



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 18ης Ιουλίου 2013*

«Κρατικές ενισχύσεις — Άρθρα 107 ΣΛΕΕ και 108 ΣΛΕΕ — Προϋπόθεση του “επιλεκτικού χαρακτήρα” — Κανονισμός (ΕΚ) 659/1999 — Άρθρο 1, στοιχείο β’, περίπτωση i — Υφιστάμενη ενίσχυση — Εθνική νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος εταιριών — Έκπτωση επελθουσών ζημιών — Αδυναμία εκπτώσεως σε περίπτωση αλλαγής του ιδιοκτησιακού καθεστώτος — Δυνατότητα παρεκκλίσεων — Εξουσία εκτιμήσεως της φορολογικής διοικήσεως»

Στην υπόθεση C-6/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Korkein hallinto-oikeus (Φινλανδία) με απόφαση της 30ής Δεκεμβρίου 2011, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Ιανουαρίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

P Oy

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, πρόεδρο τμήματος, A. Rosas, E. Juhász (εισηγητή), D. Šváby και C. Vajda, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston

γραμματέας: M. Aleksejev, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ’ ακροατηρίου συζητήσεως της 22ας Νοεμβρίου 2012,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η P Oy, εκπροσωπούμενη από τον O. A. Haapaniemi, asianaajaja,
- η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Heliskoski και S. Hartikainen,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους I. Koskinen, R. Lyal και T. Maxian Rusche,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 7ης Φεβρουαρίου 2013,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η φινλανδική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των κρίσιμων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης περί κρατικών ενισχύσεων.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της P Oy (στο εξής: P) και των αρμόδιων για τον φόρο εισοδήματος εταιριών εθνικών αρχών, με αντικείμενο την άρνηση των δεύτερων να της επιτρέψουν, πρώτον, να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση των ζημιών που υπέστη σε συγκεκριμένα οικονομικά έτη, το οποίο προβλέπει καταρχήν η εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία, και, δεύτερον, να μεταφέρει τις ζημίες αυτές σε επόμενα οικονομικά έτη.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Ο κανονισμός (ΕΚ) 659/1999 του Συμβουλίου, της 22ας Μαρτίου 1999, για τη θέσπιση λεπτομερών κανόνων εφαρμογής του άρθρου [108 ΣΛΕΕ] (ΕΕ L 83, σ. 1), ορίζει, στο άρθρο 1, το οποίο επιγράφεται «Ορισμοί», τα εξής:

«Για τους σκοπούς του παρόντος κανονισμού, νοούνται ως:

[...]

β) “υφιστάμενη ενίσχυση”:

- i) με την επιφύλαξη των άρθρων 144 και 172 της Πράξης [περί] των όρων προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και του Βασιλείου της Σουηδίας και των προσαρμογών των συνθηκών επί των οποίων βασίζεται η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ 1994, C 241, σ. 21 και ΕΕ 1995, L 1, σ. 1, στο εξής: πράξη προσχωρήσεως)] όλες οι ενισχύσεις οι οποίες υφίσταντο πριν από την έναρξη ισχύος της Συνθήκης στο οικείο κράτος μέλος, δηλαδή καθεστώτα ενισχύσεων και ατομικές ενισχύσεις που είχαν τεθεί σε εφαρμογή πριν, και εφαρμόζονται ακόμη έπειτα, από την έναρξη ισχύος της εν λόγω Συνθήκης

[...]»

Το φινλανδικό δίκαιο

- 4 Ο νόμος 1535/1992 της 30ής Δεκεμβρίου 1992, περί φορολογίας εισοδήματος (Tuloverolaki, στο εξής: TVL), στο άρθρο του 117, το οποίο επιγράφεται «Ζημίες και εκπτώσεις ζημιών», ορίζει τα εξής:

«Οι διαπιστωθείσες ζημίες εκπίπτουν από το αποτέλεσμα των επόμενων οικονομικών ετών σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος τμήματος.

Οι ζημίες εκπίπτουν κατά τη σειρά με την οποία προέκυψαν.»

- 5 Το άρθρο 119 του νόμου αυτού, το οποίο επιγράφεται «Ζημίες που προκύπτουν στο πλαίσιο οικονομικής ή γεωργικής δραστηριότητας», ορίζει τα εξής:

«Οι ζημίες του οικονομικού έτους οι οποίες επήλθαν στο πλαίσιο οικονομικής ή γεωργικής δραστηριότητας εκπίπτουν από το αποτέλεσμα που προκύπτει κατά τα δέκα επόμενα οικονομικά έτη από την οικονομική ή γεωργική δραστηριότητα, παραλλήλως προς την καταγραφή του αποτελέσματος αυτού.

Με τον όρο “ζημίες οι οποίες επήλθαν στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας” νοείται το ποσό των ζημιών, το οποίο υπολογίζεται κατά τον νόμο περί φορολογίας εισοδημάτων από επαγγελματική δραστηριότητα (laki elinkeinotulon verottamisesta), [...]»

- 6 Το άρθρο 122 του ιδίου νόμου, το οποίο επιγράφεται «Συνέπειες που έχει η αλλαγή ιδιοκτησιακού καθεστώτος στην έκπτωση των ζημιών», προβλέπει, στην παράγραφο 1, ότι οι ζημίες τις οποίες υπέστη εταιρία δεν εκπίπτουν αν, διαρκούντος του έτους κατά το οποίο επήλθαν ή μετά την πάροδο του έτους αυτού, πάνω από το ήμισυ του μετοχικού κεφαλαίου ή των εταιρικών μεριδίων άλλαξε ιδιοκτησία, όχι όμως λόγω κληρονομικής διαδοχής ή λόγω διατάξεως τελευταίας βουλήσεως, ή αν πάνω από το ήμισυ των μελών της εν λόγω εταιρίας αντικαταστάθηκε.
- 7 Το εν λόγω άρθρο 122 του TVL ορίζει, στην παράγραφο 3, ότι, με την επιφύλαξη όσων ορίζονται στην παράγραφο 1, η αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία μπορεί για ορισμένους ειδικούς λόγους να επιτρέπει, κατόπιν αιτήσεως, την έκπτωση των μεταφερόμενων ζημιών, εφόσον τούτο είναι αναγκαίο για τη συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρίας.
- 8 Προς αποσαφήνιση του περιεχομένου του άρθρου 122, παράγραφος 3, του TVL και προς εναρμόνιση της διοικητικής πρακτικής, η Γενική Διεύθυνση Φορολογίας της Φινλανδίας δημοσίευσε στις 14 Φεβρουαρίου 1996 το υπ’ αριθ. 634/348/96 ερμηνευτικό έγγραφο, του οποίου οι κρίσιμες διατάξεις έχουν ως εξής:

«2. Διαδικασία χορηγήσεως άδειας κατά παρέκκλιση από τις γενικές διατάξεις

2.1 Προϋποθέσεις χορηγήσεως της άδειας

Κατά το άρθρο 122 του TVL, μια [εταιρία] μπορεί να ζητήσει άδεια προκειμένου να εκπέσει τις διαπιστωθείσες ζημίες, εφόσον αυτό είναι αναγκαίο για τη συνέχιση της δραστηριότητάς της.

Ως ειδικοί λόγοι, μπορούν να θεωρηθούν ιδίως:

- η μεταβίβαση εταιρίας μεταξύ των διαφόρων γενεών μιας οικογένειας,
- η πώληση της επιχειρήσεως σε συνεργάτες,
- η αγορά νέας επιχειρήσεως που δεν έχει αρχίσει να ασκεί δραστηριότητα,
- η αλλαγή του ιδιοκτησιακού καθεστώτος εντός ομίλου εταιριών,
- η αλλαγή του ιδιοκτησιακού καθεστώτος στο πλαίσιο προγράμματος εξυγιάνσεως,
- ιδιαίτερες επιπτώσεις στην απασχόληση, και
- η αλλαγή του ιδιοκτησιακού καθεστώτος εταιριών εισηγμένων στο χρηματιστήριο.

2.1.1.

Ειδικές προϋποθέσεις

Σκοπός των διατάξεων του άρθρου 122 του TVL είναι να αποτραπεί το ενδεχόμενο της μετατροπής των ζημιογόνων επιχειρήσεων σε εμπόρευμα. Εφόσον η αλλαγή του ιδιοκτησιακού καθεστώτος της επιχειρήσεως δεν έχει τα προπαρατεθέντα χαρακτηριστικά, μπορεί να χορηγείται άδεια εκπτώσεως των ζημιών.

[...]

2.1.2 Συνέχιση της δραστηριότητας

Η άδεια εκπτώσεως των ζημιών μπορεί να χορηγείται όταν η έκπτωση είναι αναγκαία για τη συνέχιση της δραστηριότητας της [εταιρίας]. Ως απόλυτη προϋπόθεση μπορεί να θεωρηθεί η συνέχιση της δραστηριότητας της [εταιρίας] μετά την αλλαγή του ιδιοκτησιακού καθεστώτος της. Αν όμως, στην πράξη, η [εταιρία] έχει διακόψει τη δραστηριότητά της και η αξία της συνίσταται κατά βάση στις διαπιστωθείσες ζημίες, δεν συντρέχει λόγος χορηγήσεως άδειας κατά παρέκκλιση.»

- 9 Η εγκύκλιος 2/1999, την οποία δημοσίευσε η Διεύθυνση Φορολογίας της Φινλανδίας στις 17 Φεβρουαρίου 1999, μνημονεύει επίσης, ως ειδικό λόγο, την επέκταση της δραστηριότητας μέσω της εξαγοράς επιχειρήσεως.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 10 Όπως προκύπτει από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία, η P, εταιρία η οποία συστάθηκε το 1998, ζήτησε στις 3 Σεπτεμβρίου 2008 από την αρμόδια φορολογική αρχή να της επιτρέψει, δυνάμει του άρθρου 122, παράγραφος 3, του TVL, να εκπέσει τις ζημίες που υπέστη μεταξύ των οικονομικών ετών 1998 και 2004, παρά την αλλαγή του ιδιοκτησιακού καθεστώτος της τον Αύγουστο του 2004. Η οικονομική δραστηριότητα της επιχειρήσεως συνεχίστηκε μετά την προμνησθείσα αλλαγή ιδιοκτησιακού καθεστώτος καθώς και μετά την επέλευση μεταγενέστερων μεταβολών στην ιδιοκτησία της. Στις 24 Οκτωβρίου 2008 η αρμόδια φορολογική αρχή απέρριψε την αίτηση, με την αιτιολογία ότι η P δεν απέδειξε τη συνδρομή ειδικού λόγου που να δικαιολογεί τη χορήγηση της άδειας αυτής, παρά την επέλευση αλλαγών στο ιδιοκτησιακό καθεστώς της.
- 11 Με απόφαση της 2ας Δεκεμβρίου 2009, το Helsingin hallinto-oikeus (διοικητικό δικαστήριο του Ελσίνκι) απέρριψε την προσφυγή της P, στηριζόμενο στο ίδιο σκεπτικό με αυτό της αρμόδιας φορολογικής αρχής. Η P προσέβαλε την ως άνω απόφαση ενώπιον του Korkein hallinto-oikeus, το οποίο διερωτάται κατ' ουσίαν αν οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης περί κρατικών ενισχύσεων, και ειδικότερα το κριτήριο του επιλεκτικού χαρακτήρα ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα του περιθωρίου εκτιμήσεως το οποίο διαθέτει εν προκειμένω η φορολογική διοίκηση, αποκλείουν την έκδοση αποφάσεως που να επιτρέπει σε εταιρία να εκπέσει τις ζημίες της παρά την αλλαγή του ιδιοκτησιακού καθεστώτος της, ενόσω το μέτρο αυτό δεν έχει κοινοποιηθεί προσηκόντως στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ.
- 12 Κατά το αιτούν δικαστήριο, για να εκτιμηθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας ενός μέτρου, πρέπει να εξετασθεί αν, στο πλαίσιο δεδομένου νομικού καθεστώτος, το μέτρο αυτό συνιστά πλεονέκτημα υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων σε σχέση με άλλες που βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Προς τον σκοπό αυτό, ο καθορισμός του πλαισίου αναφοράς έχει αυξημένη σημασία στην περίπτωση φορολογικών μέτρων, καθόσον η διαπίστωση της υπάρξεως πλεονεκτήματος μπορεί να προκύπτει μόνον από σύγκριση με τη φορολογία που χαρακτηρίζεται ως «κανονική».
- 13 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι υφίστανται δύο δυνατότητες όσον αφορά τον καθορισμό του πλαισίου αναφοράς. Η πρώτη δυνατότητα θα ήταν να συνίσταται το πλαίσιο αναφοράς στον γενικό κανόνα της μεταφοράς των ζημιών κατά τα άρθρα 117 και 119 του TVL. Κατά τον κανόνα αυτόν, η χορήγηση άδειας κατά παρέκκλιση, σε περίπτωση αλλαγής του ιδιοκτησιακού καθεστώτος, δεν θα

συνεπαγόταν για την ενδιαφερόμενη εταιρία ευνοϊκότερη μεταχείριση από αυτή την οποία επιφυλάσσει ο γενικός κανόνας. Η δεύτερη δυνατότητα θα ήταν να συνίσταται το πλαίσιο αναφοράς στον κανόνα του άρθρου 122, παράγραφος 1, του TVL, κατά το οποίο δεν επιτρέπεται έκπτωση των ζημιών μετά την αλλαγή του ιδιοκτησιακού καθεστώτος. Σε σχέση με αυτό το πλαίσιο αναφοράς, η εξαιρετική ρύθμιση του άρθρου 122, παράγραφος 3, του TVL θα παρείχε στη φορολογική διοίκηση ορισμένη εξουσία εκτιμήσεως δυνάμει της οποίας αυτή θα μπορούσε να υπαγάγει την ενδιαφερόμενη σε ευνοϊκότερο καθεστώς από αυτό το οποίο ισχύει για επιχείρηση στην οποία δεν παρασχέθηκε δικαίωμα προς έκπτωση στο πλαίσιο της διαδικασίας χορηγήσεως άδειας.

- 14 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει επίσης ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα κρατικά μέτρα που εισάγουν διαφοροποιήσεις μεταξύ επιχειρήσεων και, ως εκ τούτου, έχουν καταρχήν επιλεκτικό χαρακτήρα μπορούν να δικαιολογούνται όταν η διαφοροποίηση αυτή απορρέει από τη φύση ή από την εν γένει οικονομία του συστήματος στο οποίο εντάσσονται τα μέτρα αυτά. Παρατηρεί συναφώς ότι ο σκοπός του φορολογικού συστήματος το οποίο έχει καθιερωθεί με την επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία είναι να αποτραπεί ο κίνδυνος εμπορικής ή καταχρηστικής εκμεταλλεύσεως των ζημιών των επιχειρήσεων. Ο κίνδυνος αυτός αφορά ιδίως τις αδρανείς επιχειρήσεις οι οποίες έχουν υποστεί ζημίες και τις οποίες θα μπορούσαν να αποκτήσουν, με διάφορα μέσα, άλλες επιχειρήσεις προκειμένου να εκπέσουν τις εν λόγω ζημίες από τα δικά τους κέρδη. Η εξουσία εκτιμήσεως την οποία διαθέτει εν προκειμένω η φορολογική διοίκηση θα μπορούσε να εξεταστεί στο συνολικό πλαίσιο του επίμαχου φορολογικού συστήματος του οποίου σκοπός είναι να χορηγείται άδεια προς έκπτωση των ζημιών σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες δεν αποδεικνύεται κίνδυνος καταχρήσεως.
- 15 Βάσει των ανωτέρω εκτιμήσεων, το Korkein hallinto-oikeus ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- 1) Στο πλαίσιο διαδικασίας χορηγήσεως άδειας, όπως η προβλεπόμενη με το άρθρο 122, παράγραφος 3, [του TVL], έχει το κριτήριο του επιλεκτικού χαρακτήρα που προβλέπεται με το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ την έννοια ότι αποκλείει το δικαίωμα εκπτώσεως των ζημιών σε περίπτωση αλλαγής του ιδιοκτησιακού καθεστώτος, εφόσον δεν έχει τηρηθεί συναφώς η διαδικασία του άρθρου 108, παράγραφος 3, τελευταία περίοδος, ΣΛΕΕ;
 - 2) Στο πλαίσιο της ερμηνείας του κριτηρίου του επιλεκτικού χαρακτήρα και, ειδικότερα, στο πλαίσιο του προσδιορισμού της ομάδας αναφοράς, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο γενικός κανόνας της δυνατότητας εκπτώσεως των ζημιών που καθιερώνεται με τα άρθρα 117 και 119 [του TVL] ή οι διατάξεις που αφορούν την αλλαγή του ιδιοκτησιακού καθεστώτος;
 - 3) Στην περίπτωση που γίνει δεκτό ότι καταρχήν πληρούνται το κριτήριο του επιλεκτικού χαρακτήρα κατ' άρθρο 107 ΣΛΕΕ, μπορεί το απορρέον από το άρθρο 122, παράγραφος 3, [του TVL] καθεστώς να θεωρηθεί ως δικαιολογημένο εκ του λόγου ότι πρόκειται για μηχανισμό εγγενή προς το φορολογικό σύστημα και αναγκαίο, παραδείγματος χάριν, για την αποτροπή της φοροδιαφυγής;
 - 4) Στο πλαίσιο της εκτιμήσεως που αφορά την ύπαρξη τυχόν δικαιολογητικού λόγου και την ιδιότητα του καθεστώτος ως εγγενούς με το φορολογικό σύστημα μηχανισμού, ποια σημασία πρέπει να προσδίδεται στο εύρος της εξουσίας εκτιμήσεως των φορολογικών αρχών; Όσον αφορά τον εγγενή προς το φορολογικό σύστημα μηχανισμό, πρέπει το όργανο που εφαρμόζει τους κανόνες δικαίου να μην έχει καμία διακριτική ευχέρεια και οι προϋποθέσεις εφαρμογής της παρεκκλίσεως να προσδιορίζονται επακριβώς στη νομοθεσία;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του δευτέρου, του τρίτου και του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος

- 16 Με το δεύτερο, το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού και πρώτα κατά σειρά, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν φορολογικό καθεστώς, όπως αυτό που προκύπτει από το άρθρο 122, παράγραφοι 1 και 3, του TVL, πληροί την προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα, η οποία αποτελεί στοιχείο της έννοιας «κρατική ενίσχυση» κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, και, επί καταφατικής απαντήσεως, αν η εξαίρεση που προβλέπεται με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού δικαιολογείται από το γεγονός ότι είναι εγγενής προς τη φύση του φορολογικού αυτού καθεστώτος. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί επίσης από το Δικαστήριο διευκρινίσεις ως προς τη σημασία που μπορεί να έχει το εύρος της εξουσίας εκτιμήσεως των αρμόδιων αρχών κατά την εφαρμογή του καθεστώτος αυτού.
- 17 Υπενθυμίζεται καταρχάς ότι το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ απαγορεύει καταρχήν τις ενισχύσεις που επιφυλάσσουν «[ευνοϊκή μεταχείριση σε ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής]», ήτοι τις ενισχύσεις επιλεκτικού χαρακτήρα.
- 18 Ειδικότερα, μέτρο διά του οποίου οι δημόσιες αρχές επιφυλάσσουν σε ορισμένες επιχειρήσεις ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση και το οποίο, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταφορά κρατικών πόρων, περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους, συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, ΣΛΕΕ. Αντιθέτως, τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από μέτρο γενικής ισχύος, το οποίο εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλους τους επιχειρηματίες, δεν συνιστούν κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 ΣΛΕΕ (απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, C-106/09 P και C-107/09 P, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου, Συλλογή 2011, σ. I-11113, σκέψεις 72 και 73 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 19 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο χαρακτηρισμός ενός φορολογικού μέτρου ως «επιλεκτικού» προϋποθέτει, πρώτον, τον εκ των προτέρων προσδιορισμό και έλεγχο του κοινού ή «κανονικού» φορολογικού συστήματος που εφαρμόζεται στο οικείο κράτος μέλος. Δεύτερον, ο ενδεχομένος επιλεκτικός χαρακτήρας του πλεονεκτήματος που χορηγείται με το επίμαχο φορολογικό μέτρο πρέπει να εξετάζεται και να στοιχειοθετείται σε σχέση με το προμνησθέν κοινό ή το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς, και πρέπει επίσης να αποδεικνύεται ότι το εν λόγω μέτρο παρεκκλίνει από το κοινό αυτό σύστημα, καθόσον εισάγει διαφοροποιήσεις μεταξύ όσων επιχειρηματιών βρίσκονται, από απόψεως του σκοπού του φορολογικού συστήματος του οικείου κράτους μέλους, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση (βλ. επ' αυτού, απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos κ.λπ., Συλλογή 2011, σ. I-7611, σκέψη 49 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 20 Πρέπει συναφώς να διαπιστωθεί ότι ο χαρακτηρισμός αυτός προϋποθέτει όχι μόνο τη γνώση του περιεχομένου των κρίσιμων κανόνων δικαίου, αλλά απαιτεί επίσης την εξέταση της εκτάσεως εφαρμογής τους επί τη βάση της διοικητικής και νομολογιακής πρακτικής και των στοιχείων που αφορούν το εύρος του προσωπικού πεδίου εφαρμογής των εν λόγω κανόνων.
- 21 Δεδομένου ότι το αιτούν δικαστήριο δεν έχει γνωστοποιήσει όλα τα ανωτέρω στοιχεία, το Δικαστήριο εκτιμά ότι δεν είναι σε θέση να αποφανθεί επί του χαρακτηρισμού αυτού.
- 22 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν πληροί την προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα μέτρο το οποίο, ανεξαρτήτως του αν συνιστά πλεονέκτημα υπέρ ορισμένου δικαιούχου, δικαιολογείται από τη φύση ή από την εν γένει οικονομία του συστήματος εντός του οποίου εντάσσεται (απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2001, C-143/99, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, Συλλογή 2001, σ. I-8365, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Επομένως, οποιοδήποτε μέτρο αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή του γενικού φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογείται

εφόσον το οικείο κράτος μέλος μπορεί να αποδείξει ότι το μέτρο αυτό απορρέει ευθέως από τις θεμελιώδεις ή τις κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού του συστήματος (βλ. προαναφερθείσα απόφαση *Paint Graphos* κ.λπ., σκέψη 65 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

23. Επισημαίνεται συναφώς ότι η εφαρμογή συστήματος χορηγήσεως άδειας δεν αποκλείει αυτόν καθ'αυτόν τον ως άνω δικαιολογητικό λόγο.
24. Πράγματι, η επίκληση του δικαιολογητικού αυτού λόγου είναι δυνατή όταν, στο πλαίσιο της διαδικασίας χορηγήσεως άδειας, η εξουσία εκτιμήσεως της αρμόδιας αρχής περιορίζεται στην εξέταση των προϋποθέσεων που έχουν οριστεί προκειμένου να εξυπηρετηθεί ένας προσδιορισμός φορολογικός σκοπός και όταν τα κριτήρια που πρέπει να εφαρμόζει η εν λόγω αρχή είναι εγγενή προς τη φύση του φορολογικού καθεστώτος.
25. Όσον αφορά την εξουσία της αρμόδιας αρχής, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η διακριτική ευχέρεια η οποία παρέχει στην αρχή αυτή τη δυνατότητα να καθορίζει τους δικαιούχους ή τις προϋποθέσεις του χορηγούμενου μέτρου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχει γενικό χαρακτήρα (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 29ης Ιουνίου 1999, C-256/97, *DM Transport*, Συλλογή 1999, σ. I-3913, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
26. Επομένως, η εφαρμογή συστήματος χορηγήσεως άδειας, όπως το επίμαχο, στο πλαίσιο του οποίου καθίσταται δυνατή η μεταφορά ζημιών σε επόμενα οικονομικά έτη, δεν μπορεί καταρχήν να θεωρηθεί ότι έχει επιλεκτικό χαρακτήρα αν οι αρμόδιες αρχές, κατά τη λήψη της αποφάσεώς τους επί της αιτήσεως χορηγήσεως άδειας, διαθέτουν απλώς εξουσία εκτιμήσεως η οποία είναι οριοθετημένη βάσει αντικειμενικών κριτηρίων, όπως είναι ο σκοπός αποτροπής του ενδεχομένου εμπορικής εκμεταλλεύσεως των ζημιών, που δεν είναι άσχετα με το φορολογικό σύστημα το οποίο έχει καθιερώσει η επίμαχη νομοθεσία.
27. Αντιθέτως, αν οι αρμόδιες αρχές διαθέτουν ευρεία διακριτική ευχέρεια ώστε να καθορίζουν τους δικαιούχους ή τις προϋποθέσεις του χορηγούμενου μέτρου βάσει κριτηρίων που είναι άσχετα με το οικείο φορολογικό καθεστώς, όπως είναι το κριτήριο της διατηρήσεως της απασχολήσεως, η άσκηση της εξουσίας αυτής πρέπει να θεωρείται ότι ευνοεί «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» έναντι άλλων που τελούν, από απόψεως του σκοπού που επιδιώκεται με το οικείο μέτρο, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση (βλ., επ' αυτού, προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή και Ισπανία κατά *Government of Gibraltar* και *Ηνωμένου Βασιλείου*, σκέψη 75).
28. Πάντως, όπως συναφώς προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, η Γενική Διεύθυνση Φορολογίας της Φινλανδίας δημοσίευσε το μνημονευθέν στη σκέψη 8 της παρούσας αποφάσεως ερμηνευτικό έγγραφο το οποίο, μεταξύ των «ειδικών λόγων» που δικαιολογούν τη χορήγηση άδειας κατά παρέκκλιση από την απαγόρευση εκπτώσεως των ζημιών, αναφέρει τις ιδιαίτερες επιπτώσεις στην απασχόληση.
29. Στο πλαίσιο αυτό, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η υλοποίηση πολιτικής για την περιφερειακή ανάπτυξη ή την κοινωνική συνοχή δεν αρκεί ώστε το μέτρο που θεσπίζεται στο πλαίσιο της πολιτικής αυτής να μπορεί να θεωρείται ως δικαιολογούμενο από τη φύση και από την οικονομία του εθνικού φορολογικού συστήματος (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 6ης Σεπτεμβρίου 2006, C-88/03, *Πορτογαλία κατά Επιτροπής*, Συλλογή 2006, σ. I-7115, σκέψη 82).
30. Συναφώς, μολονότι από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι το προμνησθέν ερμηνευτικό έγγραφο δεν έχει δεσμευτική νομική ισχύ, εντούτοις επισημαίνεται ότι αν η αρμόδια αρχή έχει πράγματι τη δυνατότητα να καθορίζει ποιοι υπάγονται στη ρύθμιση περί εκπτώσεως των ζημιών βάσει κριτηρίων άσχετων με το οικείο φορολογικό σύστημα, όπως είναι το κριτήριο της διατηρήσεως της απασχολήσεως, η κατ' αυτόν τον τρόπο άσκηση της εν λόγω εξουσίας θα μπορούσε

να θεωρηθεί ότι ευνοεί σε «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» έναντι άλλων που τελούν, από απόψεως του επιδιωκόμενου σκοπού, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση.

- 31 Εντούτοις, το Δικαστήριο δεν διαθέτει επαρκή στοιχεία προκειμένου να εκτιμήσει τον δικαιολογητικό λόγο του ενδεχομένως επιλεκτικού χαρακτήρα του επίμαχου στην κύρια δίκη φορολογικού καθεστώτος.
- 32 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο δεύτερο, στο τρίτο και στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι φορολογικό καθεστώς, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, μπορεί ενδεχομένως να πληροί την προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα, η οποία αποτελεί στοιχείο της έννοιας «κρατική ενίσχυση» κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, αν αποδεικνύεται, αφενός, ότι το σύστημα αναφοράς, δηλαδή το «κανονικό σύστημα», συνίσταται στην απαγόρευση εκπτώσεως των ζημιών σε περίπτωση αλλαγής του ιδιοκτησιακού καθεστώτος, κατά την έννοια του άρθρου 122, παράγραφος 1, του TVL, και, αφετέρου, ότι, σε σχέση με το σύστημα αυτό, το σύστημα χορηγήσεως άδειας το οποίο προβλέπεται με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου αποτελεί εξαίρεση. Το καθεστώς αυτό μπορεί να δικαιολογείται από τη φύση ή από την εν γένει οικονομία του συστήματος εντός του οποίου αυτό εντάσσεται, με την επιφύλαξη ότι η διοικητική αρχή, όσον αφορά τη χορήγηση άδειας με την οποία επιτρέπεται παρέκκλιση από την απαγόρευση εκπτώσεως των ζημιών, δεν μπορεί να διαθέτει καμία διακριτική ευχέρεια που να της επιτρέπει να στηρίζει τις αποφάσεις της περί χορηγήσεως άδειας σε κριτήρια άσχετα με το εν λόγω φορολογικό καθεστώς. Εντούτοις, το Δικαστήριο δεν διαθέτει επαρκή στοιχεία προκειμένου να αποφανθεί οριστικώς επί των εν λόγω χαρακτηρισμών.
- 33 Επιπλέον, υπενθυμίζεται ότι ο επιλεκτικός χαρακτήρας αποτελεί ένα μόνον από τα στοιχεία της έννοιας της ασύμβατης με την εσωτερική αγορά κρατικής ενισχύσεως. Ελλείψει σχετικών στοιχείων, το Δικαστήριο δεν εξετάζει το ζήτημα της συνδρομής των λοιπών αυτών στοιχείων.

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

- 34 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν η απαγόρευση εφαρμογής μέτρων ενισχύσεως, την οποία επιβάλλει το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, αποκλείει την εφαρμογή του φορολογικού καθεστώτος που προβλέπεται με το άρθρο 122, παράγραφοι 1 και 3, του TVL.
- 35 Όσον αφορά τον έλεγχο της τηρήσεως των υποχρεώσεων που υπέχουν τα κράτη μέλη δυνάμει των άρθρων 107 ΣΛΕΕ και 108 ΣΛΕΕ, υπενθυμίζεται τόσο η διάρθρωση των διατάξεων του δεύτερου από τα άρθρα αυτά όσο και οι εξουσίες και οι ευθύνες τις οποίες έχουν δυνάμει των διατάξεων αυτών η Επιτροπή, αφενός, και τα κράτη μέλη και τα δικαστήριά τους, αφετέρου.
- 36 Το άρθρο 108 ΣΛΕΕ προβλέπει διαφορετικές διαδικασίες αναλόγως του αν οι ενισχύσεις είναι υφιστάμενες ή νέες. Ενώ, κατά το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, οι νέες ενισχύσεις πρέπει να κοινοποιούνται προηγουμένως στην Επιτροπή και δεν μπορούν να τίθενται σε εφαρμογή πριν η διαδικασία καταλήξει στην έκδοση τελικής αποφάσεως, οι υφιστάμενες ενισχύσεις μπορούν, κατά το άρθρο 108, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, να εφαρμόζονται κανονικά, εφόσον η Επιτροπή δεν έχει διαπιστώσει ότι δεν συμβιβάζονται με την εσωτερική αγορά (απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2012, C-262/11, Kremikovtzi, σκέψη 49 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 37 Στο πλαίσιο του ως άνω συστήματος ελέγχου, η Επιτροπή και τα εθνικά δικαστήρια έχουν διαφορετικές ευθύνες και ασκούν διαφορετικές εξουσίες (απόφαση της 9ης Αυγούστου 1994, C-44/93, Namur-Les assurances du crédit, Συλλογή 1994, σ. I-3829, σκέψη 14).

- 38 Τα εν λόγω δικαστήρια μπορούν να επιλαμβάνονται διαφορών στο πλαίσιο των οποίων έχουν την υποχρέωση να ερμηνεύουν και να εφαρμόζουν την έννοια της ενισχύσεως κατ' άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, προκειμένου, ιδίως, να κρίνουν αν ένα κρατικό μέτρο που ελήφθη χωρίς να τηρηθεί η διαδικασία προηγούμενου ελέγχου του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ έπρεπε ή όχι να έχει υποβληθεί στη διαδικασία αυτή. Αντιθέτως, τα εθνικά δικαστήρια δεν είναι αρμόδια να αποφαινούνται επί του αν μια κρατική ενίσχυση συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά (απόφαση της 18ης Ιουλίου 2007, C-119/05, Lucchini, Συλλογή 2007, σ. I-6199, σκέψεις 50 και 51 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 39 Ενώ η Επιτροπή υποχρεούται να εξετάζει το συμβατό της σχεδιαζόμενης ενισχύσεως με την εσωτερική αγορά, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία το εμπλεκόμενο κράτος μέλος έχει παραβεί την επιβαλλόμενη με το άρθρο 108, παράγραφος 3, τελευταία περίοδος, ΣΛΕΕ απαγόρευση εφαρμογής μέτρων ενισχύσεως, τα εθνικά δικαστήρια απλώς διασφαλίζουν, μέχρι τη λήψη της τελικής αποφάσεως από την Επιτροπή, τα δικαιώματα των διοικουμένων σε περίπτωση παραβάσεως, εκ μέρους των εθνικών αρχών, της εν λόγω απαγορεύσεως (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2008, C-199/06, CELF και Ministre de la Culture et de la Communication, Συλλογή 2008, σ. I-469, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 40 Όσον αφορά τις υφιστάμενες ενισχύσεις, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 108, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ προβλέπει την αρμοδιότητα της Επιτροπής να προβαίνει στη διαρκή εξέταση των εν λόγω ενισχύσεων σε συνεργασία με τα κράτη μέλη. Η εξέταση αυτή μπορεί να οδηγήσει την Επιτροπή να προτείνει στο οικείο κράτος μέλος τα κατάλληλα μέτρα που απαιτεί η προοδευτική ανάπτυξη ή η λειτουργία της κοινής εσωτερικής αγοράς και, εφόσον παρίσταται ανάγκη, να αποφασίσει την κατάργηση ή την τροποποίηση ενισχύσεως την οποία έχει κρίνει ασύμβατη με την εσωτερική αγορά.
- 41 Οι ενισχύσεις αυτές πρέπει να θεωρούνται ως νόμιμες ενόσω η Επιτροπή δεν έχει διαπιστώσει το ασύμβατό τους προς την εσωτερική αγορά (απόφαση της 18ης Νοεμβρίου 2010, C-322/09 P, NDSHT κατά Επιτροπής, Συλλογή 2010, σ. I-11911, σκέψη 52 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Επομένως, υπ' αυτές τις περιστάσεις, το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ δεν παρέχει στα εθνικά δικαστήρια την αρμοδιότητα να απαγορεύουν την εφαρμογή υφιστάμενης ενισχύσεως.
- 42 Κατά το άρθρο 1, στοιχείο β', σημείο i, του κανονισμού 659/1999, συνιστούν «υφιστάμενες ενισχύσεις», με την επιφύλαξη των άρθρων 144 και 172 της Πράξεως Προσχωρήσεως, όλες οι ενισχύσεις οι οποίες υφίσταντο πριν την έναρξη ισχύος της Συνθήκης στο οικείο κράτος μέλος, δηλαδή καθεστώτα ενισχύσεων και ατομικές ενισχύσεις που είχαν τεθεί σε εφαρμογή πριν, και εφαρμόζονται ακόμη μετά την έναρξη ισχύος της εν λόγω Συνθήκης.
- 43 Όπως προκύπτει από τα στοιχεία της ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφίας και όπως παρατήρησαν τόσο η Φινλανδική Κυβέρνηση όσο και η Επιτροπή, το καθεστώς που προβλέπεται με το άρθρο 122, παράγραφοι 1 και 3, του TVL θεσπίστηκε πριν την έναρξη της ισχύος, την 1η Ιανουαρίου 1994, της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994, L 1, σ. 3) και εξακολούθησε να ισχύει και μετά την ημερομηνία αυτή. Η Δημοκρατία της Φινλανδίας προσχώρησε στην Ευρωπαϊκή Ένωση την 1η Ιανουαρίου 1995.
- 44 Επιπλέον, σύμφωνα με όσα παρατήρησε η Επιτροπή, στην υπό κρίση υπόθεση δεν συντρέχουν οι προβλεπόμενες κατά τα άρθρα 144 και 172 της Πράξεως Προσχωρήσεως περιστάσεις, υπό τις οποίες το άρθρο 1, στοιχείο β', σημείο i, του κανονισμού 659/1999, το οποίο αφορά την έννοια «νομισματικής ενίσχυσης» δεν τυγχάνει εφαρμογής.
- 45 Υπενθυμίζεται ότι η τροποποίηση των λεπτομερών κανόνων εφαρμογής καθεστώτος ενισχύσεων μπορεί, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να έχει ως συνέπεια τον χαρακτηρισμό του καθεστώτος αυτού ως νέας ενισχύσεως.

- 46 Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να ελέγξει αν τροποποιήθηκαν οι λεπτομερείς κανόνες εφαρμογής του επίμαχου στην κύρια δίκη καθεστώτος.
- 47 Εφόσον αποδειχθεί ότι τυχόν επελθούσες τροποποιήσεις είχαν ως αποτέλεσμα τη διεύρυνση της εκτάσεως εφαρμογής του καθεστώτος αυτού, θα ήταν ενδεχομένως αναγκαίο να γίνει δεκτό ότι πρόκειται περί νέας ενισχύσεως με συνέπεια την υποχρέωση εφαρμογής της διαδικασίας κοινοποιήσεως που προβλέπει το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ.
- 48 Επομένως, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ δεν αποκλείει τη δυνατότητα να εξακολουθήσει ορισμένο φορολογικό καθεστώς, όπως το προβλεπόμενο με το άρθρο 122, παράγραφοι 1 και 3, του TVL, εφόσον χαρακτηριστεί ως «κρατική ενίσχυση», να εφαρμόζεται εντός του κράτους μέλους στο οποίο έχει θεσπιστεί, δεδομένου ότι πρόκειται περί υφιστάμενου καθεστώτος, χωρίς να θίγεται η προβλεπόμενη με το εν λόγω άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ αρμοδιότητα της Επιτροπής.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 49 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Φορολογικό καθεστώς, όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, μπορεί ενδεχομένως να πληροί την προϋπόθεση του επιλεκτικού χαρακτήρα, η οποία αποτελεί στοιχείο της έννοιας «κρατική ενίσχυση» κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, αν αποδεικνύεται, αφενός, ότι το σύστημα αναφοράς, δηλαδή το «κανονικό σύστημα», συνίσταται στην απαγόρευση εκπτώσεως των ζημιών σε περίπτωση αλλαγής του ιδιοκτησιακού καθεστώτος, κατά την έννοια του άρθρου 122, παράγραφος 1, του νόμου 1535/1992, της 30ής Δεκεμβρίου 1992, περί φορολογίας εισοδήματος (Tuloverolaki), και, αφετέρου, ότι, σε σχέση με το σύστημα αυτό, το σύστημα χορηγήσεως άδειας το οποίο προβλέπεται με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου αποτελεί εξαίρεση. Το καθεστώς αυτό μπορεί να δικαιολογείται από τη φύση ή από την εν γένει οικονομία του συστήματος εντός του οποίου αυτό εντάσσεται, με την επιφύλαξη ότι η διοικητική αρχή, όσον αφορά τη χορήγηση άδειας με την οποία επιτρέπεται παρέκκλιση από την απαγόρευση εκπτώσεως των ζημιών, δεν μπορεί να διαθέτει καμία διακριτική ευχέρεια που να της επιτρέπει να στηρίζει τις αποφάσεις της περί χορηγήσεως άδειας σε κριτήρια άσχετα με το εν λόγω φορολογικό καθεστώς. Εντούτοις, το Δικαστήριο δεν διαθέτει επαρκή στοιχεία προκειμένου να αποφανθεί οριστικώς επί των εν λόγω χαρακτηρισμών.
- 2) Το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ δεν αποκλείει τη δυνατότητα να εξακολουθήσει ορισμένο φορολογικό καθεστώς, όπως το προβλεπόμενο με το άρθρο 122, παράγραφοι 1 και 3, του νόμου 1535/1992, εφόσον χαρακτηριστεί ως «κρατική ενίσχυση», να εφαρμόζεται εντός του κράτους μέλους στο οποίο έχει θεσπιστεί, δεδομένου ότι πρόκειται περί υφιστάμενου καθεστώτος, χωρίς να θίγεται η προβλεπόμενη με το εν λόγω άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ αρμοδιότητα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

(υπογραφές)