Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 16. travnja 2015.[1]

Predmet C-66/14

Finanzamt Linz
protiv
Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Verwaltungsgerichtshof (Republika Austrija))

„Porezno pravo – Nacionalni porez na dobit – Sloboda poslovnog nastana sukladno članku 49. UFEU-a i članku 43. UEZ-a – Zabrana primjene potpora prema članku 108. stavku 3. trećoj rečenici UFEU-a i članku 87. stavku 3. trećoj rečenici UEZ-a – Oporezivanje koncerna (austrijsko ‚grupno oporezivanje') – Ograničenje amortizacije goodwilla samo na stjecanje tuzemnih udjela"

1. Variatio delectat. Nakon što se Sud s mnogih aspekata već bavio francuskim[2], nizozemskim[3] i britanskim[4] propisima o oporezivanju koncerna, predmetni postupak nesumnjivo će obogatiti našu sudsku praksu te joj dodati nove aspekte.

2. I austrijsko porezno pravo predviđa, naime, mogućnost oporezivanja koncerna. Prema tome, društva koncerna – iako pravno odvojena – mogu se tretirati kao jedinstveni porezni obveznik. Ako takav koncern stekne nove članove, takozvani *goodwill* novostečenog udjela amortizirat će se. To u pravilu znači kontinuirano smanjenje prihoda koncerna tijekom razdoblja od 15 godina, koje može dosegnuti do polovice kupovne cijene udjela. Od tog je pravila, međutim, isključeno stjecanje inozemnih udjela kao i stjecanje poreznih obveznika koji – kao fizičke osobe prisilno ili kao pravne osobe vlastitom odlukom – ne podliježu pravilima oporezivanja koncerna.

3. Vrhovni upravni sud Republike Austrije sada postavlja pitanje jesu li navedena isključenja spojiva s pravom Unije. Pritom vidi dva različita problema u odnosu na pravo Unije. S jedne strane, ograničenje amortizacije *goodwilla* samo na slučaj kada društva koja podliježu oporezivanju koncerna stječu udjele u tuzemstvu moglo bi se prikazati kao potpora, čija bi primjena bez odobrenja Europske komisije načelno bila zabranjena. S druge strane, sud koji je uputio zahtjev smatra da bi bila moguća povreda slobode poslovnog nastana.

4. Sudu se u ovom predmetu pruža iznimna mogućnost razjašnjavanja odnosa između temeljnih sloboda i nadzora potpora, utoliko što se ispituje nejednako postupanje država članica u području poreznog prava.

1 — Izvorni jezik: njemački

2 — Presuda Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659); vidjeti također predmet Groupe Steria (C-386/14) koji je još u postupku.

3 — Presude X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) i SCA Group Holding i dr. (C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758)

4 — Presude 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 i dr. (C-80/12, EU:C:2014:200) i Komisija/Ujedinjena Kraljevina (C-172/13, EU:C:2015:50)

I – **Pravni okvir**

A – *Pravo Unije*

5. Članak 49. UFEU-a jamči slobodu poslovnog nastana kako slijedi:

„U okviru niže navedenih odredaba, ograničivanje slobode poslovnog nastana državljana jedne države članice na državnom području druge države članice se zabranjuje. Ta se zabrana odnosi i na ograničivanje osnivanja zastupništava, podružnica ili društava kćeri od strane državljana bilo koje države članice s poslovnim nastanom na državnom području bilo koje druge države članice.

Sloboda poslovnog nastana uključuje pravo pokretanja i obavljanja djelatnosti kao samozaposlene osobe te pravo osnivanja i upravljanja poduzećima, osobito trgovačkim društvima u smislu drugog stavka članka 54., sukladno uvjetima koje pravo zemlje u kojoj se taj poslovni nastan ostvaruje utvrđuje za svoje državljane, a podložno odredbama poglavlja koje se odnosi na kapital.“

6. Članak 54. UFEU-a uređuje područje primjene slobode poslovnog nastana:

„Za potrebe ovog poglavlja, trgovačka se društva osnovana sukladno pravu neke države članice, a čije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Unije, tretiraju na isti način kao i fizičke osobe koje su državljani država članica. Pojam ‚trgovačka društva’ znači trgovačka društva koja su osnovana na temelju pravila građanskog ili trgovačkog prava, uključujući i zadruge te ostale pravne osobe uređene javnim ili privatnim pravom, osim onih koje su neprofitne.“

7. Članci 49. i 54. UFEU-a odgovaraju člancima 43. i 48. UEZ-a, koji su bili na snazi do 30. studenoga 2009. godine.

8. O državnim potporama članak 107. UFEU-a određuje sljedeće:

„(1) Osim ako je Ugovorima drukčije predviđeno, svaka potpora koju država članica dodijeli ili koja se dodjeljuje putem državnih sredstava u bilo kojem obliku kojim se narušava ili prijeti da će narušiti tržišno natjecanje stavljanjem određenih poduzetnika ili proizvodnje određene robe u povoljniji položaj nespojiva je s unutarnjim tržištem u mjeri u kojoj utječe na trgovinu među državama članicama.

(2) Sljedeće su vrste potpora spojive s unutarnjim tržištem:

[…]

(3) Sljedeće se vrste potpora mogu smatrati spojivima s unutarnjim tržištem:

[…]“

9. Ovdje članak 108. stavak 3. UFEU-a još nadopunjuje:

„(3) Komisija se pravodobno obavješćuje o svim planovima za dodjelu ili izmjenu potpora kako bi se o njima mogla očitovati. Ako smatra da je svaki takav plan nespojiv s unutarnjim tržištem s obzirom na članak 107., Komisija bez odgode pokreće postupak predviđen stavkom 2. Dotična država članica ne primjenjuje predložene mjere sve dok se taj postupak ne okonča konačnom odlukom.“

10. Članci 107. i 108. UFEU-a odgovaraju člancima 87. i 88. UEZ-a, koji su bili na snazi do 30. studenoga 2009. godine.

B – *Nacionalno pravo*

11. Republika Austrija na prihode pravnih osoba naplaćuje porez na dobit. Pritom „grupno oporezivanje“ pruža mogućnost pravnim osobama koje su povezane u koncern da budu zajednički oporezovane. U okviru grupnog oporezivanja obračunavaju se porezni rezultati svih članova grupe na razini društva majke koncerna te se na toj razini oporezuju.

12. Članovi takve porezne grupe mogu biti tuzemna kao i inozemna društva. Kod inozemnih se društava, međutim, ne obračunava dobit, već – pod određenim pretpostavkama – samo gubici.

13. Za procjenu udjela unutar porezne grupe članak 9. stavak 7. austrijskog Zakona o porezu na dobit (Körperschaftssteuergesetz) iz 1988., u verziji Zakona o poreznoj reformi iz 2005. (u daljnjem tekstu: KStG 1988.), određuje sljedeće:

(7) „Pri utvrđivanju dobiti otpisi na nižu djelomičnu vrijednost […] i gubici od otuđenja u pogledu udjela u članovima grupe ne mogu se odbijati. U slučaju da član grupe odnosno nositelj grupe […] stekne udio […] u subjektu koji aktivno posluje i podliježe neograničenoj poreznoj obvezi […] nakon pridruživanja tog društva grupi, kod člana grupe kao neposrednog imatelja udjela odnosno kod nositelja grupe ima se provesti amortizacija *goodwilla* na sljedeći način:

— *Goodwill* je iznos razlike, razmjerno veličini udjela, između, s jedne strane, subjektova vlastitog kapitala u smislu trgovačkog prava, uz dodatak skrivenih pričuva koje se odnose na dugotrajnu imovinu koja ne podliježe amortizaciji, i, s druge strane, porezno mjerodavnih troškova nabave, međutim do najviše 50% tih troškova nabave. Iznos *goodwilla* koji se može odbiti ima se amortizirati ravnomjerno tijekom 15 godina.

[…]

— […] Amortizacija *goodwilla* ograničena je na vrijeme dok subjekt […] pripada grupi.

[…]

— Iznosi petnaestina koji se pri oporezivanju uzimaju u obzir umanjuju […] porezno mjerodavnu knjigovodstvenu vrijednost.“

14. Članak 10. KStG-a 1988. sadržava općenitu odredbu o poreznoj neutralnosti udjela u inozemnim društvima koja nije ograničena na porezne grupe:

„(2) Oslobođeni su od poreza na dobit udjeli u dobiti, bilo koje vrste, od međunarodnih kvalificiranih udjela u povezanim društvima. Međunarodni kvalificirani udio u povezanim društvima postoji ako se dokaže da porezni obveznici koji potpadaju pod članak 7. stavak 3. […] drže udio u obliku udjela u kapitalu od najmanje jedne desetine tijekom neprekidnog razdoblja od najmanje jedne godine:

a) u inozemnim društvima koja su usporediva s tuzemnim društvom kapitala,

[…]

(3) Prilikom utvrđivanja prihoda ne uzimaju se u obzir dobici, gubici i ostale promjene vrijednosti međunarodnih kvalificiranih udjela u smislu stavka 2. […] Porezna neutralnost udjela ne vrijedi sukladno sadržaju sljedećih odredbi:

1. Porezni obveznik prilikom predaje prijave poreza na dobit izjavi da za godinu stjecanja međunarodnog kvalificiranog udjela u povezanom društvu […] dobici, gubici i ostale promjene vrijednosti trebaju imati porezni učinak (opcija u korist poreznog učinka udjela).

[…]“

II – **Glavni postupak**

15. Glavni postupak odnosi se na porez na dobit društva CEE Holding GmbH i njegova pravnog sljednika IFN-Holdinga AG za razdoblje od 2006. do 2010.

16. Oba su društva u naznačenim godinama bila članovi porezne grupe u smislu članka 9. KStG-a 1988. Društvo CEE Holding steklo je 2005. sve udjele u slovačkom društvu HSF s.r.o. Društvo IFN-Holding od 2008. na temelju pripajanja pravni je sljednik društva CEE Holding.

17. U vezi s udjelima u društvu HSF, društvo CEE Holding i društvo IFN-Holding izvršili su godišnju amortizaciju *goodwilla* sukladno članku 9. stavku 7. drugoj rečenici KStG-a 1988., u visini od zaokruženo 183.000,00 eura. Finanzamt Linz (ispostava porezne uprave Linz), međutim, nije priznao amortizacije jer su one moguće samo u slučaju udjela u pravnim osobama s neograničenom poreznom obvezom. Budući da društvo HSF ima sjedište u Slovačkoj, ono u Austriji nije neograničeni porezni obveznik.

18. Društvo IFN-Holding kao i njegovo društvo majka IFN Beteiligungs GmbH podnijeli su tužbu protiv naznačenih rješenja Finanzamta Linz. U prvom stupnju uspjeli su u sporu jer je utvrđeno da je odredba članka 9. stavka 7. druge rečenice KStG-a 1988. protivna slobodi poslovnog nastana. Protiv navedenoga, međutim, Finanzamt Linz iznio je predmet pred Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud).

III – **Postupak pred Sudom**

19. Verwaltungsgerichtshof je Sudu 11. veljače 2014., sukladno članku 267. UFEU-a, uputio sljedeća pitanja:

1. Protivi li se članak 107. UFEU-a (ranije članak 87. UEZ-a) u vezi s člankom 108. stavkom 3. UFEU-a (ranije članak 88. stavak 3. UEZ-a) nacionalnoj mjeri prema kojoj amortizaciju *goodwilla* – koja smanjuje poreznu osnovicu, a time i porezno opterećenje – treba provesti prilikom stjecanja tuzemnog udjela u okviru grupnog oporezivanja, dok prilikom stjecanja udjela u drugim slučajevima oporezivanja prihoda i dobiti nije dopuštena takva amortizacija *goodwilla*?

2. Protivi li se članak 49. UFEU-a (ranije članak 43. UEZ-a) u vezi s člankom 54. UFEU-a (ranije članak 48. UEZ-a) propisima države članice prema kojima prilikom stjecanja tuzemnog udjela u okviru grupnog oporezivanja treba provesti amortizaciju *goodwilla*, dok se prilikom stjecanja udjela u nerezidentnom subjektu (osobito sa sjedištem u drugoj državi članici) takva amortizacija *goodwilla* ne smije provesti?

20. IFN-Holding kao stranka u glavnom postupku, Republika Austrija te Komisija podnijeli su pisana očitovanja u postupku pred Sudom u svibnju 2014.

IV – **Pravna ocjena**

21. Sud koji je uputio zahtjev u dvostrukom pogledu dovodi u pitanje spojivost propisa kao što je austrijski o amortizaciji *goodwilla*: s jedne strane, u vezi sa zabranom primjene potpora, a s druge strane u pogledu slobode poslovnog nastana. Za odgovor na pitanja treba dati tumačenje UFEU-a, ali i UEZ-a jer se spor u glavnom postupku odnosi na razdoblje tijekom kojega su oba ugovora bila na snazi. Međutim, zbog bolje čitljivosti, u nastavku će se načelno citirati samo norme UFEU-a.

22. Međutim, prije nego što se može odgovoriti na prethodna pitanja, treba se utvrditi njihova dopuštenost.

A – *Dopuštenost*

23. Prema stavu društva IFN-Holding i Komisije, prvo prethodno pitanje o utjecaju propisa o državnim potporama nedopušteno je jer odgovor na to pitanje nije potreban radi donošenja odluke u glavnom postupku.

24. Sukladno članku 267. stavku 2. UFEU-a, zadaća nacionalnog suda načelno je da ocijeni je li odgovor na pitanje o tumačenju prava Unije potreban za odlučivanje u glavnom postupku. Prema stalnoj sudskoj praksi Sud, međutim, može odbiti dati odgovor na prethodno pitanje, među ostalim, i onda kada tumačenje prava Unije koje je zatražio nacionalni sud očito nije ni u kakvoj vezi sa stvarnošću ili s predmetom spora u glavnom postupku [5].

25. Prema Komisijinu shvaćanju, društvo IFN-Holding i njegovo društvo majka ne mogu se pozivati na to da se austrijskim pravilom eventualno krši zabrana primjene potpora prema članku 108. stavku 3. trećoj rečenici UFEU-a kako bi sa svoje strane iskoristili pravilo o amortizaciji *goodwilla*. Takvo pravo može nastati samo ako to pravilo krši slobodu poslovnog nastana. Stoga za glavni postupak nije bitno radi li se u predmetnom slučaju o potpori u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

26. S jedne strane, točno je da se porezni obveznik načelno ne može pozivati na zabranu primjene iz članka 108. stavka 3. UFEU-a kako bi za sebe ostvario poreznu pogodnost koja predstavlja potporu u korist drugih poreznih obveznika [6]. To, međutim, ne znači da je pitanje predstavlja li u predmetnom slučaju austrijsko pravilo potporu u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a bez utjecaja na rješenje spora u glavnom postupku. Naime, je li neko pitanje o tumačenju prava Unije relevantno za donošenje odluke načelno ne ovisi o tome odgovara li to zahtjevu jedne od stranaka u glavnom postupku, već o tome ima li to utjecaja na ishod spora.

27. Iako je sud koji je uputio zahtjev propustio sam pobliže obrazložiti relevantnost prvog prethodnog pitanja, kako se to načelno traži člankom 94. točkom (c) Poslovnika, njegova je relevantnost za glavni postupak ipak očita. Naime, sud koji je uputio zahtjev mogao bi biti prisiljen odbiti traženu poreznu pogodnost poreznom obvezniku, unatoč tome što je austrijsko pravilo eventualno protivno slobodi poslovnog nastana – što je predmet drugog prethodnog pitanja – kako bi poštovao zabranu primjene sukladno članku 108. stavku 3. trećoj rečenici UFEU-a. Naime, pravna je posljedica povrede nacionalnih mjera potpore protiv te zabrane protupravnost [7], koja načelno ima za posljedicu nevaljanost [8].

28. Društvo IFN-Holding, međutim, zastupa stav da mu, čak i u slučaju kada bi austrijsko pravilo predstavljalo potporu, amortizacija *goodwilla* ne može biti uskraćena ako sloboda poslovnog nastana dopušta takvu amortizaciju. Naime, nacionalni sudovi u pravu potpora prema njegovu mišljenju imaju zadatak samo zaštititi prava pojedinca do Komisijine odluke. Ako sud koji je uputio zahtjev prvim prethodnim pitanjem cilja na uskratu pravne zaštite poreznog obveznika koja bi proizlazila iz slobode poslovnog nastana na osnovi zabrane primjene potpora, on bi time prekoračio svoje ovlasti.

5 — Vidjeti osobito presude Kachelmann (C-322/98, EU:C:2000:495, t. 17.), Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, t. 44.) i FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, t. 45.).

6 — Vidjeti u tom smislu, među ostalim, presude Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, t. 80.), Air Liquide Industries Belgija (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, t. 43.) i Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, t. 51.).

7 — Presude Distribution Casino France i dr. (C-266/04 do C-270/04, C-276/04 i C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, t. 30.) i Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, t. 28.)

8 — Vidjeti, među ostalim, presude Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires i Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, t. 16. i 17.), van Calster i dr. (C-261/01 i C-262/01, EU:C:2003:571, t. 63.), Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, t. 41.) i Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, t. 40.).

29. Međutim, takvo gledište pogrešno razumije sadržaj pravila o zabrani primjene prema članku 108. stavku 3. trećoj rečenici UFEU-a. Nacionalni sudovi, doduše, nisu ovlašteni ocjenjivati spojivost potpore s unutarnjim tržištem sukladno članku 107. stavcima 2. i 3. UFEU-a jer je to isključivo zadaća Komisije [9]. No drukčije je posebice u pogledu zabrane iz članka 108. stavka 3. treće rečenice UFEU-a. Naime, taj propis ima izravan učinak [10]. Nacionalni sud stoga je, primjerice, dužan naložiti povrat protupravne potpore od primatelja [11]. Slijedom toga, za pojedinca na temelju te zabrane mogu nastati negativne posljedice, iako je Sud u svojoj praksi djelomično istaknuo da nacionalni sudovi u slučaju povrede navedene zabrane moraju povući sve posljedice „u korist“ pojedinaca [12].

30. Kao što to proizlazi iz novije sudske prakse, nacionalni sudovi moraju općenito i sveobuhvatno pridati pažnju zabrani primjene potpora [13] te pri tome moraju također u potpunosti uzeti u obzir interes Unije [14]. Nacionalni sud stoga treba – kao što sam to već izložila u mišljenju u predmetu Presidente del Consiglio dei Ministri – ne samo osigurati individualnu pravnu zaštitu već učiniti sve kako bi se zabrana primjene potpora iz članka 108. stavka 3. treće rečenice UFEU-a provela u nacionalnom pravu [15]. Stoga bi se zabrana primjene potpora mogla suprotstaviti tužbenom zahtjevu kao što je ovaj, koji bi mogao biti usmjeren na prošireno korištenje pravima neke neprijavljene potpore, kako bi se spriječilo širenje kruga primatelja protupravnih potpora [16].

31. Stoga je prvo prethodno pitanje dopušteno.

32. Uostalom, pokazalo se da je prvo prethodno pitanje relevantno za glavni postupak samo ako Sud utvrdi povredu slobode poslovnog nastana na temelju austrijskog pravila, koja je predmet drugog prethodnog pitanja. Naime, tek tada se u glavnom postupku uopće postavlja pitanje treba li se poreznom obvezniku na temelju članka 49. UFEU-a dopustiti amortizacija *goodwilla* ili je, sukladno članku 108. stavku 3. trećoj rečenici UFEU-a, ipak treba uskratiti. Stoga najprije treba ispitati drugo prethodno pitanje.

B – *Povreda slobode poslovnog nastana*

33. S tim u vezi, najprije treba ispitati predstavlja li takvo pravilo, koje u okviru grupnog oporezivanja dopušta amortizaciju *goodwilla* samo u pogledu tuzemnih udjela, povredu članka 49. u vezi s člankom 54. UFEU-a.

1. Ograničenje slobode poslovnog nastana

34. Sukladno članku 49. stavku 1. drugoj rečenici i članku 54. UFEU-a, načelno su zabranjena ograničenja osnivanja društava kćeri od društava jedne države članice u drugoj državi članici.

9 — Vidjeti, među ostalim, presude Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires i Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, t. 14.), Lornoy i dr. (C-17/91, EU:C:1992:514, t. 30.), van Calster i dr. (C-261/01 i C-262/01, EU:C:2003:571, t. 75.) i Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, t. 27.).

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

11 — Vidjeti, među ostalim, presudu Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, t. 33. do 36. i navedenu sudsku praksu).

12 — Vidjeti, među ostalim, presude Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires i Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, t. 12) kao i Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, t. 27.).

13 — Vidjeti presude Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, t. 41.) i Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, t. 29.).

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

15 — Vidjeti moje mišljenje u predmetu Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, t. 119. do 122.).

16 — Vidjeti u tom smislu presudu Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, t. 49.).

35. Prema stalnoj sudskoj praksi, ograničavanje u pogledu zasnivanja poslovnog nastana jednog društva u drugoj državi članici nije zabranjeno samo državi primateljici, nego i državi podrijetla [17]. Takvo se ograničavanje predmnijeva u slučaju nepovoljnog, nejednakog postupanja prema tuzemnom društvu majci s inozemnim društvom kćeri u odnosu na tuzemno društvo majku s tuzemnim društvom kćeri [18].

36. U predmetnom slučaju iz članka 9. stavka 7. druge rečenice KStG-a 1988. proizlazi da austrijskom društvu u okviru grupnog oporezivanja prilikom stjecanja udjela u drugom društvu porezna pogodnost amortizacije *goodwilla* pripada samo kad je stečeno društvo neograničeni porezni obveznik u Austriji, dakle kad ima sjedište u tuzemstvu. Takva amortizacija, međutim, nije moguća ako stečeno društvo ima sjedište u drugoj državi članici. Takvo nejednako postupanje otežava stjecanje udjela u društvima kćerima koja imaju sjedište u drugoj državi članici. Budući da se stjecanje takvog udjela u okviru slobode poslovnog nastana treba izjednačiti s osnivanjem društva kćeri [19], austrijsko pravilo time otežava zasnivanje poslovnog nastana svojih društava u drugoj državi članici.

37. Republika Austrija ne može osporavati poreznu pogodnost amortizacije *goodwilla* svojim očitovanjem, prema kojem također postoji mogućnost negativnog *goodwilla* koji treba ukinuti s učinkom povećanja dobiti te bi stoga s poreznog gledišta predstavljao nedostatak. S jedne strane, takva mogućnost ne mijenja ništa na činjenici da u slučajevima pozitivnog *goodwilla* ipak postoji porezna pogodnost. S druge pak strane, iz definicije *goodwilla* kao iznosa razlike između vlastitog kapitala uz dodatak određenih skrivenih pričuva i troškova nabave, sukladno članku 9. stavku 7. drugoj rečenici prvoj alineji KStG-a 1988., slijedi da negativni *goodwill* nastaje samo kada je – pojednostavnjeno rečeno – kupoprodajna cijena niža od očekivanog utrška od neposredne likvidacije društva. Negativni *goodwill* stoga upućuje na to da su dohodovna očekivanja za stečeno društvo negativna. Stjecanje takvog društva trebalo bi biti rijetka iznimka.

38. Stoga se predmetnim pravilom ograničava sloboda poslovnog nastana austrijskih društava kao što je to u glavnom postupku.

2. Objektivna usporedivost situacija

39. Sud u svojoj praksi djelomično predmnijeva da je nepovoljno, nejednako postupanje prema društvu majci s inozemnim društvom kćeri u odnosu na takvo društvo s tuzemnim društvom kćeri spojivo sa slobodom poslovnog nastana ako se odnosi na situacije koje objektivno nisu međusobno usporedive [20].

40. Sud je već u presudi Rewe Zentralfinanz utvrdio da se društva majke u pogledu svojih gubitaka na temelju smanjenja vrijednosti udjela u društvima kćerima nalaze u usporedivoj situaciji, neovisno o tome radi li se o tuzemnim udjelima ili udjelima u nekoj drugoj državi članici [21]. Ondje je, doduše, Sud, među ostalim, utvrdio da se dobit društava kćeri u obama slučajevima ne oporezuje na razini društva majke, što ovdje u okviru grupnog oporezivanja nije slučaj jer je u tom slučaju upravo predviđeno oporezivanje dobiti tuzemnih društava kćeri na razini društva majke. Komisija je,

17 — Vidjeti, među ostalim, presude Daily Mail i General Trust (81/87, EU:C:1988:456, t. 16.), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 35.) i Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 18.).

18 — Vidjeti osobito presude Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 19.) i Komisija/Ujedinjena Kraljevina (C-172/13, EU:C:2015:50, t. 23.).

19 — Vidjeti u tom smislu presudu Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, t. 25. do 31.).

20 — Vidjeti, među ostalim, presude Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, t. 32. do 36.), X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, t. 20.) i SCA Group Holding i dr. (C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, t. 28.); vidjeti, međutim, s druge strane, među ostalim, presude ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, t. 23. do 30.), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, t. 34. i 35.) te Komisija/Ujedinjena Kraljevina (C-172/13, EU:C:2015:50, t. 23. i 24.), koje ne spominju takvu mogućnost.

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

međutim, s pravom istaknula da do amortizacije *goodwilla* u ovom slučaju dolazi potpuno neovisno o tome ostvaruje li tuzemno društvo kći uopće dobit. Stoga pribrajanje dobiti društva kćeri prihodima društva majke nema nikakvu ulogu za objektivnu usporedivost situacija tuzemnih i inozemnih udjela u okviru ovdje spornog pravila.

41. Sud je također, osim toga, u presudi X Holding kad je riječ o pravilu o oporezivanju koncerna utvrdio da je za predmnjevu objektivne usporedivosti situacija dovoljno da društvo majka kako kod inozemnih tako i kod tuzemnih društava kćeri želi ostvariti pogodnost određenog poreznog uređenja [22]. Iako se činilo da je Sud u nedavnoj presudi Nordea Bank Danmark postavio strože kriterije za objektivnu usporedivost situacija, kada one tuzemnih i inozemnih poslovnih jedinica načelno nije smatrao objektivno usporedivima [23], čini se da te kriterije prema najnovijoj presudi Komisija/Ujedinjena Kraljevina ne želi primijeniti na društva kćeri [24].

42. Republika Austrija, nasuprot tomu, niječe objektivnu usporedivost situacija jer, prema članku 10. KStG-a 1988., inozemni udjeli, za razliku od tuzemnih, načelno imaju porezno neutralan tretman. O tom se argumentu, međutim, može raspravljati samo u okviru ispitivanja razloga opravdanosti predmetnog ograničenja slobode poslovnog nastana koje slijedi kasnije. Naime, različito postupanje prema tuzemnim i inozemnim društvima kćerima na temelju djelovanja poreznog sustava države članice može biti dopušteno samo pod pretpostavkama koje je sudska praksa postavila kao opravdanje radi očuvanja porezne koherentnosti.

43. Stoga predmetni nepovoljan, nejednak tretman stjecanja inozemnih društava kćeri nije spojiv sa slobodom poslovnog nastana zato što bi se odnosio na situaciju koja ne bi bila objektivno usporediva s tuzemnom.

3. Opravdanje

44. Ograničenje slobode poslovnog nastana svakako može biti opravdano važnim razlogom u općem interesu [25].

45. Sud u svojoj stalnoj praksi priznaje državama članicama mogućnost ograničavanja temeljnih sloboda radi očuvanja koherentnosti njihova poreznog sustava [26].

22 — Vidjeti presudu X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, t. 24.).

23 — Vidjeti presudu Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 24.).

24 — Vidjeti presudu Komisija/Ujedinjena Kraljevina (C-172/13, EU:C:2015:50) uzimajući u obzir moje mišljenje u tom predmetu (EU:C:2014:2321, t. 25. i 26.).

25 — Vidjeti, među ostalim, presude Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749, t. 33.), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, t. 33.) i Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 23.).

26 — Vidjeti, među ostalim, presude Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, t. 28.), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, t. 42.), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, t. 68.), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, t. 43.), SCA Group Holding i dr. (C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, t. 33.) i Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, t. 48.).

46. Za to mora biti utvrđena izravna veza između porezne pogodnosti i njezina izjednačenja s određenim negativnim poreznim učinkom [27], i to načelno kod istog poreznog obveznika te u okviru istog poreza [28]. U takvim okolnostima ovlašteniku temeljne slobode može se uskratiti porezna pogodnost ako on ne podliježe opterećenju koje je u sustavu oporezivanja države članice neraskidivo povezano s traženom poreznom pogodnošću. „Neopravdana“ porezna pogodnost stoga se smije spriječiti [29].

47. Je li veza između pogodnosti i opterećenja izravna mora biti ocijenjeno s obzirom na cilj koji se želi postići poreznim uređenjem [30]. Izravna veza pri tome barem predmnijeva da je porezna pogodnost uvjetovana poreznim opterećenjem. Porezna pogodnost, dakle, prema poreznom sustavu države članice ne smije stajati na raspolaganju bez poreznog opterećenja [31].

48. Na isti način Sud traži izravnu vezu i u pravnom uređenju poreza na dodanu vrijednost za utvrđenje da se isporuka predmeta ili usluge obavlja „uz naknadu“ [32], dakle uz protučinidbu, te se tako ima oporezovati [33]. Nezavisni odvjetnik Mengozzi stoga je s pravom govorio o „konkretnom kompenzacijskom učinku“, koji se u okviru opravdanja očuvanjem porezne koherentnosti mora utvrditi u odnosu između porezne pogodnosti i poreznog opterećenja [34]. Porezna pogodnost u poreznom sustavu države članice mora biti državna „protučinidba“ za određeno porezno opterećenje.

49. U predmetnom postupku iznosi se niz poreznih opterećenja austrijskog poreznog sustava za koje porezna pogodnost amortizacije *goodwilla* može predstavljati „protučinidbu“.

a) Uračunavanje dobiti društva kćeri

50. Kao prvo, Republika Austrija vidi izravnu vezu između amortizacije *goodwilla* i poreznog uračunavanja poslovnih rezultata društva kćeri društvu majci. To uračunavanje poslovnih rezultata razlikuje se, naime, ovisno o tome radi li se o tuzemnom ili inozemnom društvu kćeri. Tako se, s jedne strane, u okviru grupnog oporezivanja društvu majci porezno uračunava samo dobit tuzemnih društava kćeri, no ne i inozemnih. S druge strane, gubici tuzemnih društava kćeri uvijek se uračunavaju društvu majci, dok mu se gubici inozemnih uračunavaju samo privremeno.

51. Za ocjenu porezne koherentnosti važno je samo točno određeno porezno opterećenje. U okviru uračunavanja poslovnih rezultata samo bi se oporezivanje dobiti društva kćeri na razini društva majke moglo smatrati kompenzacijskim opterećenjem jer se uračunavanje gubitka društvu majci samo po sebi smatra poreznom pogodnošću.

27 — Vidjeti osobito presude Svensson i Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379, t. 18.), ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, t. 29.), Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, t. 62.), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, t. 58.) i Komisija/Njemačka (C-211/13, EU:C:2014:2148, t. 36.).

28 — Vidjeti, među ostalim, presude Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, t. 57.), Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, t. 30.), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, t. 47.) i Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, t. 49.); o iznimkama od ovog načela također vidjeti, među ostalim, presude Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, t. 45. i 46.) i Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, t. 47. do 49.); vidjeti usto moje mišljenje u predmetu Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164, t. 50. do 65.).

29 — Vidjeti presudu Komisija/Mađarska (C-253/09, EU:C:2011:795, t. 75.).

30 — Vidjeti osobito presude Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, t. 39.), Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, t. 47.) i Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, t. 92.); vidjeti u tom smislu već slično presudu Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, t. 43.).

31 — Vidjeti u tom smislu presude Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, t. 73.), Komisija/Portugal (C-493/09, EU:C:2011:635, t. 39.), Komisija/Njemačka (C-284/09, EU:C:2011:670, t. 87.), Santander Asset Management SGIIC i dr. (C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, t. 52.), Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, t. 93.) i Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, t. 51.).

32 — Vidjeti članak 2. stavak 1. točke (a) i (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) kao i članak 2. točku 1. do tada važeće Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.)

33 — Vidjeti, među ostalim, presude Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, t. 13. do 20.) i Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, t. 12. do 17.); vidjeti također mišljenje nezavisne odvjetnice Stix-Hackl u predmetu Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, t. 32.).

34 — Mišljenje nezavisnog odvjetnika Mengozzija u predmetu Beker i Beker (C-168/11, EU:C:2012:452, t. 56.)

52. Opterećenje uračunavanja dobiti nastaje, doduše, kod istog poreznog obveznika, to jest društva majke, i to u okviru istog poreza, to jest austrijskog poreza na dobit. Amortizacija *goodwilla* od udjela u društvu kćeri prema austrijskom pravnom uređenju poreza na dobit, međutim, nije uvjetovana time da društvo kći ostvaruje dobit koja se uračunava društvu majci.

53. Mišljenja sam, doduše, da sama mogućnost oporezivanja dobiti može predstavljati porezno opterećenje u okviru porezne koherentnosti [35]. Međutim, s tim u vezi nije moguće utvrditi izravnu vezu s amortizacijom *goodwilla*. Naime, i u slučaju društva kćeri koje je u tuzemstvu osnovalo sâmo društvo majka - drugim riječima, koje to društvo nije steklo – dolazi do uračunavanja dobiti društva kćeri. U tom slučaju, međutim, s obzirom na to da nije bilo stjecanja, amortizacija *goodwilla* udjela nije moguća. Do uračunavanja dobiti društva kćeri dolazi, dakle, neovisno o amortizaciji *goodwilla* na temelju udjela. Stoga između jednog i drugog ne postoji izravna veza u smislu sudske prakse.

54. To postaje još jasnije kada se uzme u obzir da uračunavanje dobiti društva kćeri pokazuje izravnu vezu s drugom poreznom pogodnošću, a ne s amortizacijom *goodwilla*. Prema sudskoj praksi postoji, naime, „logika simetrije“ uzimanja u obzir dobitaka i gubitaka [36]. Stoga postoji izravna veza između uračunavanja dobiti društva kćeri njegovu društvu majci i uzimanja u obzir gubitka tog društva kćeri. Iz uračunavanja dobiti samo tuzemnih društava kćeri može se, dakle, pronaći samo opravdanje za to da se u okviru austrijskog grupnog oporezivanja gubici inozemnih društava kćeri samo pod određenim uvjetima mogu uračunati društvu majci. [37]

55. Tako uračunavanje dobiti društva kćeri ne stoji u izravnoj vezi s amortizacijom *goodwilla* na temelju udjela u njemu. Međutim, to što se dobit inozemnih društava kćeri ne uračunava u okviru grupnog oporezivanja ne može opravdati predmetno ograničenje.

b) Porezna neutralnost udjela u inozemnom društvu kćeri

56. Kao daljnji razlog zbog kojeg bi predmetno ograničenje bilo potrebno radi očuvanja porezne koherentnosti, Republika Austrija navodi da se udjeli u inozemnim društvima u okviru grupnog oporezivanja moraju sveobuhvatno tretirati na porezno neutralan način. Na temelju pravila članka 10. stavaka 2. i 3. KStG-a 1988. o međunarodnim, kvalificiranim udjelima u povezanim društvima, porezno se ne uzimaju u obzir ni prihodi ni utrški od otuđenja niti izmjene vrijednosti udjela u inozemnom društvu kćeri.

57. Posljedica je tog porezno neutralnog tretmana u posebnosti što prilikom otuđenja udjela u inozemnom društvu kćeri ne treba oporezovati kapitalni dobitak. Oporezivanje kapitalnog dobitka od otuđenja do kojeg, suprotno tomu, dolazi kod udjela u tuzemnim društvima kćerima potrebno je, međutim, kako bi se kompenzirala amortizacija *goodwilla* do koje je došlo prije toga.

58. U pozadini navoda Republike Austrije stoji argument o simetriji oporezivanja dobitaka i uzimanja u obzir gubitaka, koji se u sudskoj praksi razmatrao u više navrata [38]. Posebice je u presudi K Sud priznao da između uzimanja u obzir gubitaka koji su nastali ulaganjem kapitala, s jedne strane, i oporezivanja njime ostvarenih dobitaka, s druge strane, može postojati izravna veza u smislu porezne koherentnosti [39].

35 — Vidjeti u tom smislu moje mišljenje u predmetu X (C-686/13, EU:C:2015:31, t. 49. do 55. i navedenu praksu).

36 — Vidjeti presudu K (C-322/11, EU:C:2013:716, t. 65. do 69.).

37 — Vidjeti i tom smislu, među ostalim, presude Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) i Komisija/Ujedinjena Kraljevina (C-172/13, EU:C:2015:50).

38 — Vidjeti, među ostalim, presude Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, t. 45.), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 58.) i Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 32. i 33.).

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

59. Stoga načelno, u cilju očuvanja porezne koherentnosti, može biti opravdano uskratiti poreznu pogodnost uzimanja u obzir gubitka – kao u predmetnoj amortizaciji *goodwilla* prilikom stjecanja udjela – ako taj porezni obveznik ujedno ne podliježe opterećenju oporezivanjem odgovarajućeg dobitka – kao što je ovdje riječ o kapitalnom odbitku od otuđenja. I sam porezni obveznik IFN-Holding priznaje da bi se u slučaju odobrenja amortizacije *goodwilla* za njegov inozemni udio morao oporezivati i mogući kapitalni dobitak od otuđenja tog udjela.

60. Takvo je opravdanje u predmetnom slučaju također isključeno.

61. Naime, u austrijskom pravnom uređenju poreza na dobit uopće nije predviđeno da je uvjet za poreznu pogodnost u obliku amortizacije *goodwilla* porezno opterećenje u obliku oporezivanja kapitalnog dobitka od otuđenja. Amortizacija *goodwilla* ne može se, naime, provesti ni kada porezni obveznik sukladno članku 10. stavku 3. točki 1. KStG-a 1988. odabere opciju u korist poreznog učinka inozemnog udjela, zbog čega se onda oporezuje otuđenje takvog udjela. Ako se time sukladno austrijskom uređenju uskraćuje amortizacija *goodwilla* za inozemne udjele, neovisno o tome tretira li se ovaj udio porezno neutralno ili ne, cilj predmetnog uređenja očito nije stvaranje veze između uskraćivanja amortizacije *goodwilla* i porezne neutralnosti udjela.

62. Čak i ako bi se, prema navodu Republike Austrije, trebalo smatrati da je to cilj navedenog uređenja, u obzir bi trebalo uzeti stalnu sudsku praksu prema kojoj nacionalno zakonodavstvo prikladno jamči postizanje postavljenog cilja samo ako taj cilj postiže na koherentan i sustavan način [40], to jest ako je dosljedno. Ovaj zahtjev u svakom slučaju nije ispunjen zbog prava opcije iz članka 10. stavka 3. točke 1. KStG-a 1988. Naime, na temelju predmnijevanog cilja tog uređenja nije koherentno isključivati amortizaciju *goodwilla* kod odabira opcije u korist poreznog učinka.

63. Slijedom toga, prema austrijskom pravu načelno postojeća porezna neutralnost udjela u inozemnom društvu kćeri ne može opravdati uskratu amortizacije *goodwilla* za takve udjele.

c) Izjednačavanje stjecanja poslovnih jedinica i društava kćeri

64. Naposljetku još je potrebno ocijeniti razlog opravdanosti očuvanja porezne koherentnosti u pogledu cilja koji je austrijska vlada povezala sa svojim prijedlogom zakona o uvođenju amortizacije *goodwilla* u slučaju tuzemnih društava kćeri.

65. Prema navodima suda koji je uputio zahtjev, time se želi ostvariti izjednačavanje stjecanja udjela u pravno samostalnom društvu kćeri sa stjecanjem pravno nesamostalne poslovne jedinice. Naime, dok je prilikom stjecanja poslovne jedinice prema austrijskom pravu općenito moguća amortizacija *goodwilla*, ta se mogućnost prilikom stjecanja društva kćeri putem predmetnog spornog uređenja stvara također u okviru grupnog oporezivanja.

66. Na temelju tog cilja Republika Austrija argumentira da se amortizacija *goodwilla* kod udjela u inozemnim društvima kćerima opravdano uskraćuje, s obzirom na to da nije moguća ni prilikom stjecanja inozemne poslovne jedinice. To svakako vrijedi kada je u određenom ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ugovorena metoda oslobođenja za prihode inozemne poslovne jedinice te, slijedom toga, Austrija nema pravo oporezivanja.

40 — Vidjeti, među ostalim, presude Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141, t. 55.), Komisija/Italija (C-531/06, EU:C:2009:315, t. 66.), Blanco Pérez i Chao Gómez (C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, t. 94.), Petersen (C-341/08, EU:C:2010:4, t. 53.) i Blanco (C-344/13 i C-367/13, EU:C:2014:2311, t. 39.).

67. Neovisno o tome može li uopće cilj jednakog tretmana stjecanja tuzemnih i inozemnih društava kćeri i poslovnih jedinica ispuniti pretpostavke za opravdanje na temelju očuvanja porezne koherentnosti, taj cilj u svakom slučaju nije ostvaren na koherentan i sustavan način, kako to traži sudska praksa [41]. Naime, kao što je to društvo IFN-Holding s pravom naglasilo, do izjednačavanja ne dolazi posebice kada se prihodi inozemne poslovne jedinice prema pojedinim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja oporezuju u Austriji metodom uračunavanja. U tom se slučaju i kod inozemnih poslovnih jedinica uzima u obzir amortizacija *goodwilla* jer se prihodi te poslovne jedinice – uz uračunavanje inozemnog poreza – oporezuju u Austriji. Predmetno uređenje, međutim, isključenje amortizacije *goodwilla* kod udjela u inozemnim društvima kćerima ne čini ovisnim o tome je li s dotičnom državom sjedišta društva kćeri u pogledu prihoda tamošnjih poslovnih jedinica ugovorena metoda oslobođenja ili uračunavanja.

68. Stoga se opravdanje očuvanjem koherentnosti poreznog sustava države članice ne može primijeniti ni u pogledu cilja izjednačavanja stjecanja udjela u pravno samostalnom društvu kćeri sa stjecanjem pravno nesamostalne poslovne jedinice.

d) Zaključak

69. Budući da nisu razvidni daljnji razlozi opravdanja, predmetno ograničenje slobode poslovnog nastana u konačnici nije opravdano važnim razlogom u općem interesu.

4. Odgovor na drugo prethodno pitanje

70. Stoga na drugo prethodno pitanje valja odgovoriti da uređenje poput onoga koje u okviru grupnog oporezivanja dopušta amortizaciju *goodwilla* samo u pogledu tuzemnih udjela predstavlja povredu članka 49. UFEU-a u vezi s člankom 54. UFEU-a, odnosno članka 43. UEZ-a u vezi s člankom 48. UEZ-a.

C – *Povreda zabrane koja se odnosi na primjenu potpora*

71. Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev dodatno želi znati je li pravilo kao što je članak 9. stavak 7. druga rečenica KStG-a 1988. o amortizaciji *goodwilla* u okviru grupnog oporezivanja u suprotnosti sa zabranom primjene potpora sukladno članku 108. stavku 3. trećoj rečenici UFEU-a u vezi s člankom 107. stavkom 1. UFEU-a. Budući da je u pogledu drugog prethodnog pitanja utvrđeno da austrijsko pravilo povređuje slobodu poslovnog nastana, valja odgovoriti i na prvo prethodno pitanje kako bi se razjasnilo daje li u konačnici pravo Unije poreznom obvezniku kao što je IFN-Holding pravo na primjenu amortizacije *goodwilla* [42].

72. Članak 108. stavak 3. treća rečenica UFEU-a predviđa da država članica ne smije primijeniti predloženu mjeru potpore prije nego što Komisija donese konačnu odluku. To podrazumijeva zabranu primjene i novih potpora koje je država članica uvela nakon svojega pristupanja Uniji a da ih nije prijavila. Posljednje dvije pretpostavke ispunjene su u pogledu pravila iz članka 9. stavka 7. druge rečenice KStG-a 1988. jer je, prema podacima suda koji je uputio zahtjev, ono objavljeno u austrijskom službenom listu 2004. i do donošenja odluke o upućivanju zahtjeva za prethodnu odluku nije bilo prijavljeno Komisiji.

41 — Vidjeti točku 62. gore.

42 — Vidjeti točku 32. gore.

73. Zabrana primjene potpora iz članka 108. stavka 3. treće rečenice UFEU-a protivila bi se stoga navedenom pravilu o amortizaciji *goodwilla*, ako bi to predstavljalo potporu prema definiciji članka 107. stavka 1. UFEU-a. Pri tome bi se moralo raditi o prednosti koju je dodijelila država ili prednosti dodijeljenoj putem državnih sredstava [43] koja narušava ili prijeti da će narušiti tržišno natjecanje stavljanjem određenih poduzetnika ili proizvodnje određene robe u povoljniji položaj i negativno utječe na trgovinu među državama članicama.

1. Porezna pogodnost

74. I porezna pogodnost koja, doduše, nije povezana s prijenosom državnih sredstava, no povlaštenika stavlja u financijski povoljniji položaj od ostatka poreznih obveznika potpada pod članak 107. stavak 1. UFEU-a [44].

75. Predmetno pravilo o amortizaciji *goodwilla* stoga je načelno obuhvaćeno člankom 107. stavkom 1. UFEU-a jer ono tijekom razdoblja od 15 godina nekim poreznim obveznicima umanjuje poreznu osnovicu za obračunavanje poreza na dobit, što ima za posljedicu umanjenje poreza u odnosu na više poreznih razdoblja.

76. IFN-Holding i Republika Austrija, međutim, smatraju da je u konačnici upitno nastaje li uopće ikakva pogodnost. Točno je da je sukladno članku 9. stavku 7. drugoj rečenici KStG-a 1988. moguća amortizacija *goodwilla* u okviru grupnog oporezivanja. Međutim, prema prvoj rečenici tog pravila istodobno je isključena amortizacija udjela na temelju ostalih naknadnih umanjenja vrijednosti.

77. Međutim, taj argument ne može opovrgnuti činjenicu da amortizacija *goodwilla* kao takva predstavlja poreznu pogodnost. Ta pogodnost ne poništava se isključenjem drugih otpisa vrijednosti udjela u okviru grupnog oporezivanja. Naime, dok se amortizacija *goodwilla* provodi pri svakom stjecanju udjela, ostala naknadna umanjenja vrijednosti udjela ostvaruju se samo u pojedinim slučajevima. Isključenje ostalih otpisa vrijednosti u okviru grupnog oporezivanja osim toga vrijedi za sve udjele, a ne samo za one koji daju pravo na amortizaciju *goodwilla*. Amortizacija *goodwilla* stoga u posebnim slučajevima dovodi do odstupanja od tog općenitog pravila koje ima za posljedicu stjecanje pogodnosti.

78. Slijedom toga, austrijsko uređenje daje pogodnost u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

2. Selektivnost pogodnosti

79. Sud koji je uputio zahtjev s pravom dvoji prije svega o tome stavlja li se pravilom o amortizaciji *goodwilla* „određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe u povoljniji položaj“ u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, to jest dodjeljuje li se u smislu sudske prakse „selektivna“ prednost.

a) Selektivnost u poreznom pravu

80. Ispitivanje navedene selektivnosti stvara kod poreznopravnih pravila nekoliko problema.

43 — Vidjeti, među ostalim, presude Španjolska/Komisija (C-342/96, EU:C:1999:210, t. 41.), Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg (C-280/00, EU:C:2003:415, t. 84.) i Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 21.).

44 — Vidjeti, među ostalim, presude Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, t. 14.), Komisija/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 72.) i Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 23.).

81. U sudskoj praksi kao polazna točka sustavno se ponavlja da porezno pravilo nije selektivno ako se bez razlike primjenjuje na sve ekonomske sudionike [45]. Međutim, samo na temelju okolnosti da porezno pravilo daje pogodnost samo onim poduzetnicima koji ispunjavaju njegove pretpostavke, prema sudskoj praksi, još se ne može utvrditi je li ono selektivno [46]. S druge strane, selektivnost se očito ne može uvijek osporavati time što se svi gospodarski subjekti bez razlike mogu koristiti pogodnošću poreznog pravila ako ispunjavaju njegove pretpostavke. Naime, u tom bi se slučaju selektivnost poreznog pravila uvijek morala isključiti.

82. Stoga je sudska praksa postavila posebne pretpostavke za utvrđenje selektivnosti poreznih pogodnosti. Prema tome, u konačnici je odlučujuće jesu li pretpostavke za porezne pogodnosti izabrane prema mjerilima nacionalnog poreznog sustava bez diskriminacije [47]. Stoga se u prvom koraku treba utvrditi opće ili „uobičajeno“ porezno pravilo koje vrijedi u toj dotičnoj državi. Na temelju tog općenitog ili „uobičajenog“ poreznog pravila potom se u drugom koraku treba ocijeniti je li porezna pogodnost odobrena tom poreznom mjerom u pitanju selektivna, na način da ta mjera toliko odudara od općeg sustava da uvodi razlikovanja između gospodarskih subjekata koji se, u pogledu cilja koji se provodi tim poreznim pravilom države članice, nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji [48]. Čak i ako su te pretpostavke ispunjene, pogodnost može biti opravdana prirodom ili općom strukturom sustava kojemu pripada, posebice ako porezno pravilo izravno proizlazi iz osnovnih i vodećih načela nacionalnog poreznog sustava [49].

83. Takav je test jednakosti kod poreznih pravila potreban radi utvrđenja njihove selektivnosti jer porezne pogodnosti – za razliku od subvencija u užem smislu, to jest u obliku novčanih davanja – nastaju u okviru poreznog sustava kojemu poduzetnici nužno i stalno podliježu. Porezni sustavi, međutim, na mnogo načina dodjeljuju pogodnosti koje često služe samo za ostvarenje točno određenih poreznih ciljeva. Pogodnosti koje nisu subvencije u užem smislu mogu se, međutim, prema sudskoj praksi svrstati u potpore samo kada su im istovjetne prema vrsti i djelovanju [50]. Stoga, samo ako se država članica svojim postojećim poreznim sustavom koristi također kao sredstvom za raspodjelu novčanih sredstava u svrhe koje su izvan poreznog sustava, postoji razlog da se te porezne pogodnosti izjednače sa subvencijama u užem smislu [51].

84. Međutim, iz toga slijedi da nejednako postupanje koje se ne može opravdati u okviru poreznog sustava države članice nije dostatno kako bi se utvrdila selektivnost porezne pogodnosti u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a. Naime, iz tog utvrđenja samo proizlazi da se to porezno pravilo prema vrsti i učinku ima izjednačiti sa subvencijom u užem smislu.

45 — Vidjeti osobito presude Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, t. 35.), Komisija/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 73.), 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, t. 39.) i Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 23.).

46 — Vidjeti u tom smislu osobito presudu 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, t. 42.).

47 — Vidjeti u tom smislu i presudu Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, t. 53.).

48 — Vidjeti presude Paint Graphos i dr. (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 49.), P (C-6/12, EU:C:2013:525, t. 19.) kao i Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 35.).

49 — Vidjeti presude Paint Graphos i dr. (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 65. i 69.) kao i P (C-6/12, EU:C:2013:525, t. 22.); vidjeti u tom smislu, među ostalim, i presude Italija/Komisija (173/73, EU:C:1974:71, t. 33.), Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, t. 42.), Komisija/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 145.) kao i Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 42. i 43.).

50 — Vidjeti, među ostalim, presude De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Visoko tijelo (30/59, EU:C:1961:2, t. 43.), Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, t. 29.), Bouygues i Bouygues Télécom/Komisija (C-399/10 P i C-401/10 P, EU:C:2013:175, t. 101.) kao i Ministerio de Defensa i Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, t. 22.).

51 — Vidjeti u tom smislu i presudu P (C-6/12, EU:C:2013:525, t. 22. do 27.).

85. Usto, prema članku 107. stavku 1. UFEU-a, korisnici porezne pogodnosti moraju biti ili „određeni poduzetnici“ ili „proizvodnja određene robe“. Stoga je Sud posebice u presudi Gibraltar utvrdio da porezno pravilo mora na temelju svojih specifičnih svojstava izdvojiti pogodovane poduzetnike kao privilegiranu skupinu [52]. Stoga se nakon testa istovjetnosti u dodatnom koraku treba razjasniti predstavlja li skupina poreznih obveznika koji ostvaruju pogodnosti određenim poreznim pravilom dovoljno određene poduzetnike ili proizvodne grane u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

b) O selektivnosti pojedinih nejednakih postupanja

86. S tim u vezi, u predmetnom slučaju prvo se treba ispitati predstavlja li pravilo o amortizaciji *goodwilla* nejednako postupanje koje nije opravdano austrijskim poreznim sustavom, nego ima ciljeve koji nisu bitni s gledišta poreza. Nakon toga eventualno bi se još trebalo razjasniti predstavljaju li time povlašteni porezni obveznici „određene poduzetnike ili proizvodnje određene robe“ u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

87. Sud koji je uputio zahtjev smatra da je selektivna pogodnost putem predmetnog pravila moguća zbog više razloga, to jest zbog različitog postupanja prema pravnim i fizičkim osobama (vidjeti o tome pod i), prema obveznicima poreza na dobit unutar grupnog oporezivanja i onima koji su izvan tog oporezivanja (o tome pod ii) kao i prema poreznim obveznicima unutar grupnog oporezivanja s tuzemnim udjelom i onima s inozemnim udjelom (o tome pod iii).

88. Tako je sud koji je uputio zahtjev za odluku kao osnovu izabrao čak tri različita „uobičajena“ porezna pravila. Ako sumnja u selektivnost amortizacije *goodwilla* jer je ona dopuštena samo pravnim, a ne i fizičkim osobama, kao referentni sustav uzet će cjelokupno austrijsko pravno uređenje poreza na dohodak. Ako, međutim, taj sud govori o davanju prednosti onim poduzetnicima u okviru poreza na dobit koji podliježu grupnom oporezivanju, sud koji je uputio zahtjev kao referentni sustav uzet će pravno uređenje poreza na dobit. Ako, naposljetku, unutar grupnog oporezivanja naglašava pogodovanje poduzetnicima s tuzemnim u odnosu na poduzetnike s inozemnim udjelima, kao referentni sustav treba uzeti pravno uređenje grupnog oporezivanja. Svako pojedino nejednako postupanje tiče se drugog referentnog sustava. Na temelju toga razvidno je da – kako je to Sud već utvrdio u presudi Gibraltar [53] – odredba „uobičajenog“ oporezivanja ne mora biti presudna. Presudno je samo ispitivanje pojedinog nejednakog postupanja.

i) Pogodovanje pravnim osobama

89. Prvo nejednako postupanje na koje upozorava sud koji je uputio zahtjev sastoji se u tome da samo pravne osobe, koje podliježu KStG-u 1988., mogu ostvariti pogodnost amortizacije *goodwilla*, no ne i fizičke osobe, koje se oporezuju prema austrijskom Zakonu o porezu na dohodak.

90. Za to bi se pravne i fizičke osobe morale nalaziti u činjenično i pravno usporedivoj situaciji.

91. Najprije treba razjasniti da se mjerila koja treba primijeniti prilikom ispitivanja usporedivosti činjenične i pravne situacije u okviru članka 107. stavka 1. UFEU-a, s jedne strane, razlikuju od onih koja treba primijeniti u okviru temeljnih sloboda, s druge strane. Dok se kod temeljnih sloboda situacije, posebice u poreznom pravu, prema sudskoj praksi u pravilu trebaju smatrati usporedivima [54],

52 — Vidjeti presudu Komisija/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 104.).

53 — Vidjeti presudu Komisija/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 90. i 91. kao i 131.).

54 — Vidjeti moje mišljenje u predmetu Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, t. 25. i navedenu sudsku praksu).

isto ne može vrijediti za selektivnost poreznih pogodnosti. Naime, za razliku od ograničenja temeljne slobode, selektivnost se redovito odnosi na nejednako postupanje prema poduzetnicima iste države, a ne prema tuzemnim i inozemnim poduzetnicima [55]. Samo kod nepovoljnog tretmana prekograničnih situacija u odnosu na u cijelosti tuzemne situacije odredbe Ugovora određuju posebno strogo gledište.

92. Na temelju navedenog mjerila prema austrijskom se poreznom sustavu pravne i fizičke osobe ne nalaze u usporedivoj situaciji. Naime, prema austrijskom pravu za pravne i fizičke osobe postoje posebni porezni zakoni koji očito sadržavaju u mnogim pogledima različite odredbe o određivanju porezne osnovice. Osim toga, postoji bitna činjenična razlika između tih dviju skupina, i to da samo pravne osobe koje podliježu porezu na dobit imaju vlasnike udjela koji sudjeluju u prihodima društva te njihovi vlastiti prihodi opet sami podliježu oporezivanju.

93. Okolnost da se amortizacijom *goodwilla* mogu koristiti samo pravne, ali ne i fizičke osobe stoga ne predstavlja selektivno pogodovanje pravnim osobama u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

ii) Pogodovanje poreznim grupama

94. Kao sljedeće postavlja se pitanje pogoduje li selektivno amortizacija *goodwilla* društvima koja podliježu grupnom oporezivanju u odnosu na ona koja se oporezuju izvan sustava grupnog oporezivanja.

95. Republika Austrija smatra da te dvije grupe poduzetnika nisu usporedive jer se uračunavanje poslovnih rezultata društva kćeri provodi samo u okviru grupnog oporezivanja.

96. Prema smislu i svrsi grupnog oporezivanja, društvo majka koncerna treba se zajedno sa svojim udjelima tretirati kao jedan porezni obveznik. U tu se svrhu poslovni rezultati koje ostvare pravno samostalna društva kćeri pribrajaju poslovnim rezultatima društva majke. U tim okolnostima, Sud je već u presudi Papillon – u vezi s jednim ograničenjem slobode poslovnog nastana – načelno priznao da u okviru oporezivanja koncerna može postojati potreba da se procjena vrijednosti udjela regulira drukčije od one izvan sustava oporezivanja koncerna, kako bi se izbjeglo dvostruko priznavanje gubitka [56]. Prilikom procjene selektivnosti to se itekako ima primijeniti [57].

97. Osim toga, sud koji je uputio zahtjev naveo je da je jedan od ciljeva austrijskog pravila o amortizaciji *goodwilla* izjednačavanje stjecanja poslovne jedinice sa stjecanjem društva kćeri [58]. Dok se u prvom slučaju stjecanja imovine poslovne jedinice načelno može primijeniti amortizacija *goodwilla*, to prilikom stjecanja udjela u pravno samostalnom društvu načelno nije moguće. Time što austrijsko grupno oporezivanje s poreznopravnoga gledišta djelomično ukida pravnu samostalnost stečenog društva uračunavanjem njegovih poslovnih rezultata društvu majci, stjecanje udjela približava se stjecanju poslovne jedinice. U tom se pogledu, s obzirom na cilj pravila, udjeli u okviru grupnog oporezivanja nalaze u drukčijoj pravnoj situaciji od onih izvan sustava grupnog oporezivanja.

98. K tome, prema izlaganju društva IFN-Holding – koje bi sud koji je uputio zahtjev za odluku eventualno trebao ispitati – svako društvo koje stekne udio može izabrati hoće li sa stečenim društvom činiti poreznu grupu i time uživati pogodnost amortizacije *goodwilla*. Ako bi se neko društvo pod tim uvjetima odlučilo protiv stvaranja porezne grupe, ono se na temelju te odluke ne nalazi u usporedivoj situaciji.

55 — Vidjeti presudu Španjolska/Komisija (C-73/03, EU:C:2004:711, t. 28.).

56 — Vidjeti presudu Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, t. 45. do 47.).

57 — Vidjeti točku 91. gore.

58 — Vidjeti točku 65. gore.

99. Stoga se predmetno pravilo o amortizaciji *goodwilla* također ne može označiti kao selektivno na temelju toga što je ta porezna pogodnost dostupna samo društvima koja podliježu grupnom oporezivanju.

iii) Pogodovanje poduzetnicima s tuzemnim udjelima

100. Naposljetku, ograničenje amortizacije *goodwilla* na stjecanje tuzemnih udjela - u odnosu na koje je, kao što je to ranije navedeno, utvrđena povreda slobode poslovnog nastana [59] - moglo bi usto predstavljati selektivno pogodovanje u odnosu na poduzetnike koji stječu inozemne udjele.

101. Za to bi se poduzetnici koji stječu tuzemne i inozemne udjele najprije morali nalaziti u usporedivoj situaciji, a pogodovanje ne bi smjelo biti opravdano prirodom ili općom strukturom sustava.

102. Na ovo je pitanje, čini se, već odgovoreno u odnosu na udjele u društvima kćerima u drugim državama članicama. Tako je u okviru ispitivanja povrede slobode poslovnog nastana, kao prvo, utvrđeno da se društva majke koja stječu tuzemne udjele nalaze u usporedivoj situaciji s onima koja stječu udjele u drugim državama članicama [60]. Kao drugo, nejednako postupanje prema društvima majkama nije se moglo opravdati očuvanjem koherentnosti austrijskog poreznog sustava [61].

103. Već sam u okviru predmeta Presidente del Consiglio dei Ministri upozorila na to da se na temelju kriterija koje je sudska praksa postavila za ispitivanje selektivnosti u pravu potpora u konačnici postavljaju ista pitanja kao i u okviru ispitivanja povrede temeljnih sloboda. Pritom sam predložila da se radi izbjegavanja proturječnosti prilikom ocjene u obama slučajevima primijene ista mjerila [62]. To se, međutim, odnosi samo na slučajeve u kojima se selektivnost potpore temelji na pogodovanju tuzemnim situacijama u odnosu na inozemne. U takvim okolnostima, naime, ne bi bilo razumljivo da se, s jedne strane, utvrdi povreda jedne od temeljnih sloboda, a da se, s druge strane, u pogledu zabrane potpora utvrdi da se nejednako postupanje u okviru nacionalnog poreznog sustava provodi na temelju valjanog razloga. U tom se pogledu radi o iznimci od načela da se u okviru ispitivanja selektivnosti moraju postaviti viši zahtjevi za utvrđenje usporedivosti situacija [63].

104. Slijedom toga, predmetnom amortizacijom *goodwilla* pogoduje se poduzetnicima koji stječu tuzemne udjele u odnosu na one koji stječu inozemne udjele i koji se pritom nalaze u činjenično i pravno usporedivoj situaciji. To nejednako postupanje nije opravdano osnovnim ili vodećim načelima austrijskog poreznog prava. Stoga se austrijsko pravilo o amortizaciji *goodwilla* u tom pogledu ima izjednačiti sa subvencijom u užem smislu.

105. Ta je povlastica, međutim, selektivna samo ako povlašteni poduzetnici, odnosno oni koji u okviru grupnog oporezivanja steknu tuzemne udjele, predstavljaju „određene poduzetnike“ ili „proizvodnju određene robe“ u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

106. U presudi Presidente del Consiglio dei Ministri Sud je utvrdio selektivnost poreznog pravila kojim je država primateljica istodobno povrijedila jednu od temeljnih sloboda jer su oporezivanju podlijegali samo inozemni poduzetnici koji su obavljali djelatnosti u vezi sa zrakoplovima i rekreacijskim plovilima [64]. Time je Sud priznao da su tuzemni poduzetnici u okviru posebne gospodarske grane „određeni poduzetnici ili proizvodnja određene robe“ u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

59 — Vidjeti točke 33. do 70. gore.

60 — Vidjeti točke 39. do 43. gore.

61 — Vidjeti točke 44. do 69. gore.

62 — Vidjeti moje mišljenje u predmetu Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, t. 134.).

63 — Vidjeti točku 91. gore.

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

107. Međutim, u ovom predmetu radi se o tome da država podrijetla ograničava jednu od temeljnih sloboda. Austrijskim se pravilom tuzemni poduzetnici neke određene gospodarske grane ne stavljaju u povoljniji položaj u odnosu na inozemne poduzetnike. Pogodovanje se prije sastoji u tome da se, neovisno o pripadnosti bilo kojoj gospodarskoj grani, za sva tuzemna društva subvencionira stjecanje tuzemnih udjela.

108. Opći sud u najnovijoj praksi prilikom ocjene dviju Komisijinih odluka o potporama koje su donesene u obrnutoj situaciji ograničenja amortizacije *goodwilla* na stjecanje *inozemnih* udjela u španjolskom poreznom pravu zanijekao je selektivnost tog pravila. Kao razlog naveo je da je ono načelno dostupno svakom poduzetniku i ne isključuje nijednu skupinu poduzetnika [65]. Sud će u povodu žalbi koje je Komisija uložila protiv presuda Općeg suda [66] u tim okolnostima odlučivati o pravilnosti ove odluke.

109. Neovisno o tome je li obrazloženje Općeg suda uvjerljivo sa svakog aspekta, opravdano je njegovo polazište prema kojem zahtijeva da na temelju određenog poreznog pravila – kao što je to Sud izrazio u presudi Gibraltar [67] – mora postojati skupina poduzetnika koja je privilegirana na temelju svojih specifičnih svojstava.

110. Međutim, to u ovom predmetu nije slučaj.

111. S jedne strane, nije razvidno da austrijsko pravilo o amortizaciji *goodwilla* pogoduje određenim proizvodnim granama. Naime, stjecanje tuzemnih udjela nije ograničeno samo na određene gospodarske grane, već bi se u načelu trebalo pojavljivati u svakoj gospodarskoj grani. S druge strane, također nije razvidno da samo određeni poduzetnici uživaju povlastice iz tog pravila. U tu svrhu trebalo bi se raditi o pojedinim poduzetnicima koji se mogu jasno identificirati. Čini mi se da svako društvo može potencijalno provesti stjecanje tuzemnog udjela, tako da je unaprijed isključena moguća identifikacija pojedinih poduzetnika koji bi profitirali od austrijskog pravila.

112. Svjesna sam da je Sud u nekim slučajevima zauzeo prilično široko poimanje skupine privilegirane na temelju svojih specifičnih svojstava. Tako je, primjerice, u konačnici takvom priznao skupinu poduzetnika kojima se osnovna djelatnost sastoji od proizvodnje materijalnih dobara [68] kao i skupinu poduzetnika koji se bave izvozom i obavljaju određene investicije regulirane spornim odredbama [69].

113. Preširoko poimanje selektivnosti nacionalnih pravila krije, međutim, opasnost da se ograniči raspodjela nadležnosti između država članica i Unije, utvrđena člancima 2. do 6. UFEU-a, kao i raspodjela unutarnje nadležnosti između Europskog parlamenta i Vijeća sukladno članku 14. UFEU-a, s jedne strane, i Komisije sukladno članku 17. UFEU-a, s druge strane. Naime, ako postoji potpora u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a, Komisija u pravilu prema članku 107. stavku 3. UFEU-a posjeduje široku diskrecijsku ovlast hoće li i u kojim okolnostima poduprijeti političke odluke donesene u državama članicama ili neće, a da prema Ugovorima u dotičnim političkim područjima nije ovlaštena samostalno donositi norme.

65 — Vidjeti presude Banco Santander i Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938, t. 56. do 66.) i Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939, t. 52. do 62.).

66 — Predmeti C-20/15 P (Komisija/Autogrill España) i C-21/15 P (Komisija/Banco Santander i Santusa)

67 — Vidjeti presudu Komisija/Government of Gibraltar i Ujedinjena Kraljevina (C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, t. 104.).

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

69 — Vidjeti presudu Španjolska/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, t. 120. do 128.).

114. Međutim, selektivnost pravila presudan je kriterij posebice u poreznom pravu jer su ostale pretpostavke članka 107. stavka 1. UFEU-a gotovo uvijek ispunjene. Tako se prema stalnoj sudskoj praksi ne traži dokaz stvarnog narušavanja tržišnog natjecanja spornom potporom niti stvarnog utjecaja na trgovinu među državama članicama, nego samo treba ispitati može li ta potpora narušiti tržišno natjecanje i ograničiti trgovinu među državama članicama [70]. Povlašteni poduzetnici stoga ne moraju ni sudjelovati u trgovini među državama članicama jer je dovoljno da bi to mogli činiti u budućnosti ili da bi njihovi inozemni konkurenti mogli pokušati ući na tuzemno tržište [71].

115. Slijedom navedenog, potreban je pažljiv pristup kriteriju selektivnosti nacionalnog pravila. Ako se ono ne odnosi na jednu ili više gospodarskih grana koje bi se mogle identificirati i koje bi se mogle grupirati prema svojoj gospodarskoj djelatnosti niti se odnosi na poduzetnike koji se mogu pojedinačno identificirati kao što je to predviđeno tekstom članka 107. stavka 1. UFEU-a, načelno se ne može zaključiti da je to pravilo selektivno.

116. Stoga u predmetnom slučaju i ograničenje amortizacije *goodwilla* na stjecanje tuzemnih udjela ne stavlja u povoljniji položaj „određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe“ u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

iv) Zaključak

117. Pravilo kao što je članak 9. stavak 7. druga rečenica KStG-a 1988. o amortizaciji *goodwilla* u okviru grupnog oporezivanja ne može se stoga – zbog nedostatka selektivnog karaktera – svrstati među potpore u smislu članka 107. stavka 1. UFEU-a.

3. Odgovor na prvo prethodno pitanje

118. Na prvo prethodno pitanje, slijedom toga, treba odgovoriti da pravilo kao što je ono u konkretnom slučaju, koje ograničava amortizaciju *goodwilla* na stjecanje tuzemnih udjela pravnih osoba u okviru grupnog oporezivanja, nije protivno članku 108. stavku 3. trećoj rečenici UFEU-a u vezi s člankom 107. stavkom 1. UFEU-a, odnosno članku 88. stavku 3. trećoj rečenici UEZ-a u vezi s člankom 87. stavkom 1. UEZ-a.

V – **Zaključak**

119. Slijedom svega navedenog, predlažem da se na oba prethodna pitanja Verwaltungsgerichtshofa odgovori kako slijedi:

1. Članak 108. stavak 3. treća rečenica UFEU-a u vezi s člankom 107. stavkom 1. UFEU-a kao i članak 88. stavak 3. treća rečenica UEZ-a u vezi s člankom 87. stavkom 1. UEZ-a ne protive se nacionalnoj mjeri poput one u glavnom postupku, prema kojoj se amortizacija *goodwilla* – kojom se umanjuje porezna osnovica i time porezno opterećenje – treba provesti prilikom stjecanja tuzemnog udjela u okviru grupnog oporezivanja, dok pri stjecanju udjela u drugim slučajevima oporezivanja porezom na dohodak ili porezom na dobit takva amortizacija *goodwilla* nije dopuštena.

70 — Vidjeti također, među ostalim, presude Italija/Komisija (C-372/97, EU:C:2004:234, t. 44.), Paint Graphos i dr. (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 78.) i Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, t. 65.).

71 — Vidjeti presude Cassa di Risparmio di Firenze i dr. (C-222/04, EU:C:2006:8, t. 143.) kao i Paint Graphos i dr. (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 80.).

2. Članak 49. UFEU-a u vezi s člankom 54. UFEU-a kao i članak 43. UEZ-a u vezi s člankom 48. UEZ-a protive se pravnim propisima države članice poput onih u glavnom postupku, prema kojima se pri stjecanju tuzemnog udjela u okviru grupnog oporezivanja treba provesti amortizacija *goodwilla*, dok se pri stjecanju udjela u nerezidentnom subjektu ne smije provesti takva amortizacija *goodwilla*.