Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 16. apríla 2015 [1]

Vec C-66/14

Finanzamt Linz
proti
Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Verwaltungsgerichtshof (Rakúsko)]

„Daňová právna úprava — Vnútroštátna daň z príjmov právnických osôb — Sloboda usadiť sa podľa článku 49 ZFEÚ a článku 43 ES — Zákaz vykonať pomoc podľa článku 108 ods. 3 tretej vety ZFEÚ a článku 87 ods. 3 tretej vety ES — Zdaňovanie skupín podnikov (rakúske ‚skupinové zdanenie') — Obmedzenie odpisu goodwillu na nadobudnutie podielu v tuzemskej spoločnosti"

1. Variatio delectat. Po tom, čo sa Súdny dvor už z viacerých aspektov zaoberal francúzskou [2], holandskou [3] a britskou [4] právnou úpravou zdaňovania skupín podnikov, prejednávané konanie bezpochyby ešte viac rozšíri našu judikatúru a obohatí ju o nové aspekty.

2. Aj rakúska daňová právna úprava totiž stanovuje možnosť zdaňovania skupín. Na základe nej možno so spoločnosťami skupiny – hoci právne odlišne – zaobchádzať ako s jediným daňovníkom. Ak sa skupina rozšíri o nového člena, odpíše sa takzvaný goodwill novonadobudnutého podielu. Spravidla to znamená kontinuálne zníženie príjmov skupiny počas obdobia 15 rokov, čo môže dosiahnuť až polovicu kúpnej ceny podielu. Táto právna úprava sa však nevzťahuje na nadobudnutie podielu v zahraničnej spoločnosti, ani na nadobudnutie podielu daňovníkmi, ktorí ako fyzické osoby nevyhnutne alebo ako právnické osoby na základe vlastného rozhodnutia nepodliehajú právnej úprave zdaňovania skupín.

3. Tentokrát je to Verwaltungsgericht (najvyšší správny súd) Rakúskej republiky, ktorý spochybňuje, či sú tieto rôzne výnimky v súlade s právom Únie. Podľa neho pritom vznikajú dve rôzne otázky týkajúce sa práva Únie. Na jednej strane môže obmedzenie odpisu goodwillu v prípade nadobudnutia podielu v tuzemskej spoločnosti spoločnosťami, ktoré podliehajú zdaňovaniu skupín, predstavovať pomoc, ktorú v zásade nemožno vykonať bez povolenia Komisie. Na druhej strane súd konajúci vo veci považuje za možné aj porušenie slobody usadiť sa.

4. Súdny dvor má v prejednávanom prípade mimoriadnu príležitosť, aby objasnil vzťah medzi základnými slobodami a kontrolou pomoci, pokiaľ predmetom otázky je rozdielne zaobchádzanie v zmysle daňových právnych úprav členských štátov.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Rozsudok Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659); pozri tiež teraz prejednávanú vec Groupe Steria (C-386/14).

3 — Rozsudky X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) a SCA Group Holding a i. (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 i. (C-80/12, EU:C:2014:200) a Komisia/Spojené kráľovstvo (C-172/13, EU:C:2015:50).

I – **Právny rámec**

A – *Právo Únie*

5. Článok 49 ZFEÚ upravuje slobodu usadiť sa takto:

„V rámci nasledujúcich ustanovení sa zakazujú obmedzenia slobody usadiť sa štátnych príslušníkov jedného členského štátu na území iného členského štátu. Zakazujú sa aj obmedzenia, ktoré sa týkajú zakladania obchodných zastúpení, organizačných zložiek a dcérskych spoločností štátnymi príslušníkmi jedného členského štátu na území iného členského štátu.

Sloboda usadiť sa zahŕňa aj právo zahájiť a vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť, založiť a viesť podniky, najmä spoločnosti v zmysle druhého pododseku článku 54, za podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov právom štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, pokiaľ ustanovenia kapitoly o pohybe kapitálu nestanovujú inak.“

6. Článok 54 ZFEÚ upravuje pôsobnosť slobody usadiť sa:

„So spoločnosťami založenými podľa zákonov členského štátu a ktoré majú svoje sídlo, ústredie alebo hlavné miesto podnikateľskej činnosti v Únii, sa pre účel tejto kapitoly zaobchádza rovnako ako s fyzickými osobami, ktoré sú štátnymi príslušníkmi členských štátov.

Spoločnosťami sa rozumejú spoločnosti založené podľa občianskeho alebo obchodného práva vrátane družstiev a iných právnických osôb podľa verejného alebo súkromného práva s výnimkou neziskových spoločností.“

7. Články 49 ZFEÚ a 54 ZFEÚ zodpovedajú článkom 43 ES a 48 ES, ktoré boli platné do 30. novembra 2009.

8. Článok 107 ZFEÚ vo veci štátnej pomoci stanovuje:

„1. Ak nie je zmluvami ustanovené inak, pomoc poskytovaná v akejkoľvek forme členským štátom alebo zo štátnych prostriedkov, ktorá narúša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže tým, že zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru, je nezlučiteľná s vnútorným trhom, pokiaľ ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi.

2. S vnútorným trhom je zlučiteľná:

…

3. Za zlučiteľné s vnútorným trhom možno považovať:

…“

9. Článok 108 ods. 3 ZFEÚ v tejto súvislosti dopĺňa:

„3. Komisia musí byť v dostatočnom čase upovedomená o zámeroch v súvislosti s poskytnutím alebo upravením pomoci, aby mohla podať svoje pripomienky. Ak usúdi, že takýto zámer je nezlučiteľný s vnútorným trhom podľa článku 107, začne konanie podľa odseku 2. Členský štát nemôže vykonať navrhované opatrenia, pokiaľ sa vo veci nerozhodlo s konečnou platnosťou.“

10. Článok 107 a článok 108 ZFEÚ zodpovedajú článku 87 a článku 88 ES, ktoré boli platné do 30. novembra 2009.

B – *Vnútroštátne právo*

11. Rakúska republika vyberá daň z príjmov právnických osôb. „Skupinové zdanenie“ pritom právnickým osobám, ktoré sú zlúčené v skupine, ponúka možnosť spoločného zdanenia. V rámci tohto zdanenia skupiny sa daňové výsledky všetkých členov skupiny vypočítajú a zdania na úrovni materskej spoločnosti.

12. Členmi takejto daňovej skupiny môžu byť tak tuzemské, ako aj zahraničné spoločnosti. V prípade zahraničných spoločností sa však nezapočítavajú zisky, ale iba – za určitých predpokladov – straty.

13. V súvislosti s posúdením podielu v rámci daňovej skupiny § 9 ods. 7 rakúskeho zákona o dani z príjmu právnických osôb z roku 1988 (Körperschaftsteuergesetz 1988) v znení zákona o daňovej reforme z roku 2005 (Steuerreformgesetzes 2005) (ďalej len „KStG 1988“) stanovuje:

„(7) Pri určení zisku nie je možné odpočítať odpisy na nižšiu čiastkovú hodnotu… a straty z predaja, pokiaľ ide o podiely v spoločnostiach, ktoré sú členmi skupiny.. V prípade, ak člen skupiny, resp. vedúci skupiny… nadobudne podiel v prevádzkujúcej dcérskej spoločnosti s neobmedzenou daňovou povinnosťou, … od momentu príslušnosti tejto právnickej osoby v skupine sa v prípade člena skupiny, resp. vedúceho skupiny s priamou účasťou vykoná odpis goodwillu nasledovným spôsobom:

— Goodwill predstavuje rozdiel medzi vlastným obchodnoprávnym kapitálom dcérskej spoločnosti vrátane skrytých rezerv neopotrebiteľného investičného majetku a obstarávacími nákladmi relevantnými na účely dane, zodpovedajúci veľkosti podielu, najviac však vo výške 50 % týchto obstarávacích nákladov. Odpísateľný goodwill sa uplatní rozdelený rovnomerne na dobu 15 rokov.

…

— … Odpis goodwillu sa obmedzuje na trvanie príslušnosti zúčastnenej spoločnosti… k skupine podnikov.

…

— Daňovo zohľadnené pätnástiny znižujú… účtovnú hodnotu relevantnú pre účely dane.“

14. § 10 KStG 1988 obsahuje všeobecnú právnu úpravu týkajúcu sa daňovej neutrality podielov v zahraničných spoločnostiach, ktorá sa neobmedzuje na daňové skupiny:

„(2) Od dane z príjmov právnických osôb sú oslobodené podiely na zisku každého druhu pochádzajúce z medzinárodnej kvalifikovanej účasti. O medzinárodnú kvalifikovanú časť ide, keď daňovníci, na ktorých sa vzťahuje § 7 ods. 3, majú formou obchodných podielov neprerušene počas minimálne jedného roka účasť vo výške minimálne jednej desatiny kapitálu

a) v zahraničných spoločnostiach, ktoré sú porovnateľné s tuzemskou kapitálovou spoločnosťou,

…

(3) Pri určení príjmov sa nezohľadňujú zisky, straty a iné zmeny hodnoty pochádzajúce z medzinárodných kvalifikovaných účastí v zmysle odseku 2. … Daňová neutralita účasti sa v zmysle nasledujúcich ustanovení neuplatňuje:

1. Daňovník v daňovom priznaní k dani z príjmu právnických osôb za rok, keď nadobudol medzinárodnú kvalifikovanú účasť, vyhlási, že z nej pochádzajúce zisky, straty a iné zmeny budú daňovo zohľadnené (možnosť daňovo zohľadniť účasť).

…“

II – **Spor vo veci samej**

15. Spor vo veci samej sa týka dane z príjmu právnických osôb spoločnosti CEE Holding GmbH a jej právnej nástupkyne, spoločnosti IFN-Holding AG za roky 2006 až 2010.

16. Obe spoločnosti boli v uvedených rokoch členmi daňovej skupiny v zmysle § 9 KStG 1988. CEE Holding nadobudla v roku 2005 všetky podiely v slovenskej spoločnosti HSF s.r.o. Od roku 2008 sa IFN-Holding stala na základe zlúčenia právnou nástupkyňou spoločnosti CEE Holding.

17. CEE Holding a IFN-Holding uplatnili vzhľadom na účasť na spoločnosti HSP ročný odpis goodwillu podľa článku 9 ods. 7 druhej vety KStG 1988 spolu vo výške 183 000 eur. Finanzamt Linz (daňový úrad Linz) však neuznal odpisy, keďže tie možno vykonať len v prípade podielov v právnických osobách s neobmedzenou daňovou povinnosťou. HSF však má sídlo na Slovensku, a preto v Rakúsku nemá neobmedzenú daňovú povinnosť.

18. Proti príslušným rozhodnutiam, ktoré vydal Finanzamt Linz, podala tak IFN-Holding, ako aj jej materská spoločnosť IFN Beteiligungs GmbH, žaloby. Na prvom stupni boli úspešné, keďže sa určilo, že článok 9 ods. 7 druhá veta KStG 1988 porušuje slobodu usadiť sa. Toto rozhodnutie teraz napadol Finanzamt Linz na Verwaltungsgerichtshof.

III – **Konanie pred Súdnym dvorom**

19. Verwaltungsgerichtshof položil Súdnemu dvoru 11. februára 2014 podľa článku 267 ZFEÚ nasledujúce prejudiciálne otázky:

1. Odporuje článku 107 ZFEÚ [predtým článok 87 ES] v spojení s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ [predtým článok 88 ods. 3 ES] ustanovenie vnútroštátneho práva, podľa ktorého sa pri nadobudnutí podielu v tuzemskej spoločnosti vykoná v rámci skupinového zdanenia odpis goodwillu – znižujúceho základ dane a tým daňové zaťaženie, zatiaľ čo pri nadobudnutí podielu v iných prípadoch zdanenia daňou z príjmu a daňou z príjmu právnických osôb takýto odpis goodwillu nie je prípustný?

2. Odporujú článku 49 ZFEÚ [predtým článok 43 ES] v spojení s článkom 54 ZFEÚ [predtým článok 48 ES] právne predpisy členského štátu, podľa ktorých sa v prípade nadobudnutia podielu v tuzemskej spoločnosti vykoná v rámci skupinového zdanenia odpis goodwillu, zatiaľ čo v prípade nadobudnutia podielu v právnickej osobe nerezidentovi (najmä so sídlom v inom členskom štáte EÚ) takýto odpis goodwillu nie je možné vykonať?

20. IFN-Holding ako vedľajší účastník konania vo veci samej, Rakúska republika, ako aj Európska Komisia podali v máji roku 2014 v konaní pred Súdnym dvorom svoje písomné pripomienky.

IV – **Právne posúdenie**

21. Vnútroštátny súd spochybňuje zlučiteľnosť právnej úpravy, ako je rakúska právna úprava týkajúca sa odpisu goodwillu, z dvoch hľadísk: po prvé v súvislosti so zákazom vykonať pomoc a po druhé v súvislosti so slobodou usadiť sa. Na zodpovedanie otázok treba vyložiť ZFEÚ, ako aj príslušné ustanovenia Zmluvy o ES, pretože spor vo veci samej sa týka obdobia platnosti oboch zmlúv. V záujme väčšej prehľadnosti však v ďalšom texte citujem v zásade iba ustanovenia ZFEÚ.

22. Predtým však, než odpovieme na prejudiciálne otázky, treba preskúmať ich prípustnosť.

A – *Prípustnosť*

23. Podľa spoločnosti IFN-Holding a Komisie prvá prejudiciálna otázka týkajúca sa vplyvu na ustanovenia o štátnej pomoci je neprípustná, pretože jej zodpovedanie nie je potrebné pre rozhodnutie sporu vo veci samej.

24. Je pravda, že podľa článku 267 ods. 2 ZFEÚ je v zásade úlohou vnútroštátnych súdov, aby posúdili, či zodpovedanie otázky týkajúcej sa výkladu práva Únie je potrebné pre vydanie rozhodnutia vo veci samej. Podľa ustálenej judikatúry však Súdny dvor môže odmietnuť zodpovedanie otázky okrem iného v prípade, keď je zjavné, že vnútroštátnym súdom požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej. [5]

25. Komisia zastáva názor, že IFN-Holding a jej materská spoločnosť sa v spore vo veci samej nemôžu odvolávať na prípadné porušenie zákazu vykonať pomoc podľa článku 108 ods. 3 tretej vety ZFEÚ rakúskou právnou úpravou s cieľom, aby uplatnili právnu úpravu týkajúcu sa odpisu goodwillu. Takéto právo môže vyplývať iba zo skutočnosti, že právna úprava porušuje slobodu usadiť sa. Na účely sporu vo veci samej je preto irelevantné, či v prejednávanom prípade ide o pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

26. Je pravda, že daňovník sa v zásade nemôže odvolávať na zákaz vykonať pomoc podľa článku 108 ods. 3 tretej vety ZFEÚ s cieľom, aby získal daňové zvýhodnenie, ktoré v prospech iných daňovníkov predstavuje pomoc. [6] To však neznamená, že otázka, či rakúska právna úprava v prejednávanom prípade predstavuje pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, nemá vplyv na rozhodnutie sporu vo veci samej. Relevantnosť otázky týkajúcej sa výkladu práva Únie totiž v zásade nezávisí od toho, či vyhovuje požiadavkám určitého účastníka sporu vo veci samej, ale od toho či má vplyv na výsledok právneho sporu.

27. Napriek tomu, že súd konajúci vo veci opomenul bližšie objasniť relevantnosť prvej prejudiciálnej otázky ako to vyžaduje článok 94 písm. c) rokovacieho poriadku, jej relevantnosť pre spor vo veci samej je zjavná. Súd konajúci vo veci totiž môže byť nútený napriek prípadnému porušeniu slobody usadiť sa rakúskou právnou úpravou, ktoré je predmetom druhej prejudiciálnej otázky, odoprieť daňovníkovi žiadané daňové zvýhodnenie v záujme toho, aby vyhovel zákazu vykonať pomoc podľa článku 108 ods. 3 tretej vety ZFEÚ. Právnym následkom porušenia tohto zákazu vykonať pomoc vnútroštátnymi opatreniami pomoci je totiž ich protiprávnosť, [7] ktorá v zásade spôsobuje ich neplatnosť. [8]

28. IFN-Holding sa však domnieva, že odpis goodwillu jej nemožno odoprieť ani v prípade, keď rakúska právna úprava predstavuje pomoc, pokiaľ jej sloboda usadiť sa takýto odpis umožňuje. Úlohou vnútroštátnych súdov v rámci právnej úpravy pomoci je totiž iba to, aby chránili práva jednotlivcov do rozhodnutia Komisie. Ak by súd konajúci vo veci svojou prvou prejudiciálnou otázkou zamýšľal na základe zákazu vykonať pomoc odoprieť daňovníkovi právnu ochranu vyplývajúcu zo slobody usadiť sa, prekročil by tým svoje právomoci.

5 — Pozri 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 — Pozri v tejto súvislosti okrem iného 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 i. (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 — Pozri okrem iného 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 i. (C-261/01 a C-262/01, EU:C:2003:571, bod 63), Transalpine Ölleitung in Österreich (EU:C:2006:644, bod 41) a Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, bod 40).

29. Takýto pohľad však nesprávne vykladá obsah zákazu vykonať pomoc podľa článku 108 ods. 3 tretej vety ZFEÚ. Je pravda, že vnútroštátne súdy nie sú oprávnené posudzovať zlučiteľnosť pomoci s vnútorným trhom podľa článku 107 ods. 2 a ods. 3 ZFEÚ, keďže to patrí do výlučnej právomoci Komisie.[9] Inak je to však práve vzhľadom na zákaz vykonať pomoc podľa článku 108 ods. 3 tretej vety ZFEÚ. Toto ustanovenie má totiž priamy účinok.[10] Vnútroštátny súd je preto napríklad povinný nariadiť vrátenie protiprávnej pomoci príjemcom.[11] Zo zákazu vykonať pomoc môžu následne pre jednotlivcov vyplývať negatívne dôsledky napriek tomu, že Súdny dvor vo svojej judikatúre čiastočne zdôraznil, že vnútroštátne súdy majú vyvodiť dôsledky z porušenia zákazu vykonať pomoc „v prospech“ osôb podliehajúcich ich právomoci.[12]

30. Ako však vyplýva najmä z najnovšej judikatúry, vnútroštátne súdy sa so zákazom vykonať pomoc musia zaoberať všeobecne a komplexne[13] a taktiež pritom musia v plnom rozsahu zohľadniť záujem Únie.[14] Vnútroštátny súd má preto – ako som už uviedla vo svojich návrhoch vo veci Presidente del Consiglio dei Ministri – povinnosť zabezpečiť nielen ochranu práv jednotlivcov, ale urobiť všetko pre to, aby sa zákaz vykonať pomoc podľa článku 108 ods. 3 tretej vety ZFEÚ uplatňoval vo vnútroštátnom práve.[15] Zákaz vykonať pomoc preto možno namietať voči nároku, akým je napríklad tento prejednávaný, zameraný na rozšírené uplatnenie neoznámenej pomoci, s cieľom zabrániť rozšíreniu príjemcov protiprávnej pomoci.[16]

31. Z uvedeného vyplýva, že prvá prejudiciálna otázka je prípustná.

32. Ukázalo sa však, že prvá prejudiciálna otázka je pre spor vo veci samej relevantná len vtedy, ak Súdny dvor zistí, že rakúska právna úprava porušuje slobodu usadiť sa, čo je predmetom druhej prejudiciálnej otázky. Len vtedy totiž v spore vo veci samej vôbec vzniká otázka, či sa má odpis goodwillu daňovníkovi poskytnúť na základe článku 49 ZFEÚ alebo sa mu má predsa odoprieť na základe článku 108 ods. 3 tretej vety ZFEÚ. Druhú prejudiciálnu otázku treba preto preskúmať ako prvú v poradí.

B – *Porušenie slobody usadiť sa*

33. Tu treba najskôr preskúmať, či právna úprava, akou je táto prejednávaná, ktorá v rámci skupinového zdanenia pripúšťa odpis goodwillu iba vzhľadom na tuzemský podiel, predstavuje porušenie článku 49 v spojení s článkom 54 ZFEÚ.

1. Obmedzenie slobody usadiť sa

34. Podľa článku 49 ods. 1 druhej vety a článku 54 ZFEÚ obmedzenia, ktoré sa týkajú zakladania dcérskych spoločností spoločnosťami jedného členského štátu v inom členskom štáte, sa v zásade zakazujú.

9 — Pozri okrem iného rozsudky Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires a Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (EU:C:1991:440, bod 14), Lornoy a i. (C-17/91, EU:C:1992:514, bod 30), van Calster a i. (EU:C:2003:571, bod 75) a Residex Capital IV (EU:C:2011:814, bod 27).

10 — Pozri okrem iného rozsudky Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires a Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (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 (EU:C:2006:644, bod 41).

11 — Pozri okrem iného rozsudok Residex Capital IV (EU:C:2011:814, body 33 až 36 a tam uvedenú judikatúru).

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

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

14 — Rozsudok Transalpine Ölleitung in Österreich (EU:C:2006:644, bod 48).

15 — Pozri moje návrhy vo veci Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, body 119 až 122).

16 — V tejto súvislosti pozri rozsudok Transalpine Ölleitung in Österreich (EU:C:2006:644, bod 49).

35. Podľa ustálenej judikatúry to bráni tomu, aby nielen hostiteľský členský štát, ale aj členský štát pôvodu vytváral prekážky usadenia sa spoločnosti v inom členskom štáte.[17] O takéto vytváranie prekážok ide v prípade diskriminačného rozdielneho zaobchádzania s tuzemskou materskou spoločnosťou, ktorá má zahraničnú dcérsku spoločnosť, v porovnaní s tuzemskou materskou spoločnosťou, ktorá má tuzemsku dcérsku spoločnosť.[18]

36. V prejednávanom prípade z § 9 ods. 7 druhej vety 2 KStG 1988 vyplýva, že rakúskej spoločnosti v rámci skupinového zdanenia v prípade nadobudnutia podielu v inej spoločnosti prináleží daňové zvýhodnenie vo forme odpisu goodwillu len vtedy, ak nadobudnutá spoločnosť má v Rakúsku neobmedzenú daňovú povinnosť, teda je rezidentom. Taký odpis naproti tomu nie je možný, ak má nadobudnutá spoločnosť sídlo v inom členskom štáte. Toto rozdielne zaobchádzanie vytvára prekážku nadobudnutia podielu v dcérskych spoločnostiach, ktoré majú sídlo v inom členskom štáte. Keďže nadobudnutie takého podielu sa v rámci slobody usadiť sa posudzuje rovnako ako založenie dcérskej spoločnosti,[19] rakúska právna úprava tak vytvára prekážku usadenia sa svojich spoločností v inom členskom štáte.

37. Daňové zvýhodnenie vo forme odpisu goodwillu Rakúska republika nemôže spochybniť tvrdením, že existuje aj možnosť negatívneho goodwillu, ktorý treba likvidovať zvýšiac zisk, a teda predstavuje daňové znevýhodnenie. Takáto možnosť na jednej strane nič nemení na tom, že v prípade pozitívneho goodwillu rovnako existuje daňové zvýhodnenie. Na druhej strane z definície goodwillu ako rozdielu medzi vlastným imaním vrátane určitých skrytých rezerv a obstarávacích nákladov ceny podľa § 9 ods. 7 druhej vety prvej zarážky KStG 1988 vyplýva, že negatívny goodwill vzniká len vtedy, keď – zjednodušene povedané – kúpna cena je nižšia ako očakávaný výnos pri okamžitej likvidácii spoločnosti. Negatívny goodwill preto poukazuje na to, že odhad výnosov z nadobudnutia spoločnosti je negatívny. Nadobudnutie takej spoločnosti však bude výnimkou.

38. Prejednávaná právna úprava teda obmedzuje slobodu usadiť sa rakúskych spoločností, ako aj tej v spore vo veci samej.

2. Objektívna porovnateľnosť situácií

39. Súdny dvor vo svojej judikatúre čiastočne uznáva, že diskriminačné rozdielne zaobchádzanie s tuzemskou materskou spoločnosťou, ktorá má zahraničnú dcérsku spoločnosť, v porovnaní s tuzemskou materskou spoločnosťou, ktorá má tuzemsku dcérsku spoločnosť, je zlučiteľné so slobodou usadiť sa, pokiaľ sa týka situácií, ktoré nie sú navzájom objektívne porovnateľné.[20]

40. Súdny dvor už v rozsudku Rewe Zentralfinanz konštatoval, že materské spoločnosti sa vzhľadom na ich straty z odpisov hodnoty podielov vlastnených v dcérskych spoločnostiach nachádzajú v porovnateľnej situácii bez ohľadu na to, či ide o tuzemské podiely alebo podiely v inom členskom štáte.[21] Je pravda, že Súdny dvor vtedy vychádzal – okrem iného – z toho, že zisky dcérskej spoločnosti v oboch prípadoch nie sú zdaniteľné v rámci materských spoločností, čo nemožno povedať o tomto prípade v rámci skupinového zdanenia, pretože tam sa uplatňuje práve zdaňovanie ziskov tuzemskej dcérskej spoločnosti na úrovni materskej spoločnosti. Komisia však správne poukázala na to, že odpis

17 — Pozri okrem iného 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 — Pozri rozsudky Nordea Bank Danmark (EU:C:2014:2087, bod 19) a Komisia/Spojené kráľovstvo (EU:C:2015:50, bod 23).

19 — V tejto súvislosti pozri rozsudok Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, body 25 až 31).

20 — Pozri okrem iného rozsudky Rewe Zentralfinanz (EU:C:2007:194, body 32 až 36), X Holding (EU:C:2010:89, bod 20) a SCA Group Holding a i. (EU:C:2014:1758, bod 28); na druhej strane pozri okrem iného rozsudky ICI (EU:C:1998:370, body 23 až 30), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, body 34 a 35) a Komisia/Spojené kráľovstvo (EU:C:2015:50, body 23 a 24), ktoré takúto možnosť neuvádzajú.

21 — Rozsudok Rewe Zentralfinanz (EU:C:2007:194, bod 34).

goodwillu sa v prejednávanom prípade vykoná úplne nezávisle od toho, či tuzemská dcérska spoločnosť vôbec dosiahne nejaký zisk. Pripočítanie ziskov dcérskej spoločnosti k príjmom materskej spoločnosti preto na účely objektívnej porovnateľnosti situácií tuzemských a zahraničných účastí v rámci predmetnej spornej právnej úpravy nehrá žiadnu rolu.

41. Súdny dvor okrem toho v rozsudku X Holding, taktiež v prípade právnej úpravy zdaňovania skupín, považoval na účely objektívnej porovnateľnosti situácií za postačujúce, že materská spoločnosť sa tak v prípade zahraničných, ako aj v prípade tuzemských dcérskych spoločností snaží využiť výhody daňovej právnej úpravy. [22] Pokiaľ sa aj zdalo, že Súdny dvor chcel v rozsudku Nordea Bank Danmark stanoviť prísnejšie kritériá pre posúdenie objektívnej porovnateľnosti, keďže situáciu tuzemských a zahraničných stálych prevádzkarní v zásade nepovažoval za objektívne porovnateľnú, [23] zdá sa, že podľa novšieho rozsudku Komisia/Spojené kráľovstvo tieto kritériá nechce preniesť na dcérske spoločnosti. [24]

42. Rakúska republika popiera objektívnu porovnateľnosť situácií, keďže podľa § 10 KStG 1988 sa so zahraničnými podielmi na rozdiel od tuzemských podielov zaobchádza v zásade daňovo neutrálne. Túto myšlienku možno objasniť iba v rámci nasledovného preskúmania odôvodnenia prejednávaného obmedzenia slobody usadiť sa. Rozdielne zaobchádzanie s tuzemskými a zahraničnými dcérskymi spoločnosťami na základe súvislostí v daňovom systéme členského štátu je prípustné výlučne za splnenia predpokladov stanovených judikatúrou týkajúcou sa odôvodnenia zachovania daňovej koherencie.

43. Prejednávané diskriminačné rozdielne zaobchádzanie s nadobudnutím zahraničnej dcérskej spoločnosti teda nie je zlučiteľné so slobodou usadiť sa, pretože sa týka situácie, ktorá nie je objektívne porovnateľná s vnútroštátnou situáciou.

3. Odôvodnenie

44. Obmedzenie slobody usadiť sa však v každom prípade možno odôvodniť naliehavými dôvodmi verejného záujmu. [25]

45. Súdny dvor v ustálenej judikatúre uznáva, že členské štáty môžu v záujme zachovania koherencie svojho daňového systému obmedziť základné slobody. [26]

22 — Pozri rozsudok X Holding (EU:C:2010:89, bod 24).

23 — Pozri rozsudok Nordea Bank Danmark (EU:C:2014:2087, bod 24).

24 — Pozri rozsudok Komisia/Spojené kráľovstvo (EU:C:2015:50) vo svetle mojich návrhov v tejto veci (EU:C:2014:2321, body 25 a 26).

25 — Pozri okrem iného rozsudky Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749, bod 33), Papillon (EU:C:2008:659, bod 33) a Nordea Bank Danmark (EU:C:2014:2087, bod 23).

26 — Pozri okrem iného 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 (EU:C:2008:659, bod 43), SCA Group Holding a i. (EU:C:2014:1758, bod 33) a Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, bod 48).

46. Na tieto účely však musí byť zistená existencia priamej spojitosti medzi daňovou výhodou a vyrovnaním tejto výhody konkrétnym daňovým zaťažením,[27] a to v zásade v prípade toho istého daňovníka a tej istej dane.[28] Za takýchto okolností možno oprávnenému zo základnej slobody odoprieť daňové zvýhodnenie, ak nepodlieha ani zaťaženiu, ktoré je v daňovom systéme členského štátu so žiadaným daňovým zvýhodnením neoddeliteľne spojené. Tým možno zabrániť „neodôvodnenému“ daňovému zvýhodneniu.[29]

47. Priama spojitosť medzi zvýhodnením a zaťažením sa posudzuje so zreteľom na cieľ sledovaný právnou úpravou.[30] Priama spojitosť pritom prinajmenšom predpokladá, že daňové zvýhodnenie je podmienené daňovým zaťažením. V daňovom systéme členského štátu teda nemožno získať daňové zvýhodnenie bez daňového zaťaženia.[31]

48. Súdny dvor vyžaduje rovnako aj v prípade práva v oblasti dane z pridanej hodnoty priamu spojitosť na účely zistenia, že dodávka tovaru alebo služby sa uskutočňuje „za úhradu“,[32] teda za protiplnenie, a preto je zdaniteľná.[33] Generálny advokát Mengozzi preto správne hovoril o „[konkrétnom] kompenzačnom účinku“, ktorý treba preukázať v rámci odôvodnenia zachovania daňovej koherencie vo vzťahu medzi daňovým zvýhodnením a daňovým zaťažením.[34] Daňové zvýhodnenie teda v daňovom systéme členského štátu musí predstavovať štátne „protiplnenie“ za určité daňové zaťaženie.

49. V prejednávanom konaní bolo uvedených mnoho daňových zaťažení rakúskeho daňového systému, ktorých „protiplnením“ by mohlo byť daňové zvýhodnenie vo forme odpisu goodwillu.

a) Započítanie zisku dcérskej spoločnosti

50. Rakúska republika vidí v prvom rade priamu spojitosť medzi odpisom goodwillu a započítaním výsledku dcérskej spoločnosti na účely dane materskej spoločnosti. Toto započítanie výsledku hospodárenia je totiž odlišné v závislosti od toho, či ide o tuzemsku alebo zahraničnú dcérsku spoločnosť. Na jednej strane sa tak materskej spoločnosti v rámci skupinového zdanenia započíta na účely dane iba zisk vnútroštátnych dcérskych spoločností, nie však zisk zahraničných dcérskych spoločností. Na druhej strane straty tuzemských dcérskych spoločností sa materskej spoločnosti započítajú vždy, zatiaľ čo straty zahraničných dcérskych spoločností iba dočasne.

27 — Pozri rozsudky Svensson a Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379, bod 18), ICI (EU:C:1998:370, bod 29), Rewe Zentralfinanz (EU:C:2007:194, bod 62), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, bod 58) a Komisia/Nemecko (C-211/13, EU:C:2014:2148, bod 36).

28 — Pozri okrem iného 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 (EU:C:2015:109, bod 49); v súvislosti s výnimkami z tejto zásady pozri okrem iného rozsudky Manninen (EU:C:2004:484, body 45 a 46) a Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, body 47 až 49); pozri tiež moje návrhy vo veci Manninen (EU:C:2004:164, body 50 až 65).

29 — Pozri rozsudok Komisia/Maďarsko (C-253/09, EU:C:2011:795, bod 75).

30 — Pozri rozsudky Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, bod 39), Presidente del Consiglio dei Ministri (EU:C:2009:709, bod 47) a Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, bod 92); pozri v podobnom zmysle už rozsudok Manninen (EU:C:2004:484, bod 43).

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

32 — Pozri článok 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1), ako aj článok 2 ods. 1 skôr platnej šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23).

33 — Pozri okrem iného rozsudky Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, body 13 až 20) a Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, body 12 až 17); pozri tiež návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Stix-Hackl vo veci Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, bod 32).

34 — Návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Mengozzi vo veci Beker a Beker (C-168/11, EU:C:2012:452, bod 56).

51. Na účely posúdenia daňovej koherencie je relevantné iba určité daňové zvýhodnenie. V rámci započítania výsledku hospodárenia je preto kompenzačné zaťaženie viditeľné iba v prípade zdanenia zisku dcérskej spoločnosti na úrovni materskej spoločnosti, keďže započítanie straty materskej spoločnosti predstavuje samo osebe daňové zvýhodnenie.

52. Zaťaženie vo forme započítania zisku vzniká pri tom istom daňovníkovi, ktorým je materská spoločnosť, a v rámci tej istej dane, ktorou je rakúska daň z príjmu právnických osôb. Odpis goodwillu v prípade podielu v dcérskej spoločnosti však podľa rakúskeho práva nie je podmienené tým, že dcérska spoločnosť dosahuje zisk, ktorý sa započíta materskej spoločnosti.

53. Domnievam sa, že už aj samotná možnosť zdanenia zisku môže predstavovať daňové zaťaženie v rámci daňovej koherencie.[35] Ani v tejto súvislosti však nemožno určiť priamu spojitosť s odpisom goodwillu. Započítanie zisku dcérskej spoločnosti sa totiž vykoná aj v prípade, keď ide o dcérsku spoločnosť založenú v tuzemsku samotnou materskou spoločnosťou, teda nie o nadobudnutú dcérsku spoločnosť. V tomto prípade neexistencie nadobudnutia však nie je možné vykonať odpis goodwillu v súvislosti s podielom. Započítanie zisku dcérskej spoločnosti sa teda vykoná nezávisle od odpisu goodwillu v súvislosti s podielom. Z tohto pohľadu medzi nimi nevzniká priama spojitosť v zmysle judikatúry.

54. Toto je ešte zreteľnejšie, ak si uvedomíme, že započítanie zisku dcérskej spoločnosti je v priamej spojitosti s iným daňovým zvýhodnením, odlišným od odpisu goodwillu. Podľa judikatúry má totiž zohľadnenie ziskov a strát „symetrický základ“.[36] Medzi započítaním zisku dcérskej spoločnosti jej materskej spoločnosti a zohľadnením aj straty tejto dcérskej spoločnosti preto existuje priama spojitosť. Zo započítania zisku výlučne tuzemských dcérskych spoločností teda môže vyplývať iba odôvodnenie toho, že straty zahraničných dcérskych spoločností sa v rámci rakúskeho skupinového zdanenia započítajú materskej spoločnosti iba za určitých podmienok.[37]

55. Započítanie zisku dcérskej spoločnosti teda nie je v priamej spojitosti s odpísaním goodwillu v súvislosti s podielom v nej. Skutočnosť, že zisky zahraničných dcérskych spoločností nie sú v rámci skupinového zdanenia započítané, preto nemôže odôvodňovať prejednávané obmedzenie.

b) Daňová neutralita podielu v zahraničnej dcérskej spoločnosti

56. Ako ďalší dôvod, ktorý by si na účely zachovania daňovej koherencie mohol vyžadovať prejednávané obmedzenie, Rakúska republika uvádza, že s podielmi v zahraničných spoločnostiach sa v rámci skupinového zdanenia zaobchádza celkovo daňovo neutrálne. Na základe právnej úpravy § 10 ods. 2 a 3 KStG 1988 týkajúcej sa medzinárodnej účasti na účely dane sa nezohľadňujú príjmy, výsledky predaja, ani zmeny hodnoty podielu v zahraničnej dcérskej spoločnosti.

57. Dôsledkom tohto daňovo neutrálneho zaobchádzania je osobitne to, že pri predaji podielu v zahraničnej dcérskej spoločnosti sa nezdaňuje zisk. Zdanenie zisku pochádzajúceho z predaja, ktoré sa však naproti tomu vykonáva v prípade podielov v tuzemských dcérskych spoločnostiach, je však potrebné na účely kompenzácie skôr vykonaného odpisu goodwillu.

35 — V tejto súvislosti pozri moje návrhy vo veci X (C-686/13, EU:C:2015:31, body 49 až 55 a tam uvedenú judikatúru).

36 — Pozri rozsudok K (C-322/11, EU:C:2013:716, body 65 až 69).

37 — Pozri v tejto súvislosti okrem iného rozsudky Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) a Komisia/Spojené kráľovstvo (EU:C:2015:50).

58. V pozadí tvrdenia Rakúskej republiky stojí myšlienka symetrie medzi zdanením ziskov a zohľadnením strát, ako bola neraz vyjadrená aj v judikatúre. [38] Osobitne v rozsudku K Súdny dvor uznal, že medzi zohľadnením strát vzniknutých pri kapitálovej investícii, na jednej strane a zdanením ziskov, ku ktorým táto investícia viedla, na strane druhej, môže vzniknúť priama spojitosť v zmysle daňovej koherencie. [39]

59. Odopretie daňového zvýhodnenia vo forme zohľadnenia straty – ako napríklad prejednávaného odpisu goodwillu v prípade nadobudnutia podielu – môže byť preto v zásade odôvodnené v záujme zachovania daňovej koherencie, ak dotknutý daňovník nepodlieha ani zaťaženiu vo forme zdanenia zodpovedajúceho zisku – akým je v prejednávanom prípade zisk z predaja. Aj daňovník – spoločnosť IFN-Holding – uznáva, že pre prípad odpočítania goodwillu v súvislosti s jej zahraničnou účasťou musí byť zdanený aj prípadný zisk z predaja.

60. V prejednávanom prípade je však takéto odôvodnenie vylúčené.

61. Rakúska právna úprava dane z príjmov právnických osôb totiž vôbec nestanovuje podmienku daňového zvýhodnenia vo forme odpisu goodwillu a daňového zaťaženia vo forme zdanenia zisku z predaja. Odpis goodwillu totiž nemožno uplatniť ani vtedy, ak daňovník podľa § 10 ods. 3 bodu 1 KStG 1988 využije svoju možnosť zohľadnenia daňových účinkov, vzťahujúcu sa na zahraničný podiel, a tak predaj takého podielu bude zdanený. Ak sa tým podľa rakúskeho systému právnej úpravy odoprie odpis goodwillu v súvislosti so zahraničnými podielmi nezávisle od toho, či sa s týmto podielom zaobchádza daňovo neutrálne, potom cieľom prejednávanej právnej úpravy zjavne nie je to, aby medzi odopretím odpisu goodwillu a daňovou neutralitou podielu vznikla spojitosť.

62. Aj keby sme v súlade s tvrdením Rakúskej republiky tento cieľ predpokladali, museli by sme brať na zreteľ ustálenú judikatúru, podľa ktorej vnútroštátnu právnu úpravu možno považovať za spôsobilú zaručiť dosiahnutie tohto cieľa len vtedy, ak tento cieľ dosiahne koherentne a systematicky, [40] teda ak je dôsledná. Táto požiadavka v každom prípade na základe možnosti uvedenej v § 10 ods. 3 bode 1 KStG 1988 nie je splnená. Vzhľadom na predpokladaný cieľ právnej úpravy by totiž nebolo koherentné naďalej trvať na vylúčení odpisu goodwillu pri výkone možnosti zohľadnenia daňových účinkov.

63. V dôsledku toho ani daňová neutralita podielu v zahraničnej dcérskej spoločnosti, vzniknutá v zásade podľa rakúskeho práva, neodôvodňuje odopretie odpisu goodwillu v prípade takých podielov.

c) Rovnaké zaobchádzanie s nadobudnutím stálych prevádzkarní a dcérskych spoločností

64. Odôvodnenie zachovania daňovej koherencie treba napokon posúdiť vzhľadom na cieľ, ktorý rakúska vláda spojila so svojím návrhom zákona o zavedení odpisu goodwillu v prípade tuzemských dcérskych spoločností.

65. Podľa informácií poskytnutých súdom konajúcim vo veci z neho vyplýva, že cieľom bolo rovnaké zaobchádzanie s nadobudnutím podielu v právne samostatnej dcérskej spoločnosti v porovnaní s nadobudnutím právne nesamostatnej stálej prevádzkarne. Kým totiž v prípade nadobudnutia stálej prevádzkarne je podľa rakúskeho práva odpis goodwillu vo všeobecnosti možný, v prípade nadobudnutia dcérskej spoločnosti bola táto možnosť vytvorená prostredníctvom prejednávanej spornej právnej úpravy taktiež v rámci skupinového zdanenia.

38 — Pozri okrem iného rozsudky Marks & Spencer (EU:C:2005:763, bod 45), National Grid Indus (EU:C:2011:785, bod 58) a Nordea Bank Danmark (EU:C:2014:2087, body 32 a 33).

39 — Rozsudok K (EU:C:2013:716, bod 69).

40 — Pozri okrem iného rozsudky Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141, bod 55), Komisia/Taliansko (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. Rakúska republika vzhľadom na tento cieľ argumentuje, že odopretie odpisu goodwillu v prípade podielov v zahraničných dcérskych spoločnostiach bolo správne, pretože odpis goodwillu nie je možný ani v prípade nadobudnutia zahraničnej stálej prevádzkarne. Platí to však iba vtedy, keď v príslušnej dohode o zamedzení dvojitého zdanenia bola dohodnutá metóda vyňatia príjmov zahraničnej stálej prevádzkarne a v dôsledku toho sa v tejto súvislosti neuplatňuje rakúska daňová právna úprava.

67. Nezávisle od toho, či cieľ, ktorým je rovnaké zaobchádzanie s nadobudnutím tuzemských a zahraničných dcérskych spoločností v porovnaní so stálymi prevádzkarňami, vôbec spĺňa podmienky pre odôvodnenie zachovania daňovej koherencie, tento cieľ v každom prípade nie je dosiahnutý koherentne a systematicky ako to vyžaduje judikatúra.[41] Ako totiž IFN-Holding správne zdôraznila, o rovnaké zaobchádzanie nejde predovšetkým vtedy, keď príjmy zahraničnej stálej prevádzkarne sú v zmysle príslušnej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia zdanené v Rakúsku podľa metódy započítania. V tomto prípade sa odpis goodwillu zohľadní aj v prípade zahraničných stálych prevádzkarní, pretože príjmy tejto stálej prevádzkarne sa – započítaním zahraničnej dane – zdania v Rakúsku. Podľa prejednávanej právnej úpravy však vylúčenie možnosti odpisu goodwillu v prípade podielov v zahraničných dcérskych spoločnostiach nezávisí od toho, či s príslušným štátom podľa sídla dcérskej spoločnosti bola dohodnutá metóda vyňatia alebo metóda započítania príjmov stálych prevádzkarní.

68. Odôvodnenie zachovania koherencie daňového systému členského štátu preto nie je uplatniteľné ani vzhľadom na cieľ, ktorým je rovnaké zaobchádzanie s nadobudnutím podielu v právne samostatnej dcérskej spoločnosti v porovnaní s nadobudnutím právne nesamostatnej stálej prevádzkarne.

d) Záver

69. Keďže ďalšie odôvodnenia nie sú známe, prejednávané obmedzenie slobody usadiť sa v konečnom dôsledku nie je odôvodnené naliehavými dôvodmi verejného záujmu.

4. Odpoveď na druhú prejudiciálnu otázku

70. Na druhú prejudiciálnu otázku teda treba odpovedať v tom zmysle, že právna úprava, akou je táto v prejednávanom konaní, ktorá v rámci skupinového zdanenia pripúšťa odpis goodwillu iba vzhľadom na tuzemské podiely, porušuje článok 49 v spojení s článkom 54 ZFEÚ, resp. článok 43 v spojení s článkom 48 ES.

C – *Porušenie zákazu vykonať pomoc*

71. Súd konajúci vo veci chce svojou prvou otázkou ďalej zistiť, či právna úprava akou je napríklad § 9 ods. 7 druhá veta 2 KStG 1988 o odpísaní goodwillu v rámci skupinového zdanenia porušuje zákaz vykonať pomoc podľa článku 108 ods. 3 tretej vety v spojení s článkom 107 ods. 1 ZFEÚ. Keďže vzhľadom na druhú prejudiciálnu otázku bol zistený rozpor rakúskej právnej úpravy so slobodou usadiť sa, odpovedať treba aj na prvú prejudiciálnu otázku s cieľom objasniť, či právo Únie v končenom dôsledku poskytuje daňovníkovi akým je napríklad spoločnosť IFN-Holding právo uplatniť odpis goodwillu.[42]

41 — Pozri bod 62 vyššie.

42 — Pozri bod 32 vyššie.

72. Článok 108 ods. 3 tretia veta ZFEÚ stanovuje, že členský štát nemôže vykonať navrhované opatrenia pomoci, pokým Komisia vo veci nerozhodla s konečnou platnosťou. Zahŕňa to zákaz vykonania aj takej pomoci, ktorú členský štát nanovo zaviedol po svojom vstupe do Únie a nenahlásil ju. Dve naposledy uvedené podmienky sú pre právnu úpravu § 9 ods. 7 druhej vety KStG 1988 splnené, keďže podľa informácií poskytnutých súdom konajúcim vo veci bola v roku 2004 uverejnená v rakúskej zbierke zákonov a do rozhodnutia o návrhu na začatie prejudiciálneho konania nebola oznámená Komisii.

73. Zákaz vykonať pomoc podľa článku 108 ods. 3 tretej vety ZFEÚ je teda v rozpore s prejednávanou právnou úpravou týkajúcou sa odpisu goodwillu, pokiaľ táto predstavuje pomoc v zmysle definície v článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Na tieto účely by muselo ísť o štátne zvýhodnenie alebo o zvýhodnenie poskytované zo štátnych prostriedkov,[43] ktoré narúša hospodársku súťaž alebo hrozí narušením hospodárskej súťaže tým, že zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru a ovplyvňuje obchod medzi členskými štátmi.

1. Daňové zvýhodnenie

74. Aj daňové zvýhodnenie, ktoré síce nepredstavuje prevod štátnych prostriedkov, ale stavia príjemcov do finančnej situácie, ktorá je výhodnejšia ako situácia iných daňovníkov, patrí do pôsobnosti článku 107 ods. 1 ZFEÚ.[44]

75. Prejednávaná právna úprava týkajúca sa odpisu goodwillu je teda v zásade obsiahnutá v článku 107 ods. 1 ZFEÚ, keďže niektorým daňovníkom znižuje základ rakúskej dane z príjmu právnických osôb po dobu 15 rokov a zapríčiňuje tým nižšiu daň za viaceré zdaňovacie obdobia.

76. IFN-Holding a Rakúska republika predsa spochybňujú, či v konečnom dôsledku vôbec vzniká zvýhodnenie. Je pravda, že § 9 ods. 7 druhej vety KStG 1988 umožňuje odpis goodwillu v rámci skupinového zdanenia. Podľa prvej vety ustanovenia je však zároveň vylúčený odpis podielu z dôvodu akýchkoľvek dodatočných poklesov hodnoty.

77. Toto tvrdenie však nevyvracia skutočnosť, že odpis goodwillu ako taký predstavuje daňové zvýhodnenie. Toto zvýhodnenie nie je anulované vylúčením akýchkoľvek odpisov v prípade podielu v rámci skupinového zdanenia. Totiž zatiaľ čo sa odpis goodwillu vykoná pri každom nadobudnutí podielu, k iným následným zníženiam hodnoty podielu dôjde len v jednotlivých prípadoch. Okrem toho sa vylúčenie iných odpisov vzťahuje na všetky podiely v rámci skupinového zdanenia a nielen na tie, ktoré oprávňujú na odpis goodwillu. Odpis goodwillu tým v určitých prípadoch znamená výhodnejšiu odchýlku od tohto všeobecného pravidla.

78. Rakúska právna úprava v dôsledku toho poskytuje zvýhodnenie v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

2. Selektívna povaha zvýhodnenia

79. Súd konajúci vo veci správne spochybňuje predovšetkým to, či právna úprava týkajúca sa odpisu goodwillu „zvýhodňuje určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, teda či v zmysle judikatúry poskytuje „selektívne“ zvýhodnenie.

43 — Pozri okrem iného rozsudky Španielsko/Komisia (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 — Pozri okrem iného rozsudky Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, bod 14), Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (C-106/09 P a C-107/09 P, EU:C:2011:732, bod 72) a Ministerio de Defensa und Navantia (EU:C:2014:2262, bod 23).

a) Selektivita v daňovej právnej úprave

80. Preskúmanie tejto selektivity spôsobuje v daňových právnych úpravách členských štátov určité ťažkosti.

81. Judikatúra neustále potvrdzuje základné východisko, že daňová právna úprava nie je selektívna, pokiaľ sa uplatňuje na všetky hospodárske subjekty bez rozdielu.[45] Samotná skutočnosť, že daňová právna úprava poskytuje zvýhodnenie iba tým podnikateľom, ktorí spĺňajú jej podmienky, však podľa judikatúry sama osebe ešte nepreukazuje selektívnu povahu právnej úpravy.[46] Na druhej strane selektivitu nemožno ani kontinuálne odmietať s odôvodnením, že zvýhodnenie daňovej právnej úpravy môžu uplatniť všetky hospodárske subjekty bez rozdielu, pokiaľ spĺňajú jej podmienky. V tomto prípade by sa totiž selektívna povaha daňovej právnej úpravy musela vždy zamietnuť.

82. Judikatúra preto v prípade daňových zvýhodnení stanovila osobitné podmienky na účely určenia ich selektívnej povahy. V tom zmysle je napokon rozhodujúce to, či podmienky daňového zvýhodnenia sú podľa kritérií vnútroštátneho daňového systému vybrané nediskriminačne.[47] Na tieto účely treba v prvom rade identifikovať spoločný alebo „obvyklý“ daňový systém uplatniteľný v dotknutom členskom štáte. Na základe tohto spoločného alebo „obvyklého“ daňového systému sa potom v druhom rade posúdi a stanoví prípadná selektívna povaha zvýhodnenia poskytnutého dotknutým daňovým opatrením tým, že sa preukáže, že toto opatrenie sa odchyľuje od uvedeného spoločného systému, pretože zavádza rozdiely medzi hospodárskymi subjektmi, ktoré sa vzhľadom na cieľ sledovaný daňovým systémom dotknutého členského štátu nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.[48] Aj keď sú tieto podmienky splnené, zvýhodnenie môže byť odôvodnené povahou alebo všeobecnou štruktúrou systému, do ktorého patrí, najmä ak daňová právna úprava vyplýva priamo zo základných alebo hlavných zásad vnútroštátneho daňového systému.[49]

83. V prípade daňových právnych úprav je takéto posúdenie rovnosti potrebné na účely zistenia ich selektívnej povahy, pretože daňové zvýhodnenia vznikajú – na rozdiel od subvencií v užšom zmysle vo forme peňažných plnení – v rámci takého daňového systému, ktorému podniky neustále a nevyhnutne podliehajú. Daňové systémy však poskytujú rôzne zvýhodnenia, ktoré často slúžia len na to, aby uskutočnili presný účel dane. Zvýhodnenia, ktoré nie sú subvenciami v užšom zmysle, však možno podľa judikatúry považovať za pomoc len vtedy, ak majú rovnakú povahu a rovnaké účinky ako tieto subvencie.[50] Totiž iba v prípade, keď členský štát využije svoj platný daňový systém ako prostriedok na poskytnutie peňažných plnení na účely, ktoré sú mimo daňového systému, existuje dostatočný dôvod na to, aby sa tieto daňové zvýhodnenia a subvencie v užšom zmysle považovali za rovnaké.[51]

84. Z tohto zistenia však ďalej vyplýva, že rozdielne zaobchádzanie, ktoré v rámci daňového systému členského štátu nemožno odôvodniť, nie je dostatočné na účely určenia selektívnej povahy daňového zvýhodnenia v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ. Z tohto určenia totiž vyplýva iba to, že daňová právna úprava má rovnakú povahu a rovnaké účinky ako subvencia v užšom zmysle.

45 — Pozri rozsudky Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (EU:C:2001:598, bod 35), Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (EU:C:2011:732, bod 73), 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, bod 39) a Ministerio de Defensa a Navantia (EU:C:2014:2262, bod 23).

46 — V tejto súvislosti pozri najmä rozsudok 3M Italia (EU:C:2012:184, bod 42).

47 — V tejto súvislosti pozri tiež rozsudok Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, bod 53).

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

49 — Pozri rozsudky Paint Graphos a i. (EU:C:2011:550, body 65 a 69), ako aj P (EU:C:2013:525, bod 22); v tejto súvislosti pozri okrem iného tiež rozsudky Taliansko/Komisia (173/73, EU:C:1974:71, bod 33), Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (EU:C:2001:598, bod 42), Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (EU:C:2011:732, bod 145), ako aj Ministerio de Defensa a Navantia (EU:C:2014:2262, body 42 a 43).

50 — Pozri okrem iného rozsudky De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Vysoký úrad (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/Komisia (C-399/10 P a C-401/10 P, EU:C:2013:175, bod 101), ako aj Ministerio de Defensa a Navantia (EU:C:2014:2262, bod 22).

51 — V tejto súvislosti pozri tiež rozsudok P (EU:C:2013:525, body 22 až 27).

85. Okrem toho v prípade oprávnených zo subvencie musí ísť podľa článku 107 ods. 1 ZFEÚ o „určitých podnikateľov“ alebo o „výrobu určitých druhov tovaru“. Súdny dvor preto najmä v rozsudku Gibraltar konštatoval, že daňová právna úprava musí zvýhodnené podniky charakterizovať na základe pre ne špecifických vlastnostní ako privilegovanú kategóriu.[52] V nadväznosti na posúdenie rovnosti sa tak v ďalšom kroku objasní, či skupina daňovníkov, ktorých daňová právna úprava zvýhodňuje, predstavuje dostatočne určitých podnikateľov alebo výrobu dostatočne určitých druhov tovaru v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

b) O selektívnej povahe jednotlivých rozdielnych zaobchádzaní

86. V prejednávanom prípade tak treba najprv preskúmať, či právna úprava týkajúca sa odpisu goodwillu predstavuje rozdielne zaobchádzanie, ktoré nemá základ v rakúskom daňovom systéme, ale sleduje iné ciele ako daňové. Následne by sa prípadne muselo objasniť aj to, či zvýhodnení daňovníci predstavujú „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

87. Súd konajúci vo veci považuje selektívne zvýhodnenie prostredníctvom prejednávanej právnej úpravy za možné z viacerých aspektov, konkrétne prostredníctvom rozdielneho zaobchádzania s právnickými osobami v porovnaní s fyzickými osobami (v tejto súvislosti pozri bod i), so subjektmi podliehajúcimi dani z príjmov právnických osôb, ktoré sa nachádzajú v rámci skupinového zdanenia v porovnaní s tými, ktorí sú mimo rámca skupinového zdanenia (v tejto súvislosti pozri bod ii), ako aj s daňovníkmi v rámci skupinového zdanenia, ktorí vlastnia tuzemský podiel v porovnaní s tými, ktorí vlastnia zahraničný podiel (v tejto súvislosti pozri bod iii).

88. Súd konajúci vo veci tým hneď vybral za základ tri rôzne „obvyklé“ daňové právne úpravy. Ak totiž predpokladá selektívnu povahu odpisu goodwillu z dôvodu, že prináleží iba právnickým, nie však fyzickým osobám, potom si za referenčný systém vyberá celú rakúsku právnu úpravu dane z príjmu. Ak naproti tomu vychádza zo zvýhodnenia tých podnikov v rámci dane z príjmov právnických osôb, ktoré podliehajú skupinovému zdaneniu, v tom prípade súd konajúci vo veci poukazuje na referenčný systém právnej úpravy dane z príjmu právnických osôb. Napokon ak navrhne v rámci skupinového zdanenia zvýhodnenie podnikov, ktoré vlastnia tuzemské podiely v porovnaní s tými, ktoré vlastnia zahraničné podiely, potom referenčným systémom musí byť právo týkajúce sa skupinového zdanenia. V závislosti od posudzovaného rozdielneho zaobchádzania je teda dotknutý zakaždým iný referenčný systém. Z toho jednoznačne vyplýva, ako to Súdny dvor konštatoval už v rozsudku Gibraltar[53], že určenie „obvyklého“ zdanenia nemôže byť rozhodujúce. Rozhodujúce je výlučne preskúmanie daného rozdielneho zaobchádzania.

i) Zvýhodnenie právnických osôb

89. Prvé rozdielne zaobchádzanie, voči ktorému má súd konajúci vo veci výhrady, spočíva v tom, že odpis goodwillu je priznaný iba právnickým osobám, na ktoré sa vzťahuje KStG 1988, nie však fyzickým osobám, ktoré sú zdanené na základe rakúskeho zákona o dani z príjmov.

90. Právnické a fyzické osoby by sa tak museli nachádzať v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii.

91. Najskôr treba vysvetliť, že kritériá, ktoré sa majú uplatniť pri preskúmaní porovnateľnosti skutkovej a právnej situácie v rámci článku 107 ods. 1 ZFEÚ na jednej strane a v rámci niektorej základnej slobody na druhej strane, sú odlišné. Zatiaľ čo v prípade základných slobôd treba v súlade s judikatúrou spravidla uznať porovnateľnosť situácií najmä v daňovej právnej úprave,[54] to isté neplatí

52 — Pozri rozsudok Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (EU:C:2011:732, bod 104).

53 — Pozri rozsudok Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (EU:C:2011:732, body 90 a 91, ako aj 131).

54 — Pozri moje návrhy vo veci Nordea Bank Danmark (EU:C:2014:153, bod 25 a tam uvedenú judikatúru).

v prípade selektivity daňových zvýhodnení. Selektivita sa totiž na rozdiel od obmedzenia základnej slobody spravidla týka rozdielneho zaobchádzania s podnikmi toho istého štátu a nie s tuzemskými a zahraničnými podnikmi.[55] Iba v prípade znevýhodnenia cezhraničných situácií v porovnaní s čisto vnútroštátnymi situáciami ponúkajú Zmluvy v zmysle svojich ustanovení mimoriadne prísny prístup.

92. Na základe tohto kritéria sa právnické a fyzické osoby podľa rakúskeho daňového systému nenachádzajú v porovnateľnej situácii. V rakúskom práve sa totiž na právnické a na fyzické osoby vzťahujú vlastné daňové predpisy, ktoré zjavne obsahujú mnohé odlišné ustanovenia pokiaľ ide o určenie základu dane. Okrem toho medzi oboma skupinami existuje podstatný faktický rozdiel spočívajúci v tom, že iba právnické osoby podliehajúce dani z príjmov právnických osôb majú takých akcionárov, ktorí sa podieľajú na príjmoch spoločnosti a ktorí podliehajú tiež dani z príjmov.

93. Skutočnosť, že odpis goodwillu môžu uplatniť iba právnické osoby, nie však fyzické osoby, preto nepredstavuje selektívne zvýhodnenie právnických osôb v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

ii) Zvýhodnenie daňových skupín

94. Následne vzniká otázka, či odpis goodwillu selektívne zvýhodňuje spoločnosti, ktoré podliehajú skupinovému zdaneniu v porovnaní so spoločnosťami, ktoré sú zdanené mimo skupinového zdanenia.

95. Rakúska republika v tejto súvislosti nepovažuje uvedené skupiny podnikov za porovnateľné, keďže započítanie výsledku hospodárenia dcérskej spoločnosti sa vykoná iba v rámci skupinového zdanenia.

96. Zmyslom a cieľom skupinového zdanenia je zaobchádzať s materskou spoločnosťou a jej podielmi tak, ako keby išlo o jediného daňovníka. Na tieto účely sa výsledky hospodárenia právne samostatných dcérskych spoločností pripočítajú k výsledkom hospodárenia materskej spoločnosti. Za týchto okolností Súdny dvor už v rozsudku Papillon – v súvislosti s obmedzením slobody usadiť sa – v zásade uznal, že v rámci zdaňovania skupín môže existovať požiadavka, aby hodnotenie podielov bolo upravené inak, ako v prípade podielov nachádzajúcich sa mimo zdaňovania skupín, a to v záujme vyhnúť sa dvojitému zohľadneniu strát.[56] V prípade posúdenia selektivity to musí nevyhnutne platiť.[57]

97. Súd konajúci vo veci okrem toho uviedol, že jedným z cieľov rakúskej právnej úpravy týkajúcej sa odpisu goodwillu je rovnaké zaobchádzanie s nadobudnutím stálej prevádzkarne v porovnaní s nadobudnutím dcérskej spoločnosti.[58] Zatiaľ čo v prvom prípade nadobudnutia majetkových prostriedkov stálej prevádzkarne v zásade môže byť vykonaný odpis goodwillu, v prípade nadobudnutia podielu v právne samostatnej spoločnosti to v zásade možné nie je. Lenže tým, že rakúske skupinové zdanenie z hľadiska daňovej právnej úpravy čiastočne zruší právnu samostatnosť nadobudnutej spoločnosti započítaním jej výsledku hospodárenia materskej spoločnosti, nadobudnutie podielu sa približuje nadobudnutiu stálej prevádzkarne. Potiaľ sa podiely v rámci skupinového zdanenia nachádzajú vzhľadom na cieľ právnej úpravy v odlišnej právnej situácií ako tie mimo rámca skupinového zdanenia.

98. Navyše, podľa tvrdenia spoločnosti IFN-Holding, ktoré má v danom prípade preskúmať vnútroštátny súd, každá spoločnosť, ktorá nadobudne podiel, sa môže rozhodnúť, či s nadobudnutou spoločnosťou vytvorí daňovú skupinu a využije tak zvýhodnenie vo forme odpisu goodwillu. Ak sa však spoločnosť za týchto okolností rozhodne, že daňovú skupinu nevytvorí, len na základe tohto jej rozhodnutia sa ešte nenachádza v porovnateľnej situácii.

55 — Pozri rozsudok Španielsko/Komisia (C-73/03, EU:C:2004:711, bod 28).

56 — Pozri rozsudok Papillon (EU:C:2008:659, body 45 až 47).

57 — Pozri bod 91 vyššie.

58 — Pozri bod 65 vyššie.

99. Prejednávanú právnu úpravu týkajúcu sa odpisu goodwillu tak nemožno kvalifikovať ako selektívnu ani z toho dôvodu, že toto daňové zvýhodnenie prináleží iba spoločnostiam, ktoré podliehajú skupinovému zdaneniu.

iii) Zvýhodnenie podnikov s tuzemskými podielmi

100. Napokon obmedzenie odpisu goodwillu na nadobudnutie tuzemských podielov, ktoré ako sme mali možnosť vidieť už predstavuje porušenie slobody usadiť sa, [59] by mohlo okrem toho predstavovať selektívne zvýhodnenie v porovnaní s podnikmi, ktoré nadobudnú zahraničné podiely.

101. Na tieto účely sa najskôr podniky, ktoré nadobudnú tuzemské a zahraničné podiely, musia nachádzať v porovnateľnej situácii a zvýhodnenie nesmie byť odôvodnené povahou alebo všeobecnou štruktúrou systému.

102. Zdá sa, že táto otázka je už zodpovedaná, pokiaľ ide o podiely v dcérskych spoločnostiach v iných členských štátoch. V rámci preskúmania porušenia slobody usadiť sa tak bolo po prvé určené, že materské spoločnosti, ktoré nadobudnú tuzemský podiel, sa nachádzajú v porovnateľnej situácii s tými, ktoré nadobudnú podiel v inom členskom štáte. [60] Po druhé rozdielne zaobchádzanie s materskými spoločnosťami nebolo odôvodniteľné ani zachovaním koherencie rakúskeho daňového systému. [61]

103. Už vo veci Presidente del Consiglio dei Ministri som poukázala na to, že na základe kritérií, ktoré judikatúra stanovila na účely preskúmania selektivity, vznikajú vo vzťahu k právu štátnej pomoci nakoniec tie isté otázky, ako v rámci preskúmania porušenia základných slobôd. V spomínanej veci som navrhla v oboch prípadoch uplatňovať rovnaké kritériá, aby sa predišlo protichodným posúdeniam. [62] Pritom však ide výlučne o prípady, v ktorých selektivita pomoci môže byť odôvodnená zvýhodnením vnútroštátnych situácii v porovnaní so zahraničnými. V takejto konštelácii by totiž nemalo zmysel na jednej strane konštatovať porušenie základnej slobody a na druhej strane vzhľadom na zákaz vykonať pomoc konštatovať, že k rozdielnemu zaobchádzaniu dochádza v rámci vnútroštátneho daňového systému odôvodnene. V tomto rozsahu ide o výnimku zo zásady, že v rámci preskúmania selektivity treba na účely určenia porovnateľnosti situácií stanoviť prísnejšie podmienky. [63]

104. Prejednávaný odpis goodwillu v dôsledku toho predstavuje zvýhodnenie podnikov, ktoré nadobudnú tuzemské podiely v porovnaní s podnikmi, ktoré nadobudnú zahraničné podiely a pritom sa nachádzajú v porovnateľnej skutkovej a právnej situácii. Toto rozdielne zaobchádzanie nie je odôvodnené základnými alebo hlavnými zásadami rakúskeho daňového systému. Rakúsku právnu úpravu preto treba v tomto rozsahu posudzovať rovnako ako subvenciu v užšom zmysle.

105. Toto zvýhodnenie je však selektívne iba v prípade, keď zvýhodnené podniky, konkrétne tie, ktoré v rámci skupinového zdanenia nadobudnú tuzemské podiely, predstavujú „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

106. V rozsudku Presidente del Consiglio dei Ministri Súdny dvor uznal selektivitu daňovej právnej úpravy, ktorá zároveň predstavovala porušenie základnej slobody členským štátom, pretože zdaňovaní boli iba zahraniční prevádzkovatelia lietadiel a rekreačných lodí. [64] Súdny dvor tým uznal, že domáce podniky predstavujú v rámci určitého osobitného odvetvia „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

59 — Pozri body 33 až 70 vyššie.

60 — Pozri body 39 až 43 vyššie.

61 — Pozri body 44 až 69 vyššie.

62 — Pozri moje návrhy vo veci Presidente del Consiglio dei Ministri (EU:C:2009:420, bod 134).

63 — Pozri bod 91 vyššie.

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

107. V prejednávanom prípade však v každom prípade ide o obmedzenie základnej slobody štátom pôvodu. Rakúska právna úprava týkajúca sa odpisu goodwillu nezvýhodňuje tuzemské podniky určitého odvetvia v porovnaní so zahraničnými podnikmi. Zvýhodnenie spočíva skôr v tom, že v prípade nadobudnutia podielu v tuzemskej spoločnosti sa každému tuzemskému podniku poskytne subvencia nezávisle od akejkoľvek príslušnosti k odvetviu.

108. Všeobecný súd naposledy pri posúdení dvoch rozhodnutí Komisie o pomoci, ktoré boli prijaté za opačnej konštelácie, teda v prípade obmedzenia odpisu goodwillu na nadobudnutie *zahraničných* podielov v španielskej daňovej právnej úprave, neuznal selektivitu tejto právnej úpravy. Všeobecný súd svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že právna úprava je *a priori* dostupná každému podniku a nevylučuje žiadnu skupinu podnikov.[65] Súdny dvor v rámci konania o opravných prostriedkoch, ktoré podala Komisia proti rozsudkom Všeobecného súdu,[66] prípadne rozhodne, či je toto rozhodnutie v súlade s právom.

109. Nezávisle od toho, či je odôvodnenie Všeobecného súdu v každom ohľade presvedčivé, jeho východisko je predsa oprávnené – ako to Súdny dvor vyjadril v rozsudku Gibraltar[67] – požadovať skupinu podnikov, privilegovanú príslušnou daňovou právnou úpravou na základe ich špecifických vlastností.

110. K tomu však v prejednávanom prípade nedošlo.

111. Na jednej strane nie je zrejmé, že rakúska právna úprava týkajúca sa odpisu goodwillu zvýhodňuje výrobu určitých druhov tovaru. Nadobudnutie tuzemských podielov sa totiž neobmedzuje na určité odvetvia, ale môže sa vyskytnúť v zásade v každom odvetví. Na druhej strane nie je zrejmé ani to, že z tejto právnej úpravy môžu profitovať iba určité podniky. Na tieto účely by muselo ísť o jednotlivé, jasne identifikovateľné podniky. Zdá sa mi však, že nadobudnutie podielu v tuzemskej spoločnosti je potenciálne uskutočniteľné každou spoločnosťou, takže identifikovanie jednotlivých podnikov, ktoré z rakúskej právnej úpravy profitujú, je od počiatku vylúčené.

112. Som si vedomá toho, že Súdny dvor v niektorých prípadoch zastával veľmi široké chápanie skupiny podnikov, kvalifikovanej na základe ich špecifických vlastností ako privilegovanej. V konečnom dôsledku tak za takúto skupinu uznal napríklad skupinu podnikov, ktoré majú ťažisko činnosti vo výrobe hmotných statkov,[68] a skupinu podnikov, ktoré sa zaoberajú vývozom tovarov a uskutočňujú určité investície upravené v sporných ustanoveniach.[69]

113. Široké chápanie selektivity vnútroštátnych právnych úprav však skrýva riziko toho, že bude obmedzené rozdelenie právomocí medzi členskými štátmi a Úniou stanovené v článkoch 2 až 6 ZFEÚ, ako aj rozdelenie vnútorných právomocí na jednej strane medzi Európskym parlamentom a Radou podľa článku 14 ZFEÚ, a na druhej strane medzi Komisiou podľa článku 17 ZFEÚ. Ak totiž ide o pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ, Komisia má v tom prípade podľa článku 107 ods. 3 ZFEÚ spravidla širokú mieru voľnej úvahy pokiaľ ide o to, či a za akých okolností podporí politické rozhodnutia prijaté v členských štátoch bez toho, aby mala na základe Zmlúv samostatnú právomoc normotvorby v príslušných politických oblastiach.

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

66 — Veci C-20/15 P (Komisia/Autogrill España) a C-21/15 P (Komisia/Banco Santander a Santusa).

67 — Pozri rozsudok Komisia/Government of Gibraltar a Spojené kráľovstvo (EU:C:2011:732, bod 104).

68 — Rozsudok Adria-Wien Pipeline a Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (EU:C:2001:598).

69 — Pozri rozsudok Španielsko/Komisia (C-501/00, EU:C:2004:438, body 120 až 128).

114. Selektivita právnej úpravy je však rozhodujúcim kritériom najmä v oblasti daňového práva, keďže ostatné podmienky článku 107 ods. 1 ZFEÚ sú takmer vždy splnené. Podľa ustálenej judikatúry sa tak nemusí preukázať skutočné narušenie hospodárskej súťaže dotknutou pomocou, ani skutočný dosah dotknutej pomoci na obchod medzi členskými štátmi, ale len preskúmať, či táto pomoc môže narušiť hospodársku súťaž a ovplyvniť obchod medzi členskými štátmi.[70] Samotné zvýhodnené podniky ani nemusia byť účastníkmi tohto obchodu medzi členskými štátmi, pretože je postačujúce, že tak môžu urobiť v budúcnosti, alebo že ich zahraniční konkurenti sa môžu pokúsiť o expanziu na vnútroštátnom trhu.[71]

115. V dôsledku toho treba byť opatrný pokiaľ ide o kritérium selektivity vnútroštátnej právnej úpravy. Ak sa právna úprava netýka jedného alebo viacerých jednotlivo identifikovateľných odvetví, ktoré možno vymedziť na základe ich hospodárskej činnosti, ani jednotlivo identifikovateľných podnikov, ako to vyplýva zo znenia článku 107 ods. 1 ZFEÚ, potom v zásade nemožno vychádzať zo selektivity právnej úpravy.

116. V prejednávanom prípade preto ani obmedzenie odpisu goodwillu na nadobudnutie tuzemských podielov nezvýhodňuje „určitých podnikateľov alebo výrobu určitých druhov tovaru“ v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

iv) Záver

117. Právnu úpravu, akou je ustanovenie § 9 ods. 7 druhej vety KStG 1988, týkajúcu sa odpisu goodwillu v rámci skupinového zdanenia, tak nemožno – z dôvodu nedostatku selektívnej povahy – kvalifikovať ako pomoc v zmysle článku 107 ods. 1 ZFEÚ.

3. Odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku

118. Na prvú prejudiciálnu otázku preto treba odpovedať v tom zmysle, že právna úprava, akou je táto prejednávaná, ktorá obmedzuje odpis goodwillu na nadobudnutie tuzemských podielov právnickou osobou v rámci skupinového zdanenia, neporušuje článok 108 ods. 3 tretiu vetu ZFEÚ v spojení s článkom 107 ods. 1 ZFEÚ, resp. článok 88 ods. 3 tretiu vetu ES v spojení s článkom 87 ods. 1 ES.

V – **Návrh**

119. Vzhľadom na všetky tieto úvahy navrhujem Súdnemu dvoru, aby na dve prejudiciálne otázky, ktoré položil Verwaltungsgerichtshof, odpovedal takto:

1. Článku 108 ods. 3 tretej vete ZFEÚ v spojení s článkom 107 ods. 1 ZFEÚ, ako ani článku 88 ods. 3 tretej vete ES v spojení s článkom 87 ods. 1 ES neodporuje vnútroštátne opatrenie, akým je opatrenie relevantné v konaní vo veci samej, podľa ktorého sa pri nadobudnutí podielu v tuzemskej spoločnosti vykoná v rámci skupinového zdanenia odpis goodwillu – znižujúci základ dane a tým daňové zaťaženie, zatiaľ čo pri nadobudnutí podielu v iných prípadoch zdanenia daňou z príjmu a daňou z príjmu právnických osôb takýto odpis goodwillu nie je prípustný.

70 — Pozri okrem iného rozsudky Taliansko/Komisia (C-372/97, EU:C:2004:234, bod 44), Paint Graphos a i. (EU:C:2011:550, bod 78) a Eventech (EU:C:2015:9, bod 65).

71 — Pozri rozsudky Cassa di Risparmio di Firenze a i. (C-222/04, EU:C:2006:8, bod 143), ako aj Paint Graphos a i. (EU:C:2011:550, bod 80).

2. Článku 49 ZFEÚ v spojení s článkom 54 ZFEÚ, ako aj článku 43 ES v spojení s článkom 48 ES odporujú právne predpisy členského štátu, akými sú právne predpisy relevantné v konaní vo veci samej, podľa ktorých sa v prípade nadobudnutia podielu v tuzemskej spoločnosti vykoná v rámci skupinového zdanenia odpis goodwillu, zatiaľ čo v prípade nadobudnutia podielu v právnickej osobe nerezidentovi taký odpis goodwillu nie je možné vykonať.