Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 16. aprila 2015 [1]

Zadeva C-66/14

Finanzamt Linz
proti
Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,

ki ga je vložilo Verwaltungsgerichtshof (Avstrija))

„Davčna zakonodaja — Nacionalni davek od dohodkov pravnih oseb — Svoboda ustanavljanja v skladu s členom 49 PDEU in členom 43 ES — Prepoved izvajanja pomoči v skladu s členom 108(3), tretji stavek, PDEU in členom 87(3), tretji stavek, ES — Obdavčenje koncerna (avstrijsko ‚obdavčenje skupine') — Omejitev amortizacije dobrega imena na pridobitev deležev v domačih družbah"

1. Variatio delectat. Potem ko je Sodišče z mnogih vidikov že obravnavalo francoske,[2] nizozemske[3] in britanske[4] določbe o obdavčenju koncernov, bo obravnavani postopek nedvomno dodatno obogatil našo sodno prakso in ji dodal nove vidike.

2. Tudi avstrijska davčna zakonodaja namreč omogoča obdavčenje koncerna. V skladu s tem se lahko družbe koncerna – čeprav so pravno ločene – obravnavajo kot en sam davčni zavezanec. Če tak koncern pridobi nove člane, se amortizira tako imenovano dobro ime na novo pridobljene udeležbe. To praviloma v obdobju 15 let pomeni stalno zmanjševanje dohodkov koncerna, kar lahko znaša do polovice nakupne cene udeležbe. Ta ureditev pa ne velja za pridobitev deležev v tujih družbah ter za pridobitev s strani davčnih zavezancev, za katere se kot fizične osebe ne glede na njihovo voljo ali kot pravne osebe na lastno željo določbe o obdavčenju koncerna ne uporabljajo.

3. Vrhovno upravno sodišče Republike Avstrije se sedaj sprašuje, ali so te različne izključitve združljive s pravom Unije. Pri tem loči med dvema različnima vprašanjema glede prava Unije. Po eni strani bi omejitev amortizacije dobrega imena na pridobitev deležev v domačih družbah prek družb, za katere se uporablja obdavčenje koncerna, lahko pomenila pomoč, katere izvedba bi bila načeloma brez odobritve Evropske komisije prepovedana. Po drugi strani predložitveno sodišče meni, da gre morda tudi za kršitev svobode ustanavljanja.

4. Sodišče ima v obravnavani zadevi izjemno priložnost, da pojasni razmerje med temeljnimi svoboščinami in nadzorom nad državnimi pomočmi, če se presoja neenako obravnavanje v davčnih zakonodajah držav članic.

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

2 — Sodba Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659); glej tudi trenutno še nerešeno zadevo Groupe Steria (C-386/14).

3 — Sodbi X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) in SCA Group Holding in drugi (od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758).

4 — Sodbe 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 in drugi (C-80/12, EU:C:2014:200) ter Komisija/Združeno kraljestvo (C-172/13, EU:C:2015:50).

I – **Pravni okvir**

A – *Pravo Unije*

5. Člen 49 PDEU ureja svobodo ustanavljanja tako:

„V okviru določb, navedenih v nadaljevanju, se omejitve glede pravice do ustanavljanja za državljane ene države članice na ozemlju druge države članice prepovejo. Ta prepoved se uporablja tudi za omejitve pri ustanavljanju agencij, podružnic ali hčerinskih družb državljanov katere koli države članice s sedežem na ozemlju katere koli države članice.

Pravica do ustanavljanja zajema pravico začeti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij, zlasti družb ali podjetij iz drugega odstavka člena 54, pod pogoji, ki jih ob upoštevanju določb poglavja o kapitalu za svoje državljane določa zakonodaja države, v kateri se taka ustanovitev izvede.“

6. Člen 54 PDEU glede področja uporabe svobode ustanavljanja določa:

„Družbe ali podjetja, ustanovljena v skladu z zakonodajo posamezne države članice, ki imajo statutarni sedež, glavno upravo ali glavni kraj poslovanja v Uniji, se v tem poglavju obravnavajo enako kakor fizične osebe, ki so državljani držav članic.

‚Družbe ali podjetja‘ pomeni družbe ali podjetja, ustanovljena po civilnem ali gospodarskem pravu, vključno z zadrugami, in druge pravne osebe javnega ali zasebnega prava z izjemo neprofitnih.“

7. Člena 49 PDEU in 54 PDEU ustrezata členoma 43 ES in 48 ES, ki sta veljala do 30. novembra 2009.

8. Člen 107 PDEU glede državnih pomoči določa:

„1. Razen če Pogodbi ne določata drugače, je vsaka pomoč, ki jo dodeli država članica, ali kakršna koli vrsta pomoči iz državnih sredstev, ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga, nezdružljiva z notranjim trgom, kolikor prizadene trgovino med državami članicami.

2. Z notranjim trgom je združljivo naslednje:

[…]

3. Kot združljivo z notranjim trgom se lahko šteje naslednje:

[…]“

9. To dopolnjuje člen 108(3) PDEU:

„3. Komisija mora biti obveščena o vseh načrtih za dodelitev ali spremembo pomoči dovolj zgodaj, da lahko predloži pripombe. Če meni, da takšen načrt glede na člen 107 ni združljiv z notranjim trgom, nemudoma sproži postopek iz odstavka 2. Zadevna država članica ne sme izvajati svojih predlaganih ukrepov, dokler v tem postopku ni sprejet dokončen sklep.“

10. Člena 107 PDEU in 108 PDEU ustrezata členoma 87 ES in 88 ES, ki sta veljala do 30. novembra 2009.

B – *Nacionalno pravo*

11. Republika Avstrija na dohodke pravnih oseb pobira davek od dohodkov pravnih oseb. Pri tem „obdavčenje skupine“ pravnim osebam, povezanim v koncern, omogoča, da so obdavčene skupaj. V okviru tega obdavčenja skupine se davčni izidi vseh članov skupine obračunajo na ravni matične družbe in tam obdavčijo.

12. Člani take davčne skupine so lahko tako domače kot tudi tuje družbe. Pri tujih družbah pa se ne obračunajo dobički, ampak – pod določenimi pogoji – le izgube.

13. Člen 9(7) avstrijskega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988, kakor je bil spremenjen z zakonom o davčni reformi iz leta 2005 (Körperschaftsteuergesetz 1988, v nadaljevanju: KStG 1988), glede ovrednotenja udeležb znotraj davčne skupine določa:

„(7) Pri ugotavljanju dobička ni mogoče odbiti amortizacije na nižjo vrednost dela […] in izgub pri odsvojitvi glede udeležb na članih skupine. V primeru pridobitve deleža […] s strani člana skupine oziroma nosilca skupine […] v vodilni, davčno neomejeno zavezani družbi […] se od trenutka pripadnosti te družbe skupini pri neposredno udeleženem članu skupine oziroma nosilcu skupine izvede amortizacija dobrega imena tako:

— Dobro ime pomeni znesek razlike med lastnim kapitalom udeležene družbe, vključno s tihimi rezervami v nepotrošnih osnovnih sredstvih, in davčno upoštevnimi nabavnimi stroški, ki ustreza udeležbi, največ pa 50 odstotkov teh nabavnih stroškov. Dobro ime, ki se lahko odbije, se enakomerno amortizira v obdobju 15 let.

[…]

— […] Amortizacija dobrega imena je omejena s trajanjem pripadnosti udeležene družbe […] skupini družb.

[…]

— Davčno upoštevni 1/15 zneski znižujejo […] davčno merodajno knjigovodsko vrednost.“

14. Člen 10 KStG 1988 vsebuje splošno določbo o davčni nevtralnosti udeležb v tujih družbah, ki ni omejena na davčne skupine:

„(2) Davka od dohodkov pravnih oseb so oproščene vse vrste deležev pri dobičku iz mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe. Za mednarodno kvalificirano manjšinsko udeležbo gre, če so bili davčni zavezanci, za katere velja člen 7(3) […], z najmanj 10-odstotnim kapitalskim deležem nepretrgano najmanj eno leto dokazano udeleženi:

(a) v tujih družbah, ki so primerljive z domačo kapitalsko družbo,

[…]

(3) Pri ugotavljanju dohodkov se dobički, izgube in siceršnje spremembe vrednosti iz mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe v smislu odstavka 2 ne upoštevajo. […] Davčna nevtralnost udeležbe ne velja pod temi pogoji:

1. Davčni zavezanec pri oddaji napovedi za odmero davka od dohodkov pravnih oseb za leto pridobitve mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe […] uveljavlja davčno upoštevanje dobičkov, izgub in drugih sprememb vrednosti (odločitev za davčno upoštevno udeležbo).

[…]“

II – **Spor o glavni stvari**

15. Spor o glavni stvari zadeva davek od dohodkov pravnih oseb družbe CEE Holding GmbH in njene pravne naslednice družbe IFN-Holding AG za leta od 2006 do 2010.

16. Ti dve družbi sta bili v zadevnih letih članici davčne skupine v smislu člena 9 KStG 1988. V letu 2005 je družba CEE Holding postala 100-odstotna lastnica slovaške družbe HSF s.r.o. Družba IFN-Holding je bila na podlagi združitve od leta 2008 naprej pravna naslednica družbe CEE Holding.

17. Glede na deleže v družbi HSF sta družbi CEE Holding in IFN-Holding uveljavljali letno amortizacijo dobrega imena v skladu s členom 9(7), drugi stavek, KStG 1988 v višini približno 183.000 EUR. Finanzamt Linz (davčni urad v Linzu) pa amortizacij ni priznal, saj naj bi bile te mogoče le pri udeležbah v neomejeno davčno zavezanih družbah. Družba HSF pa naj bi imela sedež na Slovaškem in naj zato v Avstriji ne bi bila neomejeno davčno zavezana.

18. Tako družba IFN-Holding kot tudi njena matična družba IFN Beteiligungs GmbH sta zoper zadevne odločbe Finanzamt Linz vložili tožbo. Njuni tožbi je bilo na prvi stopnji ugodeno, saj je bila ugotovljena kršitev člena 9(7), drugi stavek, KStG 1988 proti svobodi ustanavljanja. Finanzamt Linz to sedaj izpodbija pred Verwaltungsgerichtshof (upravno sodišče).

III – **Postopek pred Sodiščem**

19. Verwaltungsgerichtshof je prekinilo odločanje in Sodišču 11. februarja 2014 na podlagi člena 267 PDEU v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali člen 107 PDEU (prej člen 87 ES) v povezavi s členom 108(3) PDEU (prej člen 88(3) ES) nasprotuje nacionalnemu ukrepu, v skladu s katerim se amortizacija dobrega imena – ki znižuje davčno osnovo in s tem davčno breme – v primeru pridobitve udeležbe v domači družbi izvede v okviru sistema obdavčenja skupine, medtem ko pri pridobitvi udeležbe v drugih primerih obdavčenja dohodka fizičnih in pravnih oseb takšna amortizacija dobrega imena ni dopustna?

2. Ali člen 49 PDEU (prej člen 43 ES) v povezavi s členom 54 PDEU (prej člen 48 ES) nasprotuje zakonodaji države članice, v skladu s katero je treba v primeru pridobitve udeležbe v domači družbi amortizacijo dobrega imena izvesti v okviru sistema obdavčenja skupine, medtem ko se v primeru pridobitve udeležbe v družbi, ki nima sedeža v domači državi (zlasti s sedežem v drugi državi članici EU), takšna amortizacija dobrega imena ne sme izvesti?“

20. Pisna stališča so Sodišču maja 2014 predložile družba IFN-Holding, ki je stranka v sporu o glavni stvari, Republika Avstrija in Komisija.

IV – **Pravna presoja**

21. Predložitveno sodišče dvomi o skladnosti ureditve, kot je avstrijska ureditev o amortizaciji dobrega imena, z dveh stališč: prvič v zvezi s prepovedjo izvajanja pomoči in drugič v zvezi s svobodo ustanavljanja. Za odgovor na vprašanji je treba razložiti Pogodbo DEU in Pogodbo ES, saj spor o glavni stvari zadeva obdobje veljavnosti obeh pogodb. Zaradi lažje berljivosti pa bodo v nadaljevanju načeloma navedene le določbe Pogodbe DEU.

22. Pred odgovorom na vprašanji za predhodno odločanje pa je treba najprej preučiti njuno dopustnost.

A – *Dopustnost*

23. Družba IFN-Holding in Komisija menita, da je prvo vprašanje za predhodno odločanje glede vpliva določb o državnih pomočeh nedopustno, saj odgovor nanj ni potreben za odločitev v sporu o glavni stvari.

24. V skladu s členom 267, drugi odstavek, PDEU načeloma nacionalno sodišče presodi, ali je odgovor na vprašanje o razlagi prava Unije potreben za sprejetje odločitve v sporu o glavni stvari. V skladu z ustaljeno sodno prakso pa lahko Sodišče odgovor na vprašanje za predhodno odločanje med drugim zavrne, če razlaga prava Unije, za katero zaprosi nacionalno sodišče, očitno nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari. [5]

25. Komisija meni, da se družba IFN-Holding in njena matična družba v sporu o glavni stvari ne moreta sklicevati na to, da avstrijska določba morebiti krši prepoved izvajanja državnih pomoči v skladu s členom 108(3), tretji stavek, PDEU, da bi lahko uveljavljali ureditev o amortizaciji dobrega imena. Taka pravica naj bi imela možnost izhajati le iz tega, da ureditev krši svobodo ustanavljanja. Zato naj za spor o glavni stvari ne bi bilo pomembno, ali gre v obravnavanem primeru za državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU.

26. Drži sicer, da se davčni zavezanec načeloma ne more sklicevati na prepoved izvajanja v skladu s členom 108(3), tretji stavek, PDEU, da bi zase lahko uveljavljal davčno ugodnost, ki v razmerju do drugih davčnih zavezancev pomeni državno pomoč. [6] To pa ne pomeni, da vprašanje, ali avstrijska ureditev v obravnavanem primeru pomeni državno pomoč v smislu člena 107(1) PDEU, ne vpliva na odločitev v sporu o glavni stvari. Upoštevnost vprašanja glede razlage prava Unije namreč načeloma ni odvisna od tega, ali koristi predlogom posamezne stranke spora o glavni stvari, ampak od tega, ali vpliva na izid spora.

27. Čeprav predložitveno sodišče ni samo podrobneje pojasnilo upoštevnosti prvega vprašanja za predhodno odločanje, kakor to načeloma zahteva člen 94(c) Poslovnika, je njegova pomembnost za spor o glavni stvari vendarle očitna. Predložitveno sodišče bi namreč morda moralo davčnemu zavezancu kljub temu, da je avstrijska ureditev morebiti v nasprotju s svobodo ustanavljanja – kar je predmet drugega vprašanja za predhodno odločanje – odreči želeno davčno ugodnost, da bi zadostilo prepovedi izvajanja v skladu s členom 108(3), tretji stavek, PDEU. Pravna posledica tega, da nacionalni ukrepi državne pomoči kršijo to prepoved izvajanja, je namreč njihova nezakonitost, [7] katere posledica je načelno njihova neveljavnost. [8]

5 — Glej na primer sodbe Kachelmann (C-322/98, EU:C:2000:495, točka 17); Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, točka 44) in FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, točka 45).

6 — Glej v tem smislu med drugim sodbe Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, točka 80); Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 in C-41/05, EU:C:2006:403, točka 43) in Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, točka 51).

7 — Sodbi Distribution Casino France in drugi (od C-266/04 do C-270/04, C-276/04 in od C-321/04 do C-325/04, EU:C:2005:657, točka 30) in Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, točka 28).

8 — Glej med drugim sodbe Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires in Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, točki 16 in 17); van Calster in drugi (C-261/01 in C-262/01, EU:C:2003:571, točka 63); Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, točka 41) in Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, točka 40).

28. Družba IFN-Holding pa meni, da ji tudi v primeru, da avstrijska ureditev pomeni državno pomoč, ni mogoče odreči amortizacije dobrega imena, če ji svoboda ustanavljanja to amortizacijo dopušča. V okviru prava državnih pomoči naj bi namreč nacionalna sodišča imela zgolj nalogo, da varujejo pravice posameznika do odločitve Komisije. Če je cilj predložitvenega sodišča v okviru prvega vprašanja za predhodno odločanje ta, da davčnemu zavezancu na podlagi prepovedi izvajanja državnih pomoči odreče pravno varstvo, ki izhaja iz svobode ustanavljanja, naj bi s tem torej prekoračilo svoje pristojnosti.

29. Tak način razmišljanja pa ne razume pravilno vsebine prepovedi izvajanja v skladu s členom 108(3), tretji stavek, PDEU. Nacionalna sodišča sicer niso pristojna za presojanje združljivosti državne pomoči z notranjim trgom v skladu s členom 107(2) in (3) PDEU, saj je to izključna naloga Komisije.[9] Položaj pa je drugačen ravno pri prepovedi izvajanja iz člena 108(3), tretji stavek, PDEU. Ta določba namreč velja neposredno.[10] Nacionalno sodišče mora zato na primer odrediti, da prejemniki vrnejo nezakonito izplačano državno pomoč.[11] Zato za posameznika iz prepovedi izvajanja lahko izhajajo negativne posledice, tudi če je Sodišče v sodni praksi deloma poudarilo, da morajo nacionalna sodišča ob kršitvi prepovedi izvajanja ukrepati „v korist“ posameznikov.[12]

30. Nacionalna sodišča pa morajo, kakor izhaja predvsem iz novejše sodne prakse, prepoved izvajanja upoštevati na splošno in celostno[13] in pri tem v celoti upoštevati tudi interes Unije.[14] Dolžnost nacionalnega sodišča zato ni le – kakor sem že navedla v sklepnih predlogih v zadevi Presidente del Consiglio dei Ministri – zagotovitev individualnega pravnega varstva, saj mora to sodišče storiti tudi vse za uveljavitev prepovedi izvajanja iz člena 108(3), tretji stavek, PDEU v nacionalnem pravu.[15] Prepoved izvajanja bi torej lahko nasprotovala tudi tožbenemu predlogu, kakršen je ta v obravnavani zadevi, ki bi lahko zadeval razširjeno uveljavljanje neprijavljene pomoči, da bi se s tem preprečila razširitev kroga prejemnikov nezakonite pomoči.[16]

31. Prvo vprašanje za predhodno odločanje je torej dopustno.

32. Pokazalo pa se je, da je prvo vprašanje za predhodno odločanje za spor o glavni stvari pomembno le tedaj, če bi Sodišče ugotovilo, da je avstrijska ureditev v nasprotju s svobodo ustanavljanja, kar je predmet drugega vprašanja za predhodno odločanje. Le v tem primeru se namreč v sporu o glavni stvari sploh postavlja vprašanje, ali je treba davčnim zavezancem na podlagi člena 49 PDEU odobriti amortizacijo dobrega imena ali pa jim jo je treba v skladu s členom 108(3), tretji stavek, PDEU vendarle odreči. Najprej je torej treba preučiti drugo vprašanje za predhodno odločanje.

9 — Glej med drugim sodbe Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires in Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, točka 14); Lornoy in drugi (C-17/91, EU:C:1992:514, točka 30); van Calster in drugi (C-261/01 in C-262/01, EU:C:2003:571, točka 75) in Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, točka 27).

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

11 — Glej med drugim sodbo Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, točke od 33 do 36 in tam navedena sodna praksa).

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

13 — Glej sodbi Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, točka 41) in Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, točka 29).

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

15 — Glej moje sklepne predloge v zadevi Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, točke od 119 do 122).

16 — Glej v tem smislu sodbo Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, točka 49).

B – *Kršitev svobode ustanavljanja*

33. Najprej je treba torej preučiti, ali je ureditev, kakršna je obravnavana, ki v okviru obdavčenja skupine dopušča amortizacijo dobrega imena le glede udeležbe v domači družbi, v nasprotju s členom 49 PDEU v povezavi s členom 54 PDEU.

1. Omejitev svobode ustanavljanja

34. V skladu s členom 49, prvi odstavek, drugi stavek, PDEU in členom 54 PDEU so načelno prepovedane omejitve pri ustanavljanju hčerinskih družb s strani družb ene države članice v drugi državi članici.

35. V skladu z ustaljeno sodno prakso to ne prepoveduje le državi gostiteljici, ampak tudi matični državi, da bi omejevala ustanavljanje družbe v drugi državi članici.[17] Iz takega omejevanja je treba izhajati pri neugodnem neenakem obravnavanju domače matične družbe s tujo hčerinsko družbo v primerjavi s tako družbo z domačo hčerinsko družbo.[18]

36. V obravnavanem primeru iz člena 9(7), drugi stavek, KStG 1988 izhaja, da je avstrijska družba v okviru obdavčenja skupine pri pridobitvi deleža v drugi družbi upravičena do davčne ugodnosti v obliki amortizacije dobrega imena le, če je pridobljena družba v Avstriji neomejeno davčno zavezana, ima torej sedež v državi. Taka amortizacija nasprotno ni mogoča, če ima pridobljena družba sedež v drugi državi članici. To neenako obravnavanje ovira pridobitev deležev v hčerinskih družbah, ki imajo sedež v drugi državi članici. Ker je treba pridobitev takega deleža v okviru svobode ustanavljanja enačiti z ustanovitvijo hčerinske družbe,[19] avstrijska ureditev torej ovira ustanavljanje njenih družb v drugi državi članici.

37. Republika Avstrija ne more davčne ugodnosti amortizacije dobrega imena postaviti pod vprašaj z navedbo, da obstaja tudi možnost negativnega dobrega imena, ki pri likvidaciji zviša dobiček in s tem pomeni davčno neugodnost. Po eni strani taka možnost ne vpliva na to, da v primerih pozitivnega dobrega imena kljub temu obstaja davčna ugodnost. Po drugi strani iz opredelitve dobrega imena kot zneska razlike med lastnim kapitalom vključno z določenimi tihimi rezervami in nabavnimi stroški v skladu s členom 9(7), prva alinea drugega stavka, KStG 1988 izhaja, da negativno dobro ime nastane le tedaj, če je – poenostavljeno – nakupna cena nižja od pričakovanega izkupička pri takojšnji likvidaciji družbe. Negativno dobro ime kaže torej na to, da so pričakovanja glede donosa v zvezi s pridobljeno družbo negativna. Pridobitev take družbe bi bila lahko redka izjema.

38. Obravnavana ureditev torej omejuje svobodo ustanavljanja avstrijskih družb, kakršna je ta iz spora o glavni stvari.

2. Objektivna primerljivost položajev

39. Sodišče v sodni praksi deloma ugotavlja, da je neugodno neenako obravnavanje matične družbe s tujo hčerinsko družbo v primerjavi s tako družbo z domačo hčerinsko družbo združljivo s svobodo ustanavljanja, če zadeva položaje, ki objektivno niso primerljivi.[20]

17 — Glej med drugim sodbe Daily Mail in General Trust (81/87, EU:C:1988:456, točka 16); National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 35) in Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 18).

18 — Glej na primer sodbi Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 19) in Komisija/Združeno kraljestvo (C-172/13, EU:C:2015:50, točka 23).

19 — Glej v tem smislu sodbo Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, točke od 25 do 31).

20 — Glej med drugim sodbe Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, točke od 32 do 36); X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, točka 20) in SCA Group Holding in drugi (od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, točka 28); na drugi strani pa nasprotno glej med drugim sodbe ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, točke od 23 do 30); Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, točki 34 in 35) in Komisija/Združeno kraljestvo (C-172/13, EU:C:2015:50, točki 23 in 24), v katerih taka možnost ni omenjena.

40. Sodišče je že v sodbi Rewe Zentralfinanz ugotovilo, da so matične družbe glede izgub, ki jih uveljavljajo zaradi odpisa vrednosti deležev v hčerinskih družbah, v primerljivem položaju, bodisi da gre za deleže v domačih hčerinskih družbah bodisi za deleže v drugih državah članicah.[21] Sodišče je sicer tam – med drugim – izhajalo iz tega, da se dobički hčerinske družbe v obeh primerih ne obdavčijo pri matični družbi, za kar v obravnavanem primeru v okviru obdavčenja skupine ne gre, saj je tam obdavčenje dobičkov domačih hčerinskih družb ravno predvideno na ravni matične družbe. Komisija pa je pravilno opozorila na to, da do amortizacije dobrega imena v obravnavanem primeru pride popolnoma neodvisno od tega, ali domača hčerinska družba sploh ustvarja dobiček. Pripis dobičkov hčerinske družbe k dohodkom matične družbe zato v okviru tu sporne ureditve ne igra nobene vloge pri objektivni primerljivosti položajev deležev v domačih in tujih družbah.

41. Sodišče je poleg tega v sodbi *X Holding* prav tako pri ureditvi obdavčenja koncernov ugotovilo, da za domnevo objektivne primerljivosti položajev zadošča, da želi matična družba izkoristiti ugodnosti davčne ureditve tako pri domači kot tudi pri tuji hčerinski družbi.[22] Čeprav je Sodišče nazadnje v sodbi Nordea Bank Danmark očitno določilo strožja merila za objektivno primerljivost položajev s tem, ko je ocenilo, da položaj domačih in tujih stalnih poslovnih enot načelno objektivno ni primerljiv,[23] pa se zdi, da teh meril v skladu z najnovejšo sodbo Komisija/Združeno kraljestvo ne želi prenesti na hčerinske družbe.[24]

42. Republika Avstrija nasprotno zanika objektivno primerljivost položajev, ker se v skladu s členom 10 KStG 1988 udeležbe v tujih družbah v nasprotju z udeležbami v domačih družbah načeloma obravnavajo davčno nevtralno. To stališče pa je mogoče obravnavati v okviru presoje utemeljitvenega razloga za obravnavano omejitev svobode ustanavljanja v nadaljevanju. Različno obravnavanje domačih in tujih hčerinskih družb na podlagi konteksta davčnega sistema države članice je lahko dopustno le pod pogoji, določenimi v sodni praksi v zvezi z utemeljitvenim razlogom ohranitve davčne skladnosti.

43. Zato obravnavano neugodno neenako obravnavanje pridobitve tujih hčerinskih družb ni združljivo s svobodo ustanavljanja, ker bi zadevalo položaj, ki ne bi bil objektivno primerljiv z domačim položajem.

3. Utemeljitev

44. Omejitev svobode ustanavljanja pa je lahko utemeljena z nujnim razlogom v splošnem interesu.[25]

45. Sodišče v ustaljeni sodni praksi pripoznava, da lahko države članice zaradi ohranitve skladnosti svojih davčnih sistemov omejijo temeljne svoboščine.[26]

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

22 — Glej sodbo X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, točka 24).

23 — Glej sodbo Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 24).

24 — Glej sodbo Komisija/Združeno kraljestvo (C-172/13, EU:C:2015:50) ob upoštevanju mojih sklepnih predlogov v tej zadevi (EU:C:2014:2321, točki 25 in 26).

25 — Glej med drugim sodbe Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749, točka 33); Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, točka 33) in Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 23).

26 — Glej med drugim sodbe Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, točka 28); Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, točka 42); Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, točka 68); Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, točka 43); SCA Group Holding in drugi (od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, točka 33) in Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, točka 48).

46. Za to je treba ugotoviti neposredno zvezo med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določenim davčnim bremenom,[27] in sicer načeloma pri istem davčnem zavezancu in v okviru istega davka.[28] V takšnem primeru je mogoče upravičencu temeljne svoboščine odreči davčno ugodnost, če se zanj tudi ne uporablja breme, ki je v davčnem sistemu države članice neločljivo povezano z želeno davčno ugodnostjo. S tem se prepreči „neupravičena“ davčna ugodnost.[29]

47. Neposrednost zveze med ugodnostjo in bremenom je treba presojati glede na cilj davčne ureditve.[30] Neposredna zveza pri tem predpostavlja vsaj, da je davčna ugodnost pogojena z davčnim bremenom. Do davčne ugodnosti se torej v skladu z davčnim sistemom države članice ne sme priti brez davčnega bremena.[31]

48. Sodišče enako zahteva neposredno zvezo tudi v zakonodaji o davku na dodano vrednost za ugotovitev, da se dobava blaga ali storitev opravi „za plačilo“,[32] torej s protistoritvijo, in se zato obdavči.[33] Generalni pravobranilec P. Mengozzi je zato upravičeno govoril o „konkretnem učinku izravnave“, ki ga je treba ugotoviti v okviru utemeljitvenega razloga ohranitve davčne skladnosti v razmerju med davčno ugodnostjo in davčnim bremenom.[34] Davčna ugodnost mora biti torej v davčnem sistemu države članice državna „protistoritev“ za neko davčno breme.

49. V obravnavanem postopku se navaja vrsta davčnih bremen avstrijskega davčnega sistema, za katera bi davčna ugodnost amortizacije dobrega imena lahko pomenila „protistoritev“.

a) Pripis dobička hčerinske družbe

50. Prvič, Republika Avstrija vidi neposredno zvezo med amortizacijo dobrega imena in davčnim pripisom izida hčerinske družbe matični družbi. Ta pripis izida naj bi namreč bil različen glede na to, ali gre za domačo ali tujo hčerinsko družbo. Tako naj bi se po eni strani v okviru obdavčenja skupine matični družbi davčno pripisal le dobiček domačih hčerinskih družb, ne pa tudi dobiček tujih hčerinskih družb. Po drugi strani naj bi se izgube domačih hčerinskih družb vedno, izgube tujih hčerinskih družb pa nasprotno le začasno pripisale matični družbi.

51. Za presojo davčne skladnosti je pomembno le določeno davčno breme. V okviru pripisa izida bi bilo zato mogoče izravnalno breme videti le v obdavčenju dobička hčerinske družbe na ravni matične družbe, saj pripis izgube za matično družbo pomeni davčno ugodnost.

27 — Glej na primer sodbe Svensson in Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379, točka 18); ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, točka 29); Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, točka 62); Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, točka 58) in Komisija/Nemčija (C-211/13, EU:C:2014:2148, točka 36).

28 — Glej med drugim sodbe Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, točka 57); Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, točka 30); DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, točka 47) in Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, točka 49); glede izjem od tega načela glej med drugim sodbi Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, točki 45 in 46) in Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, točke od 47 do 49); poleg tega glej moje sklepne predloge v zadevi Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164, točke od 50 do 65).

29 — Glej sodbo Komisija/Madžarska (C-253/09, EU:C:2011:795, točka 75).

30 — Glej med drugim sodbe Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, točka 39); Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, točka 47) in Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, točka 92); glej podobno že sodbo Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, točka 43).

31 — Glej v tem smislu sodbe Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, točka 73); Komisija/Portugalska (C-493/09, EU:C:2011:635, točka 39); Komisija/Nemčija (C-284/09, EU:C:2011:670, točka 87); Santander Asset Management SGIIC in drugi (od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, točka 52); Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, točka 93) in Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, točka 51).

32 — Glej člen 2(1), od (a) do (c), Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1) ter člen 2, točka 1, prej veljavne Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

33 — Glej med drugim sodbi Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, točke od 13 do 20) in Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, točke od 12 do 17); prav tako glej sklepne predloge generalne pravobranilke Ch. Stix-Hackl v zadevi Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, točka 32).

34 — Sklepni predlogi generalnega pravobranilca P. Mengozzija v zadevi Beker in Beker (C-168/11, EU:C:2012:452, točka 56).

52. Breme pripisa dobička nastane sicer pri istem davčnem zavezancu, namreč matični družbi, in v okviru istega davka, namreč avstrijskega davka od dohodkov pravnih oseb. Amortizacija dobrega imena od udeležbe v hčerinski družbi pa v skladu z avstrijskim pravom o davku od dohodkov pravnih oseb ni pogojena s tem, da hčerinska družba ustvarja dobičke, ki se pripišejo matični družbi.

53. Menim sicer, da tudi že možnost obdavčenja dobička lahko v okviru davčne skladnosti pomeni davčno breme.[35] Ampak tudi v tem smislu ni mogoče ugotoviti neposredne zveze z amortizacijo dobrega imena. Tudi če matična družba v državi ustanovi hčerinsko družbo, ki je torej ne kupi, pride do pripisa dobička hčerinske družbe. V tem primeru pa, ker ni nakupa, ni mogoča amortizacija dobrega imena od udeležbe. Do pripisa dobička hčerinske družbe pride torej neodvisno od amortizacije dobrega imena od udeležbe. Med obojim tako v smislu sodne prakse ni neposredne zveze.

54. To postane še bolj jasno, če se upošteva, da pripis dobička hčerinske družbe izkazuje neposredno zvezo z drugo davčno ugodnostjo, kot je amortizacija dobrega imena. V skladu s sodno prakso pri upoštevanju dobičkov in izgub obstaja namreč „logika simetrije“.[36] Zato obstaja neposredna zveza med pripisom dobička hčerinske družbe matični družbi in upoštevanjem tudi izgube te hčerinske družbe. Na podlagi pripisa dobička le domačih hčerinskih družb je torej mogoče utemeljiti le to, da se izgube tujih hčerinskih družb v okviru avstrijskega obdavčenja skupine le pod določenimi pogoji pripišejo matični družbi.[37]

55. Pripis dobička hčerinske družbe torej ni v neposredni zvezi z amortizacijo dobrega imena od udeležbe v tej družbi. S tem, da se dobički tujih hčerinskih družb v okviru obdavčenja skupine ne pripišejo, torej ni mogoče utemeljiti obravnavane omejitve.

b) Davčna nevtralnost udeležbe v tuji hčerinski družbi

56. Republika Avstrija kot naslednji razlog, ki bi zaradi ohranitve davčne skladnosti lahko terjal obravnavano omejitev, navaja, da naj bi se udeležbe v tujih družbah v okviru obdavčenja skupine v celoti obravnavale davčno nevtralno. Na podlagi določb člena 10(2) in (3) KStG 1988 o mednarodni kvalificirani manjšinski udeležbi naj se ne bi davčno upoštevali ne donosi, ne prodajni izidi in ne spremembe vrednosti udeležbe v tuji hčerinski družbi.

57. Posledica te davčno nevtralne obravnave naj bi zlasti bila, da se pri odsvojitvi udeležbe v tuji hčerinski družbi ne obdavči dobiček. Obdavčitev dobička od odsvojitve, do katere v nasprotju s tem pride pri udeležbah v domačih hčerinskih družbah, pa naj bi bila potrebna zaradi izravnave poprejšnje amortizacije dobrega imena.

58. Trditve Republike Avstrije temeljijo na ideji simetrije med obdavčenjem dobičkov in upoštevanjem izgub, ki je bila večkrat upoštevana tudi v sodni praksi.[38] Sodišče je posebej v sodbi K pripoznalo, da v smislu davčne skladnosti lahko obstaja neposredna zveza med na eni strani izgubami, nastalimi s kapitalsko naložbo, in na drugi strani obdavčenjem dobičkov, ustvarjenih s to naložbo.[39]

35 — V tem smislu glej moje sklepne predloge v zadevi X (C-686/13, EU:C:2015:31, točke od 49 do 55 in tam navedena sodna praksa).

36 — Glej sodbo K (C-322/11, EU:C:2013:716, točke od 65 do 69).

37 — Glej v tem smislu med drugim sodbi Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) in Komisija/Združeno kraljestvo (C-172/13, EU:C:2015:50).

38 — Glej med drugim sodbe Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, točka 45); National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 58) in Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, točki 32 in 33).

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

59. Za ohranitev davčne skladnosti je torej načeloma lahko upravičeno, da se davčna ugodnost upoštevanja izgube – kakor obravnavana amortizacija dobrega imena pri pridobitvi udeležbe – ne prizna, če zadevni davčni zavezanec tudi ni podvržen bremenu obdavčenja ustreznega dobička – kakor v obravnavanem primeru dobička od odsvojitve. Tudi davčna zavezanka, družba IFN-Holding, priznava, da bi bilo treba v primeru odobritve amortizacije dobrega imena za njene tuje udeležbe obdavčiti tudi morebitni dobiček od odsvojitve.

60. Kljub temu je v obravnavanem primeru taka utemeljitev izključena.

61. Avstrijsko pravo o davku od dohodkov pravnih oseb namreč sploh ne predvideva pogojevanja davčne ugodnosti v obliki amortizacije dobrega imena z davčnim bremenom v obliki obdavčenja dobička od odsvojitve. Amortizacije dobrega imena namreč ni mogoče uveljavljati niti tedaj, če se davčni zavezanec v skladu s členom 10(3), točka 1, KStG 1988 odloči za davčno upoštevno tujo udeležbo in se zato odsvojitev take udeležbe obdavči. Če se s tem v skladu z avstrijsko ureditvijo amortizacija dobrega imena za tuje udeležbe ne prizna ne glede na to, ali se ta udeležba obravnava davčno nevtralno, potem cilj obravnavane ureditve jasno ni vzpostavitev zveze med nepriznanjem amortizacije dobrega imena in davčno nevtralnostjo udeležbe.

62. Tudi če bi se ta cilj v skladu z navedbami Republike Avstrije predpostavljal, bi bilo treba upoštevati ustaljeno sodno prakso, v skladu s katero je nacionalna zakonodaja primerna za zagotavljanje postavljenega cilja le, če resnično zagotavlja, da se ta cilj doseže dosledno in sistematično,[40] če je torej konsekventna. Ta zahteva pa na podlagi pravice do odločitve iz člena 10(3), točka 1, KStG 1988 vsekakor ni izpolnjena. Ob upoštevanju predpostavljenega cilja ureditve namreč ne bi bilo dosledno, če bi bila amortizacija dobrega imena pri odločitvi za davčno upoštevno udeležbo še naprej izključena.

63. Zato tudi davčna nevtralnost udeležbe v tuji hčerinski družbi, ki načeloma obstaja v skladu z avstrijskim pravom, ne more utemeljiti nepriznanja amortizacije dobrega imena za take udeležbe.

c) Izenačitev pridobitve stalnih poslovnih enot in hčerinskih družb

64. Na koncu je treba utemeljitveni razlog ohranitve davčne skladnosti presojati še glede na cilj, ki ga je avstrijska vlada povezala s svojim zakonskim predlogom za uvedbo amortizacije dobrega imena pri domačih hčerinskih družbah.

65. Po navedbah predložitvenega sodišča je namen tega izenačitev pridobitve udeležbe v pravno samostojni hčerinski družbi s pridobitvijo pravno nesamostojne stalne poslovne enote. Medtem ko naj bi bila namreč pri pridobitvi stalne poslovne enote v skladu z avstrijskim pravom amortizacija dobrega imena na splošno mogoča, naj bi se ta možnost pri pridobitvi hčerinske družbe prav tako zagotovila v okviru obdavčenja skupine z ureditvijo, sporno v obravnavanem primeru.

66. Republika Avstrija glede na ta cilj navaja, da je amortizacija dobrega imena pri udeležbah v tujih hčerinskih družbah pravilno onemogočena, saj naj amortizacija dobrega imena tudi ne bi bila mogoča pri pridobitvi tuje stalne poslovne enote. To naj bi vsekakor veljalo, če je v upoštevnem sporazumu o izogibanju dvojnega obdavčevanja dogovorjena metoda oprostitve za dohodke tujih stalnih poslovnih enot in zato Avstrija ni upravičena do obdavčenja.

40 — Glej med drugim sodbe Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141, točka 55); Komisija/Italija (C-531/06, EU:C:2009:315, točka 66); Blanco Pérez in Chao Gómez (C-570/07 in C-571/07, EU:C:2010:300, točka 94); Petersen (C-341/08, EU:C:2010:4, točka 53) in Blanco (C-344/13 in C-367/13, EU:C:2014:2311, točka 39).

67. Ne glede na to, ali cilj izenačitve pridobitve domačih in tujih hčerinskih družb in stalnih poslovnih enot sploh lahko izpolni pogoje utemeljitvenega razloga ohranitve davčne skladnosti, pa ta cilj vsekakor ni dosežen dosledno in sistematično, kakor to zahteva sodna praksa.[41] Kakor je namreč pravilno poudarila družba IFN-Holding, do izenačitve ne pride predvsem tedaj, če se dohodki tuje stalne poslovne enote v skladu z upoštevnim sporazumom o izogibanju dvojnega obdavčevanja v Avstriji obdavčijo po metodi odbitkov. V tem primeru se tudi pri tujih stalnih poslovnih enotah upošteva amortizacija dobrega imena, saj se dohodki te stalne poslovne enote – z odbitkom tujega davka – obdavčijo v Avstriji. Obravnavana ureditev pa izključitve amortizacije dobrega imena pri udeležbah v tujih hčerinskih družbah ne pogojuje s tem, ali je s konkretno državo sedeža hčerinske družbe dogovorjena metoda oprostitve ali metoda odbitkov glede dohodkov stalnih poslovnih enot.

68. Utemeljitvenega razloga ohranitve skladnosti davčnega sistema države članice torej tudi ni mogoče uporabiti glede na cilj izenačitve pridobitve udeležbe v pravno samostojni hčerinski družbi s pridobitvijo pravno nesamostojne stalne poslovne enote.

d) Sklep

69. Ker drugi utemeljitveni razlogi niso razvidni, obravnavana omejitev svobode ustanavljanja v sklepu ni utemeljena z nujnim razlogom v splošnem interesu.

4. Odgovor na drugo vprašanje za predhodno odločanje

70. Na drugo vprašanje za predhodno odločanje je torej treba odgovoriti tako, da je ureditev, kakršna je obravnavana, ki v okviru obdavčenja skupine dopušča amortizacijo dobrega imena le glede deležev v domačih družbah, v nasprotju s členom 49 PDEU v povezavi s členom 54 PDEU oziroma v nasprotju s členom 43 ES v povezavi s členom 48 ES.

C – *Kršitev prepovedi izvajanja pomoči*

71. Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem dodatno izvedeti, ali je določba, kakršna je tista iz člena 9(7), drugi stavek, KStG 1988 o amortizaciji dobrega imena v okviru obdavčenja skupine, v nasprotju s prepovedjo izvajanja pomoči v skladu s členom 108(3), tretji stavek, PDEU v povezavi s členom 107(1) PDEU. Ker je bilo v okviru drugega vprašanja za predhodno odločanje ugotovljeno, da je avstrijska ureditev v nasprotju s svobodo ustanavljanja, je treba odgovoriti tudi na prvo vprašanje za predhodno odločanje, da bi se pojasnilo, ali pravo Unije davčnemu zavezancu, kot je družba IFN-Holding, na koncu priznava pravico do uveljavljanja amortizacije dobrega imena.[42]

72. Člen 108(3), tretji stavek, PDEU določa, da država članica ne sme izvajati svojih predlaganih ukrepov pomoči, dokler Komisija ne sprejme končnega sklepa. To vključuje prepoved izvajanja tudi za pomoči, ki jih je država članica po pristopu k Uniji na novo dodelila in o njih ni obvestila Komisije. Zadnja pogoja sta v primeru določbe člena 9(7), drugi stavek, KStG 1988 izpolnjena, saj je bila v skladu z navedbami predložitvenega sodišča v letu 2004 objavljena v avstrijskem uradnem listu in Komisija o njej do trenutka predložitvenega sklepa tudi ni bila obveščena.

41 — Glej zgoraj točko 62.

42 — Glej zgoraj točko 32.

73. Prepoved izvajanja iz člena 108(3), tretji stavek, PDEU bi torej nasprotovala obravnavani določbi o amortizaciji dobrega imena, če bi ta glede na opredelitev v členu 107(1) PDEU pomenila pomoč. Iti bi torej moralo za ugodnost, ki jo dodeli država, ali za ugodnost iz državnih sredstev,[43] ki izkrivlja ali bi lahko izkrivljala konkurenco z dajanjem prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga in ki prizadene trgovino med državami članicami.

1. Davčna ugodnost

74. Pod člen 107(1) PDEU spada tudi ugodnejša davčna obravnava, ki sicer ni povezana s prenosom državnih sredstev, vendar pa upravičence postavlja v ugodnejši finančni položaj glede na položaj drugih davčnih zavezancev.[44]

75. Člen 107(1) PDEU zato načelno obsega obravnavano določbo o amortizaciji dobrega imena, saj za nekatere davčne zavezance v obdobju 15 let znižuje davčno osnovo za avstrijski davek od dohodkov pravnih oseb, posledica česar je nižji davek v več davčnih obdobjih.

76. Družba IFN-Holding in Republika Avstrija pa dvomita o tem, da na koncu sploh nastane ugodnost. V skladu s členom 9(7), drugi stavek, KStG 1988 naj bi bila sicer v okviru obdavčenja skupine mogoča amortizacija dobrega imena. Hkrati pa naj bi bila potem v skladu s prvim stavkom določbe izključena amortizacija udeležbe na podlagi drugih naknadnih zmanjševanj vrednosti.

77. Ta trditev pa ne more ovreči dejstva, da amortizacija dobrega imena kot takšna pomeni davčno ugodnost. Te ugodnosti ne odpravi izključitev drugih amortizacij pri udeležbi v okviru obdavčenja skupine. Kajti medtem ko se amortizacija dobrega imena izvede ob vsaki pridobitvi deleža, pride do takih naknadnih zmanjševanj vrednosti deleža le v posameznih primerih. Poleg tega izključitev drugih amortizacij v okviru obdavčenja skupine velja za vse udeležbe, in ne le za tiste, ki upravičujejo amortizacijo dobrega imena. Amortizacija dobrega imena tako v posebnih primerih pripelje do prednostnega odstopanja od tega splošnega pravila.

78. Avstrijska določba torej priznava ugodnost v smislu člena 107(1) PDEU.

2. Selektivnost ugodnosti

79. Predložitveno sodišče upravičeno dvomi predvsem o tem, ali je z določbo o amortizaciji dobrega imena povezano „dajanje prednosti posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v smislu člena 107(1) PDEU, ali torej v smislu sodne prakse priznava „selektivno“ ugodnost.

a) Selektivnost v davčnem pravu

80. Presoja te selektivnosti pri davčnopravnih določbah držav članic povzroča nekaj težav.

43 — Glej med drugim sodbe Španija/Komisija (C-342/96, EU:C:1999:210, točka 41); Altmark Trans in Regierungspräsidium Magdeburg (C-280/00, EU:C:2003:415, točka 84) ter Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 21).

44 — Glej med drugim sodbe Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, točka 14); Komisija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 72) ter Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 23).

81. V sodni praksi se kot izhodiščna točka stalno ponavlja, da davčna določba ni selektivna takrat, kadar se brez razlikovanja uporablja za vse gospodarske subjekte.[45] V skladu s sodno prakso pa zgolj na podlagi okoliščine, da davčna določba priznava ugodnost le tistim podjetjem, ki izpolnjujejo njene pogoje, še ni mogoče ugotoviti selektivnosti določbe.[46] Na drugi strani selektivnosti očitno tudi ni mogoče vedno zanikati z utemeljitvijo, da lahko vsi gospodarski subjekti brez razlikovanja uveljavljajo ugodnost davčne določbe, če izpolnjujejo njene pogoje. V tem primeru bi bilo namreč treba selektivnost davčne določbe vedno zanikati.

82. Sodna praksa je zato pri davčnih ugodnostih za določitev njihove selektivnosti določila posebne pogoje. V skladu s tem je na koncu odločilno, ali so pogoji za davčno ugodnost v skladu z merili nacionalnega davčnega sistema izbrani nediskriminatorno.[47] V ta namen naj se v prvem koraku ugotovi splošna ali „običajna“ davčna ureditev, veljavna v zadevni državi članici. Glede na to skupno ali „običajno“ davčno ureditev je treba nato v drugem koraku presoditi morebitno selektivnost ugodnosti, dodeljene z zadevnim davčnim ukrepom, ki se kaže v tem, da ta ukrep odstopa od skupnega sistema, saj uvaja razlikovanje med gospodarskimi subjekti, ki pa so glede na cilj, določen za davčni sistem te države članice, v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.[48] Tudi če so ti pogoji izpolnjeni, pa je mogoče ugodnost utemeljiti z naravo ali splošno sistematiko sistema, v katerega spada, predvsem če davčna ureditev neposredno izhaja iz temeljnih ali usmerjevalnih načel nacionalnega davčnega sistema.[49]

83. Taka presoja enakosti je pri davčnih določbah potrebna za ugotovitev njihove selektivnosti, saj se davčne ugodnosti – drugače kot subvencije v ožjem smislu v obliki denarnih dajatev – pojavijo v okviru davčnega sistema, ki se za podjetja stalno in nujno uporablja. Davčni sistemi pa na različne načine ponujajo ugodnosti, ki so pogosto namenjene le temu, da se izpolni točni cilj davka. Ugodnosti, ki niso subvencije v ožjem smislu, pa je mogoče v skladu s sodno prakso šteti za pomoč le, če so enake narave in imajo enake učinke kot te subvencije.[50] Le če torej država članica svoj obstoječi davčni sistem uporabi kot sredstvo, da denarne dajatve porazdeli za namene, ki so zunaj davčnega sistema, obstaja zadosten razlog za enačenje teh davčnih ugodnosti s subvencijami v ožjem smislu.[51]

84. Iz te ugotovitve pa tudi izhaja, da neenako obravnavanje, ki ga v okviru davčnega sistema države članice ni mogoče utemeljiti, ne zadošča za ugotovitev selektivnosti davčne ugodnosti v smislu člena 107(1) PDEU. Iz te ugotovitve namreč izhaja le, da je treba davčno določbo glede na naravo in učinek enačiti s subvencijo v ožjem smislu.

45 — Glej na primer sodbe Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, točka 35); Komisija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 73); 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, točka 39) ter Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 23).

46 — V tem smislu glej predvsem sodbo 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, točka 42).

47 — V tem smislu glej tudi sodbo Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, točka 53).

48 — Glej sodbe Paint Graphos in drugi (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 49); P (C-6/12, EU:C:2013:525, točka 19) in Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 35).

49 — Glej sodbi Paint Graphos in drugi (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točki 65 in 69) in P (C-6/12, EU:C:2013:525, točka 22); glej v tem smislu med drugim tudi sodbe Italija/Komisija (173/73, EU:C:1974:71, točka 33); Adria-Wien Pipeline in Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, točka 42); Komisija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 145) ter Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točki 42 in 43).

50 — Glej med drugim sodbe De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Visoka oblast (30/59, EU:C:1961:2, str. 43); Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 in C-41/05, EU:C:2006:403, točka 29); Bouygues in Bouygues Télécom/Komisija (C-399/10 P in C-401/10 P, EU:C:2013:175, točka 101) ter Ministerio de Defensa in Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, točka 22).

51 — Glej v tem smislu tudi sodbo P (C-6/12, EU:C:2013:525, točke od 22 do 27).

85. Poleg tega pa mora iti pri upravičencih do subvencije v skladu s členom 107(1) PDEU za „posamezna podjetja“ ali „proizvodnjo posameznega blaga“. Zato je Sodišče predvsem v sodbi Gibraltar ugotovilo, da mora davčna ureditev podjetja upravičence opredeliti kot privilegirane skupine na podlagi lastnosti, ki so značilne zanje.[52] Zato je po presoji enakosti v dodatnem koraku treba pojasniti, ali skupina davčnih zavezancev, ki jim davčna ureditev daje prednost, v zadostni meri pomeni določena podjetja ali proizvodnjo posameznega blaga v smislu člena 107(1) PDEU.

b) Selektivna narava posameznega neenakega obravnavanja

86. V obravnavanem primeru je treba torej najprej preučiti, ali določba o amortizaciji dobrega imena pomeni neenako obravnavanje, pri čemer razlog zanj ne izhaja iz avstrijskega davčnega sistema, ampak sledi ciljem, ki se ne nanašajo na davke. Po tem bi bilo po potrebi še treba pojasniti, ali s tem privilegirani davčni zavezanci pomenijo „posamezna podjetja ali proizvodnjo posameznega blaga“ v smislu člena 107(1) PDEU.

87. Predložitveno sodišče ocenjuje, da obravnavana določba v več pogledih lahko pomeni selektivno dajanje prednosti, namreč z različnim obravnavanjem pravnih oseb v razmerju do fizičnih oseb (točka i), zavezancev za davek od dohodkov pravnih oseb znotraj obdavčenja skupine v razmerju do takih izven obdavčenja skupine (točka ii) ter davčnih zavezancev znotraj obdavčenja skupine z deležem v domači družbi v razmerju s takimi, ki imajo delež v tuji družbi (točka iii).

88. Predložitveno sodišče je s tem za podlago izbralo kar tri različne „običajne“ davčne ureditve. Če namreč predpostavlja selektivnost amortizacije dobrega imena, ker so do nje upravičene le pravne osebe, ne pa tudi fizične osebe, za navezni sistem izbere celotno avstrijsko pravo o davku na dobiček. Če nasprotno obravnava dajanje prednosti tistim podjetjem v okviru davka od dohodkov pravnih oseb, za katera se uporablja obdavčenje skupine, se predložitveno sodišče sklicuje na navezni sistem prava o davku od dohodkov pravnih oseb. Če na koncu znotraj obdavčenja skupine opozarja na dajanje prednosti podjetjem, ki imajo deleže v domačih družbah, v razmerju do podjetij, ki imajo deleže v tujih družbah, potem je treba za navezni sistem uporabiti pravo obdavčenja skupine. Glede na neenako obravnavanje, ki se presoja, je torej vedno zadeven drug navezni sistem. Iz tega jasno izhaja, da – kakor je tudi že ugotovilo Sodišče v sodbi Gibraltar[53] – določitev „običajnega“ obdavčenja ne more biti odločilna. Odločilna je zgolj presoja konkretnega neenakega obravnavanja.

i) Dajanje prednosti pravnim osebam

89. Prvo neenako obravnavanje, na katero opozarja predložitveno sodišče, je v tem, da lahko amortizacija dobrega imena koristi le pravnim osebam, za katere se uporablja KStG 1988, ne pa tudi fizičnim osebam, za katere se pri obdavčenju uporablja avstrijski zakon o dohodnini (Einkommensteuergesetz).

90. Za to bi morale biti pravne in fizične osebe v primerljivem dejanskem in pravnem položaju.

91. Najprej je treba pojasniti, da se merila, ki se uporabljajo pri presoji primerljivosti dejanskega in pravnega položaja po eni strani v okviru člena 107(1) PDEU in po drugi strani v okviru temeljne svoboščine, razlikujejo. Medtem ko je treba pri temeljnih svoboščinah primerljivosti položajev predvsem v davčnem pravu v skladu s sodno prakso redno pritrditi,[54] pa to ne more veljati za

52 — Glej sodbo Komisija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 104).

53 — Glej sodbo Komisija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točke 90, 91 in 131).

54 — Glej moje sklepne predloge v zadevi Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, točka 25 in tam navedena sodna praksa).

selektivnost davčnih ugodnosti. Selektivnost namreč, drugače kakor v primeru omejitve temeljne svoboščine, redno zadeva neenako obravnavanje podjetij iste države, in ne neenako obravnavanje domačih in tujih podjetij.[55] Pogodbi pa le v primeru zapostavljanja čezmejnih položajev v primerjavi z v celoti domačimi položaji v skladu z njunimi določbami terjata posebej strogo obravnavo.

92. V skladu z avstrijskim davčnim sistemom na podlagi tega merila pravne in fizične osebe niso v primerljivem položaju. V avstrijskem pravu namreč tako za pravne kot za fizične osebe obstajajo lastni davčni zakoni, ki očitno vsebujejo večplastne različne določbe o določitvi davčne osnove. Poleg tega med obema skupinama obstaja bistvena dejanska razlika v tem, da imajo le pravne osebe, ki so zavezanke za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb, imetnike deležev, ki so udeleženi pri dohodkih družbe in so sami spet zavezanci za plačilo davka na dobiček.

93. Okoliščina, da amortizacijo dobrega imena lahko uveljavljajo le pravne, ne pa tudi fizične osebe, torej ne pomeni selektivnega dajanja prednosti pravnim osebam v smislu člena 107(1) PDEU.

ii) Dajanje prednosti davčnim skupinam

94. Naslednje vprašanje je, ali amortizacija dobrega imena selektivno daje prednost družbam, za katere se uporablja obdavčenje skupine, v razmerju do družb, ki so obdavčene zunaj obdavčenja skupine.

95. Republika Avstrija meni, da obe skupini podjetij glede tega nista primerljivi, saj le v okviru obdavčenja skupine pride do pripisa izida hčerinske družbe.

96. V skladu s smislom in namenom obdavčenja skupine naj bi se matična družba koncerna skupaj z njenimi udeležbami obravnavala kot en sam davčni zavezanec. V ta namen se izidi, ki jih dosežejo pravno samostojne hčerinske družbe, seštejejo z izidom matične družbe. Sodišče je v takih okoliščinah že v sodbi Papillon – v zvezi z omejitvijo svobode ustanavljanja – načelno pripoznalo, da v okviru obdavčenja koncerna lahko obstaja potreba, da se ocena udeležb uredi drugače kot izven obdavčenja koncerna, da bi se preprečilo dvojno upoštevanje izgub.[56] To mora še posebej veljati pri presoji selektivnosti.[57]

97. Poleg tega je predložitveno sodišče navedlo, da je eden od ciljev avstrijske ureditve amortizacije dobrega imena izenačitev pridobitve stalne poslovne enote s pridobitvijo hčerinske družbe.[58] Medtem ko v prvem primeru pridobitve premoženja stalne poslovne enote načeloma lahko pride do amortizacije dobrega imena, to pri pridobitvi deleža v pravno samostojni družbi načeloma ni mogoče. S tem ko avstrijsko obdavčenje skupine za davčno zakonodajo deloma odpravi pravno samostojnost pridobljene družbe s pripisom njenega izida matični družbi, pa se pridobitev udeležbe približa pridobitvi stalne poslovne enote. V tem pogledu so glede na cilj ureditve udeležbe v okviru obdavčenja skupine v drugačnem pravnem položaju kot pa udeležbe zunaj obdavčenja skupine.

98. Poleg tega v skladu z navedbami družbe IFN-Holding – kar bi po potrebi moralo preveriti predložitveno sodišče – vsaka družba, ki pridobi udeležbo, lahko izbere, ali bo s pridobljeno družbo tvorila davčno skupino in bo s tem koristila ugodnost amortizacije dobrega imena. Če pa se družba v tem kontekstu odloči proti tvorbi davčne skupine, potem le na podlagi te odločitve ni v primerljivem položaju.

99. Zato obravnavane ureditve amortizacije dobrega imena tudi ni mogoče šteti za selektivno iz razloga, da je ta davčna ugodnost dostopna le družbam, za katere se uporablja obdavčenje skupine.

55 — Glej sodbo Španija/Komisija (C-73/03, EU:C:2004:711, točka 28).

56 — Glej sodbo Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, točke od 45 do 47).

57 — Glej zgoraj točko 91.

58 — Glej zgoraj točko 65.

iii) Dajanje prednosti podjetjem z deleži v domačih družbah

100. Na koncu bi lahko omejitev amortizacije dobrega imena na pridobitev deležev v domačih družbah, ki je, kakor je bilo že ugotovljeno, v nasprotju s svobodo ustanavljanja,[59] poleg tega pomenila selektivno dajanje prednosti v razmerju do podjetij, ki pridobijo deleže v tujih družbah.

101. Za to bi najprej morala biti podjetja, ki pridobijo deleže v domačih in tujih družbah, v primerljivem položaju, dajanje prednosti pa ne bi smelo biti utemeljeno z naravo ali splošno sistematiko sistema.

102. Na to vprašanje je očitno že odgovorjeno, kolikor zadeva udeležbe v hčerinskih družbah v drugih državah članicah. Tako je bilo v okviru presoje kršitve svobode ustanavljanja prvič ugotovljeno, da so matične družbe, ki pridobijo udeležbo v domači družbi, v primerljivem položaju z matičnimi družbami, ki pridobijo udeležbo v drugi državi članici.[60] Drugič neenakega obravnavanja matičnih družb tudi ni bilo mogoče utemeljiti z ohranitvijo skladnosti avstrijskega davčnega sistema.[61]

103. Že v okviru zadeve Presidente del Consiglio dei Ministri sem opozorila na to, da se na podlagi meril, ki jih je sodna praksa vzpostavila za presojo selektivnosti, z vidika zakonodaje o državni pomoči na koncu postavljajo ista vprašanja kakor v okviru presoje kršitve temeljnih svoboščin. Pri tem sem predlagala, naj se za preprečevanje protislovij v obeh primerih uporabljajo enaka merila.[62] Pri tem pa gre izključno za primere, v katerih je selektivnost pomoči lahko utemeljena v dajanju prednosti domačim v razmerju s tujimi položaji. V takem primeru namreč ne bi bilo razumljivo, da se na eni strani zatrjuje kršitev temeljne svoboščine, na drugi strani pa se glede na prepoved pomoči ugotovi, da za neenako obravnavanje v okviru nacionalnega davčnega sistema obstaja dober razlog. V tem smislu gre za izjemo od načela, da je v okviru presoje selektivnosti treba določiti strožje zahteve za ugotovitev primerljivosti položajev.[63]

104. Zato obravnavana amortizacija dobrega imena pomeni dajanje prednosti podjetjem, ki pridobijo deleže v domačih družbah, v razmerju do podjetij, ki pridobijo deleže v tujih družbah in so pri tem v primerljivem dejanskem in pravnem položaju. To neenako obravnavanje ni utemeljeno s temeljnimi ali usmerjevalnimi načeli avstrijskega davčnega sistema. Zato je treba avstrijsko ureditev amortizacije dobrega imena v tem smislu enačiti s subvencijo v ožjem smislu.

105. To dajanje prednosti pa je selektivno le, če gre pri privilegiranih podjetjih, namreč takih, ki v okviru obdavčenja skupine pridobijo deleže v domačih družbah, za „posamezna podjetja ali proizvodnjo posameznega blaga“ v smislu člena 107(1) PDEU.

106. Sodišče je v sodbi Presidente del Consiglio dei Ministri predpostavljalo selektivnost davčne ureditve, ki je hkrati pomenila kršitev temeljne svoboščine s strani države gostiteljice, saj so bili obdavčeni le tuji upravljavci zrakoplovov in rekreativnih plovil.[64] S tem je Sodišče pripoznalo, da domača podjetja v okviru posebne panoge pomenijo „posamezna podjetja ali proizvodnjo posameznega blaga“ v smislu člena 107(1) PDEU.

59 — Glej zgoraj točke od 33 do 70.

60 — Glej zgoraj točke od 39 do 43.

61 — Glej zgoraj točke od 44 do 69.

62 — Glej moje sklepne predloge v zadevi Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, točka 134).

63 — Glej zgoraj točko 91.

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

107. V obravnavanem primeru pa gre za to, da je matična država omejila temeljne svoboščine. Avstrijska ureditev amortizacije dobrega imena ne daje prednosti domačim podjetjem posamezne panoge v razmerju do tujih podjetij. Dajanje prednosti se namreč kaže v tem, da se ne glede na pripadnost kateri koli panogi vsem domačim podjetjem subvencionira pridobitev deležev v domačih družbah.

108. Splošno sodišče je nazadnje pri presoji dveh sklepov Komisije o pomočeh, ki sta bila sprejeta v zvezi z obratnim položajem omejitve amortizacije dobrega imena na pridobitev deležev v *tujih* družbah v španski davčni zakonodaji, zanikalo selektivnost te ureditve. Splošno sodišče je to utemeljilo s tem, da je ureditev načeloma dostopna vsakemu podjetju in ne izključuje nobene skupine podjetij.[65] Sodišče bo moralo v teh okoliščinah o zakonitosti te odločitve odločiti v okviru pritožb, ki ju je Komisija vložila proti sodbama Splošnega sodišča.[66]

109. Ne glede na to, ali je utemeljitev Splošnega sodišča prepričljiva z vsakega vidika, je vendarle upravičeno njeno izhodišče, da se z ustrezno davčno ureditvijo spodbuja privilegirana skupina podjetij na podlagi – kakor se je izrazilo Sodišče v sodbi Gibraltar[67] – lastnosti, ki so zanjo značilne.

110. V obravnavanem primeru pa ne gre za to.

111. Po eni strani ni razvidno, da bi avstrijska ureditev amortizacije dobrega imena dajala prednost proizvodnji posameznega blaga. Pridobitev deležev v domačih družbah namreč ni omejena na nekatere panoge, ampak do nje lahko načelno pride v vsaki panogi. Po drugi strani tudi ni razvidno, da bi ta ureditev lahko koristila le nekaterim podjetjem. Za to bi moralo iti za jasno določljiva posamezna podjetja. Pridobitev deleža v domači družbi pa se mi zdi potencialno izvedljiva za vsako družbo, tako da je določitev posameznih podjetij, ki jim avstrijska ureditev koristi, že vnaprej izključena.

112. Zavedam se, da je Sodišče v nekaterih primerih zastopalo precej široko razumevanje privilegirane skupine na podlagi lastnosti, ki so zanjo značilne. Tako je na primer na koncu kot takšni pripoznalo skupino podjetij, katerih osrednja dejavnost je proizvodnja blaga,[68] in skupino podjetij, ki se ukvarjajo z izvozom in posameznimi investicijami, opredeljenimi v spornih določbah.[69]

113. Preširoko razumevanje selektivnosti nacionalnih določb pa prinaša nevarnost vplivanja na porazdelitev pristojnosti med državami članicami in Unijo, določeno v členih od 2 do 6 PDEU, ter na porazdelitev notranjih pristojnosti med Evropskim parlamentom in Svetom v skladu s členom 14 PDEU na eni strani ter Komisijo v skladu s členom 17 PDEU na drugi strani. Če gre namreč za pomoč v smislu člena 107(1) PDEU, ima Komisija praviloma v skladu s členom 107(3) PDEU široko diskrecijsko pravico, ali in v katerih okoliščinah bo (ali ne) podprla politične odločitve, sprejete v državah članicah, ne da bi v skladu s Pogodbama na zadevnih političnih področjih imela samostojno normativno pristojnost.

65 — Glej sodbi Banco Santander in Santusa/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938, točke od 56 do 66) in Autogrill España/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939, točke od 52 do 62).

66 — Zadevi C-20/15 P (Komisija/Autogrill España) in C-21/15 P (Komisija/Banco Santander in Santusa).

67 — Glej sodbo Komisija/Government of Gibraltar in Združeno kraljestvo (C-106/09 P in C-107/09 P, EU:C:2011:732, točka 104).

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

69 — Sodba Španija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, točke od 120 do 128).

114. Predvsem v davčni zakonodaji pa je selektivnost ureditve odločilno merilo, saj so preostali pogoji člena 107(1) PDEU malodane vedno izpolnjeni. Tako v skladu z ustaljeno sodno prakso ni treba ugotavljati dejanskega izkrivljanja konkurence niti stvarnega vpliva pomoči na trgovino med državami članicami, ampak je treba le preučiti, ali ta pomoč lahko izkrivi konkurenco in prizadene trgovino med državami članicami.[70] V zvezi s tem niti ni potrebno, da privilegirana podjetja sama sodelujejo v trgovini med državami članicami, saj zadošča, da bi to lahko počela v prihodnosti ali da bi njihovi tuji konkurenti lahko poskusili s širitvijo na domači trg.[71]

115. Zato je treba merilo selektivnosti nacionalne ureditve uporabljati skrbno. Če ureditev ne zadeva niti ene ali več posamično določljivih panog, ki jih je mogoče razmejiti glede na njihovo gospodarsko dejavnost, niti posamezno določljivih podjetij, kakor to določa besedilo člena 107(1) PDEU, potem načeloma ni mogoče izhajati iz selektivnosti ureditve.

116. Zato tudi v obravnavanem primeru omejitev amortizacije dobrega imena na pridobitev deležev v domačih družbah ne pomeni dajanja prednosti „posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga“ v smislu člena 107(1) PDEU.

iv) Sklep

117. Določbe, kakršna je tista v členu 9(7), drugi stavek, KStG 1988 o amortizaciji dobrega imena v okviru obdavčenja skupine, torej zato, ker nima selektivne narave, ni mogoče šteti za pomoč v smislu člena 107(1) PDEU.

3. Odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje

118. Na prvo vprašanje za predhodno odločanje je zato treba odgovoriti tako, da določba, kakršna je obravnavana, ki amortizacijo dobrega imena v okviru obdavčenja skupine omejuje na pridobitev deležev pravnih oseb v domačih družbah, ni v nasprotju s členom 108(3), tretji stavek, PDEU v povezavi s členom 107(1) PDEU oziroma ni v nasprotju s členom 88(3), tretji stavek, ES v povezavi s členom 87(1) ES.

V – **Predlog**

119. Glede na zgoraj navedeno Sodišču predlagam, naj na vprašanji, ki ju je v predhodno odločanje predložilo Verwaltungsgerichtshof, odgovori tako:

1. Člen 108(3), tretji stavek, PDEU v povezavi s členom 107(1) PDEU ter člen 88(3), tretji stavek, ES v povezavi s členom 87(1) ES ne nasprotujejo nacionalnemu ukrepu, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katerim se amortizacija dobrega imena – ki znižuje davčno osnovo in s tem davčno breme – v primeru pridobitve udeležbe v domači družbi izvede v okviru sistema obdavčenja skupine, medtem ko pri pridobitvi udeležbe v drugih primerih obdavčenja dohodka fizičnih in pravnih oseb takšna amortizacija dobrega imena ni dopustna.

70 — Glej med drugim sodbe Italija/Komisija (C-372/97, EU:C:2004:234, točka 44); Paint Graphos in drugi (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 78) in Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, točka 65).

71 — Glej sodbi Cassa di Risparmio di Firenze in drugi (C-222/04, EU:C:2006:8, točka 143) ter Paint Graphos in drugi (od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, točka 80).

2. Člen 49 PDEU v povezavi s členom 54 PDEU ter člen 43 ES v povezavi s členom 48 ES nasprotujejo zakonodaji države članice, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, v skladu s katero je treba v primeru pridobitve udeležbe v domači družbi amortizacijo dobrega imena izvesti v okviru sistema obdavčenja skupine, medtem ko se v primeru pridobitve udeležbe v družbi, ki nima sedeža v domači državi, taka amortizacija dobrega imena ne sme izvesti.