Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

18 päivänä heinäkuuta 2013*

Valtiontuet — SEUT 107 ja SEUT 108 artikla — Valikoivuutta koskeva edellytys — Asetus (EY) N:o 659/1999 — 1 artiklan b alakohdan i alakohta — Voimassa oleva tuki — Kansallinen yhteisöverolainsäädäntö — Tappioiden vähennyskelpoisuus — Vähennyskelvottomuus omistajanvaihdostilanteessa — Poikkeuslupa — Veroviranomaisten harkintavalta

Asiassa C-6/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka korkein hallinto-oikeus (Suomi) on esittänyt 30.12.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 3.1.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa, jonka on pannut vireille

P Oy,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz sekä tuomarit A. Rosas, E. Juhász (esittelevä tuomari), D. Šváby ja C. Vajda,

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 22.11.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— P Oy, edustajanaan asianajaja O. A. Haapaniemi,

— Suomen hallitus, asiamiehinään J. Heliskoski ja S. Hartikainen,

— Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,

— Euroopan komissio, asiamiehinään I. Koskinen, R. Lyal ja T. Maxian Rusche,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.2.2013 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: suomi.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee asiassa merkityksellisten valtiontukia koskevien unionin oikeuden määräysten ja säännösten tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty P Oy:n vireille panemassa valitusasiassa, joka koskee sitä, etteivät yhteisöverotuksen alalla toimivaltaiset kansalliset viranomaiset myöntäneet P Oy:lle sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä lähtökohtaisesti säädettyä oikeutta vähentää sille aiheutuneita tappioita niiden aiheutumisvuotta seuraavina verovuosina.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 [SEUT 108] artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 22.3.1999 annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999 (EYVL L 83, s. 1) 1 artiklassa, jonka otsikko on ”Määritelmät”, säädetään seuraavaa:

”Tässä asetuksessa tarkoitetaan:

– –

b) ’voimassa olevalla tuella’

i) tukia, jotka olivat olemassa ennen perustamissopimuksen voimaantuloa kyseisessä jäsenvaltiossa, eli tukiohjelmia ja yksittäisiä tukia, jotka on otettu käyttöön ennen perustamissopimuksen voimaantuloa ja joita voidaan soveltaa edelleen perustamissopimuksen voimaantulon jälkeen, sanotun kuitenkaan rajoittamatta [Itävallan tasavallan, Suomen tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehdyn asiakirjan (EYVL 1994, C 241, s. 21 ja EYVL 1995, L 1, s. 1, jäljempänä liittymisasiakirja)] 144 ja 172 artiklan soveltamista;

– –”

Suomen oikeus

4 Tuloverolain (1535/1992, 30.12.1992) (jäljempänä tuloverolaki tai TVL) 117 §:ssä, jonka otsikko on ”Tappio ja sen vähentäminen”, säädetään seuraavaa:

”Vahvistettu tappio vähennetään seuraavien vuosien tuloista siten kuin tässä osassa säädetään.

Tappiot vähennetään siinä järjestyksessä, jossa ne ovat syntyneet.”

5 Tuloverolain 119 §:ssä, jonka otsikko on ”Elinkeinotoiminnan ja maatalouden tappio”, säädetään seuraavaa:

”Elinkeinotoiminnan ja maatalouden verovuoden tappio vähennetään elinkeinotoiminnan ja maatalouden tuloksesta seuraavan 10 verovuoden aikana sitä mukaa kuin tuloa syntyy.

Elinkeinotoiminnan tappiolla tarkoitetaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaan laskettua tappiollista tulosta – –”

6 Tuloverolain 122 §:n, jonka otsikko on ”Omistajanvaihdosten vaikutus tappioiden vähentämiseen”, 1 momentissa säädetään, että yhteisön ja elinkeinoyhtymän tappiota ei vähennetä, jos tappiovuoden aikana tai sen jälkeen yli puolet sen osakkeista tai osuuksista on muun saannon kuin perinnön tai testamentin vuoksi vaihtanut omistajaa tai yli puolet sen jäsenistä vaihtunut.

7 Tuloverolain 122 §:n 3 momentissa säädetään, että sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, Verohallinto voi erityisistä syistä, milloin se yhteisön tai yhtymän toiminnan jatkumisen kannalta on tarpeen, hakemuksesta myöntää oikeuden tappion vähentämiseen.

8 Tuloverolain 122 §:n 3 momenttiin sisältyvän säännöksen selventämiseksi ja hallinnollisten käytäntöjen yhdenmukaistamiseksi Verohallitus on julkaissut 14.2.1996 ohjekirjeen nro 634/348/96, jonka nyt käsiteltävässä asiassa merkityksellinen sisältö on seuraava:

”2. Poikkeuslupamenettely

2.1 Luvan edellytykset

TVL 122 §:n mukaan yhteisö tai elinkeinoyhtymä voi, milloin se yhteisön tai yhtymän toiminnan jatkumisen kannalta on tarpeen, saada hakemuksesta vahvistettujen tappioiden käyttöluvan.

Erityisinä syinä voidaan pitää mm:

— sukupolvenvaihdosluovutuksia,

— yrityksen myyntiä työntekijöille,

— toimimattoman valmisyhtiön ostoa,

— konsernin sisäisiä omistusmuutoksia,

— yrityksen saneerausohjelmiin liittyviä omistusmuutoksia,

— erityisiä työllisyysvaikutuksia ja

— pörssiyhtiöiden omistusmuutoksia.

2.1.1.
Erityiset syyt

TVL 122 §:n säännöksen tarkoituksena on estää tappiollisten yritysten muodostuminen kauppatavaraksi. Jos yrityksen omistajanvaihdoksessa ei ole sanottuja piirteitä, tappioiden käyttölupa voidaan myöntää.

– –

2.1.2Toiminnan jatkuminen

Tappioiden käyttölupa voidaan antaa, jos tappioiden vähentäminen on yhteisön tai yhtymän toiminnan jatkumisen kannalta tarpeen. Ehdottomana edellytyksenä voidaan pitää, että yhteisö tai yhtymä omistajanvaihdoksen jälkeen jatkaa toimintaansa. Jos yhteisö tai yhtymä on käytännössä lopettanut toimintansa ja sen arvo perustuu lähinnä vahvistettuihin tappioihin, poikkeuslupaa ei ole syytä myöntää.”

9 Verohallituksen 17.2.1999 julkaisemassa tiedotteessa nro 2/1999 mainitaan erityisenä syynä myös toiminnan laajentaminen yritysostoin.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

10 Unionin tuomioistuimelle toimitetuista asiakirjoista ilmenee, että vuonna 1998 perustettu yhtiö P Oy pyysi 3.9.2008 toimivaltaista verovirastoa myöntämään sille tuloverolain 122 §:n 3 momentin mukaisesti oikeuden vähentää verovuosina 1998–2004 aiheutuneet tappiot elokuussa 2004 tapahtuneesta omistajanvaihdoksesta huolimatta. P Oy:n liiketoiminta on jatkunut kyseisen omistajanvaihdoksen ja myöhempien omistajanvaihdosten jälkeen. Toimivaltainen verovirasto hylkäsi 24.10.2008 P Oy:n hakemuksen sillä perusteella, ettei yhtiö ollut esittänyt erityisiä syitä, joiden nojalla luvan myöntämiselle olisi perusteet omistajanvaihdoksista huolimatta.

11 Helsingin hallinto-oikeus hylkäsi P Oy:n valituksen 2.12.2009 tekemällään päätöksellä samoilla perusteilla, jotka toimivaltainen verovirasto oli esittänyt. P Oy on valittanut tästä päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen, joka pohtii ennakkoratkaisupyynnössään lähinnä, ovatko valtiontukia koskevat unionin oikeuden määräykset ja erityisesti valikoivuutta koskeva kriteeri, kun sitä tulkitaan nyt kyseessä olevan veroviranomaisen harkintavallan näkökulmasta, esteenä sellaisen päätöksen tekemiselle, jolla myönnetään yhtiön tappioiden vähennysoikeus omistajanvaihdoksesta riippumatta, tilanteessa, jossa kyseistä toimenpidettä ei ole asianmukaisesti ilmoitettu Euroopan komissiolle SEUT 108 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

12 Korkeimman hallinto-oikeuden mukaan toimenpiteen valikoivuuden arvioimiseksi on selvitettävä, muodostaako toimenpide tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä edun eräille yrityksille verrattuna muihin yrityksiin, jotka ovat niihin rinnastettavassa tilanteessa tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen kannalta. Viitekehyksen määrittämisellä tätä tarkoitusta varten on erityistä merkitystä tilanteissa, joissa on kyse verotustoimenpiteistä, koska itse edun olemassaolo voidaan osoittaa ainoastaan suhteessa niin sanottuun ”normaaliin” verotukseen.

13 Korkein hallinto-oikeus toteaa, että on olemassa kaksi vaihtoehtoa viitekehyksen määrittämiseksi. Ensimmäisessä vaihtoehdossa viitekehyksenä voidaan pitää tuloverolain 117 §:ssä ja 119 §:ssä säädettyä pääsääntöä, jonka mukaan edellisten vuosien tappiot saadaan vähentää. Jos tämä pääsääntö olisi viitekehyksenä, poikkeuslupa omistajanvaihdostilanteessa ei asettaisi luvan saanutta yhtiötä pääsääntöä edullisempaan asemaan. Toisessa vaihtoehdossa viitekehyksenä pidetään tuloverolain 122 §:n 1 momentin sääntöä, jonka mukaan tappioita ei voida vähentää omistajanvaihdoksen jälkeen. Tähän viitekehykseen verrattuna tuloverolain 122 §:n 3 momentin poikkeussääntö antaa veroviranomaisille harkintavaltaa, joka saattaa johtaa siihen, että luvansaajayritys asetetaan edullisempaan asemaan kuin yritys, jolle vähennysoikeutta ei ole lupamenettelyssä myönnetty.

14 Korkein hallinto-oikeus toteaa myös, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan valtion toimenpiteet, joilla aikaansaadaan erilaista kohtelua yritysten välillä ja jotka täten ensi näkemältä ovat valikoivia, voivat olla oikeutettuja, jos kyseinen erottelu johtuu sen järjestelmän luonteesta ja rakenteesta, jonka osa toimenpiteet ovat. Korkein hallinto-oikeus huomauttaa tässä yhteydessä, että pääasiassa kyseessä olevalla lainsäädännöllä käyttöön otetulla verojärjestelmällä pyritään estämään se, että yritysten tappiot ovat kaupankäynnin tai väärinkäytön kohteena. Tällainen riski kohdistuu erityisesti sellaisiin toimimattomiin yrityksiin, joille on kertynyt tappioita ja joita muut yritykset saattaisivat pyrkiä erilaisin järjestelyin hankkimaan vähentääkseen kyseiset tappiot omista voitoistaan. Veroviranomaisilla nyt käsiteltävässä asiassa olevaa harkintavaltaa voidaan tarkastella koko verojärjestelmän puitteissa, jonka tavoitteena on myöntää tappioiden vähennysoikeus aina, kun väärinkäytön riskiä ei ole osoitettu.

15 Näiden seikkojen perusteella korkein hallinto-oikeus päätti lykätä asian ratkaisemista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko SEUT 107 artiklan 1 kohdan valikoivuutta koskevaa edellytystä tulkittava Suomen tuloverolain 122 §:n 3 momentin kaltaisen lupamenettelyn osalta siten, että se muodostaa esteen hyväksyä tappioiden vähennysoikeus omistajanvaihdostilanteessa noudattamatta SEUT 108 artiklan 3 kohdan viimeisen virkkeen menettelyä?

2) Onko valikoivuutta koskevaa edellytystä tulkittaessa erityisesti viiteryhmän määrittelyn osalta annettava merkitystä tuloverolain 117 §:ssä ja 119 §:ssä ilmaistulle pääsäännölle, jonka mukaan yhtiö voi vähentää vahvistetut tappiot, vai tuleeko valikoivuuden edellytystä tulkittaessa antaa merkitystä omistajanvaihdostilanteita koskevalle sääntelylle?

3) Jos katsotaan, että SEUT 107 artiklan valikoivuutta koskeva edellytys lähtökohtaisesti täyttyy, voitaisiinko tuloverolain 122 §:n 3 momentin kaltaista järjestelmää pitää oikeutettuna sen vuoksi, että kyseessä on verojärjestelmän luontainen mekanismi, joka on välttämätön esimerkiksi veronkierron estämiseksi?

4) Arvioitaessa mahdollisen oikeuttamisperusteen olemassaoloa ja sitä, onko kysymyksessä verojärjestelmän luontainen mekanismi, mitä merkitystä on annettava viranomaisen harkintavallan laajuudelle[?] Edellytetäänkö verojärjestelmän luontaiselta mekanismilta, ettei lainsoveltajalle jää harkintavaltaa ja että poikkeuksen soveltamisedellytykset on määritelty lainsäädännössä tarkkarajaisesti?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Toinen, kolmas ja neljäs kysymys

16 Toisella, kolmannella ja neljännellä kysymyksellään, joita on syytä tarkastella yhdessä ja ensiksi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, täyttääkö tuloverolain 122 §:n 1 ja 3 momenttiin perustuvan kaltainen verojärjestelmä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valtiontuen käsitteen tunnusmerkkeihin kuuluvan valikoivuutta koskevan edellytyksen, ja jos vastaus tähän kysymykseen on myöntävä, voidaanko kyseisen pykälän 3 momentissa säädettyä poikkeusta pitää oikeutettuna sen vuoksi, että se johtuu verojärjestelmän luonteesta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa lisäksi unionin tuomioistuimelta selvennystä siihen, mikä merkitys toimivaltaisten viranomaisten harkintavallan laajuudella voi olla kyseisen järjestelmän soveltamisessa.

17 Aluksi on muistutettava, että SEUT 107 artiklan 1 kohdassa kielletään lähtökohtaisesti tuet, jotka ”suosivat jotakin yritystä tai tuotannonalaa”, eli valikoivat tuet.

18 Näin ollen toimenpidettä, jolla viranomaiset myöntävät tietyille yrityksille suotuisan verokohtelun ja jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan edunsaajat taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena. Sitä vastoin edut, jotka perustuvat soveltamisalaltaan yleiseen ja erotuksetta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin sovellettavaan toimenpiteeseen, eivät ole SEUT 107 artiklassa tarkoitettua valtiontukea (yhdistetyt asiat C-106/09 P ja C-107/09 P, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 15.11.2011, Kok., s. I-11113, 72 ja 73 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

19 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kansallisen verotoimenpiteen luokitteleminen ”valikoivaksi” edellyttää aluksi sitä, että ennalta määritetään ja tutkitaan asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava yleinen tai ”normaali” verojärjestelmä. Juuri tähän yleiseen eli ”normaaliin”

verojärjestelmään verraten on tämän jälkeen arvioitava ja selvitettävä, onko kyseisellä verotoimenpiteellä myönnetty etu mahdollisesti valikoiva, osoittamalla, että toimenpide poikkeaa mainitusta yleisestä järjestelmästä siltä osin kuin sillä otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat kyseisen jäsenvaltion verojärjestelmälle asetetun päämäärän suhteen toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen kannalta (ks. yhdistetyt asiat C-78/08-C-80/08, Paint Graphos ym., tuomio 8.9.2011, Kok., s. I-7611, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

20 Tässä yhteydessä on todettava, ettei kyseinen luokittelu edellytä pelkästään merkityksellisten oikeussääntöjen sisällön tuntemusta vaan vaatii myös niiden soveltamisalan tutkimista hallinto- ja oikeuskäytännön perusteella ja kyseisten sääntöjen henkilöllisen soveltamisalan laajuutta koskevien tietojen perusteella.

21 Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole toimittanut kaikkia näitä tietoja, unionin tuomioistuin katsoo, ettei se kykene ottamaan kantaa kyseiseen luokitteluun.

22 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tämä valikoivuutta koskeva edellytys ei täyty, jos toimenpide on – siitä huolimatta, että yritys saa siitä etua – oikeutettu sen järjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi, johon se kuuluu (asia C-143/99, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, tuomio 8.11.2001, Kok., s. I-8365, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Toimenpide, jolla poiketaan yleisestä verojärjestelmästä, voi siis olla oikeutettu, mikäli kyseessä oleva jäsenvaltio voi osoittaa, että toimenpide on suora seuraus jäsenvaltion verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteista (ks. em. yhdistetyt asiat Paint Graphos ym., tuomion 65 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Tässä yhteydessä on todettava, ettei lupajärjestelmän olemassaolo sinänsä sulje pois tällaista oikeuttamista.

24 Oikeuttaminen voi nimittäin tulla kyseeseen, jos toimivaltaisen viranomaisen harkintavalta lupamenettelyssä rajoittuu sellaisten edellytysten tutkimiseen, jotka on asetettu tunnistettavissa olevan verotuksellisen päämäärän edistämiseksi, ja kriteerit, joita kyseisen viranomaisen on sovellettava, johtuvat verojärjestelmän luonteesta.

25 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu toimivaltaisen viranomaisen toimivallasta, että jos kyseisellä viranomaisella on harkintavaltaa, jonka perusteella se voi määrittää toimenpiteen edunsaajat tai ehdot, toimenpidettä ei voida pitää yleisluonteisena (ks. vastaavasti asia C-256/97, DM Transport, tuomio 29.6.1999, Kok., s. I-3913, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen lupajärjestelmän soveltamista, jossa sallitaan tappioiden vähentäminen niiden aiheutumisvuotta seuraavina verovuosina, ei siis lähtökohtaisesti pidetä valikoivana, jos toimivaltaisilla viranomaisilla on lupahakemuksen hyväksymisestä päättäessään ainoastaan harkintavaltaa, jota rajoittavat sellaiset objektiiviset kriteerit, jotka eivät ole kyseisellä lainsäädännöllä käyttöön otetulle verojärjestelmälle vieraita, kuten tavoite estää kaupankäynti tappioilla.

27 Jos toimivaltaisilla viranomaisilla on sitä vastoin laajalti harkintavaltaa määrittää toimenpiteen edunsaajat tai ehdot verojärjestelmälle vieraiden kriteerien, kuten työllisyyden ylläpitämisen, perusteella, harkintavallan käytön on katsottava suosivan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” verrattuna muihin, jotka ovat tavoitellun päämäärän suhteen siihen rinnastettavassa tilanteessa tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen kannalta (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta, tuomion 75 kohta).

28 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee tältä osin, että Verohallitus on antanut tämän tuomion 8 kohdassa mainitun ohjekirjeen, jossa luetellaan tappioiden vähentämiskieltoa koskevan poikkeusluvan kannalta ”erityisinä syinä” muun muassa erityiset työllisyysvaikutukset.

29 Tässä asiayhteydessä on muistutettava, että oikeuskäytännön mukaan alueelliseen kehitykseen tai sosiaaliseen yhteenkuuluvuuteen tähtäävän politiikan soveltaminen ei sellaisenaan mahdollista sitä, että mainitun politiikan osana toteutettua toimenpidettä pidetään oikeutettuna kansallisen verojärjestelmän luonteen ja rakenteen vuoksi (ks. vastaavasti asia C-88/03, Portugali v. komissio, tuomio 6.9.2006, Kok., s. I-7115, 82 kohta).

30 Vaikka ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee tältä osin, ettei edellä mainittu ohjekirje ole oikeudellisesti sitova, on todettava, että jos toimivaltainen viranomainen saisi määrittää ne yritykset, jotka voivat vähentää tappiot, verojärjestelmälle vieraiden kriteerien, kuten työllisyyden ylläpitämisen, perusteella, tällaisen harkintavallan käytön olisi katsottava suosivan ”jotakin yritystä tai tuotannonalaa” verrattuna muihin, jotka ovat tavoitellun päämäärän suhteen siihen rinnastettavassa tilanteessa tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen kannalta.

31 Unionin tuomioistuimella ei kuitenkaan ole riittäviä tietoja sen arvioimiseksi, onko pääasiassa kyseessä olevan verojärjestelmän mahdollinen valikoivuus oikeutettua.

32 Näin ollen toiseen, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen verojärjestelmä voi täyttää SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valtiontuen käsitteen tunnusmerkkeihin kuuluvan valikoivuutta koskevan edellytyksen, jos osoitetaan, että viitejärjestelmä eli ”normaali” järjestelmä muodostuu tuloverolain 122 §:n 1 momentissa tarkoitetusta kiellosta vähentää tappiot omistajanvaihdostilanteessa ja että kyseisen pykälän 3 momentissa säädetty lupajärjestelmä on poikkeus tästä järjestelmästä. Tällainen järjestelmä voi olla oikeutettu sen järjestelmän luonteen ja yleisen rakenteen vuoksi, johon se kuuluu, edellyttäen, että toimivaltaisella kansallisella viranomaisella ei ole tappioiden vähentämiskieltoa koskevan poikkeusluvan osalta sellaista harkintavaltaa, jonka nojalla kyseinen viranomainen voi perustaa lupapäätöksensä verojärjestelmälle vieraisiin kriteereihin. Unionin tuomioistuimella ei kuitenkaan ole riittäviä tietoja lausuakseen lopullisesti näistä luonnehdinnoista.

33 Lisäksi on muistutettava, että valikoivuus on vain yksi sisämarkkinoille soveltumattoman valtiontuen tunnusmerkeistä. Tarvittavien tietojen puuttuessa unionin tuomioistuin ei myöskään tarkastele muita tunnusmerkkejä.

Ensimmäinen kysymys

34 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko SEUT 108 artiklan 3 kohdassa määrätty tukisuunnitelmien toteuttamista koskeva kielto esteenä tuloverolain 122 §:n 1 ja 3 momentissa säädetyn verojärjestelmän soveltamiselle.

35 Siltä osin kuin on kyse sen valvonnasta, noudattavatko jäsenvaltiot niille SEUT 107 ja SEUT 108 artiklassa asetettuja velvoitteita, on palautettava mieleen viimeksi mainitun artiklan määräysten systematiikka sekä kyseisissä määräyksissä yhtäältä komissiolle ja toisaalta jäsenvaltioille annettu toimivalta ja asetetut tehtävät.

36 SEUT 108 artiklassa on otettu käyttöön eri menettelyt sen mukaan, onko tuki voimassa olevaa tukea vai uutta tukea. Uudet tuet on SEUT 108 artiklan 3 kohdan mukaisesti ilmoitettava ennalta komissiolle, eikä niitä saada toteuttaa ennen kuin menettelyssä on annettu lopullinen päätös, kun taas voimassa olevat tuet saadaan SEUT 108 artiklan 1 kohdan mukaisesti toteuttaa sääntöjenmukaisesti niin kauan kuin komissio ei ole todennut niitä sisämarkkinoille soveltumattomiksi (asia C-262/11, Kremikovtzi, tuomio 29.11.2012, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Tässä valvontajärjestelmässä komissiolla ja kansallisilla tuomioistuimilla on erilaiset tehtävät ja toimivalta (asia C-44/93, Namur-Les assurances du crédit, tuomio 9.8.1994, Kok., s. I-3829, 14 kohta).

38 Kyseisten tuomioistuinten käsiteltäväksi voidaan saattaa asioita, joissa ne joutuvat tulkitsemaan ja soveltamaan SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua tuen käsitettä sen määrittämiseksi, olisiko valtion toimenpiteen, joka on toteutettu noudattamatta SEUT 108 artiklan 3 kohdan mukaista ennakkovalvontamenettelyä, osalta pitänyt noudattaa mainittua menettelyä vai ei. Kansallisilla tuomioistuimilla ei sitä vastoin ole toimivaltaa ratkaista sitä, soveltuuko valtiontuki sisämarkkinoille (asia C-119/05, Lucchini, tuomio 18.7.2007, Kok., s. I-6199, 50 ja 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Komissio on velvollinen tutkimaan suunnitellun tuen soveltuvuuden sisämarkkinoille jopa silloin, kun jäsenvaltio ei noudata SEUT 108 artiklan 3 kohdan viimeisessä virkkeessä tarkoitettua tukitoimenpiteiden toteuttamiskieltoa, ja kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on tällaisessa tilanteessa ainoastaan turvata komission lopullisen päätöksen tekemiseen asti yksityisten oikeussubjektien oikeudet, jos valtion viranomaiset eivät noudata tätä kieltoa (ks. vastaavasti asia C-199/06, CELF ja ministre de la Culture et de la Communication, tuomio 12.2.2008, Kok., s. I-469, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 On muistutettava, että SEUT 108 artiklan 1 kohdassa annetaan komissiolle toimivalta seurata jatkuvasti jäsenvaltioiden kanssa niiden voimassa olevia tukia. Seurannan johdosta komissio voi tehdä kyseiselle jäsenvaltiolle ehdotuksia sisämarkkinoiden asteittaisen kehittämisen tai sisämarkkinoiden toiminnan kannalta aiheellisiksi toimenpiteiksi ja tarvittaessa tehdä päätöksen siitä, että tuki, jonka se on todennut sisämarkkinoille soveltumattomaksi, on poistettava tai sitä on muutettava.

41 Voimassa olevia tukia on pidettävä sääntöjenmukaisina niin kauan kuin komissio ei ole todennut niitä sisämarkkinoille soveltumattomiksi (asia C-322/09 P, NDSHT v. komissio, tuomio 18.11.2010, Kok., s. I-11911, 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tällaisissa olosuhteissa SEUT 108 artiklan 3 kohdassa ei siis anneta kansallisille tuomioistuimille toimivaltaa kieltää voimassa olevan tuen toteuttamista.

42 Asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan b alakohdan i alakohdan mukaan ”voimassa olevalla tuella” tarkoitetaan tukia, jotka olivat olemassa ennen EY:n perustamissopimuksen voimaantuloa kyseisessä jäsenvaltiossa, eli tukiohjelmia ja yksittäisiä tukia, jotka on otettu käyttöön ennen perustamissopimuksen voimaantuloa ja joita voidaan soveltaa edelleen perustamissopimuksen voimaantulon jälkeen, sanotun kuitenkaan rajoittamatta liittymisasiakirjan 144 ja 172 artiklan soveltamista.

43 Unionin tuomioistuimelle toimitetuista asiakirjoista ilmenevien tietojen mukaan – ja kuten Suomen hallitus ja komissio ovat esittäneet – tuloverolain 122 §:n 1 ja 3 momentissa säädetty järjestelmä on otettu käyttöön ennen kuin Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehty sopimus (EYVL 1994, L 1, s. 3) tuli voimaan 1.1.1994 ja järjestelmää on sovellettu kyseisestä ajankohdasta lähtien. Suomen tasavalta liittyi Euroopan unioniin 1.1.1995.

44 On lisäksi huomattava, kuten komissio on todennut, että liittymisasiakirjan 144 ja 172 artiklassa määrätyt olosuhteet, joissa voimassa olevan tuen käsitteen määritelmää koskevan asetuksen N:o 659/1999 1 artiklan b alakohdan i alakohtaa ei sovelleta, eivät ole merkityksellisiä nyt käsiteltävässä asiassa.

45 On muistutettava, että tukijärjestelmän soveltamista koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen muuttaminen voi tietyissä tilanteissa johtaa siihen, että tällainen järjestelmä luokitellaan uudeksi tueksi.

46 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on tutkia, ettei pääasiassa kyseessä olevan järjestelmän soveltamista koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä ole muutettu.

47 Jos käy ilmi, että mahdolliset muutokset ovat laajentaneet järjestelmän soveltamisalaa, saattaa olla tarpeen katsoa järjestelmä uudeksi tueksi, minkä seurauksena SEUT 108 artiklan 3 kohdassa määrätty ilmoitusmenettely tulee sovellettavaksi.

48 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että SEUT 108 artiklan 3 kohta ei ole esteenä sille, että tuloverolain 122 §:n 1 ja 3 momentissa säädetyn kaltaisen verojärjestelmän – jos kyseinen järjestelmä pitäisi luokitella valtiontueksi – soveltamista jatketaan sen käyttöön ottaneessa jäsenvaltiossa, koska kyseessä on voimassa oleva tuki, sanotun kuitenkaan rajoittamatta SEUT 108 artiklan 3 kohdassa määrättyä komission toimivaltaa.

Oikeudenkäyntikulut

49 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen verojärjestelmä voi täyttää SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun valtiontuen käsitteen tunnusmerkkeihin kuuluvan valikoivuutta koskevan edellytyksen, jos osoitetaan, että viitejärjestelmä eli ”normaali” järjestelmä muodostuu 30.12.1992 annetun tuloverolain (1535/1992) 122 §:n 1 momentissa tarkoitetusta kiellosta vähentää tappiot omistajanvaihdostilanteessa ja että kyseisen pykälän 3 momentissa säädetty lupajärjestelmä on poikkeus tästä järjestelmästä. Tällainen järjestelmä voi olla oikeutettu sen järjestelmän luonteen ja yleisen rakenteen vuoksi, johon se kuuluu, edellyttäen, että toimivaltaisella kansallisella viranomaisella ei ole tappioiden vähentämiskieltoa koskevan poikkeusluvan osalta sellaista harkintavaltaa, jonka nojalla kyseinen viranomainen voi perustaa lupapäätöksensä verojärjestelmälle vieraisiin kriteereihin. Unionin tuomioistuimella ei kuitenkaan ole riittäviä tietoja lausuakseen lopullisesti näistä luonnehdinnoista.**

2) **SEUT 108 artiklan 3 kohta ei ole esteenä sille, että tuloverolain (1535/1992) 122 §:n 1 ja 3 momentissa säädetyn kaltaisen verojärjestelmän – jos kyseinen järjestelmä pitäisi luokitella valtiontueksi – soveltamista jatketaan sen käyttöön ottaneessa jäsenvaltiossa, koska kyseessä on voimassa oleva tuki, sanotun kuitenkaan rajoittamatta SEUT 108 artiklan 3 kohdassa määrättyä Euroopan komission toimivaltaa.**

Allekirjoitukset