivéve – új tulajdonoshoz került, vagy ha e társaság tagjainak több mint fele kicserél?dött.

7 A TVL említett 122. §-ának (3) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az (1) bekezdésben

foglaltaktól eltérően az illetékes adóközpont kivételes okokból, ha ezt a társaság tevékenységének folytatása megköveteli, kérelemre engedélyezheti a veszteségek levonását.

8 A TVL 122. §-ának (3) bekezdésében foglalt rendelkezés magyarázata és a közigazgatási gyakorlatok összehangolása érdekében a Verohallitus (finn adóügyi főigazgatóság) 1996. február 14-én közzétette a 634/348/96. sz. iránymutatást, amelynek releváns rendelkezései a következők:

„2. Az eltérés engedélyezésére vonatkozó eljárás

2.1. Az engedélyezés feltételei

A TVL 122. §-ának megfelelően valamely [társaság] kérelemre engedélyt kaphat a megállapított veszteségek levonására, amennyiben ez a tevékenységének folytatásához szükséges.

Kivételes oknak tekinthető különösen:

- a generációváltással összefüggő átruházás;
- a vállalkozás munkavállalók részére történő értékesítése;
- tevékenységet még nem folytató új vállalkozás megvásárlása;
- a vállalatcsoporton belüli tulajdonosváltás;
- a szanálási tervvel összefüggő tulajdonosváltás;
- a foglalkoztatásra gyakorolt különleges hatások, és
- a tőzsdén jegyzett társaságok tulajdonosváltása.

2.1.1. Különös feltételek

A TVL 122. §-a rendelkezéseinek célja annak elkerülése, hogy a veszteséges vállalkozások árucikké válhassanak. Amennyiben a vállalkozás tulajdonosváltása nem bír az említett jellemzőkkel, a veszteségek levonása engedélyezhető.

[...]

2.1.2 A tevékenység folytatása

Engedélyezhető a veszteségek levonása, amennyiben a levonás a [társaság] tevékenységének folytatásához szükséges. Abszolút feltétel lehet az, hogy a [társaság] a tevékenységét a tulajdonosváltást követően is folytassa. Amennyiben a [társaság] gyakorlatilag megszüntette tevékenységét, és értéke lényegében a megállapított veszteségeken alapul, az eltérés engedélyezése nem indokolt.”

9 A finn adóügyi főigazgatóság által 1999. február 17-én közzétett 2/1999. sz. körlevél kivételes okként megemlíti a tevékenység vállalkozások felvásárlása útján történő kiterjesztését is.

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

10 A Bírósághoz benyújtott ügyiratokból kitűnik, hogy az 1998-ban alapított P társaság 2008. szeptember 3-án kérte, hogy az illetékes adóhatóság a TVL 122. §-a (3) bekezdésének megfelelően biztosítsa számára az 1998-tól 2004-ig terjedő évek során történt veszteségek levonására vonatkozó kedvezményben való részesülést, annak ellenére, hogy 2004

augusztusában tulajdonosváltásra került sor. A vállalkozás e tulajdonosváltást, valamint a későbbi tulajdonosváltásokat követően is folytatta gazdasági tevékenységét. Az illetékes adóhatóság 2008. október 24-én elutasította e kérelmet arra hivatkozva, hogy a P nem bizonyított olyan kivételes okokat, amelyek alapján a bekövetkezett tulajdonosváltások ellenére indokolt lett volna ezen engedély megadása.

11 A Helsingin hallinto-oikeus (helsinki közigazgatási bíróság) a 2009. december 2-i határozatával az illetékes adóhatóság által hivatkozottakkal megegyező okokból elutasította a P keresetét. A P e határozattal szemben fellebbezést nyújtott be a Korkein hallinto-oikeushoz, amely lényegében arra keres választ, hogy az uniós jog állami támogatásokra vonatkozó rendelkezései, és különösen az adóhatóságnak a jelen ügyben rendelkezésére álló mérlegelési jogköre fényében értelmezett szelektivitási kritérium kizárja-e olyan határozat meghozatalát, amely tulajdonosváltás ellenére engedélyezi valamely társaság veszteségeinek levonását, amennyiben ezen intézkedést az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése alapján nem jelentették be megfelelően az Európai Bizottságnak.

12 A kérdést elterjesztő bíróság szerint valamely intézkedés szelektivitásának értékelésekor meg kell vizsgálni, hogy egy adott jogi szabályozás keretén belül ezen intézkedés elnyben részesít-e bizonyos vállalkozásokat olyan más vállalkozásokhoz képest, amelyek hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak. A referenciakeret e célból való meghatározása különös jelentőséggel bír adóintézkedések esetében, mivel magának az elnyeknek a fennállását csupán egy úgynevezett „általános” adóztatáshoz viszonyítva lehet megállapítani.

13 A kérdést elterjesztő bíróság rámutat arra, hogy e referenciakeret meghatározását illetően két lehetőség létezik. Az első lehetőség szerint e keretet a TVL 117. és 119. §-ában elírt, a veszteségek átvitelére vonatkozó általános szabály adhatná. E szabály szerint az eltérés tulajdonosváltás esetén való engedélyezése nem eredményezné azt, hogy a kedvezményezett társaság az általános szabály szerinti helyzettől elnyösebb helyzetbe kerül. A második lehetőség szerint a referenciakeretet a TVL 122. §-ának (1) bekezdésében foglalt szabály adná, amely szerint a veszteségek tulajdonosváltást követően nem vonhatók le. E referenciakerethez képest a TVL 122. §-ának (3) bekezdésében foglalt, eltérést engedő szabály olyan mérlegelési jogkört ruházna az adóhatóságra, amely a kedvezményezett vállalkozást elnyösebb helyzetbe hozhatná azon vállalkozással szemben, amely számára az engedélyezési eljárásban nem biztosították a levonási jogot.

14 A kérdést elterjesztő bíróság kiemeli továbbá, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az olyan állami intézkedések, amelyek vállalkozások között különbségtételt vezetnek be, és ennél fogva eleve szelektívek, igazolhatók, amennyiben e különbségtétel azon rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered, amelynek a részét képezik. E tekintetben megjegyzi, hogy az alapeljárásban szóban forgó szabályozás által bevezetett adórendszer célja annak elkerülése, hogy a vállalkozások veszteségei kereskedelem vagy visszaélés tárgyává váljanak. Ennek veszélye különösen azon veszteséges, nem aktív vállalkozásokat érinti, amelyeket más vállalkozások különböző eszközökkel megpróbálhatnak megszerezni, hogy e veszteségeket saját nyereségükből levonják. Az adóhatóságnak a jelen ügyben rendelkezésre álló mérlegelési jogköre ezen adórendszer egésze keretében vizsgálható, amelynek célja, hogy a veszteségek levonhatóságára vonatkozó kedvezményben való részesülést minden olyan esetben biztosítsa, amikor a visszaélés veszélye nem bizonyított.

15 E megfontolásokra tekintettel a Korkein hallinto-oikeus úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdéséből eredő szelektivitási feltételt a [TVL] 122. §-ának (3) bekezdése szerintihez hasonló engedélyezési eljárás keretében, hogy az

tulajdonosváltás esetén kizárja a veszteségek levonásához való jogot, ha nem tartják tiszteletben az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének utolsó mondata szerinti eljárást?

2) A szelektivitási feltétel értelmezése keretében és különösen a viszonyítási csoport meghatározása során a [TVL] 117. és 119. §-ában szereplő, a megállapított veszteségek levonhatóságára vonatkozó általános szabályt, vagy pedig a tulajdonosváltásra vonatkozó rendelkezéseket kell-e figyelembe venni?

3) Amennyiben az EUMSZ 107. cikk szerinti szelektivitási feltétel eleve teljesítettnek tekintendő, igazolhatónak tekinthető-e a [TVL] 122. §-ának (3) bekezdéséből eredő szabályozás azért, mert az adószabályozás jellegében rejlik – például az adóelkerülés megakadályozásához szükséges – mechanizmusról van szó?

4) Milyen jelentőség tulajdonítandó a hatóságokat megillető mérlegelési jogkör terjedelmének annak megítélése során, hogy fennáll-e esetleg valamely igazoló ok, és hogy az adószabályozás jellegében rejlik mechanizmusról van-e szó? Szükséges-e az adószabályozás jellegében rejlik mechanizmus megállapításához, hogy a jogalkalmazó ne rendelkezzen semmilyen mérlegelési jogkörrel, és az eltérés alkalmazásának feltételeit a törvény pontosan meghatározza?

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések?**

*A másodiktól a negyedikig terjedő kérdésekről*

16 A másodiktól a negyedikig terjedő kérdéseivel, amelyeket együttesen és első helyen kell megvizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy a TVL 122. §-ának (1) és (3) bekezdéséből eredőhöz hasonló adószabályozás teljesíti-e az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatás” fogalmának elemét jelentő szelektivitási feltételt, és igenli válasz esetén, vajon az e rendelkezés (3) bekezdésében előírt kivételt igazolja-e azon tény, hogy e kivétel az adószabályozás jellegében rejlik. A kérdést előterjesztő bíróság továbbá azzal kapcsolatban is felvilágosítást kér a Bíróságtól, hogy e szabályozás alkalmazása során milyen jelentőséggel bírhat az illetékes hatóságok mérlegelési jogkörének terjedelme.

17 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése fősabály szerint tiltja az olyan támogatásokat, amelyek „bizonyos vállalkozások[ra] vagy bizonyos áruk[ra] előnyben részesít[enek]”, azaz a szelektív támogatásokat.

18 Így az az intézkedés, amellyel a hatóságok olyan előnyös adójogi bánásmódot biztosítanak egyes vállalkozásoknak, amely ugyan nem jár együtt állami források átruházásával, de pénzügyileg kedvezőbb helyzetbe hozza a kedvezményezetteket, mint a többi adóalanyt, az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében állami támogatásnak minősül. A valamennyi gazdasági szereplőre megkülönböztetés nélkül alkalmazandó, általános intézkedésből eredő előnyök azonban nem minősülnek az EUMSZ 107. cikk értelmében vett állami támogatásnak (a C-106/09. P. és C-107/09. P. sz., Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság egyesített ügyekben 2011. november 15-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-11113. o.] 72. és 73. pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

19 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint valamely nemzeti adóintézkedés „szelektívnek” minősítéséhez először is előzetleg meg kell határozni és meg kell vizsgálni az érintett tagállamban alkalmazandó közös vagy „általános” adószabályozást. Ehhez a közös vagy „általános” adószabályozáshoz képest kell ezután értékelni és megállapítani a szóban forgó adóintézkedéssel biztosított előny esetleges szelektív jellegét, bizonyítva, hogy ez az intézkedés eltér az említett közös rendszertől, mivel különbséget tesz az e tagállam adórendszere által kitűzött célra tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között (lásd a C-78/08–C-

80/08. sz., Paint Graphos és társai egyesített ügyekben 2011. szeptember 8-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-7611. o.] 49. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

20 E tekintetben meg kell állapítani, hogy e minősítés nem csupán a releváns jogi szabályok tartalmának ismeretét feltételezi, hanem megköveteli e szabályok hatályának a közigazgatási és bírósági gyakorlat, valamint az e szabályok személyi hatályának terjedelmére vonatkozó információk alapján való vizsgálatát is.

21 Mivel a kérdést elterjesztő bíróság nem közölte mindezen információkat, a Bíróság úgy véli, hogy e minősítéssel kapcsolatban nem tud állást foglalni.

22 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint nem felel meg a szelektivitási feltételnek azon intézkedés, amelyet – noha valamely kedvezményezett számára elnyert jelent – igazol azon rendszer jellege vagy általános felépítése, amelynek a részét képezi (a C-143/99. sz., Adria-Wien Pipeline és Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke ügyben 2001. november 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-8365. o.] 42. pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ennélfogva az általános adórendszer alkalmazása alóli kivételnek minősülő intézkedés igazolható, ha az érintett tagállam bizonyítani tudja, hogy ezen intézkedés közvetlenül az adórendszere alapelveiből vagy vezérelveiből ered (lásd a fent hivatkozott Paint Graphos és társai egyesített ügyekben hivatkozott ítélet 65. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

23 E tekintetben ki kell emelni, hogy valamely engedélyezési rendszer jelenléte önmagában nem zárja ki az ilyen igazolhatóságot.

24 Lehetséges ugyanis az igazolás abban az esetben, ha az engedélyezési eljárás keretében az illetékes hatóság mérlegelési jogköre azon feltételek vizsgálatára korlátozódik, amelyeket valamely meghatározható adóztatási célkitűzés érdekében állítottak fel, és az e hatóság által alkalmazandó kritériumok az adószabályozás jellegében rejlenek.

25 Az illetékes hatóság jogkörét illetően a Bíróság ítélkezési gyakorlata kimondja, hogy az olyan mérlegelési jogkör, amely e hatóság számára lehetővé teszi a nyújtott intézkedés kedvezményezettjeinek vagy feltételeinek meghatározását, nem tekinthető általános jellegűnek (lásd ebben az értelemben a C-256/97. sz. DM Transport ügyben 1999. június 29-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-3913. o.] 27. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

26 Így a jelen ügyben szóban forgóhoz hasonló, a veszteségeknek a következő adóévekre való átvitelét lehetővé tevő engedélyezési rendszer alkalmazása fősabály szerint nem tekinthető szelektívnek, ha az illetékes hatóságok az engedélyezés iránti kérelemről való döntésük során csak olyan objektív kritériumok által körülhatárolt mérlegelési jogkörrel rendelkeznek, amelyek a szóban forgó szabályozás által bevezetett adórendszertől nem idegenek, mint például a veszteségekkel való kereskedelem elkerülésének célkitűzése.

27 Amennyiben viszont az illetékes hatóságok a nyújtott intézkedés kedvezményezettjeinek és feltételeinek az adórendszertől idegen kritériumok – mint például a foglalkoztatás fenntartása – alapján való meghatározását illetően széles mérlegelési jogkörrel rendelkeznek, akkor úgy kell tekinteni, hogy e jogkör gyakorlása „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos árukat” elnyert részesít más olyan vállalkozásokkal vagy árukkal szemben, amelyek a követett célkitűzésre tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság egyesített ügyekben hozott ítélet 75. pontját).

28 Márpedig e tekintetben a elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a finn adóügyi főigazgatóság kiadott egy, a jelen ítélet 8. pontjában említett iránymutatást, amely a

veszteségek levonásának tilalmától való eltérés engedélyezése érdekében „kivételes okként” felsorolja többek között a foglalkoztatásra gyakorolt különleges hatásokat is.

29 Ezzel összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság kimondta, hogy valamely regionális fejlesztési vagy társadalmi kohéziós politika mint olyan alkalmazása nem teheti lehetővé, hogy valamely, e politika keretében elfogadott intézkedést a nemzeti adórendszer jellege és felépítése alapján igazoltnak tekintsenek (lásd ebben az értelemben a C-88/03. sz., Portugália kontra Bizottság ügyben 2006. szeptember 6-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-7115. o.] 82. pontját).

30 Noha az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból e tekintetben kitűnik, hogy a fent hivatkozott iránymutatás jogilag nem kötelező jellegű, ki kell emelni, hogy amennyiben az illetékes hatóságnak a veszteségek levonásában részesülő kedvezményezetteket az adórendszerrel idegen kritériumok, mint például a foglalkoztatás fenntartása alapján kellene tudni meghatározni, úgy kellene tehát tekinteni, hogy az e jogkör ilyen gyakorlása „bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos árukat” előnyben részesít más olyan vállalkozásokkal vagy árukkal szemben, amelyek a követett célkitűzésre tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak.

31 A Bíróság azonban nem rendelkezik elegendő információval ahhoz, hogy értékelje az alapeljárásban szóban forgó adószabályozás esetlegesen szelektív jellegének igazolását.

32 E körülmények között a másodiktól a negyedikig terjedő kérdésekre azt a választ kell adni, hogy az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló adószabályozás teljesítheti az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatás” fogalmának elemét jelentő szelektivitási feltételt, amennyiben megállapítást nyer, hogy a referenciarendszer, azaz az „általános” rendszer a TVL 122. §-ának (1) bekezdése értelmében vett, a veszteségek tulajdonosváltás esetén való levonásának tilalmában áll, amelyhez képest az e rendelkezés (3) bekezdésében előírt engedélyezési rendszer kivételt jelent. Az ilyen szabályozást igazolhatja azon rendszer jellege vagy általános felépítése, amelynek a részét képezi, mindazonáltal ezen igazolás kizárja, hogy az illetékes nemzeti hatóság a veszteségek levonásának tilalmától való eltérés engedélyezését illetően olyan mérlegelési jogkörrel rendelkezessen, amely feljogosítja arra, hogy engedélyező határozatait ezen adószabályozástól idegen kritériumokra alapítsa. A Bíróság azonban nem rendelkezik elegendő információval ahhoz, hogy e minősítésekről végleges döntést hozzon.

33 Egyébiránt emlékeztetni kell arra, hogy a szelektivitás a belső piaccal összeegyeztethetetlen állami támogatásnak csak az egyik eleme. E tekintetben rendelkezésre álló információk hiányában a többi elemre vonatkozó kérdés sem képezi a Bíróság általi vizsgálat tárgyát.

*Az első kérdésről*

34 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésében előírt, a támogatási tervek végrehajtására vonatkozó tilalom kizárja-e a TVL 122. §-ának (1) és (3) bekezdésében foglalt adószabályozás alkalmazását.

35 Az EUMSZ 107. és az EUMSZ 108. cikk által a tagállamokra rótt kötelezettségek betartásának ellenőrzését illetően emlékeztetni kell ez utóbbi cikk rendelkezéseinek megfogalmazására, valamint azon hatáskörökre és feladatokra, amelyeket e rendelkezések egyrészt a Bizottságra, másrészt pedig a tagállamokra ruháznak.

36 Az EUMSZ 108. cikk különböző eljárásokat vezet be, aszerint hogy létező vagy új támogatásokról van-e szó. Míg az új támogatásokat az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének megfelelően előzetesen be kell jelenteni a Bizottságnak, és nem hajthatók végre mindaddig, amíg az eljárásban végleges határozat nem születik, a létező támogatások az EUMSZ 108. cikk (1) bekezdésének megfelelően jogszerűen végrehajthatók, amíg a Bizottság nem állapítja meg a

közös piaccal való összeegyeztethetlenségüket (a C-262/11. sz. Kremikovtzi-ügyben 2012. november 29-én hozott ítélet 49. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 Ezen ellenőrzési rendszer keretében a Bizottság és a nemzeti bíróságok különböző feladatokkal és hatáskörökkel rendelkeznek (a C-44/93. sz. Namur-Les assurances du crédit ügyben 1994. augusztus 9-én hozott ítélet [EBHT 1994., I-3829. o.] 14. pontja).

38 E bíróságokhoz lehet fordulni olyan jogvitákban, amelyek az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésében említett támogatás fogalmának értelmezésére és alkalmazására készítetik őket, különösen annak eldöntése végett, hogy az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése szerinti előzetes vizsgálati eljárás figyelembevétele nélkül bevezetett valamely állami intézkedést annak alá kellene-e vetni, vagy sem. E bíróságok viszont nem rendelkeznek hatáskörrel arra, hogy valamely állami támogatás belső piaccal való összeegyeztethetőségéről döntsenek (a C-119/05. sz. Lucchini-ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-6199. o.] 50. és 51. pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39 Miközben a Bizottság köteles a tervezett támogatás belső piaccal való összeegyeztethetőségét megvizsgálni még olyan esetben is, amikor a tagállam megszegte az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének utolsó mondatában foglalt, a támogatási intézkedések végrehajtására vonatkozó tilalmat, a nemzeti bíróságok ilyen helyzetben a Bizottság végleges határozatáig csak megvédik a jogalanyok jogait az e tilalom állami hatóságok által történő esetleges figyelmen kívül hagyásával szemben (lásd ebben az értelemben a C-199/06. sz., CELF és Ministre de la Culture et de la Communication ügyben 2008. február 12-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-469. o.] 38. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

40 A létező támogatásokat illetően emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 108. cikk (1) bekezdése felhatalmazza a Bizottságot, hogy a tagállamokkal együttműködve folyamatosan vizsgálja azokat. E vizsgálatot követően a Bizottság javaslatot tehet az érintett tagállamnak a közös piac fokozatos fejlődése vagy működése által megkövetelt megfelelő intézkedések meghozatalára, és adott esetben határozhat az általa a belső piaccal összeegyeztethetetlennek tartott támogatás megszüntetéséről vagy módosításáról.

41 E támogatások mindaddig jogszerűnek tekintendők, amíg a Bizottság meg nem állapítja a belső piaccal való összeegyeztethetlenségüket (a C-322/09. P. sz., NDSHT kontra Bizottság ügyben 2010. november 18-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-11911. o.] 52. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Így e körülmények között az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése nem ruházza fel a nemzeti bíróságokat arra vonatkozó hatáskörrel, hogy valamely létező támogatás végrehajtását megtiltsák.

42 A 659/1999/EK rendelet 1. cikke b) pontjának i. alpontja szerint a csatlakozási okmány 144. és 172. cikke sérelme nélkül „létező támogatásnak” minősül minden olyan támogatás, amely a Szerződésnek az érintett tagállamban történő hatálybalépését megelőzően már létezett, vagyis az olyan támogatási programok és egyedi támogatások, amelyeket a Szerződés hatálybalépése előtt vezettek be, és azt követően is alkalmazhatók.

43 A Bírósághoz benyújtott ügyiratokban szereplő információk szerint, és amint azt mind a finn kormány, mind pedig a Bizottság kiemelte, a TVL 122. §-ának (1) és (3) bekezdésében előírt szabályozást az Európai Gazdasági Térségről szóló 1992. május 2-i megállapodás (HL 1994. L 1., 3. o.) 1994. január 1-jén való hatálybalépését megelőzően vezették be, és ezen időpontot követően is alkalmazható volt. A Finn Köztársaság 1995. január 1-jén csatlakozott az Európai Unióhoz.

44 Ezenkívül, amint a Bizottság megjegyezte, a csatlakozási okmány 144. és 172. cikkében



elírt körülmények, amelyek között a 659/1999 rendelet 1. cikke b) pontjának a „létez? támogatás” fogalmának meghatározására vonatkozó i. alpontja nem alkalmazható, a jelen ügyben nem relevánsak.

45 Emlékeztetni kell arra, hogy valamely támogatási program alkalmazási feltételeinek módosítása bizonyos feltételek mellett e program új támogatásnak való minősítéséhez vezethet.

46 A kérdést elterjeszt? bíróság feladata annak megvizsgálása, hogy az alapeljárásban szóban forgó szabályozás alkalmazási feltételeit nem módosították-e.

47 Amennyiben bebizonyosodik, hogy az esetleges módosítások hatására a szabályozás hatálya kiterjedt, szükséges lehet annak megállapítása, hogy új támogatásról van szó, amelynek következtében alkalmazhatóvá válik az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésében foglalt bejelentési eljárás.

48 Következésképpen az els? kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése nem zárja ki, hogy a TVL 122. §-ának (1) és (3) bekezdésében foglalthoz hasonló adószabályozást, amennyiben azt „állami támogatásnak” kellene minősíteni, „létez?” jellege miatt – a Bizottság említett EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésében elírt hatáskörének sérelme nélkül – az ezen adószabályozást bevezet? tagállamban továbbra is alkalmazzák.

### **A költségekr?**

49 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést elterjeszt? bíróság elítt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

1) **Az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló adószabályozás teljesítheti az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatás” fogalmának elemét jelent? szelektivitási feltételt, amennyiben megállapítást nyer, hogy a referenciarendszer, azaz az „általános” rendszer a jövedelemadóról szóló, 1992. december 30-i 1535/1992. sz. törvény (Tuloverolaki) 122. §-ának (1) bekezdése értelmében vett, a veszteségek tulajdonosváltás esetén való levonásának tilalmában áll, amelyhez képest az e rendelkezés (3) bekezdésében elírt engedélyezési rendszer kivételt jelent. Az ilyen szabályozást igazolhatja azon rendszer jellege vagy általános felépítése, amelynek a részét képezi, mindazonáltal ezen igazolás kizárja, hogy az illetékes nemzeti hatóság a veszteségek levonásának tilalmától való eltérés engedélyezését illet?en olyan mérlegelési jogkörrel rendelkezessen, amely feljogosítja arra, hogy engedélyez? határozatait ezen adószabályozástól idegen kritériumokra alapítsa. A Bíróság azonban nem rendelkezik elegend? információval ahhoz, hogy e minősítésekr?l végleges döntést hozzon.**

2) **Az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése nem zárja ki, hogy az 1535/1992. sz. törvény 122. §-ának (1) és (3) bekezdésében foglalthoz hasonló adószabályozást, amennyiben azt „állami támogatásnak” kellene minősíteni, „létez?” jellege miatt – az Európai Bizottság említett EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésében elírt hatáskörének sérelme nélkül – az ezen adószabályozást bevezet? tagállamban továbbra is alkalmazzák.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: finn.