



# Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
SHARPSTON  
föredraget den 7 februari 2013<sup>1</sup>

**Mål C-6/12**

**P Oy**

(begäran om förhandsavgörande från Högsta förvaltningsdomstolen (Finland))

”Statligt stöd — Skattefördelar — Befintligt stöd eller nytt stöd — Relevant övervakningssystem och förfaranderegler”

1. Domstolen har redan ett flertal gånger haft tillfälle att undersöka huruvida nationell skattelagstiftning är förenlig med det unionsrättsliga förbudet mot statligt stöd.<sup>2</sup> I förevarande mål söker Högsta förvaltningsdomstolen (Finland) klarhet i om nationella bestämmelser om företags rätt att dra av förlust som uppkommit under en viss beskattningsperiod mot vinster som uppkommer under senare år är selektiva inom ramen för bestämmelserna om statligt stöd.<sup>3</sup>

## Unionslagstiftningen

*System för övervakning av stöd som beviljas av medlemsstaterna*

### Fördragsbestämmelser

2. Enligt artikel 3.1 b FEUF ska unionen fastställa de konkurrensregler som är nödvändiga för den inre marknads funktion. Enligt artikel 107.1 FEUF är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.<sup>4</sup>

3. För att säkerställa att förbudet efterlevs föreskrivs i artikel 108 FEUF att kommissionen ska granska medlemsstaternas stödprogram och att medlemsstaterna ska samarbeta med kommissionen i detta avseende. Om kommissionen finner att stöd som lämnas av en stat eller med statliga medel inte är förenligt med den inre marknaden, ska den inleda ett sådant förfarande som anges i artikel 108.2

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Se, exempelvis, dom av den 8 november 2001 i mål C-143/99, *Adria-Wien* (REG 2001, s. I-8365), av den 17 juni 1999 i mål C-295/97, *Piaggio* (REG 1999, s. I-3735), och av den 8 september 2011 i de förenade målen C-78/08 till C-80/08, *Paint Graphos m.fl.* (REU 2011, s. I-7611).

3 — Se punkt 3 och fotnot 4 nedan.

4 — Villkoren i artikel 107.1 är kumulativa och samtliga villkor måste därför vara uppfyllda för att en åtgärd ska kunna utgöra statligt stöd (se dom av den 22 juni 2006 i de förenade målen C-182/03 och C-217/03, *Forum 187* (REG 2006, s. I-5479), punkt 84 och där angiven rättspraxis). Frågan huruvida en nationell åtgärd gynnar vissa företag eller viss produktion (det vill säga om den är selektiv) ska fastställas genom en jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till målsättningen med rättsordningen (se domen i målet *Forum 187*, punkt 119 och där angiven rättspraxis). När stöd är motiverat enligt artikel 107.2 eller 107.3 ska åtgärderna anses förenliga med den inre marknaden och utgör inte förbjudet stöd. Se domen i målet *Adria-Wien* (ovan fotnot 2), punkt 30.

FEUF. Om en medlemsstat planerar att vidta eller ändra stödåtgärder ska den underrätta kommissionen enligt artikel 108.3. Efter sådan underrättelse ska kommissionen inleda det förfarande som anges i artikel 108.2. Den sista meningen i artikel 108.3 innehåller ett otvetydigt förbud för medlemsstaterna att genomföra den planerade åtgärden förrän förfarandet enligt artikel 108.2 har slutförts och kommissionen har fattat ett slutligt beslut.<sup>5</sup>

#### Förordning nr 659/99

4. Förordning nr 659/99<sup>6</sup> kodifierar och förtydligar de förfaranderegler som gäller för statliga stödåtgärder. I artikel 1 a i nämnda förordning definieras ”stöd” som ”varje åtgärd som uppfyller alla de kriterier som fastställs i [artikel 107.1 FEUF – f.d. artikel 92.1 EG]”. Artikel 1 b räknar upp ett antal kategorier med ”befintligt stöd”, bland andra följande:

”i) utan att det påverkar tillämpningen av artiklarna 144 ... i Anslutningsakten för Österrike, Finland och Sverige,<sup>[7]</sup> 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,

...

v) stöd som är att betrakta som befintligt stöd, eftersom det kan fastställas att det inte utgjorde något stöd när det infördes men senare blev ett stöd på grund av utvecklingen av den gemensamma marknaden, utan att medlemsstaten företagit någon ändring. När vissa åtgärder blir stöd sedan en verksamhet har liberaliserats genom gemenskapslagstiftning, skall sådana åtgärder inte betraktas som befintligt stöd efter det datum som har fastställts för liberalisering,

...”

5. ”Nytt stöd” definieras i artikel 1 c som ”allt stöd, det vill säga stödordningar och individuellt stöd, som inte är befintligt stöd, inbegripet ändringar av befintligt stöd”.

6. Förfarandet rörande nytt stöd har reglerats i artiklarna 2 och 3 i förordning nr 659/99. Enligt artikel 2 ska medlemsstaterna anmäla alla planer på att bevilja nytt stöd till kommissionen och enligt artikel 3 ska sådant stöd inte införas förrän kommissionen har fattat (eller anses ha fattat) ett beslut om att godkänna stödet (”genomförandeförbudet”). Beslutet (enligt artikel 7 i förordning nr 659/99) föregås av en begäran om upplysningar (artikel 5) och ett formellt granskningsförfarande (artikel 6).

7. Det förfarande som ska tillämpas avseende befintliga stödordningar har reglerats i artiklarna 17–19 i förordning nr 659/99 och skiljer sig på viktiga punkter från förfarandet rörande nytt stöd. För befintliga stödordningar föreskrivs inte något krav på anmälan och inte heller något genomförandeförbud. Initiativet till att övervaka sådant stöd ligger snarare hos kommissionen, som i samarbete med medlemsstaterna löpande ska övervaka befintliga stödordningar.<sup>8</sup> Om kommissionen anser att en befintlig stödordning inte är, eller inte längre är, förenlig med den gemensamma marknaden, ska kommissionen underrätta den berörda medlemsstaten och ge den tillfälle att inkomma med sina synpunkter.<sup>9</sup> Om kommissionen, mot bakgrund av de upplysningar som medlemsstaten har gett in, finner att den befintliga stödordningen inte är eller inte längre är förenlig med den gemensamma

5 — Se nedan punkt 6.

6 — Rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel 93 i EG-fördraget (EGT L 83, s. 1) i dess lydelse före den ändring som gjordes 2003 med hänsyn till 2004 års anslutningar. Se, särskilt, skäl 2.

7 — Se nedan punkterna 8 och 9.

8 — Artikel 17.1 i förordning nr 659/99 jämförd med artikel 107.1 FEUF.

9 — Artikel 17.2 i förordning nr 659/99.

marknaden, ska kommissionen utfärda en rekommendation med förslag till lämpliga åtgärder. Dessa åtgärder kan bland annat innefatta ett avskaffande av stödordningen.<sup>10</sup> Det är bara om den berörda medlemsstaten inte godtar de föreslagna åtgärderna som kommissionen ska inleda ett förfarande enligt artikel 108.2 FEUF och tillämpa det ingående förfarande som anges i artiklarna 6 och 7 i förordning nr 659/99 i tillämpliga delar.<sup>11</sup>

### *1994 års anslutningsakt*

8. Finland anslöt sig till EU den 1 januari 1995.<sup>12</sup> Stödordningar som hade trätt i kraft före Finlands anslutning och som fortfarande gäller efter Finlands anslutning utgjorde därför befintligt statligt stöd.<sup>13</sup>

9. Artikel 144 i anslutningsakten finns i avdelning VI som handlar om jordbruksprodukter. I fråga om sådana produkter anges i nämnda artikel att endast stöd som anmälts till kommissionen före den 30 april 1995 ska anses som befintligt i den mening som avses i fördraget.<sup>14</sup> Artikeln saknar relevans för stödordningar som inte avser jordbruk.

### **Nationell lagstiftning**

10. Enligt 117 § inkomstskattelagen kan förluster under ett år dras av från inkomster som uppkommer under senare år. Enligt 119 § 1 mom. inkomstskattelagen kan särskilt förluster från näringsverksamhet under ett skatteår dras av från verksamhetens vinst under de tio följande skatteåren, i den mån vinst uppkommer.

11. Enligt 122 § 1 mom. inkomstskattelagen får ett företags förluster inte dras av om över hälften av företagets andelar eller aktier har bytt ägare under eller efter förluståret.<sup>15</sup>

12. I 122 § 3 mom. inkomstskattelagen finns ett undantag från regeln i 1 mom. Utan hinder av ägarväxling kan skatteförvaltningen av särskilda skäl, efter ansökan bevilja rätt att dra av förlust när det är påkallat med hänsyn till företagets fortsatta verksamhet.

13. För att klargöra tillämpningen av 122 § 3 mom. har den finska skatteförvaltningen utfärdat en skrivelse<sup>16</sup> och ett meddelande<sup>17</sup> med anvisningar. Enligt skrivelsen har 122 § till syfte att förhindra att företag undandrar sig skatt genom att förvärva förlustföretag enbart i syfte att dra av dess förluster mot det förvärvande företagets skattepliktiga vinster.

10 — Artikel 18 i förordning nr 659/99.

11 — Artikel 19.2 i förordning nr 659/99 jämförd med artikel 4.4 i samma förordning.

12 — Akt om villkoren för Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen (EGT C 241, s. 21). Faktum är att Norge, efter en folkomröstning i 1994, inte anslöt sig.

13 — Se anslutningsakten jämförd med artikel 1 b i) i förordning nr 659/99.

14 — Se punkt 30 och fotnot 24 nedan.

15 — Såvitt jag förstår har denna lagstiftning varit i kraft sedan 1979. Lagen har ändrats, men i materiellt hänseende har bestämmelserna förblivit desamma.

16 — Skatteförvaltningens skrivelse nr 634/348/96 av den 14 februari 1996 (nedan kallad skrivelsen).

17 — Skatteförvaltningens meddelande nr 2/1999 av den 17 februari 1999 (nedan kallat meddelandet).

14. I skrivelsen och meddelandet förklaras att ett flertal situationer kan utgöra "särskilda skäl" för att bevilja förlustavdrag genom undantag från 122 § 1 mom., till exempel överlåtelse av ett företag i samband med generationsskifte eller försäljning av företaget till de anställda.<sup>18</sup>

### **Bakgrunden, förfarandet och tolkningsfrågorna**

15. P Oy grundades 1998. Företaget utvecklar och underhåller system för parkeringsavgifter som betalas via mobiltelefon. Dess verksamhet grundar sig på produkter som företaget självt har utvecklat och patenterat. I slutet av 2004 hade företaget verksamhetsförluster på över 4 miljoner euro. Det har anförts att dessa förluster inte är ovanliga för ett nystartat företag i branschen, eftersom de var en följd av företagets ursprungliga investering i den produkt- och teknikutveckling som krävdes för P Oys verksamhet. Under 2004 skedde ett ägarbyte i P Oy. Företaget fortsatte att driva verksamhet efter ägarbytet. Verksamheten utvecklades och omsättningen ökade från 498 339 euro till 866 810 euro under åren 2005 till 2007.

16. I en ansökan till det finländska skatteverket den 3 september 2008 begärde P Oy att förlustavdrag skulle beviljas för de förluster som uppkommit under tidigare skatteår. Nylands skatteverk avslög ansökan den 24 oktober 2008.

17. P Oy överklagade beslutet till Helsingfors förvaltningsdomstol, som avvisade överklagandet. P Oy har därför överklagat till Högsta förvaltningsdomstolen, som har hänskjutit följande tolkningsfrågor till domstolen:

- "1. Ska selektivitetsförutsättningen i artikel 107.1 FEUF tolkas så att en medlemsstat inte i ett tillståndsförfarande likt det som avses i 122 § 3 mom. inkomstskattelagen 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 denna selektivitetsförutsättning, särskilt när det gäller att definiera referensgruppen, ge relevans åt att huvudregeln enligt 117 § och 119 § inkomstskattelagen 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. inkomstskattelagen 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?"

18. P Oy, Finland, Tyskland och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Vid förhandlingen den 22 november 2012 yttrade de sig alla muntligen.

18 — I denna begäran om förhandsavgörande kommer jag att kalla 122 § 3 mom. jämte skrivelsen och meddelandet för "de omtvistade åtgärderna". Både P Oy och den finländska regeringen har hänvisat till ett nationellt avgörande, nämligen i mål KHO 2010:21. I nämnda avgörande fann Högsta förvaltningsdomstolen att ett företags fortsatta verksamhet efter ägarväxling utgjorde "särskilda skäl" inom ramen för de omtvistade åtgärderna.

## Bedömning

### *Inledande synpunkter*

19. Detta är ett ovanligt mål. Tvister om statligt stöd uppkommer normalt när den som har mottagit stödet inte vill att det ska vara förbjudet eller när två företag konkurrerar och endast ett av dem har erhållit den omtvistade förmånen. Om de omtvistade åtgärderna i detta mål skulle anses utgöra förbjudet statligt stöd skulle det inte gynna P Oy. Tvärtom skulle företaget förnekas den skattelättnad det söker, eftersom det inte skulle beviljas tillstånd att dra av de förluster det ådrog sig 2004 mot vinster som uppkommit under senare år.

20. Hur kommer det sig då att förevarande begäran om förhandsbesked har hamnat på domstolens skrivbord?

21. Såvitt jag kan bedöma från beslutet om hänskjutande, har den nationella domstolen utgått från att i) de omtvistade åtgärderna utgör ”stöd”, ii) den tillämpade stödordningen kan vara ”sektiv” och därmed otillåten (eftersom den ”gynna[r] vissa företag eller viss produktion”), eftersom inte alla företag tillåts dra av förluster från senare vinster, iii) de omtvistade åtgärderna inte har anmälts till kommissionen och iv) Finland inte har iakttagit genomförandeförbudet såtillvida att de omtvistade åtgärderna är i kraft utan att de har godkänts av kommissionen. Den nationella domstolen har därvid ställt ett flertal ingående frågor som, *mot denna bakgrund*, är ämnade att klargöra

- huruvida tillståndsförfarandet i 122 § 3 mom. inkomstskattelagen – trots att genomförandeförbudet inte har iakttagits – är lagligt (tolkningsfråga 1),
- hur den referensgrupp ska utses som är avsedd att avgöra huruvida den stödordning som skapas genom de omtvistade åtgärderna är selektiv på ett rättsstridigt sätt (tolkningsfråga 2),
- huruvida stödordningen – om den anses vara selektiv – ändå motiveras av att den utgör en mekanism som följer av skattesystemets natur och är nödvändig för att hindra kringgående av skatt (tolkningsfråga 3), men i sådana fall
- huruvida skatteförvaltningens utrymme för skönsässig bedömning påverkar bedömningen av om stödordningen är motiverad som diskuteras i den tredje tolkningsfrågan (tolkningsfråga 4).

22. Såsom kommer att framgå av den lagstiftning jag hänvisade till i början av detta förslag till avgörande, skiljer sig förfarandet för att övervaka befintligt stöd avsevärt från förfarandet för att övervaka nytt stöd.<sup>19</sup> Innan frågan om 122 § 3 mom. inkomstskattelagen, jämförd med skrivelsen och meddelandet, faktiskt skapar en stödordning som är oförenlig med unionsrätten och selektivt gynnar vissa företag (nedan kallat selektivitetsfrågan) kan bedömas, måste en tidigare fråga avgöras, nämligen om stödet i fråga är (presumerat) befintligt stöd eller (presumerat) nytt stöd.

19 — Se, exempelvis, dom av den 30 juni 1992 i mål C-312/90, Spanien mot kommissionen (REG 1992, s. I-4117), punkt 14, och av den 9 augusti 1994 i mål C-44/93, Namur-Les Assurances du Crédit SA (REG 1994, s. I-3829), punkt 10, samt i målet Piaggio (ovan fotnot 2), punkterna 48 och 49. Se även punkterna 3–7 ovan.



23. Den sistnämnda frågan utgör själva kärnan i den fråga som är aktuell i det nationella målet respektive förevarande mål. Kommissionens, medlemsstaternas samt de nationella domstolarnas behörigheter och skyldigheter skiljer sig åt beroende på om det är (presumerat) befintligt stöd eller (presumerat) nytt stöd som ska bedömas.<sup>20</sup>

24. I den utsträckning det är befintligt stöd som ska bedömas är det fast rättspraxis att kommissionens roll enligt artikel 108.1 FEUF är att besluta (med överprövning av domstolen) huruvida befintligt stöd är förenligt eller inte förenligt med den inre marknaden, efter att ha tillämpat det relevanta förfarande som kommissionen är skyldig att inleda.<sup>21</sup> Om inte, och till dess att, kommissionen vidtar en sådan åtgärd föreligger det inte någon presumtion att nationella åtgärder strider mot unionens bestämmelser om statligt stöd eller att en nationell domstol måste ingripa för att säkerställa att de inte tillämpas.

25. Ett annat förfarande gäller avseende nytt stöd. Enligt artikel 108.3 ska kommissionen underrättas, i så god tid att den kan yttra sig, om alla planer på att vidta eller ändra stödåtgärder. Kommissionen ska därvid inleda en första granskning av de planerade stödåtgärderna. Om kommissionen, enligt dessa förutsättningar, finner att de planerade stödåtgärderna inte är förenliga med den inre marknaden enligt artikel 107.1, ska den inleda det granskningsförfarande som anges i artikel 108.2. De nationella domstolarnas inblandning har att göra med att den sista meningen i artikel 108.3, som anger att den berörda medlemsstaten, i fråga om planer på att bevilja eller ändra stöd, inte får genomföra de planerade åtgärderna förrän granskningsförfarandet har lett till ett slutgiltigt beslut. Genomförandeförbudet gäller dock endast nytt stöd och inte befintligt stöd.

26. Både enligt fördraget och enligt det ingående förfarande som infördes genom förordning nr 659/99 föreskrivs att kommissionen ska genomföra en noggrann, ingående och omfattande undersökning av varje planerad stödåtgärd som kan komma att betraktas som statligt stöd. Det grundläggande förbudet mot statligt stöd i artikel 107.1 FEUF är varken absolut eller ovillkorligt, vilket tydligt framgår av artikel 107.2 och 107.3 FEUF. Således har kommissionen, enligt artikel 108.3 FEUF, ett betydande skönsmässigt utrymme att besluta att vissa stödåtgärder, med avvikelse från det allmänna förbudet i artikel 107.1 i fördraget, ska förklaras förenliga med den inre marknaden. Medlemsstaten i fråga har också en god möjlighet att förklara och försvara sitt förfarande. Det är bara i fråga om oanmält nytt stöd som har trätt i kraft utan att kommissionen först har meddelats (det vill säga, när medlemsstaten har underlåtit att iakttä genomförandeförbudet för nytt stöd) som den nationella domstolen måste ingripa och tillse att de befintliga nationella bestämmelserna inte tillämpas.

*Utgör de omtvistade åtgärderna befintligt eller nytt stöd?*

27. Den nationella domstolen har inte uttryckligen angett huruvida den anser att de omtvistade åtgärderna utgör (presumerat) befintligt stöd eller (presumerat) nytt stöd. Den nationella domstolen har förklarat att åtgärderna i fråga var i kraft redan innan Finland anslöt sig till unionen, men att de vid den tidpunkten inte hade anmälts till kommissionen som befintligt stöd. Den nationella domstolen har angett att den inte känner till huruvida de finska myndigheterna därefter har meddelat kommissionen om åtgärderna.

28. Finland har såväl i sina skriftliga yttranden som vid den muntliga förhandlingen förklarat att kommissionen inte meddelades om åtgärderna vid anslutningen, eftersom Finland inte ansåg (och fortfarande inte anser) att de utgör statligt stöd.<sup>22</sup>

20 — Den ordning för övervakning av statligt stöd som upprättades genom fördraget samt kommissionens och de nationella domstolarnas respektive roller med avseende på tillämpningen av systemet förklaras ingående i domen i målet *Adria-Wien* (ovan fotnot 2), punkterna 21–32. Se även, såvitt avser nytt stöd, dom av den 21 november 1991 i mål C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires och Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, REG 1991, s. I-5505, punkterna 8–14, svensk specialutgåva, volym 11, s. 463.

21 — Se domen i målet *Namur* (ovan fotnot 19), punkt 15.

22 — Se punkterna 8 och 9 samt fotnot 13 ovan.

29. Huruvida stöd ska betecknas som nytt stöd eller som en ändring av befintligt stöd måste bedömas med utgångspunkt i de bestämmelser som reglerar stödet.<sup>23</sup> Vid den muntliga förhandlingen framgick det tydligt av de yttranden som lämnades som svar på domstolens frågor enligt artikel 54a i rättegångsreglerna att det är ostridigt att 122 § 3 mom. inkomstskattelagen var i kraft innan Finland anslöt sig till (vad som då var) Europeiska gemenskaperna och blev bunden av EG-fördraget. De parter som inkommit med yttranden till domstolen var således eniga i att stödet ska betraktas som (presumerat) befintligt stöd.

30. Jag kan inte annat än dela denna bedömning. Eftersom 122 § 3 mom. inkomstskattelagen tillkom före Finlands anslutning kan stödet (*om* det överhuvudtaget utgör stöd) endast klassificeras som befintligt stöd. Det är den otvetydiga betydelsen av artikel 1 b i) i förordning nr 659/99.<sup>24</sup>

31. Även nationella åtgärder som inte utgör något stöd när de införs, men senare blir ett stöd (på grund av utvecklingen av den gemensamma marknaden) är, enligt artikel 1 b v) i förordning nr 659/99, att betrakta som befintligt stöd.<sup>25</sup> Det innebär således att om de omtvistade åtgärderna inte anmälades till kommissionen, eftersom de vid tidpunkten för Finlands anslutning inte betraktades som statligt stöd, skulle en förändring (till exempel utvecklingen av domstolens rättspraxis på detta område) som kan få till följd att åtgärderna numera är, eller kan vara, att betrakta som statligt stöd inte ändra deras rättsliga klassificering som (presumerat) *befintligt* stöd.

32. Jag drar därför slutsatsen att de omtvistade åtgärderna ska klassificeras som (presumerat) befintligt stöd. Därför är det övervakningssystemet och förfarandet för *befintligt* stöd som ska tillämpas på dem.

#### *Följderna av att klassificera åtgärderna som befintligt stöd*

33. Den hänskjutande domstolen har ställt den första tolkningsfrågan huvudsakligen för att få klarhet i huruvida de omtvistade åtgärderna, mot bakgrund av att genomförandeförbudet i artikel 108.3 FEUF inte har iakttagits, är otillåtna till följd av selektivitetsförbudet i artikel 107.1 FEUF.

34. Som jag redan har förklarat,<sup>26</sup> gäller genomförandeförbudet nytt stöd men inte befintligt stöd. Om, och i den mån, de omtvistade åtgärderna *utgör* statligt stöd – vilket jag inte uttalar mig om – utgör de befintligt stöd.

35. Svaret på den första tolkningsfrågan bör därför vara att de omtvistade åtgärderna ska klassificeras som antaget befintligt stöd inom ramen för artikel 108.1 FEUF i den mån de utgör statligt stöd. I egenskap av befintligt stöd kan de tolkas och tillämpas av den nationella domstolen så länge som kommissionen inte har antagit ett beslut enligt artikel 13 i förordning nr 659/1999.

36. Vilken inställning bör domstolen ha till tolkningsfrågorna 2, 3 och 4 (som alla rör den riktiga tolkningen av selektivitetsförbudet)?

37. Samtliga berörda har ägnat stort utrymme åt selektivitetsfrågan i sina skriftliga yttranden.

23 — Domen i målet Namur (ovan fotnot 19), punkterna 13 och 28, samt dom av den 15 mars 1994 i mål C-387/92, Banco Exterior de España (REG 1994, s. I-877), punkt 19.

24 — Artikel 1 b i) hänvisar till artiklarna 144 och 172 i anslutningsakten med Österrike, Finland och Sverige. I korthet fanns en särskild skyldighet att anmäla stöd avseende jordbruksprodukter enligt artikel 144. Eftersom P Oy inte tillverkar sådana produkter saknar dessa bestämmelser relevans för utgången i förevarande mål.

25 — Dom av den 2 december 2009 i mål C-89/08 P, kommissionen mot Irland m.fl. (REU 2009, s. I-11245), punkterna 70 och 71.

26 — Se punkterna 6 och 25 ovan.

38. Kommissionen anser att de omtvistade åtgärderna är selektiva. Den finländska och den tyska regeringen delar inte denna uppfattning och har gjort gällande att åtgärderna inte utgör statligt stöd. P Oy har gjort gällande att den nationella domstolen ska tolka de omtvistade åtgärderna på ett sätt som säkerställer att de inte tillämpas selektivt. Enligt P Oy uppkommer det inte någon fråga om otillåtet stöd med ett sådant betraktelsesätt (och företaget skulle då kunna dra av förlusterna från senare vinster).

39. Om det var fråga om *oanmält nytt stöd* (vilket det inte är) är det riktigt att det skulle ankomma på den nationella domstolen att verkställa det direkt tillämpliga genomförandebeslutet i artikel 108.3 FEUF.<sup>27</sup> Det är bara kommissionen som kan besluta huruvida stöd är oförenligt med den inre marknaden, men nationella domstolar kan ändå tillämpa stödbegreppet i artikel 107.1 för att avgöra om genomförandeförbudet skulle ha tillämpats på ifrågasatta nationella åtgärder. I detta sammanhang kan de nationella domstolarna behöva avgöra huruvida en viss nationell åtgärd är selektiv<sup>28</sup> och de kan rättmätigen hänskjuta frågor till domstolen rörande tolkningen av begreppet statligt stöd.<sup>29</sup>

40. Förfarandereglerna och övervakningssystemet för oanmält nytt stöd kan dock inte tillämpas på befintligt stöd. I synnerhet har inte de nationella domstolarna samma roll i fråga om befintligt stöd, eftersom det faller under kommissionens exklusiva behörighet enligt artikel 108.1 FEUF. Följaktligen finns det inte, i den utsträckning de omtvistade åtgärderna utgör (presumerat) *befintligt stöd*, någon grund i artikel 103.8 FEUF som ger den nationella domstolen rätt att avgöra selektivitetsfrågan eller att hänskjuta frågor till EU-domstolen om tolkningen av fördragets bestämmelser om selektivt stöd.

41. Finland, Tyskland och kommissionen delar uppfattningen att det därför inte är nödvändigt för domstolen att besvara tolkningsfrågorna 2, 3 och 4.

42. Jag delar denna bedömning, av följande skäl.

43. För det första är domstolens uppgift i förfaranden om förhandsavgörande (förutom att säkerställa att unionsrätten tolkas och tillämpas enhetligt)<sup>30</sup> att bidra till rättskipningen i medlemsstaterna och inte att avfatta rådgivande yttranden i allmänna eller hypotetiska frågor.<sup>31</sup>

44. Då de omtvistade åtgärderna har klassificerats som presumerat befintligt stöd följer det att sådant stöd kan genomföras så länge som kommissionen inte har funnit att stödet är oförenligt med den inre marknaden.<sup>32</sup> Det står därför den nationella domstolen fritt att tolka och tillämpa de nationella åtgärderna och att avgöra huruvida P Oy bör eller inte bör ges rätt att utnyttja skattefördelen. EU-domstolens eventuella uppfattning i selektivitetsfrågan skulle inte vara bindande i målet vid den nationella domstolen och skulle därför vara av hypotetisk karaktär.

27 — Se domen i målet *Adria-Wien* (ovan fotnot 2), punkterna 26 och 27.

28 — Dom av den 18 juli 2007 i mål C-119/05, *Lucchini* (REG 2007, s. I-6199), punkterna 50–52.

29 — Dom av den 10 juni 2010 i mål C-140/09, *Fallimento Traghetti del Mediterraneo* (REG 2010, s. I-5243), punkt 24 och där angiven rättspraxis.

30 — Se dom av den 10 januari 2006 i mål C-344/04, *IATA och ELFAA* (REG 2006, s. I-403), punkt 27, avseende domstolens behörighet enligt artikel 267 FEUF med avseende på enhetlig tolkning av unionsrätt, och dom av den 12 juni 2008 i mål C-458/06, *Gourmet Classic* (REG 2008, s. I-4207), punkt 20 och där angiven rättspraxis.

31 — Se dom av den 12 juni 2003 i mål C-112/00, *Schmidberger* (REG 2003, s. I-5659), punkt 32 och där angiven rättspraxis.

32 — Domen i målet *Banco Exterior de España* (ovan fotnot 23), punkt 20.



45. För det andra skiljer sig förevarande mål från mål som *Paint Graphos m.fl.*,<sup>33</sup> vilket rörde presumerat nytt stöd. I sistnämnda mål hade domstolens avgörande en direkt betydelse för tvisten vid den nationella domstolen. De ifrågasatta åtgärderna skulle inte ha kunnat tillämpas om de hade klassificerats som stöd och därför hade omfattats av det direkt tillämpliga genomförandeförbudet.<sup>34</sup> Situationen är dock en helt annan med avseende på befintligt stöd, som det är fråga om i förevarande mål.

46. För det tredje har den nationella domstolen hänvisat till ett kommissionsbeslut<sup>35</sup> rörande vissa tyska skatteåtgärder som ansågs oförenliga med reglerna om statligt stöd.<sup>36</sup> Till skillnad från förevarande mål rörde detta beslut oanmält nytt stöd (den relevanta lagstiftningen antogs i juli 2009 med retroaktiv verkan från den 1 januari 2008).

47. För det fjärde, med hänsyn till att tiden för genomförandeförbudets giltighet enligt artikel 108.3 FEUF saknar relevans för förevarande mål, har frågan om P Oy kan dra av förluster som uppkommit under ett år från vinster som uppkommer under senare år att göra med tolkningen och tillämpningen av nationell rätt, snarare än unionsrätt. Både P Oy och den finländska regeringen har hänvisat till ett nationellt avgörande där termen ”särskilda skäl” i 122 § 3 mom. inkomstskattelagen prövades.<sup>37</sup> De har förklarat att P Oy, om nämnda beslut tillämpades på förevarande mål, eventuellt skulle kunna utnyttja förlustavdraget. Detta är helt en fråga om nationell rätt och den ska därför avgöras av den nationella domstolen.

48. Slutligen noterar jag att handlingarna i målet inte innehåller särskilt mycket ingående material om de omtvistade åtgärderna, om skatteförvaltningens utrymme för skönsmässig bedömning i fråga om att bevilja eller avslå en begäran enligt 122 § 3 mom. inkomstskattelagen samt de kringliggande rättspolitiska övervägandena. Detta står i skarp kontrast till den mycket ingående undersökning som kommissionen skulle genomföra om den inledde ett förfarande enligt artikel 108.2 FEUF och artiklarna 17–19 i förordning nr 659/99, vid behov med tillämpning av artiklarna 6, 7 och 9 däri i tillämpliga delar. Om ett sådant förfarande skulle komma att inledas, skulle det till fullo tillvarata medlemsstatens rätt att förklara och försvara sina åtgärder. Under sådana omständigheter förefaller det inte lämpligt att domstolen bedömer selektivitetsfrågan i förevarande mål.

49. Av dessa skäl anser jag att domstolen inte ska besvara tolkningsfrågorna 2, 3 och 4.

### **Förslag till avgörande**

50. Jag anser därför att domstolen ska besvara de frågor som ställts av Högsta förvaltningsdomstolen på följande sätt:

I den mån de omtvistade åtgärderna utgör statligt stöd ska de klassificeras som presumerat befintligt stöd inom ramen för artikel 108.1 FEUF. I den egenskapen kan de tolkas och tillämpas av den nationella domstolen så länge som kommissionen inte har antagit ett beslut och inlett förfarande i domstolen i enlighet med artikel 108.2 FEUF.

33 — Se, bland många andra, domen i målet *Piaggio* och i målet *Paint Graphos* (ovan fotnot 2).

34 — Se, exempelvis, domen i målet *Piaggio* (ovan fotnot 2), punkterna 48 och 49.

35 — Kommissionens beslut av den 26 januari 2011 om det statliga stöd C 7/10 (f.d. CP 250/09 och NN 5/10) som Tyskland beviljat genom ”KStG, Sanierungsklausel” (EUT L 235, s. 26). Beslutet har överklagats till domstolen i flera mål. Se mål T-205/11.

36 — Liksom de omtvistade nationella åtgärderna i förevarande mål, medger tysk lagstiftning att förluster som uppkommit under ett år dras av mot vinster som uppkommer under senare år. Enligt lagstiftningen kan företag med dålig ställning utnyttja rätten till förlustavdrag trots att det har skett ett ägarbyte i företaget i fråga.

37 — Se punkt 14 och fotnot 18 ovan.