



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
přednesené dne 7. února 2013¹

Věc C-6/12

P Oy

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Korkein hallinto-oikeus (Finsko)]

„Státní podpora — Daňová zvýhodnění — Existující nebo nová státní podpora — Příslušný systém průběžného přezkumu a procesní pravidla“

1. Soudní dvůr již měl několikrát příležitost zkoumat, zda vnitrostátní daňová opatření spadají do působnosti zákazu státní podpory v rámci Evropské unie („EU“)². V projednávaném případě se Korkein hallinto-oikeus (finský nejvyšší správní soud) táže, zda mají vnitrostátní pravidla upravující právo obchodních společností převést a započíst ztráty vzniklé v příslušném zdaňovacím období proti ziskům vzniklým v pozdějších letech, selektivní povahu pro účely pravidel státní podpory³.

Právo Evropské unie

Systémy pro zkoumání podpor poskytovaných členskými státy

Ustanovení Smlouvy

2. Podle článku 3 odst. 1 písm. b) SFEU zahrnují činnosti EU stanovení pravidel hospodářské soutěže nezbytných pro fungování vnitřního trhu. Podle čl. 107 odst. 1 SFEU podpory poskytované členským státem nebo ze státních prostředků, které narušují nebo mohou narušit hospodářskou soutěž tím, že zvýhodňují určité podniky nebo určitá odvětví výroby, jsou, pokud ovlivňují obchod mezi členskými státy, neslučitelné s vnitřním trhem⁴.

1 — Původní jazyk: angličtina.

2 — Viz např. rozsudky ze dne 8. listopadu 2001, *Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, (C-143/99, Recueil, s. I-8365); ze dne 17. června 1999, *Piaggio* (C-295/97, Recueil, s. I-3735), a ze dne 8. září 2011, *Paint Graphos* a další (C-78/08 až C-80/08, Sb. rozh. s. I-7611).

3 — Viz bod 3 a poznámka pod čarou 4 níže.

4 — Podmínky v čl. 107 odst. 1 SFEU jsou kumulativní, a musejí být tudíž splněny všechny, aby mohlo opatření představovat státní podporu (viz rozsudek ze dne 22. června 2006, *Belgie a Forum 187 v. Komise*, C-182/03 a C-217/03, Sb. rozh. s. I-5479, bod 84 a citovaná judikatura). Otázku, zda státní opatření zvýhodňuje určitý podnik nebo určitá odvětví výroby (tzn. zda je selektivní), je třeba zodpovědět na základě srovnání s ostatními subjekty, které se s ohledem na cíl sledovaný uvedeným režimem nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci (viz výše uvedený rozsudek *Forum 187*, bod 119 a citovaná judikatura). Jestliže se uplatní ospravedlňující důvody vyjmenované v čl. 107 odst. 2 nebo 3, považují se taková opatření za slučitelná s vnitřním trhem, a nejsou tudíž zakázanou státní podporou: viz rozsudek *Adria-Wien*, uvedený výše v poznámce pod čarou 2, bod 30.

3. Pro účely zajištění účinnosti tohoto zákazu ukládá článek 108 SFEU Komisi, aby průběžně zkoumala podpory, a členským státům, aby v tomto ohledu spolupracovaly s Komisí. Domnívá-li se Komise, že existující podpora poskytovaná členským státem nebo ze státních prostředků může být neslučitelná s vnitřním trhem, musí zahájit řízení upravené v čl. 108 odst. 2 SFEU. Zamýšlí-li členské státy poskytnout novou podporu nebo upravit existující, musejí o tom informovat Komisi podle čl. 108 odst. 3. Po tomto oznámení zahájí Komise řízení stanovené v čl. 108 odst. 2 SFEU. Poslední věta čl. 108 odst. 3 jednoznačně zakazuje členským státům provést jakékoli zamýšlené opatření, dokud nebude ukončeno řízení upravené v čl. 108 odst. 2 a dokud Komise nepřijme rozhodnutí⁵.

Nařízení č. 659/99

4. Nařízení č. 659/99⁶ kodifikuje a objasňuje procesní pravidla, která se použijí na státní podpory. Článek 1 písm. a) tohoto nařízení definuje „podporu“ jako „jakékoliv opatření splňující všechna kritéria stanovená v [čl. 107 odst. 1 SFEU – dříve čl. 92 odst. 1 ES]“. Článek 1 odst. b) stanoví celou řadu kategorií „existující podpory“ včetně:

„(i) aniž jsou dotčeny články 144 [...] aktu o přistoupení Rakouska, Finska a Švédska⁷], 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;

[...]

(v) podpora, která se považuje za existující podporu, protože v době, kdy začala být uskutečňována, nevytvářela podporu a poté se stala podporou následkem vývoje společného trhu bez toho, že by byla členským státem pozměněna. Pokud se některá opatření stala podporou následkem liberalizace činnosti právem Společenství, taková opatření nebudou považována za existující podporu po datu stanoveném pro liberalizaci;

[...]“

5. „Nová podpora“ je definována v čl. 1 písm. c) jako „každá podpora, což znamená režimy podpory a jednotlivou podporu, která není existující podporou, včetně změn existující podpory“.

6. Řízení týkající se nové podpory je upraveno v člancích 2 a 3 nařízení č. 659/99. Článek 2 ukládá členským státům, aby Komisi oznamovaly plány na zavedení nové podpory. Článek 3 stanoví, že taková podpora nesmí být uskutečněna dříve, než Komise přijme (nebo se bude mít za to, že přijala) rozhodnutí schvalující tuto podporu (povinnost „standstill“). Takovému rozhodnutí (přijatému podle článku 7 nařízení č. 659/99) předchází žádost o informace (článek 5) a formální vyšetřovací řízení (článek 6).

7. Řízení, které se uplatní na existující režimy podpor, je zakotveno v člancích 17 až 19 nařízení č. 659/99 a podstatně se liší od ustanovení použitelných na novou podporu. Neexistuje požadavek předchozího oznámení ani žádná povinnost *standstill*. Iniciativa v oblasti dohledu nad takovou podporou přísluší naopak pouze Komisi, která musí ve spolupráci s členskými státy zachovávat stálou kontrolu nad existující podporou⁸. Považuje-li Komise existující režim podpory za neslučitelný nebo již neslučitelný se společným trhem, informuje dotýčný členský stát o tomto předběžném názoru

5 — Viz *Adria-Wien Pipeline and Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, uvedený výše v poznámce pod čarou č. 2. Rovněž viz bod 6 níže.

6 — Nařízení Rady (ES) č. 659/1999 ze dne 22. března 1999, kterým se stanoví prováděcí pravidla k článku 93 Smlouvy o ES (Úř. věst. 1999, L 83, s. 1; Zvl. vyd. 08/01, s. 339), ve znění platném před rokem 2003 přijatým pro účely zohlednění přistoupení v roce 2004; viz zejména bod 2 odůvodnění.

7 — Viz níže, body 8 a 9.

8 — Článek 17 odst. 1 nařízení č. 659/99 ve spojení s čl. 107 odst. 1 SFEU.

a poskytne mu možnost vyjádřit se⁹. Pokud Komise ve světle informací předložených členským státem dospěje k názoru, že existující režim podpory není slučitelný s vnitřním trhem, musí vydat doporučení navrhuující vhodná opatření. Taková opatření mohou zahrnovat mimo jiné i zrušení dotyčného režimu podpory¹⁰. Pokud členský stát nepřijme navrhovaná opatření, musí Komise v tomto případě zahájit postup podle čl. 108 odst. 2 SFEU za přiměřeného použití řízení upraveného v člancích 6 a 7 nařízení č. 659/99.¹¹

Akt o přistoupení z roku 1994

8. Finsko přistoupilo k EU dne 1. ledna 1995¹². Režimy podpor uskutečněné před přistoupením Finska, které byly dále prováděny po přistoupení, tudíž představují existující státní podpory¹³.

9. Článek 144 Aktu o přistoupení je součástí hlavy VI týkající se zemědělských produktů. Tento článek stanoví, že pokud jde o takové produkty, za existující podporu se pro účely Smlouvy považuje pouze ta, která byla Komisi oznámena do 30. dubna 1995¹⁴. Toto ustanovení se týká výlučně zemědělských režimů podpor.

Vnitrostátní právní rámec

10. Podle § 117 finského Tuloverolaki (zákon o dani z příjmu, dále jen „TVL“), lze ztrátu v daném zdaňovací období převést do následujících zdaňovacích období. Ustanovení § 119 odst. 1 TVL konkrétně stanoví, že ztrátu z podnikání vzniklou v průběhu zdaňovacího období lze převést a odečíst od příjmu z podnikání vzniklého během následujících deseti let, pokud je dosaženo zisku.

11. Podle § 122 odst. 1 TVL nelze odečíst ztrátu vzniklou společností, pokud během roku, v němž došlo ke vzniku ztráty, anebo poté došlo ke změně vlastnictví více než poloviny jejího základního kapitálu¹⁵.

12. Ustanovení § 122 odst. 3 TVL stanoví výjimku z pravidla uvedeného v odstavci 1 tohoto ustanovení. Je-li to nezbytné pro pokračování činnosti společnosti, může příslušný daňový úřad za zvláštních okolností na základě žádosti povolit odpočet převedené ztráty navzdory změně vlastnictví.

13. Pro účely objasnění použití § 122 odst. 3 TVL vydaly finské orgány informační dopis¹⁶ a oběžník¹⁷. Podle informačního dopisu je účelem § 122 zabránit vyhýbání se daňovým povinnostem spočívajícímu v nakupování ztrátových společností výlučně s cílem odpočíst jejich ztrátu od zdanitelného zisku nabyvatele.

9 — Ustanovení čl. 17 odst. 2 nařízení č. 659/99.

10 — Článek 18 nařízení č. 659/99.

11 — Článek 19 odst. 2 nařízení č. 659/99 ve spojení s čl. 4 odst. 4 téhož nařízení.

12 — Akt o podmínkách přistoupení Norského království, Rakouské republiky, Finské republiky a Švédského království k Evropské unii a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie (*neoficiální překlad*) (Úř. věst. 1994, C 241, s. 21). Norsko nicméně v důsledku výsledku referenda v roce 1994 nepřistoupilo.

13 — Viz Akt o přistoupení ve spojení s čl. 1 b) písm. i) nařízení č. 659/99.

14 — Viz bod 30 a poznámka pod čarou 24 níže.

15 — Podle mých informací platí tato právní úprava od roku 1979. Byla měněna, avšak její podstata zůstala zachována.

16 — Dopis daňového ředitelství č. 634/348/96 ze dne 14. února 1996 (dále jen „informační dopis“).

17 — Oběžník daňového ředitelství č. 2/1999 ze dne 17. února 1999 (dále jen „oběžník“).

14. Informační dopis a oběžník uvádějí, že některé situace, jako je převod společnosti v rámci rodiny z jedné generace na druhou nebo prodej společnosti jejím zaměstnancům, mohou představovat „zvláštní okolnosti“ pro účely udělení povolení k odpočtu převedené ztráty odchylně od pravidla stanoveného v § 122 odst. 1 TVL¹⁸.

Skutkový stav, řízení a předběžné otázky

15. Společnost P Oy byla založena v roce 1998. Zabývá se vývojem a údržbou systému placení parkovného prostřednictvím mobilních telefonů. Její podnikání je založeno na výrobcích, které vyvinula a které si dala patentovat. Koncem roku 2004 představovala její obchodní ztráta více než 4 miliony eur. Počáteční ztráty vzniklé při zavádění produktů na trh se v tomto odvětví patrně nepovažují za neobvyklé, neboť vyplynuly z počáteční investice vynaložené na vývoj výrobků a technologie nezbytné pro podnikání společnosti P Oy. Během roku 2004 došlo ke změně vlastnictví společnosti P Oy. Společnost po změně vlastnictví nadále podnikala. Její podnikání se rozvíjelo a její obrat se od roku 2005 do roku 2007 zvýšil z 498 339 eur na 866 810 eur.

16. Společnost P Oy žádostí ze dne 3. září 2008 adresovanou finským daňovým orgánům požádala o povolení k převodu a odpočtu ztráty vzniklé v předcházejících zdaňovacích obdobích. Daňové orgány zamítly tuto žádost rozhodnutím ze dne 24. října 2008.

17. Společnost P Oy podala proti tomuto rozhodnutí žalobu u Helsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách), který její žalobu zamítl. Společnost P Oy proto podala odvolání u Korkein hallinto-oikeus, tj. u předkládajícího soudu, který se táže:

- „1. Má být v rámci řízení o udělení výjimky, jakým je řízení podle § 122 odst. 3 [TVL], kritérium selektivnosti uvedené v čl. 107 odst. 1 SFEU vykládáno v tom smyslu, že je překážkou schválení odpočtu ztráty v případě změny vlastníků podílů, pokud přitom není dodržen postup podle čl. 108 odst. 3 třetí věty SFEU?
2. Má se v rámci výkladu kritéria selektivnosti, a to zejména při určení referenční skupiny, vycházet ze základního pravidla odpočitatelnosti zjištěných ztrát vyjádřeného v § 117 a § 119 [TVL], anebo z ustanovení, která se týkají změn vlastnictví?
3. Pokud je kritérium selektivnosti podle článku 107 SFEU pokládáno *a priori* za naplněné, lze pokládat takovou právní úpravu, jako je úprava obsažená v § 122 odst. 3 [TVL], za odůvodněnou tím, že se jedná o mechanismus spjatý s daňovým systémem, který je nezbytný například za účelem zamezení daňovým únikům?
4. Jaký význam je třeba při posuzování, zda je dáno možné odůvodnění a zda se jedná o mechanismus spjatý s daňovým systémem, přisuzovat velikosti prostoru příslušných orgánů pro volné uvážení? Vyžaduje se v případě mechanismu spjatého s daňovým systémem, aby subjektu, který používá zákon, nezůstal žádný prostor pro volné uvážení a aby byly v zákoně přesně stanoveny podmínky použití výjimky?“

18. Písemná vyjádření předložily společnost P Oy, Finsko, Německo a Evropská komise, z nichž se všichni dostavili na jednání konané dne 22. listopadu 2012 a přednesli své řeči.

18 — V rámci tohoto stanoviska označuji § 122 odst. 3 TVL, informační dopis a oběžník jako „sporná opatření“. Společnost P Oy i finská vláda rovněž poukázaly na rozhodnutí vnitrostátních soudů ve věci KHO 2010:21. V uvedené věci Korkein hallinto-oikeus shledal, že pokračování podnikatelské činnosti po změně vlastnictví představuje pro účely sporných opatření „zvláštní okolnosti“.

Posouzení

Úvodní poznámky

19. Projednávaný případ je neobvyklý. Spory týkající se státní podpory obvykle vznikají buď z důvodu, že příjemce podpory nechce, aby tato podpora byla zakázána, anebo z důvodu, že si dvě společnosti konkurují a pouze jedna z nich dostala spornou podporu. Pokud budou v tomto případě sporná opatření kvalifikována jako zakázaná státní podpora, nebude z toho mít společnost P Oy prospěch. Naopak, této společnosti by byla odepřena daňová výhoda, o kterou žádá. Nemohla by získat povolení k převedení a odpočtu ztráty vzniklé v roce 2004 od zisku vzniklého v pozdějších letech.

20. Jak je tedy možné, že byla k Soudnímu dvoru podána tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce?

21. Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle mého názoru vyplývá, že vnitrostátní soud vycházel z předpokladu, že (i) sporná opatření představují „podporu“; (ii) vzhledem k tomu, že ne všechny společnosti mohou převést ztrátu a odpočíst ji od budoucího zisku, může být uplatňovaný systém „selektivní“ a tudíž nezákonný (neboť „zvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví výroby“); (iii) sporná opatření nebyla oznámena Komisi a (iv) Finsko nedodrželo povinnost pozastavit poskytování podpory v rozsahu, v němž jsou sporná opatření účinná bez předchozího schválení Komise. Vnitrostátní soud následně vznáší několik podrobných otázek, který mají *za těchto okolností* objasnit:

- zda je povolovací řízení podle § 122 odst. 3 TVL zákonné navzdory nedodržení povinnosti pozastavit poskytování podpory (první otázka);
- jak je třeba určit referenční skupinu pro posouzení toho, zda je systém vytvořený spornými opatřeními protiprávně selektivní (druhá otázka);
- pokud je systém selektivní, zda je navzdory tomu odůvodněný jako mechanismus spjatý s daňovým systémem, který je nezbytný k zamezení daňovým únikům (třetí otázka); avšak v případě že tomu tak je,
- zda má volné uvážení daňových orgánů vliv na otázku odůvodnění zkoumanou ve třetí otázce (čtvrtá otázka).

22. Jak vyplývá z ustanovení právních předpisů, na které jsem poukázala v úvodu tohoto stanoviska, mechanismy zkoumání existující podpory a nové podpory se podstatně liší¹⁹. Než přistoupím k přezkumu otázky, zda § 122 odst. 3 TVL ve spojení s informačním dopisem a oběžníkem skutečně vytvářejí systém, který protiprávně a selektivně zvýhodňuje určité podniky (dále jen „otázka selektivnosti“), je třeba posoudit, zda se jedná o (údajnou) existující podporu nebo (údajnou) novou podporu.

19 — Viz např. rozsudky ze dne 30. ledna 1992, Španělsko v. Komise (C-312/90, Recueil, s. I-4117, bod 14); ze dne 13. července 1992, Namur-Les Assurances du Crédit SA (C-44/93, Recueil, s. I-3829, bod 10), a rozsudek Piaggio, citovaný v poznámce pod čarou 2, body 48 a 49. Viz rovněž body 3 až 7 výše.

23. Posledně uvedená otázka se týká samotné podstaty problematiky posuzované vnitrostátním soudem a Soudním dvorem. Pravomoci a povinnosti svěřené Komisi, členským státům a vnitrostátním soudům jsou odlišné v závislosti na tom, zda je předmětem přezkumu (údajná) existující podpora nebo (údajná) nová podpora²⁰.

24. Pokud jde o existující podporu, je podle ustálené judikatury úkolem Komise podle čl. 108 odst. 1 SFEU zjistit (což podléhá přezkumu Soudního dvora), zda je existující podpora slučitelná s vnitřním trhem či nikoli na základě řízení, které musí zahájit Komise²¹. Dokud Komise nepřijme takové opatření, neexistuje žádný předpoklad, že vnitrostátní opatření jsou protiprávní podle unijních pravidel upravujících státní podpory nebo že vnitrostátní soud musí zasáhnout s cílem zabránit jejich používání.

25. Na novou podporu se použije odlišný postup. Článek 108 odst. 3 stanoví, že Komise musí být včas informována o záměrech poskytnout nebo upravit podpory, aby mohla podat vyjádření. Komise dále provede první přezkum zamýšlených podpor. Pokud Komise dospěje na základě tohoto přezkumu k závěru, že navrhovaná podpora je neslučitelná s vnitřním trhem s ohledem na čl. 107 odst. 1, musí zahájit řízení zakotvené v čl. 108 odst. 2 SFEU. Účast vnitrostátních soudů vyplývá z přímého účinku poslední věty čl. 108 odst. 3 SFEU, která dotčenému členskému státu zakazuje v případě záměrů v souvislosti s poskytnutím nebo upravením podpory vykonat navrhovaná opatření, pokud Komise na základě přezkumného řízení nerozhodla ve věci s konečnou platností. Tato povinnost pozastavit poskytování podpory se vztahuje na novou podporu, nikoli však na existující podporu.

26. Smlouva i podrobná ustanovení nařízení č. 659/99 upravují důkladný, podrobný a rozsáhlý přezkum Komisí týkající se jakéhokoli existujícího nebo navrhovaného schématu, který lze považovat za státní podporu. Základní zákaz státní podpory uvedený v čl. 107 odst. 1 SFEU není absolutní ani bezpodmínečný, jak vyplývá bezprostředně a jednoznačně z čl. 107 odst. 2 a 3 SFEU. Článek 108 odst. 3 SFEU tudíž přiznává Komisi široký prostor pro uvážení, pokud jde o prohlášení určitých druhů podpory za slučitelné s vnitřním trhem odchýlně od obecného zákazu stanoveného v čl. 107 odst. 1 SFEU. Dotyčný členský stát má rovněž široké možnosti vysvětlit a obhájit svá opatření. Pouze v případě neoznámené nové podpory, která byla prostě provedena (pokud členský stát v případě nové podpory nedodržel povinnost pozastavit její poskytování), musí vnitrostátní soud zasáhnout s cílem zabránit použití existujících vnitrostátních pravidel.

Představují sporná opatření existující nebo novou podporu?

27. Samotný vnitrostátní soud výslovně neuvedl, zda považuje sporná opatření za (údajnou) existující podporu nebo za (údajnou) novou podporu. Uvádí, že tato opatření byla účinná před přistoupením Finska k Unii, ale že v té době nebyla oznámena jako existující podpora. Vnitrostátní soud konstatuje, že mu není známo, zda finské orgány provedly dodatečné oznámení.

28. Finsko ve svém písemném vyjádření a následně i na jednání uvedlo, že neoznámilo sporná opatření jako podporu, neboť je nepovažovalo (a dosud nepovažuje) za státní podporu²².

20 — Systém průběžného přezkumu státních podpor vytvořený Smlouvou a příslušné úkoly Komise a vnitrostátních soudů při uplatňování tohoto systému jsou podrobně vysvětleny v rozsudku *Adria-Wien Pipeline and Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, citovaném výše v poznámce pod čarou 2, body 21 až 32). Pokud jde o nové podpory, viz rozsudek ze dne 21. listopadu 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires a Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, Recueil, s. I-5505, body 8 až 14).

21 — Rozsudek *Namur*, citovaný výše v poznámce pod čarou 19, bod 15.

22 — Viz výše body 8 a 9 a poznámku pod čarou 13.

29. Zda lze podporu klasifikovat jako novou podporu nebo jako změnu stávající podpory, musí být určeno odkazem na ustanovení, jimiž byla podpora stanovena²³. Na jednání z vyjádření přednesených v reakci na otázky položené Soudním dvorem podle článku 54a jednacího řádu vyplynulo, že je nesporné, že § 122 odst. 3 TVL byl účinný před tím, než Finsko přistoupilo k (tehdejším) Evropským společenstvím a bylo vázáno Smlouvou o ES. Tyto připomínky přednesené Soudnímu dvoru byly v souladu s tím, že toto ustanovení je třeba považovat za (údajnou) existující podporu.

30. S touto analýzou se mohou jen ztotožnit. Jelikož byl § 122 odst. 3 TVL účinný před přistoupením Finska, lze jej (*pokud* vůbec představuje podporu) kvalifikovat pouze jako existující podporu. Jednoznačně to vyplývá z čl. 1 písm. b) bodu i) nařízení č. 659/99²⁴.

31. I v případě, že vnitrostátní opatření nepředstavují státní podporu v době svého zavedení, ale stanou se státní podporou následně (v důsledku vývoje společného trhu), stanoví čl. 1 písm. b) bod v) nařízení č. 659/99, že taková opatření budou i nadále považována za existující podporu²⁵. Pokud tedy sporná opatření nebyla oznámena, neboť v čase přistoupení Finska nebyla považována za státní podporu, neměla by jakákoli změna (například vývoj judikatury Soudního dvora v této oblasti), která by mohla znamenat, že tato opatření v současnosti jsou – nebo případně mohou být – státní podporou, vliv na jejich právní kvalifikaci jako (údajné) *existující* státní podpory.

32. Dospěla jsem k závěru, že sporná opatření je třeba kvalifikovat jako (údajnou) existující podporu. Proto se na ni vztahuje systém průběžného přezkumu a řízení týkající se *existující* podpory.

Důsledky kvalifikace podpory jako existující podpory

33. Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda vzhledem k tomu, že povinnost pozastavit poskytování podpory uvedená v čl. 108 odst. 3 SFEU nebyla dodržena, brání sporným opatřením zákaz selektivnosti stanovený v čl. 107 odst. 1 SFEU.

34. Jak jsem již vysvětlila²⁶, povinnost *standstill* se použije na novou podporu, nikoli však na existující podporu. Pokud sporná opatření *představují* státní podporu – k čemuž se nevyjadřuji – jedná se o existující podporu.

35. Na první otázku je tudíž třeba odpovědět v tom smyslu, že pokud sporná opatření představují státní podporu, je třeba je pro účely čl. 108 odst. 1 SFEU kvalifikovat jako údajnou existující podporu. Jako taková je vnitrostátní soud může vykládat a uplatňovat, dokud Komise nepřijme rozhodnutí podle článku 13 nařízení č. 659/1999.

36. Jak by měl Soudní dvůr odpovědět na druhou, třetí a čtvrtou otázku (které se týkají správného výkladu zákazu selektivnosti)?

37. Všechny zúčastněné strany se ve svých písemných připomínkách zabývaly převážně otázkou selektivnosti.

23 — Rozsudky Namur, uvedený v poznámce pod čarou 19, body 13 a 28, a ze dne 15. března 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, Recueil, s. I-877, bod 19).

24 — Článek 1 písm. b) bod i) obsahuje křížový odkaz na články 144 a 172 Aktu o přistoupení Rakouska, Finska a Švédska. Stručně řečeno: existovala zvláštní povinnost oznámit pomoc týkající se zemědělských produktů podle článku 144. Vzhledem k tomu, že P Oy takové produkty nevyrábí, jsou tato ustanovení pro rozhodování projednávaného případu irelevantní.

25 — Rozsudek ze dne 2. prosince 2009, Komise v. Irsko a další (C-89/08 P, Sb. rozh. s. I-11245, body 70 a 71).

26 — Viz body 6 a 25 výše.

38. Komise považuje daná opatření za selektivní. Finská a německá vláda nesouhlasí a tvrdí, že se nejedná o státní podporu. Společnost P Oy tvrdí, že vnitrostátní soud by měl vykládat sporná opatření způsobem, který zabezpečí, že se nebudou uplatňovat selektivně. Tvrdí, že pokud se uplatní takový přístup, nevznikne žádný problém týkající se protiprávní podpory (a v tom případě bude moci převést a započíst svou ztrátu).

39. Pokud by se v projednávaném případě jednalo o *neoznámenou novou podporu* (čemuž tak není), musel by vnitrostátní soud skutečně uplatnit přímo účinnou povinnost *standstill* stanovenou v čl. 108 odst. 3 SFEU²⁷. Pouze Komise může rozhodnout, zda je podpora neslučitelná s vnitřním trhem, ale vnitrostátní soudy mohou navzdory tomu použít pojem „podpora“ uvedený v čl. 107 odst. 1 SFEU s cílem určit, zda se na napadená vnitrostátní opatření měla vztahovat povinnost pozastavit poskytování podpory. V této souvislosti mohou být vnitrostátní soudy povinny rozhodnout, zda je konkrétní vnitrostátní opatření selektivní²⁸, a mohou oprávněně předložit Soudnímu dvoru předběžné otázky týkající se správného výkladu pojmu „státní podpora“²⁹.

40. Procesní pravidla a systém kontrol neoznámené nové podpory však nelze vztahovat na existující podporu. Konkrétně vnitrostátní soudy nehrají stejnou roli, neboť existující podpora podléhá výlučné pravomoci Komise podle čl. 108 odst. 1 SFEU. Pokud tedy opatření, která jsou předmětem projednávaného případu, představují (údajnou) *existující podporu*, nepředstavuje čl. 108 odst. 3 SFEU žádný právní základ pro to, aby se vnitrostátní soud jakkoli vyjadřoval k otázce selektivnosti nebo aby žádal Soudní dvůr o výklad pravidel Smlouvy týkajících se selektivní podpory.

41. Finsko, Německo a Komise se shodují na tom, že z toho vyplývá, že není třeba, aby Soudní dvůr odpověděl na druhou, třetí a čtvrtou otázku vznesenou vnitrostátním soudem.

42. Tento názor rovněž sdílím, a to z následujících důvodů.

43. Zprvé je funkcí svěřenou Soudnímu dvoru v souvislosti s řízením o předběžné otázce (a samozřejmě i se zajišťováním jednotného výkladu a používání unijního práva)³⁰ přispívat k výkonu spravedlnosti v členských státech, a nikoli poskytovat poradní stanoviska k obecným či hypotetickým otázkám³¹.

44. Z kvalifikace sporných opatření jako údajné existující podpory vyplývá, že takovou podporu lze zavést, pokud Komise nekonstatovala její neslučitelnost s vnitřním trhem³². Vnitrostátní soud je tudíž oprávněn vykládat a uplatňovat vnitrostátní opatření a rozhodnout, zda by společnost P Oy měla získat povolení k uplatnění daňového zvýhodnění či nikoli. Jakýkoli názor na otázku selektivnosti vyjádřený Soudním dvorem by ve vnitrostátním řízení nebyl závazný a byl by hypotetické povahy.

45. Zadruhé lze projednávaný případ odlišit od případů, jako je Paint Graphos a další³³, který se týkal údajné nové podpory. V uvedeném případě mělo rozhodnutí Soudního dvora přímé důsledky pro spor ve vnitrostátním řízení: napadená opatření by nebylo možné uplatnit, kdyby byla kvalifikována jako podpora, a tudíž by se ně vztahovalo ustanovení *standstill* s přímým účinkem³⁴. Pokud však jde o existující podporu, která je předmětem projednávaného případu, je situace značně odlišná.

27 — Rozsudek Adria-Wien, (uvedený výše v poznámce pod čarou 2, body 26 a 27).

28 — Rozsudek ze dne 18. července 2007, Lucchini (C-119/05, Sb. rozh. I-6199, body 50 až 52).

29 — Viz rozsudek ze dne 10. června 2010, Fallimento Traghetti del Mediterraneo SpA (C-140/09, bod 24 a citovaná judikatura).

30 — Viz rozsudek ze dne 10. ledna 2006, IATA a ELFAA (C-344/04, Sb. rozh. s. I-403, bod 27), týkající se pravomoci Soudního dvora podle článku 267 SFEU v souvislosti s jednotným výkladem unijního práva, a rozsudek ze dne 12. června 2008, Gourmet Classic (C-458/06, Sb. rozh. s. I-4207, bod 20 a citovaná judikatura).

31 — Rozsudek ze dne 12. června 2003, Schmidberger (C-112/00, Recueil, s. I-5659, bod 32 a citovaná judikatura).

32 — Rozsudek Banco Exterior de España, citovaný v poznámce pod čarou 23, bod 20.

33 — Viz mj. rozsudky Piaggio a Paint Graphos, citované v poznámce pod čarou 2.

34 — Viz například rozsudek Piaggio, uvedený v poznámce pod čarou 2, body 48 a 49.

46. Zatřetí vnitrostátní soud poukázal na rozhodnutí Komise³⁵ týkající se některých německých daňových opatření, která byla prohlášena za neslučitelná s pravidly státních podpor³⁶. Na rozdíl o projednávaného případu se tento případ týkal neoznámené nové podpory (předmětná právní úprava byla přijata v červenci 2009 se zpětným účinkem ke dni 1. ledna 2008).

47. Začtvrté, vzhledem k tomu, že období pozastavení poskytování podpory podle čl. 108 odst. 3 SFEU je pro toto řízení irelevantní, týká se otázka, zda může společnost P Oy převést a odpočíst dotyčnou ztrátu, spíše výkladu a použití vnitrostátního práva než unijního práva. Společnost P Oy a finská vláda poukazují na vnitrostátní rozsudek, v němž byl zkoumán pojem „zvláštní okolnosti“ uvedený v § 122 odst. 3 TVL³⁷. Uvádějí, že pokud by se toto rozhodnutí použilo na projednávaný případ, mohla by společnost P Oy získat daňové zvýhodnění. Jedná se výlučně o otázku vnitrostátního práva, o které musí rozhodnout vnitrostátní soud.

48. Konečně podotýkám, že Soudní dvůr má k dispozici poměrně málo podrobných informací o sporných opatřeních, míře volného uvážení přiznané daňovým orgánům při udělení či odeprání povolení podle § 122 odst. 3 TVL, jakož i o souvisejících politických úvahách. Je to v přímém protikladu s velmi podrobným přezkumem, který by provedla Komise, pokud by měla postupovat podle čl. 108 odst. 2 SFEU a článků 17 až 19 nařízení č. 659/1999, případně s přiměřeným použitím článků 6, 7 a 9 tohoto nařízení. Pokud je zahájeno takové řízení, jedná se o řízení, které plně respektuje právo členského státu vysvětlit a hájit svá opatření. Mám za to, že za takovýchto okolností není namístě, aby Soudní dvůr v projednávaném případě zkoumal otázku selektivnosti.

49. Z těchto důvodů se domnívám, že Soudní dvůr by neměl odpovídat na druhou, třetí a čtvrtou otázku položenou vnitrostátním soudem.

Závěry

50. Z tohoto důvodu zastávám stanovisko, že Soudní dvůr by měl odpovědět Korkein hallinto-oikeus v tomto smyslu:

„Pokud sporná opatření představují státní podporu, měla by být pro účely čl. 108 odst. 1 SFEU klasifikována jako údajná existující podpora. Jako taková mohou být vnitrostátním soudem vykládána a používána, dokud Komise nepřijme rozhodnutí a ne zahájí řízení upravené v čl. 108 odst. 2 SFEU.“

35 — Rozhodnutí Komise ze dne 26. ledna 2011 o státní podpoře Německa C 7/10 (ex CP 250/09 a NN 5/10) „Zákon o dani z příjmu právnických osob (KStG), systém převodu daňových ztrát („Sanierungsklausel“)“ (Úř. věst. L 235, s. 26). Toto rozhodnutí je v současné době předmětem několika řízení před Tribunálem: viz věc T-205/11.

36 — Stejně jako vnitrostátní opatření dotčená v projednávaném případě upravují německé právní předpisy převod ztráty, kterou lze odečíst od zdanitelného příjmu. Tyto právní předpisy umožňují společnostem v obtížích využívat tento systém navzdory změně vlastnických podílů dotyčného podniku.

37 — Viz bod 14 výše a poznámka pod čarou 18.