



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
E. SHARPSTON
fremsat den 7. februar 2013¹

Sag C-6/12

P Oy

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Korkein hallinto-oikeus (Finland))

»Statsstøtte — skattefordele — eksisterende eller ny støtte — relevant ordning til overvågning og proceduremæssige regler«

1. Domstolen har allerede ved flere lejligheder undersøgt, om nationale afgiftsforanstaltninger er omfattet af Den Europæiske Unions (EU) forbud mod statsstøtte². I den foreliggende sag ønsker Korkein hallinto-oikeus (øverste forvaltningsdomstol), Finland, vejledning om, hvorvidt nationale bestemmelser, der regulerer, om virksomheder kan fradrage tab fra en given afgiftsperiode i overskud i de efterfølgende år, er selektive i henseende til statsstøtteregele³.

EU-retten

Ordninger for overvågning af støtte fra medlemsstater

Traktatbestemmelser

2. I henhold til artikel 3, stk. 1, litra b), TEUF omfatter Den Europæiske Unions aktiviteter fastlæggelse af de konkurrenceregler, der er nødvendige for det indre markeds funktion. I henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenelig med det indre marked, i det omfang den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne⁴.

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Jf. f.eks. dom af 8.11.2001, sag C-143/99, *Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, Sml. I, s. 8365, af 17.6.1999, sag C-295/97, *Piaggio*, Sml. I, s. 3735, og af 8.9.2011, forenede sager C-78/08 - C-80/08, *Paint Graphos m.fl.*, Sml. I, s. 7611.

3 — Jf. punkt 3 og fodnote 4 nedenfor.

4 — Betingelserne i artikel 107, stk. 1, er kumulative og skal derfor alle opfyldes, for at en foranstaltning udgør statsstøtte (jf. dom af 22.6.2006, forenede sager C-182/03 og C-217/03, *Belgien og Forum 187 mod Kommissionen*, Sml. I, s. 5479, præmis 84 og den deri nævnte retspraksis). Hvorvidt en statslig foranstaltning begunstiger visse virksomheder eller fremstilling af visse varer (dvs. om den er selektiv), afgøres ved en sammenligning med andre, der i lyset af det med den pågældende ordning forfulgte mål er i en sammenlignelig lovlig og faktisk situation (jf. dommen i sagen *Belgien og Forum 187 mod Kommissionen*, præmis 119 og den deri nævnte retspraksis). Når begrundelserne i artikel 107, stk. 2 eller 3, finder anvendelse, anses sådanne foranstaltninger for at være i overensstemmelse med det indre marked og udgør derfor ikke ulovlig statsstøtte; jf. dommen i sagen *Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, nævnt i fodnote 2 ovenfor, præmis 30.

3. For at sikre effektiviteten af det pågældende forbud kræver artikel 108 TEUF, at Kommissionen undersøger støtte, og at medlemsstaterne samarbejder med Kommissionen herom. Når Kommissionen finder, at en eksisterende støtte, som ydes af en stat eller med statsmidler, ikke er forenelig med det indre marked, skal den påbegynde proceduren fastsat i artikel 108, stk. 2, TEUF. Hvis medlemsstater påtænker indførelse eller ændring af støtteforanstaltninger, skal de i henhold til artikel 108, stk. 3, TEUF underrette Kommissionen herom. Efter en sådan underretning iværksætter Kommissionen den i artikel 108, stk. 2, TEUF fastsatte fremgangsmåde. Artikel 108, stk. 3, sidste punktum, TEUF forbyder utvetydigt medlemsstaterne at gennemføre de påtænkte foranstaltninger, før fremgangsmåden efter artikel 108, stk. 2, TEUF er fuldført, og Kommissionen har truffet en afgørelse⁵.

Forordning (EF) nr. 659/99

4. Forordning nr. 659/99⁶ kodificerer og klarlægger de proceduremæssige regler, der finder anvendelse på statsstøtte. Forordningens artikel 1, litra a), definerer »støtte« som »enhver foranstaltning, der opfylder alle kriterierne i artikel [107, stk. 1, TEUF – tidligere artikel 92, stk. 1, EF]«. Artikel 1, litra b), nævner en række kategorier af »eksisterende støtte«, herunder:

»i) med forbehold af artikel 144 [...] i akten vedrørende Østrigs, Finlands og Sveriges tiltrædelse [⁷], 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

[...]

v) støtte, som anses for at være en eksisterende støtte, fordi det kan godtgøres, at der ikke var tale om støtte, da den blev indført, men at den blev en støtte på grund af udviklingen på fællesmarkedet, uden at medlemsstaten havde foretaget nogen ændringer. Når visse foranstaltninger bliver en støtte som følge af en liberalisering af en aktivitet ved fællesskabslovgivning, betragtes sådanne foranstaltninger ikke som eksisterende støtte efter den dato, der er fastsat for liberaliseringen

[...]«

5. »Ny støtte« defineres i artikel 1, litra c), som »enhver støtte, dvs. støtteordninger og individuel støtte, som ikke er eksisterende støtte, herunder ændringer i eksisterende støtte«.

6. Proceduren vedrørende ny støtte er fastsat i artikel 2 og 3 i forordning nr. 659/99. I henhold til artikel 2 skal planer om at yde ny støtte anmeldes til Kommissionen af den pågældende medlemsstat. I henhold til artikel 3 må sådan støtte ikke gennemføres, før Kommissionen har vedtaget eller anses for at have vedtaget en beslutning, hvori den godkender en sådan støtte (»standstill-forpligtelsen«). En sådan beslutning (der er truffet i henhold til forordning nr. 659/99's artikel 7) følger efter en begæring om oplysninger (artikel 5) og en formel undersøgelsesprocedure (artikel 6).

7. Den fremgangsmåde, der finder anvendelse på eksisterende støtte, er fastsat i artikel 17-19 i forordning nr. 659/99 og er på væsentlige punkter forskellig fra den, der finder anvendelse på ny støtte. Der er ikke noget krav om forudgående anmeldelse og ingen standstill-forpligtelse. Initiativet til at overvåge sådan støtte ligger derimod hos Kommissionen, der i samarbejde med medlemsstaten

5 — Jf. dommen i sagen *Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, nævnt i fodnote 2 ovenfor, præmis 24. Jf. også punkt 6 nedenfor.

6 — Rådets forordning af 22.3.1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af EF-traktatens artikel 93, EFT L 83, s. 1, i dens affattelse før ændringen i 2003 med henblik på at tage hensyn til 2004-tiltrædelserne; jf. anden betragtning.

7 — Jf. punkt 8 og 9 nedenfor.

løbende skal gennemgå de eksisterende støtteordninger⁸. Finder Kommissionen, at en eksisterende støtteordning ikke, eller ikke længere, er forenelig med fællesmarkedet, skal den underrette den pågældende medlemsstat og give den lejlighed til at fremsætte sine bemærkninger⁹. Finder Kommissionen på baggrund af de oplysninger, medlemsstaten har indsendt, at en eksisterende støtteordning ikke er forenelig med fællesmarkedet, skal den fremsætte en henstilling, hvori den foreslår passende foranstaltninger. Sådanne foranstaltninger kan navnlig være en ophævelse af den pågældende støtteordning¹⁰. Hvis den pågældende medlemsstat ikke accepterer de foreslåede foranstaltninger, kan Kommissionen – først da – indlede proceduren efter artikel 108, stk. 2, TEUF og anvende den detaljerede fremgangsmåde fastsat i artikel 6 og 7 i forordning nr. 659/99, *mutatis mutandis*¹¹.

Tiltrædelsesakten af 1994

8. Finland tiltrådte Den Europæiske Union den 1. januar 1995¹². Støtteordninger der trådte i kraft inden Finlands tiltrædelse, og som stadig var gældende efter tiltrædelsen udgør derfor eksisterende statsstøtte¹³.

9. Artikel 144 i tiltrædelsesakten indgår i afsnit VI vedrørende landbrugsprodukter. Heraf fremgår, at i forbindelse med sådanne produkter kan alene støtte, der er meddelt Kommissionen inden den 30. april 1995, anses for eksisterende støtte efter traktaten¹⁴. Det har ingen relevans for støtteordninger for produkter uden for landbrugsområdet.

National lovgivning

10. I medfør af § 117 i den finske Tuloverolaki (lov om indkomstskat, herefter »TVL«) kan tab i en given skatteperiode fradrages i efterfølgende skatteår. I medfør af TV's § 119, stk. 1, skal tab i forbindelse med erhvervsvirksomhed inden for et skatteår fradrages i overskud af erhvervsvirksomheden for de følgende ti skatteår, hvis overskud opnås.

11. I medfør af TVL's § 122, stk. 1, kan selskabers tab ikke fradrages, hvis over halvdelen af aktierne har skiftet ejer inden for det år, hvor tabet er opstået, eller efterfølgende¹⁵.

12. TVL's § 122, stk. 3, indeholder en undtagelse til bestemmelsen i paragraffens stk. 1. Skatteforvaltningen kan, uanset skift af ejerskab, af særlige årsager efter ansøgning tillade, at fremførte tab fradrages, hvis det er nødvendigt af hensyn til selskabets fortsatte virke.

13. For at tydeliggøre anvendelsen af TVL's § 122, stk. 3, udstedte de finske myndigheder en vejledningsskrivelse¹⁶ og et cirkulære¹⁷. Ifølge vejledningsskrivelsen er formålet med § 122 i TVL at forhindre afgiftsunddragelse, hvorved tabsgivende virksomheder bliver til en handelsvare alene med henblik på at kunne fradrage deres tab til køberens skattemæssige fordel.

8 — Artikel 17, stk. 1, i forordning nr. 659/99, sammenholdt med artikel 107, stk. 1, TEUF.

9 — Artikel 17, stk. 2, i forordning nr. 659/99.

10 — Artikel 18 i forordning nr. 659/99.

11 — Artikel 19, stk. 2, i forordning nr. 659/99, sammenholdt med forordningens artikel 4, stk. 4.

12 — Akt vedrørende vilkårene for Kongeriget Norges, 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. Norge tiltrådte ikke som følge af en afstemning i 1994.

13 — Jf. tiltrædelsesakten, sammenholdt med artikel 1, litra b), nr. i), i forordning nr. 659/99.

14 — Jf. punkt 30 og fodnote 24 nedenfor.

15 — For så vidt som jeg har forstået det, har den pågældende lovgivning været gældende siden 1979. Den er blevet ændret, men bestemmelsens kerneindhold er uændret.

16 — Skatteforvaltningens skrivelse nr. 634/348/96 af 14.2.1996 (herefter »vejledningsskrivelsen«).

17 — Skatteforvaltningens cirkulære nr. 2/1999 af 17.2.1999 (herefter »cirkulæret«).

14. Vejledningsskrivelsen og cirkulæret forklarer, at en række situationer, såsom generationsskifte eller salg af virksomhed til medarbejdere, kan udgøre »særlige omstændigheder«, der kan begrunde tilladelse til at fradrage fremførte tab og dermed en undtagelse til bestemmelsen fastsat i TVL's § 122, stk. 1¹⁸.

Faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne og de forelagte spørgsmål

15. P Oy blev grundlagt i 1998. Selskabet udvikler og vedligeholder parkeringsbetalingssystemer, der fungerer via mobiltelefoner. Selskabets aktiviteter er baseret på produkter, som selskabet har udviklet og har patent på. Ved udgangen af 2004 var selskabets tab over 4 mio. EUR. Tilsyneladende anses de pågældende tab opstået i opstartfasen af et selskab ikke for usædvanligt inden for branchen, eftersom tabene skyldes de oprindelige investeringer i udvikling af de produkter og den teknologi, der var nødvendig for P Oy's aktiviteter. I løbet af 2004 skete der et ejerskifte i P Oy. Selskabet fortsatte sin handel efter ejerskiftet. Selskabets aktiviteter har udviklet sig sådan, at omsætningen mellem 2005 og 2007 er steget fra 498 339 EUR til 866 810 EUR.

16. Ved anmodning af 3. september 2008 til de finske skattemyndigheder søgte P Oy om tilladelse til at trække tabene fra tidligere skatteår fra. Skattemyndighederne afviste anmodningen ved beslutning af 24. oktober 2008.

17. P Oy indbragte den pågældende beslutning for Helsingin hallinto-oikeus (forvaltningsdomstol i Helsinki), der afviste sagen. P Oy har derfor appelleret sagen til Korkein hallinto-oikeus, den forelæggende ret, der stiller følgende 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 defineringsreferencegruppe 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 berettiget, 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 er nøje fastsat i lovgivningen?»

18. P Oy, Finland, Tyskland og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg og afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 22. november 2012.

18 — I det foreliggende forslag til afgørelse henvises til TVL's § 122, stk. 3, vejledningsskrivelsen og cirkulæret som »de pågældende foranstaltninger«. Såvel P Oy som den finske regering har henvist til en afgørelse fra de nationale retsinstanser i sag KHO 2010:21. I den pågældende sag fastslog Korkein hallinto-oikeus, at en fortsættelse af virksomhedsaktivitet efter ejerskabsskift udgjorde »særlige omstændigheder« efter formålet med den pågældende foranstaltning.

Stillingtagen

Indledende bemærkninger

19. Her er tale om en mærkelig sag. Søgsmål på statsstøtteområdet opstår som regel, fordi modtageren af en støtte ikke ønsker, at støtten erklæres ulovlig, eller fordi to virksomheder konkurrerer, og kun den ene har modtaget den omtvistede støtte. Såfremt foranstaltningerne i den foreliggende sag klassificeres som ulovlig statsstøtte, vil det ikke være til P Oy's fordel. Selskabet vil tværtimod ikke få den skattefordel, som det søger om at opnå. Det vil ikke få tilladelse til at fremføre tab, der er lidt i 2004, og at trække det fra i fortjenesten i efterfølgende år.

20. Hvordan kan det så være, at den foreliggende sag er forelagt Domstolen?

21. Så vidt jeg kan se fra forelæggelseskendelsen, er den nationale ret gået ud fra, at a) de foreliggende foranstaltninger udgør »støtte«, b) da ikke alle virksomheder har ret til at fremføre tab og fradrage det i fremtidig fortjeneste, kan den anvendte ordning være »sektiv« og derfor ulovlig (fordi det »begunstiger visse virksomheder eller visse produktioner«), c) Kommissionen er ikke blevet underrettet om de pågældende foranstaltninger, og d) Finland har ikke overholdt standstill-forpligtelsen, for så vidt som de pågældende foranstaltninger er indført uden Kommissionens forudgående tilladelse. Den nationale ret stiller dernæst en række detaljerede spørgsmål med henblik på at belyse dette, *på denne baggrund*:

- om procedure for godkendelse i medfør af TVL's § 122, stk. 3, er gyldig uanset den manglende overholdelse af standstill-forpligtelsen (spørgsmål 1)
- hvorledes referencegruppen, hvorved det skal afgøres, om den ordning, der er indført ved de pågældende foranstaltninger, er ulovligt selektiv, skal afgrænses (spørgsmål 2)
- om ordningen, selv om den er selektiv, er berettiget som en i skattesystemet indbygget mekanisme, der skal forhindre skatteunddragelse (spørgsmål 3); men, i givet fald
- om skattemyndighedernes skønsbeføjelse påvirker spørgsmålet om berettigelse, der er behandlet i det tredje spørgsmål (spørgsmål 4).

22. Som det fremgår af de lovgivningsmæssige bestemmelser, der er henvist til i begyndelsen af det foreliggende forslag til afgørelse, er der væsentlige forskelle i ordningerne for overvågning af eksisterende støtte og ny støtte¹⁹. Før det analyseres, hvorvidt TVL's § 122, stk. 3, sammenholdt med vejledningsskrivelsen og cirkulæret, rent faktisk skaber en ordning, der på ulovlig og selektiv vis begunstiger visse virksomheder (»sektivitetens emnet«), opstår der spørgsmål om, hvorvidt der er tale om (formodet) eksisterende støtte eller (formodet) ny støtte.

23. Dette indledende spørgsmål vedrører kernen i sagen for den nationale ret og for Domstolen. Kommissionens, medlemsstaternes og de nationale retsinstitutters bemyndigelse og ansvar er forskellige, afhængig af, om det, der skal undersøges, er (formodet) eksisterende støtte eller (formodet) ny støtte²⁰.

19 — Jf. f.eks. dom af 30.6.1992, sag C-312/90, Spanien mod Kommissionen, Sml. I, s. 4117, præmis 14, og af 9.8.1994, sag C-44/93, Namur-Les Assurances du Crédit, Sml. I, s. 3829, præmis 10, samt Piaggio-dommen, nævnt i fodnote 2 ovenfor, præmis 48 og 49. Jf. ligeledes punkt 3-7 ovenfor.

20 — Den i traktaten fastsatte ordning til overvågning af statsstøtte og Kommissionens og de nationale retsinstitutters rolle i anvendelsen heraf forklares detaljeret i dommen i sagen Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, nævnt i fodnote 2 ovenfor, præmis 21-32. Jf. også med hensyn til ny støtte dom af 21.11.1991, sag C-354/90, Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires og Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon, Sml. I, s. 5505, præmis 8-14.

24. For så vidt angår eksisterende støtte fremgår det af fast retspraksis, at Kommissionens rolle i henhold til artikel 108, stk. 1, TEUF er at konstatere, om eksisterende støtte er forenelig eller uforenelig med det indre marked (under forbehold af Domstolens prøvelsesret), hvilket skal ske på grundlag af en særlig procedure, hvis gennemførelse påhviler Kommissionen²¹. Medmindre og indtil Kommissionen har foretaget en sådan handling, er der ingen formodning for, at nationale foranstaltninger er ulovlige efter EU-statsstøtteregele, eller at en national retsinstant skal bringe deres anvendelse til ophør.

25. Ved ny støtte anvendes en anden procedure. Artikel 108, stk. 3, TEUF bestemmer, at Kommissionen skal underrettes så betids om enhver påtænkt indførelse eller ændring af støtteforanstaltninger, at den kan fremsætte sine bemærkninger hertil. Kommissionen foretager herefter en foreløbig undersøgelse af den påtænkte nye støtte. Såfremt Kommissionen på dette grundlag finder, at det foreslåede er uforeneligt med det indre marked i henseende til artikel 107, stk. 1, TEUF, skal den indlede den i artikel 108, stk. 2, TEUF foreskrevne kontradiktoriske procedure. Nationale retsinstanters inddragelse følger af den direkte virkning af artikel 108, stk. 3, sidste punktum, TEUF, der forbyder den pågældende medlemsstat i tilfælde af indførelse eller ændring af støtteforanstaltninger at gennemføre de påtænkte foranstaltninger, før undersøgelsesproceduren har udmøntet sig i en endelig kommissionsafgørelse. Denne standstill-forpligtelse finder anvendelse på ny støtte – men ikke på eksisterende støtte.

26. Både traktaten og den detaljerede ordning, der er indført ved forordning nr. 659/99, bestemmer, at Kommissionen skal foretage en omhyggelig, detaljeret og omfattende undersøgelse af enhver eksisterende eller foreslået ordning, der kan anses for at udgøre statsstøtte. Det grundlæggende forbud mod statsstøtte i artikel 107, stk. 1, TEUF er hverken absolut eller ubetinget, hvilket umiddelbart fremgår af artikel 107, stk. 2 og 3, TEUF. Således tillægger traktatens artikel 108, stk. 3, TEUF Kommissionen et vidt skøn ved afgørelsen af, om nærmere angivne støtteforanstaltninger som en undtagelse fra det almindelige forbud i traktatens artikel 107, stk. 1, TEUF skal erklæres for forenelige med fællesmarkedet. Den pågældende medlemsstat gives tilsvarende vid mulighed for at forklare og forsvare dens ordninger. Det er alene i tilfælde af ny støtte, der ikke er anmeldt, og som er gennemført (dvs. hvor medlemsstaten har tilsidesat standstill-forpligtelsen for ny støtte), at den nationale retsinstant skal skride ind for at sikre, at de eksisterende nationale bestemmelser ikke finder anvendelse.

Udgør de pågældende foranstaltninger eksisterende eller ny støtte?

27. Den forelæggende ret har ikke selv udtrykkeligt anført, om den finder, at de pågældende foranstaltninger skal anses for (formodet) eksisterende støtte eller (formodet) ny støtte. Den forklarer, at de pågældende foranstaltninger var gældende forud for Finlands tiltrædelse af Den Europæiske Union, men at de ikke var anmeldt som eksisterende støtte på det pågældende tidspunkt. Den forelæggende ret har bemærket, at den ikke har oplysninger om, hvorvidt de finske myndigheder har foretaget en efterfølgende anmeldelse.

28. Finland har, såvel i dets skriftlige indlæg som under retsforhandlingerne, forklaret, at det ikke anmeldte de pågældende foranstaltninger som støtte ved dets tiltrædelse, eftersom det ikke fandt (og stadig ikke finder), at de udgør statsstøtte²².

21 — Dommen i sagen *Namur-Les Assurances du Crédit*, nævnt i fodnote 19 ovenfor, præmis 15.

22 — Jf. punkt 8 og 9 og fodnote 13 ovenfor.

29. Om en støtte skal anses for ny støtte eller for en ændring af eksisterende støtte, beror på de bestemmelser, som hjemler støtten²³. Under retsmødet fremgik det klart af svarene på de af Domstolen stillede spørgsmål efter procesreglementets artikel 54a, at det er ubestridt, at TVL's § 122, stk. 3, var gældende, før Finland tiltrådte det (daværende) Europæiske Fællesskab og blev bundet af EF-traktaten. Følgelig var de parter, der har afgivet indlæg for Domstolen, enige om, at ordningen skulle anses for (formodet) eksisterende støtte.

30. Jeg er enig i denne analyse. Eftersom TVL's § 122, stk. 3, går forud for Finlands tiltrædelse, kan den kun (såfremt der i det hele taget er tale om støtte) klassificeres som eksisterende støtte. Det er den klare betydning af artikel 1, litra b), nr. i), i forordning nr. 659/99²⁴.

31. Selv hvor nationale foranstaltninger ikke udgør statsstøtte på det tidspunkt, hvor de indføres, men efterfølgende bliver statsstøtte (på grund af udviklingen på fællesmarkedet), bestemmer artikel 1, litra b), nr. v), i forordning nr. 659/99, at sådanne foranstaltninger stadig skal anses for at udgøre eksisterende støtte²⁵. Hvis de pågældende foranstaltninger ikke var anmeldt, eftersom de på tidspunktet for Finlands tiltrædelse ikke blev anset for statsstøtte, ville enhver ændring (f.eks. udviklingen af Domstolens praksis på dette område), der kunne betyde, at de pågældende foranstaltninger nu kan, eller måske kan, anses for statsstøtte, ikke ændre deres retlige klassificering som (formodet) *eksisterende støtte*.

32. Jeg konkluderer på denne baggrund, at de pågældende foranstaltninger skal klassificeres som (formodet) eksisterende støtte. Derfor er det ordningen om overvågning og procedurerne vedrørende *eksisterende støtte*, der finder anvendelse på dem.

Følgerne af en klassificering som eksisterende støtte

33. Med det første spørgsmål fra den forelæggende ret ønsker denne i det væsentlige oplyst, om de pågældende foranstaltninger, i og med at standstill-forpligtelsen i artikel 108, stk. 3, TEUF ikke var overholdt, er ulovlige som følge af forbuddet mod selektiv støtte i artikel 107, stk. 1, TEUF.

34. Som allerede forklaret²⁶, finder standstill-forpligtelsen anvendelse på ny støtte og ikke på eksisterende støtte. Såfremt og for så vidt som de pågældende foranstaltninger *er* statsstøtte – hvilket jeg ikke har udtalt mig om – er der tale om eksisterende støtte.

35. Svaret på det første spørgsmål bør derfor være, at de pågældende foranstaltninger, for så vidt som de udgør statsstøtte, skal klassificeres som formodet eksisterende støtte i artikel 108, stk. 1, TEUF's forstand. Som sådan kan de fortolkes og anvendes af den nationale retsinstans, så længe Kommissionen ikke har vedtaget en beslutning i medfør af artikel 13 i forordning nr. 659/99.

36. Hvilken tilgang skal Domstolen vælge ved besvarelsen af spørgsmål 2, 3 og 4 (som alle vedrører den egentlige fortolkning af forbuddet mod selektivitet)?

37. I deres skriftlige indlæg har samtlige parter rettet størstedelen heraf mod selektivitet.

23 — Dommen i sagen Namur-Les Assurances du Crédit, nævnt i fodnote 19 ovenfor, præmis 13 og 28, samt dom af 15.3.1994, sag C-387/92, Banco Exterior de España, Sml. I, s. 877, præmis 19.

24 — Artikel 1, litra b), nr. i), krydshenviser til artikel 144 og 172 i tiltrædelsesakten for Østrig, Finland og Sverige. Kort sagt: der var i henhold til artikel 144 en særlig forpligtelse til at anmelde støtte vedrørende landbrugsprodukter. Eftersom P Oy ikke fremstiller sådanne produkter, er disse bestemmelser uden relevans for resultatet af den foreliggende sag.

25 — Dom af 2.12.2009, sag C-89/08 P, Kommissionen mod Irland m.fl., Sml. I, s. 11245, præmis 70 og 71.

26 — Jf. punkt 6 og 25 ovenfor.

38. Kommissionen finder, at de omstridte foranstaltninger er selektive. Den finske og tyske regering er ikke enige heri og har gjort gældende, at der ikke er tale om statsstøtte. P Oy har anført, at de pågældende foranstaltninger skal fortolkes af den forelæggende ret, således at det sikres, at de ikke anvendes selektivt. Den har anført, at såfremt en sådan fremgangsmåde følges, opstår der ingen spørgsmål om ulovlig støtte (og den vil således have mulighed for at fremføre tab og fradrage det i fremtidigt overskud).

39. Såfremt der her var tale om *ny støtte, der ikke var anmeldt* (hvilket ikke er tilfældet her), ville det ganske vist påhvile den nationale retsinstans at håndhæve den direkte virkning af standstill-forpligtelsen i artikel 108, stk. 3, TEUF²⁷. Alene Kommissionen kan afgøre, hvorvidt støtte er uforenelig med det indre marked. Nationale retsinstanser kan ikke desto mindre anvende støttebegrebet i artikel 107, stk. 1, TEUF med henblik på at afgøre, om de omtvistede nationale foranstaltninger skulle have været underlagt standstill-forpligtelsen. I den pågældende sammenhæng kan de nationale retsinstanser skulle beslutte, om en særlig national foranstaltning er selektiv²⁸, og de kan med rette forelægge Domstolen spørgsmål vedrørende den korrekte fortolkning af statsstøttebegrebet²⁹.

40. Imidlertid finder procedurereglerne og systemet til overvågning af ny støtte, der ikke er anmeldt, ikke anvendelse på eksisterende støtte. Nærmere bestemt spiller de nationale retsinstanser ikke samme rolle, eftersom eksisterende støtte alene er underlagt Kommissionens enekompetence efter artikel 108, stk. 1, TEUF. Der er derfor, for så vidt som de pågældende foranstaltninger er (formodet) *eksisterende støtte*, intet grundlag efter artikel 108, stk. 3, TEUF for, at de nationale retsinstanser træffer afgørelse om selektiviteten eller søger vejledning hos Domstolen om fortolkning af traktatens bestemmelser om selektiv støtte.

41. Finland, Tyskland og Kommissionen er enige om, at det følger heraf, at det er uforment, at Domstolen besvarer spørgsmål 2, 3 og 4 fra den forelæggende ret.

42. Jeg deler ligeledes denne opfattelse af følgende grunde.

43. For det første er Domstolens opgave i forbindelse med den præjudicielle forelæggelsesprocedure (ud over naturligvis at sikre en ensartet anvendelse af EU-retten)³⁰ at bidrage til retsplejen i medlemsstaterne, men ikke at udøve responderende virksomhed vedrørende generelle eller hypotetiske spørgsmål³¹.

44. Det følger af klassificeringen af de pågældende foranstaltninger som formodet eksisterende støtte, at en sådan støtte kan implementeres, så længe Kommissionen ikke har fundet, at den er uforenelig med det indre marked³². Den nationale ret kan derfor frit fortolke og anvende de nationale foranstaltninger og beslutte, hvorvidt P Oy skal have tilladelse til at opnå skattefordelen eller ej. Enhver udtalelse fra Domstolen om selektivitet vil ikke være bindende i en sag for de nationale retsinstanser og vil være af hypotetisk karakter.

27 — Dommen i sagen *Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, nævnt i fodnote 2 ovenfor, præmis 26 og 27.

28 — Dom af 18.7.2007, sag C-119/05, *Lucchini*, Sml. I, s. 6199, præmis 50-52.

29 — Dom af 10.6.2010, sag C-140/09, *Fallimento Traghetti del Mediterraneo*, Sml. I, s. 5243, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis.

30 — Jf. dom af 10.1.2006, sag C-344/04, *IATA og ELFAA*, Sml. I, s. 403, præmis 27, vedrørende Domstolens beføjelse efter artikel 267 TEUF i henseende til en ensartet fortolkning af EU-retten, og dom af 12.6.2008, sag C-458/06, *Gourmet Classic*, Sml. I, s. 4207, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis.

31 — Dom af 12.6.2003, sag C-112/00, *Schmidberger*, Sml. I, s. 5659, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis.

32 — Jf. dommen i sagen *Banco Exterior de España*, nævnt i fodnote 23 ovenfor, præmis 20.

45. For det andet adskiller den foreliggende sag sig fra sager såsom sagen *Paint Graphos m.fl.*³³, der drejede sig om formodet ny støtte. I den pågældende sag havde Domstolens afgørelse en direkte indvirkning på den nationale tvist: De anfægtede foranstaltninger kunne ikke anvendes, såfremt de blev kategoriseret som støtte, og de som sådan var genstand for den direkte virkning af standstill-klausulen³⁴. Stillingen er imidlertid helt anderledes hvad angår den eksisterende støtte i den foreliggende sag.

46. For det tredje har den forelæggende ret henvist til en kommissionsafgørelse³⁵ vedrørende visse tyske afgiftsforanstaltninger, der var uforenelige med statsstøttereglerne³⁶. Ulig den foreliggende sag vedrørte den pågældende sag ny støtte, der ikke var anmeldt (den pågældende lovgivning blev vedtaget i juli 2009 med tilbagevirkende kraft fra den 1.1.2008).

47. For det fjerde, eftersom standstill perioden efter artikel 108, stk. 3, TEUF er irrelevant for den foreliggende sag, involverer spørgsmålet om, hvorvidt P Oy kan fremføre tab og fradraget det i fremtidigt overskud, en fortolkning og anvendelse af national ret snarere end EU-ret. Såvel P Oy som den finske regering henviser til en national afgørelse, hvori udtrykket »særlige omstændigheder« i TVL's § 122, stk. 3, blev undersøgt³⁷. De forklarer, at såfremt den pågældende afgørelse blev anvendt på den foreliggende sag, ville P Oy have ret til skattefordelen. Den pågældende sag vedrører alene national ret, og det påhviler den nationale retsinstans at afgøre denne.

48. Endelig bemærkes, at Domstolen har forholdsvis få detaljerede oplysninger om de pågældende foranstaltninger, den skønsbeføjelse, skattemyndighederne har til at give eller afvise at give tilladelse efter TVL's § 122, stk. 3, eller de hertil knyttede politiske hensyn. Dette står i stærk kontrast til den detaljerede undersøgelse, der ville blive foretaget af Kommissionen, såfremt den skulle handle efter artikel 108, stk. 2, TEUF og artikel 17-19 i forordning nr. 659/99, og om nødvendigt anvende forordningens artikel 6, 7 og 9 *mutatis mutandis*. En sådan procedure, såfremt den blev iværksat, er en, der fuldt ud respekterer medlemsstatens ret til at forklare og forsvare dens ordninger. Under sådanne omstændigheder synes det uforholdsmæssigt, hvis Domstolen her skulle foretage en analyse om selektivitet.

49. I lyset af det ovenstående mener jeg, at Domstolen skal afstå fra at besvare spørgsmål 2, 3 og 4 fra den forelæggende ret.

Forslag til afgørelse

50. Følgelig mener jeg, at Domstolen skal besvare *Korkein hallinto-oikeus* således:

»For så vidt som de pågældende foranstaltninger udgør statsstøtte, skal de klassificeres som formodet eksisterende støtte efter artikel 108, stk. 1, TEUF. Som sådan kan de fortolkes og anvendes af den forelæggende ret, så længe Kommissionen ikke har vedtaget en beslutning og indledt den kontradiktoriske procedure, der er fastsat i artikel 108, stk. 2, TEUF.«

33 — Jf. blandt flere eksempler *Piaggio*-dommen og dommen i sagen *Paint Graphos m.fl.*, begge nævnt i fodnote 2 ovenfor.

34 — Jf. f.eks. *Piaggio*-dommen, nævnt i fodnote 2 ovenfor, præmis 48 og 49.

35 — Kommissionens afgørelse af 26.1.2011 om Tysklands statsstøtte C 7/10 (ex CP 250/09 og NN 5/10) *Fremskrivning af skattemæssige underskud* (»Sanierungsklausel«), EUT L 235, s. 26. Denne afgørelse anfægtes nu ved Retten i en række sager; jf. sag T-205/11.

36 — Ligesom de nationale foranstaltninger i den foreliggende sag indeholder tysk lovgivning bestemmelser om fradrag af tab i fremtidigt overskud. Det gør det muligt for skrantende virksomheder at drage fordel af ordningen på trods af, at der er sket ejerskifte i den pågældende virksomhed.

37 — Jf. punkt 14 og fodnote 18 ovenfor.