

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

18. července 2013(\*)

„Státní podpory – články 107 SFEU a 108 SFEU – Podmínka ‚selektivity‘ – Nařízení (ES) č. 659/1999 – článek 1 písm. b) bod i) – Existující podpora – Vnitrostátní právní předpisy v oblasti daní z příjmů právnických osob – Odpočitatelnost vzniklých ztrát – Neodpočitatelnost v případě změny vlastníka – Povolování výjimek – Prostor daňové správy pro uvážení“

Ve věci C-6/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Finsko) ze dne 30. prosince 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 3. ledna 2012, v řízení

**P O y**

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda senátu, A. Rosas, E. Juhász (zpravodaj), D. Šváby a C. Vajda, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 22. listopadu 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za P O y O. A. Haapaniemi, asianajaja,
- za finskou vládu J. Heliskoskim a S. Hartikainenem, jako zmocněnci,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi I. Koskinenem, R. Lyalem a T. Maxian Ruschem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 7. února 2013,

vydává tento

**Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu relevantních ustanovení unijního práva v oblasti státních podpor.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi P Oy (dále jen „P“) a vnitrostátními orgány příslušnými pro oblast daní z příjmů právnických osob ve věci odmítnutí těchto orgánů povolit společnosti P odpout ztrát vzniklých ve zdaňovacích obdobích, který je v zásadě stanoven v použitelné vnitrostátní právní úpravě, a převod takových ztrát do následujících zdaňovacích období.

## Právní rámec

### *Unijní právo*

3 Nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku [108 SFEU] (Úř. v. st. L 83, s. 1; Zvl. vyd. 08/01, s. 339), v článku 1, nadepsaném „Definice“, stanoví:

„Pro účely tohoto nařízení se rozumí:

[...]

b) „existující podporou“:

i) aniž jsou dotčeny články 144 a 172 aktu [o podmínkách přistoupení Rakouské republiky, Finské republiky a Švédského království a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie (Úř. v. st. 1994, C 241, s. 21, a Úř. v. st. 1995, L 1, s. 1, dále jen „akt o přistoupení“)], všechny podpory existující v příslušných členských státech před vstupem Smlouvy v platnost, to znamená režimy podpor a jednotlivé podpory, které byly zavedeny před vstupem Smlouvy v platnost a zůstávají použitelné i po něm;

[...]“

### *Finské právo*

4 Zákon č. 1535/1992 ze dne 30. prosince 1992 o dani z příjmu (Tuloverolaki, dále jen „TVL“) v § 117, nadepsaném „Ztráty a odpout ztrát“, stanoví:

„Zjištěné ztráty se odečtou od příjmu v následujících zdaňovacích obdobích v souladu s ustanovením této části.

Odpout ztrát se provede v takovém pořadí, v jakém vznikly.“

5 Ustanovení § 119 tohoto zákona, nadepsané „Ztráty z hospodářské nebo zemědělské činnosti“, uvádí:

„Ztrátu z podnikání nebo zemědělské činnosti vzniklou v průběhu zdaňovacího období lze odečíst od příjmu z podnikání nebo zemědělské činnosti vzniklého během následujících deseti let v rozsahu, v němž je dosaženo zisku.

Ztrátami z hospodářské činnosti se rozumí částka ztrát vypočítaná podle zákona o zdanění příjmu z podnikatelské činnosti (laki elinkeinotulon verottamisesta), [...]

6 Ustanovení § 122 téhož zákona, nadepsané „Účinky změny vlastníka na odpovědnost ztrát“, ve svém prvním odstavci stanoví, že ztráty vzniklé společností nelze odečíst, pokud během zdaňovacího období, v němž vznikla ztráta, nebo později změnila více než polovina akcií nebo podílů na základě jiného způsobu nabytí než děděním nebo závětí svého vlastníka, anebo pokud se změnila více než polovina členů této společnosti.

7 Uvedený § 122 TVL ve svém třetím odstavci stanoví, že bez ohledu na první odstavec může příslušný finanční úřad ze zvláštních důvodů, pokud to vyžaduje pokračování činnosti společnosti, povolit odečíst ztrát na základě žádosti.

8 Pro účely objasnění ustanovení obsaženého v § 122 odst. 3 TVL a sjednocení správní praxe zveřejnilo Generální ředitelství daní Finska dne 14. února 1996 informační dopis č. 634/348/96, jehož relevantní ustanovení znějí následovně:

„2. Řízení o povolení výjimky

2.1 Podmínky povolení

V souladu s § 122 TVL může [společnost] na základě žádosti obdržet povolení k odečtu zjištěných ztrát, pokud je to nezbytné k pokračování její činnosti.

Za zvláštní důvody lze považovat zejména:

- převody v rámci generační výměny;
- prodeje podniků zaměstnancům;
- koupě nového podniku, který ještě nevykonává žádnou činnost;
- změny vlastnictví v rámci skupiny podniků;
- změny vlastnictví související s ozdravným plánem;
- specifický dopad na zaměstnanost; a
- změny vlastnictví kotovaných společností.

2.1.1. Zvláštní podmínky

Cílem ustanovení § 122 TVL je zamezit tomu, aby se ztrátové podniky přeměnily na komodity. Pokud změna vlastníka podniku nevykazuje uvedené charakteristiky, může být odečten ztrát povolen.

[...]

2.1.2 Pokračování v činnosti

Povolení k odečtu ztrát může být uděleno, pokud je odečten nezbytný k pokračování činnosti [společnosti]. Absolutní podmínkou může být, že [společnost] pokračuje v činnosti po změně vlastníka. Pokud v praxi [společnost] ukončila svou činnost a pokud její hodnota spočívá výlučně ve zjištěných ztrátách, výjimka se neudělí.“

9 Oběžník č. 2/1999, zveřejněný Generálním ředitelstvím daní Finska dne 17. února 1999, rovněž uvádí jakožto zvláštní důvod rozšíření činnosti formou odkupu podniku (buy out).

### **Spor v původním řízení a předběžné otázky**

10 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že P, společnost založená v roce 1998, požádala v souladu s § 122 odst. 3 TVL dne 3. září 2008 u příslušné daňové správy o povolení k odpotuzat, které jí vznikly během zdaňovacích období 1998 až 2004, a to navzdory změnám vlastníka, k níž došlo v srpnu roku 2004. Hospodářská činnost podniku pokračovala po této změně vlastníka i po pozdějších změnách vlastníka. Tato žádost byla zamítnuta příslušnou daňovou správou dne 24. října 2008, protože společnost P neprokázala zvláštní důvody, na jejichž základě by bylo udělení tohoto povolení odvodněné navzdory nastalým změnám vlastníka.

11 Rozhodnutím ze dne 2. prosince 2009 zamítl Helsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách) žalobu společnosti P z týchž důvodů, jaké uvedla příslušná daňová správa. Společnost P se proti tomuto rozhodnutí odvolala ke Korkein hallinto-oikeus, který se v podstatě táže, zda ustanovení unijního práva v oblasti státních podpor a zejména kritérium selektivity vykládané ve světle prostoru pro uvážení příslušejícího v projednávaném případě daňovému orgánu brání přijetí rozhodnutí, kterým se povoluje odpotuzatelnost ztrát společnosti navzdory změně jejího vlastníka, pokud toto opatření nebylo řádně oznámeno Evropské komisi v souladu s čl. 108 odst. 3 SFEU.

12 Podle předkládajícího soudu je pro účely posouzení selektivity opatření nutné zkoumat, zda toto opatření v rámci daného právního režimu zvýhodňuje určité podniky oproti jiným podnikům, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Určení referenčního rámce má zvláštní význam v případech daňových opatření, jelikož samotná existence zvýhodnění může být zjištěna pouze ve vztahu k takzvanému „obvyklému“ zdanění.

13 Předkládající soud uvádí, že pokud jde o určení referenčního rámce, existují dvě možnosti. Podle první možnosti může být tento rámec určen obecným pravidlem původu ztrát stanoveným v § 117 a § 119 TVL. Podle tohoto pravidla nepovede povolení výjimky v případě změny vlastníka pro dotčenou společnost k výhodnější situaci, než je situace stanovená obecným pravidlem. Podle druhé možnosti je referenční rámec určen § 122 odst. 1 TVL, podle kterého nelze odpotuzat po změně vlastníka provést. Pokud jde o tento referenční rámec, ustanovení o výjimce obsažené v § 122 odst. 3 TVL poskytuje daňové správě prostor pro uvážení, který by mohl dotčený podnik dostat do výhodnější situace, než je situace podniku, kterému nebylo přiznáno právo odpotuzat v rámci povolovacího řízení.

14 Předkládající soud rovněž uvádí, že podle ustálené judikatury Soudního dvora státní opatření, která zavádějí rozlišení mezi podniky, a jsou tedy *a priori* selektivní, mohou být odvodněna, pokud toto rozlišení vyplývá z povahy nebo struktury systému, do něhož tato opatření patří. Předkládající soud v tomto ohledu podotýká, že cílem daňového systému zavedeného právní úpravou dotčenou v původním řízení je zamezit ztrátám podniků, které nejsou předmětem obchodu nebo zneužití. Toto riziko se týká zejména ztrát vzniklých neaktivním podnikům, o jejichž získání by se různými prostředky mohly pokusit jiné podniky, aby tyto ztráty odečetly od vlastních zisků. Prostor pro uvážení, který v projednávaném případě přísluší daňové správě, by mohl být posuzován v rámci tohoto daňového systému jako celku, jehož cílem je poskytnout možnost odpotuzatelnosti ztrát ve všech případech, kdy není patrné riziko zneužití.

15 S ohledem na tyto úvahy se Korkein hallinto-oikeus rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Má být v rámci takového povolovacího řízení, jako je řízení podle § 122 odst. 3 [TVL], podmínka selektivity vyplývající z čl. 107 odst. 1 SFEU vykládána v tom smyslu, že je překážkou nároku na odpočet ztráty v případě zmařeny vlastníka, pokud přitom není dodržen postup podle čl. 108 odst. 3 poslední věty SFEU?

2) Musí být v rámci výkladu podmínky selektivity, zejména při určení referenční skupiny, zohledněno základní pravidlo odpočitatelnosti zjištěných ztrát vyjádřené v § 117 a § 119 [TVL], anebo ustanovení, která se týkají zmařeny vlastníka?

3) Pokud je podmínka selektivity podle článku 107 SFEU pokládána *a priori* za splněnou, lze pokládat takovou právní úpravu, jako je úprava obsažená v § 122 odst. 3 [TVL], za odvodnou tím, že se jedná o mechanismus vlastní daňového režimu, který je nezbytný například za účelem zamezení daňovým únikům?

4) Jaký význam je třeba přikládat velikosti prostoru příslušných orgánů pro volné uvážení při posuzování, zda je dáno odvodnění a zda se jedná o mechanismus vlastní povaze daňového režimu? Vyžaduje se v případě mechanismu spjatého s daňovým režimem, aby orgánu, který používá zákon, nezůstal žádný prostor pro volné uvážení a aby byly v právní úpravě přesně stanoveny podmínky použití výjimky?“

## **K pedbným otázkám**

### *Ke druhé až čtvrté otázce*

16 Podstatou druhé až čtvrté otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně a na prvním místě, je, zda takový systém zdanění, jako je systém zdanění vyplývající z § 122 odst. 1 a 3 TVL, splňuje podmínku selektivity jakožto prvek pojmu „státní podpora“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, a v případě kladné odpovědi zda je výjimka stanovená ve třetím odstavci tohoto článku odvodna skuteností, že je vlastní povaze daňového režimu. Předkládající soud si rovněž přeje, aby Soudní dvůr objasnil význam, který může mít rozsah posuzovací pravomoci příslušných orgánů při uplatnění tohoto systému.

17 Úvodem je nutné připomenout, že čl. 107 odst. 1 SFEU v podstatě zakazuje podpory, které „zvýhodují určité podniky nebo určitá odvětví výroby“, tj. selektivní podpory.

18 Opatření, kterým veřejné orgány poskytují určitým podnikům zvýhodněné daňové zacházení, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do lepší finanční situace oproti ostatním poplatníkům, je státní podporou ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Naproti tomu zvýhodnění vyplývající z obecného opatření, které je bez rozdílu použitelné na všechny hospodářské subjekty, nepředstavují státní podpory ve smyslu článku 107 SFEU (rozsudek ze dne 15. listopadu 2011, Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, C-106/09 P a C-107/09 P, Sb. rozh. s. I-11113, body 72 a 73 a citovaná judikatura).

19 Podle judikatury Soudního dvora kvalifikace vnitrostátního daňového opatření jako „selektivního“ předpokládá, že nejprve bude identifikován a prozkoumán obecný nebo „obvyklý“ daňový režim, který se v dotčeném členském státě používá. Právě ve srovnání s tímto obecným nebo „obvyklým“ daňovým režimem se musí poté posoudit a prokázat případná selektivní povaha výhody, kterou dotčené daňové opatření zakládá, tak, že se prokáže, že se toto opatření odchyluje od uvedeného obecného režimu v rozsahu, v němž zavádí rozlišování mezi subjekty, které se s ohledem na cíl daňové soustavy dotyčného členského státu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci (viz rozsudek ze dne 8. září 2011, *Paint Graphos* a další, C-78/08 až C-80/08, Sb. rozh. s. I-7611, bod 49 a citovaná judikatura).

20 V tomto ohledu je nutné konstatovat, že tato kvalifikace předpokládá nejen znalost obsahu pravidel rozhodného práva, ale rovněž vyžaduje prozkoumání dosahu těchto pravidel založených na správní a soudní praxi a na informacích týkajících se rozsahu osobní působnosti těchto pravidel.

21 Vzhledem k tomu, že předkládající soud nesdělil všechny tyto informace, domnívá se Soudní dvůr, že k této kvalifikaci nemůže zaujmout stanovisko.

22 Podle judikatury Soudního dvora podmínku selektivity nesplňuje opatření, které přestože představuje zvýhodnění pro své příjemce, je odvodněno obecnou povahou nebo strukturou systému, do něhož spadá (rozsudek ze dne 8. listopadu 2001, *Adria-Wien Pipeline* a *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Recueil, s. I-8365, bod 42, jakož i citovaná judikatura). Opatření, které je výjimkou z použití obecné daňové soustavy, může být tudíž odvodněno, je-li dotyčný členský stát schopen prokázat, že toto opatření vyplývá přímo ze základních nebo řídicích principů jeho daňové soustavy (viz výše uvedený rozsudek *Paint Graphos* a další, bod 65 a citovaná judikatura).

23 V tomto ohledu je nutné uvést, že existence systému povolování sama o sobě takové odvodnění nevyplývá.

24 Odvodnění je totiž možné v případě, kdy se v rámci povolovacího řízení prostor pro uvážení příslušného orgánu omezuje na ověření podmínek zavedených pro účely sledování identifikovatelného daňového cíle a kdy jsou kritéria, která má tento orgán použít, vlastní povaze daňového režimu.

25 Pokud jde o pravomoc příslušného orgánu, nelze podle judikatury Soudního dvora prostor pro volné uvážení, který tomuto orgánu umožňuje určit příjemce nebo podmínky, za kterých je opatření poskytováno, považovat za opatření obecné povahy (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 29. června 1999, *DM Transport*, C-256/97, Recueil, s. I-3913, bod 27 a citovaná judikatura).

26 Uplatnění takového systému povolování, jako je systém dotčený v projednávaném případě, který umožňuje převést ztráty do dalších zdaňovacích období, nemůže být v zásadě považováno za selektivní, pokud mají příslušné orgány při rozhodování o žádosti o povolení pouze prostor pro uvážení ohraničený objektivními kritérii, která jsou vlastní daňové soustavě zavedené dotčenými právními předpisy, jako je cíl zamezit obchodování se ztrátami.

27 Mají-li naproti tomu příslušné orgány širší prostor pro volné uvážení ohledně určení oprávněných osob a podmínek, za kterých je podpora poskytována na základě kritérií, která nejsou vlastní daňové soustavou, jako je udržení zaměstnanosti, musí být na výkon této pravomoci nahlíženo tak, že zvýhodňuje „určité podniky nebo určité odvětví výroby“ vzhledem k ostatním, které se nacházejí s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem ve srovnatelné skutkové a právní situaci (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Komise a Španělsko v. Government of Gibraltar a Spojené království, bod 75).

28 V tomto ohledu nicméně z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Generální ředitelství daní Finska vydalo informační dopis, uvedený v bodě 8 tohoto rozsudku, který uvádí jakožto „zvláštní důvod“ pro účely povolení výjimky ze zákazu odpočtu ztrát mimo jiné, specifický dopad na zaměstnanost.

29 V této souvislosti je třeba připomenout, že Soudní dvůr rozhodl, že uplatnění politiky regionálního rozvoje nebo sociální soudržnosti jako takové neumožňuje, aby opatření přijatá v rámci této politiky bylo považováno za odvodňené povahou a systematickou vnitrostátní daňovou soustavou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 6. září 2006, Portugalsko v. Komise, C-88/03, Sb. rozh. s. I-7115, bod 82).

30 Ačkoli v tomto ohledu z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že výše uvedený informační dopis nemá právně závaznou povahu, je nutné uvést, že pokud by příslušný orgán měl možnost určit osoby oprávněné k odpočtu ztrát na základě kritérií, která nejsou vlastní daňové soustavou, jako je udržení zaměstnanosti, musel by tedy takový výkon pravomoci být považován za zvýhodnění „určitých podniků nebo určitých odvětví výroby“ vzhledem k ostatním, které se s ohledem na sledovaný cíl nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

31 Soudní dvůr nicméně nemá k dispozici dostatek poznatků k posouzení odvodňivosti případné selektivity systému zdanění dotčeného v povodním řízení.

32 Za těchto podmínek je nutné na druhou až čtvrtou otázku odpovědět, že takový daňový režim, jako je daňový režim dotčený v povodním řízení, může splňovat podmínku selektivity jakožto prvku pojmu „státní podpora“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, pokud by bylo prokázáno, že základem referenčního systému, tedy „obvyklého“ systému, je zákaz odpočtu ztrát v případě změny vlastníka ve smyslu § 122 odst. 1 TVL, ve vztahu k němuž by systém povolování stanovený ve třetím odstavci tohoto článku představoval výjimku. Takový režim lze odvodnit povahou nebo strukturou systému, jehož je součástí, přičemž toto odvodnění vylučuje, aby měl příslušný vnitrostátní orgán, pokud jde o udělení výjimky ze zákazu odpočtu ztrát, prostor pro volné uvážení, který jej opravňuje k zakládání jeho rozhodnutí o povolení na kritériích, která nejsou vlastní tomuto daňovému režimu. Soudní dvůr nicméně nemá k dispozici dostatek poznatků, aby o této kvalifikaci mohl s konečnou platností rozhodnout.

33 Kromě toho Soudní dvůr připomíná, že selektivita je pouze jedním z prvků státní podpory, který jí není neslučitelnou s vnitřním trhem. Vzhledem k nedostatku informací v tomto ohledu se Soudní dvůr nezabývá otázkou dalších prvků.

#### *K první otázce*

34 Podstatou první otázky předkládacího soudu je, zda zákaz provádění projektů podpory stanovený v čl. 108 odst. 3 SFEU brání uplatnění daňového režimu stanoveného v § 122 odst. 1 a 3 TVL.

35 Pokud jde o kontrolu dodržování povinností, které byly členským státem uloženy v člancích

107 SFEU a 108 SFEU, je nutné připomenout strukturu poslední uvedené úřadní, jakož i pravomoci a odpovědnosti, které tato ustanovení svěřují Komisi a členskými státy.

36 Úřadní 108 SFEU zavádí různé postupy v závislosti na tom, zda jsou podpory existující nebo nové. Zatímco nové podpory musí být v souladu s čl. 108 odst. 3 SFEU předem oznámeny Komisi a nemohou být provedeny předtím, než je řízení ukončeno vydáním konečného rozhodnutí, mohou být existující podpory v souladu s čl. 108 odst. 1 SFEU právoplatně provedeny, pokud Komise nekonstatovala jejich neslučitelnost (rozsudek ze dne 29. listopadu 2012, Kremikovtzi, C-262/11, bod 49 a citovaná judikatura).

37 V rámci tohoto systému kontroly mají Komise a vnitrostátní soudy odlišné odpovědnosti a pravomoci (rozsudek ze dne 9. srpna 1994, Namur-Les assurances du crédit, C-44/93, Recueil, s. I-3829, bod 14).

38 Tímto soudem mohou být předkládány spory, ve kterých musejí vykládat a používat pojem podpora uvedený v čl. 107 odst. 1 SFEU zejména za účelem určení, zda by určité státní opatření, které bylo zavedeno bez ohledu na předložení kontrolní řízení uvedené v čl. 108 odst. 3 SFEU, pod něj mohlo spadat, či nikoli. Naproti tomu nemají pravomoc rozhodovat o slučitelnosti státní podpory s vnitřním trhem (rozsudek ze dne 18. července 2007, Lucchini, C-119/05, Sb. rozh. s. I-6199, body 50 a 51 a citovaná judikatura).

39 Zatímco Komise musí zkoumat slučitelnost navrhované podpory se společným trhem, i když členský stát porušil zákaz provádění opatření podpor stanovený v čl. 108 odst. 3 poslední větě SFEU, vnitrostátní soudy v takové situaci do konečného rozhodnutí Komise pouze chrání práva subjektů v případě možného porušení tohoto zákazu státními orgány (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. února 2008, CELF a ministre de la Culture et de la Communication, C-199/06, Sb. rozh. s. I-469, bod 38 a citovaná judikatura).

40 Pokud jde o existující podpory, je nutné připomenout, že čl. 108 odst. 1 SFEU poskytuje Komisi pravomoc, aby je předběžně ve spolupráci s členskými státy posuzovala. Toto posouzení může vést Komisi k tomu, že dotyčnému členskému státu navrhne vhodná opatření, která vyžaduje postupný rozvoj nebo fungování společného trhu a případně rozhodne o zrušení nebo změně podpory, kterou považuje za neslučitelnou s vnitřním trhem.

41 Tyto podpory musejí být považovány za legální, dokud Komise nekonstatuje jejich neslučitelnost s vnitřním trhem (rozsudek ze dne 18. listopadu 2010, NDSHT v. Komise, C-322/09 P, Sb. rozh. s. I-11911, bod 52 a citovaná judikatura). Za těchto okolností tak čl. 108 odst. 3 SFEU neposkytuje vnitrostátním soudům pravomoc zakázat provedení existující podpory.

42 Podle čl. 1 písm. b) bodu i) nařízení č. 659/1999 se „existující podporou“ rozumí, aniž jsou dotčeny úřadní 144 a 172 aktu o přistoupení, všechny podpory existující v příslušných členských státech před vstupem Smlouvy v platnost, to znamená režimy podpor a jednotlivé podpory, které byly zavedeny před vstupem Smlouvy v platnost a zůstávají použitelné i po něm.

43 Podle informací obsažených ve spisu předloženém Soudnímu dvoru a jak uvedly finská vláda a Komise, režim stanovený v § 122 odst. 1 a 3 TVL byl zaveden před 1. lednem 1994, kdy vstoupila v platnost Dohoda o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3), a byl od tohoto data nadále uplatňován. Finská republika přistoupila k Evropské unii dne 1. ledna 1995.



44 Kromě toho v souladu s tím, co bylo konstatováno Komisí, okolnosti upravené v článcích 144 a 172 aktu o poskytnutí, za nichž se nepoužije čl. 1 písm. b) bod i) nařízení č. 659/1999, týkající se vymezení pojmu „existující podpora“, nejsou v projednávaném případě relevantní.

45 Je třeba připomenout, že změna podmínek uplatnění režimu podpor může za určitých podmínek vést ke kvalifikaci takového režimu jakožto nové podpory.

46 Předkládajícímu soudu přísluší ověřit, zda byly podmínky uplatnění režimu dotčeného v původním řízení změněny.

47 Pokud by se mělo ukázat, že důsledkem případných změn bylo rozšíření působnosti režimu, mohlo by být nutné konstatovat, že se jedná o novou podporu, což by mělo za následek uplatnění oznamovacího postupu stanoveného v čl. 108 odst. 3 SFEU.

48 V důsledku toho je třeba na první otázku odpovědět, že čl. 108 odst. 3 SFEU nebrání tomu, aby takový daňový režim, jako je režim stanovený v § 122 odst. 1 a 3 TVL, v případě, že by měl být kvalifikován jako „státní podpora“, byl z důvodu své povahy „existující podpory“ nadále použitelný členským státem, který tento daňový režim zavedl, aniž je dotčena pravomoc Komise stanovená v uvedeném čl. 108 odst. 3 SFEU.

### **K nákladům řízení**

49 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložением jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

1) **Takový daňový režim, jako je daňový režim dotčený v původním řízení, může splňovat podmínku selektivity jakožto prvku pojmu „státní podpora“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, pokud by bylo prokázáno, že základem referenčního systému, tedy „obvyklého“ systému, je zákaz odpočtu ztrát v případě změny vlastníka ve smyslu § 122 odst. 1 zákona č. 1535/1992 ze dne 30. prosince 1992 o dani z příjmu (Tuloverolaki), ve vztahu k němuž by systém povolování stanovený ve třetím odstavci tohoto článku představoval výjimku. Takový režim lze odvodnit povahou nebo strukturou systému, jehož je součástí, přičemž toto odvodnění vylučuje, aby měl příslušný vnitrostátní orgán, pokud jde o udělení výjimky ze zákazu odpočtu ztrát, prostor pro volné uvážení, který jej opravňuje k zakládání jeho rozhodnutí o povolení na kritériích, která nejsou vlastní tomuto daňovému režimu. Soudní dvůr nicméně nemá k dispozici dostatek poznatků, aby o této kvalifikaci mohl s konečnou platností rozhodnout.**

2) **Článek 108 odst. 3 SFEU nebrání tomu, aby takový daňový režim, jako je režim stanovený v § 122 odst. 1 a 3 zákona č. 1535/1992, v případě, že by měl být kvalifikován jako „státní podpora“, byl z důvodu své povahy „existující podpory“ nadále použitelný členským státem, který tento daňový režim zavedl, aniž je dotčena pravomoc Komise stanovená v uvedeném čl. 108 odst. 3 SFEU.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: finština.