Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

18. srpnja 2013.*

„potpore – Članci 107. UFEU-a i 108. UFEU-a – Uvjet ‚selektivnosti' – Uredba (EZ) br. 659/1999 – Članak 1. točka (b) podtočka (i) – Postojeća potpora – Nacionalni propis u području poreza na dobit trgovačkih društava – Mogućnost odbitka ostvarenih gubitaka – Nemogućnost odbitka u slučaju promjene vlasništva – Odobrenje izuzeća – Diskrecijska ovlast porezne uprave"

U predmetu C-6/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Korkein hallinto-oikeus (Finska), odlukom od 30. prosinca 2011., koju je Sud zaprimio 3. siječnja 2012., u postupku

P Oy

SUD (peto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik vijeća, A. Rosas, E. Juhász (izvjestitelj), D. Šváby i C. Vajda, suci,

nezavisna odvjetnica: E. Sharpston,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 22. studenoga 2012.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za P Oy, O. A. Haapaniemi, *asianajaja,*

— za finsku vladu, J. Heliskoski i S. Hartikainen, u svojstvu agenata,

— za njemačku vladu, T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, I. Koskinen, R. Lyal i T. Maxian Rusche, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 7. veljače 2013.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: finski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje relevantnih odredaba prava Unije koje se tiču državnih potpora.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između P Oy (u daljnjem tekstu: P) i nacionalnih tijela nadležnih u području poreza na dobit trgovačkih društava povodom odbijanja tih tijela da mu odobre mogućnost odbitka gubitaka pretrpljenih u poslovnoj godini, načelno predviđenu mjerodavnim nacionalnim propisima, i prijenos tih gubitaka na iduće poslovne godine.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Uredba Vijeća (EZ) br. 659/1999 od 22. ožujka 1999. o utvrđivanju detaljnih pravila primjene članka [108. UFEU-a] (SL L 83, str. 1.; SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 8., svezak 4., str. 16.), u članku 1. naslovljenom „Definicije" određuje:

„Za potrebe ove Uredbe primjenjuju se sljedeće definicije:

[…]

(b) ‚zatečena potpora' znači:
   i. ne dovodeći u pitanje članak 144. i članak 172. Akta [o uvjetima pristupanja Republike Austrije, Kraljevine Finske i Kraljevine Švedske i o prilagodbama ugovora na kojima se temelji Europska unija (SL 1994, C 241, str. 21., i SL 1995, L 1, str. 1., u daljnjem tekstu: akt o pristupanju)] svaka potpora koja je postojala prije stupanja na snagu Ugovora u odgovarajućim državama članicama, odnosno programi potpore i pojedinačna potpora čija je primjena započela prije, te se nastavila i nakon stupanja Ugovora na snagu;

[…]"

Finsko pravo

4 Zakon br. 1535/1992 od 30. prosinca 1992. o porezu na dobit (Tuloverolaki, u daljnjem tekstu: TVL) u članku 117. naslovljenom „Gubici i odbici gubitaka" određuje:

„Utvrđeni gubici odbijaju se od dobiti iz narednih poslovnih godina u skladu s odredbama ovog dijela zakona.

Gubici se odbijaju redom kojim su nastali."

5 Članak 119. tog zakona naslovljen „Gubici nastali iz gospodarske ili poljoprivredne djelatnosti" određuje:

„Gubici nastali u poslovnoj godini iz gospodarske ili poljoprivredne djelatnosti odbijaju se tijekom idućih deset poslovnih godina od dobiti iz gospodarske ili poljoprivredne djelatnosti, ako i kako ta dobit nastane."

Gubicima nastalima iz gospodarske djelatnosti smatra se iznos gubitaka izračunan prema zakonu o oporezivanju profesionalnih dohodaka (laki elinkeinotulon verottamisesta), […]"

6 Članak 122. istog zakona naslovljen „Učinak promjene vlasništva na mogućnost odbitka gubitaka” u prvom podstavku određuje da se gubici koje pretrpi trgovačko društvo ne mogu odbijati ako tijekom poslovne godine u kojoj je nastao gubitak ili u idućoj godini više od polovice udjela ili dionica promijeni vlasnika, osim nasljeđivanjem ili oporukom, ili se promijeni više od polovice članova tog trgovačkog društva.

7 Navedeni članak 122. TVL-a u trećem podstavku određuje da bez obzira na ono što je određeno njegovim prvim podstavkom nadležni porezni ured može, iz posebnih razloga kada je to potrebno radi nastavka obavljanja djelatnosti trgovačkog društva, na zahtjev odobriti odbitak gubitaka.

8 U svrhu razjašnjenja odredbe sadržane u trećem podstavku članka 122. TVL-a i usklađivanja administrativnih praksi finska Opća porezna uprava je 14. veljače 1996. objavila pismo preporuka br. 634/348/96, čije su relevantne odredbe sljedeće:

„2. Postupak odobrenja izuzeća

2.1. Uvjeti odobrenja U skladu s člankom 122. TVL-a [trgovačko društvo] može na zahtjev, kad je to potrebno radi nastavka obavljanja njegove djelatnosti, dobiti odobrenje odbitka utvrđenih gubitaka. Posebnim razlozima mogu se smatrati osobito sljedeći:

— prijenosi povezani s izmjenom generacije;

— prodaje poduzetnika zaposlenicima;

— kupovina novog poduzetnika koji više ne obavlja djelatnost;

— promjene vlasništva unutar grupe;

— promjene vlasništva povezane s planom konsolidacije;

— određene posljedice za zapošljavanje; i

— promjene vlasništva trgovačkih društava koja kotiraju na burzi.

2.1.1. Posebni uvjeti Svrha odredaba članka 122. TVL-a jest izbjeći da se poduzetnici koji posluju s gubitkom mogu pretvoriti u robu. Odbitak gubitaka može se odobriti i ako promjena vlasništva poduzetnika ne sadržava navedena obilježja. [...]

2.1.2. Nastavak obavljanja djelatnosti Odbitak gubitaka može se odobriti kad je nužan za nastavak obavljanja djelatnosti [trgovačkog društva]. Apsolutni uvjet može biti da [trgovačko društvo] nastavi obavljati svoju djelatnost nakon promjene vlasništva. Ako je u praksi [trgovačko društvo] prestalo obavljati svoju djelatnost i njegova vrijednost u biti počiva na utvrđenim gubicima, nije potrebno odobriti izuzeće.”

9 U Okružnici br. 2/1999 koju je 17. veljače 1999. objavila finska Opća porezna uprava kao poseban razlog spominje se i proširenje djelatnosti stjecanjem poduzeća.

Glavni postupak i prethodna pitanja

10 Iz spisa dostavljenog Sudu proizlazi da je P, društvo osnovano 1998., zatražio 3. rujna 2008. od nadležne porezne uprave da mu u skladu s člankom 122. trećim podstavkom TVL-a odobri odbitak gubitaka koje je pretrpio tijekom poslovnih godina 1998. do 2004., neovisno o promjeni vlasništva do koje je došlo u kolovozu 2004. Poduzetnik je nakon te, kao i nakon naknadnih promjena vlasništva, nastavio obavljati gospodarsku djelatnost. Nadležna porezna uprava odbila je taj zahtjev 24. listopada 2008. jer P nije utvrdio posebne razloge na temelju kojih bi to odobrenje bilo opravdano, neovisno o nastalim promjenama vlasništva.

11 Odlukom od 2. prosinca 2009. Helsingin hallinto-oikeus (upravni sud u Helsinkiju) odbio je žalbu P-a iz istih razloga koje je navela nadležna porezna uprava. P je protiv te odluke podnio žalbu pred Korkein hallinto-oikeus, koji se u biti pita protive li se odredbe prava Unije u području državnih potpora, i osobito uvjet selektivnosti tumačen s obzirom na diskrecijsku ovlast kojom raspolaže porezno tijelo u predmetnom slučaju, donošenju odluke kojom se odobrava odbitak gubitaka trgovačkog društva neovisno o promjeni njegova vlasništva ako Europska komisija nije bila valjano obaviještena o toj mjeri u skladu s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a.

12 Prema stajalištu suda koji je uputio zahtjev, kako bi se utvrdila selektivnost mjere valja ispitati stavlja li, u okviru određenog pravnog sustava, ta mjera određene poduzetnike u povoljniji položaj u odnosu na druge koji se nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji. Utvrđivanje referentnog okvira u tu svrhu od posebnog je značaja u slučaju poreznih mjera s obzirom na to da se sâmo postojanje povoljnijeg položaja može utvrditi jedino u odnosu na takozvano „uobičajeno" oporezivanje.

13 Sud koji je uputio zahtjev navodi da postoje dvije mogućnosti u pogledu utvrđivanja tog referentnog okvira. Prema prvoj mogućnosti, taj bi referentni okvir moglo predstavljati opće pravilo izvještavanja o gubicima predviđeno člancima 117. i 119. TVL-a. Prema tom pravilu, odobrenje izuzeća u slučaju promjene vlasništva ne bi stavilo trgovačko društvo u čiju korist se ono primjenjuje u položaj povoljniji od onog predviđenog općim pravilom. Prema drugoj mogućnosti, referentni okvir mogao bi se uspostaviti na temelju pravila iz članka 122. prvog podstavka TVL-a, u skladu s kojim se gubici ne mogu odbiti nakon promjene vlasništva. U odnosu na taj referentni okvir, izuzeće iz članka 122. trećeg podstavka TVL-a dodijelilo bi poreznoj upravi diskrecijsku ovlast koja bi poduzetnika korisnika tog izuzeća mogla staviti u povoljniji položaj od onoga u kojem se nalazi poduzetnik kojem u postupku odobrenja nije odobreno pravo na odbitak.

14 Sud koji je uputio zahtjev također navodi da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, državne mjere kojima se uvodi diferencijacija između poduzetnika i koje su stoga *a priori* selektivne, mogu biti opravdane kad ta diferencijacija proizlazi iz naravi ili strukture sustava kojega su dio. U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev primjećuje da je cilj poreznog sustava uspostavljenog propisom iz glavnog postupka izbjeći to da gubici poduzetnika budu predmet trgovine ili zlouporabe. Taj rizik odnosi se osobito na neaktivne poduzetnike koji su pretrpjeli gubitke, koje bi drugi poduzetnici mogli na različite načine pokušati steći kako bi odbili te gubitke od vlastite dobiti. Diskrecijska ovlast kojom u ovom predmetu raspolaže porezna uprava može se utvrditi u okviru tog poreznog sustava u cijelosti, čiji je cilj dodijeliti mogućnost odbijanja gubitaka u svim slučajevima u kojima rizik od zlouporabe nije utvrđen.

15 S obzirom na ta razmatranja, Korkein hallinto-oikeus odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li u okviru postupka odobrenja poput onog iz članka 122. trećeg podstavka [TVL-a] uvjet selektivnosti koji proizlazi iz članka 107. stavka 1. UFEU-a tumačiti na način da se protivi pravu na odbitak gubitaka u slučaju promjene vlasništva ako nije poštovan postupak iz posljednje rečenice trećeg podstavka članka 108. UFEU-a?

2. Treba li u okviru tumačenja uvjeta selektivnosti, osobito kako bi se utvrdio referentni okvir, voditi računa o općem pravilu o mogućnosti odbijanja utvrđenih gubitaka određenog člancima 117. i 119. [TVL-a] ili o odredbama koje se odnose na slučaj promjene vlasništva?

3. Ako se *a priori* smatra da je uvjet selektivnosti iz članka 107. UFEU-a ispunjen, treba li smatrati da je sustav koji proizlazi iz članka 122. trećeg podstavka [TVL-a] opravdan činjenicom da se radi o mehanizmu svojstvenom naravi poreznog sustava koji je nužan za, primjerice, sprečavanje izbjegavanja plaćanja poreza?

4. Koliku važnost treba pridati opsegu diskrecijske ovlasti poreznih tijela prilikom ocjene postojanja opravdanja i mehanizma svojstvenog naravi poreznog sustava? Je li u odnosu na mehanizam svojstven naravi poreznog sustava potrebno da organ prilikom primjene prava ne raspolaže nikakvom diskrecijskom ovlasti i da zakonodavstvo precizno definira uvjete primjene izuzeća?"

O prethodnim pitanjima

Drugo, treće i četvrto pitanje

16 Svojim drugim, trećim i četvrtim pitanjem, koje valja razmotriti zajedno i na prvom mjestu, sud koji je uputio zahtjev u biti pita ispunjava li porezni sustav poput onog koji proizlazi iz članka 122. prvog i trećeg podstavka TVL-a uvjet selektivnosti, kao dio pojma „državna potpora", u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a i, u slučaju potvrdnog odgovora, je li iznimka predviđena trećim podstavkom tog članka opravdana činjenicom da je svojstvena naravi poreznog sustava. Sud koji je uputio zahtjev također traži razjašnjenje Suda o mogućoj važnosti opsega diskrecijske ovlasti nadležnih tijela prilikom primjene tog sustava.

17 Najprije je potrebno podsjetiti da članak 107. stavak 1. UFEU-a načelno zabranjuje potpore „koje stavljaju određene poduzetnike ili proizvodnje određene robe u povlašten položaj", odnosno selektivne potpore.

18 Iz toga proizlazi da mjera kojom tijela javne vlasti određenim poduzetnicima dodjeljuju povoljniji porezni tretman, koji iako ne uključuje prijenos državnih sredstava korisnike stavlja u povoljniji financijski položaj od ostalih poreznih obveznika, čini državnu potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Nasuprot tomu, prednosti koje proizlaze iz opće mjere koja se bez razlike primjenjuje na sve gospodarske subjekte ne čine državne potpore u smislu članka 107. UFEU-a (presuda od 15. studenoga 2001., Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina, C-106/09 P i C-107/09 P, još neobjavljeno u Zborniku, t. 72., 73., kao i navedena sudska praksa).

19 Prema sudskoj praksi Suda, kvalifikacija nacionalne porezne mjere kao „selektivne" podrazumijeva, prije svega, preliminarnu identifikaciju i ispitivanje zajedničkog ili „uobičajenog" poreznog sustava primjenjivog u dotičnoj državi članici. U odnosu na taj zajednički ili „uobičajeni" porezni sustav potrebno je, nadalje, ocijeniti i utvrditi mogući selektivni karakter prednosti dodijeljene predmetnom poreznom mjerom te dokazati da ona odstupa od navedenog zajedničkog sustava, jer uvodi razlikovanje među subjektima koji su, glede cilja poreznog sustava te države članice, u usporedivoj činjeničnoj i pravnoj situaciji (vidjeti presudu od 8. rujna 2011., Paint Graphos i dr., C-78/08 do C-80/08, Zb., str. I-7611., t. 49. i navedenu sudsku praksu).

20 U tom pogledu valja utvrditi da ta kvalifikacija ne podrazumijeva samo poznavanje sadržaja pravila relevantnog prava, već također zahtijeva ispitivanje njihova opsega koji se temelji na upravnoj i sudskoj praksi i na informacijama o dosegu primjene tih pravila *ratione personae.*

21 Budući da sud koji je uputio zahtjev nije podnio sve te informacije, Sud ocjenjuje da se o toj kvalifikaciji ne može izjasniti.

22 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, uvjet selektivnosti ne ispunjava mjera koja se, iako se njome uspostavlja prednost za korisnika, opravdava naravi ili općom strukturom sustava čiji je dio (presuda od 8. studenoga 2001., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Zb., str. I-8365., t. 42. kao i navedena sudska praksa). Slijedom toga, mjera koja predstavlja iznimku od primjene općeg poreznog sustava može se opravdati ako predmetna država članica dokaže da ta mjera izravno proizlazi iz osnovnih načela ili smjernica njezina poreznog sustava (vidjeti prethodno navedenu presudu Paint Graphos i dr., t. 65., kao i navedenu sudsku praksu).

23 U tom pogledu valja navesti da postojanje sustava odobrenja samo po sebi ne isključuje takvo opravdanje.

24 U biti je opravdanje moguće u slučaju u kojem je, u okviru postupka odobrenja, diskrecijska ovlast nadležnog tijela ograničena na ispitivanje uvjeta utvrđenih radi postizanja odredivog poreznog cilja, a kriteriji koje to tijelo treba primijeniti svojstveni su naravi poreznog sustava.

25 Kad je riječ o ovlasti nadležnog tijela, sudskom praksom Suda utvrđeno je da se za diskrecijsku ovlast koja tom tijelu dopušta utvrđivanje korisnika ili uvjeta dodijeljene mjere ne može smatrati da posjeduje opći karakter (vidjeti, u tom smislu, presudu od 29. lipnja 1999., DM Transport, C-256/97, Zb., str. I-3913., t. 27. i navedenu sudsku praksu).

26 Primjena sustava odobrenja koji dopušta prijenos gubitaka na iduće poslovne godine, poput onog iz glavnog predmeta, ne može se načelno smatrati selektivnom ako nadležna tijela, prilikom odlučivanja o postupanju u odnosu na zahtjev za odobrenje, raspolažu samo diskrecijskom ovlasti ograničenom objektivnim kriterijima koji nisu strani poreznom sustavu utvrđenom predmetnim propisom, poput cilja izbjegavanja trgovine gubicima.

27 Nasuprot tomu, ako nadležna tijela raspolažu diskrecijskom ovlasti utvrđivanja korisnika i uvjeta za dodjelu mjere na temelju kriterija koji su strani poreznom sustavu, poput održavanja zaposlenosti, za izvršavanje te ovlasti treba stoga smatrati da stavlja u povoljniji položaj „određene poduzetnike ili proizvodnje određene robe” u odnosu na druge koji se u odnosu na cilj tog sustava nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji (vidjeti, u tom smislu, prethodno navedenu presudu Komisija i Španjolska/Vlada Gibraltara i Ujedinjena Kraljevina, t. 75.).

28 U tom pogledu iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je finska Opća porezna uprava odaslala pismo preporuka, spomenuto u točki 8. ove presude, koje kao „poseban razlog” u svrhu odobravanja iznimke od zabrane odbijanja gubitaka među ostalim navodi određene posljedice za zapošljavanje.

29 U tim okolnostima valja podsjetiti da je Sud presudio da provedba politike regionalnog razvoja ili socijalne kohezije kao takva ne može omogućiti da se mjera donesena u okviru te politike smatra opravdanom naravi ili općom strukturom nacionalnog poreznog sustava (vidjeti, u tom smislu, presudu od 6. rujna 2006., Portugal/Komisija, C-88/03, Zb., str. I-7115., t. 82.).

30 Iako iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje u tom pogledu proizlazi da gore navedeno pismo preporuka nema pravno obvezujući karakter, valja napomenuti da ako nadležno tijelo treba biti u mogućnosti utvrditi korisnike odbitka gubitaka na temelju kriterija koji su strani poreznom sustavu poput održavanja zaposlenosti, za takvo izvršavanje te ovlasti mora se smatrati da „određene poduzetnike ili proizvodnje određene robe” stavlja u povoljniji položaj u odnosu na druge koji se s obzirom na cilj tog sustava nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji.

31 Sud međutim ne raspolaže dostatnim elementima na temelju kojih bi ocijenio opravdanje eventualno selektivnog karaktera poreznog sustava iz glavnog postupka.

32 U tim okolnostima na drugo, treće i četvrto pitanje valja odgovoriti da porezni sustav, poput onoga iz glavnog postupka, može ispuniti uvjet selektivnosti, kao dio pojma „državne potpore", u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, ako bi se utvrdilo da referentni sustav, odnosno „uobičajeni" sustav, sadržava zabranu odbitka gubitaka u slučaju promjene vlasništva, u smislu članka 122. prvog podstavka TVL-a, u odnosu na koji bi sustav odobrenja predviđen u trećem podstavku tog članka predstavljao iznimku. Takvo uređenje može se opravdati na temelju naravi ili opće strukture sustava čiji je dio, pri čemu to opravdanje isključuje to da nadležno nacionalno tijelo, u odnosu na odobrenje izuzeća od zabrane odbitaka gubitaka, može raspolagati diskrecijskom ovlasti koja mu omogućuje da utemelji svoje odluke o odobrenju na kriterijima stranima tom poreznom sustavu. Međutim, Sud ne raspolaže dostatnim elementima da bi o tome konačno presudio.

33 Osim toga, Sud ističe da je selektivnost samo jedan od elemenata državne potpore koji je nespojiv s unutarnjim tržištem. U nedostatku informacija u tom pogledu Sud ne može razmotriti pitanje koje se odnosi na druge elemente.

Prvo pitanje

34 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita protivi li se zabrana izvršavanja planova potpore iz članka 108. stavka 3. UFEU-a primjeni poreznog sustava iz članka 122. prvog i trećeg podstavka TVL-a.

35 Kad je riječ o nadzoru toga poštuju li države članice obveze koje su im nametnute člancima 107. i 108. UFEU-a, valja podsjetiti na strukturu odredaba potonjeg članka kao i ovlasti i dužnosti koje te odredbe nameću Komisiji, s jedne strane, i državama članicama, s druge strane.

36 Članak 108. UFEU-a uspostavlja različite postupke, ovisno o tome radi li se o postojećim ili novim potporama. Iako se o novim potporama, u skladu s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a, prethodno mora obavijestiti Komisiju te se ne mogu primijeniti sve dok se postupak ne okonča konačnom odlukom, postojeće potpore mogu se, u skladu s člankom 108. stavkom 1. UFEU-a, redovno izvršavati dok Komisija ne utvrdi njihovu nespojivost (presuda od 29. studenoga 2012., Kremikovtzi, C-262/11, još neobjavljeno u Zborniku, t. 49. i navedena sudska praksa).

37 U okviru tog sustava nadzora Komisija i nacionalni sudovi izvršavaju različite dužnosti i ovlasti (presuda od 9. kolovoza 1994., Namur-Les assurances du crédit, C-44/93, Zb., str. I-3829., t. 14.).

38 Pred tim sudovima mogu se pokrenuti postupci u kojima se od njih traži tumačenje i primjena pojma potpore predviđenog člankom 107. stavkom 1. UFEU-a, osobito kako bi se utvrdilo treba li ili ne državna mjera, koja je uvedena a da nije bio poštovan postupak prethodnog nadzora iz članka 108. stavka 3. UFEU-a, biti predmet takvog postupka. S druge strane, nacionalni sudovi nisu nadležni za odlučivanje o spojivosti državne potpore s unutarnjim tržištem (presuda od 18. srpnja 2007., Lucchini, C-119/05, Zb., str. I-6199., t. 50. i 51., kao i navedena sudska praksa).

39 Iako je Komisija dužna ispitati spojivost planirane potpore s unutarnjim tržištem, čak i u slučaju kad država članica povrijedi zabranu iz posljednje rečenice stavka 3. članka 108. UFEU-a o primjeni mjera potpore, nacionalni sudovi u takvoj situaciji do konačne odluke Komisije samo paze na zaštitu prava pojedinaca u slučaju eventualnog kršenja te zabrane od strane državnih tijela (vidjeti, u tom smislu, presudu od 12. veljače 2008., CELF i ministre de la Culture et de la Communication, C-199/06, Zb., str. I-469., t. 38. kao i navedenu sudsku praksu).

40 U pogledu postojećih potpora, valja podsjetiti da članak 108. stavak 1. UFEU-a daje ovlast Komisiji da ih u suradnji s državama članicama neprestano nadzire. Taj nadzor može navesti Komisiju da predmetnoj državi članici predloži odgovarajuće mjere koje su potrebne za postupni razvoj ili funkcioniranje unutarnjeg tržišta i, u slučaju potrebe, odluči ukinuti ili izmijeniti potporu koju smatra nespojivom s unutarnjim tržištem.

41 Te potpore moraju se smatrati zakonitima tako dugo dok Komisija ne utvrdi njihovu nespojivost s unutarnjim tržištem (presuda od 18. studenoga 2010., NDSHT/Komisija, C-322/09 P, Zb., str. I-11911., t. 52. i navedena sudska praksa). U takvim okolnostima članak 108. stavak 3. UFEU-a nacionalnim sudovima ne daje ovlast zabrane primjene postojeće potpore.

42 Prema članku 1. točki (b) podtočki (i) Uredbe br. 659/1999, „zatečenom potporom" smatra se, ne dovodeći u pitanje članak 144. i članak 172. akta o pristupanju, svaka potpora koja je postojala prije stupanja na snagu Ugovora u odgovarajućoj državi članici, odnosno programi potpore i pojedinačne potpore čija je primjena započela prije, te se nastavila i nakon stupanja Ugovora na snagu.

43 Prema informacijama u spisu koji je podnesen Sudu te kako su istaknule kako finska vlada tako i Komisija, sustav predviđen člankom 122. prvim i trećim podstavkom TVL-a primijenjen je prije stupanja na snagu 1. siječnja 1994. Sporazuma o europskom gospodarskom prostoru od 2. svibnja 1992. (SL, 1994., L 1, str. 3.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 106., str. 4.) te se nastavio primjenjivati nakon tog datuma. Republika Finska pristupila je Europskoj uniji 1. siječnja 1995.

44 Osim toga, u skladu s onime što je primijetila Komisija, u ovom predmetu nisu relevantne okolnosti predviđene člancima 144. i 172. akta o pristupanju, u kojima se ne primjenjuje članak 1. točka (b) podtočka (i) Uredbe br. 659/1999 o definiciji pojma „zatečene potpore".

45 Sud podsjeća da izmjena načina primjene sustava potpore može u određenim uvjetima dovesti do kvalifikacije takvog sustava kao nove potpore.

46 Na sudu koji je uputio zahtjev jest da provjeri nisu li načini primjene sustava iz glavnog postupka bili izmijenjeni.

47 Kad bi se pokazalo da su eventualne izmjene dovele do proširenja opsega sustava, moglo bi biti potrebno utvrditi radi li se o novoj potpori čija je posljedica primjenjivost postupka obavješćivanja iz članka 108. stavka 3. UFEU-a.

48 Posljedično tomu, na prvo pitanje valja odgovoriti da se članak 108. stavak 3. UFEU-a ne protivi tomu da se porezni sustav poput onog iz članka 122. prvog i trećeg podstavka TVL-a, u slučaju da bude okvalificiran kao „državna potpora", nastavlja primjenjivati, zbog toga što već „postoji", u državi članici koja je uspostavila taj porezni sustav, ne dovodeći u pitanje nadležnost Komisije predviđenu člankom 108. stavkom 3. UFEU-a.

Troškovi

49 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (peto vijeće) odlučuje:

1. **Porezni sustav, poput onoga iz glavnog postupka, može ispuniti uvjet selektivnosti, kao dio pojma „državne potpore”, u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, ako bi se utvrdilo da referentni sustav, odnosno „uobičajeni” sustav, sadržava zabranu odbitka gubitaka u slučaju promjene vlasništva, u smislu članka 122. prvog podstavka TVL-a, u odnosu na koji bi sustav odobrenja predviđen u trećem podstavku tog članka predstavljao iznimku. Takvo uređenje može se opravdati na temelju naravi ili opće strukture sustava čiji je dio, pri čemu to opravdanje isključuje to da nadležno nacionalno tijelo, u odnosu na odobrenje izuzeća od zabrane odbitaka gubitaka, može raspolagati diskrecijskom ovlasti koja mu omogućuje da utemelji svoje odluke o odobrenju na kriterijima stranima tom poreznom sustavu. Međutim, Sud ne raspolaže dostatnim elementima da bi o tome konačno presudio.**

2. **Članak 108. stavak 3. UFEU-a ne protivi se tomu da se porezni sustav poput onog iz članka 122. prvog i trećeg podstavka TVL-a, u slučaju da bude okvalificiran kao „državna potpora”, nastavlja primjenjivati, zbog toga što već „postoji”, u državi članici koja je uspostavila taj porezni sustav, ne dovodeći u pitanje nadležnost Komisije predviđenu člankom 108. stavkom 3. UFEU-a.**

Potpisi