

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 6. oktobra 2015(*)

„Predhodno odločanje – členi 49 PDEU, 54 PDEU, 107 PDEU in 108(3) PDEU – Svoboda ustanavljanja – Državna pomoč – Obdavčenje skupin – Pridobitev kapitalskega deleža v hčerinski družbi – Amortizacija dobrega imena – Omejitev na deleže v družbah rezidentkah“

V zadevi C-66/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Verwaltungsgerichtshof (Avstrija) z odločbo z dne 30. januarja 2014, ki je prispela na Sodišče 10. februarja 2014, v postopku

Finanzamt Linz

proti

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz,

ob udeležbi

IFN-Holding AG,

IFN Beteiligungs GmbH,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi L. Bay Larsen, predsednik senata, K. Jürimäe, sodnica, J. Malenovský, M. Safjan, sodnika, in A. Prechal (poročevalka), sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za IFN-Holding AG in IFN Beteiligungs GmbH A. Damböck in B. Stürzlinger, Steuerberater,
- za avstrijsko vlado J. Bauer, agent,
- za Evropsko komisijo W. Roels in R. Sauer, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 16. aprila 2015

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 49 PDEU, 54 PDEU,

107 PDEU in 108(3) PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Finanzamt Linz (davčni urad Linz, v nadaljevanju: davčni urad) in Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz (prej Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz), zaradi odločbe davčnega urada, s katero je bila družbi, ki je pridobila delež v družbi nerezidentki, pri obdavčitvi skupine zavrnjena amortizacija dobrega imena.

Avstrijski pravni okvir

3 V avstrijskem pravu zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Körperschaftsteuergesetz) z dne 7. julija 1988 (BGBl. 401/1988), kot je bil spremenjen z zakonom o davčni reformi iz leta 2005 (Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I, 57/2004, v nadaljevanju: zakon o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988), v členu 9 določa sistem obdavčevanja skupine družb. V okviru tega sistema lahko družba skupaj s hčerinskimi in drugimi nadziranimi družbami tvori skupino, če je vsaj 50-odstotno udeležena v njihovem kapitalu. V tem primeru se davčni izidi (dobički in izgube) družb, ki pripadajo tej skupini, upoštevajo kot davčni izid, ki ga je ustvarila mati na družba, in se obdavčijo pri njej.

4 Člen 9(7) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988 določa:

„[...] V primeru pridobitve deleža [...] s strani člana skupine družb oziroma nosilca skupine ali družbe, ki lahko oblikuje skupino družb, v vodilni neomejeno davčno zavezani družbi [...], z izjemo neposredno ali posredno podjetja, ki je član skupine, oziroma neposredno ali posredno s strani družbenika, ki ima prevladujoči vpliv, se od trenutka pripadnosti te družbe skupini družb pri neposredno udeležinem članu skupine oziroma nosilcu skupine izvede amortizacija dobrega imena tako:

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

[...]

– če se zaradi pridobitve deležev zmanjša vrednost dobrega imena, je treba to upoštevati v poslovnem izidu [...];

– davčno upoštevni zneski v obsegu 1/15 znižujejo ali zvišujejo veljavno davčno knjigovodsko vrednost.“

5 Člen 10 zakona o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988 glede mednarodnih deležev v odstavkih 2 in 3 določa:

„2. Davka od dohodkov pravnih oseb so oproščene vse vrste deležev pri dobičku, ki izhajajo iz mednarodno kvalificiranih deležev. Za mednarodno kvalificirani delež gre, če so bili davčni zavezanci, za katere velja člen 7(3), ali druge neomejeno davčno zavezane družbe nerezidentke, primerljive z davčnim zavezancem rezidentom, za katerega velja člen 7(3), z najmanj 10-odstotnim kapitalskim deležem nepretrgano najmanj eno leto dokazano udeleženi v:

(a) družbah nerezidentkah, ki so primerljive s kapitalsko družbo rezidentko,

(b) drugih družbah nerezidentkah, ki izpolnjujejo pogoje iz člena 2 Direktive Sveta št. 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 [o skupnem sistemu obdavčitve maternih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic] (UL L 255, str. 6) v veljavni različici. Navedeno enoletno obdobje ne velja

za deleže, ki so bili pridobljeni zaradi dokapitalizacije, če se stopnja udeležbe s tem ni povečala.

3. Pri ugotavljanju dohodkov se dobički, izgube in siceršnje spremembe vrednosti iz omejene kvalificirane manjšinske udeležbe v smislu odstavka 2 ne upoštevajo. To ne velja za dejanske in dokončne izgube premoženja, ki so posledica prenehanja (likvidacije ali insolventnosti) družbe nerezidentke. Izgube se zmanjšajo za vse vrste deležev pri dobičku, ki so oproščene davka, doseženih v zadnjih petih poslovnih letih pred letom začetka postopka likvidacije ali nastopom insolventnosti. Davčna nevtrálnost 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 ali nastanka mednarodne kvalificirane manjšinske udeležbe z dodatno pridobitvijo deležev uveljavlja davčno upoštevano dobiček, izgub in drugih sprememb vrednosti (odločitev za davčno upoštevno udeležbo).

[...]"

Dejansko stanje spora o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

6 Iz predložitvene odločbe je razvidno, da je družba IFN Beteiligungs GmbH (v nadaljevanju: IFN) 99,71%odstotno udeležena v kapitalu družbe IFN Holding AG (v nadaljevanju: IFN Holding), ki je večinska lastnica številnih omejeno in neomejeno davčno zavezanih delniških družb, ki so večinoma povezane v skupino družb. Družba IFN Holding je bila v letih 2006 in 2007 stoddototna lastnica družbe CEE Holding GmbH (v nadaljevanju: CEE), ki je v letu 2005 pridobila tudi stoddototni delež v družbi HSF, s. r. o., Slowakei (v nadaljevanju: HSF) s sedežem na Slovaškem. Družba CEE je od leta 2005, družba HSF pa od leta 2006 članica davčne skupine družb v smislu člena 9 zakona o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988. Po združitvi družb IFN Holding in CEE z učinkom od 31. decembra 2007 je družba IFN Holding kot univerzalna pravna naslednica vstopila v pravni položaj družbe CEE, vključno z udeležbo v družbi HSF.

7 V okviru napovedi za odmero davka od dohodkov pravnih oseb za leta od 2006 do 2010 je sprva družba CEE, pozneje pa družba IFN Holding na podlagi člena 9(7) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988 v zvezi s to udeležbo uveljavljala amortizacijo dobrega imena v obsegu ene petnajstine polovice prodajne cene (v višini 5,5 milijona EUR). V prilogi k njuni napovedi za odmero davka od dohodka pravnih oseb sta se sklicevali na to, da je omejevanje amortizacije dobrega imena na deleže v družbah rezidentkah v nasprotju s svobodo ustanavljanja, s tem pa v nasprotju s pravom Unije.

8 Davčni organ prve stopnje v odmernih odločbah ni priznal amortizacije dobrega imena, ker je na podlagi člena 9(7) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988 amortizacija dobrega imena mogoča samo v primeru deležev v davčno neomejeno zavezanih družbah.

9 Potem ko sta družbi IFN Holding in IFN zoper ti odločbi vložili tožbo, je Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz z odločbo z dne 16. aprila 2013 razveljavil odločbi davčnega organa. Menil je, da je omejitev amortizacije dobrega imena zgolj na deleže v davčno neomejeno zavezanih družbah na podlagi člena 9(7) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988 v nasprotju s svobodo ustanavljanja in je ni mogoče upravičiti z nujnimi razlogi v splošnem interesu. Zaradi zagotovitve skladnosti s pravom Unije bi bilo po njegovem mnenju treba amortizacijo dobrega imena razširiti na deleže v družbah s sedežem v drugi državi članici.

10 Predložitveno sodišče, pri katerem je davčni organ vložil tožbo zoper to odločbo, se sprašuje, prvič, ali je amortizacija dobrega imena iz člena 9(7) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988 v skladu s členoma 107 PDEU in 108(3) PDEU. Meni, da ima upravičenec zaradi te amortizacije ugodnost, vendar se sprašuje ali je to ugodnost treba šteti tako,

da daje prednost posameznim podjetjem ali proizvodnji posameznega blaga.

11 Drugi?, predložitveno sodiš?e se sprašuje o združljivosti amortizacije dobrega imena iz ?lena 9(7) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988 s ?lenoma 49 PDEU in 54 PDEU. Izvedeti želi, ali je ta ukrep, za katerega meni, da pomeni omejitev svobode ustanavljanja, vseeno lahko upravi?en, ker se nanaša na položaje, ki med seboj niso objektivno primerljivi, oziroma zaradi nujnih razlogov v splošnem interesu.

12 V zvezi s trditvijo dav?nega organa, da položaji družb rezidentk in nerezidentk ?lanic skupine družb niso primerljivi, ker se v primeru družb rezidentk poslovni izid (dobi?ki in izgube) v celoti pripiše mati?ni družbi, medtem ko se pri družbah nerezidentkah upoštevajo samo izgube, in poleg tega le v razmerju z velikostjo deležev, se predložitveno sodiš?e sprašuje, ali sta priznanje ali zavrnitev amortizacije dobrega imena povezana s to razliko v položaju med dvema vrstama družb ?lanic skupine. V skupini družb je amortizacija dobrega imena dopustna, ne glede na to ali h?erinska družba ustvarja dobi?ek ali izgubo oziroma se je ali pa se ni spremenila vrednost deleža.

13 Predložitveno sodiš?e prav tako meni, da amortizacija dobrega imena zmanjšuje za obdav?itev upoštevno knjigovodsko vrednost deleža, zaradi ?esar v primeru morebitne poznejše prodaje tega deleža pride do višjega obdav?ljivega kapitalskega dobi?ka od prodaje. Zato so strateške udeležbe praviloma trajne, mati?na družba pa ima zaradi amortizacije dobrega imena tudi v primeru prodaje svojega deleža likvidno prednost, zaradi ?esar ima v primeru pridobitve deleža v družbi rezidentki ugodnejši dav?ni položaj kot v primeru pridobitve deleža v h?erinski družbi v drugi državi ?lanici.

14 V zvezi z navedbami dav?nega organa, da ni omejitev svobode ustanavljanja v zvezi s ?ezmejnimi deleži, za katere ni bila uveljavljana možnost dav?nega upoštevavanja teh deležev po ?lenu 10(3) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988, predložitveno sodiš?e navaja, da ima dav?ni zavezanec enkratno pravico do izbire, na eni strani, da se dobi?ki ali izgube od prodaje deleža obravnavajo bodisi dav?no nevtralno bodisi, na drugi strani, dav?no upoštevajo. Zato ugotavlja, da tudi v primeru uveljavljanja možnosti dav?nega upoštevavanja amortizacija dobrega imena ne bi bila dopustna v primeru deleža v družbi nerezidentki.

15 V teh okoliš?inah je Verwaltungsgerichtshof prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložiilo ti vprašnji:

„1. Ali ?len 107 PDEU [...] v povezavi s ?lenom 108(3) PDEU [...] nasprotuje nacionalnemu ukrepu, v skladu s katerim se amortizacija dobrega imena – ki znižuje dav?no osnovo in s tem dav?no breme – v primeru pridobitve udeležbe v družbi rezidentki izvede v okviru sistema obdav?enja skupine, medtem ko pri pridobitvi deležev v drugih primerih obdav?enja dohodka fizi?nih in pravnih oseb takšna amortizacija dobrega imena ni dopustna?

2. Ali ?len 49 PDEU [...] v povezavi s ?lenom 54 PDEU [...] nasprotuje zakonodaji države ?lanice, v skladu s katero je treba v primeru pridobitve udeležbe v družbi rezidentki amortizacijo dobrega imena izvesti v okviru sistema obdav?enja skupine, medtem ko se v primeru pridobitve udeležbe v družbi nerezidentki (zlasti s sedežem v drugi državi ?lanici EU) taka amortizacija dobrega imena ne sme izvesti?“

Vprašnji za predhodno odlo?anje

Dopustnost prvega vprašanja

16 Družba IFN?Holding in Evropska komisija menita, da prvo vprašanje ni dopustno, saj

razlogi, zaradi katerih predložitveno sodišče pri odločanju o sporu potrebuje odgovor na to vprašanje, niso dovolj jasni.

17 Družba IFN-Holding ob sklicevanju na sodbo P (C-6/12, EU:C:2013:525, točka 39) zlasti trdi, da je v zadevah v zvezi z državnimi pomoči naloga nacionalnih sodišč omejena na to, da varujejo pravice posameznikov do sprejetja dokončnega sklepa Komisije na podlagi člena 108(3) PDEU. V tem primeru pa ne gre za take okoliščine, saj nobena od strank v sporu o glavni stvari ni uveljavljala zahtevka na podlagi člena 107 PDEU in naslednjih.

18 Komisija meni, da se družbi IFN-Holding in IFN pred nacionalnim sodiščem nikakor ne bi mogli sklicevati na nezakonitost pravila iz člena 9(7) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988 glede na predpise s področja državnih pomoči.

19 Spomniti je treba, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe nacionalnega sodišča mogoče zavreči samo, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi lahko na zastavljena vprašanja dalo koristne odgovore (glej zlasti sodbo Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, točka 16 in navedena sodna praksa).

20 Prvo vprašanje se nanaša na združljivost s členoma 107 PDEU in 108(3) PDEU davčnega ukrepa, ki pod določenimi pogoji omogoča, da družba v primeru pridobitve deleža v družbi rezidentki izvede amortizacijo dobrega imena.

21 Vendar pa je treba poudariti, da se oseba, ki je dolžna plačati davek, ne more sklicevati na to, da davčni ukrep, do katerega so upravičena druga podjetja, pomeni državno pomoč, da bi se s tem lahko izognili plačilu tega davka (glej v tem smislu sodbo Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 in C-41/05, EU:C:2006:403, točka 43).

22 Poleg tega predložitvena odločba ne vsebuje nobene navedbe, na podlagi katere bi bilo mogoče sklepati, da bi bil odgovor na prvo vprašanje, kljub temu da družbi INF in INF-Holding ne bi mogli imeti koristi zaradi morebitne kršitve členov 107 PDEU in 108(3) PDEU, nujen, zato da predložitveno sodišče odloči o sporu, ki mu je predložen.

23 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da je očitno, da prvo vprašanje nima nobene zveze s predmetom spora o glavni stvari.

24 Zato prvo vprašanje ni dopustno.

Drugo vprašanje

25 Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali člen 49 PDEU nasprotuje zakonodaji države članice, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki v primeru obdavčitve skupine družb mati ni družbi dopušča, da v primeru pridobitve deleža v družbi rezidentki, ki je postala članica take skupine, izvede amortizacijo dobrega imena v višini do 50 % nakupne cene deleža, medtem ko ji to ni dovoljeno v primeru pridobitve deleža v družbi nerezidentki.

26 Čeprav je v skladu z določbami Pogodbe DEU v zvezi s svobodo ustanavljanja njihov namen zagotoviti, da so tuji državljani in družbe v državi članici gostiteljici obravnavani enako kot državljani in družbe iz te države, pa hkrati nasprotujejo temu, da bi mati na država članica pri ustanavljanju v drugi državi članici ovirala svojega državljan ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo, zlasti prek hčerinske družbe. Svoboda ustanavljanja je zlasti ovirana, če je na podlagi zakonodaje ene države članice rezidenčna družba, ki ima hčerinsko družbo ali stalno

poslovno enoto v drugi državi članici ali v državi, ki je pogodbenica Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3), na davčnem področju obravnavana manj ugodno kot rezidenčna družba s hčerinsko družbo v prvi državi članici (glej v tem smislu sodbo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, točki 18 in 19).

27 Ugotoviti je treba, da lahko zakonodaja, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ustvari davčno ugodnost za matično družbo, ki pridobi delež v družbi rezidentki, če je njeno dobro ime pozitivno. Kot navaja predložitveno sodišče, dejstvo, da je mogoče izvesti amortizacijo dobrega imena v smislu člena 9(7) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988, zmanjša davčno osnovo matične družbe, posledično pa znesek njene obdavčitve.

28 S tem ko matični družbi, ki pridobi delež v družbi nerezidentki, v enakih okoliščinah ni dodeljena ta davčna ugodnost, ta zakonodaja uvaja različno davčno obravnavo matičnih družb na škodo tistih, ki pridobijo delež v družbi nerezidentki.

29 Ta različna obravnava lahko matično družbo ovira pri uresničevanju njene svobode ustanavljanja v smislu člena 49 PDEU, ker jo odvrta od tega, da bi v drugih državah članicah ustanavljala hčerinske družbe (glej v tem smislu sodbo *Komisija/Združeno kraljestvo*, C-172/13, EU:C:2015:50, točka 23 in navedena sodna praksa).

30 Ta različna obravnava je dopustna samo, če se nanaša na položaje, ki objektivno niso primerljivi, ali če je upravičena z nujnimi razlogi v splošnem interesu (glej zlasti sodbo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 23).

31 Glede vprašanja, ali sta zadevna položaja objektivno primerljiva, je treba opozoriti, da je primerljivost omejenega položaja z notranjim položajem treba preučiti ob upoštevanju cilja zadevnih nacionalnih določb (sodba *Komisija/Finska*, C-342/10, EU:C:2012:688, točka 36 in navedena sodna praksa).

32 Kot je Verwaltungsgerichtshof navedlo v predložitveni odločbi, je avstrijski zakonodajalec s sprejetjem zakona o davčni reformi iz leta 2005 želel ustvariti davčno spodbudo za ustanavljanje skupin družb s tem, ko je zagotovil enako obravnavanje nakupa gospodarske enote („asset deal“) in nakupa deleža v družbi, ki je lastnica gospodarske enote („share deal“).

33 Ker pa je v skladu z zakonodajo, kot je ta v postopku v glavni stvari, skupina družb lahko sestavljena tako iz družb rezidentk kot tudi nerezidentk, sta položaja matične družbe, ki želi oblikovati davčno skupino z odvisno družbo rezidentko, in matične družbe, ki želi oblikovati tako skupino s hčerinsko družbo nerezidentko, glede na cilj davčnega sistema, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, objektivno primerljiva, saj želita obe matični družbi izkoristiti ugodnosti tega sistema (glej v tem smislu sodbo *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, točka 24).

34 Te ugotovitve ne omajata niti obstoj – na kar se sklicuje Republika Avstrija – razlike v pripisu dobičkov in izgub hčerinskih družb rezidentk na prihodke matične družbe na eni strani ter hčerinskih družb nerezidentk na drugi strani, v okviru obdavčitve skupine različno obdavčeni.

35 Kot je ugotovilo predložitveno sodišče, zakonodaja, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, matični družbi dopušča, da izvede amortizacijo dobrega imena, ne glede na to, ali družba, v kateri se pridobi delež, ustvarja dobiček ali izgubo.

36 V teh okoliščinah, kot je navedla generalna pravobranilka v točki 40 sklepnih predlogov, pripisa ali nepripisa dobičkov ali izgub družbe, v kateri je bil pridobljen delež, v prihodkih matične družbe glede na cilj zakonodaje, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ni mogoče šteti za primerno merilo za primerjavo položaja obeh zadevnih kategorij matičnih družb.

37 Ugotovitve iz točke 33 te sodbe prav tako ne omaja trditev Republike Avstrije, da je cilj zakonodaje, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, enako obravnavanje „share deal“ in „asset deal“. Po mnenju te države članice je „share deal“ s tem, ko se matični družbi v primeru pridobitve deleža v družbi nerezidentki, ki postane članica skupine, dopusti, da izvede amortizacijo dobrega imena, v izjemni situaciji v ugodnejšem položaju kot „asset deal“.

38 Tudi če bi bilo tako, ostaja dejstvo, da zakonodaja, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, ustvarja različno obravnavanje matične družbe, ki pridobi delež v družbi rezidentki, in matične družbe, ki pridobi delež v družbi nerezidentki, čeprav sta ti dve kategoriji glede na cilj te zakonodaje, opredeljen v točki 32 te sodbe, namreč ustvariti davčno spodbudo za ustanavljanje skupin družb, v primerljivem položaju.

39 Različno obravnavanje, kakršno je to iz postopka v glavni stvari, bi bilo zato lahko upravičeno zgolj z nujnimi razlogi v splošnem interesu. V tem primeru bi morale biti različno obravnavanje tudi primerno za zagotovitev uresnitve cilja, ki mu sledi, in ne bi smelo presegati tega, kar bi bilo potrebno za njegovo uresnitev (glej sodbo Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 25 in navedena sodna praksa).

40 Avstrijska republika meni, da je različno obravnavanje, vzpostavljeno z zakonodajo, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, upravičeno z namenom uravnotežene porazdelitve davčne pristojnosti med državami članicami, ker nima pristojnosti za obdavčitev dobičkov družb nerezidentk članic skupine družb.

41 V zvezi s tem je treba spomniti, da ob neobstoju ukrepov za poenotenje ali usklajitev na ravni Unije države članice ostanejo pristojne, da s sporazumom ali enostransko opredelijo merila za porazdelitev davčne pristojnosti, zlasti za odpravo dvojnega obdavčevanja, in da je ohranitev te porazdelitve legitimni cilj, ki ga Sodišče priznava (glej sodbo Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, točka 27 in navedena sodna praksa).

42 Vendar pa, kot je bilo navedeno v točki 35 te sodbe, zakonodaja, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, matični družbi dopušča, da izvede amortizacijo dobrega imena, ne glede na to, ali družba, v kateri je pridobljen delež, ustvarja dobiček ali izgubo. Glede dodelitve te davčne ugodnosti se ta zakonodaja torej ne nanaša niti na izvajanje davčne pristojnosti glede dobičkov in izgub družbe, v kateri je pridobljen delež, in s tem tudi ne na porazdelitev davčne pristojnosti med državami članicami.

43 Republika Avstrija prav tako navaja, da je različno obravnavanje, ki izhaja iz zakonodaje, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, upravičeno z nujnostjo zagotovitve skladnosti davčnega sistema.

44 Res je, da je Sodišče že priznalo, da lahko nujnost ohranitve skladnosti davčnega sistema upraviči omejitve izvajanja svobode in prostega pretoka, zagotovljenih s Pogodbo. Da bi bilo mogoče sprejeti trditev, ki temelji na takem upravičenju, pa Sodišče zahteva neposredno povezavo med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z davčno dajatvijo, pri čemer je treba neposrednost te povezave presojati glede na cilj zadevne ureditve (sodba Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, točka 48 in navedena sodna praksa).

45 Republika Avstrija trdi, prvi?, da v okviru zakonodaje, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, obstaja taka neposredna povezava med dav?no ugodnostjo v obliki amortizacije dobrega imena na eni strani in dav?nim pripisom poslovnega izida družbe rezidentke mati?ni družbi na drugi strani.

46 Vendar takega argumenta ni mogo?e sprejeti. Zaradi razloga, kot je bil že naveden v to?kah 35 in 42 te sodbe, namre? ni mogo?e šteti, da obstaja neposredna povezanost med to dav?no ugodnostjo in dav?nim bremenom v obliki dav?nega pripisa dobi?ka, ki ga je ustvarila družba, v kateri je bil pridobljen delež, mati?ni družbi, tudi ?e prvonavedena družba v vseh okoliš?inah ustvari dobi?ke, ne pa izgube.

47 Drugi?, Republika Avstrija trdi, da obstaja neposredna povezava v smislu sodne prakse, navedene v to?ki 44 te sodbe, med zadevno dav?no ugodnostjo na eni strani in obdav?itvijo dobi?ka pri mati?ni družbi v primeru odsvojitve njenega deleža v družbi rezidentki na drugi strani. V primeru dav?ne nevtralnosti deleža, ki ga ima mati?na družba v družbi nerezidentki, te obdav?itve ne bi bilo, tako da je zavrnitev dav?ne ugodnosti, neposredno povezane s to obdav?itvijo, upravi?ena.

48 Vendar je treba navesti, na eni strani, da ima dav?na ugodnost v obliki amortizacije dobrega imena neposredne u?inke za mati?no družbo, medtem ko je obdav?itev kapitalskih dobi?kov pri odsvojitvi deleža v družbi rezidentki bolj oddaljena in negotova, saj predložitveno sodiš?e v zvezi s tem tudi navaja, da so strateški deleži praviloma v trajni lasti. V teh okoliš?inah dejstvo, da je v primeru odsvojitve deleža mogo?e obdav?iti kapitalski dobi?ek, ne pomeni ugotovitve dav?ne skladnosti, s katero bi bilo mogo?e utemeljiti zavrnitev te dav?ne ugodnosti, ?e mati?na družba pridobi delež v družbi nerezidentki, ki postane ?lanica skupine družb (glej v tem smislu sodbi Rewe Zentralfinanz, C?347/04, EU:C:2007:194, to?ka 67, in DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C?380/11, EU:C:2012:552, to?ka 49).

49 Na drugi strani, kot je navedla generalna pravobranilka v to?ki 61 sklepnih predlogov, mati?na družba na podlagi nacionalnega prava ni upravi?ena do amortizacije dobrega imena, niti ?e se v skladu s ?lenom 10(3), to?ka 1, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb iz leta 1988 odlo?i za dav?no upošteven delež v družbi nerezidentki in se zato odsvojitve takega deleža obdav?i.

50 Iz tega izhaja, da zakonodaja, kakršna je ta iz postopka v glavni stvari, kot taka nima neposredne zveze z, na eni strani, dav?no ugodnostjo v obliki amortizacije dobrega imena, in na drugi strani, z obremenitvijo v obliki obdav?itve dobi?ka pri mati?ni družbi v primeru odsvojitve njenega deleža v h?erinski družbi, tako da za razli?no obravnavanje, kot je to iz postopka v glavni stvari, ne bi bilo mogo?e šteti, da je upravi?eno z nujnostjo, da se zagotovi skladnost dav?ne ureditve zadevne države ?lanice (glej v tem smislu sodbo Komisija/Španija, C?269/09, EU:C:2012:439, to?ka 87).

51 Tretji?, po mnenju Republike Avstrije je za zagotovitev skladnosti avstrijskega dav?nega sistema, ki ne dopuša odbitka izdatkov v povezavi z neobdav?ljivimi prihodki, upravi?ena zavrnitev zgoraj navedene ugodnosti amortizacije v primeru dav?no nevtralnih deležev v družbah nerezidentkah. V nasprotnem primeru bi bili namre? ti deleži predmet dvojne ugodnosti, kar bi bilo z navedenim sistemom nezdružljivo.

52 Vendar se ta trditev, ki temelji na tem, da ne obstaja pristojnost obdav?itve dobi?kov družb nerezidentk, ne nanaša na obstoj neposredne povezave med ugodnostjo in obremenitvijo, temve? dejansko sovпада s trditvijo, ki se nanaša na na?elo uravnotežene porazdelitve dav?ne pristojnosti med državami ?lanicami, navedeno v to?ki 40 te sodbe. Treba jo je torej zavrniti iz

istega razloga, kot je bil naveden v točki 42 te sodbe.

53 Ker iz spisa, predloženega Sodišču, ne izhaja, da bi bilo različno obravnavanje, kot je to v postopku v glavni stvari, utemeljeno z nujnim razlogom v splošnem interesu, je treba šteti, da je nezdržljivo s svobodo ustanavljanja.

54 Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, člen 49 PDEU nasprotuje predpisu države članice, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki v primeru obdavčitve skupine matični družbi dopušča, da se v primeru pridobitve udeležbe v družbi rezidentki, ki je članica take skupine, izvede amortizacija dobrega imena v višini do 50 % nakupne cene udeležbe, medtem ko ji to ni dovoljeno v primeru pridobitve udeležbe družbe nerezidentke.

Stroški

55 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

Člen 49 PDEU nasprotuje predpisu države članice, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ki v primeru obdavčitve skupine matični družbi dopušča, da se v primeru pridobitve udeležbe v družbi rezidentki, ki je članica take skupine, izvede amortizacija dobrega imena v višini do 50 % nakupne cene udeležbe, medtem ko ji to ni dovoljeno v primeru pridobitve udeležbe družbe nerezidentke.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.