

WYROK TRYBUNAŁU (pięta 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 odstąpienia – Uprawnienia dyskrecyjne administracji podatkowej

W sprawie C-6/12

mając za przedmiot wnioszek 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 O y

TRYBUNAŁ (pięta 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 O y przez O.A. Haapaniemi, asianajaja,
- w imieniu rządu fińskiego przez J. Heliskoskiego oraz S. Hartikainena, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez I. Koskinena, R. Lyälä 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

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 dostosowania 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”] każda pomoc, jaka istniała przed wejściem w życie traktatu w odpowiednich państwach członkowskich, to znaczy programy pomocowe i pomoc indywidualna, 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 właściwości 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 poowa

udziałów lub akcji tej spółki zmieniać w sposób inny niż w drodze dziedziczenia ustawowego lub testamentowego lub w inny sposób po śmierci współników tej spółki ulegać zmianie.

7 Paragraf 122 akapit trzeci TVL przewiduje, że niezależnie od akapitu pierwszego w sposób inny niż 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 ujednolicenia 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 pokoleń;
- sprzedaż przedsiębiorstw pracownikom;
- zakup nowego przedsiębiorstwa nieprowadzącego dotychczas działalności;
- wewnętrzne 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] zaprzestaje 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 zarejestrowana 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 (naczelny sąd administracyjny), który zapytuje w istocie, czy przepisy prawa Unii w dziedzinie pomocy państwa, a zwłaszcza kryterium selektywności interpretowane z punktu widzenia uprawnień dyskrecjonalnych, jakimi dysponuje w niniejszej sprawie organ podatkowy, stoją na przeszkodzie podjęciu decyzji, moc 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 stawiałoby spółki bądźcej 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 dyskrecjonalne, które mogłyby postawić przedsiębiorstwo bądźcej 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 różnicowanie pomiędzy przedsiębiorstwami, a co za tym idzie, są a priori selektywne, mogą być uzasadnione, jeżeli różnicowanie to wynika z istoty lub ze struktury regulacji, której celem stanowi. 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 nadużyty. 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, mogą na rozstrzygnięcie 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 naduży?

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 udziałów, jeżeli nie zostało przy tym zachowane postępowanie przewidziane w art. 108 ust. 3 zdanie trzecie TFUE?

2) Czy w ramach wykadni warunku selektywności, w szczególności przy ustalaniu grupy odniesienia, należy uwzględnić zasadę ogólną możliwości odliczenia stwierdzonych strat zawartą w §§ 117 [i 119] [TVL], czy te przepisy dotyczą zmiany udziałów?

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 okoliczności, że chodzi o mechanizm nieodwracalnego charakteru systemu podatkowego, który jest niezbędnym na przykład w celu zapobiegania unikaniu opodatkowania?

4) Przy ocenie istnienia uzasadnienia i mechanizmu nieodwracalnego charakteru systemu podatkowego jakie znaczenie należy przyznać zakresowi swobodnego uznania władz? Czy dla mechanizmu nieodwracalnego 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 oddzielnie 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 wyitek przewidziany w § 122 akapit trzeci jest uzasadniony faktem, że stanowi on nieodwracalną regulację podatkową. Sąd odsyłający pragnie także wyjaśnić Trybunału na temat znaczenia, jakie może mieć zakres uprawnień dyskrecyjnych władz publicznych 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 stanowi 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 orzecznictwem 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 zajęć stanowiska w sprawie tej kwalifikacji.

22 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału nie spełnia przesłanki selektywności rodek, 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, rodek stanowiący wyjątek od zastosowania ogólnej regulacji podatkowej może być uzasadniony, jeżeli stosującemu go państwu członkowskiemu udaje się wykazać, że rodek 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 orzecznictwem Trybunału uprawnienia dyskrecjonalnych pozwalających temu organowi na określanie beneficjentów lub warunków stosowania przyznanego rodka 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 zewnętrznym 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 rodka 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 ?wietle celu tej regulacji znajduj? si? w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (zob. podobnie ww. wyrok w sprawach po??czonych Komisja i Hiszpania przeciwko Government of Gibraltar i Zjednoczonemu Królestwu, pkt 75).

28 Tymczasem z postanowienia odsy?aj?cego wynika w tym wzgl?dzie, ?e centralny organ podatkowy Finlandii wyda? pismo wyja?niaj?ce, wskazane w pkt 8 niniejszego wyroku, które w?ród „szczególnych powodów” z perspektywy zezwolenia stanowi?cego odst?pstwo od zakazu odliczania strat wymienia szczególne skutki dla zatrudnienia.

29 Nale?y w tym kontek?cie przypomnie?, ?e Trybuna? orzek?, i? dzia?anie w oparciu o polityk? rozwoju regionalnego lub polityk? spójno?ci spo?ecznej samo przez si? nie wystarcza, aby ?rodek przyj?ty w ramach tej polityki zosta? uznany za uzasadniony istot? i struktur? krajowej regulacji podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 6 wrze?nia 2006 r. w sprawie C?88/03 Portugalia przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. I?7115, pkt 82).

30 Jakkolwiek z postanowienia odsy?aj?cego wynika w tym zakresie, ?e wspomniane pismo wyja?niaj?ce nie jest prawnie wi??ce, nale?y wskaza?, i? je?eli organy podatkowe by?yby uprawnione do okre?lania beneficjentów odliczenia strat na podstawie kryteriów pochodz?cych spoza regulacji podatkowej, takich jak utrzymanie zatrudnienia, wykonywanie tych uprawnie? nale?a?oby w konsekwencji uzna? za sprzyjaj?ce „niektórym przedsi?biorstwom lub produkcji niektórych towarów” w porównaniu z innymi, które w ?wietle celu tej regulacji znajduj? si? w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

31 Jednak?e Trybuna? nie dysponuje przes?ankami wystarczaj?cymi do dokonania oceny uzasadnienia ewentualnego selektywnego charakteru regulacji podatkowej spornej w post?powaniu g?ównym.

32 W tych okoliczno?ciach na pytania drugie i czwarte nale?y odpowiedzie?, ?e regulacja podatkowa, taka jak sporna w post?powaniu g?ównym, mo?e spe?nia? przes?ank? selektywno?ci b?d?c? elementem poj?cia „pomocy pa?stwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE w razie ustalenia, ?e uk?ad odniesienia, to znaczy regulacja „normalna”, jest oparty na zakazie odliczania strat w przypadku zmiany w?a?ciciela w rozumieniu § 122 akapit pierwszy TVL, w stosunku do którego system zezwole? przewidziany w § 122 akapit trzeci tej ustawy stanowi wyj?tek. Regulacja taka mo?e by? uzasadniona istot? i ogóln? struktur? systemu, którego cz??? stanowi, przy czym uzasadnienie to wyklucza, by w?a?ciwy organ krajowy w odniesieniu do zezwolenia na odst?pstwo od zakazu odliczania strat móg? korzysta? z uprawnie? dyskrecjonalnych, które upowa?nia?yby go do opierania swoich decyzji udzielaj?cych zezwolenia na kryteriach pochodz?cych spoza tej regulacji podatkowej. Jednak?e Trybuna? nie dysponuje przes?ankami wystarczaj?cymi do kategorycznego orzeczenia w sprawie takiej kwalifikacji.

33 Nale?y nadto pami?ta?, ?e selektywno?? stanowi jedn? tylko z przes?anek pomocy pa?stwa niezgodnej z rynkiem wewn?trznym. Wobec braku informacji w tym wzgl?dzie kwestia innych przes?anek równie? nie sta?a si? przedmiotem badania Trybuna?u.

W przedmiocie pytania pierwszego

34 Poprzez swoje pierwsze pytanie s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy zakaz wprowadzania w ?ycie 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 si? tyczy kontroli przestrzegania przez pa?stwa cz?onkowskie obowi?zków na?o?onych

na nie przez art. 107 TFUE i 108 TFUE, naleŹy przypomnieŹ brzmienie postanowieŹ art. 108 TFUE oraz uprawnienia i obowiŹzki, jakie postanowienia te nadajŹ z jednej strony Komisji, a z drugiej – paŹstwom czŹonkowskim.

36 ArtykuŹ 108 TFUE ustanawia odrŹbne procedury w zaleŹnoŹci od tego, czy pomoc stanowi pomoc nowŹ czy istniejŹcŹ. O ile pomoc nowa zgodnie z art. 108 ust. 3 TFUE powinna byŹ uprzednio notyfikowana Komisji i nie moŹe zostaŹ wprowadzona w Źycie, dopóki procedura nie doprowadzi do wydania decyzji koŹcowej, o tyle pomoc istniejŹcŹ moŹna zgodnie z art. 108 ust. 1 TFUE systematycznie realizowaŹ tak dŹugo, jak Komisja nie stwierdziŹa jej niezgodnoŹci (wyrok z dnia 29 listopada 2012 r. w sprawie CŹ262/11 Kremikowci, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 W ramach tego systemu kontroli Komisja i sŹdy krajowe wykonujŹ odmienne uprawnienia i zadania (wyrok z dnia 9 sierpnia 1994 r. w sprawie CŹ44/93 NamurŹLes assurances du crŹdit, Rec. s. IŹ3829, pkt 14).

38 SŹdy te, rozpatrujŹc zawisŹe przed nimi spory, mogŹ byŹ zobowiŹzane do dokonania wykŹadni i do stosowania pojŹcia pomocy, o którym mowa w art. 107 ust. 1 TFUE, w szczególnoŹci w celu ustalenia, czy Źrodek paŹstwowy wprowadzony z pominiŹciem procedury uprzedniej kontroli z art. 108 ust. 3 TFUE powinien podlegaŹ tej procedurze, czy teŹ nie. Natomiast nie sŹ one wŹaŹciwe, by orzekaŹ w przedmiocie zgodnoŹci pomocy paŹstwa ze wspólnym rynkiem (wyrok z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie CŹ119/05 Lucchini, Zb.Orz. s. IŹ6199, pkt 50, 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

39 O ile Komisja zobowiŹzana jest do badania zgodnoŹci projektowanej pomocy z rynkiem wewnŹtrznym, nawet w przypadkach, gdy paŹstwo czŹonkowskie narusza zakaz wprowadzania w Źycie Źrodków pomocowych, o którym mowa w art. 108 ust. 3 zdanie ostatnie TFUE, o tyle sŹdy krajowe ograniczajŹ siŹ w takiej sytuacji do ochrony praw stojŹcych przed nimi jednostek – do czasu wydania przez KomisjŹ koŹcowej decyzji – w obliczu ewentualnego naruszenia tego zakazu przez wŹadze paŹstwowe (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lutego 2008 r. w sprawie CŹ199/06 CELF i Ministre de la Culture et de la Communication, Zb.Orz. s. IŹ469, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 Co do pomocy istniejŹcej, naleŹy przypomnieŹ, Źe art. 108 ust. 1 TFUE udziela Komisji kompetencji do staŹego jej badania we wspóŹpracy z paŹstwami czŹonkowskimi. Badanie to moŹe prowadziŹ do zaproponowania danemu paŹstwu czŹonkowskiemu przez KomisjŹ stosownych Źrodków koniecznych ze wzglŹdu na stopniowy rozwój lub funkcjonowanie rynku wewnŹtrznego, a w razie koniecznoŹci – do wydania przez niŹ decyzji o zniesieniu lub zmianie pomocy, którŹ Komisja ocenia jako niezgodnŹ z rynkiem wewnŹtrznym.

41 Pomoc tŹ naleŹy uznaŹ za zgodnŹ z prawem tak dŹugo, jak Komisja nie stwierdziŹa jej niezgodnoŹci ze wspólnym rynkiem (wyrok z dnia 18 listopada 2010 r. w sprawie CŹ322/09 P NDSHT przeciwko Komisji, Zb.Orz. s. IŹ11911, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo). ToteŹ w takich okolicznoŹciach art. 108 ust. 3 TFUE nie udziela sŹdom krajowym kompetencji do tego, by zakazaŹ realizowania pomocy istniejŹcej.

42 Zgodnie z art. 1 lit. b) ppkt (i) rozporzŹdzenia nr 659/1999 „istniejŹca pomoc” oznacza – bez uszczerbku dla art. 144 i 172 aktu przystŹpienia – kaŹdŹ pomoc, jaka istniaŹa przed wejŹciem w Źycie traktatu w odpowiednich paŹstwach czŹonkowskich, to znaczy programy pomocowe i pomoc indywidualnŹ, jakie zostaŹy wprowadzone przed tym wejŹciem w Źycie i sŹ nadal stosowane po nim.

43 Zgodnie z informacjami znajdujŹcymi siŹ w aktach przedŹoŹonych TrybunaŹowi, i jak

podnosi? rz?d fi?ski i Komisja, regulacja przewidziana w § 122 akapity pierwszy i trzeci TVL zosta?a wprowadzona przed wej?ciem w ?ycie, 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 by?a nadal stosowana po tym dniu. Republika Finlandii przyst?pi?a do Unii Europejskiej z dniem 1 stycznia 1995 r.

44 Ponadto, zgodnie z uwagami Komisji, przewidziane w art. 144 i 172 aktu przyst?pienia okoliczno?ci, w których nie znajduje zastosowania art. 1 lit. b) ppkt (i) rozporz?dzenia nr 659/1999, dotycz?cy definicji poj?cia „pomocy istniej?cej”, nie maj? znaczenia dla niniejszej sprawy.

45 Nale?y pami?ta?, ?e zmiana zasad stosowania programu pomocowego mo?e w pewnych okoliczno?ciach prowadzi? do uznania takiego programu za pomoc now?.

46 Do s?du odsy?aj?cego nale?y zbada?e, czy zasady stosowania regulacji spornej w post?powaniu g?ównym nie podlegaj? zmianom.

47 Je?eli okaza?oby si?, i? ewentualne zmiany spowodowa?y rozszerzenie zakresu programu, konieczne mo?e by? uznanie, ?e mamy do czynienia z pomoc? now?, co skutkowa?oby tym, i? zastosowanie znalaz?aby procedura notyfikacji przewidziana w art. 108 ust. 3 TFUE.

48 W konsekwencji na pytanie pierwsze nale?y odpowiedzie? w ten spos?b, ?e 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 nale?y j? uzna? za „pomoc pa?stwa”, by?a nadal stosowana w pa?stwie cz?onkowskim, które j? ustanowi?o, z uwagi na swój charakter jako „pomocy istniej?cej”, bez uszczerbku dla kompetencji Komisji przewidzianej w art. 108 ust. 3 TFUE.

W przedmiocie kosztów

49 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pi?ta izba) orzeka, co nast?puje:

1) Regulacja podatkowa, taka jak sporna w post?powaniu g?ównym, mo?e spe?nia? przes?ank? selektywno?ci b?d?c? elementem poj?cia „pomocy pa?stwa” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE w razie ustalenia, ?e uk?ad odniesienia, to znaczy regulacja „normalna”, jest oparty na zakazie odliczania strat w przypadku zmiany w?a?ciciela 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 zezwole? przewidziany w § 122 akapit trzeci tej ustawy stanowi wyj?tek. Regulacja taka mo?e by? uzasadniona istot? i ogóln? struktur? systemu, którego cz??? stanowi, przy czym uzasadnienie to wyklucza, by w?a?ciwy organ krajowy w odniesieniu do zezwolenia na odst?pstwo od zakazu odliczania strat móg? korzysta? z uprawnie? dyskrecjonalnych, które upowa?nia?yby go do opierania swoich decyzji udzielaj?cych zezwolenia na kryteriach pochodz?cych spoza tej regulacji podatkowej. Jednak?e Trybuna? nie dysponuje przes?ankami wystarczaj?cymi do kategorycznego orzeczenia w sprawie takiej kwalifikacji.

2) Artyku? 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 nale?y j? uzna? za „pomoc pa?stwa”, by?a nadal stosowana w pa?stwie cz?onkowskim, które j? ustanowi?o, z uwagi na swój charakter jako „pomocy istniej?cej”, bez uszczerbku

dla kompetencji Komisji Europejskiej przewidzianej w art. 108 ust. 3 TFUE.

Podpisy

* Język postępowania: fiński.