



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
ELEANOR SHARPSTON,
predstavljeni 7. februarja 2013¹

Zadeva C-6/12

P Oy

(Predlog za izdajo predhodne odločbe, ki ga je vložilo Korkein hallinto-oikeus (Finska))

„Državna pomoč — Davčne ugodnosti — Veljavna ali nova pomoč — Upošteveni sistem nadzora in postopkovna pravila“

1. Sodišče je že večkrat presojalo, ali so nacionalni davčni ukrepi zajeti v prepovedi državne pomoči, ki velja v Evropski uniji (v nadaljevanju: EU).² V obravnavanem primeru Korkein hallinto-oikeus (vrhovno upravno sodišče na Finskem) prosi za smernice, ali so nacionalna pravila – ki urejajo vprašanje, ali lahko družbe prenesejo izgubo, ki so jo utrpeli v določenem davčnem obdobju, in jo odbijejo od dobička, ki je nastal v kasnejših letih – selektivna za namene pravil o državni pomoči.³

Pravo Evropske unije

Sistemi nadzora pomoči, ki jih dodelijo države članice

Določbe Pogodbe

2. Dejavnosti EU v skladu s členom 3(1)(b) PDEU vključujejo določitev pravil o konkurenci, potrebnih za delovanje notranjega trga. Člen 107(1) PDEU določa, da je pomoč, ki jo dodeli država članica, ali pomoč iz državnih sredstev, ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, nezdružljiva z notranjim trgovom, kolikor prizadene trgovino med državami članicami.⁴

1 — Jezik izvirnika: angleščina.

2 — Glej na primer sodbe z dne 8. novembra 2001 v zadevi *Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, Recueil, str. I-8365); z dne 17. junija 1999 v zadevi *Piaggio* (C-295/97, Recueil, str. I-3735) in z dne 8. septembra 2011 v združenih zadevah *Paint Graphos* in drugi (od C-78/08 do C-80/08, ZOdl., str. I-7611).

3 — Glej spodaj točko 3 in opombo 4.

4 — Pogoji iz člena 107(1) so kumulativni, zato mora biti izpolnjen vsak od njih, da se ukrep šteje za državno pomoč (glej sodbo z dne 22. junija 2006 v združenih zadevah *Belgija in Forum 187 proti Komisiji* (C-182/03 in C-217/03, ZOdl., str. I-5479, točka 84 in navedena sodna praksa)). Ali državni ukrep daje prednost posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, torej ali je selektiven, se ugotovi na podlagi primerjave z drugimi podjetji ali proizvodi, ki so glede na cilj, ki mu sledi zadevni sistem, v pravno in dejansko primerljivem položaju (glej zgoraj navedeno sodbo *Forum 187*, točka 119 in navedena sodna praksa). Če taki ukrepi izpolnjujejo pogoje iz člena 107(2) ali (3), se štejejo za združljive z notranjim trgovom in zato niso prepovedana državna pomoč (glej zgoraj v opombi 2 navedeno sodbo *Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, točka 30).

3. Za zagotovitev učinkovitosti te prepovedi člen 108 PDEU določa, da mora Komisija preverjati pomoči in da morajo države članice pri tem z njo sodelovati. Če Komisija meni, da veljavna pomoč, ki jo je dodelila država članica ali je bila dodeljena iz državnih sredstev, ne more biti združljiva z notranjim trgov, mora začeti postopek iz člena 108(2). Če države članice načrtujejo dodeliti novo pomoč ali spremeniti veljavno pomoč, morajo v skladu s členom 108(3) o tem obvestiti Komisijo. Komisija po takem obvestilu začne postopek iz člena 108(2). Zadnji odstavek člena 108(3) državam članicam nedvoumno prepoveduje izvajanje katerihkoli predlaganih ukrepov, dokler Komisija ne sprejme sklepa in konča postopek iz člena 108(2).⁵

Uredba 659/1999

4. Uredba 659/1999⁶ kodificira in pojasnjuje postopkovna pravila, ki veljajo za države članice. Člen 1(a) te uredbe pojem „pomoč“ opredeljuje kot „vse ukrepe, ki izpolnjujejo merila, določena v členu [107(1) PDEU, prej člen 92(1) ES]“. Člen 1(b) določa vrsto kategorij „veljavnih pomoči“, ki vključujejo:

„(i) brez poseganja v člena 144 [...] Akta o pristopu Avstrije, Finske in Švedske^[7] vso pomoč, ki je obstajala pred začetkom veljavnosti Pogodbe v zadevnih državah članicah, to je sheme pomoči in individualno pomoč, ki se je začela izvajati pred začetkom veljavnosti Pogodbe in se še vedno uporablja;

[...]

(v) pomoč, za katero se šteje, da je veljavna, ker je mogoče ugotoviti, da takrat, ko se je začela izvajati, ni bila pomoč, pozneje pa je postala pomoč zaradi razvoja skupnega trga in je država članica ni spremenila. Če nekateri ukrepi postanejo pomoč zaradi liberalizacije dejavnosti s pravnimi predpisi Skupnosti, se takšni ukrepi ne štejejo kot veljavna pomoč po datumu, določenem za liberalizacijo;

[...]“.

5. „Nova pomoč“ je v členu 1(c) opredeljena kot „vsak[a] pomoč, to je shem[a] pomoč[i] ali individualn[a] pomoč, ki ni veljavna pomoč, vključno s spremembami veljavne pomoči“.

6. Postopek v zvezi z novo pomočjo je določen v členih 2 in 3 Uredbe št. 659/99. Člen 2 določa, da morajo države članice vsak načrt nove pomoči prijaviti Komisiji. Člen 3 določa, da se taka pomoč ne izvaja, preden Komisija sprejme ali se šteje, da je sprejela odločbo o odobritvi takšne pomoči („mirovanje“). Pred sprejetjem odločbe v skladu s členom 7 Uredbe 659/1999 se opravi zahteva po podatkih (člen 5) in formalni postopek preiskave (člen 6).

7. Postopek za veljavne sheme pomoči je določen v členih od 17 do 19 Uredbe 659/1999 in se pomembno razlikuje od postopka, ki se uporablja za nove pomoči. Obveznost predhodne prijave in mirovanja nista določeni. Iniciativa za nadzor take pomoči je popolnoma odvisna od Komisije, ki mora v sodelovanju z državami članicami ohraniti stalno preverjanje veljavne pomoči.⁸ Če Komisija meni, da veljavna shema pomoči ni ali ni več združljiva z notranjim trgov, mora o tem obvestiti zadevno državo članico in ji dati možnost odgovora.⁹ Če Komisija na podlagi podatkov, ki ji jih ta država članica predložila, ugotovi, da je shema veljavne pomoči nezdružljiva z notranjim trgov, mora izdati

5 — Glej v opombi 2 navedeno sodbo *Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, točka 24. Glej tudi spodaj točko 6.

6 — Uredba Sveta (ES) 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena 93 Pogodbe ES (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 8, zvezek 1, str. 339) v različici, ki je veljala do spremembe leta 2003, ki je upoštevala pristope v letu 2004; glej predvsem uvodno izjavo 2.

7 — Glej spodaj točki 8 in 9.

8 — Člen 17(1) Uredbe 659/1999 v povezavi s členom 107(1) PDEU.

9 — Člen 17(2) Uredbe 659/1999.

priporočilo, v katerem predlaga primerne ukrepe. Taki ukrepi med drugim lahko vključujejo odpravo zadevne sheme pomoči.¹⁰ Zgolj če država članica ne sprejme predlaganih ukrepov, lahko Komisija sproži postopke iz člena 108(2) PDEU, pri čemer uporabi postopek, ki je natančno določen v členih 6 in 7 Uredbe 659/99, *mutatis mutandis*.¹¹

Akt o pristopu 1994

8. Finska je pristopila k EU 1. januarja 1995.¹² Sheme pomoči, ki so začele veljati pred pristopom Finske in ki so ostale v veljavi po njenem pristopu, so zato veljavne pomoči.¹³

9. Člen 144 Akta o pristopu, ki spada pod naslov VI, ki se nanaša na kmetijske proizvode, določa, da se bo v zvezi s temi proizvodi zgolj pomoč, ki bo Komisiji priglašena do 30. aprila 1995, štela za veljavno pomoč za namene Pogodbe.¹⁴ Ta člen se ne nanaša na nekmetijske sheme pomoči.

Nacionalni pravni okvir

10. Člen 117 Tuloverolaki (finski zakon o dohodnini, v nadaljevanju: TVL) določa, da se izgube, nastale v določenem davčnem obdobju, lahko prenesejo v poznejša davčna leta. Člen 119(1) natančneje določa, da je mogoče izgube, nastale iz poslovne dejavnosti v davčnem letu, prenesti in odbiti od prihodkov iz te dejavnosti v sledečih letih, če je nastal dobiček.

11. Člen 122(1) TVL določa, da izgub podjetja ni mogoče odbiti, če je v letu, v katerem so nastale, ali pozneje prišlo do spremembe lastništva več kot polovice njenih delnic ali deležev.¹⁵

12. Člen 122(3) določa izjemo od pravila iz prvega odstavka tega člena. Pristojni davčni urad lahko na predlog v posebnih okoliščinah, če je to potrebno za nadaljevanje dejavnosti podjetja, kljub spremembi lastništva odobri odbitje prenesene izgube.

13. Finski organi so za pojasnitev predloga iz člena 122(3) TVL izdali dopis z neformalnimi navodili¹⁶ in okrožnico¹⁷. V skladu z dopisom z neformalnimi navodili je namen člena 122 preprečiti davčno izogibanje s kupovanjem podjetij, ki poslujejo z izgubo, zgolj zato, da se njihove izgube odbije od obdavčljivega dobička podjetja kupca.

14. Dopis z neformalnimi navodili in okrožnica pojasnjujeta, da številne okoliščine, kot sta prenos podjetja znotraj družine iz ene na drugo generacijo ali prodaja podjetja delavcem, izpolnjujejo pogoj „posebne okoliščine“ za namen odobritve odbitka prenesenih izgub v okviru izjeme od pravila iz člena 122(1) TVL.¹⁸

10 — Člen 18 Uredbe 659/1999.

11 — Člen 19(2) Uredbe 659/1999 v povezavi s členom 4(4) te uredbe.

12 — Akt o pogojih pristopa Kraljevine Norveške, Republike Avstrije, Republike Finske in Kraljevine Švedske ter o prilagoditvah pogodb, na katerih temelji Evropska unija (UL C 241, 29.8.1994, str. 21). Norveška ni pristopila zaradi rezultata referendumu v letu 1994.

13 — Glej Akt o pristopu v povezavi s členom 1(b)(i) Uredbe 659/1999.

14 — Glej spodaj točko 30 in opombo 24.

15 — Ta zakon, kot razumem, velja od leta 1979. Čeprav je bil spremenjen, vsebinsko ostaja enak.

16 — Dopis generalnega direktorata št. 634/348/96 z dne 14. februarja 1996 (v nadaljevanju: dopis z neformalnimi navodili).

17 — Okrožnica generalnega direktorata za davke št. 2/1999 z dne 17. februarja 1999 (v nadaljevanju: okrožnica).

18 — V teh sklepnih predlogih izraz „zadevni ukrepi“ zajema člen 122(3), dopis z neformalnimi navodili in okrožnico. Tako družba P Oy kot tudi finska vlada se sklicujeta tudi na sodbo nacionalnega sodišča v zadevi KHO 2010:21. Korkein hallinto-oikeus je v tej sodbi razsodilo, da je nadaljevanje poslovnih aktivnosti po spremembi lastništva „posebna okoliščina“ za namene zadevnih ukrepov.

Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odločanje

15. Družba P Oy je bila ustanovljena leta 1998. Ukvarja se z razvijanjem in vzdrževanjem sistemov plačevanja parkirnine, ki delujejo prek mobilnega telefona. Njena dejavnost temelji na izdelkih, ki jih je razvila in patentirala. Njene izgube iz poslovanja do leta 2004 so znašale več kot štiri milijone evrov. Izgube, ki ob začetku dejavnosti v tem sektorju naj ne bi bile neobičajne, so bile posledica začetnih investicij za razvoj proizvodov in tehnologije, potrebne za poslovne dejavnosti družbe P Oy. Leta 2004 se je njeno lastništvo spremenilo. Družba je po tej spremembi nadaljevala s poslovanjem. Od leta 2005 do leta 2007 se je njeno poslovanje izboljšalo in njen promet se je povečal s 498.339 EUR na 866.810 EUR.

16. Družba P Oy je 3. septembra 2008 pri finskem davčnem organu vložila dovoljenje za nadaljevanje poslovanja in odbitek izgube, ki je nastala v prejšnjih davčnih obdobjih. Davčni organ je to vlogo zavrnil z odločbo z dne 24. oktobra 2008.

17. Družba P Oy je to odločbo izpodbijala pri Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih), ki je njeno tožbo zavrnilo. Družba P Oy se je zato pritožila na Korkein hallinto-oikeus, predložitveno sodišče, ki sprašuje:

- „1. Ali je treba v okviru postopka odobritve, kot je ta na podlagi člena 122(3) [TVL], merilo selektivnosti iz člena 107(1) PDEU razlagati tako, da nasprotuje odobritvi odbitja izgube v primeru spremembe lastništva, če se pri tem ne ravna v skladu s postopkom iz člena 108(3), tretji stavek, PDEU?
2. Ali je treba v okviru razlage merila selektivnosti, zlasti pri določanju referenčne skupine, upoštevati temeljno pravilo iz členov 117 in 119 [TVL], na podlagi katerega lahko gospodarska družba ugotovljene izgube odbije, ali pa je treba v okviru razlage merila selektivnosti upoštevati določbe o spremembi lastništva?
3. Če se merilo selektivnosti iz člena 107 PDEU šteje za načeloma izpolnjeno, ali je mogoče ureditev, kot je ta iz člena 122(3)[TVL], šteti za upravičeno, ker gre za mehanizem, ki je lasten samemu davčnemu sistemu in je na primer nujen za preprečevanje davčnega izogibanja?
4. Kako pomemben je pri presoji, ali morda obstaja razlog za upravičenost in ali gre za mehanizem, ki je lasten samemu davčnemu sistemu, obseg diskrecijske pravice organov? Ali je za mehanizem, ki je lasten samemu davčnemu sistemu, potrebno, da uporabnik zakona nima nikakršne diskrecijske pravice in so pogoji za uporabo izjeme natančno določeni v zakonu?“

18. Družba P Oy, Finska, Nemčija in Evropska komisija so predložile pisna stališča in na obravnavi 22. novembra 2012 podale ustne navedbe.

Presoja

Uvodne ugotovitve

19. Gre za zanimiv primer. Spor o državni pomoči običajno nastane, ker prejemnik pomoči želi, da pomoč ne bi bila prepovedana, ali ker le eno od dveh konkurenčnih podjetij prejema izpodbijano pomoč. Če se v obravnavanem primeru ugotovi, da so zadevni ukrepi prepovedana državna pomoč, družba P Oy od tega ne bo imela koristi. Družbi bi bila celo preprečena davčna ugodnost, ki jo želi uveljaviti. Ne bi mogla pridobiti dovoljenja za prenos in odbitek izgube, ki jo je utrpela v letu 2004, od dobičkov iz poznejših let.

20. Zakaj je torej obravnavani predlog za predhodno odločanje pred Sodiščem?

21. Kot lahko ugotovim iz predloga za predhodno odločanje, je nacionalno sodišče izhajalo iz domneve, da (i) so zadevni ukrepi „pomoč“; (ii) je uporabljeni sistem lahko „selektiven“ in zato nezakonit, ker „daje prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“, saj ne morejo vsa podjetja prenesti izgub in jih odbiti od poznejših dobičkov; (iii) zadevni ukrepi niso bili priglašeni Komisiji in (iv) Finska ni upoštevala obveznosti mirovanja, saj je omogočila, da so zadevni ukrepi začeli veljati, čeprav ni prejela predhodne odobritve Komisije. Nacionalno sodišče je nato postavilo vrsto podrobnih vprašanj za razjasnitev tega ozadja:

- ali je postopek odobritve iz člena 122(3) TVL zakonit, čeprav obveznost mirovanja ni spoštovana (vprašanje 1);
- kako se določi referenčna skupina za ugotavljanje, ali je sistem, vzpostavljen z zadevnimi ukrepi, nezakonito selektiven (vprašanje 2);
- ali je sistem, če je selektiven, kljub temu upravičen kot mehanizem, lasten samemu davčnemu sistemu, ki je nujen za preprečevanje davčnega izogibanja (vprašanje 3); vendar, če je tako,
- ali ima davčni organ diskrecijsko pravico tudi glede vprašanja upravičenosti iz tretjega vprašanja (vprašanje 4).

22. Kot bo razvidno iz zakonske določbe, ki sem jo navedla na začetku teh sklepnih predlogov, se nadzor veljavne in nove pomoči bistveno razlikujeta.¹⁹ Pred obravnavo vprašanja, ali je člen 122(3) TVL skupaj z dopisom z neformalnimi navodili in okrožnico dejansko sistem, ki nezakonito in selektivno daje prednost določenim podjetjem (vprašanje selektivnosti), se postavlja vprašanje, ali gre za (domnevno) veljavno pomoč ali (domnevno) novo pomoč.

23. To prvo vprašanje je bistveno za zadevo pred nacionalnim in tem sodiščem. Pristojnosti in odgovornosti Komisije, držav članic in nacionalnih sodišč so različne glede na to, ali se obravnava (domnevno) veljavna pomoč ali (domnevno) nova pomoč.²⁰

24. Glede veljavne pomoči iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je na podlagi člena 108(1) PDEU naloga Komisije, da ugotovi (kar je predmet nadzora Sodišča), ali je taka pomoč združljiva z notranjim trgovom, po tem ko uporabi primeren postopek, za katerega izvedbo je odgovorna Komisija.²¹ Če in dokler Komisija tega ne stori, se ne domneva, da so nacionalni ukrepi nezakoniti na podlagi pravil EU o državni pomoči, ali da jih mora nacionalno sodišče razveljaviti.

25. Drugačen postopek velja za novo pomoč. Člen 108(3) določa, da mora biti Komisija obveščena o vseh načrtih za dodelitev ali spremembo pomoči dovolj zgodaj, da lahko predloži pripombe. Komisija nato opravi prvi preizkus načrtovane nove pomoči. Če Komisija na podlagi tega meni, da je predlog nezdržljiv z notranjim trgovom glede na člen 107(1), mora začeti sporni postopek pregleda,

19 — Glej na primer sodbi z dne 30. junija 1992 v zadevi Španija proti Komisiji (C-312/90, Recueil, str. I-4117, točka 14) in z dne 9. avgusta 1994 v zadevi Namur-Les assurances du crédit (C-44/93, Recueil, str. I-3829, točka 10) ter zgoraj v opombi 2 navedeno sodbo Piaggio, točki 48 in 49. Glej tudi zgoraj točke od 3 do 7.

20 — Sistem za nadzor državne pomoči, ki ga določa Pogodba, in vloga Komisije in nacionalnih sodišč pri uporabi tega sistema sta podrobno razložena v zgoraj v opombi 2 navedeni sodbi Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, točke od 21 do 32. Glej v zvezi z novo pomočjo tudi sodbo Sodišča z dne 21. novembra 1991 v zadevi Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires in Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon proti Francoski republiki (C-354/90, Recueil str. I-5505, točke od 8 do 14).

21 — Zgoraj v opombi 19 navedena sodba Namur-Les assurances du crédit, točka 15.

določen v členu 108(2) PDEU. Vključenost nacionalnih sodišč izhaja iz neposrednega učinka zadnjega odstavka člena 108(3) PDEU, ki zadevni državi članici v primeru načrtov dodelitve ali spremembe pomoči prepoveduje izvajanje načrtovanih ukrepov pred zaključkom postopka nadzora s končno odločbo Komisije. Obveznost mirovanja velja za nove pomoči, ne pa tudi za veljavne pomoči.

26. Tako Pogodba kot podrobna ureditev, ki jo določa Uredba št. 659/99, omogočata, da Komisija pazljivo, podrobno in široko preizkusi katerokoli veljavno ali predlagano shemo, ki bi lahko bila državna pomoč. Osnovna prepoved državne pomoči, določena v prvem odstavku člena 107 PDEU, ni niti absolutna niti nepogojna, kot je takoj pojasnjeno v drugem in tretjem odstavku tega člena. Člen 108(3) PDEU tako Komisiji daje široko diskrecijsko pravico, da ugotovi, da je določena pomoč združljiva z notranjim trgom kot izjema od splošne prepovedi določene v členu 107(1). Zadevni državi članici je tako ponujena možnost, da pojasni in zagovarja svojo ureditev. Nacionalno sodišče se mora vključiti in razveljaviti nacionalna pravila le, če gre za neprijavljeno novo pomoč, ki se je preprosto začela izvajati, torej če država članica ni spoštovala obveznosti mirovanja, ki velja za nove pomoči.

Ali so zadevni ukrepi veljavna ali nova pomoč?

27. Nacionalno sodišče ni izrecno navedlo, ali meni, da so zadevni ukrepi (domnevna) veljavna pomoč ali (domnevna) nova pomoč. Navaja, da so ti ukrepi veljali pred pristopom Finske k EU, vendar da takrat niso bili prijavljeni kot veljavna pomoč. Nacionalno sodišče navaja, da nima informacij glede tega, ali so finski organi ukrepe prijavili kasneje.

28. Finska je v pisnih stališčih in kasneje na zaslišanju pojasnila, da po pristopu zadevnih ukrepov ni prijavila kot pomoč, ker ni menila in še vedno ne meni, da so državna pomoč.²²

29. Ali je treba pomoč opredeliti kot novo pomoč ali spremembo veljavne pomoči, je treba ugotoviti s sklicevanjem na določbe, v katerih je določena.²³ Na zaslišanju je bilo iz ugotovitev, navedenih v odgovorih na vprašanja, ki jih je Sodišče postavilo na podlagi člena 54(a) Poslovnika Sodišča, jasno razvidno, da je člen 122(3) TVL nesporno veljal, preden je Finska pristopila k (takrat) Evropski skupnosti in postala zavezana s Pogodbo ES. Stranke, ki so pred Sodiščem navedle ugotovitve, so se zato strinjale, da je treba šteti, da gre za (domnevno) veljavno pomoč.

30. S to analizo se moram strinjati. Ker je člen 122(3) TVL veljal pred pristopom Finske, je ukrep, če je pomoč, lahko le veljavna pomoč. To jasno izhaja iz člena 1(b)(i) Uredbe št. 659/99.²⁴

31. Tudi če nacionalni ukrepi niso državna pomoč, ko začnejo veljati, ampak postanejo državna pomoč kasneje zaradi razvoja skupnega trga, člen 1(b)(v) Uredbe št. 659/99 določa, da so taki ukrepi še vedno veljavna pomoč.²⁵ Če torej zadevni ukrepi niso bili prijavljeni, ker se jih ob pristopu Finske ni štelo za državno pomoč, katerakoli sprememba, kot je na primer razvoj sodne prakse sodišča na tem področju, ki lahko pomeni, da so sedaj ti ukrepi državna pomoč, ali pa bi to lahko bili, ne spremeni njihove pravne opredelitve kot (domnevno) veljavna pomoč.

32. Menim, da je treba ugotoviti, da so zadevni ukrepi (domnevna) veljavna pomoč. Zato se za njih uporabi sistem nadzora in postopek za veljavne pomoči.

22 — Glej zgoraj točki 8 in 9 ter opombo 13.

23 — Glej zgoraj v opombi 19 navedeno sodbo *Namur-Les assurances du crédit*, točki 13 in 28, in sodbo z dne 15. marca 1994 v zadevi *Banco Exterior de España* (C-387/92, Recueil, str. I-877, točka 19).

24 — Člen 1(b)(i) se navezuje na člena 144 in 172 Akta o pristopu Avstrije, Finske in Švedske. Povedano na kratko, člen 144 je določal posebno obveznost prijave pomoči v zvezi s kmetijskimi proizvodi. Ker družba P Oy ne proizvaja takih proizvodov, ti določbi nista upoštevnii za presojo v tej zadevi.

25 — Sodba z dne 2. decembra 2009 v zadevi *Komisija proti Irski in drugim* (C-89/08 P, ZOdl., str. I-11245, točki 70 in 71).

Posledice opredelitve ukrepa kot veljavne pomoči

33. Nacionalno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali so zadevni ukrepi prepovedani na podlagi prepovedi selektivnosti iz člena 107(1) glede na to, da obveznost mirovanja iz člena 108(3) ni bila spoštovana.

34. Kot sem že pojasnila,²⁶ se obveznost mirovanja nanaša na novo pomoč, ne pa na veljavno pomoč. Če in v delu, v katerem so zadevni ukrepi državna pomoč – glede česar se ne opredeljujem – so veljavna pomoč.

35. Na prvo vprašanje je treba odgovoriti, da je treba zadevne ukrepe, če so državna pomoč, šteti za domnevno veljavno pomoč za namene člena 108(1) PDEU. Kot take jih nacionalno sodišče lahko razlaga in uporablja, dokler Komisija ne sprejme sklepa v skladu s členom 13 Uredbe št. 659/1999.

36. Kakšen pristop mora Sodišče uporabiti za odgovor na vprašanja 2, 3 in 4, ki se nanašajo na pravilno razlago prepovedi selektivnosti?

37. Zainteresirane osebe so v pisnih stališčih večino navedb namenile vprašanju selektivnosti.

38. Komisija meni, da so zadevni ukrepi selektivni. Finska in Nemška vlada se s tem ne strinjata in trdita, da ne gre za državno pomoč. Družba P Oy trdi, da mora zadevne ukrepe razlagati nacionalno sodišče na način, da niso selektivni. Trdi, da če bi bil upoštevan tak pristop, problema nezakonitih pomoči ne bi bilo in bi lahko koristila ugodnost prenosa in odbitka izgub.

39. Če bi šlo za neprijavljeno novo pomoč (*quod non*), bi moralo nacionalno sodišče res uporabiti obveznost mirovanja iz člena 108(3) PDEU, ki ima neposredni učinek.²⁷ Čeprav zgolj Komisija lahko odloči, ali je pomoč združljiva z notranjim trgovom, pa lahko nacionalno sodišče uporabi koncept pomoči iz člena 107(1) PDEU, da ugotovi, ali za sporne nacionalne ukrepe velja obveznost mirovanja. V teh okoliščinah je mogoče, da morajo nacionalna sodišča odločiti, ali so posamezni nacionalni ukrepi selektivni,²⁸ pri čemer lahko Sodišču legitimno predložijo vprašanje glede pravilne razlage koncepta državne pomoči.²⁹

40. Vendar se postopkovna pravila in sistem za nadzorovanje neprijavljene nove pomoči ne uporabljajo za veljavno pomoč. Natančneje, nacionalna sodišča pri veljavni pomoči nimajo enake vloge, ker je za njo v skladu s členom 108(1) PDEU pristojna izključno Komisija. Če so zadevni ukrepi (domnevna) veljavna pomoč, torej nacionalno sodišče v členu 108(3) PDEU nima podlage za odločanje o vprašanju selektivnosti ali za to, da Sodišče zaprosi za smernice glede razlage v Pogodbi vsebovanih pravil o državni pomoči.

41. Finska, Nemčija in Komisija menijo, da zato Sodišču ni treba odgovoriti na drugo, tretje in četrto vprašanje, ki jih je postavilo nacionalno sodišče.

42. S tem mnenjem se strinjam zaradi naslednjih razlogov.

26 — Glej zgoraj točki 6 in 25.

27 — Zgoraj v opombi 2 navedena sodba *Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, točki 26 in 27.

28 — Sodba z dne 18. julija 2007 v zadevi *Lucchini* (C-119/05, ZOdl., str. I-6199, točke od 50 do 52).

29 — Sodba z dne 10. junija 2010 v zadevi *Fallimento Traghetti del Mediterraneo* (C-140/09, ZOdl., str. I-5243, točka 24 in navedena sodna praksa).

43. Prvič, funkcija Sodišča v okviru vprašanja za predhodno odločanje in seveda zagotavljanja enotne razlage in uporabe prava EU³⁰ je prispevati h kakovosti pravosodja v državah članicah, ne pa odgovarjanje na splošna ali hipotetična vprašanja.³¹

44. Iz opredelitev zadevnih ukrepov kot domnevne veljavne pomoči izhaja, da se ta pomoč lahko izvaja, dokler Komisija ne ugotovi, da je nezdržljiva s skupnim trgom.³² Nacionalno sodišče lahko torej razlaga in uporablja nacionalne ukrepe in odloči, ali se družbi P Oy odobri koriščenje davčne ugodnosti. Katerokoli stališče Sodišča glede vprašanja selektivnosti ne bi bilo zavezujoče v nacionalnem postopku in bi bilo zgolj hipotetično.

45. Drugič, obravnavani primer je drugačen od zadev, kot je Paint Graphos in drugi,³³ ki se nanaša na domnevno novo pomoč. Razsoja sodišča v navedeni zadevi je bila neposredno uporabljiva v sporu pred nacionalnim sodiščem, saj spornih ukrepov ni bilo mogoče uporabiti, če so bili opredeljeni kot pomoč, in so zato za njih veljale določbe o mirovanju z neposrednim učinkom.³⁴ Vendar so okoliščine obravnavanega primera precej drugačne, ker gre za veljavno pomoč.

46. Tretjič, nacionalno sodišče se je sklicevalo na sklep Komisije,³⁵ ki se nanaša na nekatere nemške davčne ukrepe, ki naj bi bili nezdržljivi s pravili o državni pomoči.³⁶ Navedeni primer se drugače kot obravnavani primer nanaša na neprijavljeno državno pomoč, pri čemer je bila sporna zakonodaja sprejeta julija 2009 in je z retroaktivnim učinkom veljala od 1. januarja 2008.

47. Četrto, ker obdobje mirovanja iz člena 108(3) PDEU v obravnavanem primeru ni pomembno, vprašanje, ali lahko družba P Oy prenese in odbije zadevne izgube, zahteva razlago in uporabo nacionalnega prava in ne prava EU. Družba P Oy in finska vlada se sklicujeta na sodbo nacionalnega sodišča, v kateri je bil obravnavan pojem „posebne okoliščine“ iz člena 122(3) TVL.³⁷ Pojasnjujeta, da če bi se ta sodba uporabila za obravnavani primer, bi bilo družbi P Oy omogočeno, da koristi davčno ugodnost. To je v celoti vprašanje nacionalnega prava, o katerem mora odločiti nacionalno sodišče.

48. Nazadnje ugotavljam, da ima Sodišče relativno malo podrobnih podatkov o zadevnih ukrepih, prosti presoji, ki jo imajo davčni organi pri odobritvi ali zavrnitvi dovoljenja na podlagi člena 122(3) TVL, in tudi o pomembnosti politike tega področja. To je v velikem nasprotju z zelo podrobnim pregledom, ki bi ga opravila Komisija, če bi morala ukrepati v skladu s členom 108(2) PDEU in členi od 17 do 19 Uredbe št. 659/1999, pri čemer bi *mutatis mutandis* uporabila njegove člene 6, 7 in 9. Tak postopek, če se začne, v polnem učinku spoštuje pravico državne članice, da obrazloži in brani svoje argumente. V takih okoliščinah menim, da bi bilo neprimerno, da bi Sodišče na tem mestu opravilo analizo selektivnosti.

49. Zato menim, da Sodišču ni treba odgovoriti na drugo, tretje in četrto vprašanje nacionalnega sodišča.

30 — Glej sodbo z dne 10. januarja 2006 v zadevi IATA in ELFAA (C-344/04, ZOdl., str. I-403, točka 27) glede pristojnosti Sodišča na podlagi člena 267 PDEU v zvezi z enotno razlago prava EU in sodbo z dne 12. junija 2008 v zadevi Gourmet Classic (C-458/06, ZOdl., str. I-4207, točka 20 in navedena sodna praksa).

31 — Sodba z dne 12. junija 2003 v zadevi Schmidberger (C-112/00, Recueil, str. I-5659, točka 32 in navedena sodna praksa).

32 — Zgoraj v opombi 23 navedena sodba Banco Exterior de España, točka 20.

33 — Glej med drugim zgoraj v opombi 2 navedeni sodbi Piaggio in Paint Graphos.

34 — Glej na primer zgoraj v opombi 2 navedeno sodbo Piaggio, točki 48 in 49.

35 — Sklep Komisije z dne 26. januarja 2011 o državni pomoči C 7/10 (ex CP 250/09 in NN 5/10), ki jo izvaja Nemčija – Shema za prenos davčnih izgub v primeru restrukturiranja podjetij v težavah („Sanierungsklausel“) (UL 2011, L 235, str. 26). Ta sklep se izpodbija v vrsti zadev pred Splošnim sodiščem: glej zadevo T-205/11.

36 — Nemška zakonodaja, tako kot zadevni nacionalni ukrepi v obravnavanem primeru, omogoča prenos izgube, ki se lahko odbije od obdavčljivega dobička. Družbam v težavah omogoča, da koristijo ta sistem kljub spremembi lastništva zadevnega podjetja.

37 — Glej zgoraj točko 14 in opombo 18.

Predlog

50. Zato predlagam, naj Sodišče tako odgovori Korkein hallinto-oikeus:

Če so zadevni ukrepi državne pomoči, jih je treba za namene člena 108(1) PDEU obravnavati kot domnevne veljavne pomoči. Kot take jih nacionalno sodišče lahko razlaga in uporablja, dokler Komisija ne sprejme sklepa in začne sporni postopek iz člena 108(2) PDEU.