

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

6. října 2015(*)

„řízení o předběžné otázce – články 49 SFEU, 54 SFEU, 107 SFEU a čl. 108 odst. 3 SFEU – Svoboda usazování – Státní podpora – Zdanění skupin podniků – Nabytí úasti na kapitálu dceřiné společnosti – Odpis goodwillu – Omezení na podíly ve společnostech, které jsou rezidenty“

Ve věci C-66/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Verwaltungsgerichtshof (Rakousko) ze dne 30. ledna 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 10. února 2014, v řízení

Finanzamt Linz

proti

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz,

za přítomnosti:

IFN-Holding AG,

IFN Beteiligungs GmbH,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení L. Bay Larsen, předseda senátu, K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan a A. Prechal (zpravodajka), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za IFN-Holding AG a IFN Beteiligungs GmbH A. Damböckem a B. Stürzlinger, Steuerberater,

– za rakouskou vládu J. Bauerem, jako zmocněncem,

– za Evropskou komisi W. Roelsem a R. Sauerem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 16. dubna 2015,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 49 SFEU, 54 SFEU, 107 SFEU a čl. 108 odst. 3 SFEU.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Finanzamt Linz (daňový úřad v Linci, dále jen „daňový úřad“) a Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz (dříve Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz) ve věci rozhodnutí daňového úřadu, kterým byla v rámci zdanění skupiny společností odečtena společnost, která nabyla podíl ve společnosti, jež není rezidentem, možnost odepsat goodwill.

Rakouský právní rámec

3 V rakouském právu upravuje režim zdaování skupin společností § 9 zákona o korporátní dani (Körperschaftsteuergesetz) ze dne 7. března 1988 (BGBl. 401/1988) ve znění zákona o daňové reformě z roku 2005 (Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I 57/2004, dále jen „zákon o korporátní dani z roku 1988“). V rámci toho režimu může společnost se svými dceřinými společnostmi a jinými ovládanými společnostmi tvořit skupinu společností, pokud vlastní nejméně 50 % kapitálu těchto společností. V tomto případě jsou daňově relevantní výsledky (zisky a ztráty) společností tvořících tuto skupinu považovány za výsledky jen mateřské společnosti a u ní pak dochází ke zdanění.

4 Ustanovení § 9 odst. 7 bodu 3 zákona o korporátní dani z roku 1988 stanoví:

„[...] V případě, že člen skupiny společností nebo mateřská společnost je společnost, která může být součástí skupiny společností, nabude podílu [...] ve společnosti, která má neomezenou daňovou povinnost a vyvíjí činnost [...], ledaže je tento podíl přímo nebo nepřímo nabyt od společnosti, která je součástí skupiny společností nebo od akcionáře, který má rozhodující vliv, je třeba od okamžiku příslušnosti této společnosti ke skupině společností provést odpis goodwillu na straně člena skupiny společností, který přímo vlastní podíl nebo na straně mateřské společnosti, a to následujícím způsobem:

– Goodwillem společnosti se rozumí rozdíl odpovídající procentnímu podílu úasti mezi vlastním obchodním kapitálem ve smyslu obchodního práva společnosti, ve které je podíl držen, zvýšeným o skryté rezervy na dlouhodobém finančním majetku a daňově relevantními poizovacími náklady, nejvýše však 50 % těchto poizovacích nákladů. Goodwill, který lze odpisovat, je třeba rovnoměrně rozdělit na dobu 15 let.

[...]

– Pokud nabytí podílu vede k negativnímu goodwillu, tento goodwill musí být ve výkazu zisků a ztrát připsán na stranu zisků [...].

– Podíly odpovídající patnáctině snižují nebo zvyšují daňově relevantní účetní hodnotu.“

5 Ustanovení § 10 zákona o korporátní dani z roku 1988 týkající se mezinárodních úastí v odstavcích 2 a 3 stanoví:

„(2) Od korporátní daně jsou osvobozeny podíly na zisku jakéhokoli druhu pocházející z mezinárodní úasti. O mezinárodní úast se jedná tehdy, jestliže je prokázáno, že osoby povinné k dani spadající pod § 7 odst. 3 nebo jiné společnosti, které nejsou rezidenty, mají neomezenou daňovou povinnost a jsou srovnatelné s osobou povinnou k dani, která je rezidentem a spadá pod § 7 odst. 3, mají nepřetržitě po dobu nejméně jednoho roku formou kapitálového podílu ve výši

nejméně jedné desetiny účast na základním kapitálu:

a) ve společnostech, které nejsou rezidenty a jsou srovnatelné s kapitálovou společností, která je rezidentem,

b) v jiných společnostech, které nejsou rezidenty a splňují podmínky [...] článku 2 směrnice Rady 90/435/EHS [o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států] ze dne 23. července 1990 (Úř. věst. L 255, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147) v platném znění. Uvedená rozhodnutí neplatí pro podíly získané na základě zvýšení základního kapitálu, pokud se tím nezvýšila míra účasti.

(3) Pro výpočet příjmů se nezohledňují zisky, ztráty a jiné změny hodnoty z mezinárodních účastí ve smyslu odstavce 2. To se netýká skutečných a konečných ztrát způsobených zánikem (likvidace nebo platební neschopnost) společnosti, která není rezidentem. Od ztrát je třeba odečíst podíly na ziscích jakékoli povahy, které jsou osvobozeny od daně a bylo jich dosaženo během pěti let předcházejících roku, v němž byla zahájena likvidace nebo v němž došlo k platební neschopnosti. Daňová neutralita účasti se neuplatní v následujících případech:

1. osoba povinná k dani při podání přiznání ke korporační dani za rok, v němž byla mezinárodní účast nabyta nebo v němž vznikla mezinárodní účast nabytím dodatečných podílů, prohlásí, že zisky, ztráty a jiné změny hodnoty musí být zohledněny pro daňové účely (možnost zohlednit účast pro daňové účely).

[...]"

Skutkový stav sporu v povodním řízení a předběžné otázky

6 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že IFN Beteiligungs GmbH (dále jen „IFN“) vlastní 99,71 % základního kapitálu společnosti IFN Holding AG (dále jen „IFN Holding“), která vlastní většinové podíly v řadě akciových společností, jež mají omezenou nebo neomezenou daňovou povinnost. V letech 2006 a 2007 vlastnila společnost IFN Holding 100 % kapitálu společnosti CEE Holding GmbH (dále jen „CEE“), která v roce 2005 nabyla 100 % kapitálu společnosti HSF s.r.o. Slowakei (dále jen „HSF“), jež je usazena na Slovensku. Od roku 2005 se společnost CEE a od roku 2006 společnost HSF staly členy skupiny společností ve smyslu § 9 zákona o korporační dani z roku 1988. Po fúzi společností IFN Holding a CEE, která se stala účinnou dne 31. prosince 2007, převzala společnost IFN Holding všechna práva a povinnosti společnosti CEE, včetně podílu ve společnosti HSF.

7 V přiznáních ke korporační dani za roky 2006 až 2010 odepsala společnost CEE a později společnost IFN Holding ve vztahu k uvedenému podílu každé goodwill ve smyslu § 9 odst. 7 zákona o korporační dani z roku 1988 odpovídající patnáctině z poloviny kupní ceny (tj. 5,5 milionu eur). V příloze k jejich přiznání ke korporační dani učinily poznámku, že omezení odpisu goodwillu jen na podíly vlastněné ve společnostech, které jsou rezidenty, jež je stanoveno v tomto ustanovení, je v rozporu se svobodou usazování, a tudíž s unijním právem.

8 Daňový úřad jakožto orgán prvního stupně v daňových výměrech neuznal tyto odpisy goodwillu z toho důvodu, že podle § 9 odst. 7 zákona o korporační dani z roku 1988 zakládají nárok na takový odpis jen podíly ve společnostech, které mají neomezenou daňovou povinnost.

9 Poté, co společnosti IFN Holding a IFN podaly proti těmto výměrům žalobu, rozhodnutím ze dne 16. dubna 2013 zrušil Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz rozhodnutí daňového úřadu. Měl za to, že omezení odpisu goodwillu podniku jen na podíly ve společnostech, které mají neomezenou daňovou povinnost, jež je stanoveno s § 9 odst. 7 zákona o korporační dani z roku

1988, je v rozporu se svobodou usazování a nelze je odvodnit naléhavými důvody obecného zájmu. Za účelem slučitelnosti s unijním právem je podle něj třeba rozšířit odpis goodwillu i na podíly ve společnostech, které jsou rezidenty v jiném členském státě.

10 Poté, co daňový úřad podal předkládajícímu soudu odvolání, si tento soud klade zaprvé otázku, zda je odpis goodwillu upravený v § 9 odst. 7 zákona o korporátní dani z roku 1988 v souladu s článkem 107 SFEU a čl. 108 odst. 3. Má za to, že uvedený odpis přiznává osobě, která na něj má nárok, zvýhodnění, pochybuje však o tom, zda musí být toto zvýhodnění považováno za zvýhodnění, které upřednostňuje některé podniky nebo výrobní odvětví.

11 Předkládající soud se zadruhé zabývá slučitelností odpisu goodwillu upraveného v § 9 odst. 7 zákona o korporátní dani z roku 1988 s články 49 SFEU a 54 SFEU. Pěje si zjistit, zda toto opatření, o němž má za to, že je překážkou svobody usazování, může být nicméně odvodneno skuteností, že se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné nebo naléhavým důvodem obecného zájmu.

12 Pokud jde o argument daňového úřadu, že situace společností, které jsou členy skupiny společností a jsou rezidenty a situace takových společností, jež rezidenty nejsou, není srovnatelná, jelikož u společností, jež jsou rezidenty je výsledek (zisky a ztráty) zcela přičten mateřské společnosti, zatímco u společností, jež nejsou rezidenty, jsou přičteny mateřské společnosti jen ztráty a navíc jen v poměru k podílu, předkládající soud si klade otázku, zda přiznání odpisu goodwillu nebo jeho odepření je spojeno s touto rozdílnou situací mezi těmito dvěma kategoriemi společností, které jsou členy skupiny společností. Ve skupině společností je totiž možný odpis goodwillu bez ohledu na to, zda dceřiná společnost dosáhne zisku nebo utrpí ztráty a zda se hodnota podílu změní, či nikoliv.

13 Předkládající soud poznamenává rovněž, že odpis goodwillu vede ke snížení účetní hodnoty podílu, která je rozhodující pro daňové účely, a tedy k vyššímu zdanitelnému výnosu v případě pozdějšího zcizení tohoto podílu. Strategické podíly jsou však podle tohoto soudu obecně vlastněny dlouhodobě a i v případě opětovného prodeje podílu, poskytuje odpis goodwillu finanční výhodu mateřské společnosti, takže její situace je příznivější v případě nabytí podílu ve společnosti, která je rezidentem, než v případě nabytí podílu v dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě.

14 Pokud jde o argument daňového úřadu, že neexistují překážky svobody usazování týkající se mezinárodních úřadů, u nichž nebyla využita možnost zohlednit tyto úřady pro daňové účely upravená v § 10 odst. 3 zákona o korporátní dani z roku 1988, předkládající soud uvádí, že osoba povinná k dani si může na základě této možnosti, které lze využít jen jednou, zvolit mezi daňovou neutralitou zisku a ztrát vyplývajících ze zcizení podílu a jejich daňovým zohledněním. Podotýká však, že i v případě využití možnosti daňového zohlednění, nelze odepsat goodwill podniku u podílu ve společnosti, která není rezidentem.

15 Za těchto podmínek se Verwaltungsgerichtshof (správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání ustanovení článku 107 SFEU [...] ve spojení s ustanoveními čl. 108 odst. 3 SFEU [...] vnitrostátnímu opatření, které stanoví, že se při nabytí podílu ve společnosti, která je rezidentem, musí v rámci zdanění skupiny provést odpis goodwillu (který snižuje základ daně a tím daňové zatížení), zatímco při nabytí podílu v jiných případech zdanění přímým nebo společností není takový odpis goodwillu přípustný?

2) Brání ustanovení článku 49 SFEU [...] ve spojení s ustanoveními článku 54 SFEU [...] právním předpisem členského státu, podle kterých je při nabytí podílu ve společnosti, která je

rezidentem, v rámci zdanění skupiny společností třeba provést odpis goodwillu, zatímco při nabytí podílu ve společnosti, která není rezidentem (především takové, jež má sídlo v jiném členském státě EU [...]), takový odpis goodwillu nelze provést“

K pedbžným otázkám

K přípustnosti první otázky

16 Společnost IFN-Holding a Evropská komise mají za to, že první otázka není přípustná, neboť není jasné, z jakých důvodů potěbuje předkládající soud odpověď na tuto otázku k tomu, aby vyřešil spor, který mu byl předložen.

17 S odkazem na rozsudek P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 39) společnost IFN-Holding uvádí zvláště, že ve věcech týkajících se státních podpor je jediným úkolem vnitrostátních soudů chránit práva subjektů až do přijetí konečného rozhodnutí Komise podle čl. 108 odst. 3 SFEU. O takovou situaci se však v projednávaném případě nejedná vzhledem k tomu, že žádný z účastníků povodního řízení nevznnesl nárok, který by byl založen na článku 107 SFEU a následujících.

18 Komise má za to, že IFN-Holding a IFN se v žádném případě nemohou před vnitrostátním soudem dovolávat protiprávnosti pravidla uvedeného v § 9 odst. 7 zákona o korporační dani z roku 1988 s ohledem na právo v oblasti státních podpor.

19 Je třeba připomenout, že žádost o rozhodnutí o pedbžné otázce podaná vnitrostátním soudem může být prohlášena za nepřípustnou pouze tehdy, je-li zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo pedmtu sporu v povodním řízení, jedná-li se o hypotetický problém nebo také nedisponuje-li Soudní dvůr skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (viz zejména rozsudek Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, bod 16 a citovaná judikatura).

20 První otázka se týká souladu takového opatření, jako je to, o které se jedná v povodním řízení, které za určitých podmínek umožňuje společnosti, aby v případě nabytí podílu ve společnosti, která je rezidentem, odepsala goodwill, s článkem 107 SFEU a čl. 108 odst. 3 SFEU.

21 Je však třeba uvést, že osoba povinná k dani se nemůže dovolávat toho, že daňové opatření, ze kterého mají prospěch jiné podniky, představuje státní podporu, aby se vyhnula zaplacení této daně (v tomto smyslu viz rozsudek Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 a C-41/05, EU:C:2006:403, bod 43).

22 Předkládací rozhodnutí kromě toho neobsahuje nic, z čeho by bylo možné vyvodit, že i když je nemožné, aby společnost IFN a IFN-Holding měly prospěch z případného porušení článku 107 SFEU a čl. 108 odst. 3 SFEU, je odpověď na první pedbžnou otázku nezbytná k tomu, aby předkládající soud vyřešil spor, který mu byl předložen.

23 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že je zjevné, že první otázka nemá žádný vztah k pedmtu sporu v povodním řízení.

24 První otázka je tudíž nepřípustná.

Ke druhé otázce

25 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda článek 49 SFEU brání takovým právním pedpisům členského státu, jako jsou ty, o které se jedná v povodním řízení, které v rámci zdanění skupiny společností umožňují mateřské společnosti, aby v případě nabytí podílu ve společnosti, která je rezidentem a stane se členem takové skupiny, odepsala goodwill do výše

50 % kupní ceny, zatímco v případě nabytí podílu ve společnosti, která není rezidentem, to zakazují.

26 Těbaže cílem ustanovení Smlouvy o FEU týkajících se svobody usazování je zajištění práva na tuzemské zacházení v hostitelském členském státě, brání rovněž tomu, aby členský stát povodu bránil některé společnosti založené podle jeho právních předpisů, zejména prostřednictvím dceřiné společnosti, v usazení v jiném členském státě. Svoboda usazování je konkrétně narušena, pokud podle právních předpisů členského státu společnost, která je rezidentem a má dceřinou společnost v jiném členském státě nebo jiném státě, jenž je smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3), podléhá znevýhodňujícímu rozdílnému daňovému zacházení ve srovnání se společnostmi, která je rezidentem a která má dceřinou společnost v prvním členském státě (v tomto smyslu viz rozsudek *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, body 18 a 19).

27 Je třeba uvést, že takové právní předpisy, jako jsou ty, o které se jedná v povodním řízení, mohou poskytnout daňové zvýhodnění mateřské společnosti, která nabude podíl ve společnosti, jež je rezidentem, pokud je hodnota goodwillu poslední uvedené společnosti pozitivní. Jak poznamenává předkládající soud, možnost odepsat goodwill ve smyslu § 9 odst. 7 zákona o korporátní dani z roku 1988 snižuje daňový základ mateřské společnosti, a tudíž částku její daně.

28 Tím, že tyto právní předpisy za stejných okolností nepoznávají toto daňové zvýhodnění mateřské společnosti, která nabude podíl ve společnosti, jež není rezidentem, zakládají rozdílné daňové zacházení s mateřskými společnostmi v neprospěch těch, které nabudou podíl ve společnosti, jež není rezidentem.

29 Toto rozdílné zacházení je způsobilé narušit výkon svobody usazování ve smyslu článku 49 SFEU mateřskou společností, která nabude podíl ve společnosti, jež není rezidentem, jelikož ji odrazuje od nabývání nebo zakládání dceřiných společností v jiných členských státech (v tomto smyslu viz rozsudek *Komise v. Spojené království*, C-172/13, EU:C:2015:50, bod 23 a citovaná judikatura).

30 Takové rozdílné zacházení lze připustit pouze tehdy, jestliže se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo je odvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (viz zejména rozsudek *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 23).

31 Pokud jde o otázku, zda jsou dotčené situace objektivně srovnatelné, je třeba připomenout, že srovnatelnost přeshraniční situace s vnitrostátní situací se musí zkoumat s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními ustanoveními (rozsudek *Komise v. Finsko*, C-342/10, EU:C:2012:688, bod 36 a citovaná judikatura).

32 Jak uvádí Verwaltungsgerichtshof v předkládacím rozhodnutí, tím, že rakouský zákonodárce přijal zákon o daňové reformě z roku 2005, chtěl dát daňový podnět k vytváření skupin společností zajištěním rovného zacházení s nabytím obchodního závodu („asset deal“) a nabytím podílu ve společnosti, jež obchodní závod vlastní („share deal“).

33 Vzhledem k tomu, že podle takových právních předpisů, jako jsou ty, o které se jedná v povodním řízení, může být skupina společností tvořena jak společnostmi, které jsou rezidenty, tak společnostmi, které nejsou rezidenty, jsou však vzhledem k cíli danového režimu, o jaký se jedná v povodním řízení, situace mateřské společnosti, která je rezidentem a přejde si vytvořit takovou skupinu s dceřinou společností, která je rezidentem, a situace mateřské společnosti, která je rezidentem a přejde si vytvořit skupinu společností s dceřinou společností, která není rezidentem, objektivně srovnatelné, jelikož se obě snaží využít zvýhodnění, které jim skýtá tento režim (v tomto smyslu viz rozsudek X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 24).

34 Tento závěr není zpochybněn skutečností, na kterou poukazuje Rakouská republika, že zisky a ztráty dceřiných společností, které jsou rezidenty a společností, které nejsou rezidenty, jsou při zdanění skupiny společností rozdílně přiznávány k příjmem mateřské společnosti.

35 Jak totiž poznamenává předkládající soud, takové právní předpisy, jako jsou ty, o které se jedná v povodním řízení, opravují mateřskou společnost, aby odepsala goodwill bez ohledu na to, zda společnost, ve které je podíl nabyt, dosáhne zisku, nebo utrpí ztráty.

36 Za těchto podmínek platí – jak uvádí generální advokátka v bodě 40 svého stanoviska – že přiznání zisku a ztrát společnosti, v níž je podíl nabyt, k příjmem mateřské společnosti, je nikoli, nemůže být vzhledem k cíli sledovanému takovými právními předpisy, jako jsou ty, o které se jedná v povodním řízení, považováno za relevantní kritérium pro účely srovnání situace obou kategorií dotčených mateřských společností.

37 Závěr učiněný v bodě 33 tohoto rozsudku nemůže být zpochybněn ani argumentem Rakouské republiky, že cílem takových právních předpisů, jako jsou ty, o které se jedná v povodním řízení, je přiznat „share deal“ stejné zacházení jako „asset deal“. Tento stát tvrdí, že pokud by mateřská společnost mohla v případě nabytí podílu ve společnosti, která není rezidentem a stane se členem skupiny společností, odepsat goodwill, byl by „share deal“ v přeshraniční situaci zvýhodněn oproti „asset deal“.

38 I kdyby tomu tak bylo, nic to nemění na tom, že takové právní předpisy, jako jsou ty, o které se jedná v povodním řízení, zakládají rozdílné zacházení s mateřskou společností, která nabude podíl ve společnosti, jež je rezidentem, a s mateřskou společností, která nabude podíl ve společnosti, jež rezidentem není, třebaže se obě tyto kategorie nacházejí ve srovnatelné situaci vzhledem k cíli těchto právních předpisů, kterým je – jak vyplývá z bodu 32 tohoto rozsudku – dát danový podnět k vytváření skupin společností.

39 Odvodnění takového rozdílného zacházení, jako je to, o které se jedná v povodním řízení, tedy může být založeno pouze na naléhavých důvodech obecného zájmu. V takovém případě je navíc třeba, aby toto rozdílné zacházení bylo způsobilé zaručit uskutečnění cíle, který sleduje, a nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz rozsudek Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 25 a citovaná judikatura).

40 Rakouská republika má za to, že rozdílné zacházení založené takovými právními předpisy, jako jsou ty, o které se jedná v povodním řízení, je odvodněno zásadou vyvážené danové pravomoci mezi členskými státy, jelikož nemá pravomoc zdanit zisky společností, které nejsou rezidenty a jsou členy skupiny společností.

41 V tomto ohledu je třeba připomenout, že neexistují-li sjednocující nebo harmonizační opatření v rámci Evropské unie, zachovávají si členské státy i nadále pravomoc vymezit prostřednictvím dohod nebo jednostranně kritéria důležitosti své danové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění a že zachování tohoto rozdělení danové pravomoci je

legitimním cílem uznaným Soudním dvorem (viz rozsudek *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 27 a citovaná judikatura).

42 Jak již však bylo uvedeno v bodě 35 tohoto rozsudku, takové právní předpisy, jako jsou ty, o které se jedná v původním řízení, opravují mateřskou společnost, aby odepsala goodwill bez ohledu na to, zda společnost, ve které je podíl nabyt, dosáhne zisků či utrpí ztráty. Co se týče přiznání uvedeného daňového zvýhodnění, tyto právní předpisy se tedy netýkají výkonu daňové pravomoci ve vztahu k ziskům a ztrátám společnosti, ve které je podíl nabyt, a tudíž ani rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy.

43 Rakouská republika rovněž uvádí, že rozdílné zacházení vyplývající z takových právních předpisů, jako jsou ty, o které se jedná v původním řízení, je odvodná no nutností zajistit soudržnost daňového systému.

44 Je pravda, že Soudní dvůr již uznal, že nutnost chránit soudržnost daňového systému může odvodnit omezení výkonu svobod pohybu zaručených Smlouvou. Aby však argument založený na takovém odvodnění mohl být uznán, vyžaduje Soudní dvůr přímou souvislost mezi dotčeným daňovým zvýhodněním a kompenzací tohoto zvýhodnění určitou daňovou zátěží, přičemž přímá povaha této souvislosti musí být posuzována vzhledem k cíli dotčené právní úpravy (rozsudek *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 48 a citovaná judikatura).

45 Rakouská republika uvádí zaprvé, že taková přímá souvislost existuje v takových právních předpisech, jako jsou ty, o které se jedná v původním řízení, mezi daňovým zvýhodněním spočívajícím v odpisu goodwillu a skutečností, že výsledek společnosti, která je rezidentem, je pro daňové účely přičten mateřské společnosti.

46 Takový argument však nelze přijmout. Z téhož důvodu, jako je důvod již uvedený v bodech 35 a 42 tohoto rozsudku, nelze mít za to, že existuje přímá souvislost mezi daňovým zvýhodněním a daňovou zátěží spočívající v tom, že mateřské společnosti je pro daňové účely přičten zisk dosažený společností, ve které je podíl nabyt, i kdyby poslední uvedená společnost dosáhla za všech okolností zisků a nebyla ve ztrátě.

47 Rakouská republika zadruhé uvádí, že existuje přímá souvislost ve smyslu judikatury uvedené v bodě 44 tohoto rozsudku mezi dotčeným daňovým zvýhodněním a zdaněním kapitálového zisku u mateřské společnosti v případě zcizení podílu ve společnosti, která je rezidentem. V případě daňové neutrality podílu, který má mateřská společnost v dceřiné společnosti, jež není rezidentem, k tomuto zdanění podle Rakouské republiky nedochází, takže je odvodné jí nepřiznat daňové zvýhodnění přímo související s tímto zdaněním.

48 Je však třeba uvést, že daňové zvýhodnění spočívající v odpisu goodwillu má okamžité účinky na mateřskou společnost, zatímco zdanění kapitálového zisku v případě zcizení podílu ve společnosti, která je rezidentem, je vzdálené a nejisté, přičemž předkládající soud v tomto ohledu upozorňuje na to, že obecně jsou strategické podíly vlastněny dlouhodobě. Za těchto podmínek nemůže skutečnost, že je možné zdanit kapitálový zisk v případě zcizení podílu, představovat aspekt související se soudržností daňového systému, který by mohl odvodnit odepření uvedeného daňového zvýhodnění v případě, v němž mateřská společnost nabude podíl ve společnosti, která není rezidentem a stane se členem skupiny společností (v tomto smyslu viz rozsudky *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, EU:C:2007:194, bod 67, jakož i *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, bod 49).

49 Jak kromě toho uvedla generální advokátka v bodě 61 svého stanoviska, vnitrostátní právo neumožňuje mateřské společnosti, aby odepsala goodwill ani tehdy, pokud mateřská společnost v souladu s čl. 10 odst. 3 bodem 1 zákona o korporační dani z roku 1988 využije právo volby ve

prospěch daňového zohlednění podílu ve společnosti, která není rezidentem, a pokud je tedy zcizení takového podílu zdaněno.

50 Z toho vyplývá, že takové právní předpisy, jako jsou ty, o které se jedná v původním řízení, samy o sobě nezakládají přímou souvislost mezi daňovým zvýhodněním spočívajícím v odpisu goodwillu a daňovým zatížením spočívajícím ve zdanění kapitálového výnosu uloženého mateřské společnosti v případě zcizení podílu v dceřiné společnosti, takže nelze mít za to, že takové rozdílné zacházení, jako je to, o které se jedná v původním řízení, je odůvodněno nutností zajistit soudržnost daňového systému dotčeného členského státu (v tomto smyslu viz rozsudek Komise v. Španělsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 87).

51 Rakouská republika zatím uvádí, že za účelem zachování soudržnosti rakouského daňového systému, který zakazuje snížení zatížení spojených s nezdanitelnými příjmy, je odůvodněno odepřít nárok na výše uvedený odpis v případě daňově neutrálních podílů ve společnostech, jež nejsou rezidenty. Má totiž za to, že v opačném případě by z těchto podílů vyplýval nárok na dvojí zvýhodnění, což by bylo v rozporu s uvedeným systémem.

52 Tento argument vycházející z neexistence daňové pravomoci ve vztahu k ziskům společností, jež nejsou rezidenty, se nevztahuje k existenci přímé souvislosti mezi zvýhodněním a výbrem, nýbrž ve skutečnosti se shoduje s argumentem vycházejícím ze zásady vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy uvedeným v bodě 40 tohoto rozsudku. Musí být tedy odmítnut ze stejného důvodu jako argument uvedený v bodě 42 tohoto rozsudku.

53 Vzhledem k tomu, že ze spisu předloženého Soudnímu dvoru nevyplývá, že takové rozdílné zacházení, jako je to, o které se jedná v původním řízení, je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu, je třeba mít za to, že je neslučitelné se svobodou usazování.

54 Je tudíž třeba odpovědět na druhou otázku tak, že článek 49 SFEU brání takovým právním předpisům členského státu, jako jsou ty, o které se jedná v původním řízení, které v rámci zdanění skupiny společností umožňují mateřské společnosti, aby v případě nabytí podílu ve společnosti, která je rezidentem a stane se členem takové skupiny, odepsala goodwill do výše 50 % kupní ceny podílu, zatímco v případě nabytí podílu ve společnosti, která není rezidentem, to zakazují.

K nákladům řízení

55 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníky řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Článek 49 SFEU brání takovým právním předpisům členského státu, jako jsou ty, o které se jedná v původním řízení, které v rámci zdanění skupiny společností umožňují mateřské společnosti, aby v případě nabytí podílu ve společnosti, která je rezidentem a stane se členem takové skupiny, odepsala goodwill do výše 50 % kupní ceny podílu, zatímco v případě nabytí podílu ve společnosti, která není rezidentem, to zakazují.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.