



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 18 lipca 2013 r. \*

Pomoc państwa — Artykuły 107 TFUE i 108 TFUE — Przesłanka „selektywności” — Rozporządzenie (WE) nr 659/1999 — Artykuł 1 lit. b) ppkt (i) — Pomoc istniejąca — Uregulowanie krajowe w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych — Możliwość odliczenia poniesionych strat — Brak możliwości odliczenia w przypadku zmiany właściciela — Zezwolenie na odstępstwa — Uprawnienia dyskrecyjne administracji podatkowej

W sprawie C-6/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Korkein hallinto-oikeus (Finlandia) postanowieniem z dnia 30 grudnia 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 stycznia 2012 r., w postępowaniu:

**P Oy**

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes izby, A. Rosas, E. Juhász (sprawozdawca), D. Šváby i C. Vajda, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 22 listopada 2012 r., rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu P Oy przez O.A. Haapaniemiego, asianajaja,
- w imieniu rządu fińskiego przez J. Heliskoskiego oraz S. Hartikainena, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez I. Koskinena, R. Lyala oraz T. Maxiana Ruschego, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 lutego 2013 r.,

wydaje następujący

\* Język postępowania: fiński.

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni mających znaczenie dla sprawy przepisów prawa Unii dotyczących pomocy państwa.
- 2 Wniosek ten został przedłożony w ramach sporu między spółką P Oy (zwaną dalej „P”) a organami krajowymi właściwymi w sprawach podatku dochodowego od osób prawnych w przedmiocie odmowy przyznania P przez te organy uprawnienia do odliczenia strat poniesionych przez nią w poprzednich latach podatkowych, co do zasady przewidzianego przez mające zastosowanie przepisy krajowe, oraz do rozliczenia tych strat w kolejnych latach podatkowych.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Artykuł 1 rozporządzenia Rady (WE) nr 659/1999 z dnia 22 marca 1999 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. [108 TFUE] (Dz.U. L 83, s. 1), zatytułowany „Definicje”, przewiduje:

„Do celów niniejszego rozporządzenia:

[...]

b) »istniejąca pomoc« oznacza:

- i) bez uszczerbku dla art. 144 i 172 [Aktu dotyczącego przystąpienia Republiki Austrii, Republiki Finlandii i Królestwa Szwecji oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. 1994, C 241, s. 21 i Dz.U. 1995, L 1, s. 1; zwanego dalej „aktem przystąpienia”) każdą pomoc, jaka istniała przed wejściem w życie traktatu w odpowiednich państwach członkowskich, to znaczy programy pomocowe i pomoc indywidualną, jakie zostały wprowadzone w życie przed [wejściem w życie traktatu] i [są] nadal stosowane po wejściu w życie traktatu;

[...]”.

#### *Prawo fińskie*

- 4 Paragraf 117 Tuloverolaki 1535/1992 (ustawy nr 1535/1992 o podatku dochodowym) z dnia 30 grudnia 1992 r. (zwanej dalej „TVL”), zatytułowany „Straty i odliczanie strat”, przewiduje:

„Ustalone straty są odliczane od dochodu za kolejne lata podatkowe zgodnie z przepisami niniejszej części.

Straty są odliczane w takiej kolejności, w jakiej powstały”.

- 5 Paragraf 119 tej ustawy, zatytułowany „Straty wynikające z działalności gospodarczej lub rolniczej”, stanowi:

„Wynikające z działalności gospodarczej lub rolniczej straty poniesione w danym roku podatkowym podlegają odliczeniu od dochodu osiągniętego z działalności gospodarczej lub rolniczej w ciągu dziesięciu kolejnych lat podatkowych, do wysokości osiągniętego dochodu.

Przez straty wynikające z działalności gospodarczej rozumie się wartość strat obliczoną zgodnie z laki elinkeinotulon verottamisesta (ustawą o opodatkowaniu dochodów z działalności gospodarczej) [...]”.

- 6 Paragraf 122 akapit pierwszy tejże ustawy, zatytułowany „Wpływ zmiany właściciela na możliwość odliczenia strat”, przewiduje, że straty poniesione przez spółkę nie podlegają odliczeniu, jeżeli w roku, w którym została poniesiona strata, lub później więcej niż połowa udziałów lub akcji tej spółki zmieniła właściciela inaczej niż w drodze dziedziczenia ustawowego lub testamentowego lub więcej niż połowa wspólników tej spółki uległa zmianie.
- 7 Paragraf 122 akapit trzeci TVL przewiduje, że niezależnie od akapitu pierwszego właściwy urząd podatkowy może ze szczególnych powodów, gdy jest to konieczne dla dalszej działalności spółki, na wniosek zezwolić na odliczenie strat.
- 8 Celem wyjaśnienia treści przepisu zawartego w § 122 akapit trzeci TVL oraz ujednoczenia praktyk administracyjnych fiński centralny organ podatkowy opublikował w dniu 14 lutego 1996 r. pismo wyjaśniające nr 634/348/96, którego istotne dla sprawy postanowienia są następujące:

„2. Postępowanie w sprawie zezwolenia na odstępstwo

2.1. Warunki zezwolenia

Zgodnie z § 122 TVL [spółka] może otrzymać na wniosek, gdy jest to konieczne dla dalszego prowadzenia przez nią działalności, zezwolenie na odliczenie ustalonych strat.

Za szczególne powody mogą zostać uznane zwłaszcza:

- zbycia związane ze zmianą pokoleniową;
- sprzedaż przedsiębiorstw pracownikom;
- zakup nowego przedsiębiorstwa nieprowadzącego dotąd działalności;
- wewnątrzgrupowe zmiany właścicielskie;
- zmiany właścicielskie związane z planem naprawczym;
- szczególne skutki dla zatrudnienia; oraz
- zmiany właścicielskie spółek giełdowych.

2.1.1.

Warunki szczególne

Celem przepisów § 122 TVL jest zapobieganie handlowi spółkami przynoszącymi straty. Zezwolenia na odliczenie strat można udzielić, jeżeli zmiana właściciela przedsiębiorstwa nie wykazuje wskazanych cech.

[...]

2.1.2.

Dalsze prowadzenie działalności

Zezwolenia na odliczenie strat można udzielić w przypadku, gdy odliczenie jest konieczne dla dalszego prowadzenia działalności [spółki]. Warunkiem bezwzględnym może być, aby [spółka] prowadziła działalność po zmianie właściciela. Nie należy udzielać zezwolenia na odstępstwo, jeżeli w praktyce [spółka] zaprzestała prowadzenia działalności, a jej wartość wynika zasadniczo z ustalonych strat”.

- 9 Okólnik nr 2/1999, opublikowany przez centralny organ podatkowy Finlandii w dniu 17 lutego 1999 r., w charakterze szczególnego powodu wymienia także rozszerzenie działalności poprzez wykup przedsiębiorstw.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

- 10 Z akt przedłożonych Trybunałowi wynika, że P, spółka założona w 1998 r., w dniu 3 września 2008 r. wniosła do właściwego organu podatkowego o udzielenie jej, na podstawie § 122 akapit trzeci TVL, uprawnienia do odliczenia strat poniesionych przez nią w latach podatkowych 1998–2004 pomimo zmiany właściciela mającej miejsce w sierpniu 2004 r. Po tej zmianie, a także po kolejnych zmianach w strukturze właścicielskiej, prowadzona była nadal działalność gospodarcza przedsiębiorstwa. W dniu 24 października 2008 r. wniosek ten został przez właściwy organ podatkowy oddalony ze względu na to, że P nie wykazała szczególnych powodów, na jakich podstawie uzasadnione byłoby udzielenie tego zezwolenia pomimo zmian w strukturze właścicielskiej.
- 11 Orzeczeniem z dnia 2 grudnia 2009 r. Helsingin hallinto-oikeus (sąd administracyjny w Helsinkach) oddalił skargę P z tych samych motywów co motywy powołane przez właściwy organ podatkowy. P zaskarżyła to orzeczenie do Korkein hallinto-oikeus (naczelnego sądu administracyjnego), który zapytuje w istocie, czy przepisy prawa Unii w dziedzinie pomocy państwa, a zwłaszcza kryterium selektywności interpretowane z punktu widzenia uprawnień dyskrecyjnych, jakimi dysponuje w niniejszej sprawie organ podatkowy, stoją na przeszkodzie podjęciu decyzji, mocą której zezwala się na odliczenie strat spółki pomimo zmiany jej właściciela, gdy środek ten nie został właściwie notyfikowany Komisji Europejskiej zgodnie z art. 108 ust. 3 TFUE.
- 12 Według sądu odsyłającego w celu oceny selektywności danego środka należy zbadać, czy w ramach danej regulacji prawnej środek ten stanowi korzyść dla niektórych przedsiębiorstw w porównaniu z innymi, znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Określenie w tym celu układu odniesienia nabiera tym większej wagi w przypadku przepisów podatkowych, ponieważ samo istnienie korzyści może być stwierdzone tylko w stosunku do opodatkowania zwanego normalnym.
- 13 Sąd odsyłający wskazuje, że co się tyczy określenia tego układu odniesienia, zachodzą dwie możliwości. Według pierwszej możliwości układ ten może kształtować zasada ogólna rozliczania strat przewidziana w §§ 117 i 119 TVL. Zgodnie z tą zasadą zezwolenie na odstępstwo w przypadku zmiany właściciela nie stawałoby spółki będącej beneficjentem w sytuacji bardziej korzystnej od przewidzianej przez zasadę ogólną. Według drugiej możliwości układ odniesienia byłby ukształtowany przez zasadę z § 122 akapit pierwszy TVL, zgodnie z którą straty nie podlegają odliczeniu po zmianie właściciela. Względem tego układu odniesienia reguła odstępstwa z przepisu § 122 akapit trzeci TVL nadawałaby organom podatkowym uprawnienia dyskrecyjne, które mogłyby postawić przedsiębiorstwo będące beneficjentem w sytuacji bardziej korzystnej od sytuacji przedsiębiorstwa, któremu nie udzielono w postępowaniu w sprawie zezwolenia prawa do odliczenia.
- 14 Sąd odsyłający wskazuje także, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału środki państwowe, które wprowadzają zróżnicowanie pomiędzy przedsiębiorstwami, a co za tym idzie, są a priori selektywne, mogą być uzasadnione, jeśli zróżnicowanie to wynika z istoty lub ze struktury regulacji, której część stanowią. Zauważa w tym względzie, że regulacja podatkowa ustanowiona przez przepisy sporne w postępowaniu głównym zmierza do tego, aby straty przedsiębiorstw nie stały się przedmiotem handlu lub nadużyć. Ryzyko to dotyczy w szczególności przedsiębiorstw nieprowadzących działalności, które przyniosły straty, a które inne przedsiębiorstwa mogłyby różnymi środkami usiłować

nabyć celem odliczenia tych strat od ich własnych dochodów. Uprawnienia dyskrecjonalne, jakimi dysponuje w niniejszej sprawie administracja podatkowa, można rozważać w ramach tej regulacji podatkowej jako całości, której celem jest udzielenie uprawnienia do odliczenia strat we wszystkich przypadkach, w których nie wykazano, że zachodzi ryzyko nadużyć.

15 W związku z powyższym Korkein hallinto-oikeus postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy w ramach postępowania w sprawie zezwolenia takiego jak przewidziane w § 122 ust. 3 [akapit trzeci] [TVL] warunek selektywności wynikający z art. 107 ust. 1 TFUE należy interpretować jako sprzeciwiający się prawu do odliczenia strat w wypadku zmiany udziałowców, jeżeli nie zostało przy tym zachowane postępowanie przewidziane w art. 108 ust. 3 zdanie trzecie TFUE?
- 2) Czy w ramach wykładni warunku selektywności, w szczególności przy ustalaniu grupy odniesienia, należy uwzględnić zasadę ogólną możliwości odliczenia stwierdzonych strat zawartą w §§ 117 [i 119] [TVL], czy też przepisy dotyczące zmiany udziałowców?
- 3) Jeżeli warunek selektywności z art. 107 TFUE należy a priori uważać za spełniony, to czy system wynikający z § 122 ust. 3 [akapit trzeci] [TVL] można uważać za uzasadniony okolicznością, że chodzi o mechanizm nieodłączny charakteru systemu podatkowego, który jest niezbędny na przykład w celu zapobiegania unikaniu opodatkowania?
- 4) Przy ocenie istnienia uzasadnienia i mechanizmu nieodłącznego charakteru systemu podatkowego jakie znaczenie należy przyznać zakresowi swobodnego uznania władz? Czy dla mechanizmu nieodłącznego charakteru systemu podatkowego wymagane jest, aby organ stosujący ustawę nie dysponował żadnym zakresem swobodnego uznania, a przepisy dokładnie określały warunki stosowania odstępstwa?”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### *W przedmiocie pytań drugiego i czwartego*

- 16 Przez pytania drugie i czwarte, które należy rozważyć łącznie i w pierwszej kolejności, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy regulacja podatkowa taka jak ta wynikająca z § 122 akapity pierwszy i trzeci TVL spełnia przesłankę selektywności będącą elementem pojęcia „pomocy państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, a w razie odpowiedzi twierdzącej, czy wyjątek przewidziany w § 122 akapit trzeci jest uzasadniony faktem, że stanowi on nieodłączną część regulacji podatkowej. Sąd odsyłający pragnie także wyjaśnić Trybunału na temat znaczenia, jakie może mieć zakres uprawnień dyskrecjonalnych właściwych organów przy stosowaniu tej regulacji.
- 17 Na wstępie należy przypomnieć, że art. 107 ust. 1 TFUE co do zasady zakazuje pomocy „poprzez sprzyjanie [sprzyjającej] niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów”, to znaczy pomocy selektywnej.
- 18 Toteż środek, poprzez który władze publiczne przyznają niektórym przedsiębiorstwom korzyść podatkową, która wprawdzie nie jest związana z przekazaniem zasobów państwowych, ale stawia beneficjentów w sytuacji finansowej lepszej od innych podatników, stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Natomiast korzyści wynikające z ogólnego przepisu mającego zastosowanie bez różnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych nie stanowią pomocy państwa w rozumieniu art. 107 TFUE (wyrok z dnia 15 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-106/09 P i C-107/09 P Komisja i Hiszpania przeciwko Government of Gibraltar i Zjednoczonemu Królestwu, Zb.Orz. s. I-11113, pkt 72, 73 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 19 Zgodnie z orzecnictwem Trybunału uznanie przepisu podatkowego za „selektywny” zakłada w pierwszej kolejności uprzednie zidentyfikowanie i poddanie analizie regulacji podatkowej powszechnej lub „normalnej”, mającej zastosowanie w danym państwie członkowskim. To właśnie w stosunku do tej powszechnej lub „normalnej” regulacji podatkowej należy następnie ocenić i ustalić ewentualny selektywny charakter korzyści przyznanych przez sporny przepis podatkowy, wykazując, że stanowi on odstępstwo od regulacji zwykłej, ponieważ wprowadza zróżnicowanie podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu wyznaczonego regulacji podatkowej danego państwa członkowskiego, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. wyrok z dnia 8 września 2011 r. w sprawach połączonych od C-78/08 do C-80/08 *Paint Graphos i in.*, Zb.Orz. s. I-7611, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 20 W tym względzie należy stwierdzić, że kwalifikacja ta nie tylko zakłada znajomość treści mających znaczenie reguł prawnych, lecz wymaga także zbadania ich zakresu opartego na praktyce administracyjnej i sądowej oraz na informacjach dotyczących zasięgu podmiotowego tych reguł.
- 21 Ponieważ sąd odsyłający nie przekazał wszystkich tych informacji, Trybunał ocenia, iż nie jest w stanie zająć stanowiska w sprawie tej kwalifikacji.
- 22 Zgodnie z orzecnictwem Trybunału nie spełnia przesłanki selektywności środek, który choć daje beneficjentowi korzyść, to jednak jest uzasadniony istotą lub ogólną strukturą regulacji, której częścią stanowi (wyrok z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-143/99 *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, Rec. s. I-8365, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo). Co za tym idzie, środek stanowiący wyjątek od zastosowania ogólnej regulacji podatkowej może być uzasadniony, jeżeli stosującemu go państwu członkowskiemu udaje się wykazać, że środek ten wynika bezpośrednio z podstawowych lub przewodnich zasad jego systemu podatkowego (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych *Paint Graphos i in.*, pkt 65 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 23 W tym względzie należy wskazać, że istnienie systemu zezwoleń samo przez się nie wyklucza takiego uzasadnienia.
- 24 Uzasadnienie to jest bowiem możliwe w przypadku, gdy w ramach postępowania w sprawie zezwolenia uprawnienia dyskrecjonalne właściwego organu ograniczają się do weryfikacji warunków ustanowionych po to, aby służyć dającemu się zidentyfikować celowi podatkowemu, a kryteria, które organ ten ma stosować, są nieodłączną częścią regulacji podatkowej w jej istocie.
- 25 Co do uprawnień właściwego organu, zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału uprawnienia dyskrecjonalnych pozwalających temu organowi na określanie beneficjentów lub warunków stosowania przyznanego środka nie można uznać za posiadające ogólny charakter (zob. podobnie wyrok z dnia 29 czerwca 1999 r. w sprawie C-256/97 *DM Transport*, Rec. s. I-3913, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 26 Zatem zastosowania systemu zezwoleń pozwalającego rozliczyć straty w kolejnych latach podatkowych, takiego jak sporny w postępowaniu głównym, co do zasady nie należy uważać za selektywne, jeżeli właściwe organy, decydując o sposobie załatwienia wniosku o wydanie zezwolenia, dysponują wyłącznie uprawnieniami dyskrecjonalnymi ograniczonymi przez obiektywne kryteria, które nie są zewnętrzne względem regulacji podatkowej ustanowionej spornym uregulowaniem, takie jak cel zapobiegania handlu stratami.
- 27 Jeżeli natomiast właściwe organy dysponują uprawnieniami dyskrecjonalnymi obejmującymi określanie beneficjentów i warunków stosowania przyznanego środka na podstawie kryteriów pochodzących spoza regulacji podatkowej, takich jak utrzymanie zatrudnienia, wykonywanie tych uprawnień należy uznać za sprzyjające „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w porównaniu z innymi,

które w świetle celu tej regulacji znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. podobnie ww. wyrok w sprawach połączonych Komisja i Hiszpania przeciwko Government of Gibraltar i Zjednoczonemu Królestwu, pkt 75).

- 28 Tymczasem z postanowienia odsyłającego wynika w tym względzie, że centralny organ podatkowy Finlandii wydał pismo wyjaśniające, wskazane w pkt 8 niniejszego wyroku, które wśród „szczególnych powodów” z perspektywy zezwolenia stanowiącego odstępstwo od zakazu odliczania strat wymienia szczególne skutki dla zatrudnienia.
- 29 Należy w tym kontekście przypomnieć, że Trybunał orzekł, iż działanie w oparciu o politykę rozwoju regionalnego lub politykę spójności społecznej samo przez się nie wystarcza, aby środek przyjęty w ramach tej polityki został uznany za uzasadniony istotą i strukturą krajowej regulacji podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 6 września 2006 r. w sprawie C-88/03 Portugalia przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-7115, pkt 82).
- 30 Jakkolwiek z postanowienia odsyłającego wynika w tym zakresie, że wspomniane pismo wyjaśniające nie jest prawnie wiążące, należy wskazać, iż jeżeli organy podatkowe byłyby uprawnione do określania beneficjentów odliczenia strat na podstawie kryteriów pochodzących spoza regulacji podatkowej, takich jak utrzymanie zatrudnienia, wykonywanie tych uprawnień należałoby w konsekwencji uznać za sprzyjające „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w porównaniu z innymi, które w świetle celu tej regulacji znajdują się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.
- 31 Jednakże Trybunał nie dysponuje przesłankami wystarczającymi do dokonania oceny uzasadnienia ewentualnego selektywnego charakteru regulacji podatkowej spornej w postępowaniu głównym.
- 32 W tych okolicznościach na pytania drugie i czwarte należy odpowiedzieć, że regulacja podatkowa, taka jak sporna w postępowaniu głównym, może spełniać przesłankę selektywności będącą elementem pojęcia „pomocy państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE w razie ustalenia, że układ odniesienia, to znaczy regulacja „normalna”, jest oparty na zakazie odliczania strat w przypadku zmiany właściciela w rozumieniu § 122 akapit pierwszy TVL, w stosunku do którego system zezwoleń przewidziany w § 122 akapit trzeci tej ustawy stanowi wyjątek. Regulacja taka może być uzasadniona istotą i ogólną strukturą systemu, którego część stanowi, przy czym uzasadnienie to wyklucza, by właściwy organ krajowy w odniesieniu do zezwolenia na odstępstwo od zakazu odliczania strat mógł korzystać z uprawnień dyskrecjonalnych, które upoważniałyby go do opierania swoich decyzji udzielających zezwolenia na kryteriach pochodzących spoza tej regulacji podatkowej. Jednakże Trybunał nie dysponuje przesłankami wystarczającymi do kategoriycznego orzeczenia w sprawie takiej kwalifikacji.
- 33 Należy nadto pamiętać, że selektywność stanowi jedną tylko z przesłanek pomocy państwa niezgodnej z rynkiem wewnętrznym. Wobec braku informacji w tym względzie kwestia innych przesłanek również nie stała się przedmiotem badania Trybunału.

*W przedmiocie pytania pierwszego*

- 34 Poprzez swoje pierwsze pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy zakaz wprowadzania w życie projektów pomocowych ustanowiony w art. 108 ust. 3 TFUE stoi na przeszkodzie zastosowaniu regulacji podatkowej przewidzianej w § 122 akapity pierwszy i trzeci TVL.
- 35 Co się tyczy kontroli przestrzegania przez państwa członkowskie obowiązków nałożonych na nie przez art. 107 TFUE i 108 TFUE, należy przypomnieć brzmienie postanowień art. 108 TFUE oraz uprawnienia i obowiązki, jakie postanowienia te nadają z jednej strony Komisji, a z drugiej – państwom członkowskim.

- 36 Artykuł 108 TFUE ustanawia odrębne procedury w zależności od tego, czy pomoc stanowi pomoc nową czy istniejącą. O ile pomoc nowa zgodnie z art. 108 ust. 3 TFUE powinna być uprzednio notyfikowana Komisji i nie może zostać wprowadzona w życie, dopóki procedura nie doprowadzi do wydania decyzji końcowej, o tyle pomoc istniejącą można zgodnie z art. 108 ust. 1 TFUE systematycznie realizować tak długo, jak Komisja nie stwierdziła jej niezgodności (wyrok z dnia 29 listopada 2012 r. w sprawie C-262/11 Kremikowci, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 37 W ramach tego systemu kontroli Komisja i sądy krajowe wykonują odmienne uprawnienia i zadania (wyrok z dnia 9 sierpnia 1994 r. w sprawie C-44/93 Namur-Les assurances du crédit, Rec. s. I-3829, pkt 14).
- 38 Sądy te, rozpatrując zawisłe przed nimi spory, mogą być zobowiązane do dokonania wykładni i do stosowania pojęcia pomocy, o którym mowa w art. 107 ust. 1 TFUE, w szczególności w celu ustalenia, czy środek państwowy wprowadzony z pominięciem procedury uprzedniej kontroli z art. 108 ust. 3 TFUE powinien podlegać tej procedurze, czy też nie. Natomiast nie są one właściwe, by orzekać w przedmiocie zgodności pomocy państwa ze wspólnym rynkiem (wyrok z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-119/05 Lucchini, Zb.Orz. s. I-6199, pkt 50, 51 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 39 O ile Komisja zobowiązana jest do badania zgodności projektowanej pomocy z rynkiem wewnętrznym, nawet w przypadkach, gdy państwo członkowskie narusza zakaz wprowadzania w życie środków pomocowych, o którym mowa w art. 108 ust. 3 zdanie ostatnie TFUE, o tyle sądy krajowe ograniczają się w takiej sytuacji do ochrony praw stających przed nimi jednostek – do czasu wydania przez Komisję końcowej decyzji – w obliczu ewentualnego naruszenia tego zakazu przez władze państwowe (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lutego 2008 r. w sprawie C-199/06 CELF i Ministre de la Culture et de la Communication, Zb.Orz. s. I-469, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 40 Co do pomocy istniejącej, należy przypomnieć, że art. 108 ust. 1 TFUE udziela Komisji kompetencji do stałego jej badania we współpracy z państwami członkowskimi. Badanie to może prowadzić do zaproponowania danemu państwu członkowskiemu przez Komisję stosownych środków koniecznych ze względu na stopniowy rozwój lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego, a w razie konieczności – do wydania przez nią decyzji o zniesieniu lub zmianie pomocy, którą Komisja ocenia jako niezgodną z rynkiem wewnętrznym.
- 41 Pomoc tę należy uznać za zgodną z prawem tak długo, jak Komisja nie stwierdziła jej niezgodności ze wspólnym rynkiem (wyrok z dnia 18 listopada 2010 r. w sprawie C-322/09 P NDSHT przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I-11911, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo). Toteż w takich okolicznościach art. 108 ust. 3 TFUE nie udziela sądom krajowym kompetencji do tego, by zakazać realizowania pomocy istniejącej.
- 42 Zgodnie z art. 1 lit. b) ppkt (i) rozporządzenia nr 659/1999 „istniejąca pomoc” oznacza – bez uszczerbku dla art. 144 i 172 aktu przystąpienia – każdą pomoc, jaka istniała przed wejściem w życie traktatu w odpowiednich państwach członkowskich, to znaczy programy pomocowe i pomoc indywidualną, jakie zostały wprowadzone przed tym wejściem w życie i są nadal stosowane po nim.
- 43 Zgodnie z informacjami znajdującymi się w aktach przedłożonych Trybunałowi, i jak podnoszą rząd fiński i Komisja, regulacja przewidziana w § 122 akapity pierwszy i trzeci TVL została wprowadzona przed wejściem w życie, w dniu 1 stycznia 1994 r., Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3) i była nadal stosowana po tym dniu. Republika Finlandii przystąpiła do Unii Europejskiej z dniem 1 stycznia 1995 r.
- 44 Ponadto, zgodnie z uwagami Komisji, przewidziane w art. 144 i 172 aktu przystąpienia okoliczności, w których nie znajduje zastosowania art. 1 lit. b) ppkt (i) rozporządzenia nr 659/1999, dotyczący definicji pojęcia „pomocy istniejącej”, nie mają znaczenia dla niniejszej sprawy.



- 45 Należy pamiętać, że zmiana zasad stosowania programu pomocowego może w pewnych okolicznościach prowadzić do uznania takiego programu za pomoc nową.
- 46 Do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy zasady stosowania regulacji spornej w postępowaniu głównym nie podlegały zmianom.
- 47 Jeżeli okazałoby się, iż ewentualne zmiany spowodowały rozszerzenie zakresu programu, konieczne może być uznanie, że mamy do czynienia z pomocą nową, co skutkowałoby tym, iż zastosowanie znalazłaby procedura notyfikacji przewidziana w art. 108 ust. 3 TFUE.
- 48 W konsekwencji na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć w ten sposób, że art. 108 ust. 3 TFUE nie stoi na przeszkodzie temu, by regulacja podatkowa, taka jak przewidziana w § 122 akapity pierwszy i trzeci TVL, w przypadku gdy należy ją uznać za „pomoc państwa”, była nadal stosowana w państwie członkowskim, które ją ustanowiło, z uwagi na swój charakter jako „pomocy istniejącej”, bez uszczerbku dla kompetencji Komisji przewidzianej w art. 108 ust. 3 TFUE.

### **W przedmiocie kosztów**

- 49 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (piąta izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Regulacja podatkowa, taka jak sporna w postępowaniu głównym, może spełniać przesłankę selektywności będącą elementem pojęcia „pomocy państwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE w razie ustalenia, że układ odniesienia, to znaczy regulacja „normalna”, jest oparty na zakazie odliczania strat w przypadku zmiany właściciela w rozumieniu § 122 akapit pierwszy Tuloverolaki 1535/1992 (ustawy nr 1535/1992 o podatku dochodowym) z dnia 30 grudnia 1992 r., w stosunku do którego system zezwoleń przewidziany w § 122 akapit trzeci tej ustawy stanowi wyjątek. Regulacja taka może być uzasadniona istotą i ogólną strukturą systemu, którego część stanowi, przy czym uzasadnienie to wyklucza, by właściwy organ krajowy w odniesieniu do zezwolenia na odstępstwo od zakazu odliczania strat mógł korzystać z uprawnień dyskrecyjnych, które upoważniałyby go do opierania swoich decyzji udzielających zezwolenia na kryteriach pochodzących spoza tej regulacji podatkowej. Jednakże Trybunał nie dysponuje przesłankami wystarczającymi do kategorycznego orzeczenia w sprawie takiej kwalifikacji.**
- 2) **Artykuł 108 ust. 3 TFUE nie stoi na przeszkodzie temu, by regulacja podatkowa, taka jak przewidziana w § 122 akapity pierwszy i trzeci Tuloverolaki 1535/1992, w przypadku gdy należy ją uznać za „pomoc państwa”, była nadal stosowana w państwie członkowskim, które ją ustanowiło, z uwagi na swój charakter jako „pomocy istniejącej”, bez uszczerbku dla kompetencji Komisji Europejskiej przewidzianej w art. 108 ust. 3 TFUE.**

Podpisy