

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 18. júla 2013 (*)

„Štátna pomoc – články 107 ZFEÚ a 108 ZFEÚ – Podmienka ‚selektívnosti‘ – Nariadenie (ES) č. 659/1999 – článok 1 písm. b) bod i) – Existujúca pomoc – Vnútroštátna právna úprava v oblasti daní z príjmov právnických osôb – Odpočet vzniknutých strát – Nemožnosť odpôtu v prípade zmeny vlastníka – Povolenie výnimiek – Voľná úvaha daňového úradu“

Vo veci C-6/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Korkein hallinto-oikeus (Fínsko) z 30. decembra 2011 a doručený Súdnemu dvoru 3. januára 2012, ktorý súvisí s konaním:

P Oy

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory T. von Danwitz, sudcovia A. Rosas, E. Juhász (spravodajca), D. Šváby a C. Vajda,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 22. novembra 2012,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- P Oy, v zastúpení: O. A. Haapaniemi, asianajaja,
- fínska vláda, v zastúpení: J. Heliskoski a S. Hartikainen, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: I. Koskinen, R. Lyal a T. Maxian Rusche, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 7. februára 2013,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu relevantných ustanovení práva Únie týkajúcich sa štátnej pomoci.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou P Oy (ďalej len „P“) a vnútroštátnymi orgánmi príslušnými pre oblasť dane z príjmov právnických osôb, ktorý sa týka odmietnutia týchto orgánov povoliť tejto spoločnosti odpôčítanie strát, ktoré jej vznikli v zdaňovacom období, v podstate povolené podľa vnútroštátnej právnej úpravy, a ich prenos do

nasledujúcich zdaťovacích období.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 1 nariadenia Rady (ES) č. 659/1999 z 22. marca 1999 ustanovujúceho podrobné pravidlá na uplatňovanie článku [108 ZFEÚ] (Ú. v. ES L 83, s. 1; Mim. vyd. 08/001, s. 339) s názvom „Definície“ stanovuje:

„Na účely tohto nariadenia:

...

b) „existujúca pomoc“ bude znamenať:

i) bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia článkov 144 a 172 Aktu [o podmienkach prístúpenia Nórskeho kráľovstva, Rakúskej republiky, Fínskej republiky, Švédskeho kráľovstva a úpravách zmlúv, na základe ktorých je založená Európska únia (Ú. v. ES C 241, 1994, s. 21 a Ú. v. ES L 1, 1995, s. 1), ďalej len „akt o prístúpení“], všetky pomoci, ktoré existovali pred nadobudnutím účinnosti zmluvy v príslušných členských štátoch, to znamená schémy pomoci a individuálnu pomoc, ktoré nadobudli účinnosť predtým a ďalej platia po nadobudnutí účinnosti zmluvy;

...“

Fínske právo

4 Zákon č. 1535/1992 z 30. decembra 1992 o dani z príjmu (Tuloverolaki, ďalej len „TVL“) stanovuje vo svojom § 117 s názvom „Straty a odpôčítanie strát“:

„Vzniknuté straty možno odpôčítať od príjmov v nasledujúcich zdaťovacích obdobiach v súlade s ustanoveniami tejto časti.

Straty sa odpôčítajú v takom poradí, ako vznikli.“

5 § 119 tohto zákona s názvom „Straty z hospodárskej alebo poľnohospodárskej činnosti“ stanovuje:

„Stratu z hospodárskej alebo poľnohospodárskej činnosti vzniknutú v priebehu zdaťovacieho obdobia možno preniesť a odpôčítať od zisku z hospodárskej alebo poľnohospodárskej činnosti vzniknutého počas nasledujúcich desiatich rokov, ak sa dosiahne zisk.

Za stratu z hospodárskej činnosti sa považuje čiastka straty vypočítaná podľa zákona o dani z príjmov právnických osôb (laki elinkeinotulon verottamisesta)...“

6 § 122 tohto istého zákona s názvom „Vplyv vlastníckych zmien na odpôčítateľnosť strát“ stanovuje vo svojom prvom odseku, že stratu vzniknutú spoločnosti nemožno odpôčítať, ak počas roka, v ktorom táto strata vznikla, alebo neskôr, došlo k zmene vlastníctva viac ako polovice jej základného imania na základe inej spôsobu nadobudnutia ako dedením alebo závetom, alebo ak sa zmenila viac ako polovica členov jej orgánov.

7 Tento § 122 TVL vo svojom treťom odseku stanovuje, že bez ohľadu na ustanovenie prvého odseku, ak je to nevyhnutné na pokračovanie činnosti spoločnosti, príslušný daňový úrad môže za osobitných okolností na základe žiadosti povoliť odpôčet prenesenej straty napriek zmene vlastníctva.

8 Na objasnenie uplatňovania ustanovenia tretieho odseku § 122 TVL a zosúladenie správnej praxe fínske Daňové riaditeľstvo vydalo 14. februára 1996 usmernenie č. 634/348/96, ktoré v relevantných ustanoveniach stanovuje:

„2. Konanie o povolení výnimky

2.1. Podmienky povolenia

Podľa § 122 TVL [spoločnosti] možno na základe žiadosti udeliť povolenie na odpôčítanie vzniknutých strát, ak je to nevyhnutné pre jej činnosť.

Medzi osobitné dôvody patrí najmä:

- odovzdanie v rámci generáčnej výmeny,
- predaj podniku zamestnancom,
- kúpa tzv. prázdnej spoločnosti, ktorá nevyvíja obchodnú činnosť,
- zmena vlastníctva podielov v rámci koncernu,
- zmena vlastníctva spoločnosti v súvislosti s programom reštrukturalizácie,
- špecifické vplyvy na zamestnanosť a
- zmena vlastníctva spoločností obchodujúcich na burze.

2.1.1. Osobitné podmienky

Účelom ustanovení § 122 TLV je zabrániť tomu, aby sa podniky vytvárajúce stratu stali tovarom. Ak zmena vlastníctva podielov podniku nemá uvedené znaky, je možné udeliť výnimku na odpôčet straty.

...

2.1.2. Pokračovanie v činnosti

Povolenie na odpôčítanie strát možno udeliť, ak je to nevyhnutné na pokračovanie činnosti [spoločnosti]. Absolútnou podmienkou môže byť, že [spoločnosť] prevádzkuje svoju činnosť po zmene vlastníctva. Ak [spoločnosť] v praxi ukončila svoju činnosť a jej hodnota spočíva len v konštatovaných stratách, osobitné povolenie sa neudelí.“

9 Obežník č. 2/1999 fínskeho Daňového riaditeľstva zo 17. februára 1999 uvádza ako osobitný dôvod aj rozšírenie činnosti prostredníctvom spätnej kúpy podnikov.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

10 Zo spisu predloženého Súdneho dvoru vyplýva, že spoločnosť P, založená v roku 1998, podala 3. septembra 2008 žiadosť adresovanú príslušnému daňovému orgánu, v ktorej požiadala

v súlade s § 122 tretím odsekom TVL o povolenie na odpôčet straty, ktorá vznikla v zdaňovacích obdobiach v rokoch 1998 až 2004, bez ohľadu na zmenu vlastníka, ku ktorej došlo v roku 2004. Hospodárska spoločnosť po tejto zmene vlastníka, ako aj po ďalších vlastníckych zmenách pokračuje. Príslušný daňový orgán zamietol túto žiadosť rozhodnutím z 24. októbra 2008 z dôvodu, že spoločnosť P nepreukázala osobitné dôvody, na základe ktorých by bolo také povolenie dôvodné, bez ohľadu na vlastnícke zmeny.

11 Rozhodnutím z 2. decembra 2009 Helsingin hallinto-oikeus (správny súd v Helsinkách) zamietol žalobu spoločnosti P z tých istých dôvodov ako príslušný daňový orgán. Spoločnosť P podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na Korkein hallinto-oikeus (Najvyšší správny súd), ktorý sa v podstate pýta, či ustanovenia práva Únie v oblasti štátnej pomoci, najmä kritérium selektívnosti vykladané v rámci voľnej úvahy, ktorú má k dispozícii príslušný daňový orgán v tejto veci, bránia prijatiu rozhodnutia, ktorým sa povolí odpôčítanie strát spoločnosti bez ohľadu na jej vlastnícke zmeny, pokiaľ sa toto opatrenie riadne neoznámilo Európskej komisii podľa článku 108 ods. 3 ZFEÚ.

12 Podľa vnútroštátneho súdu na posúdenie selektívnosti opatrenia je potrebné skúmať, či v rámci daného právneho poriadku toto opatrenie predstavuje zvýhodnenie niektorých podnikov v porovnaní s inými podnikmi, ktoré sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Určenie referenčného rámca v tejto súvislosti je o to dôležitejšie v prípade daňových opatrení, pretože existenciu určitého zvýhodnenia možno preukázať len vo vzťahu k takzvanému „bežnému“ zdaneniu.

13 Vnútroštátny súd uvádza, že pokiaľ ide o určenie referenčného rámca, existujú dve možnosti. V rámci prvej možnosti možno tento referenčný rámec určiť na základe všeobecného pravidla prenosu strát na základe § 117 a § 119 TVL. Podľa tohto pravidla povolenie výnimky v prípade zmeny vlastníka neznamena pre spoločnosť výhodnejšiu situáciu, než je situácia stanovená všeobecným pravidlom. Podľa druhej možnosti bude referenčný rámec stanovený pravidlom v § 122 druhom odseku TVL, podľa ktorého straty nemožno odpôčítať po zmene vlastníka. Vo vzťahu k tomuto referenčnému rámcu výnimka uvedená v § 122 treťom odseku TVL poskytuje daňovému orgánu priestor na voľnú úvahu, na základe ktorej by sa podnik mohol dostať do výhodnejšej situácie než podnik, ktorému nebol priznaný nárok na odpôčet v rámci konania o povolení.

14 Vnútroštátny súd ďalej uvádza, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora opatrenia štátu, ktoré rozlišujú medzi podnikmi, a sú preto *a priori* selektívne, možno odôvodniť, ak toto rozlišovanie vyplýva z povahy alebo štruktúry systému, do ktorého patria. V tejto súvislosti tvrdí, že cieľom daňového systému zavedeného právnou úpravou dotknutou vo veci samej je zabrániť tomu, aby sa straty podnikov stali predmetom obchodu alebo zneužívania. Toto riziko sa týka najmä stratových podnikov, ktoré sú neaktívne a ktoré by sa mohli iné podniky snažiť získať rôznymi spôsobmi na účely odpôčítania ich strát od svojho zisku. Voľná úvaha, ktorú má v prejednávanej veci k dispozícii daňový orgán, by sa mohla posudzovať v rámci tohto daňového systému ako celku, ktorého cieľom by bolo poskytnúť výhody odpôčtu strát vo všetkých prípadoch, kde by sa nepreukázalo riziko zneužitia.

15 Za týchto okolností Korkein hallinto-oikeus rozhodol prerušiť konanie a predložiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa kritérium selektívnosti v článku 107 ods. 1 ZFEÚ v súvislosti s povôvacím konaním, akým je konanie podľa § 122 ods. 3 [TVL], vykladať v tom zmysle, že je prekážkou práva na odpôčet straty v prípade zmeny vlastníctva podielov, ak sa pritom nedodrží postup podľa článku 108 ods. 3 tretej vety ZFEÚ?

2. Má sa v rámci výkladu kritéria selektívnosti, predovšetkým pri určení referenčnej skupiny, vychádzať zo základného pravidla odpožitateľnosti zistených strát vyjadreného v § 117 a § 119 [TVL], alebo je pri výklade kritéria selektívnosti nutné vychádzať z predpisov, ktoré sa týkajú zmeny vlastníctva podielov?

3. Je možné, pokiaľ sa kritérium selektívnosti v článku 107 ZFEÚ v zásade považuje za splnené, považovať za odôvodnenú takú úpravu, akou je § 122 ods. 3 [TVL], pretože ide o mechanizmus spätý s daňovým systémom, ktorý je nevyhnutný napríklad na účely zabránenia daňovým únikom?

4. Aký význam treba pripísať miere voľnej úvahy orgánov pri posúdení existencie odôvodnenia a mechanizmu spätého s daňovým systémom? Vyžaduje sa v prípade mechanizmu spätého s daňovým systémom, aby orgán uplatňujúci zákon nemal nijakú diskrečnú právomoc a aby právne predpisy presne stanovili podmienky uplatnenia výnimky?“

O prejudiciálnych otázkach

O druhej až štvrtej otázke

16 Svojou druhou až štvrtou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne a na prvom mieste, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či daňový režim, aký vyplýva z § 122 prvého a tretieho odseku TVL, spĺňa podmienku selektívnosti ako aspektu pojmu „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, a v prípade kladnej odpovede na túto otázku, či je výnimka stanovená v treťom odseku tohto paragrafu odôvodnená skutočnosťou, že je vlastná povaha daňového režimu. Vnútroštátny súd tiež žiada Súdny dvor, aby objasnil, aký význam môže mať rozsah voľnej úvahy príslušných orgánov pri uplatnení tohto režimu.

17 Na úvod treba pripomenúť, že článok 107 ods. 1 ZFEÚ v zásade zakazuje pomoc, „ktorá zvyhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“, teda selektívnu pomoc.

18 Opatrenie, ktorým orgány verejnej moci priznávajú určitým podnikom oslobodenie od dane, ktoré síce nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov, ale stavia príjemcu do finančnej situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných daňovníkov, tak predstavuje štátnu pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Naopak výhody, ktoré vyplývajú zo všeobecného opatrenia, ktoré sa uplatňuje na všetky hospodárske subjekty bez rozdielu, nepredstavujú štátnu pomoc v zmysle článku 107 ZFEÚ (rozsudok z 15. novembra 2011, Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, C-106/09 P a C-107/09 P, Zb. s. I-11113, body 72, 73, ako aj citovaná judikatúra).

19 Podľa judikatúry Súdneho dvora kvalifikácia vnútroštátneho daňového opatrenia ako „selektívneho“ v prvom rade predpokladá identifikáciu a predbežné preskúmanie spoločného alebo „obvyklého“ daňového systému uplatniteľného v dotknutom členskom štáte. Práve v porovnaní s týmto spoločným alebo „obvyklým“ daňovým systémom treba v druhom rade posúdiť a stanoviť prípadnú selektívnu povahu výhody poskytnutej dotknutým daňovým opatrením tým, že sa preukáže, že toto opatrenie sa odchyľuje od uvedeného spoločného systému, pretože zavádza rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzťahom na cieľ sledovaný daňovým systémom dotknutého členského štátu nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (pozri rozsudok z 8. septembra 2011, Paint Graphos a i., C-78/08 až C-80/08, Zb. s. I-7611, bod 49 a citovanú judikatúru).

20 V tejto súvislosti treba konštatovať, že táto kvalifikácia predpokladá nielen znalosť obsahu relevantného práva, ale vyžaduje aj preskúmanie jeho rozsahu založené na správnej a súdnej praxi a informáciách týkajúcich sa rozsahu osobnej pôsobnosti týchto pravidiel.

21 Vzhľadom na to, že vnútroštátny súd tieto informácie neposkytol, Súdny dvor zastáva názor, že k tejto kvalifikácii nemôže zaujať stanovisko.

22 Podľa judikatúry Súdneho dvora podmienku selektívnosti nespĺňa také opatrenie, ktoré síce poskytuje príjemcovi výhodu, ale je odôvodnené povahou a všeobecnou štruktúrou systému, do ktorého patrí (rozsudok z 8. novembra 2001, Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, Zb. s. I-8365, bod 42, ako aj citovaná judikatúra). Opatrenie spočívajúce vo výnimke z uplatnenia všeobecného daňového systému preto možno odôvodniť, ak dotknutý členský štát môže preukázať, že toto opatrenie vyplýva priamo zo základných alebo hlavných zásad jeho daňového systému (pozri rozsudok Paint Graphos a i., už citovaný, bod 65, ako aj citovanú judikatúru).

23 V tejto súvislosti treba uviesť, že existencia systému povolení sama osebe nevyplýva takéto odôvodnenie.

24 Odôvodnenie je totiž možné v prípade, že v rámci konania o povolení je voľná úvaha príslušného orgánu obmedzená na overenie podmienok zavedených na účely identifikovateľného daňového cieľa a kritériá, ktoré tento orgán uplatňuje, sú vlastné povahe daňového režimu.

25 Pokiaľ ide o právomoc príslušného orgánu, podľa judikatúry Súdneho dvora diskretnú právomoc, na základe ktorej môže tento orgán určiť subjekty alebo podmienky, za ktorých sa opatrenie poskytne, nemožno považovať za opatrenie všeobecnej povahy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 29. júna 1999, DM Transport, C-256/97, Zb. s. I-3913, bod 27 a citovanú judikatúru).

26 Uplatňovanie systému povolení, ktorý umožňuje preniesť straty do ďalších zdaňovacích období, ako je to v prejednávanej veci, v zásade nemožno považovať za selektívne, ak príslušné orgány pri rozhodovaní o tom, ako budú postupovať pri žiadosti o povolenie, majú k dispozícii len voľnú úvahu ohraničenú objektívnymi kritériami, ktoré nie sú cudzie daňovému systému zavedenému dotknutou právnou úpravou, akým je cieľ zabrániť obchodovaniu so stratami.

27 Naopak, pokiaľ príslušné orgány majú diskretnú právomoc, v rámci ktorej môžu určiť subjekty alebo podmienky, za ktorých sa opatrenie poskytne, na základe kritérií, ktoré sú cudzie daňovému systému, akým je napríklad udržanie zamestnanosti, na výkon tejto právomoci potom treba nazerať tak, že zvýhodňuje „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“ v porovnaní s inými, ktoré sa vzhľadom na sledovaný cieľ nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia a Španielsko/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo, už citovaný, bod 75).

28 V tejto súvislosti pritom z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že fínske Daňové riaditeľstvo vydalo usmernenie uvedené v bode 8 tohto rozsudku, v ktorom sa ako „osobitný dôvod“ na udelenie výnimky zo zákazu odpočítania strát uvádza okrem iného špecifický vplyv na zamestnanosť.

29 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že Súdny dvor rozhodol, že uplatňovanie politiky regionálneho rozvoja alebo sociálnej súdržnosti ako takej nestačí na to, aby opatrenie prijaté v rámci tejto politiky bolo považované za odôvodnené povahou a štruktúrou vnútroštátneho daňového systému (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 6. septembra 2006, Portugalsko/Komisia, C-88/03, Zb. s. I-7115, bod 82).

30 Hoci v tejto súvislosti z vnútroštátneho rozhodnutia vyplýva, že predmetné usmernenie nemá právne záväznú povahu, treba uviesť, že keby príslušný orgán mal možnosť určiť osoby oprávnené na odpis strát na základe kritérií, ktoré sú cudzie daňovému systému, akým je udržanie zamestnanosti, na výkon takejto právomoci by sa muselo nazerať tak, že zvýhodňuje „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“ v porovnaní s inými, ktoré by sa vzhľadom na sledovaný cieľ nachádzali v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.

31 Súdny dvor však nemá dostatok dôkazov, aby mohol posúdiť dôvodnosť prípadnej selektívnej povahy daňového režimu dotknutého vo veci samej.

32 Za týchto okolností treba na druhú až štvrtú otázku odpovedať tak, že daňový režim, akým je daňový režim v prejednávanej veci, môže spĺňať podmienku selektívnosti ako aspektu pojmu „štátna pomoc“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, pokiaľ by sa preukázalo, že referenčný systém, teda „obvyklý“ systém, spočíva v zákaze odpisu strát v prípade zmeny vlastníka v zmysle § 122 prvého odseku TVL, vo ktorom systém povolení uvedený v treťom odseku tohto paragrafu predstavuje výnimku. Takýto režim možno odôvodniť povahou a všeobecnou štruktúrou systému, do ktorého patrí, pričom toto odôvodnenie vylučuje, aby príslušný orgán, pokiaľ ide o povolenie udeliť výnimku z odpisu strát, mohol v rámci diskrečnej právomoci založiť svoje rozhodnutia o povolení na základe kritérií, ktoré sú cudzie tomuto daňovému režimu. Súdny dvor však nemá k dispozícii dostatok dôkazov, aby o tejto kvalifikácii mohol s konečnou platnosťou rozhodnúť.

33 Súdny dvor okrem toho pripomína, že selektívnosť je len jedným z aspektov štátnej pomoci nezlučiteľnej so spoločným trhom. Vzhľadom na nedostatok informácií v tejto súvislosti Súdny dvor nepreskúmal ani otázku týkajúcu sa ďalších aspektov.

O prvej otázke

34 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či zákaz vykonávania projektov pomoci stanovený v článku 108 ods. 3 ZFEÚ bráni uplatňovaniu daňového režimu stanoveného v § 122 prvom a treťom odseku TVL.

35 Pokiaľ ide o kontrolu nad dodržiavaním povinností, ktoré členských štátom vyplývajú z článkov 107 ZFEÚ a 108 ZFEÚ, treba pripomenúť prepojenosť ustanovení článku 108 ZFEÚ, ako aj právomocí a zodpovedností, ktoré z týchto ustanovení vyplývajú Komisii na jednej strane a členským štátom na druhej strane.

36 Článok 108 ZFEÚ zavádza rôzne konania podľa toho, či ide o existujúcu alebo novú pomoc. Zatiaľ čo nová pomoc musí byť podľa článku 108 ods. 3 ZFEÚ Komisii vopred oznámená a nemôže byť vykonaná, pokiaľ sa vo veci nerozhodlo s konečnou platnosťou, existujúca pomoc môže byť v súlade s článkom 108 ods. 1 ZFEÚ naďalej poskytovaná dovtedy, kým Komisia nerozhodne o jej nezlučiteľnosti (rozsudok z 29. novembra 2012, Kremikovtzi, C-262/11, bod 49 a citovaná judikatúra).

37 V rámci tohto systému kontroly majú Komisia a vnútroštátne súdy odlišnú zodpovednosť a právomoc (rozsudok z 9. augusta 1994, *Namur-Les assurances du crédit*, C-44/93, Zb. s. I-3829, bod 14).

38 Na vnútroštátne súdy možno predložiť spor, v súvislosti s ktorým budú musieť podať výklad a uplatniť pojem štátnej pomoci uvedený v článku 107 ods. 1 ZFEÚ, najmä čo sa týka určenia toho, či štátne opatrenie, ktoré bolo prijaté bez predbežnej kontroly stanovenej v článku 108 ods. 3 ZFEÚ, sa má alebo nemá tejto kontrole podrobiť. Naopak nemajú právomoc rozhodovať o zlužiteľnosti štátnej pomoci s vnútorným trhom (rozsudok z 18. júla 2007, *Lucchini*, C-119/05, Zb. s. I-6199, body 50 a 51, ako aj citovaná judikatúra).

39 Zatiaľ čo Komisia musí skúmať zlužiteľnosť zámerov štátnej pomoci s vnútorným trhom aj v prípade, keď členský štát porušil zákaz vykonávania navrhnutých opatrení stanovený v článku 108 ods. 3 poslednej vete ZFEÚ, vnútroštátne súdy v takej situácii len ochránia práva subjektov pred prípadným porušením tohto zákazu štátnymi orgánmi až do prijatia konečného rozhodnutia Komisie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. februára 2008, *CELF a ministre de la Culture et de la Communication*, C-199/06, Zb. s. I-469, bod 38, ako aj citovanú judikatúru).

40 Pokiaľ ide o existujúcu pomoc, treba pripomenúť, že článok 108 ods. 1 ZFEÚ poskytuje Komisii právomoc, aby ju v spolupráci s členskými štátmi priebežne skúmala. Toto preskúmanie môže viesť Komisiu k tomu, aby dotknutému členskému štátu navrhla príslušné opatrenia, ktoré si vyžaduje postupný rozvoj alebo fungovanie spoločného trhu, prípadne rozhodla o zrušení alebo zmene pomoci, ktorú považuje za nezlužiteľnú s vnútorným trhom.

41 Táto pomoc sa musí považovať za zákonnú dovtedy, kým Komisia nezistí jej nezlužiteľnosť s vnútorným trhom (rozsudok z 18. novembra 2010, *NDSHT/Komisia*, C-322/09 P, Zb. s. I-11911, bod 52 a citovaná judikatúra). Za týchto okolností článok 108 ods. 3 ZFEÚ nepriznáva vnútroštátnym súdom právomoc zakázať vykonávanie existujúcej pomoci.

42 Podľa článku 1 písm. b) bodu i) nariadenia č. 659/1999 „existujúca pomoc“ znamená bez toho, aby boli dotknuté ustanovenia článkov 144 a 172 aktu o pristúpení, všetky pomoci, ktoré existovali pred nadobudnutím účinnosti Zmluvy v príslušných členských štátoch, to znamená schémy pomoci a individuálnu pomoc, ktoré nadobudli účinnosť predtým a ktoré platia po nadobudnutí účinnosti Zmluvy.

43 Podľa informácií uvedených v spise predložennom Súdnemu dvoru a ako uviedla aj fínska vláda a Komisia, režim uvedený v § 122 prvom a treťom odseku TVL bol zavedený pred nadobudnutím účinnosti Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3), teda pred 1. januárom 1994, a od tohto dňa sa stále uplatňoval. Fínska republika pristúpila k Európskej únii 1. januára 1995.

44 Okrem toho, v súlade s tým, čo uviedla Komisia, okolnosti uvedené v článkoch 144 a 172 aktu o pristúpení, v ktorých sa článok 1 písm. b) bod i) nariadenia č. 659/1999 o definícii pojmu „existujúca pomoc“ neuplatňuje, nie sú v prejednávanej veci relevantné.

45 Treba pripomenúť, že zmena podmienok uplatnenia režimu pomoci môže za určitých okolností viesť ku kvalifikácii takého režimu ako novej pomoci.

46 Vnútroštátny súd musí overiť, či podmienky uplatnenia režimu dotknutého vo veci samej neboli zmenené.

47 Keby sa preukázalo, že v dôsledku prípadných zmien sa rozsah režimu zväčšil, mohlo by

by? potrebné prija? záver, že ide o novú pomoc, ?o by malo za následok uplatnenie oznamovacieho postupu stanoveného v ?lánku 108 ods. 3 ZFEÚ.

48 Na prvú otázku preto treba odpoveda? tak, že ?lánok 108 ods. 3 ZFEÚ nebráni tomu, aby sa da?ový režim, akým je režim stanovený v § 122 prvom a tre?om odseku TVL, v prípade, že by sa musel považova? za „štátnu pomoc“, z dôvodu svojej povahy „existujúcej pomoci“ aj na?alej uplat?oval v ?lenskom štáte, ktorý tento da?ový režim zaviedol, ?ím nie je dotknutá právomoc Komisie uvedená v ?lánku 108 ods. 3 ZFEÚ.

O trovách

49 Vzh?adom na to, že konanie pred Súdny m dvorom má vo vz?ahu k ú?astníkom konania vo veci samej inciden?ný charakter a bolo za?até v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdny m dvoru a nie sú trovami uvedených ú?astníkov konania, nemôžu by? nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

1. **Da?ový režim, akým je da?ový režim v prejednávanej veci, môže sp??a? podmienku selektívnosti ako aspektu pojmu „štátna pomoc“ v zmysle ?lánku 107 ods. 1 ZFEÚ, pokia? by sa preukázalo, že referen?ný systém, teda „obvyklý“ systém, spo?íva v zákaze odpo?tu strát v prípade zmeny vlastníka v zmysle § 122 prvého odseku zákona ?. 1535/1992 z 30. decembra 1992 o dani z príjmu (Tuloverolaki), vo?i ktorému systém povolení uvedený v tre?om odseku tohto paragrafu predstavuje výnimku. Takýto režim možno odôvodni? povahou a všeobecnou štruktúrou systému, do ktorého patrí, pri?om toto odôvodnenie vylu?uje, aby príslušný orgán, pokia? ide o povolenie udeli? výnimku z odpo?ítania strát, mohol v rámci diskre?nej právomoci založi? svoje rozhodnutia o povolení na základe kritérií, ktoré sú cudzie tomuto da?ovému režimu. Súdny dvor však nemá k dispozícii dostatok dôkazov, aby o tejto kvalifikácii mohol s kone?nou platnos?ou rozhodnú?.**

2. **?lánok 108 ods. 3 ZFEÚ nebráni tomu, aby sa da?ový režim, akým je režim stanovený v § 122 prvom a tre?om odseku zákona ?. 1535/1992, v prípade, že by sa musel považova? za „štátnu pomoc“, z dôvodu svojej povahy „existujúcej pomoci“ aj na?alej uplat?oval v ?lenskom štáte, ktorý tento da?ový režim zaviedol, ?ím nie je dotknutá právomoc Európskej komisie uvedená v ?lánku 108 ods. 3 ZFEÚ.**

Podpisy

* Jazyk konania: fín?ina.