

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

6. listopada 2015. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – članci 49., 54., 107. i 108. stavak 3. UFEU-a – Sloboda poslovnog nastana – Državna potpora – Oporezivanje koncerna – Stjecanje udjela u temeljnom kapitalu društva kćeri – Amortizacija goodwilla – Ograničenje isključivo na stjecanje tuzemnih udjela“

U predmetu C-66/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Verwaltungsgerichtshof (Austrija), odlukom od 30. siječnja 2014., koju je Sud zaprimio 10. veljače 2014., u postupku

Finanzamt Linz

protiv

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz,

uz sudjelovanje:

IFN-Holding AG,

IFN Beteiligungs GmbH,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, predsjednik vijeća, K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan i A. Prechal (izvjestiteljica), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za IFN-Holding AG i IFN Beteiligungs GmbH, A. Damböck i B. Stürzlinger, *Steuerberater*,
- za austrijsku vladu, J. Bauer, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, W. Roels i R. Sauer, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 16. travnja 2015.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 49. UFEU-a, 54. UFEU-a,

107. UFEU-a i 108. stavka 3. UFEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Finanzamta Linz (Ispostava porezne uprave Linz, u daljnjem tekstu: Ispostava porezne uprave) i Bundesfinanzgerichta, Außenstelle Linz (Savezni financijski sud, ispostava Linz, ranije: Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz – Neovisno financijsko žalbeno vijeće, ispostava Linz), u vezi s odlukom prvog tijela da prilikom grupnog oporezivanja društvu koje je steklo udio u inozemnom društvu odbije dopustiti primjenu amortizacije *goodwill*.

Austrijski pravni okvir

3 U austrijskom pravu Zakon o porezu na dobit (Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. br. 401/1988) od 7. srpnja 1988., kako je izmijenjen Zakonom o poreznoj reformi iz 2005. (Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I br. 57/2004, u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na dobit iz 1988.), u članku 9. propisuje sustav oporezivanja grupe društava. U sklopu tog sustava, jedno društvo može sa svojim društvima kćerima i drugim društvima koja kontrolira osnovati grupu, pod uvjetom da u njima drži najmanje 50 % temeljnog kapitala. U tom slučaju porezni rezultati (dobit i gubici) društava koja su članovi grupe smatraju se kao da isključivo pripadaju društvu majci te se na toj razini oporezuju.

4 Članak 9. stavak 7. Zakona o porezu na dobit iz 1988. propisuje:

„[...] U slučaju da član grupe odnosno nositelj grupe ili subjekt koji može osnovati grupu stekne udio [...] u subjektu koji aktivno posluje i podliježe neograničenoj poreznoj obvezi [...], osim ako je riječ o izravnom ili neizravnom stjecanju od člana koncerna ili člana društva (dionika) koji ima prevladavajući utjecaj, nakon pridruživanja tog društva grupi, kod člana grupe kao neposrednog imatelja udjela odnosno kod nositelja grupe ima se provesti amortizacija *goodwill* na sljedeći način:

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

[...]

– Ako zbog stjecanja udjela nastane negativan *goodwill*, za taj iznos treba uvećati dobit [...].

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

5 Članak 10. Zakona o porezu na dobit iz 1988., koji se odnosi na međunarodne kvalificirane udjele, u stavcima 2. i 3. propisuje:

„(2) Oslobođeni su od poreza na dobit udjeli u dobiti bilo koje vrste od međunarodnih kvalificiranih udjela u povezanim društvima. Međunarodni kvalificirani udio postoji ako se dokaže da porezni obveznici koji potpadaju pod članak 7. stavak 3. ili ostali inozemni subjekti koji podliježu neograničenoj poreznoj obvezi i usporedivi su s tuzemnim poreznim obveznikom koji potpada pod članak 7. stavak 3. drže udio u obliku udjela u kapitalu od najmanje jedne desetine tijekom neprekidnog razdoblja od najmanje jedne godine:

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

b) u ostalim inozemnim subjektima koji ispunjavaju pretpostavke [...] ?lanka 2. Direktive Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. [o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri različitih država članica] (SL L 225, str. 6.), u skladu s mjerodavnom verzijom. Navedeni rok od godinu dana ne primjenjuje se na udjele koji su stečeni kao posljedica povećanja temeljnog kapitala, osim ako se zbog toga nije povećao omjer sudjelovanja u temeljnom kapitalu.

(3) Prilikom utvrđivanja prihoda ne uzimaju se u obzir dobici, gubici i ostale promjene vrijednosti međunarodnih kvalificiranih udjela u smislu stavka 2. To se ne odnosi na stvarne i konačne gubitke imovine do kojih je došlo zbog prestanka (likvidacijom ili stečajem) inozemnog društva (subjekta). Gubitke treba umanjiti za neoporezovane udjele u dobiti bilo koje vrste koji su ostvareni u zadnjih pet poslovnih godina prije poslovne godine u kojoj je otvoren likvidacijski postupak ili u kojoj je došlo do stečaja Porezna neutralnost udjela ne vrijedi sukladno sadržaju sljedećih odredbi:

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

[...]"

Činjenice glavnog postupka i prethodna pitanja

6 Iz odluke o upućivanju zahtjeva proizlazi da IFN Beteiligungs GmbH (u daljnjem tekstu: IFN) drži 99,71 % temeljnog kapitala u društvu IFN-Holding AG (u daljnjem tekstu: IFN-Holding), koje pak ima većinske udjele u nekoliko društava kapitala koja ograničeno ili neograničeno podliježu poreznoj obvezi. Tijekom 2006. i 2007. IFN-Holding držao je 100 % temeljnog kapitala u društvu CEE Holding GmbH (u daljnjem tekstu: CEE), koje je pak 2005. steklo 100 % temeljnog kapitala u društvu HSF s.r.o. Slovačke (u daljnjem tekstu: HSF) sa sjedištem u Slovačkoj. Od 2005. CEE, a od 2006. HSF postao je član grupe društava u smislu članka 9. Zakona o porezu na dobit iz 1988. Nakon pripajanja društva CEE društvu IFN-Holding s učinkom od 31. prosinca 2007., IFN-Holding preuzeo je sva prava i obveze CEE-a, uključujući i njegov udio u društvu HSF.

7 U prijavama poreza na dobit za razdoblje od 2006. do 2010. CEE, a zatim IFN-Holding primijenio je u pogledu tog udjela amortizaciju *goodwill* u smislu članka 9. stavka 7. Zakona o porezu na dobit iz 1988., što odgovara petnaestini od polovice iznosa kupovne cijene (koja je iznosila 5,5 milijuna eura). U prilogu prijavi poreza na dobit ta su društva napomenula da ograničenje predviđeno tom odredbom prema kojem se amortizacija *goodwill* primjenjuje samo na tuzemne udjele krši slobodu poslovnog nastana te je protivno pravu Unije.

8 U svojim poreznim rješenjima Ispostava porezne uprave kao prvostupanjsko tijelo nije priznao amortizaciju *goodwill*, uz obrazloženje da se, u skladu s člankom 9. stavkom 7. Zakona o porezu na dobit iz 1988., amortizacija *goodwill* primjenjuje samo na udjele u subjektima koji podliježu neograničenoj poreznoj obvezi.

9 Nakon što su IFN-Holding i IFN podnijeli žalbe protiv tih rješenja, Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz odlukom od 16. travnja 2013. poništio je odluke Ispostave porezne uprave. To je tijelo zaključilo da ograničenje primjene amortizacije *goodwill* isključivo na udjele u subjektima koji podliježu neograničenoj poreznoj obvezi, predviđeno člankom 9. stavka 7. Zakona o porezu na dobit iz 1988., krši slobodu poslovnog nastana i da se ne može opravdati važnim razlozima u općem interesu. Prema njegovu mišljenju, kako bi se uskladila s pravom Unije, primjenu amortizacije *goodwill* treba proširiti i na udjele u subjektima sa sjedištem u drugim

državama i članicama.

10 Povodom tužbe Ispostave porezne uprave protiv navedene odluke, sud koji je uputio zahtjev kao prvo postavlja pitanje je li amortizacija *goodwill* predviđena člankom 9. stavkom 7. Zakona o porezu na dobit iz 1988. spojiva s člancima 107. i 108. stavkom 3. UFEU-a. Taj sud smatra da navedena amortizacija daje prednost subjektu koji ju je ovlašten primijeniti, ali također dvoji o tome treba li smatrati da ta prednost određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe stavlja u povoljniji položaj.

11 Kao drugo, sud koji je uputio zahtjev postavlja pitanje spojivosti amortizacije *goodwill*, predviđene člankom 9. stavkom 7. Zakona o porezu na dobit iz 1988., s člancima 49. i 54. UFEU-a. Taj sud želi saznati može li se ta mjera, za koju smatra da stvara prepreku slobodi poslovnog nastana, unatoč tomu opravdati jer se tiče situacija koje nisu objektivno usporedive ili nekim od važnih razloga u općem interesu.

12 Kada je riječ o argumentu Ispostave porezne uprave prema kojem se položaj tuzemnih i inozemnih članova grupe ne može usporediti jer se kod prvih poslovni rezultat (dobit i gubici) u cijelosti uračunava nositelju grupe, dok se kod drugih uračunavaju samo gubici, i to isključivo razmjerno veličini udjela, sud koji je uputio zahtjev pita je li dopuštanje ili uskraćivanje amortizacije *goodwill* vezano uz tu razliku položaja tih dviju kategorija društava, članova grupe. Naime, u grupi društava amortizacija *goodwill* dopuštena je neovisno o tome ostvaruje li društvo koji dobit ili trpi gubitke i neovisno o tome je li se vrijednost udjela promijenila ili ne.

13 Sud koji je uputio zahtjev također napominje da amortizacija *goodwill* dovodi do smanjenja porezno mjerodavne knjigovodstvene vrijednosti udjela, što znači da u slučaju kasnijeg prijenosa tog udjela nastaje veći kapitalni dobitak. Međutim, strateški udjeli u pravilu se drže trajno i amortizacija *goodwill*, čak i u slučaju daljnje prodaje udjela, stvara društvu majci likvidnosnu prednost, pa je njegov položaj povoljniji ako stekne udio u tuzemnom društvu nego u društvu koji ima sjedište u drugoj državi članici.

14 U vezi s argumentom Ispostave porezne uprave prema kojem nema prepreka slobodi poslovnog nastana u pogledu međunarodnih kvalificiranih udjela za koje nije aktivirana opcija u korist poreznog udjela prema članku 10. stavku 3. Zakona o porezu na dobit iz 1988., sud koji je uputio zahtjev objašnjava da tom opcijom, koju može aktivirati samo jednokratno, porezni obveznik može birati između porezne neutralnosti dobiti i gubitaka ostvarenih prijenosom udjela, s jedne strane, i njihova poreznog udjela, s druge strane. Pritom napominje da, čak i u slučaju aktiviranja opcije poreznog udjela, amortizacija *goodwill* nije dopuštena samo u pogledu udjela u inozemnom društvu.

15 U tim je okolnostima Verwaltungsgerichtshof (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

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

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

O prethodnim pitanjima

Dopuštenost prvog pitanja

16 IFN-Holding i Europska komisija smatraju da prvo pitanje nije dopušteno jer nije jasno zašto je sudu koji je uputio zahtjev potreban odgovor na to pitanje kako bi riješio spor koji se pred njim vodi.

17 Pozivajući se na presudu P (C-6/12, EU:C:2013:525, t. 39.), IFN-Holding osobito tvrdi da je u predmetima koji se tiču državnih potpora zadaća nacionalnih sudova samo zaštititi prava pojedinaca do donošenja Komisijine konačne odluke na temelju članka 108. stavka 3. UFEU-a. Međutim, o tome nije riječ u konkretnom predmetu, s obzirom na to da nijedna stranka u glavnom postupku nije istaknula zahtjev na osnovi članka 107. UFEU-a i drugih članaka u nastavku.

18 Komisija pak smatra da se IFN-Holding i IFN nikako ne mogu pred nacionalnim sudom pozivati na nezakonitost pravila predviđenog člankom 9. stavkom 7. Zakona o porezu na dobit iz 1988. u vezi s pravom državnih potpora.

19 U tom pogledu valja podsjetiti da se zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio nacionalni sud može proglasiti nedopuštenim samo ako je posve očit da zatraženo tumačenje prava Unije nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom glavnog postupka, u slučaju kada je problem hipotetski ili kada Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi se mogao dati koristan odgovor na postavljena pitanja (vidjeti osobito presudu *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, t. 16. i navedenu sudsku praksu).

20 Prvo pitanje odnosi se na spojivost porezne mjere poput one u glavnom postupku koja pod određenim pretpostavkama društvu dopušta da primijeni amortizaciju *goodwill* u slučaju stjecanja udjela u tuzemnom društvu s člancima 107. i 108. stavkom 3. UFEU-a.

21 Pritom valja istaknuti da se jedan porezni obveznik ne može pozivati na to da neka porezna mjera na koju imaju pravo drugi poduzetnici predstavlja državnu potporu kako bi izbjegao obvezu plaćanja tog poreza (vidjeti u tom smislu presudu *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, t. 43.).

22 Usto, u odluci o upućivanju zahtjeva nema nikakve naznake na temelju koje bi se moglo zaključiti da bi, iako IFN i IFN-Holding ne mogu imati koristi od moguće povrede članka 107. i 108. stavka 3. UFEU-a, odgovor na prvo prethodno pitanje ipak bio potreban sudu koji je uputio zahtjev kako bi riješio spor koji se pred njim vodi.

23 U tim okolnostima, valja zaključiti da je posve očit da prvo prethodno pitanje nema nikakve veze s predmetom glavnog postupka.

24 Slijedom toga, prvo je pitanje nedopušteno.

Drugo pitanje

25 Drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita protivi li se članak 49. UFEU-a zakonodavstvu države članice poput onoga u glavnom postupku, koje u okviru oporezivanja grupe društava društvu majci u slučaju stjecanja udjela u tuzemnom društvu koje postaje član takve grupe dopušta primjenu amortizacije *goodwill* u vrijednosti do 50 % kupovne cijene udjela, dok isto zabranjuje u slučaju stjecanja udjela u inozemnom društvu.

26 Premda odredbe Ugovora o FEU-u koje se odnose na slobodu poslovnog nastana imaju za

cilj osigurati povlasticu nacionalnog tretmana u državi članici primateljici, one se također protive tomu da država članica podrijetla postavlja prepreke društvu koje je osnovano u skladu s njezinim zakonima u pogledu uspostavljanja poslovnog nastana u drugoj državi članici, posebice putem društva kćeri. Osobito je riječ o prepreci u pogledu slobode poslovnog nastana ako na temelju propisa države članice tuzemno društvo koje ima društvo kćer u drugoj državi članici ili drugoj državi ugovornici Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru od 2. svibnja 1992. (SL 1994., L 1, str. 3.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 106., str. 4.) ima drukčiji porezni tretman koji je nepovoljniji u odnosu na tuzemno društvo koje ima društvo kćer u prvoj državi članici (vidjeti u tom smislu presudu *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 18. i 19.).

27 Valja istaknuti da zakonodavstvo poput onoga u glavnom postupku može stvoriti poreznu prednost društvu majci koje udio stječe u tuzemnom društvu ako je *goodwill* tog udjela pozitivan. Naime, kako napominje sud koji je uputio zahtjev, to što društvo majka može primijeniti amortizaciju *goodwill*a u smislu članka 9. stavka 7. Zakona o porezu na dobit iz 1988. smanjuje mu poreznu osnovicu, a time i iznos porezne obveze.

28 Time što u istim okolnostima ne dodjeljuje navedenu poreznu prednost društvu majci koje stječe udio u inozemnom društvu, to zakonodavstvo stvara razliku u poreznom tretmanu društava majki na štetu onih koja steknu udio u inozemnom društvu.

29 Ta razlika u postupanju može u odnosu na društvo majku koje stječe udio u inozemnom društvu stvoriti prepreku u pogledu ostvarivanja slobode poslovnog nastana u smislu članka 49 UFEU-a, odvrćući ga od stjecanja ili osnivanja društava kćeri u drugim državama članicama (vidjeti u tom smislu presudu *Komisija/Ujedinjena Kraljevina*, C-172/13, EU:C:2015:50, t. 23. i navedenu sudsku praksu).

30 Takva razlika u postupanju može se dopustiti samo ako se odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je opravdana nekim važnim razlogom u općem interesu (vidjeti osobito presudu *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 23.).

31 Kada je riječ o pitanju jesu li predmetne situacije objektivno usporedive, treba podsjetiti da usporedivost situacije s prekograničnim elementom i unutarnje situacije treba ispitivati vodeći računa o cilju predmetnih nacionalnih odredaba (presuda *Komisija/Finska*, C-342/10, EU:C:2012:688, t. 36. i navedena sudska praksa).

32 Kako *Verwaltungsgerichtshof* objašnjava u svojoj odluci o upućivanju zahtjeva, donošenjem Zakona o poreznoj reformi 2005. austrijski zakonodavac želio je poreznopravno potaknuti osnivanje grupa društava uz jamstvo jednakog postupanja prema stjecanju gospodarske cjeline (*asset deal*) i stjecanju udjela u društvu koje je vlasnik gospodarske cjeline (*share deal*).

33 Međutim, budući da na temelju zakonodavstva poput onoga u glavnom postupku grupu društava mogu osnovati i tuzemna i inozemna društva, položaj društva majke koje želi osnovati grupu s tuzemnim društvom kćeri, s obzirom na cilj poreznog sustava poput onoga u glavnom postupku, objektivno je usporediv s položajem tuzemnog društva majke koje želi osnovati grupu s inozemnim društvom kćeri, s obzirom na to da i jedno i drugo društvo žele ostvariti prednosti tog sustava (vidjeti u tom smislu presudu *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, t. 24.).

34 Taj zaključak ne dovodi u pitanje ni postojanje razlike, na koju Republika Austrija upućuje, u pogledu uračunavanja dobiti i gubitaka tuzemnih društava kćeri, s jedne strane, i inozemnih društava kćeri, s druge strane, u prihod društva majke u sklopu grupnog oporezivanja.

35 Naime, kako je to naglasio sud koji je uputio zahtjev, zakonodavstvo poput onoga u glavnom

postupku dopušta društvu majci da primjenjuje amortizaciju *goodwill* neovisno o tome ostvaruje li društvo u kojem je steklo udio dobit ili trpi gubitke.

36 U tim okolnostima, kako je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 40. svojeg mišljenja, uračunavanje ili neuračunavanje dobiti i gubitaka društva u kojem je društvo majka steklo udio u njegove prihode ne može se smatrati mjerodavnim kriterijem za usporedbu položaja dviju dotičnih kategorija društava majki s obzirom na cilj koji je postavljen zakonodavstvom poput onoga u glavnom postupku.

37 Utvrđenje iz točke 33. ove presude ne može poljuljati ni argument Republike Austrije prema kojem je cilj zakonodavstva poput onoga u glavnom postupku dodijeliti isti tretman transakcijama koje su oblikovane kao *share deal* i onima koje su oblikovane kao *asset deal*. Prema mišljenju te države članice, kada bi se društvu majci u slučaju stjecanja udjela u inozemnom društvu koje postaje član grupe dopustilo da primijeni amortizaciju *goodwill*, to bi u prekograničnoj situaciji stavilo transakcije *share deal* u povoljniji položaj od transakcija *asset deal*.

38 Naime, ako se i prihvati taj argument, to ne mijenja činjenicu da zakonodavstvo poput onoga u glavnom postupku stvara razliku u postupanju prema društvu majci koje udio stječe u tuzemnom društvu, s jedne strane, i društvu majci koje udio stječe u inozemnom društvu, s druge strane, premda se te dvije kategorije društava nalaze u usporedivoj situaciji s obzirom na ono što je sam cilj tog zakonodavstva, kako to proizlazi iz točke 32. ove presude, a to je poreznopravno poticanje osnivanja grupa društava.

39 Stoga se navedena razlika u postupanju može opravdati samo važnim razlozima u općem interesu. U tom slučaju, nadalje, ta razlika u postupanju treba biti prikladna kako bi se jamčilo ostvarenje zadanog cilja i da ne prelazi ono što je nužno za postizanje tog cilja (vidjeti presudu *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 25. i navedenu sudsku praksu).

40 Republika Austrija smatra da je razlika u postupanju koja je uvedena zakonodavstvom poput onoga u glavnom postupku opravdana na temelju uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama, s obzirom na to da ona nema ovlast oporezovati dobit inozemnih društava koja su članovi grupe.

41 U tom pogledu, valja napomenuti da, u nedostatku mjera Europske unije za ujednačavanje ili usklađivanje, države članice ostaju nadležne utvrditi, sklapanjem međunarodnih ugovora ili jednostrano, kriterije raspodjele ovlasti za oporezivanje kako bi posebno uklonile dvostruko oporezivanje i da je ožučivanje te raspodjele legitiman cilj koji Sud priznaje (vidjeti presudu *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

42 Međutim, kako je to već naglašeno u točki 35. ove presude, zakonodavstvo poput onoga u glavnom postupku dopušta društvu majci da primjenjuje amortizaciju *goodwill* neovisno o tome ostvaruje li društvo u kojem je steklo udio dobit ili trpi gubitke. Što se tiče dodjeljivanja porezne prednosti, to zakonodavstvo ne odnosi se na ostvarivanje ovlasti za oporezivanje dobiti i gubitaka društva u kojem se stekao udio pa stoga ni na raspodjelu ovlasti za oporezivanje među državama članicama.

43 Republika Austrija također ističe da je razlika u postupanju koja proizlazi iz zakonodavstva poput onoga u glavnom postupku opravdana potrebom da se jamči usklađenost poreznog sustava.

44 Istina je da je Sud već prihvatio da potreba ožučivanja usklađenosti poreznog sustava može opravdati ograničenje korištenja slobodama kretanja zajamčeni Ugovorom. Da bi argument utemeljen na takvom opravdanju mogao biti prihvaćen, Sud, međutim, zahtijeva izravnu vezu

između predmetne porezne prednosti i prijeboja te prednosti s određenim poreznim davanjem, pri čemu se izravnost te veze mora ocijeniti s obzirom na cilj propisa u pitanju (presuda Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, t. 48. i navedena sudska praksa).

45 Republika Austrija, kao prvo, tvrdi da u okviru zakonodavstva poput onoga u glavnom postupku ta izravna veza postoji između porezne prednosti koja se sastoji od amortizacije *goodwill*a, s jedne strane, i poreznog uračunavanja poslovnih rezultata tuzemnog društva društvu majci, s druge strane.

46 Takav argument, međutim, nije moguće prihvatiti. Naime, zbog istog razloga koji je već spomenut u točkama 35. i 42. ove presude, ne može se smatrati da postoji izravna veza između navedene porezne prednosti i poreznog tereta koji se sastoji od uračunavanja dobiti društvu majci, a koju je ostvarilo društvo u kojem je ono steklo udio, čak ako se i pretpostavi da to potonje društvo cijelo vrijeme ostvaruje dobit, a ne gubitke.

47 Kao drugo, Republika Austrija tvrdi da izravna veza, u smislu sudske prakse koja se navodi u točki 44. ove presude, postoji između dotične porezne prednosti, s jedne strane, i oporezivanja kapitalnog dobitka na razini društva majke koji nastane u slučaju otuđenja udjela u tuzemnom društvu, s druge strane. U slučaju porezne neutralnosti udjela koje društvo majka drži u tuzemnom društvu, ne bi došlo do tog oporezivanja, pa je stoga opravdano uskratiti poreznu prednost koja je izravno povezana s tim istim oporezivanjem.

48 Međutim, s jedne strane, valja istaknuti da porezna prednost koja se sastoji od amortizacije *goodwill*a odmah proizvodi učinke za društvo majku, dok je oporezivanje kapitalnog dobitka od otuđenja udjela dalje u budućnosti i neizvjesno, s obzirom na to da se, kako je to, uostalom, istaknuo sud koji je uputio zahtjev, strateški udjeli u pravilu drže trajno. U tim okolnostima, to što je u slučaju otuđenja udjela moguće oporezovati kapitalni dobitak ne može biti argument u prilog usklađenosti poreznog sustava koji može opravdati uskraćivanje porezne prednosti u slučaju kada društvo majka stekne udio u inozemnom društvu koje ostaje član grupe (vidjeti u tom smislu presude Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, t. 67. kao i DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, t. 49.).

49 S druge strane, kako je to nezavisna odvjetnica istaknula u točki 61. svojeg mišljenja, nacionalno pravo ne dopušta amortizaciju *goodwill*a društvu majci čak ni kada ono sukladno članku 10. stavku 3. točki 1. Zakona o porezu na dobit iz 1988. odabere opciju u korist poreznog uloga inozemnog udjela, zbog čega se onda oporezuje otuđenje takvog udjela.

50 Slijedom toga, zakonodavstvo poput onoga u glavnom postupku samo po sebi ne uspostavlja izravnu vezu između, s jedne strane, porezne prednosti koja se sastoji od amortizacije *goodwill*a i, s druge strane, naknade koja se sastoji od oporezivanja kapitalnog dobitka na razini društva majke koji nastane u slučaju otuđenja udjela u društvu kćeri, pa se ne može smatrati da je razlika u postupanju poput one u glavnom postupku opravdana potrebom da se jamči usklađenost poreznog sustava dotične države članice (vidjeti u tom smislu presudu Komisija/Španjolska, C-269/09, EU:C:2012:439, t. 87.).

51 Kao treće, prema mišljenju Republike Austrije, kako bi se očuvala usklađenost austrijskog poreznog sustava, koji zabranjuje odbitak troškova povezanih s neoporezivim primicima, opravdano je uskratiti navedenu povlasticu amortizacije u slučaju porezno neutralnih udjela u inozemnim društvima. Naime, u protivnom ti će udjeli uživati dvostruku povlasticu, što bi bilo nespojivo s navedenim sustavom.

52 Međutim, taj argument koji se temelji na nedostatku ovlasti za oporezivanje dobiti inozemnih društava ne može se postojanja izravne veze između prednosti i naknade, nego se u stvari poklapa

s argumentom u vezi s na?elom uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje me?u državama ?lanicama, koji se spominje u to?ki 40. ove presude. Stoga ga valja odbiti zbog istog razloga poput onoga koji se navodi u to?ki 42. ove presude.

53 Budu?i da iz spisa koji je podnesen Sudu ne proizlazi da je razlika u postupanju poput one u glavnom postupku opravdana nekim od važnih razloga u op?em interesu, treba zaklju?iti da je ona nespojiva sa slobodom poslovnog nastana.

54 Slijedom toga, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da se ?lanak 49. UFEU-a protivi zakonodavstvu države ?lanice poput onoga u glavnom postupku, koje u okviru oporezivanja grupe društava društvu majci u slu?aju stjecanja udjela u tuzemnom društvu koje postaje ?lan takve grupe dopušta primjenu amortizacije *goodwill* u vrijednosti do 50 % kupovne cijene udjela, dok isto zabranjuje u slu?aju stjecanja udjela u inozemnom društvu.

Troškovi

55 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenoga, Sud (?etvrto vije?e) odlu?uje:

?lanak 49. UFEU-a protivi se zakonodavstvu države ?lanice poput onoga u glavnom postupku, koje u okviru oporezivanja grupe društava društvu majci u slu?aju stjecanja udjela u tuzemnom društvu koje postaje ?lan takve grupe dopušta primjenu amortizacije *goodwill* u vrijednosti do 50 % kupovne cijene udjela, dok isto zabranjuje u slu?aju stjecanja udjela u inozemnom društvu.

Potpisi

*Jezik postupka: njema?ki