



Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 18. julija 2013*

„Državne pomoči — Člena 107 PDEU in 108 PDEU — Pogoj ‚selektivnosti‘ — Uredba (ES) št. 659/1999 — Člen 1(b)(i) — Veljavna pomoč — Nacionalna ureditev na področju davkov od dohodkov pravnih oseb — Odbitnost nastalih izgub — Neodbitnost v primeru spremembe lastništva — Odobritev odstopanj — Diskrecijska pravica davčne uprave“

V zadevi C-6/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Korkein hallinto-oikeus (Finska) z odločbo z dne 30. decembra 2011, ki je prispela na Sodišče 3. januarja 2012, v postopku

P Oy

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik senata, A. Rosas, E. Juhász (poročevalec), D. Šváby in C. Vajda, sodniki,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 22. novembra 2012,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za P Oy O. A. Haapaniemi, asianajaja,
- za finsko vlado J. Heliskoski in S. Hartikainen, agenta,
- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za Evropsko komisijo I. Koskinen, R. Lyal in T. Maxian Rusche, agenti,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 7. februarja 2013

izreka naslednjo

* Jezik postopka: finščina.

Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago zadevnih določb prava Unije o državnih pomočeh.
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo P Oy (v nadaljevanju: P) in nacionalnimi organi, pristojnimi za področje davka od dobička pravnih oseb, ker so slednji zavrnilo odobritev izjeme za odbitek izgube iz poslovanja, ki jo je utrpela, načeloma predvidene v nacionalnih predpisih, ki se uporabijo in prenos teh izgub v naslednje davčno obdobje.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člen 1 Uredbe Sveta (ES) št. 659/1999 z dne 22. marca 1999 o določitvi podrobnih pravil za uporabo člena [108 PDEU] (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 8, zvezek 1, str. 339) v členu 1, naslovljenem „Opredelitve“, določa:

„V tej uredbi se uporabljajo naslednje opredelitve:

[...]

(b) ‚veljavna pomoč‘ pomeni:

- (i) brez poseganja v člena 144 in 172 Akta [o pogojih pristopa Republike Avstrije, Republike Finske in Kraljevine Švedske in prilagoditvah pogodb, na katerih temelji Evropska unija (UL 1994, C 241, str. 21 in UL 1995, L 1, str. 1, v nadaljevanju: Akt o pristopu] 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;

[...]“

Finsko pravo

- 4 Zakon o dohodnini št. 1535/1992 z dne 30. decembra 1992 (Tuloverolaki, v nadaljevanju: TVL) v členu 117, naslovljenem „Izgube in odbitja izgub“, določa:

„Ugotovljena izguba se na podlagi tega razdelka odbije od prihodkov naslednjih let v skladu z določbami tega razdelka.

Izgube se odbijejo v zaporedju, v katerem so nastale.“

- 5 Člen 119 tega zakona, naslovljen „Izguba iz gospodarske ali kmetijske dejavnosti“, določa:

„Izguba iz gospodarske ali kmetijske dejavnosti se v naslednjih desetih davčnih letih od prihodkov gospodarske ali kmetijske dejavnosti odbije v višini prihodkov, če in ko nastanejo.

Izguba iz gospodarske dejavnosti je znesek izgub, izračunan v skladu z zakonom o obdavčitvi dohodkov iz zaposlitve (laki elinkeinotulon verottamisesta), [...]“

- 6 V skladu s členom 122(1) istega zakona, naslovljenim „Učinek spremembe lastništva na odbitnost izgube“, se izgube pravne osebe ali gospodarske družbe ne odbijejo, če je v letu izgube ali pozneje prišlo do spremembe lastništva več kot polovice njenih delnic ali deležev ali se je zamenjala več kot polovica njenih članov, vendar ne na podlagi dediščine ali oporoke.
- 7 Člen 122 TVL v tretjem odstavku določa, da lahko pristojni davčni urad ne glede na določbe prvega odstavka iz posebnih razlogov, če je to potrebno zaradi opravljanja dejavnosti družbe, na zahtevo odobri odbitje izgube.
- 8 Za namene pojasnila določb, vsebovanih v tretjem odstavku člena 122 TVL, in poenotenja upravnih praks je Splošna direkcija za davke Finske 14. februarja 1996 objavila dopis z neformalnimi navodili št. 634/348/96, katerih zadevne določbe so te:

„2. Postopek izjemne odobritve

2.1 Pogoji za dovoljenje

V skladu s členom 122 TVL se lahko družbi na njeno zahtevo, če je to potrebno za opravljanje njene dejavnosti, odobri odbitje ugotovljenih izgub.

Kot posebni razlogi se lahko štejejo zlasti:

- odsvojitve, povezane z menjavo generacij;
- prodaje podjetij sodelavcem;
- nakup novega podjetja, ki še ne opravlja dejavnosti;
- spremembe lastništva znotraj skupine;
- spremembe lastništva v zvezi z načrtom konsolidacije;
- posebne posledice glede zaposlovanja in
- spremembe lastništva družb, ki so uvrščene v borzno kotacijo.

2.1.1.

Posebni pogoji

Namen določb člena 122 TVL je izogniti se temu, da podjetij, ki poslujejo z izgubo, ne bi bilo mogoče spremeniti v blago. Če sprememba lastništva podjetja ne izkazuje navedenih značilnosti, se lahko odobri odbitek izgube.

2.1.2 Opravljanje dejavnosti

Odbitek izgube se lahko odobri, če je nujen za opravljanje dejavnosti [družbe]. Absolutni pogoj je lahko, da [družba] opravlja dejavnost po spremembi lastništva. Če je [družba] v praksi prenesla svoje dejavnosti, njena vrednost pa v bistvu temelji na ugotovljenih izgubah, ni potrebna izjemna odobritev.“

- 9 V sporočilu št. 2/1999, ki ga je 17. februarja 1999 objavila splošna direkcija za davke Finske, je kot posebni razlog navedena tudi širitev dejavnosti z nakupi podjetij.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 10 Iz spisa, predloženega Sodišču, izhaja, da je družba P, ustanovljena leta 1998, pri pristojni davčni upravi 3. septembra 2008 zahtevala, da se ji v skladu s členom 122(3) TVL odobri ugodnost odbitja izgube, ki jo je utrpela v letih od 1998 do 2004, ne glede na spremembo lastništva avgusta 2004. Po spremembi lastništva je podjetje nadaljevalo z gospodarsko dejavnostjo, prav tako po zadnjih lastniških spremembah. Pristojna davčna uprava je to zahtevo zavrnila 24. oktobra 2008, ker družba P ni navedla posebnih razlogov, na podlagi katerih bi bila ta odobritev utemeljena, ne glede na lastniške spremembe.
- 11 Helsingin hallinto-oikeus (upravno sodišče v Helsinkih) je z odločbo z dne 2. decembra 2009 zavrnilo tožbo družbe P iz istih razlogov, kot jih je navedlo pristojno upravno sodišče. Zoper to odločbo je družba P vložila pritožbo pri Korkein hallinto-oikeus, ki se v bistvu sprašuje, ali predpisi prava Unije glede državnih pomoči, zlasti pa merilo selektivnosti, razlagano z vidika diskrecijske pravice, ki jo ima zadevni davčni organ, pomenijo oviro za sprejetje odločbe, s katero bi bila odobrena odbitnost izgube družbe, ne glede na spremembo njenega lastništva, ker ta ukrep ni bil pravilno priglašen Evropski komisiji, v skladu s členom 108(3) PDEU.
- 12 Da bi bilo mogoče presoditi selektivnost ukrepa, je po mnenju predložitvenega sodišča treba preučiti, ali v okviru danega pravnega reda ta ukrep pomeni prednost za nekatera podjetja glede na druga podjetja, ki so v dejansko in pravno primerljivem položaju. Določitev referenčnega okvira ima poseben pomen pri davčnih ukrepih, ker je sam obstoj prednosti mogoče dokazati le, če se primerja s tako imenovano „normalno“ obdavčitvijo.
- 13 Predložitveno sodišče navaja, da obstajata dve možnosti glede določitve tega referenčnega okvira. Prva možnost je vzpostavitev tega referenčnega okvira s splošnim pravilom poročanja o izgubah, predvidenim v členih 117 in 119 TVL. V skladu s tem pravilom odobritev odstopanja v primeru spremembe lastništva družbe, ki je te ugodnosti deležna, ne bi postavila v ugodnejši položaj, kot je predviden s splošnim pravilom. Druga možnost je vzpostavitev referenčnega okvira na podlagi pravila iz člena 122(1) TVL, v skladu s katerim se izgube ne odbijejo po spremembi lastništva. Glede na ta referenčni okvir bi davčna uprava na podlagi pravila, ki odstopa od člena 122(3) TVL, imela diskrecijsko pravico, ki bi podjetje, ki je bilo deležno ugodnosti, postavilo v ugodnejši položaj od podjetja, ki ni bilo deležno ugodnosti v postopku odobritve.
- 14 Predložitveno sodišče prav tako navaja, da so v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča državni ukrepi, ki uvajajo razlikovanje med podjetji in so zato *a priori* selektivni, lahko utemeljeni, če to razlikovanje izhaja iz značilnosti ali strukture sistema, v katerega se uvrščajo. V tej zvezi trdi, da je namen davčnega sistema, ki je vzpostavljen z zadevnimi predpisi iz postopka v glavni stvari, izogniti se temu, da bi bile izgube, ki jih ustvari podjetje, predmet trgovanja ali zlorabe. To tveganje bi se zlasti nanašalo na nedelujoča podjetja, ki so utrpela izgube, ki bi jih druga podjetja lahko kupila, da bi odbila izgube v svojo korist. Diskrecijska pravica, ki jo ima pri tem davčna uprava, bi se lahko upoštevala v okviru tega davčnega sistema v celoti, katerega cilj bi bil dodeliti ugodnost odbitja izgub v vseh primerih, ko ne bi bil ugotovljen obstoj tveganja zlorabe.
- 15 V teh okoliščinah je Korkein hallinto oikeus prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
 - „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), zadnji 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?"

Vprašanja za predhodno odločanje

Vprašanja 2, 3 in 4

- 16 Predložitveno sodišče z vprašanji od dva do štiri, ki jih je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali davčna ureditev, kot je ta iz člena 122(1) in (3) TVL, izpolnjuje pogoj selektivnosti, kot del pojma „pomoč“, v smislu člena 107(1) PDEU in, če je odgovor pritrdilen, ali je izjema iz tretjega odstavka tega člena utemeljena z dejstvom, da je lastna samemu davčnemu sistemu. Predložitveno sodišče prav tako želi pojasnilo Sodišča glede pomena, ki ga lahko ima diskrecijska pravica pristojnih organov pri uporabi te ureditve.
- 17 Podredno, spomniti je treba, da je na podlagi člena 107(1) PDEU načeloma prepovedano „dajanje prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“, torej selektivne pomoči.
- 18 Prav tako ukrep, s katerim javni organi nekaterim podjetjem priznajo ugodnejšo davčno obravnavo, ki čeprav ne zajema prenosa državnih sredstev, upravičence postavlja v ugodnejši finančni položaj od položaja drugih davčnih zavezancev, pomeni državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU. Nasprotno, prednosti, ki izvirajo iz splošnega ukrepa, ki se uporablja brez razlikovanja za vse gospodarske subjekte, niso državna pomoč v smislu člena 107 PDEU (sodba z dne 15. novembra 2011 v združenih zadevah Komisija in Španija proti Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu, C-106/09 P in C-107/09 P, ZOdl., str. I-11113, točki 72 in 73 in navedena sodna praksa).
- 19 Da bi se nacionalni davčni ukrep opredelil kot „selektiven“, je v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča najprej treba predhodno določiti in preučiti skupno ali „običajno“ davčno ureditev, ki se uporablja v zadevni državi članici. Glede na to skupno ali „običajno“ davčno ureditev je treba nato presoditi in ugotoviti morebitno selektivnost prednosti, dodeljene z zadevnim davčnim ukrepom, ter dokazati, da ta ukrep odstopa od navedenega skupnega sistema, ker uvaja razlikovanje med subjekti, ki so glede na cilj, določen za davčni sistem te države članice, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (glej sodbo z dne 8. septembra 2011 v združenih zadevah Paint Graphos in drugi, od C-78/08 do C-80/08, ZOdl., str. I-7611, točka 49 in navedena sodna praksa).
- 20 V tej zvezi je treba ugotoviti, da ta opredelitev ne predpostavlja samo poznavanje zadevnih pravnih pravil, temveč prav tako zahteva preizkus njihovega obsega, temelječ na upravni in sodni praksi ter informacijah, ki se nanašajo na razsežnost *ratione personae* teh določb.
- 21 Ker predložitveno sodišče ni predložilo vseh informacij, Sodišče meni, da ne more sprejeti stališča o tej opredelitvi.

- 22 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča tega pogoja selektivnosti ne izpolnjuje ukrep, ki je, čeprav z njim nastane ugodnost za njegovega upravičenca, utemeljen z naravo ali splošno sistematično davčnega sistema, v katerega spada (sodba z dne 8. novembra 2001 v zadevi *Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Recueil, str. I-8365, točka 42 in navedena sodna praksa). Tako je mogoče ukrep, ki pomeni izjemo od uporabe splošnega davčnega sistema, upravičiti, če lahko zadevna država članica dokaže, da ta ukrep neposredno izhaja iz temeljnih ali usmerjevalnih načel davčnega sistema (glej zgoraj navedeno sodbo *Paint Graphos* in drugi, točka 65 in navedena sodna praksa).
- 23 V tej zvezi je treba navesti, da obstoj sistema odobritve sam po sebi ne izključuje te utemeljitve.
- 24 Utemeljitev je mogoča, če je v okviru postopka odobritve diskrecijska pravica pristojnega organa omejena na preučitev pogojev, določenih za zasledovanje nekega davčnega cilja, merila, ki jih ti organi uporabijo, pa so lastna davčnemu sistemu.
- 25 Glede pristojnosti pristojnega organa iz ustaljene sodne prakse Sodišča izhaja, da diskrecijska pravica, na podlagi katere ta organ lahko določi upravičence ali pogoje za dodelitev finančne pomoči, ne more veljati na splošno (glej v tem smislu sodbo z dne 29. junija 1999 v zadevi *DM Transport*, C-256/97, Recueil, str. I-3913, točka 27 in navedena sodna praksa).
- 26 Prav tako uporabe sistema odobritve, ki omogoča prenos izgube v naslednja davčna leta, kot je v tem primeru, načeloma ne bi šteli za selektivno, če bi pristojni organi pri odločanju o ukrepanju v zvezi z zahtevo za odobritev razpolagali samo z diskrecijsko pravico na podlagi objektivnih meril, ki niso tuja davčnemu sistemu, vzpostavljenemu na podlagi zadevnih predpisov, kot je cilj izogibanja trgovanja z izgubo.
- 27 Nasprotno, če imajo pristojni organi diskrecijsko pravico izbire upravičencev in pogojev za dodelitev ukrepa na podlagi meril, ki so tuja davčnemu sistemu, kot je ohranitev zaposlitve, je treba za izvajanje te diskrecijske pravice šteti, da daje prednost „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v primerjavi z drugimi podjetji in proizvodnjo drugega blaga, ki bi bila glede na cilj, ki si ga prizadeva doseči zadevna ureditev, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo *Komisija in Španija proti Government of Gibraltar in Združenemu kraljestvu*, točka 75).
- 28 Kot izhaja iz predložitvene odločbe je Splošna direkcija za davke Finske izdala dopis z neformalnimi navodili, naveden v točki 8 te sodbe, ki med „posebne razloge“ z vidika odobritve izjeme od prepovedi odbitja izgube med drugim uvršča posebne posledice za zaposlovanje.
- 29 V tej zvezi je treba spomniti, da je Sodišče presodilo, da dejstvo delovanja na podlagi politike regionalnega razvoja ali socialne kohezije ne zadostuje za to, da bi se ukrep, sprejet v okviru te politike, le zaradi tega šteli za upravičen (glej v tem smislu sodbo z dne 6. septembra 2006 v zadevi *Portugalska proti Komisiji*, C-88/03, ZOdl., str. I-7115, točka 82).
- 30 Čeprav v tej zvezi iz predložitvene odločbe izhaja, da zgoraj navedeni dopis z neformalnimi navodili ni pravno zavezujoč, je treba navesti, da če pristojni organ opredeli upravičence pravice do odbitja izgube na podlagi meril, ki niso povezana z davčnim sistemom, kot je ohranitev delovnih mest, bi bilo za tovrstno izvajanje pooblastila treba šteti, da daje prednost „posameznim podjetjem ali posamezni proizvodnji“ glede na ostale, ki so glede na cilj dejansko in pravno v primerljivem položaju.
- 31 Vendar pa Sodišče nima na voljo dovolj elementov, da bi lahko natančno presodilo morebitno selektivnost davčnega režima v zadevi v glavni stvari.

- 32 V teh okoliščinah je na vprašanja od dva do štiri treba odgovoriti, da davčni sistem, kot je ta v postopku v glavni stvari, lahko izpolni pogoj selektivnosti kot del pojma „pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, če bi se izkazalo, da referenčni sistem, namreč „običajni“ sistem obsega prepoved odbitja izgube v primeru spremembe lastništva iz člena 122(1) TVL, na podlagi katerega bi sistem odobritve iz tretjega odstavka tega člena pomenil izjemo. Takšen sistem je mogoče utemeljiti z značilnostmi ali strukturo sistema, v katerega je vpet, ker ta utemeljitev izključuje, da bi bil nacionalni pristojni organ glede pristojnosti odstopanja od prepovedi odbitja izgube lahko deležen diskrecijske pravice, na podlagi katere lahko utemelji svoje odločitve glede odobritve na podlagi meril, ki niso v zvezi z davčnim sistemom. Vendar Sodišče ne razpolaga z zadostnimi dokazi, da bi glede tega dokončno razsodilo.
- 33 Poleg tega Sodišče poudarja, da je selektivnost samo en dejavnik državne pomoči, ki ni združljiv z notranjim trgov. Ker Sodišče ne razpolaga z drugimi informacijami v tej zvezi, prav tako ni preučilo drugih dejavnikov.

Prvo vprašanje

- 34 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je prepoved izvajanja projektov pomoči iz člena 108(3) PDEU ovira pri uporabi davčnega sistema iz člena 122(1) in (3) TVL.
- 35 Pri nadzoru nad tem, ali države članice izpolnjujejo obveznosti, ki jih imajo na podlagi členov 107 PDEU in 108 PDEU, je treba spomniti na uskladitev določb člena 108 PDEU ter pristojnosti in odgovornosti, ki jih imajo na podlagi teh določb Komisija na eni strani ter države članice na drugi strani.
- 36 Člen 108 PDEU predvideva različne postopke glede na to, ali gre za obstoječe ali nove pomoči. Medtem ko je treba nove pomoči v skladu s členom 108(3) PDEU predhodno prigrasiti Komisiji in jih ni mogoče izvajati, dokler v postopku ni izdana končna odločba, se lahko obstoječe pomoči v skladu s členom 108(1) PDEU redno izvajajo, če Komisija ne ugotovi njihove nezdržljivosti (sodba z dne 29. novembra 2012 v zadevi Kremikovtzi, C-262/11, točka 49 in navedena sodna praksa).
- 37 V okviru takega sistema nadzora imajo Komisija in nacionalna sodišča različne odgovornosti in pooblastila (sodba z dne 9. avgusta 1994 v zadevi Namur-Les assurances du crédit, C-44/93, Recueil, str. I-3829, točka 14).
- 38 Pred ta sodišča so glede državnih pomoči lahko predloženi spori, v katerih so dolžna razlagati in uporabljati pojem pomoči, določen v členu 107(1) PDEU, zlasti zato, da bi ugotovila, ali bi državni ukrep, sprejet ob neupoštevanju postopka predhodnega nadzora, določenem v členu 108(3) PDEU, moral biti predmet takega postopka. Nasprotno pa nacionalna sodišča niso pristojna, da odločajo o združljivosti državne pomoči s skupnim trgov (sodba z dne 18. julija 2007 v zadevi Lucchini, C-119/05, ZOdl., str. I-6199, točki 50 in 51 in navedena sodna praksa).
- 39 Medtem ko mora Komisija preučiti združljivost načrtovane pomoči z notranjim trgov, tudi če država članica ni upoštevala prepovedi iz člena 108(3), zadnji stavek, PDEU, ne sme izvajati ukrepov pomoči, nacionalna sodišča pa v takšnem položaju varujejo pravice posameznikov do sprejetja dokončne odločitve Komisije, če državni organi morda ne spoštujejo prepovedi, določene s to določbo (glej v tem smislu sodbo z dne 12. februarja 2008 v zadevi CELF in ministre de la Culture et de la Communication, C-199/06, ZOdl., str. I-469, točka 38 in navedena sodna praksa).

- 40 V zvezi z obstoječimi pomočmi je treba spomniti, da ima na podlagi člena 108(1) PDEU Komisija pristojnost, da v sodelovanju z državami članicami redno preverja vse sisteme pomoči, ki obstajajo v teh državah. Komisija lahko po tem preverjanju državam članicam predlaga ustrezne ukrepe, ki so potrebni za postopen razvoj ali delovanje notranjega trga, in, če je treba, da odločijo, ali bodo opustile ali spremenile pomoč, za katero se meni, da je nezdružljiva z notranjim trgovom.
- 41 Ta pomoč se šteje za zakonito, dokler Komisija ne ugotovi njene nezdružljivosti s skupnim trgovom (sodba z dne 18. novembra 2010 v zadevi NDSHT proti Komisiji, C-322/09 P, ZOdl., str. I-11911, točka 52 in navedena sodna praksa). V takšnih okoliščinah člen 108(3) PDEU nacionalnim sodiščem ne daje pristojnosti, da prepovedo izvrševanje veljavne pomoči.
- 42 Dalje, v skladu s členom 1(b)(i) Uredbe št. 659/1999 „veljavna pomoč“ pomeni brez poseganja v člena 144 in 172 Akta o pristopu 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.
- 43 V skladu z informacijami v spisu, ki je bil predložen Sodišču, in kot sta navedli finska vlada in Komisija, je bil sistem iz člena 122, prvi in tretji odstavek, TVL vzpostavljen pred 1. januarjem 1994, datumom začetka veljave Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3), in se je še naprej uporabljal po tem datumu. Republika Finska je pristopila k Evropski uniji 1. januarja 1995.
- 44 Poleg tega v skladu z opažanji Komisije okoliščine, določene v členih 144 in 172 Akta o pristopu, v katerih se člen 1(b)(i) Uredbe št. 659/1999 glede opredelitve pojma „veljavna pomoč“ ne uporabi, v tej zadevi niso bistvene.
- 45 Spomniti je treba, da lahko spremembe izvedbenih določb sistema pomoči pod nekaterimi pogoji povzročijo, da je tak sistem opredeljen kot nova pomoč.
- 46 Predložitveno sodišče mora preučiti, ali izvedbene določbe zadevne ureditve v postopku v glavni stvari niso bile spremenjene.
- 47 Če bi se izkazalo, da so morebitne spremembe povzročile razširitev obsega ureditve, bi bilo morda potrebno upoštevati, da gre za novo pomoč, zato se uporabi postopek priglasitve, določen v členu 108(3) PDEU.
- 48 Zato je na prvo vprašanje treba odgovoriti, da člen 108(3) PDEU ne nasprotuje temu, da se davčni sistem, kot je ta, določen v členu 122, prvi in tretji odstavek, TVL, če bi moral biti opredeljen kot „državna pomoč“, zaradi svojega obstoja še naprej uporablja v državi članici, ki je ta davčni sistem vzpostavila, ne glede na pristojnost Komisije, ki jo ima na podlagi tega člena.

Stroški

- 49 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (peti senat) razsodilo:

- 1. Davčni sistem, kot je ta v postopku v glavni stvari, lahko izpolni pogoj selektivnosti, kot del pojma „pomoč“ v smislu člena 107(1) PDEU, če bi se izkazalo, da referenčni sistem, namreč „običajni“ sistem obsega prepoved odbitja izgube v primeru spremembe lastništva iz člena 122(1) zakona št. 1535/1992 z dne 30. decembra 1992, na podlagi katerega bi sistem**

odobritve iz tretjega odstavka tega člena pomenil izjemo. Takšno ureditev je mogoče utemeljiti z značilnostmi ali strukturo sistema, v katerega je vpet, ker ta utemeljitev izključuje, da bi bil nacionalni pristojni organ glede pristojnosti odstopanja od prepovedi odbitja izgube lahko deležen diskrecijske pravice, na podlagi katere lahko utemelji svoje odločitve glede odobritve, na podlagi meril, ki niso v zvezi z davčnim sistemom. Vendar Sodišče ne razpolaga z zadostnimi dokazi, da bi glede tega dokončno razsodilo.

2. Člen 108(3) PDEU ne nasprotuje temu, da se davčna ureditev, kot je ta, določena v členu 122, prvi in tretji odstavek, zakona št. 1535/1992, če bi morala biti opredeljena kot „državna pomoč“, zaradi svojega obstoja še naprej uporablja v državi članici, ki je to davčno ureditev vzpostavila, ne glede na pristojnost Komisije, ki jo ima na podlagi tega člena.

Podpisi