Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 18 juli 2013 *

”Statligt stöd — Artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF — Kriterium avseende ’selektivitet’ — Förordning (EG) nr 659/1999 — Artikel 1 b i — Befintligt stöd — Nationell lagstiftning om inkomstskatt för juridiska personer — Avdrag för redovisade förluster — Avdragsrätt föreligger ej vid ägarväxling — Undantagstillstånd — Skattemyndighetens utrymme för skönsmässiga bedömningar”

I mål C-6/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Finland) genom beslut av den 30 december 2011, som inkom till domstolen den 3 januari 2012, i målet

P Oy

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz samt domarna A. Rosas, E. Juhász (referent), D. Šváby och C. Vajda,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: handläggaren M. Aleksejev,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 22 november 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— P Oy, genom O. A. Haapaniemi, advokat,

— Finlands regering, genom J. Heliskoski och S. Hartikainen, båda i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom I. Koskinen, R. Lyal och T. Maxian Rusche, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 7 februari 2013 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: finska.

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av relevanta unionsrättsliga bestämmelser om statligt stöd.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan P Oy (nedan kallat P) och nationella myndigheter som är behöriga i fråga om inkomstskatt för juridiska personer, angående myndigheternas beslut att inte medge P avdrag för förlust som P lidit under skatteåret och som i princip är avdragsgill enligt den tillämpliga nationella lagstiftningen samt att inte medge att denna förlust sparas till senare skatteår.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 1 i rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel [108 FEUF] (EGT L 83, s. 1), under rubriken ”Definitioner” föreskrivs följande:

”I denna förordning används följande beteckningar med de betydelser som här anges:

…

b) *befintligt stöd:*

i) utan att det påverkar tillämpningen av artiklarna 144 och 172 i akten [om villkoren för Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning till fördragen (EGT C 241 1994 och EGT L 1 1995, s. 1) (nedan kallad anslutningsakten)], allt stöd som fanns innan fördraget trädde i kraft i respektive medlemsstat, det vill säga stödordningar och individuellt stöd som infördes före och som fortfarande är tillämpliga efter det att fördraget har trätt i kraft,

…”

Finländsk rätt

4 I inkomstskattelag 1535/1992 av den 30.12.1992 (nedan kallad ISkL) återfinns 117 § med rubriken ”Förlust och förlustavdrag”. I bestämmelsen föreskrivs följande:

”Fastställd förlust skall dras av från de följande årens inkomster såsom stadgas i denna avdelning.

Förluster dras av i den ordning som de uppkommit.”

5 119 § i denna lag har rubriken ”Förlust som härrör av näringsverksamhet och av jordbruk”. I bestämmelsen föreskrivs följande:

”Förlust som härrör av näringsverksamhet (näringsförlust) och av jordbruk (jordbruksförlust) under ett skatteår dras av från näringsverksamhetens och jordbrukets resultat under de tio följande skatteåren, i den mån resultat uppkommer.

Med näringsförlust avses ett enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet uträknat förlustresultat, …”

6 122 § i samma lag har rubriken ”Inverkan av ägarväxling på rätten att dra av förluster”. I första stycket föreskrivs att samfunds och näringssammanslutningars förluster inte får dras av, om över hälften av aktierna eller andelarna däri under eller efter förluståret har bytt ägare till följd av något annat förvärv än arv eller testamente eller om över hälften av medlemmarna har ersatts med nya.

7 I 122 § 3 mom. ISkL föreskrivs att Skatteförvaltningen, utan hinder av 1 mom., av särskilda skäl på ansökan kan bevilja rätt att dra av förlust när det är påkallat med hänsyn till samfundets eller sammanslutningens fortsatta verksamhet.

8 Finländska Skattestyrelsen har till förtydligande av bestämmelsen i 122 § 3 mom. ISkL och för en enhetlig förvaltningspraxis den 14 februari 1996 utfärdat anvisning nr 634/348/96, i vilken följande punkter är relevanta i förevarande mål:

”2. Förfarande med undantagstillstånd

2.1 Förutsättningar för tillståndets beviljande

Enligt 122 § [ISkL] kan ett samfund eller en näringssammanslutning av särskilda skäl, när det är påkallat med hänsyn till samfundets eller sammanslutningens fortsatta verksamhet, på ansökan få rätt att dra av fastställda förluster.

Som särskilda skäl kan man betrakta bl.a.:

— överlåtelser i samband med generationsväxling,

— försäljning av företaget till arbetstagarna,

— inköp av ett färdigt bolag som inte har någon verksamhet,

— interna ändringar i en koncerns ägarförhållanden,

— ändringar i ägarförhållanden som ansluter sig till företagets saneringsprogram,

— särskilda sysselsättningsverkningar och

— ändringar i börsbolagens ägarförhållanden.

2.1.1 Särskilda skäl

Avsikten med stadgandet i 122 § ISkL är att förhindra förlustbringande företag att bli handelsartiklar. Om ägarväxlingen inte har sådana drag, kan tillståndet att använda förlusterna beviljas.

…

2.1.2 Fortsättning av verksamheten

Tillståndet att använda förluster kan beviljas om avdragande av förluster är nödvändigt med tanke på fortsättning av samfundets verksamhet. En absolut förutsättning är att samfundet ska fortsätta med verksamheten efter ägarväxlingen. Om samfundet eller sammanslutningen har i praktiken lagt ned sin verksamhet och dess värde baserar sig närmast på fastställda förluster, får undantagstillståndet inte beviljas.”

9 I näringsbeskattningsmeddelande nr 2/1999 av den 17.2.1999 från Finlands Skattestyrelse nämns också utvidgande av verksamheten genom företagsköp som särskild orsak.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

10 Av de handlingar som ingetts i målet vid domstolen framgår att P, som är ett år 1998 bildat bolag, den 3 september 2008 ansökte vid Skatteförvaltningen om avdrag med stöd av 122 § 3 mom. ISkL för förlust som bolaget redovisat under skatteåren 1998–2004, trots att ägarväxling skett i augusti år 2004. Företaget fortsatte med sin verksamhet efter ägarväxlingen och även efter senare ägarväxlingar. Skatteförvaltningen avslog ansökan den 24 oktober 2008 med hänvisning till att P inte visat att det förelåg särskilda skäl enligt vilka det trots genomförda ägarväxlingar vore motiverat att bevilja ansökan.

11 I beslut av den 2 december 2009 avslog Helsingfors förvaltningsdomstol P:s överklagande av samma skäl som de som Skatteförvaltningen anfört. P överklagade detta beslut till Högsta förvaltningsdomstolen som fann det vara oklart huruvida de unionsrättsliga bestämmelserna om statligt stöd, i synnerhet selektivitetskriteriet tolkat mot bakgrund av det utrymme för skönsmässig bedömning som Skatteförvaltningen har i förevarande fall, utgör hinder för ett beslut om avdragsrätt för ett bolags förluster trots en ägarväxling, så länge Europeiska kommissionen inte underrättats om denna åtgärd i behörig ordning enligt artikel 108.3 FEUF.

12 Enligt den hänskjutande domstolen förutsätter selektivitetsbedömningen av en åtgärd att det prövas huruvida åtgärden inom ramen för en viss rättslig reglering, utgör en fördel för vissa företag i förhållande till andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation. Definitionen av referensramen har större betydelse när det gäller skatteåtgärder eftersom själva förekomsten av en fördel bara kan fastställas i förhållande till en beskattning som definieras som ”normal”.

13 Enligt den hänskjutande domstolen kan definitionen av denna referensram ske på två sätt. Antingen utgörs ramen av den allmänna regeln om sparande av förluster i 117–119 §§ ISkL. Enligt denna regel leder inte ett undantag vid ägarväxling till att det samfund som beviljas undantaget kommer i en förmånligare situation än den som föreskrivs i den allmänna regeln. Enligt det andra sättet utgörs referensramen av regeln i 122 § 1 mom. ISkL, enligt vilken förluster inte är avdragsgilla efter en ägarväxling. I förhållande till denna referensram ger undantagsregeln i 122 § 3 mom. ISkL Skatteförvaltningen ett utrymme för skönsmässig bedömning som skulle kunna placera det företag som omfattas av undantaget i en förmånligare situation än den som gäller för ett företag som nekats avdragsrätt vid förfarandet med undantagstillstånd.

14 Enligt den hänskjutande domstolen gäller vidare enligt EU-domstolens fasta rättspraxis att sådana statliga åtgärder som innebär att företag behandlas olika, och som således a priori är selektiva, kan vara motiverade om denna skillnad i behandling följer av arten och strukturen av det system i vilket de ingår. Den har i det avseendet påpekat att syftet med det skattesystem som inrättats genom den aktuella lagstiftningen är att det ska undvikas att företagens förluster blir föremål för handel eller missbruk. Denna risk gäller framför allt vilande företag med förluster som andra företag med olika medel skulle kunna försöka förvärva i syfte att dra av dem från sina egna vinster. Skattemyndighetens utrymme för skönsmässig bedömning i förevarande fall skulle kunna bedömas inom ramen för skattesystemet i dess helhet, vars ändamål uppgetts vara att förlustavdrag ska medges i samtliga fall där risk för missbruk inte kan påvisas.

15 Mot bakgrund av dessa överväganden beslutade Högsta förvaltningsdomstolen att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska selektivitetskriteriet i artikel 107.1 FEUF tolkas så, att en medlemsstat inte i ett tillståndsförfarande likt det som avses i 122 § 3 mom. [ISkL] kan ge en skattskyldig rätt att trots ägarväxling dra av förluster utan att medlemsstaten följer det förfarande som avses i den sista meningen i artikel 108.3 FEUF?

2) Ska man vid tolkningen av detta selektivitetskriterium, särskilt när det gäller att definiera referensgruppen, ge relevans åt att huvudregeln enligt 117 § och 119 § [ISkL] är att ett bolag får dra av fastställda förluster, eller är det bestämmelserna om ägarväxlingssituationer som ska ges relevans?

3) Om man anser att det i princip är fråga om sådan selektivitet som avses i artikel 107 FEUF, kan då ett system likt det som framgår av 122 § 3 mom. [ISkL] anses legitimt på den grunden att det är fråga om en mekanism som följer av skattesystemets natur och som är nödvändig till exempel för att hindra kringgående av skatt?

4) När det gäller att avgöra om det finns en eventuell legitimitetsgrund och huruvida det är fråga om en mekanism som följer av skattesystemets natur, vilken betydelse har det då om myndigheten har en vid eller inskränkt prövningsrätt? Är det fråga om en mekanism som följer av skattesystemets natur endast förutsatt att den som tillämpar bestämmelsen inte har någon prövningsrätt och att det i lagstiftningen exakt anges när undantag kan göras?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den andra till fjärde frågan

16 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra, tredje och fjärde fråga, vilka ska prövas i ett sammanhang och före den första frågan, för att få klarhet i huruvida skattesystemet sådant det framgår av 122 § 1 mom. och 3 mom. ISkL uppfyller det selektivitetskriterium, ingående i begreppet statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF och, om denna fråga besvaras jakande, huruvida det undantag som föreskrivs i 122 § 3 mom. kan motiveras av att det följer av skattesystemets art. Den hänskjutande domstolen önskar även att domstolen ska klargöra vilken betydelse som ska tillmätas de behöriga myndigheternas utrymme för skönsmässig bedömning vid tillämpningen av detta system.

17 Det ska inledningsvis erinras om att det enligt artikel 107.1 FEUF i princip är otillåtet med stöd som ”[gynnar] vissa företag eller viss produktion”, det vill säga selektiva stöd.

18 En åtgärd ska anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, när den innebär att myndigheterna ger vissa företag en förmånlig skattemässig behandling som, trots att den inte innebär en överföring av statliga medel, försätter dem som gynnas av åtgärden i en finansiell situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i. Fördelar som följer av en allmän åtgärd som är tillämplig utan åtskillnad på samtliga näringsidkare utgör däremot inte statligt stöd enligt artikel 107 FEUF (dom av den 15 november 2011 i de förenade målen C-106/09 P och C-107/09 P, kommissionen och Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade kungariket, REU 2011, s. I-11113, punkterna 72 och 73 och där angiven rättspraxis).

19 Enligt domstolens praxis krävs för att en nationell skatteåtgärd ska kunna kvalificeras som ”selektiv” för det första att det slås fast och undersöks vilket allmänt skattesystem eller ”normalt” skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten. Det är i förhållande till det allmänna skattesystemet eller ”normala” skattesystemet som den eventuella selektiva karaktären av den fördel som beviljats genom den ifrågavarande skatteåtgärden därefter ska bedömas och fastställas genom att det visas att åtgärden avviker från det allmänna systemet i det att den medför att skillnader görs i behandlingen av näringsidkare som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med skattesystemet i medlemsstaten (se dom av den 8 september 2011 i de förenade målen C-78/08–C-80/08, Paint Graphos m.fl., REU 2011, s. I-7611, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

20 Domstolen konstaterar i detta hänseende att denna kvalificering förutsätter kännedom om innehållet i relevanta rättsregler men också en prövning av dessas räckvidd baserad på administrativ praxis och domstolspraxis samt på uppgifter om hur omfattande dessa regler är när det gäller vilka personer som täcks av reglerna.

21 Den hänskjutande domstolen har inte lämnat alla dessa uppgifter varför EU-domstolen inte anser sig kunna ta ställning till denna kvalificering.

22 Enligt domstolens praxis uppfyller inte en åtgärd, som motiveras av det relevanta systemets art och allmänna struktur, selektivitetskriteriet, även om åtgärden utgör en fördel för den som kommer i åtnjutande av den (dom av den 8 november 2001 i mål C-143/99, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, REG 2011, s. I-8365, punkt 42 och där angiven rättspraxis). En åtgärd som utgör ett undantag från tillämpningen av det allmänna skattesystemet kan således vara berättigad om den berörda medlemsstaten kan visa att denna åtgärd är en direkt följd av de grundläggande eller styrande principerna för medlemsstatens skattesystem (se domen i det ovannämnda målet Paint Graphos, punkt 65 och där angiven rättspraxis).

23 Domstolen påpekar i detta hänseende att förekomsten av ett tillståndssystem inte i sig utesluter en sådan motivering.

24 Motiveringen är nämligen möjlig när den behöriga myndighetens utrymme för skönsmässig bedömning inom ramen för tillståndsförfarandet är begränsat till prövningen av de villkor som uppställs för ett skattemässigt identifierbart ändamål och kriterierna som denna myndighet har att tillämpa följer av skattesystemets art.

25 När det gäller den behöriga myndighetens befogenheter, har domstolen i sin praxis slagit fast att när ett utrymme för skönsmässig bedömning ger denna myndighet möjlighet att bestämma vilka som ska få förmåner eller vilka villkor som ska gälla för den beviljade åtgärden, kan det inte anses vara fråga om en allmän åtgärd (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 juni 1999 i mål C-256/97, DM Transport, REG 1999, s. I-3913, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

26 Tillämpningen av ett sådant tillståndssystem med möjlighet att spara förluster till senare skatteår, som det i det nationella målet aktuella, kan därmed i princip inte anses vara selektiv om de behöriga myndigheterna vid beslut om beviljande eller avslag på ansökan, uteslutande har ett utrymme för skönsmässig bedömning som kringskärs av objektiva kriterier vilka inte är främmande för det skattesystem som införts genom den aktuella lagstiftningen, såsom ändamålet att undvika handel med förluster.

27 Om de behöriga myndigheterna däremot har ett omfattande utrymme för skönsmässig bedömning för att avgöra vilka som ska få förmåner eller vilka villkor som ska gälla för den åtgärd som beviljats på grundval av kriterier som är främmande för skattesystemet, såsom bibehållandet av sysselsättningen, ska utövandet av denna befogenhet således anses gynna ”vissa företag eller viss produktion” i förhållande till andra företag eller annan produktion som i faktiskt och rättsligt hänseende omfattas av en jämförbar situation, med hänsyn till målsättningen med rättsordningen (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen och Spanien mot Government of Gibraltar och Förenade kungariket, punkt 75).

28 Av beslutet om hänskjutande framgår i detta hänseende att Skattestyrelsen i Finland utfärdat en anvisning som nämns ovan i punkt 8 i förevarande dom, i vilken det sker en uppräkning av ”särskilda skäl” för att undantag ska medges från förbudet mot förlustavdrag, där bland annat särskilda sysselsättningsverkningar anges som ett sådant skäl.

29 Det ska i detta sammanhang erinras om att domstolen har slagit fast att den omständigheten att en åtgärd har vidtagits på grundval av en politik för regional utveckling eller social sammanhållning inte i sig räcker för att den ska anses vara berättigad med hänsyn till det nationella skattesystemets art eller struktur (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2006 i mål C-88/03, Portugal mot kommissionen, REG 2006, s. I-7115, punkt 82).

30 Även om det i detta hänseende framgår av beslutet om hänskjutande att den ovannämnda anvisningen inte är juridiskt bindande, gäller att om den behöriga myndigheten ska antas kunna bestämma vilka som ska ha rätt till förlustavdraget på grundval av kriterier som är främmande för skattesystemet, såsom bibehållandet av sysselsättningen, ska utövandet av denna befogenhet således anses gynna ”vissa företag eller viss produktion” i förhållande till sådana företag eller sådan produktion som i faktiskt och rättsligt hänseende omfattas av en jämförbar situation, med hänsyn till målsättningen med rättsordningen.

31 Domstolen förfogar dock inte över tillräckliga uppgifter för att bedöma huruvida en eventuell selektiv karaktär hos det i det nationella målet aktuella skattesystemet kan motiveras.

32 Den andra, tredje och fjärde frågan ska under dessa förhållanden besvaras enligt följande. Ett sådant skattesystem som det i det nationella målet aktuella, kan uppfylla selektivitetskriteriet, ingående i begreppet statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, om det skulle visa sig att referenssystemet, det vill säga det ”normala” systemet, innebär ett förbud mot förlustavdrag vid ägarväxling, i den mening som avses i 122 § 1 mom. ISkL, från vilket tillståndssystemet enligt 122 § 3 mom. ISkL utgör ett undantag. En sådan ordning kan vara motiverad av arten eller strukturen på det system i vilket de ingår, varvid denna motivering utesluter att den behöriga nationella myndigheten, vad gäller tillståndet att avvika från förbudet mot förlustavdrag, kan åtnjuta ett utrymme för skönsmässiga bedömningar som ger den befogenhet att grunda sina tillståndsbeslut på kriterier som är främmande för detta skattesystem. Domstolen förfogar dock inte över tillräckliga uppgifter för att ta slutgiltig ställning till dessa kvalificeringar.

33 Det ska också erinras om att selektiviteten endast är en av de olika delarna av ett statligt stöd som är oförenligt med den inre marknaden. Eftersom domstolen saknar uppgifter i detta avseende kan den inte heller pröva frågan avseende andra sådana delar.

Den första frågan

34 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida det i artikel 108.3 FEUF föreskrivna förbudet mot genomförande av stödåtgärder utgör hinder mot en tillämpning av det skattesystem som föreskrivs i 122 § 1 mom. och 3 mom. ISkL.

35 När det gäller medlemsstaternas iakttagande av de skyldigheter som åvilar dem enligt artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF, ska det erinras om dispositionen av bestämmelserna i sistnämnda artikel samt om de befogenheter och det ansvar som enligt dessa bestämmelser tillkommer kommissionen å ena sidan och medlemsstaterna å andra sidan.

36 I artikel 108 FEUF föreskrivs olika förfaranden beroende på om ett stöd är befintligt eller nytt. Medan en ny stödåtgärd enligt artikel 108.3 FEUF ska anmälas i förväg till kommissionen och inte får genomföras innan förfarandet har lett fram till ett slutligt beslut, får befintliga stödåtgärder i enlighet med artikel 108.1 FEUF rättsenligt genomföras när kommissionen inte slår fast att de är oförenliga med den inre marknaden (dom av den 29 november 2012 i mål C-262/11, Kremikovtzi, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

37 Kommissionen och de nationella domstolarna har olika ansvar och befogenheter inom ramen för detta kontrollsystem (dom av den 9 augusti 1994 i mål C-44/93, Namur-Les assurances du crédit, REG 1994, s. I-3829, punkt 14).

38 Dessa domstolar kan, på området för statligt stöd, behöva avgöra i tvister i vilka de tvingas tolka och tillämpa begreppet stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF för att kunna fastställa om en statlig åtgärd, som införts utan att förhandsförfarandet i artikel 108.3 FEUF iakttagits, skulle ha underkastats detta förfarande eller inte. Dessa domstolar är däremot inte behöriga att avgöra huruvida ett statligt stöd är förenligt med den inre marknaden (dom av den 18 juli 2007 i mål C-119/05, Lucchini, REG 2007, s. I-6199, punkterna 50 och 51 samt där angiven rättspraxis).

39 Medan kommissionen är skyldig att pröva det planerade stödets förenlighet med den inre marknaden, även i sådana fall då medlemsstaten har åsidosatt förbudet i artikel 108.3 sista meningen FEUF mot att genomföra stödåtgärder, ska de nationella domstolarna endast – fram till kommissionens slutgiltiga beslut – säkerställa de enskildas rättigheter om statliga myndigheter skulle åsidosätta detta förbud (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 februari 2008 i mål C-199/06, CELF och ministre de la Culture et de la Communication, REG 2008, s. I-469, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

40 När det gäller befintliga stöd erinrar domstolen om att artikel 108.1 FEUF ger kommissionen befogenhet att tillsammans med medlemsstaterna fortlöpande granska stödprogram. Denna granskning kan utmynna i att kommissionen föreslår lämpliga åtgärder för den berörda medlemsstaten som krävs med hänsyn till den pågående utvecklingen eller den inre marknadens funktion och, eventuellt, besluta att ett stöd som kommissionen finner vara oförenligt med den inre marknaden ska upphöra eller ändras.

41 Dessa stöd ska betraktas som lagliga så länge kommissionen inte har konstaterat att de är oförenliga med den inre marknaden (dom av den 18 november 2010 i mål C-322/09, NDSHT mot kommissionen, REU 2010, s. I-11911, punkt 52 och där angiven rättspraxis). Under sådana förhållanden ger inte artikel 108.3 FEUF de nationella domstolarna befogenhet att förbjuda genomförandet av ett befintligt stöd.

42 I artikel 1 b i i förordning nr 659/1999 föreskrivs att ”befintligt stöd”, utan att det påverkar tillämpningen av artiklarna 144 och 172 i anslutningsakten, avser allt stöd som fanns innan fördraget trädde i kraft i respektive medlemsstat, det vill säga stödordningar och individuellt stöd som infördes före och som fortfarande är tillämpliga efter det att fördraget har trätt i kraft.

43 Enligt uppgifterna i de handlingar som ingetts till domstolen, och som såväl den finländska regeringen som kommissionen påpekat, hade det system som föreskrivs i 122 § 1 mom. och 3 mom. ISkL införts innan avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) trädde i kraft den 1 januari 1994, och har fortsatt att tillämpas alltsedan detta datum. Republiken Finland anslöt sig till Europeiska unionen den 1 januari 1995.

44 I enlighet med vad kommissionen påpekat saknar för övrigt de omständigheter som föreskrivs i artiklarna 144 och 172 i anslutningsakten, under vilka artikel 1 b i i förordning nr 659/1999 om definitionen av begreppet ”befintligt stöd” inte är tillämplig, relevans i förevarande mål.

45 Det ska erinras om att en ändring av sätten för att tillämpa en stödordning under vissa förhållanden kan leda till att en sådan ordning kvalificeras som ett nytt stöd.

46 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera om inte sätten för att tillämpa den i det nationella målet aktuella ordningen har ändrats.

47 Om det skulle visa sig att eventuella ändringar lett till att ordningens räckvidd utökats, skulle det kunna vara fråga om ett nytt stöd med resultatet att det förfarande för underrättelse som föreskrivs i artikel 108.3 FEUF blir tillämpligt.

48 Den första frågan ska därmed besvaras enligt följande. Artikel 108.3 FEUF utgör inte hinder för att ett sådant skattesystem som det i artikel 122 § 1 mom. och 3 mom. ISkL föreskrivna – för det fall systemet ska kvalificeras som ”statligt stöd”– på grund av att det är ”befintligt” fortsätter att tillämpas i den medlemsstat som har infört detta skattesystem, oaktat kommissionens befogenhet enligt nämnda artikel 108.3 FEUF.

Rättegångskostnader

49 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

1) **Ett sådant skattesystem som det i det nationella målet aktuella, kan uppfylla selektivitetskriteriet, ingående i begreppet statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, om det skulle visa sig att referenssystemet, det vill säga det ”normala” systemet, innebär ett förbud mot förlustavdrag vid ägarväxling, i den mening som avses i 122 § 1 mom. inkomstskattelag 1535/1992 av den 30.12.1992, från vilket tillståndssystemet enligt 3 mom. i denna bestämmelse utgör ett undantag. En sådan ordning kan vara motiverad av arten eller strukturen hos det system i vilket de ingår, varvid denna motivering utesluter att den behöriga nationella myndigheten, vad gäller tillståndet att avvika från förbudet mot förlustavdrag, kan åtnjuta ett utrymme för skönsmässiga bedömningar som ger den befogenhet att grunda sina tillståndsbeslut på kriterier som är främmande för detta skattesystem. Domstolen förfogar dock inte över tillräckliga uppgifter för att ta slutgiltig ställning till dessa kvalificeringar.**

2) **Artikel 108.3 FEUF utgör inte hinder för att ett sådant skattesystem som det i artikel 122 § 1 mom. och 3 mom. i lag nr 1535/1992 föreskrivna – för det fall systemet ska kvalificeras som ”statligt stöd”– på grund av att det är ”befintligt” fortsätter att tillämpas i den medlemsstat som har infört detta skattesystem, oaktat Europeiska kommissionens befogenhet enligt nämnda artikel 108.3 FEUF.**

Underskrifter