Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 16. dubna 2015 [1]

Věc C-66/14

Finanzamt Linz
proti
Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz

(Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Verwaltungsgerichtshof [Rakousko])

„Daňové právní předpisy — Vnitrostátní korporační daň — Svoboda usazování podle článku 49 SFEU a článku 43 ES — Zákaz provádění podpor podle čl. 108 odst. 3 třetí věty SFEU a čl. 87 odst. 3 třetí věty ES — Zdanění skupin podniků (rakouské „skupinové zdanění“) — Omezení odpisu goodwillu na nabytí podílů v tuzemských společnostech“

1. Variatio delectat. Poté, co se Soudní dvůr zabýval již francouzskou [2], nizozemskou [3] a britskou [4] právní úpravou zdanění skupiny podniků ze čtyř hledisek, projednávaná věc nepochybně dále obohatí naši judikaturu a doplní nové aspekty.

2. Také rakouské daňové právní předpisy totiž upravují možnost zdanění skupiny podniků. Podle této úpravy lze společnosti jedné skupiny – byť právně samostatné – považovat za jedinou osobu povinnou k dani. Získá-li taková skupina nové členy, odepíše se takzvaný goodwill nově nabytého podílu. To znamená zpravidla na období 15 let neustálé snižování příjmů skupiny, které může dosáhnout až poloviny kupní ceny podílu. Z této právní úpravy je však vyloučeno nabytí podílů v zahraničních společnostech, jakož i nabytí osobou povinnou k dani, která jakožto fyzická osoba bez možnosti vlastního rozhodnutí nebo jakožto právnická osoba na základě vlastního rozhodnutí nepodléhá ustanovením upravujícím zdanění skupiny podniků.

3. Nejvyšší správní soud Rakouské republiky má nyní pochybnosti o tom, zda jsou tato různá vyloučení slučitelná s právem Unie. Spatřuje přitom dvě různé konstelace otázek týkající se unijního práva. Zaprvé by omezení odpisu goodwillu na nabytí podílů v tuzemských podnicích společnostmi, které podléhají zdanění skupiny podniků, mohlo představovat podporu, jejíž provedení by bez schválení ze strany Komise bylo v zásadě zakázáno. Za druhé považuje předkládající soud za možné také porušení svobody usazování.

4. Soudnímu dvoru se v projednávané věci nabízí mimořádná příležitost objasnit vztah mezi základními svobodami a kontrolou podpor v rozsahu, v němž jsou nerovná zacházení v rámci daňových právních předpisů členských států sporná.

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Rozsudek Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659); viz také dosud projednávanou věc Groupe Steria (C-386/14).

3 — Rozsudky X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) a SCA Group Holding a další (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758).

4 — Rozsudky ICI (C-264/96, EU:C:1998:370), Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532), Felixstowe Dock and Railway Company a další (C-80/12, EU:C:2014:200) a Komise v. Spojené království (C-172/13, EU:C:2015:50).

I – **Právní rámec**

A – *Právo Unie*

5. Článek 49 SFEU upravuje svobodu usazování následovně:

„V rámci níže uvedených ustanovení jsou zakázána omezení svobody usazování pro státní příslušníky jednoho členského státu na území jiného členského státu. Stejně tak jsou zakázána omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu usazenými na území jiného členského státu.

Svoboda usazování zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků, zejména společností ve smyslu čl. 54 druhého pododstavce, za podmínek stanovených pro vlastní státní příslušníky právem země usazení, nestanoví-li kapitola o pohybu kapitálu jinak.“

6. Článek 54 SFEU upravuje rozsah působnosti svobody usazování:

„Se společnostmi založenými podle práva některého členského státu, jež mají své sídlo, svou ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Unie, se pro účely této kapitoly zachází stejně jako s fyzickými osobami, které jsou státními příslušníky členských států.

Společnostmi se rozumějí společnosti založené podle občanského nebo obchodního práva včetně družstev a jiné právnické osoby veřejného nebo soukromého práva s výjimkou neziskových organizací.“

7. Články 49 a 54 SFEU odpovídají článkům 43 a 48 ES, které platily do 30. listopadu 2009.

8. Státní podpory upravuje článek 107 SFEU takto:

„1. Podpory poskytované v jakékoli formě 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 trhem, nestanoví-li Smlouvy jinak.

2. S vnitřním trhem jsou slučitelné:

[…]

3. Za slučitelné s vnitřním trhem mohou být považovány:

[…]“

9. K tomu čl. 108 odst. 3 SFEU doplňuje toto:

„3. Komise musí být včas informována o záměrech poskytnout nebo upravit podpory, aby mohla podat svá vyjádření. Má-li za to, že takový záměr není s ohledem na článek 107 slučitelný s vnitřním trhem, zahájí neprodleně řízení podle odstavce 2. Dotyčný členský stát neprovede zamýšlená opatření, dokud Komise v tomto řízení nepřijme konečné rozhodnutí.“

10. Články 107 a 108 SFEU odpovídají článkům 87 a 88 ES, platným do 30. listopadu 2009.

B – *Vnitrostátní právo*

11. Rakouská republika ukládá korporační daň z příjmů právnických osob. „Skupinové zdanění“ přitom právnickým osobám, které jsou spojeny do skupiny, umožňuje společné zdanění. V rámci tohoto skupinového zdanění jsou daňové výsledky všech členů skupiny zúčtovány na úrovni mateřské společnosti a tam zdaněny.

12. Členem takové daňové skupiny mohou být jak tuzemské, tak zahraniční společnosti. V případě zahraničních společností se ovšem nezapočítávají zisky, nýbrž pouze – za určitých podmínek – ztráty.

13. K oceňování podílů uvnitř daňové skupiny obsahuje § 9 odst. 7 rakouského zákona o korporační dani z roku 1988 (Körperschaftsteuergesetz 1988, dále jen „KStG 1988), ve znění zákona o daňové reformě z roku 2005 (Steuerreformgesetz 2005), následující ustanovení:

„(7) Při zjišťování zisku nesmějí být odečteny odpisy na nižší částečnou hodnotu […] a ztráty z prodeje, pokud jde o podíly ve společnostech, které jsou členy skupiny. V případě, kdy člen skupiny, respektive vedoucí člen skupiny společností […], nabude podílu […] v provozující dceřiné společnosti s neomezenou daňovou povinností […], je možno od okamžiku příslušnosti této korporace ke skupině společností následujícím způsobem realizovat u člena resp. vedoucího člena skupiny s přímou účastí odpis goodwillu takto:

— Goodwillem se rozumí rozsahu podílu odpovídající rozdíl mezi vlastním obchodním kapitálem dceřiné společnosti včetně skrytých rezerv na dlouhodobém finančním majetku a daňově relevantními pořizovacími náklady, nejvýše však 50 % těchto pořizovacích nákladů. Goodwill, který lze odpisovat, je třeba rovnoměrně rozdělit na dobu 15 let.

  […]

— […] Odpis goodwillu je omezen na dobu příslušnosti dceřiné korporace […] ke skupině podniků.

[…]

— Daňově zohledněné patnáctiny snižují […] daňově relevantní účetní hodnotu.“

14. Ustanovení § 10 KStG 1988 obsahuje obecná ustanovení k daňové neutralitě podílů v zahraničních společnostech, která není omezena na daňové skupiny:

„(2) Od korporační daně jsou osvobozeny podíly na zisku jakéhokoli druhu pocházející z mezinárodní kvalifikované účasti. O mezinárodní kvalifikovanou účast se jedná, jestliže se osoby povinné k dani spadající do § 7 odst. 3 […], nepřetržitě po dobu nejméně jednoho roku prokazatelně formou podílu na kapitálu ve výši nejméně jedné desetiny kapitálu účastní

a) v zahraničních společnostech, které jsou srovnatelné s tuzemskou kapitálovou společností,

[…]

(3) Při stanovení příjmů se nezohledňují zisky, ztráty a jiné změny hodnoty z mezinárodních kvalifikovaných účastí ve smyslu odstavce 2. […] Daňová neutralita účasti se podle následujících ustanovení neuplatní, pokud:

1. Osoba povinná k dani prohlásí při podání daňového přiznání ke korporační dani za rok, ve kterém došlo k nabytí mezinárodní kvalifikované účasti […], že z daňového hlediska jsou v této souvislosti pro osoby povinné k dani relevantní zisky, ztráty a jiné změny hodnoty (opce ve prospěch daňových účinků účasti).

[...]“

II – **Spor v původním řízení**

15. Spor v původním řízení se týká korporační daně společnosti CEE Holding GmbH a její právní nástupkyně, společnosti IFN-Holding AG, za roky 2006 až 2010.

16. Obě společnosti byly v daných letech členy daňové skupiny ve smyslu § 9 KStG 1988. V roce 2005 nabyla společnost CEE Holding veškeré podíly ve slovenské společnosti HSF s. r. o. Od roku 2008 se společnost IFN-Holding stala na základě spojení podniků právní nástupkyní společnosti CEE Holding.

17. Vzhledem k účasti ve společnosti HSF uplatnily společnosti CEE Holding a IFN-Holding roční odpis goodwillu podle § 9 odst. 7 druhé věty KStG 1988 ve výši okolo 183 000 eur. Finanzamt Linz však odpisy neuznal, neboť ty jsou podle něj možné pouze u podílů v korporacích s neomezenou daňovou povinností. Společnost HSF má však sídlo na Slovensku, a nemá tudíž neomezenou daňovou povinnost v Rakousku.

18. Proti příslušným rozhodnutím Finanzamt Linz podaly žaloby jak společnost IFN-Holding, tak její mateřská společnost IFN Beteiligungs GmbH. V prvním stupni bylo těmto žalobám vyhověno, neboť byl shledán rozpor § 9 odst. 7 druhé věty KStG 1988 se svobodou usazování. Proti tomu podává nyní Finanzamt Linz opravný prostředek u Verwaltungsgerichtshof.

III – **Řízení u Soudního dvora**

19. Verwaltungsgerichtshof položil Soudnímu dvoru dne 11. února 2014 podle článku 267 SFEU tyto otázky:

„1. Brání článek 107 SFEU (dříve článek 87 ES) ve spojení s čl. 108 odst. 3 SFEU (dříve čl. 88 odst. 3 ES) vnitrostátnímu opatření, podle kterého se při nabytí podílu v tuzemské společnosti musí v rámci zdanění skupiny provést odpis goodwillu snižující základ daně a tím daňové zatížení, zatímco při nabytí podílu v jiných případech není zdanění daní z příjmů a korporační daní takový odpis goodwillu přípustný?

2. Brání článek 49 SFEU (dříve článek 43 ES) ve spojení s článkem 54 SFEU (dříve článek 48 ES) právním předpisům členského státu, podle kterých je při nabytí podílu v tuzemské společnosti v rámci skupinového zdanění třeba provést odpis goodwillu, zatímco při nabytí podílu v zahraniční korporaci (především takové, jež má sídlo v jiném členském státě EU) takový odpis goodwillu nelze provést?“

20. V řízení u Soudního dvora předložily v květnu 2014 svá písemná vyjádření vedlejší účastnice původního řízení společnost IFN-Holding, Rakouská republika, jakož i Komise.

IV – **Právní analýza**

21. Předkládající soud se táže na slučitelnost takové právní úpravy odpisu goodwillu, jako je rakouská právní úprava, ze dvou hledisek: na jedné straně z hlediska zákazu poskytování podpor a na straně druhé z hlediska svobody usazování. K odpovědi na tyto otázky je zapotřebí jak výkladu Smlouvy o FEU, tak i Smlouvy o ES, neboť spor v původním řízení spadá do doby platnosti obou Smluv. V zájmu lepší srozumitelnosti budou však dále uváděna zpravidla pouze ustanovení Smlouvy o FEU.

22. Předtím než bude možné podat odpověď na předběžné otázky, je ovšem třeba přezkoumat jejich přípustnost.

A – *Přípustnost*

23. Podle názoru společnosti IFN-Holding a Komise je první předběžná otázka týkající se vlivu předpisů o státních podporách nepřípustná, protože odpověď na ni není nezbytná k rozhodnutí sporu v původním řízení.

24. Podle čl. 267 odst. 2 SFEU je sice v zásadě věcí vnitrostátního soudu, aby posoudil, zda považuje odpověď na otázku týkající se výkladu práva Unie za nezbytnou k vydání rozhodnutí v původním řízení. Podle ustálené judikatury může však Soudní dvůr zodpovězení předběžné otázky odmítnout mimo jiné tehdy, pokud výklad unijního práva žádaný vnitrostátním soudem zjevně nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení [5].

25. Podle názoru Komise se IFN-Holding a její mateřská společnost nemohou v původním řízení dovolávat možného rozporu rakouských předpisů se zákazem provádění podpor podle čl. 108 odst. 3 třetí věty SFEU za tím účelem, aby pro sebe využily právní úpravy odpisu goodwillu. Takové právo může vyplývat pouze z rozporu právních předpisů se svobodou usazování. Z hlediska původního řízení je tudíž nepodstatné, zda se v projednávaném případě jedná o podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

26. Je sice pravda, že osoba povinná k dani se zpravidla nemůže dovolávat zákazu provádění podpory podle čl. 108 odst. 3 třetí věty SFEU za tím účelem, aby pro sebe uplatnila daňové zvýhodnění, které ve prospěch jiné osoby povinné k dani představuje podporu [6]. To však neznamená, že otázka, zda rakouská právní úprava v projednávaném případě představuje podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, nemá vliv na rozhodnutí sporu v původním řízení. Význam otázky týkající se výkladu práva Unie pro rozhodnutí totiž obecně nezávisí na tom, zda vyhovuje žádosti určité strany původního řízení, nýbrž na tom, zda má vliv na výsledek sporu.

27. Ačkoli předkládající soud nevyužil možnosti sám blíže objasnit význam první předběžné otázky pro rozhodnutí, jak to v zásadě vyžaduje čl. 94 písm. c) jednacího řádu, její relevance z hlediska sporu v původním řízení je přece jen zjevná. Předkládající soud by totiž mohl být přinucen k tomu, aby osobě povinné k dani, navzdory možnému rozporu rakouské právní úpravy se svobodou usazování, který je předmětem druhé předběžné otázky, odepřel požadované daňové zvýhodnění proto, aby vyhověl zákazu provádění podpory podle čl. 108 odst. 3 třetí věty SFEU. Právním důsledkem rozporu vnitrostátních opatření podpor s tímto zákazem provádění podpory je totiž jejich protiprávnost [7], jejímž důsledkem je v zásadě jejich neplatnost [8].

28. Společnost IFN-Holding je nicméně toho názoru, že jí nelze odepřít odpis goodwillu ani v případě, že rakouská právní úprava představuje podporu, pokud by jí tento odpis umožňovala svoboda usazování. Vnitrostátní soudy mají totiž v oblasti právních předpisů upravujících podpory za úkol pouze chránit práva jednotlivce až do rozhodnutí Komise. Směřuje-li předkládající soud svou první předběžnou otázkou k tomu, aby osobě povinné k dani na základě zákazu provádění podpor odepřel právní ochranu, která vyplývá ze svobody usazování, překračuje tím podle názoru této společnosti své pravomoci.

5 — Viz pouze rozsudky Kachelmann (C-322/98, EU:C:2000:495, bod 17), Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, bod 44) a FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, bod 45).

6 — V tomto smyslu mimo jiné viz rozsudky Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, bod 80), Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 a C-41/05, EU:C:2006:403, bod 43) a Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, bod 51).

7 — Rozsudky Distribution Casino France a další (C-266/04 až C-270/04, C-276/04 a C-321/04 až C-325/04, EU:C:2005:657, bod 30) a Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, bod 28).

8 — Mimo jiné viz rozsudky Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires a Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, body 16 a 17), van Calster a další (C-261/01 a C-262/01, EU:C:2003:571, bod 63), Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, bod 41) a Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, bod 40).

29. Takový pohled na věc však plyne z nesprávného pochopení obsahu právní úpravy zákazu provádění podpor podle čl. 108 odst. 3 třetí věty SFEU. Je pravda, že vnitrostátní soudy nemají pravomoc posuzovat slučitelnost podpory s vnitřním trhem podle čl. 107 odst. 2 a 3 SFEU, neboť to přísluší pouze Komisi [9]. Jinak je tomu však právě s ohledem na zákaz provádění podpory podle čl. 108 odst. 3 třetí věty SFEU. Tento předpis má totiž přímý účinek [10]. Vnitrostátní soud je tudíž například povinen nařídit příjemcům protiprávně poskytnuté podpory její vrácení [11]. V důsledku toho může vést zákaz provádění podpory u jednotlivců k negativním důsledkům, přestože Soudní dvůr částečně ve své judikatuře zdůraznil, že vnitrostátní soudy musí „ve prospěch“ jednotlivců vyvodit důsledky z porušení zákazu provádění podpory [12].

30. Jak je ale možné vyčíst zejména z novější judikatury, vnitrostátní soudy mají dbát zákazu provádění podpory obecně a v plném rozsahu [13] a musí přitom plně zohlednit také zájmy Unie [14]. Vnitrostátní soud tedy musí, jak jsem již uvedla ve svém stanovisku ve věci *Presidente del Consiglio die Ministri*, nejen poskytovat individuální právní ochranu, nýbrž učinit vše pro to, aby zákaz provádění podpory podle čl. 108 odst. 3 třetí věty SFEU prosadil ve vnitrostátním právu [15]. Zákaz provádění podpor by tedy mohl být také protiargumentem vůči takovému návrhu, jako je ten projednávaný, který by mohl být zaměřen na rozšířenější čerpání neoznámené podpory, s cílem takto zabránit rozšíření okruhu příjemců protiprávní podpory [16].

31. První předběžná otázka je tedy přípustná.

32. Ukázalo se ovšem, že první předběžná otázka má význam pro spor v původním řízení pouze, pokud by Soudní dvůr konstatoval rozpor rakouských právních předpisů se svobodou usazování, který je předmětem druhé předběžné otázky. Jedině pak vyvstává ve sporu v původním řízení otázka, zda má být osobám povinným k dani na základě článku 49 SFEU umožněn odpis goodwillu, nebo podle čl. 108 odst. 3 třetí věty přece jen zamítnut. Proto je třeba zkoumat druhou předběžnou otázku jako první v pořadí.

B – *Porušení svobody usazování*

33. Je tudíž třeba nejprve posoudit, zda taková právní úprava, jako je právní úprava v projednávaném případě, jež připouští v rámci skupinového zdanění odpis goodwillu pouze u podílů v tuzemských společnostech, představuje porušení článku 49 SFEU ve spojení s článkem 54 SFEU.

1. Omezení svobody usazování

34. Podle čl. 49 odst. 1 druhé věty SFEU a článku 54 SFEU jsou omezení zakládání dceřiných společností společnostmi členského státu v jiném členském státě obecně zakázána.

9 — Mimo jiné viz rozsudky Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires a Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, bod 14), Lornoy a další (C-17/91, EU:C:1992:514, bod 30), van Calster a další (C-261/01 a C-262/01, EU:C:2003:571, bod 75) a Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, bod 27).

10 — Mimo jiné viz rozsudky Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires a Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, body 11 a 13), Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 26) a Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, bod 41).

11 — Mimo jiné viz rozsudek Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, bod 33 až 36 a tam citovaná judikatura).

12 — Viz rozsudky Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires a Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, bod 12), Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 27).

13 — Viz rozsudky Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, bod 41) a Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, bod 29).

14 — Rozsudek Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, bod 48).

15 — Viz mé stanovisko ve věci Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, body 119 až 122).

16 — V tomto smyslu viz rozsudek Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, bod 49).

35. Podle ustálené judikatury zakazuje toto ustanovení nejen hostitelskému státu, nýbrž také domovskému státu, bránit usazení společnosti v jiném členském státě [17]. O takovou překážku usazení se jedná v případě znevýhodňujícího nerovného zacházení s tuzemskou mateřskou společností, která vlastní zahraniční dceřinou společnost, ve srovnání s takovou mateřskou společností, jejíž dceřiná společnost je usazena v tuzemsku [18].

36. V projednávaném případě vyplývá rovněž z § 9 odst. 7 druhé věty KStG 1988, že rakouské společnosti přísluší v rámci skupinového zdanění při nabytí podílu v jiné společnosti daňové zvýhodnění v podobě odpisu goodwillu pouze tehdy, jestliže nabytá společnost je v Rakousku neomezeně povinná k dani, tedy má sídlo v tuzemsku. Takový odpis naproti tomu není možný tehdy, jestliže má nabytá společnost sídlo v jiném členském státě. Toto nerovné zacházení zabraňuje nabytí podílů v dceřiných společnostech, které mají sídlo v jiném členském státě. Vzhledem k tomu, že nabytí takového podílu je nutné pro účely svobody usazování postavit na roveň založení dceřiné společnosti [19], brání tedy rakouská právní úprava usazování svých společností v jiném členském státě.

37. Rakouská republika nemůže charakter daňového zvýhodnění u odpisu goodwillu zpochybnit argumentací, že existuje rovněž možnost negativního goodwillu, který se uplatní navýšením zisku, a představuje tudíž daňové znevýhodnění. Taková možnost nemění jednak nic na tom, že v případech pozitivního goodwillu nicméně dochází k daňovému zvýhodnění. Dále z definice goodwillu jakožto částky rozdílu mezi vlastním kapitálem včetně určitých skrytých rezerv a pořizovacími náklady podle § 9 odst. 7 druhé věty první odrážky KStG 1988 vyplývá, že negativní goodwill vznikne pouze tehdy, pokud – zjednodušeně řečeno – je kupní cena nižší než očekávatelný výnos v případě okamžité likvidace společnosti. Negativní goodwill proto naznačuje, že očekávání výnosu pro nabytou společnost jsou negativní. Nabytí takové společnosti by mělo být vzácnou výjimkou.

38. Předmětná právní úprava tudíž omezuje svobodu usazování takových rakouských společností, jako jsou společnosti v původním řízení.

2. Objektivní srovnatelnost situací

39. Soudní dvůr ve své judikatuře částečně připouští, že znevýhodňující nerovné zacházení mateřské společnosti, která vlastní zahraniční dceřinou společnost, ve srovnání s mateřskou společností, která vlastní tuzemskou dceřinou společnost, je slučitelné se svobodou usazování, jestliže se týká situací, které nejsou objektivně navzájem srovnatelné [20].

40. Již v rozsudku *Rewe Zentralfinanz* Soudní dvůr konstatoval, že se mateřské společnosti, pokud jde o jejich ztráty dosažené na základě odpisů hodnoty jejich podílů v dceřiných společnostech, nachází ve srovnatelné situaci, ať se jedná o podíly ve společnostech tuzemských či v jiném členském státě [21]. Soudní dvůr tam sice mimo jiné vychází z toho, že zisky dceřiných společností v obou případech nejsou zdaněny u mateřské společnosti, o což se v projednávaném případě v rámci skupinového zdanění nejedná, neboť tam je právě stanoveno zdanění zisků tuzemských dceřiných společností na úrovni mateřské společnosti. Komise však správně poukázala na to, že odpis goodwillu se

17 — Mimo jiné viz rozsudky Daily Mail a General Trust (81/87, EU:C:1988:456, bod 16), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 35) a Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 18).

18 — Viz pouze rozsudky Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 19) a Komise v. Spojené království (C-172/13, EU:C:2015:50, bod 23).

19 — V tomto smyslu viz rozsudek Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, body 25 až 31).

20 — Mimo jiné viz rozsudky Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, body 32 až 36), X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 20) a SCA Group Holding a další (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758, bod 28); viz na druhé straně naopak mimi jiné rozsudky ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, bod 23 až 30), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, body 34 a 35) a Komise v. Spojené království (C-172/13, EU:C:2015:50, bod 23 a 24), které takovou možnost nezmiňují.

21 — Rozsudek Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, bod 34).

v projednávaném případě uskuteční zcela nezávisle na tom, zda tuzemská dceřiná společnost vůbec dosáhne zisku. Připočtení zisk dceřiné společnosti k příjmům mateřské společnosti nehraje tudíž pro objektivní srovnatelnost situace podílů ve vnitrostátních a zahraničních společnostech v rámci zde sporné právní úpravy žádnou roli.

41. Kromě toho Soudní dvůr v rozsudku *X Holding* rovněž v případě právní úpravy zdanění skupiny považoval pro předpoklad objektivní srovnatelnosti situací za postačující, že mateřská společnost jak v případě zahraničních, tak i tuzemských dceřiných společností usiluje o zvýhodnění upravené daňovými právními předpisy [22]. Jestliže Soudní dvůr naposledy v rozsudku *Nordea Bank Danmark* podle všeho zavedl přísnější kritéria pro objektivní srovnatelnost situací, když v zásadě nepovažoval situaci tuzemských a zahraničních provozoven za objektivně srovnatelnou [23], nezdá se podle nejnovějšího rozsudku *Komise v. Spojené království*, že by zamýšlel přenést tato kritéria na dceřiné společnosti [24].

42. Rakouská republika naproti tomu popírá objektivní srovnatelnost situací, protože podle § 10 KStG 1988 je s podíly v zahraničních společnostech na rozdíl od podílů ve společnostech tuzemských zacházeno daňově neutrálně. Touto myšlenkou se však lze zabývat pouze v rámci následujícího posouzení odůvodnění předmětného omezení svobody usazování. Nerovné zacházení mezi tuzemskými a zahraničními dceřinými společnostmi vyplývající z daňového systému členského státu může být totiž přípustné pouze za podmínek, které stanovila judikatura pro odůvodnění spočívající v zachování daňové soudržnosti.

43. Projednávané znevýhodňující nerovné zacházení s nabýváním zahraničních dceřiných společností není se svobodou usazování slučitelné proto, že by se týkalo situace, která by nebyla objektivně srovnatelná s tuzemskou situací.

3. Odůvodnění

44. Omezení svobody usazování může být nicméně odůvodněno naléhavým důvodem veřejného zájmu [25].

45. Soudní dvůr ve své ustálené judikatuře uznává, že členské státy mohou v zájmu zachování soudržnosti svého daňového systému omezit základní svobody [26].

22 — Viz rozsudek X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, bod 24).

23 — Viz rozsudek Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 24).

24 — Viz rozsudek Komise v. Spojené království (C-172/13, EU:C:2015:50) v kontextu mého stanoviska v této věci (EU:C:2014:2321, bod 25 a 26).

25 — Mimo jiné viz rozsudky Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749, bod 33), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, bod 33) a Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 23).

26 — Mimo jiné viz rozsudky Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, bod 28), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 42), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, bod 68), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, bod 43), SCA Group Holding a další (C-39/13 až C-41/13, EU:C:2014:1758, bod 33) a Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, bod 48).

46. K tomu musí být konstatována přímá souvislost mezi daňovým zvýhodněním a jeho vyrovnáním prostřednictvím určitého daňového zatížení [27], a sice v zásadě u téže osoby povinné k dani a v rámci téže daně [28]. Za takových okolností může být beneficientovi základní svobody odepřeno daňové zvýhodnění, jestliže nepodléhá také zatížení, které je v systému zdanění členského státu neoddělitelně spojeno s požadovaným daňovým zvýhodněním. „Neoprávněnému“ daňovému zvýhodnění tak může být zabráněno [29].

47. Přímá povaha souvislosti mezi zvýhodněním a zatížením musí být posuzována vzhledem k cíli sledovanému daňovým předpisem [30]. Přímá souvislost přitom přinejmenším předpokládá, že daňové zvýhodnění je podmíněno daňovým zatížením. Daňového zvýhodnění tak podle daňového systému členského státu nelze dosáhnout bez daňového zatížení [31].

48. Stejným způsobem vyžaduje Soudní dvůr přímou souvislost také v právních předpisech upravujících daň z přidané hodnoty pro určení, že dochází k „úplatnému“ dodání zboží nebo služby [32], tedy s protiplněním, a tudíž je nutno jej zdanit [33]. Generální advokát Mengozzi proto správně hovořil o „konkrétním účinku vyrovnání“, který musí být prokázán ve vztahu mezi daňovým zvýhodněním a daňovým zatížením v rámci odůvodnění zachování daňové soudržnosti [34]. Daňové zvýhodnění musí být tedy v systému zdanění členského státu „protiplněním“ ze strany státu za určité daňové zatížení.

49. V projednávaném řízení byla popsána celá řada daňových zatížení rakouského daňového systému, pro něž by daňové zvýhodnění odpisu goodwillu mohlo představovat „protiplnění“.

a) Připočtení zisku dceřiné společnosti

50. Jako první spatřuje Rakouská republika přímou souvislost mezi odpisem goodwillu a daňovým připočtením výsledku dceřiné společnosti. Toto připočtení výsledku je totiž rozdílné v závislosti na tom, zda se jedná o tuzemskou nebo zahraniční dceřinou společnost. Zaprvé se tak v rámci skupinového zdanění mateřské společnosti daňově připočte pouze zisk tuzemské dceřiné společnosti, nikoli zisk zahraničních dceřiných společností. Zadruhé by se ztráty tuzemských dceřiných společností přičítaly mateřské společnosti neustále, naproti tomu ztráty zahraničních dceřiných společností pouze dočasně.

27 — Viz rozsudky Svensson und Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379, bod 18), ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, bod 29), Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, bod. 62), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, bod. 58) und Komise v. Německo (C-211/13, EU:C:2014:2148, bod. 36).

28 — Mimo jiné viz rozsudky Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, bod 57), Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, bod 30), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, bod 47) a Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, bod 49); k výjimkám z této zásady viz mimo jiné rozsudky Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 45 a 46) a Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, body 47 až 49); k tomu viz mé stanovisko ve věci Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164, bod 50 až 65).

29 — Viz rozsudek Komise v. Maďarsko (C-253/09, EU:C:2011:795, bod 75).

30 — Viz jen rozsudky Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, bod 39), Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, bod 47) a Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 92); podobně viz již rozsudek Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, bod 43).

31 — V tomto smyslu viz rozsudky Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, bod 73), Komise v. Portugalsko (C-493/09, EU:C:2011:635, bod 39), Komise v. Německo (C-284/09, EU:C:2011:670, bod 87), Santander Asset Management SGIIC a další (C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 52), Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 93) a Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, bod 51).

32 — Viz čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), jakož i čl. 2 bod 1 předtím platné Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

33 — Mimo jiné viz rozsudky Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 13 až 20) a Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, bod 12 až 17); viz rovněž stanovisko generální advokátky Stix-Hackl ve věci Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, bod 32).

34 — Stanovisko generálního advokáta Mengozziho ve věci Beker a Beker (C-168/11, EU:C:2012:452, bod 56).

51. Pro posouzení daňové soudržnosti je relevantní pouze určité daňové zatížení. V rámci přičtení výsledku by tedy mohlo být spatřováno vyrovnávací zatížení pouze ve zdanění zisku dceřiné společnosti na úrovni mateřské společnosti, neboť přičtení ztráty u mateřské společnosti samotné představuje daňové zvýhodnění.

52. K zatížení připočtením zisku dochází zajisté u téže osoby povinné k dani, totiž mateřské společnosti, a v rámci téže daně, a sice rakouské korporační daně. Odpis goodwillu podílu v dceřiné společnosti však není podle rakouské právní úpravy korporační daně podmíněn tím, aby dceřiná společnost dosáhla zisků, které se přičtou mateřské společnosti.

53. Jsem sice toho názoru, že také pouhá možnost zdanění zisku může v rámci daňové soudržnosti představovat daňové zatížení[35]. Avšak ani v tomto rozsahu nelze konstatovat přímou souvislost s odpisem goodwillu. K připočtení zisku společnosti-dcery dochází totiž i v případě dceřiné společnosti založené samotnou mateřskou společností, tedy nikoli v případě jejího nabytí. V tomto případě však není vzhledem k tomu, že nedošlo k nabytí, možný odpis goodwillu podílu. K připočtení zisku dceřiné společnosti tak dochází nezávisle na odpisu goodwillu podílu. V tomto rozsahu není mezi oběma žádná přímá souvislost ve smyslu judikatury.

54. To je ještě zřetelnější, uvážíme-li, že připočtení zisku dceřiné společnosti vykazuje přímou souvislost s jiným daňovým zvýhodněním, než je odpis goodwillu. Podle judikatury existuje totiž „symetrická logika“ zohlednění zisků a ztrát[36]. Je tedy dána přímá souvislost mezi připočtením zisku dceřiné společnosti k její mateřské společnosti s přihlédnutím také ke ztrátě této dceřiné společnosti. Z připočtení zisku pouze tuzemských dceřiných společností může tedy vyplynout pouze odůvodnění pro to, že ztráty zahraničních dceřiných společností se připočtou mateřské společnosti v rámci rakouského skupinového zdanění pouze za určitých podmínek[37].

55. Připočtení zisku dceřiné společnosti tedy nemá přímou souvislost s odpisem goodwillu účasti v ní. Skutečnost, že zisky zahraničních dceřiných společností nejsou v rámci skupinového zdanění připočteny, nemůže tudíž odůvodnit předmětné omezení.

b) Daňová neutralita podílu v zahraniční dceřiné společnosti

56. Jako další důvod, který by mohl v zájmu zachování daňové soudržnosti podporovat předmětné omezení, uvádí Rakouská republika, že s podíly v zahraničních společnostech je v rámci skupinového zdanění nakládáno do značné míry daňově neutrálně. Na základě právní úpravy v § 10 odst. 2 a 3 KStG 1988 k mezinárodním kvalifikovaným účastem nejsou daňově zohledněny výnosy, výsledky z prodeje ani změny hodnoty účasti v zahraniční dceřiné společnosti.

57. Důsledkem tohoto daňově neutrálního zacházení je obzvláště skutečnost, že při zcizení účasti v zahraniční dceřiné společnosti se nezdaní zisk. Zdanění zisku z prodeje, k němuž naproti tomu dochází u podílů v tuzemských dceřiných společnostech, je však nezbytné k vyrovnání předtím provedeného odpisu goodwillu.

35 — V tomto smyslu viz mé stanovisko ve věci X (C-686/13, EU:C:2015:31, bod 49 až 55 a tam citovaná judikatura).

36 — Viz rozsudek K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 65 až 69).

37 — V tomto smyslu viz mimo jiné rozsudky Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) a Komise v. Spojené království (C-172/13, EU:C:2015:50).

58. V pozadí argumentace Rakouské republiky stojí úvaha o symetrii zdanění zisků a zohlednění ztrát, jak byla také mnohokrát vyjádřena v judikatuře [38]. Zejména v rozsudku K Soudní dvůr uznal, že mezi zohledněním ztrát vzniklých kapitálovou investicí na straně jedné a zdaněním v jejím důsledku dosažených zisků na straně druhé může ve smyslu daňové soudržnosti existovat přímá souvislost [39].

59. Pro zachování daňové soudržnosti může být tedy v zásadě odůvodnitelné odepření daňového zvýhodnění zohledněním ztráty, jakým je projednávaný odpis goodwillu při nabytí podílu, pokud dotčená osoba povinná k dani zároveň nepodléhá zatížení zdaněním odpovídajícího zisku, jakým je v projednávaném případě zisk z prodeje. Také společnost povinná k dani, IFN-Holding, uznává, že v případě umožnění odpisu goodwillu za její zahraniční podíly musí být rovněž zdaněn případný zisk z prodeje.

60. V projednávaném případě je takové odůvodnění nicméně vyloučeno.

61. Rakouské korporační právo totiž podmínění daňového zvýhodnění ve formě odpisu goodwillu daňovým zatížením ve formě zdanění zisku z prodeje vůbec neupravuje. Odpis goodwillu nelze totiž uplatnit ani tehdy, pokud osoba povinná k dani podle § 10 odst. 3 bodu 1 KStG 1988 provede svou opci ve prospěch daňových účinků zahraničního podílu, a tak dojde ke zdanění prodeje takového podílu. Pokud tedy podle rakouské právní úpravy nebude odpis goodwillu pro zahraniční podíly dovolen, nezávisle na tom, zda je s tímto podílem nakládáno daňově neutrálně, nesleduje předmětná právní úprava zjevně cíl vytvoření vztahu mezi vyloučením odpisu goodwillu a daňovou neutralitou podílu.

62. I kdybychom tento cíl v souladu s tvrzením Rakouské republiky předpokládali, bylo by nutno zohlednit ustálenou judikaturu, podle níž je vnitrostátní právní úprava považována za vhodnou pouze tehdy, jestliže přispívá k dosažení požadovaného cíle, pokud tohoto cíle dosahuje konkrétním a systematickým způsobem [40], tedy je důsledná. V každém případě tento požadavek není z důvodu práva opce v § 10 odst. 3 bodu 1 KStG 1988 naplněn. Vzhledem k předpokládanému cíli právní úpravy by totiž nebylo koherentní při využití možnosti zohlednění daňových účinků odpis goodwillu nadále vylučovat.

63. V důsledku toho nemůže ani daňová neutralita účasti v zahraniční dceřiné společnosti existující obecně podle rakouského práva odůvodnit odepření odpisu goodwillu takových podílů.

c) Zrovnoprávnění nabytí poboček a dceřiných společností

64. V neposlední řadě je odůvodnění – zachování daňové soudržnosti – nutno posuzovat také s ohledem na cíl, který rakouská vláda spojila se svou předlohou zákona k zavedení odpisu goodwillu u tuzemských dceřiných společností.

65. Podle údajů předkládajícího soudu je jím sledováno zrovnoprávnění nabytí účasti v právně samostatné dceřiné společnosti s nabytím právně nesamostatné pobočky. Zatímco totiž při nabytí pobočky je podle rakouského práva odpis goodwillu obecně možný, bude tato možnost pro nabytí dceřiné společnosti předmětnou spornou právní úpravou zavedena rovněž v rámci skupinového zdanění.

38 — Mimo jiné viz Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, bod 45), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 58) a Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, body 32 a 33).

39 — Rozsudek K (C-322/11, EU:C:2013:716, bod 69).

40 — Mimo jiné viz rozsudky Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141, bod 55), Komise v. Itálie (C-531/06, EU:C:2009:315, bod 66), Blanco Pérez a Chao Gómez (C-570/07 a C-571/07, EU:C:2010:300, bod 94), Petersen (C-341/08, EU:C:2010:4, bod 53) a Blanco (C-344/13 a C-367/13, EU:C:2014:2311, bod 39).

66. Vzhledem k tomuto cíli argumentuje Rakouská republika tím, že odpis goodwillu v případě účasti v zahraničních dceřiných společnostech oprávněně neumožňuje z toho důvodu, že ani při nabytí zahraniční pobočky není odpis goodwillu možný. To platí v každém případě tehdy, pokud je v příslušné dohodě o dvojím zdanění sjednána metoda osvobození pro příjmy zahraničních poboček, a v důsledku toho se tudíž neuplatní rakouská daňová pravomoc.

67. Nezávisle na tom, zda cíl zrovnoprávnění nabytí tuzemských a zahraničních dceřiných společnosti a poboček je vůbec způsobilý k naplnění podmínek odůvodnění zachování daňové soudržnosti, není však tento cíl v každém případě koherentně a systematicky realizován, jak to vyžaduje judikatura [41]. Jak totiž správně zdůraznila společnost IFN-Holding, zrovnoprávnění nenastane především tehdy, jestliže příjmy zahraniční pobočky podle příslušné dohody o dvojím zdanění jsou zdaněny v Rakousku metodou zápočtu. V tomto případě je také u zahraničních poboček zohledněn odpis goodwillu, protože příjmy těchto poboček se započtením zahraniční daně jsou zdaněny v Rakousku. Předmětná právní úprava však nečiní vyloučení odpisu goodwillu v případě podílů v zahraničních dceřiných společnostech závislým na tom, zda s příslušným státem, v němž má dceřiná společnost sídlo, je dohodnuta metoda osvobození či zápočtu, pokud jde o příjmy z poboček.

68. Odůvodnění spočívající v zachování koherence daňového systému členského státu tedy nelze, ani s ohledem na cíl zrovnoprávnění nabytí účasti v právně samostatné dceřiné společnosti s nabytím právně nesamostatné pobočky, použít.

d) Závěr

69. Vzhledem k tomu, že se další odůvodnění nenabízí, není dotčené omezení svobody usazování v konečném důsledku odůvodnitelné naléhavým důvodem veřejného zájmu.

4. Odpověď na druhou předběžnou otázku

70. Na druhou předběžnou otázku je tudíž nutno odpovědět tak, že taková právní úprava, jako je právní úprava projednávaná v dotčeném případě, která v rámci skupinového zdanění připouští odpis goodwillu pouze v případě podílů v tuzemských společnostech, je v rozporu s článkem 49 SFEU ve spojení s článkem 54 SFEU, respektive s článkem 43 ES ve spojení s článkem 48 ES.

C – *Porušení zákazu provádění státní podpory*

71. Svou první otázkou by se chtěl předkládající soud navíc dozvědět, zda taková právní úprava, jako je § 9 odst. 7 druhá věta KStG 1988 upravující odpis goodwillu v rámci skupinového zdanění, je v rozporu se zákazem provádění státní podpory podle čl. 108 odst. 3 třetí věty SFEU ve spojení s čl. 107 odst. 1 SFEU. Vzhledem k tomu, že v případě druhé předběžné otázky byl shledán nesoulad rakouské právní úpravy se svobodou usazování, je nutno zodpovědět také první otázku, aby bylo objasněno, zda právo Unie v konečném důsledku opravňuje takovou osobu povinnou k dani, jako je společnost IFN-Holding k odpisu goodwillu [42].

72. Článek 108 odst. 3 třetí věta SFEU stanoví, že členský stát neprovede zamýšlenou podporu, dokud Komise nepřijme konečné rozhodnutí. V tom je obsažen zákaz provádění také pro podpory, které členský stát nově zavedl po svém vstupu do Unie a neoznámil je. Obě posledně uvedené podmínky jsou v případě právní úpravy v § 9 odst. 7 druhé větě KStG 1988 splněny, protože podle údajů předkládajícího soudu byla vyhlášena v rakouské Sbírce zákonů v roce 2004 a až do okamžiku předkládacího rozhodnutí nebyla Komisi ani oznámena.

41 — Viz výše bod 62.

42 — Viz výše bod 32.

73. Zákaz provádění podpory podle čl. 108 odst. 3 třetí věty SFEU je tudíž v rozporu s předmětnou právní úpravou odpisu goodwillu v rozsahu, v němž je tato úprava podporou podle definice čl. 107 odst. 1 SFEU. Mimo to se musí jednat o výhodu [43] poskytovanou státem nebo ze státních prostředků, která narušuje nebo může narušit hospodářskou soutěž a ovlivňuje obchod mezi členskými státy tím, že zvýhodňuje určité podniky nebo určitá odvětví výroby.

1. Daňové zvýhodnění

74. Také daňové zvýhodnění, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, avšak staví příjemce do lepší finanční situace oproti ostatním osobám povinným k dani, spadá pod čl. 107 odst. 1 SFEU [44].

75. Předmětná právní úprava odpisu goodwillu spadá tedy v zásadě do působnosti čl. 107 odst. 1 SFEU, neboť pro některé osoby povinné k dani snižuje na dobu 15 let vyměřovací základ rakouské korporační daně a tím vede po několik daňových období k nižší dani.

76. Společnost IFN-Holding a Rakouská republika však zpochybňují, že v konečném důsledku vůbec dochází ke zvýhodnění. Odpis goodwillu v rámci skupinového zdanění je zajisté podle § 9 odst. 7 druhé věty KStG 1988 přípustný. Současně je pak ale podle první věty ustanovení vyloučen odpis podílu na základě jiných dodatečných snížení hodnoty.

77. Tato argumentace však nemůže vyvrátit skutečnost, že odpis goodwillu jako takový představuje daňové zvýhodnění. Toto zvýhodnění nebude odstraněno vyloučením ostatních odpisů u podílu v rámci skupinového zdanění. Zatímco se totiž odpis goodwillu uskutečňuje u každého nabytí podílu, dochází k dodatečným snížením hodnoty podílu jen v ojedinělých případech. Vyloučení ostatních odpisů platí navíc v rámci skupinového zdanění pro veškeré podíly a nikoli pouze pro ty, které k odpisu goodwillu opravňují. Odpis goodwillu tak vede ve zvláštních případech k výhodné odchylce z tohoto obecného pravidla.

78. V důsledku toho je rakouskou právní úpravou poskytnuto zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

2. Selektivita výhody

79. Předkládající soud má oprávněné pochybnosti především o tom, zda je s právní úpravou odpisu goodwillu spojeno „zvýhodnění určitých podniků nebo určitých odvětví výroby“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, a představuje tedy ve smyslu judikatury „selektivní“ zvýhodnění.

a) Selektivita v daňových právních předpisech

80. Zkoumání této selektivity činí v případě daňových právních předpisů členských států několik problémů.

43 — Mimo jiné viz rozsudky Španělsko v. Komise (C-342/96, EU:C:1999:210, bod 41), Altmark Trans a Regierungspräsidium Magdeburg (C-280/00, EU:C:2003:415, bod 84) a Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 21).

44 — Mimo jiné viz rozsudky Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14), Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 72) a Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 23) .

81. V judikatuře je jako východisko opakovaně uváděno, že daňová právní úprava není selektivní tehdy, když je bez rozdílu použitelná na všechny hospodářské subjekty [45]. Na základě pouhé okolnosti, že daňová právní úprava poskytuje zvýhodnění pouze těm podnikům, které splňují její podmínky, však ještě nelze podle judikatury konstatovat selektivita právní úpravy [46]. Na druhé straně nemůže být selektivita zjevně také neustále popírána s odůvodněním, že všechny hospodářské subjekty bez rozdílu mohou zvýhodnění poskytovaného daňovou právní úpravou využít, jestliže splňují její podmínky. V tomto případě by totiž musela být selektivita daňové právní úpravy odmítnuta vždy.

82. Judikatura proto v případě daňových zvýhodnění stanovila zvláštní podmínky pro určení jejich selektivity. Podle nich je nakonec rozhodující, zda jsou podmínky pro daňové zvýhodnění zvoleny bez diskriminace podle měřítek vnitrostátního daňového systému [47]. K tomu je třeba nejprve identifikovat obecný nebo „obvyklý“ daňový režim, který se v dotčeném členském státě používá. Právě ve srovnání s tímto obecným nebo „obvyklým“ daňovým režimem se musí zadruhé posoudit případná selektivní povaha výhody poskytnutá sporným daňovým opatřením, spočívající v tom, že se toto opatření odchyluje od uvedeného obecného režimu v rozsahu, v němž zavádí rozdíly mezi hospodářskými subjekty, které se však s ohledem na cíl daňové soustavy dotyčného členského státu nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci [48]. I když jsou tyto podmínky splněny, může však být zvýhodnění odůvodněno povahou nebo obecným účelem systému, jehož je součástí, zejména když daňové ustanovení vyplývá přímo ze základních nebo řídících principů vnitrostátního daňového systému [49].

83. Takový test rovnosti je u daňových ustanovení nezbytný k určení jejich selektivity, neboť daňová zvýhodnění vyplývají na rozdíl od podpor v užším smyslu ve formě peněžitých plnění z daňového systému, jemuž jsou podniky stále a neodvratně podrobeny. Daňové systémy však poskytují zvýhodnění na mnoho způsobů, která často slouží pouze k tomu, aby bylo dosaženo přesného cíle daně. Zvýhodnění, která nejsou podporami v užším smyslu, mohou však být podle judikatury považována za podporu, pokud jsou s těmito podporami srovnatelná co do způsobu a účinku [50]. Pouze pokud členský stát použije svůj daňový systém také jako prostředek k rozdělení peněžitých plnění pro účely, které se nacházejí vně daňového systému, vzniká dostatečný důvod k postavení těchto daňových zvýhodnění na roveň s podporami v užším smyslu [51].

84. Z tohoto poznatku však také vyplývá, že neodůvodnitelné nerovné zacházení v rámci daňového systému členského státu není dostatečné k tomu, aby byla konstatována selektivita daňového zvýhodnění ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU. Z tohoto zjištění vyplývá totiž pouze to, že daňové ustanovení je co do způsobu a účinku srovnatelné s podporou v užším smyslu.

45 — Viz pouze rozsudky Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 35), Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 73), 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 39) a Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 23).

46 — V tomto smyslu zejména rozsudek 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 42).

47 — V tomto smyslu viz také rozsudek Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, bod 53).

48 — Viz rozsudky Paint Graphos a další (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 49), P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 19) jakož i Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 35).

49 — Viz rozsudky Paint Graphos a další (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 65 a 69), jakož i P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 22); v tomto smyslu viz mimo jiné rozsudky Itálie v. Komise (C-173/73, EU:C:1974:71, bod 33), Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, bod 42), Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 145) jakož i Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 42 a 43).

50 — Mimo jiné viz rozsudky De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. Vysoký úřad (30/59, EU:C:1961:2, s. 43), Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 a C-41/05, EU:C:2006:403, bod 29), Bouygues a Bouygues Télécom v. Komise (C-399/10 P a C-401/10 P, EU:C:2013:175, bod 101), jakož i Ministerio de Defensa a Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, bod 22).

51 — V tomto smyslu viz také rozsudek P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 22 až 27).

85. Mimoto však musí být příjemci podpory podle čl. 107 odst. 1 SFEU buď „určité podniky“, nebo „určitá odvětví výroby“. Soudní dvůr proto zejména v rozsudku Gibraltar stanovil, že daňový právní předpis musí označovat podniky – beneficienty na základě vlastností, které jsou pro ně jakožto privilegovanou kategorii specifické [52]. V návaznosti na test rovnosti je tedy v dalším kroku třeba objasnit, zda skupina osob povinných k dani, které budou mít z daňových právních předpisů prospěch, představuje dostatečně specifikované podniky nebo odvětví výroby ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

b) K selektivnímu charakteru jednotlivých nerovných zacházení

86. V projednávaném případě je tudíž nutno nejprve zkoumat, zda právní úprava odpisu goodwillu představuje nerovné zacházení, jehož základ nespočívá v rakouském daňovém systému, nýbrž sleduje mimodaňové účely. Poté musí být případně ještě objasněno, zda osoby povinné k dani, které jsou touto úpravou zvýhodněny, jsou „určitými podniky nebo určitými výrobními odvětvími“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

87. Předkládající soud považuje selektivní zvýhodnění prostřednictvím předmětné právní úpravy za možné v několika ohledech, a sice z důvodu rozdílného zacházení mezi právnickými a fyzickými osobami (k tomu viz i)), s osobami povinnými ke korporační dani, na které se vztahuje skupinové zdanění, vůči těm, na něž se toto zdanění nevztahuje, (k tomu viz ii)), jakož i s osobami povinnými k dani uvnitř skupinového zdanění s podíly v tuzemské společnosti vůči těm, které jsou držiteli podílů v zahraniční společnosti (k tomu viz iii)).

88. Předkládající soud tak zvolil jako základ rovnou tři rozdílné skupiny „obvyklých“ daňových právních předpisů. Domnívá-li se totiž, že odpis goodwillu je selektivní, protože přísluší pouze právnickým, nikoli však fyzickým osobám, volí tím za referenční systém veškeré rakouské právní předpisy upravující daň ze zisků. Jestliže si naproti tomu klade otázku ohledně zvýhodňování těch podniků v rámci korporační daně, které podléhají skupinovému zdanění, pak se předkládající soud odvolává na referenční systém práva upravujícího korporační daň. Zdůrazňuje-li konečně uvnitř skupinového zdanění zvýhodnění podniků s podíly v tuzemských společnostech vůči podnikům s podíly ve společnostech zahraničních, pak musí jako referenční systém sloužit právní předpisy upravující skupinové zdanění. V závislosti na posuzovaném nerovném zacházení je tak dotčen jiný referenční systém. Z toho je zřejmé – jak již také stanovil Soudní dvůr v rozsudku Gibraltar [53] – že určení „obvyklého“ zdanění nemůže být rozhodující. Rozhoduje pouze posouzení toho kterého nerovného zacházení.

i) Zvýhodnění právnických osob

89. První nerovné zacházení, které předkládající soud kritizuje, spočívá v tom, že z odpisu goodwillu mohou mít prospěch pouze právnické osoby, které podléhají KStG 1988, nikoli fyzické osoby, které jsou zdaněny podle rakouského zákona o dani z příjmu.

90. K tomu by se musely právnické a fyzické osoby nacházet ve srovnatelné skutkové a právní situaci.

91. Nejprve je třeba vysvětlit, že měřítka, která je třeba použít při posuzování srovnatelnosti skutkových a právních situací v rámci čl. 107 odst. 1 SFEU na straně jedné a v rámci základních svobod na straně druhé, se liší. Zatímco v případě základních svobod je podle judikatury srovnatelnost situací zejména v daňovém právu zpravidla nutno potvrdit [54], nelze totéž říci o selektivity daňových

52 — Viz rozsudek Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 104).

53 — Viz rozsudek Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, body 90 a 91, jakož i 131).

54 — Viz mé stanovisko ve věci Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, bod 25 a v něm citovaná judikatura).

zvýhodnění. Na rozdíl od omezení základních svobod se totiž selektivita týká zpravidla nerovného zacházení s podniky téhož státu, a nikoli s tuzemskými a zahraničními podniky[55]. Pouze v případě znevýhodnění přeshraničních skutkových stavů ve srovnání s čistě tuzemskými však Smlouvy ukládají v závislosti na jeho účelu obzvláště přísné měřítko.

92. V souladu s tímto měřítkem se podle rakouského daňového systému nenachází právnické a fyzické osoby ve srovnatelné situaci. V rakouském právu existují totiž pro právnické a fyzické osoby vždy vlastní daňové zákony, které zjevně obsahují mnohá rozdílná ustanovení ohledně stanovení vyměřovacího základu. Kromě toho existuje zásadní skutečný rozdíl mezi oběma skupinami v tom, že pouze právnické osoby, které podléhají korporační dani, mají majitele podílů, kteří se podílejí na příjmech společnosti a kteří zase ze své strany podléhají zdanění výnosu.

93. Okolnost, že odpis goodwillu mohou využít pouze právnické osoby, nikoli také osoby fyzické, nepředstavuje tedy selektivní zvýhodnění právnických osob ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

ii) Zvýhodnění daňových skupin

94. Jako další vyvstává otázka, zda odpis goodwillu selektivně zvýhodňuje společnosti, které podléhají skupinovému zdanění, ve srovnání se společnostmi, které jsou zdaněny mimo skupinové zdanění.

95. Rakouská republika nepovažuje obě skupiny podniků za srovnatelné proto, že pouze v rámci skupinového zdanění dochází k připočtení výsledku dceřiné společnosti.

96. Podle smyslu a účelu skupinového zdanění musí být mateřská společnost koncernu společně se svými podíly pokládána za jedinou osobu povinnou k dani. Za tím účelem se sčítají výsledky, kterých dosáhnou právně samostatné dceřiné společnosti, s výsledkem mateřské společnosti. Za těchto okolností Soudní dvůr již v rozsudku *Papillon – v* souvislosti s omezením svobody usazování – v zásadě uznal, že v rámci zdanění skupiny může vzniknout potřeba upravit ocenění podílů jinak, než mimo zdanění skupiny, aby se zabránilo dvojímu zohlednění ztrát[56]. Při posouzení selektivity to musí platit tím spíše[57].

97. Kromě toho předkládající soud uvedl, že jedním z cílů rakouské právní úpravy odpisu goodwillu je zrovnoprávnění nabytí pobočky s nabytím dceřiné společnosti[58]. Zatímco v prvním případě nabytí majetkových předmětů pobočky může v zásadě dojít k odpisu goodwillu, při nabytí účasti v právně samostatné společnosti to v zásadě není možné. Tím, že rakouské skupinové zdanění pro účely daňových právních předpisů částečně odstraňuje právní samostatnost nabyté společnosti připočtením jejího výsledku k mateřské společnosti, se však nabytí podílu přibližuje nabytí pobočky. V tomto rozsahu se podíly v rámci skupinového zdanění nachází s ohledem na cíl právní úpravy v jiné právní situaci než ty, které jsou mimo skupinové zdanění.

98. K tomu se přidává skutečnost, že podle výkladu zastávaného společností IFN-Holding, což by měl případně předkládající soud přezkoumat, si může každá společnost, která nabude podílu, zvolit, zda s nabytou společností vytvoří daňovou skupinu, a tím bude požívat zvýhodnění odpisu goodwillu. Rozhodne-li se však společnost na tomto základě, že daňovou skupinu nevytvoří, pak se pouze na základě tohoto rozhodnutí nenachází ve srovnatelné situaci.

55 — Viz rozsudek Španělsko v. Komise (C-73/03, EU:C:2004:711, bod 28).

56 — Viz rozsudek Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, bod 45 až 47).

57 — Viz výše, bod 91.

58 — Viz výše, bod 65.

99. Předmětnou právní úpravu odpisu goodwillu nelze tudíž kvalifikovat jako selektivní ani z toho důvodu, že toto daňové zvýhodnění je dostupné pouze společnostem, které podléhají skupinovému zdanění.

iii) Zvýhodnění podniků s podíly v tuzemských společnostech

100. Konečně omezení odpisu goodwillu na nabytí podílů v tuzemských společnostech, které již, jak vidno, zakládá porušení svobody usazování [59], by také mohlo představovat selektivní zvýhodnění vůči podnikům, které nabývají podíly v zahraničních společnostech.

101. K tomu by se nejprve podniky, které nabývají podíly v tuzemských a zahraničních společnostech, musely nacházet ve srovnatelné situaci a zvýhodnění by nesmělo být odůvodněno povahou nebo obecnými cíli systému.

102. Tato otázka se zdá být již zodpovězena v rozsahu, v němž se týká podílů v dceřiných společnostech v jiných členských státech. V rámci zkoumání porušení svobody usazování bylo zaprvé konstatováno, že se mateřské společnosti, které nabývají podíly v tuzemských společnostech, nacházejí ve srovnatelné situaci s těmi, které nabývají podílů ve společnostech v jiném členském státě [60]. Zadruhé nemohlo být nerovné zacházení s mateřskými společnostmi odůvodněno ani v zájmu zachování soudržnosti rakouského daňového systému [61].

103. Ve věci *Presidente del Consiglio dei Ministri* jsem již poukázala na to, že s ohledem na kritéria, která judikatura stanovila pro posuzování selektivity, vznikají v právu upravujícím podpory nakonec tytéž otázky, jako v rámci zkoumání porušení základních svobod. Za účelem vyloučení rozporných posouzení jsem přitom navrhla použít v obou případech stejná kritéria [62]. Jedná se však výlučně o případy, v nichž selektivita podpory může být odůvodněna zvýhodněním tuzemského skutkového stavu vůči skutkovému stavu zahraničnímu. Za takových okolností by totiž nebylo pochopitelné konstatovat na jedné straně porušení základní svobody, avšak na straně druhé s ohledem na zákaz podpor určit, že k nerovnému zacházení dochází v rámci vnitrostátního daňového systému z dobrého důvodu. V tomto rozsahu se jedná o výjimku ze zásady, že v rámci přezkumu selektivity je třeba stanovit vyšší požadavky na určení srovnatelnosti situací [63].

104. Proto představuje předmětný odpis goodwillu zvýhodnění pro podniky, které nabývají podíly v tuzemských společnostech, ve srovnání s podniky, které nabývají podíly v zahraničních společnostech a nacházejí se přitom ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Toto nerovné zacházení není odůvodnitelné základními nebo řídicími principy rakouské daňové soustavy. Rakouské právní předpisy upravující odpis goodwillu jsou proto v tomto rozsahu srovnatelné s podporou v užším smyslu.

105. Selektivní je toto zvýhodnění ovšem pouze tehdy, když zvýhodněné podniky, totiž takové, které v rámci skupinového zdanění nabývají podíly v tuzemských společnostech, jsou „určitými podniky nebo určitými výrobními odvětvími“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

59 — Viz výše, body 33 až 70.

60 — Viz výše, body 39 až 43.

61 — Viz výše, body 44 až 69.

62 — Viz mé stanovisko ve věci Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, bod 134).

63 — Viz výše, bod 91.

106. V rozsudku *Presidente del Consiglio dei Ministri* vycházel Soudní dvůr ze selektivity daňové právní úpravy, která současně představovala porušení základní svobody ze strany hostitelského členského státu, neboť pouze zahraniční provozovatelé letadel a rekreačních plavidel podléhali dani [64]. Soudní dvůr shledal, že tuzemské podniky v rámci zvláštního odvětví jsou „určitými podniky nebo určitými výrobními odvětvími“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

107. V projednávaném případě se ovšem jedná o omezení základní svobody domovským státem. Rakouskými právními předpisy upravujícími odpis goodwillu nejsou zvýhodněny tuzemské podniky určitého odvětví vůči zahraničním podnikům. Zvýhodnění spočívá spíše v tom, že nezávisle na příslušnosti všech tuzemských podniků k jakémukoli odvětví je subvencováno nabytí podílů v tuzemských společnostech.

108. Tribunál naposledy při posuzování dvou rozhodnutí Komise o podporách, která byla vydána k obrácené konstelaci omezení odpisu goodwillu na nabytí podílů v *zahraničních* společnostech ve španělském daňovém právu, selektivitu této právní úpravy odmítl. Jako odůvodnění Tribunál uvedl, že právní úprava je v zásadě dostupná všem podnikům a žádná skupina podniků není vyloučena [65]. Soudní dvůr bude muset v rámci opravných prostředků, které Komise proti rozsudkům Tribunálu podala [66], podle okolností rozhodnout o správnosti tohoto rozhodnutí.

109. Nezávisle na tom, zda je odůvodnění Tribunálu v každém ohledu přesvědčivé, je však oprávněné jeho východisko, jímž je prostřednictvím příslušných daňových předpisů – jak zdůraznil Soudní dvůr v rozsudku Gibraltar [67] – podporovat skupinu podniků na základě vlastností, které jsou pro ně jakožto privilegovanou kategorii specifické.

110. To však v projednávaném případě chybí.

111. Zaprvé není zjevné, že rakouská právní úprava odpisu goodwillu zvýhodňuje určitá výrobní odvětví. Nabytí podílů v tuzemských společnostech totiž není omezeno na určitá odvětví, nýbrž se může v zásadě vyskytovat v každém z nich. Za druhé rovněž není zjevné, že z této právní úpravy mohou mít prospěch pouze určité podniky. K tomu by se muselo jednat o jasně identifikovatelné konkrétní podniky. Nabytí podílů v tuzemských společnostech se mi však jeví jako potenciálně proveditelné pro každou společnost, takže identifikace jednotlivých podniků, které z rakouské právní úpravy mají prospěch, je od samého počátku vyloučena.

112. Jsem si vědoma toho, že Soudní dvůr zastával v některých případech skutečně široké pojetí privilegované skupiny na základě jejích specifických vlastností. Takto například v závěru uznal za privilegovanou skupinu podniků, jejichž hlavní činností je výroba hmotných statků [68], a skupinu podniků, které provozují vývoz a provádějí určité investice upravené ve sporných ustanoveních [69].

113. Příliš extenzívní chápání selektivity vnitrostátní právní úprav však v sobě ukrývá nebezpečí, že naruší rozdělení pravomocí mezi členskými státy a Unií stanovené v článcích 2 až 6 SFEU, jakož i rozdělení vnitřních pravomocí mezi Evropským parlamentem a Radou podle článku 14 SFEU na straně jedné, jakož i Komisí podle článku 17 SFEU na straně druhé. Jedná-li se totiž o podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU, má Komise zpravidla podle čl. 107 odst. 3 SFEU dalekosáhlé uvážení, zda a za jakých okolností bude či nebude podporovat politická rozhodnutí přijatá v členských státech, ač nemá podle Smluv samostatnou pravomoc k normotvorné činnosti v dotčených politických oblastech.

64 — Rozsudek Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709).

65 — Viz rozsudky Banco Santander a Santusa v. Komise (T-399/11, EU:T:2014:938, bod 56 až 66) a Autogrill España v. Komise (T-219/10, EU:T:2014:939, bod 52 až 62).

66 — Věci C-20/15 P (Komise v. Autogrill España) a C-21/15 P (Komise v. Banco Santander a Santusa).

67 — Viz rozsudek Komise v. Government of Gibraltar a Spojené království (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 104).

68 — Rozsudek Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598).

69 — Viz rozsudek Španělsko v. Komise (C-501/00, EU:C:2004:438, bod 120 až 128).

114. Obzvláště v daňovém právu je však selektivita ustanovení rozhodujícím kritériem, neboť ostatní podmínky v čl. 107 odst. 1 SFEU jsou téměř vždy splněny. Podle ustálené judikatury tedy není třeba prokazovat skutečný dopad podpory na obchod mezi členskými státy a skutečné narušení hospodářské soutěže, ale pouze zkoumat, zda podpora může tento obchod ovlivnit a narušit hospodářskou soutěž [70]. Zvýhodněné podniky se přitom nemusí ani samy účastnit obchodu mezi členskými státy, neboť postačí, že by tak mohly učinit v budoucnosti nebo že by se jejich zahraniční konkurenti mohli pokusit expandovat na tuzemský trh [71].

115. V důsledku toho je na místě obezřetné zacházení s kritériem selektivnosti vnitrostátních předpisů. Netýká-li se ustanovení jednoho nebo více jednotlivě identifikovatelných odvětví, která mohou být vymezena podle jejich hospodářské činnosti, ani jednotlivě identifikovatelných podniků, jak je to uvedeno v čl. 107 odst. 1 SFEU, pak obvykle nelze vycházet ze selektivnosti ustanovení.

116. Omezení odpisu goodwillu na nabytí podílů v tuzemských společnostech proto také v projednávaném případě nepředstavuje zvýhodnění „určitých podniků nebo určitých odvětví“ ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

iv) Závěr

117. Právní ustanovení, jakým je § 9 odst. 7 druhá věta KStG 1988, upravující odpis goodwillu v rámci skupinového zdanění nelze tedy vzhledem k nedostatku selektivní povahy považovat za podporu ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU.

3. Odpověď na první předběžnou otázku

118. Na první předběžnou otázku je proto třeba odpovědět tak, že taková právní úprava, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která omezuje odpis goodwillu na nabytí podílů v tuzemských společnostech prostřednictvím právnických osob v rámci skupinového zdanění, není v rozporu s čl. 108 odst. 3 třetí větou ve spojení s čl. 107 odst. 1 SFEU, resp. čl. 88 odst. 3 třetí větou ES ve spojení s čl. 87 odst. 1 ES.

V – **Závěry**

119. S ohledem na výše uvedené navrhuji odpovědět na obě předběžné otázky položené Verwaltungsgerichtshof následovně:

1. Článek 108 odst. 3 třetí věta SFEU ve spojení s čl. 107 odst. 1 SFEU, jakož i čl. 88 odst. 3 třetí věta ES ve spojení s čl. 87 odst. 1 ES nebrání takovému vnitrostátnímu opatření, jako je opatření dotčené v původním řízení, podle něhož se odpis goodwillu, který snižuje vyměřovací základ daně a tím daňové zatížení, musí provést při nabytí podílu v tuzemské společnosti v rámci skupinového zdanění, zatímco při nabytí podílu v jiných případech daně z příjmu a korporační daně není takový odpis goodwillu přípustný.

70 — Mimo jiné viz rozsudky Itálie v. Komise (C-372/97, EU:C:2004:234, bod 44), Paint Graphos a další (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 78) a Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, bod 65).

71 — Viz rozsudky Cassa di Risparmio di Firenze a další (C-222/04, EU:C:2006:8, bod 143), jakož i Paint Graphos a další (C-78/08 až C-80/08, EU:C:2011:550, bod 80).

2. Článek 49 SFEU ve spojení s článkem 54 SFEU, jakož i článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES brání takovým právním předpisům členského státu, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení, podle nichž se musí při nabytí podílu v tuzemské společnosti provést v rámci skupinového zdanění odpis goodwillu, zatímco při nabytí podílu v korporaci, která nemá sídlo v tuzemsku, nesmí být takový odpis goodwillu proveden.