

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

zo 6. októbra 2015 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – články 49 ZFEÚ, 54 ZFEÚ, 107 ZFEÚ a článok 108 ods. 3 ZFEÚ – Sloboda usadiť sa – Štátna pomoc – Zdanenie skupín spoločností – Nadobudnutie podielu v dcérskej spoločnosti – Odpis goodwillu podniku – Obmedzenie na podiely v spoločnostiach rezidentoch“

Vo veci C-66/14,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Verwaltungsgerichtshof (Rakúsko) z 30. januára 2014 a doručený Súdnemu dvoru 10. februára 2014, ktorý súvisí s konaním:

Finanzamt Linz

proti

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz,

za úasti:

IFN-Holding AG,

IFN Beteiligungs GmbH,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory L. Bay Larsen, sudcovia K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan a A. Prechal (spravodajkyňa),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

– IFN-Holding AG a IFN Beteiligungs GmbH, v zastúpení: A. Damböck a B. Stürzlinger, Steuerberater,

– rakúska vláda, v zastúpení: J. Bauer, splnomocnený zástupca,

– Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a R. Sauer, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 16. apríla 2015,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 49 ZFEÚ, 56 ZFEÚ, 107 ZFEÚ a článkov 108 ods. 3 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Finanzamt Linz (daňový orgán v Linzi, ďalej len „Finanzamt“) a Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz (predtým Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz) (Nezávislý finančný senát, pobočka Linz) a týka sa rozhodnutia Finanzamtu zamietajúceho pri zdanení skupiny spoločností možnosť materskej spoločnosti nadobúdajúcej podiel v spoločnosti nerezidentovi odpísať goodwill podniku.

Rakúsky právny rámec

3 V rámci rakúskeho právneho poriadku upravuje zákon zo 7. júla 1988 o dani z príjmu právnických osôb (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 401/1988), zmenený a doplnený zákonom o daňovej reforme z roku 2005 (Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I, 57/2004, ďalej len „zákon o dani z príjmu právnických osôb z roku 1988“) vo svojom § 9 systém zdanenia skupín spoločností. V rámci tohto režimu sa spoločnosť môže so svojimi dcérskymi spoločnosťami a ďalšími kontrolovanými spoločnosťami, v ktorých má podiel aspoň 50 %, spojiť do jednej skupiny. V dôsledku toho sa daňové výsledky (zisky a straty) spoločností patriacich do skupiny považujú len za daňové výsledky materskej spoločnosti a v jej rámci sú aj zdanené.

4 § 9 ods. 7 zákona o dani z príjmu právnických osôb z roku 1988 stanovuje:

„... V prípade, ak člen skupiny spoločností alebo materská spoločnosť alebo spoločnosť, ktorá je spôsobilá byť členkou skupiny spoločností, nadobudne podiel... v spoločnosti s neobmedzenou daňovou povinnosťou vykonávajúcou činnosť..., okrem prípadov, v ktorých je uvedený podiel nadobudnutý priamo či nepriamo od spoločnosti, ktorá je členkou skupiny spoločností alebo priamo či nepriamo od akcionára, ktorý má dominantný vplyv, sa od momentu príslušnosti tejto spoločnosti k skupine spoločností vykoná odpis goodwillu podniku v prípade člena skupiny spoločností s priamou účasťou alebo v prípade materskej spoločnosti nasledujúcim spôsobom:

– goodwill predstavuje percentuálny rozdiel medzi vlastným obchodnoprávnym kapitálom spoločnosti, v ktorej je vlastnený podiel zvýšený o skryté rezervy neopotrebitelného investičného majetku a obstarávacími nákladmi relevantnými na účely dane, najviac však vo výške 50 % týchto obstarávacích nákladov. Odpísateľný goodwill rozdelí rovnomerne na dobu 15 rokov.

...

– ak nadobudnutie podielu vedie k negatívnemu goodwillu, musí sa takýto goodwill úctovne zahrnúť do ziskov...

– podiely zodpovedajúce 1/15 znižujú alebo zvyšujú úctovnú hodnotu relevantnú na účely dane.“

5 § 10 zákona o dani z príjmu právnických osôb z roku 1988 sa týka medzinárodnej úasti a vo svojich odsekoch 2 a 3 stanovuje:

„2. Od dane z príjmov právnických osôb sú oslobodené podiely na zisku každého druhu pochádzajúce z medzinárodnej úasti. O medzinárodnú úasť ide vtedy, keď daňovníci spadajúci pod § 7 ods. 3 alebo iné spoločnosti nerezidenti, ktoré neobmedzene podliehajú daňovej povinnosti a ktoré sú porovnateľné s daňovníkom rezidentom spadajúcim pod § 7 ods. 3, vlastnia vo forme obchodných podielov neprerušene počas minimálne jedného roka minimálne jednu

desatinu základného imania:

a) v spoločnostiach nerezidentoch, ktoré sú porovnateľné s kapitálovou spoločnosťou rezidentom;

b) v iných spoločnostiach nerezidentoch, ktoré spĺňajú podmienky... článku 2 smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 [o spoločnom systéme zdaťovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch] (Ú. v. ES L 255, s. 6) v príslušnom znení. Jednorozná lehota uvedená vyššie sa neuplatňuje na podiely nadobudnuté z dôvodu navýšenia základného imania, ak toto navýšenie nevedlo k rozšíreniu miery úasti.

3. Pri určení príjmov sa nezohľadujú zisky, straty a iné zmeny hodnoty pochádzajúce z medzinárodných úastí v zmysle odseku 2. To sa netýka skutočných a definitívnych strát spôsobených zánikom (likvidácia alebo platobná neschopnosť) spoločnosti nerezidenta. Od strát je potrebné odpočítať podiely na zisku akejkoľvek povahy, ktorý bol oslobodený od dane a ktorý bol vykazovaný počas piatich zdaťovacích období pred likvidáciou alebo platobnou neschopnosťou. Daťová neutralita úasti sa v nasledujúcich prípadoch neuplatňuje:

(1) daťovník v daťovom priznaní k dani z príjmu právnických osôb za rok, keď nadobudol medzinárodnú úasť alebo v ktorom vznikla medzinárodná úasť dodatočným nadobudnutím podielov, vyhlási, že z nej pochádzajúce zisky, straty a iné zmeny budú daťovo zohľadnené (možnosť daťovo zohľadniť úasť).

...“

Skutkové okolnosti sporu vo veci samej a prejudiciálne otázky

6 Z návrhu na zaťatie prejudiciálneho konania vyplýva, že IFN Beteiligungs GmbH (ďalej len „IFN“) vlastní podiel 99,71 % na základnom imaní spoločnosti IFN Holding AG (ďalej len „IFN Holding“), ktorá má zas väčšinový podiel v niektorých akciových spoločnostiach s obmedzenou a neobmedzenou daťovou povinnosťou. V rokoch 2006 a 2007 mala IFN Holding 100 % podiel v spoločnosti CEE Holding GmbH (ďalej len „CEE“), ktorá v roku 2005 získala 100 % podiel v HSF s.r.o. Slowakei (ďalej len „HSF“), spoločnosti so sídlom na Slovensku. Spoločnosti CEE a HSF boli od roku 2005, resp. 2006 členkami skupiny spoločností v zmysle § 9 zákona o dani z príjmu právnických osôb z roku 1988. Zlúčením spoločností IFN Holding a CEE s úinnosťou od 31. decembra 2007 IFN Holding vstúpila do všetkých práv a povinností CEE vrátane jej vlastníckeho podielu v HSF.

7 V rámci daťových priznaní k dani z príjmu právnických osôb za roky 2006 až 2010 odpísala najskôr CEE a následne IFN Holding v súvislosti s uvedeným podielom goodwill podniku podľa § 9 ods. 7 zákona o dani z príjmu právnických osôb z roku 1988 vo výške 1/15 polovice kúpnej ceny (teda 5,5 milióna eur). V jednej z príloh daťového priznania k dani z príjmu právnických osôb poukázali uvedené spoločnosti na to, že obmedzenie odpísania goodwillu podniku podľa uvedeného ustanovenia len na podiely v spoločnostiach rezidentoch porušuje slobodu usadiť sa, a preto je v rozpore s právom Únie.

8 Finanzamt ako prvostupňový orgán v rámci svojich daťových výmerov uvedené odpísanie goodwillu podniku neuznal, pretože podľa § 9 ods. 7 zákona o dani z príjmu právnických osôb z roku 1988 môže byť odpísanie goodwillu vykonané len v prípade podielov v spoločnostiach s neobmedzenou daťovou povinnosťou.

9 Po žalobách, ktoré proti tomuto výmeru podali spoločnosti IFN Holding a IFN,

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, zrušil 16. apríla 2013 rozhodnutia, ktoré vydal Finanzamt. Konštatoval, že obmedzenie odpísania goodwillu podniku len na podiely v spoločnostiach s neobmedzenou daňovou povinnosťou v zmysle § 9 ods. 7 zákona o dani z príjmu právnických osôb z roku 1988 porušuje slobodu usadiť sa a nemôže byť odôvodnené žiadnymi naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. Podľa neho je na úcel dosiahnutia súladu s právom Únie potrebné odpísanie goodwillu rozšíriť aj na podiely v spoločnostiach rezidentov v iných členských štátoch.

10 Vnútroštátny súd, na ktorý Finanzamt podal odvolanie proti tomuto rozhodnutiu, sa v prvom rade pýta, či odpísanie goodwillu podniku, tak ako je upravené v § 9 ods. 7 zákona o dani z príjmu právnických osôb z roku 1988, je v súlade s článkom 107 ZFEÚ a článkom 108 ods. 3 ZFEÚ. Tento súd sa domnieva, že uvedené odpísanie poskytuje subjektu, na ktorý sa vzťahuje, výhodu, ale pochybuje o tom, či takáto výhoda uprednostňuje niektoré podniky alebo výrobu niektorých výrobkov.

11 V druhom rade sa vnútroštátny súd pýta na súlad odpísania goodwillu podniku, tak ako je upravené v § 9 ods. 7 zákona o dani z príjmu právnických osôb z roku 1988, s článkami 49 ZFEÚ a 54 ZFEÚ. Vnútroštátny súd chce vedieť, či toto opatrenie, ktoré považuje za prekážku pre slobodu usadiť sa, môže byť odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu alebo tým, že sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné.

12 Pokiaľ ide o tvrdenie Finanzamtu, podľa ktorého situácia spoločností rezidentov, členiek skupiny spoločností, nie je porovnateľná so situáciou spoločností nerezidentov, členiek skupiny spoločností, pretože v prvom prípade sa výsledok (zisky a straty) pripíše v plnej miere materskej spoločnosti, kým v druhom prípade sa pripisujú iba straty, pričom toto pripísanie sa navyše obmedzuje na výšku podielu, vnútroštátny súd si kladie otázku, či má uznanie alebo odmietnutie uznania odpísania goodwillu podniku spojené s uvedeným rozdielom medzi situáciami uvedených dvoch kategórií spoločností, ktoré sú členkami skupiny spoločností. V skupine spoločností je totiž odpísanie goodwillu podniku dovoľené bez ohľadu na to, či dcérska spoločnosť vykazuje zisk alebo stratu, a tiež na to, či sa hodnota podielu zmenila alebo nie.

13 Vnútroštátny súd tiež poukazuje na to, že odpísanie goodwillu podniku vedie k tomu, že útovná hodnota podielu relevantná na účely dane sa zníži, a tak v prípade eventuálneho neskoršieho prevodu tohto podielu vznikne vyšší zdaniteľný kapitálový zisk. Strategické podiely sú však spravidla predmetom dlhodobého vlastníctva a aj v prípade ďalšieho predaja podielu vzniká odpísaním goodwillu podniku výhoda likvidity v prospech materskej spoločnosti, takže v prípade nadobudnutia podielu v spoločnosti rezidentovi sa ocitne vo výhodnejšej situácii ako v prípade nadobudnutia podielu v dcérskej spoločnosti v inom členskom štáte.

14 Pokiaľ ide o tvrdenie Finanzamtu, podľa ktorého neexistujú prekážky slobody usadiť sa v súvislosti s medzinárodnými podielmi, pri ktorých nebola využitá možnosť daňovo zohľadniť tieto podiely, tak ako to vyplýva z § 10 ods. 3 zákona o dani z príjmu právnických osôb z roku 1988, vnútroštátny súd poukazuje na to, že daňovník si môže na základe tejto možnosti, ktorú môže využiť len raz, zvoliť medzi daňovou neutralitou ziskov a strát vyplývajúcich z prevodu podielu na jednej strane a ich daňovým zohľadnením na strane druhej. Vnútroštátny súd však uvádza, že aj v prípade uplatnenia možnosti daňového zohľadnenia nie je možné vykonať odpísanie goodwillu podniku v prípade podielu spoločnosti nerezidenta.

15 Za týchto podmienok Verwaltungsgerichtshof (Správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Odporuje článku 107 ZFEÚ... v spojení s článkom 108 ods. 3 ZFEÚ... ustanovenie vnútroštátneho práva, podľa ktorého sa pri nadobudnutí podielu v spoločnosti rezidentovi má

odpísať pri zdanení skupiny spoločností goodwill podniku (čo znižuje zdaniteľný základ a tým daňové zaťaženie), zatiaľ čo v iných prípadoch zdanenia príjmu a spoločností nie je pri nadobudnutí podielu takéto odpísanie goodwillu podniku prípustné?

2. Odporujú článku 49 ZFEÚ... v spojení s článkom 54 ZFEÚ... právne predpisy členského štátu, podľa ktorých sa pri nadobudnutí podielu v spoločnosti rezidentovi má odpísať pri zdanení skupiny spoločností goodwill podniku, zatiaľ čo v prípade nadobudnutia podielu v spoločnosti nerezidentovi (najmä so sídlom v inom členskom štáte...) takéto odpísanie goodwillu nie je možné vykonať?“

O prejudiciálnych otázkach

O prípustnosti prvej otázky

16 IFN Holding a Európska komisia sa domnievajú, že prvá otázka nie je prípustná, pretože nie sú jasné dôvody, pre ktoré vnútroštátny súd potrebuje odpoveď na túto otázku s cieľom vyriešiť spor, v ktorom rozhoduje.

17 IFN Holding s odkazom na rozsudok P (C-6/12, EU:C:2013:525, bod 39), predovšetkým tvrdí, že jedinou úlohou vnútroštátnych súdov vo veciach týkajúcich sa štátnej pomoci je chrániť práva osôb podliehajúcich súdnej právomoci, a to až do konečného rozhodnutia Komisie podľa článku 108 ods. 3 ZFEÚ. Takáto situácia však v prejednávanej veci nenastala, keďže nijaký z účastníkov sporu neuplatňuje svoje práva na základe článku 107 ZFEÚ a nasl.

18 Komisia sa domnieva, že IFN Holding a IFN sa v každom prípade nemôžu odvolávať pred vnútroštátnym súdom na nezákonnosť pravidla stanoveného v § 9 ods. 7 zákona o dani z príjmu právnických osôb z roku 1988 z hľadiska práva štátnej pomoci.

19 Je potrebné pripomenúť, že návrh vnútroštátneho súdu na začatie prejudiciálneho konania možno vyhlásiť za neprípustný len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá žiadnu súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém, alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené (pozri najmä rozsudok *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, bod 16 a citovaný judikatúru).

20 Prvá otázka sa týka súladu článku 107 ZFEÚ a článku 108 ods. 3 ZFEÚ a daňového opatrenia, o aké ide v prejednávanej veci, ktoré za istých okolností umožňuje spoločnosti, aby v prípade nadobudnutia podielu v spoločnosti rezidentovi odpísala goodwill podniku.

21 Je však potrebné uviesť, že zdaniteľná osoba sa nemôže odvolávať na to, že daňové opatrenie, z ktorého majú prospech iné podniky, predstavuje štátnu pomoc, aby sa tak vyhla plateniu tejto dane (pozri v tomto zmysle rozsudok *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 a C-41/05, EU:C:2006:403, bod 43).

22 Okrem toho návrh na začatie prejudiciálneho konania nijako nenaznačuje, že napriek tomu, že IFN a IFN Holding nemôžu z prípadného porušenia článku 107 ZFEÚ a článku 108 ods. 3 ZFEÚ získať nijaký prospech, odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku by bola pre vnútroštátny súd potrebná na účely vyriešenia sporu, v ktorom rozhoduje.

23 Za týchto okolností je potrebné sa domnievať, že prvá otázka zjavne nemá nijakú súvislosť s predmetom sporu vo veci samej.

24 Z tohto dôvodu je prvá otázka neprípustná.

O druhej otázke

25 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 49 ZFEÚ bráni právnej úprave členského štátu, akou je právna úprava vo veci samej, ktorá v rámci zdaťovania skupiny spoločností umožňuje materskej spoločnosti v prípade nadobudnutia podielu v spoločnosti rezidentovi, ktorá sa stane členkou takejto skupiny, aby odpísala goodwill podniku až do 50 % kúpnej ceny podielu, aj keď to zakazuje v prípade nadobudnutia podielu v spoločnosti nerezidentovi.

26 Hoci cieľom ustanovení Zmluvy o FEÚ týkajúcich sa slobody usadiť sa je zabezpečiť zaobchádzanie v hostiteľskom členskom štáte podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, rovnako bránia tomu, aby členský štát pôvodu zasahoval do usadenia spoločnosti založenej v súlade s jeho právnou úpravou v inom členskom štáte, najmä prostredníctvom dcérskej spoločnosti. Sloboda usadiť sa je porušená najmä vtedy, ak podľa právnej úpravy členského štátu spoločnosť rezident, ktorá má dcérsku spoločnosť v inom členskom štáte alebo inom štáte, ktorý je zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 [neoficiálny preklad] (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3), podlieha diskriminačnému daňovému zaobchádzaniu v porovnaní so spoločnosťou rezidentom, ktorá má dcérsku spoločnosť v prvom členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, body 18 a 19).

27 Je potrebné poukázať na to, že právna úprava, o akú ide vo veci samej, môže vytvoriť daňovú výhodu v prospech materskej spoločnosti, ktorá nadobudla podiel v spoločnosti rezidentovi, ak je hodnota goodwillu tejto spoločnosti pozitívna. Ako totiž uvádza vnútroštátny súd, možnosť odpísať goodwill podniku v zmysle § 9 ods. 7 zákona o dani z príjmu právnických osôb z roku 1988 znižuje základ materskej spoločnosti, a teda aj výšku jej zdanenia.

28 Ak táto právna úprava nedáva za rovnakých okolností uvedenú daňovú výhodu aj materskej spoločnosti, ktorá nadobudla podiel v spoločnosti nerezidentovi, zavádza rozdielne daňové zaobchádzanie s materskými spoločnosťami v neprospech tých, ktoré nadobudnú podiel v spoločnosti nerezidentovi.

29 Toto rozdielne zaobchádzanie môže brániť výkonu slobody usadiť sa materskej spoločnosti nadobúdajúcej podiel v spoločnosti nerezidentovi v zmysle článku 49 ZFEÚ tým, že ju odrádza od vytvárania dcérskych spoločností v iných členských štátoch (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Spojené kráľovstvo, C-172/13, EU:C:2015:50, bod 23 a citovanú judikatúru).

30 Takéto obmedzenie je prípustné iba vtedy, ak sa týka situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo ak je odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (pozri najmä rozsudok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 23).

31 Pokiaľ ide o otázku, či sú predmetné situácie objektívne porovnateľné, je potrebné pripomenúť, že porovnateľnosť cezhraničnej situácie s vnútroštátnou situáciou sa musí skúmať s prihliadnutím na cieľ, ktorý sledujú dotknuté vnútroštátne ustanovenia (rozsudok Komisia/Fínsko, C-342/10, EU:C:2012:688, bod 36 a citovaná judikatúra).

32 Ako uvádza Verwaltungsgerichtshof vo svojom návrhu na začatie prejudiciálneho konania, prijatím zákona o daňovej reforme z roku 2005 mal rakúsky zákonodarcia v úmysle daňovo stimulovať vytváranie skupín spoločností, a to tak, že zabezpečí rovnosť zaobchádzania medzi kúpou prevádzky („asset deal“) a kúpou úasti na spoločnosti, ktorá prevádzku vlastní („share deal“).

33 Vzhľadom na to, že podľa právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, je možné skupinu spoločností vytvoriť zo spoločností rezidentov i nerezidentov, je však situácia materskej spoločnosti, ktorá si želá vytvoriť takúto skupinu s dcérskou spoločnosťou rezidentom, objektívne porovnateľná so situáciou materskej spoločnosti rezidenta, ktorá si želá vytvoriť skupinu s dcérskou spoločnosťou nerezidentom, a to s ohľadom na cieľ, ktorý sleduje daňový režim, o aký ide vo veci samej, keďže obidve spoločnosti sa snažia využiť výhody tohto režimu (pozri v tomto zmysle rozsudok X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 24).

34 Toto konštatovanie nespochybňuje rozdiel, na ktorý poukazuje Rakúska republika, v pripisovaní zisku a straty dcérskych spoločností rezidentov na jednej strane a dcérskych spoločností nerezidentov na strane druhej, k príjmom materskej spoločnosti v rámci zdaňovania skupiny spoločností.

35 Ako totiž poznamenáva vnútroštátny súd, právna úprava, o akú ide vo veci samej, umožňuje materskej spoločnosti odpísať goodwill podniku bez ohľadu na to, či spoločnosť, v ktorej bol podiel nadobudnutý, vykazuje zisk alebo stratu.

36 Za týchto okolností a ako v bode 40 svojich návrhov uvádza generálna advokátka, pripísanie alebo nepripísanie ziskov a strát spoločnosti, v ktorej bol nadobudnutý podiel, k príjmom materskej spoločnosti, nemožno považovať za relevantné kritérium na účely porovnania situácií oboch kategórií dotknutých materských spoločností z hľadiska cieľa, ktorý sleduje právna úprava, ako je tá vo veci samej.

37 Konštatovanie uvedené v bode 33 tohto rozsudku nespochybňuje ani tvrdenie Rakúskej republiky, podľa ktorého je cieľom právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, zabezpečiť pre „share deal“ rovnaké zaobchádzanie ako pre „asset deal“. Podľa tohto členského štátu by možnosť materskej spoločnosti odpísať goodwill podniku v prípade nadobudnutia podielu v spoločnosti nerezidentovi, ktorá sa stala členkou skupiny spoločností, v cezhraničnej situácii zvýhodnila „share deal“ pred „asset deal“.

38 Aj za predpokladu, že by to tak bolo, pravdou zostáva, že právna úprava, o akú ide vo veci samej, vedie k rozdielnemu zaobchádzaniu medzi materskou spoločnosťou, ktorá nadobúda podiel v spoločnosti rezidentovi, a materskou spoločnosťou, ktorá nadobúda podiel v spoločnosti nerezidentovi, hoci obe tieto kategórie spoločností sa nachádzajú v porovnateľnej situácii vzhľadom na samotný cieľ tejto právnej úpravy, ako to vyplýva z bodu 32 tohto rozsudku, ktorým je daňovo stimulovať vytváranie skupín spoločností.

39 Rozdielne zaobchádzanie, aké je vo veci samej, teda možno odôvodniť iba naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. V takomto prípade sa ešte vyžaduje, aby toto rozdielne zaobchádzanie bolo spôsobilé dosiahnuť sledovaný cieľ a aby nešlo nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (pozri rozsudok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 25 a citovanú judikatúru).

40 Rakúska republika sa domnieva, že rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z právnej úpravy, ktorej sa týka vec sama, je odôvodnené zásadou vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, keďže nemá právomoc zdaňovať zisk spoločností nerezidentov, ktoré sú členkami skupiny spoločností.

41 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v prípade neexistencie zjednocovacích alebo harmonizačných opatrení na úrovni Európskej únie majú členské štáty naďalej právomoc prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne definovať kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci, najmä s cieľom zabrániť dvojitému zdaneniu, a že zachovanie tohto rozdelenia

daťovej právomoci je legitímny cieľom uznaným Súdnym dvorom (pozri rozsudok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, bod 27 a citovanú judikatúru).

42 Ako však už bolo uvedené v bode 35 tohto rozsudku, právna úprava, o akú ide vo veci samej, umožňuje materskej spoločnosti odpísať goodwill podniku bez ohľadu na to, či spoločnosť, v ktorej bol podiel nadobudnutý, vykazuje zisk alebo stratu. Pokiaľ ide o poskytnutie uvedenej daťovej výhody, táto právna úprava sa teda netýka ani výkonu daťovej právomoci v súvislosti so ziskami a stratami spoločnosti, v ktorej bol nadobudnutý podiel, a teda ani rozdelenia tejto právomoci medzi členskými štátmi.

43 Rakúska republika tiež tvrdí, že rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z právnej úpravy, o akú ide v prejednávanej veci, je odôvodnené nevyhnutnosťou zabezpečiť koherenciu daťového systému.

44 Je pravda, že Súdny dvor už pripustil, že nevyhnutnosť zachovania koherencie daťového systému môže odôvodniť určité obmedzenie výkonu slobôd pohybu zaručených Zmluvou. Na to, aby tvrdenie založené na takomto odôvodnení mohlo byť úspešné, však Súdny dvor vyžaduje priamy vzťah medzi dotknutou daťovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody vo forme stanoveného daťového odvodu, pričom priamy charakter tohto vzťahu musí byť posudzovaný vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou (rozsudok Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, bod 48 a citovaná judikatúra).

45 Rakúska republika po prvé tvrdí, že takýto priamy vzťah v rámci právnej úpravy, o akú ide v prejednávanej veci, existuje medzi daťovou výhodou spočívajúcou v odpise goodwillu podniku a daťovým pripísaním výsledku spoločnosti rezidenta materskej spoločnosti.

46 Toto tvrdenie však nemožno prijať. Z rovnakého dôvodu, aký bol uvedený v bodoch 35 a 42 tohto rozsudku, sa totiž nemožno domnievať, že existuje priamy vzťah medzi uvedenou daťovou výhodou a daťovou záťažou spočívajúcou v daťovom pripísaní zisku spoločnosti, v ktorej bol nadobudnutý podiel, materskej spoločnosti, a to aj za predpokladu, že prvá z uvedených spoločností vykazuje za všetkých okolností iba zisk a nijaké straty.

47 Po druhé Rakúska republika uvádza, že v zmysle judikatúry uvedenej v bode 44 tohto rozsudku existuje priamy vzťah medzi dotknutou daťovou výhodou a zdanením kapitálového zisku v materskej spoločnosti v prípade prevodu podielu v spoločnosti rezidentovi. V prípade daťovej neutrality podielu, ktorý vlastní materská spoločnosť v spoločnosti nerezidentovi, k uvedenému zdaneniu nedochádza, takže je odôvodnené neposkytnúť daťovú výhodu, ktorá má priamy vzťah k tomuto zdaneniu.

48 Je však potrebné poukázať na to, že daťová výhoda spočívajúca v odpísaní goodwillu podniku má pre materskú spoločnosť okamžitý úžitok, kým zdanenie kapitálového zisku v materskej spoločnosti v prípade prevodu podielu v spoločnosti rezidentovi má vzdialenú a neistú povahu, pričom vnútroštátny súd v tejto súvislosti poznamenáva, že strategické podiely sú spravidla predmetom dlhodobého vlastníctva. Skutočnosť, že je možné zdanenie kapitálového zisku v materskej spoločnosti v prípade prevodu podielu, nemôže byť za týchto okolností aspektom daťovej koherencie, ktorá by mohla odôvodniť odmietnutie uvedenej daťovej výhody v prípade, že materská spoločnosť nadobudne podiel v spoločnosti nerezidentovi, ktorá sa stala členkou skupiny (pozri v tomto zmysle rozsudky Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, bod 67, ako aj DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, bod 49).

49 Ako okrem toho uviedla generálna advokátka v bode 61 svojich návrhov, vnútroštátne právo neumožňuje materskej spoločnosti odpis goodwillu podniku, ani keď materská spoločnosť využije podľa § 10 ods. 3 bodu 1 zákona o dani z príjmu právnických osôb z roku 1988 svoju možnosť

daťového zohľadnenia podielu v spoločnosti nerezidentovi, a keď je teda prevod takého podielu zdanený.

50 Z toho vyplýva, že právna úprava, aká je vo veci samej, nevytvára sama osebe priamy vzťah medzi daťovou výhodou spočívajúcou v odpísaní goodwillu podniku na jednej strane a odvodom spočívajúcim v zdanení kapitálového zisku v materskej spoločnosti v prípade prevodu podielu v jej dcérskej spoločnosti, takže nemožno dospieť k záveru, že rozdielne zaobchádzanie, o aké ide vo veci samej, je odôvodnené nevyhnutnosťou zabezpečiť koherenciu daťového systému dotknutého členského štátu (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Španielsko, C-269/09, EU:C:2012:439, bod 87).

51 Po tretie podľa Rakúskej republiky je odôvodnené odmietnuť možnosť uvedeného odpisu v prípade daťovo neutrálnych podielov v spoločnostiach nerezidentoch s cieľom udržať koherenciu rakúskeho daťového systému, ktorý zakazuje zníženie záťaží spojených s nezdaniťnými príjmami. V opačnom prípade by totiž tieto podiely mali dvojitú výhodu, čo by bolo v rozpore s uvedeným systémom.

52 Toto tvrdenie vyplývajúce z neexistencie právomoci zdaniť zisk spoločností nerezidentov sa však netýka existencie priameho vzťahu medzi výhodou a odvodom, ale v skutočnosti sa prekrýva s tvrdením založeným na zásade rovnomerného rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi uvedenej v bode 40 tohto rozsudku. Predmetné tvrdenie preto musí byť zamietnuté z rovnakého dôvodu, aký bol uvedený v bode 42 tohto rozsudku.

53 Keďže zo spisu predloženého Súdneho dvoru nevyplýva, že rozdielne zaobchádzanie, ako je to vo veci samej, je odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, je potrebné sa domnievať, že je nezlučiteľné so slobodou usadiť sa.

54 Na druhú otázku je preto potrebné odpovedať v tom zmysle, že článok 49 ZFEÚ bráni právnej úprave členského štátu, akou je právna úprava vo veci samej, ktorá v rámci zdaťovania skupiny spoločností umožňuje materskej spoločnosti, aby v prípade nadobudnutia podielu v spoločnosti rezidentovi, ktorá sa stane členkou takejto skupiny, odpísala goodwill podniku až do 50 % kúpnej ceny podielu, hoci to zakazuje v prípade nadobudnutia podielu v spoločnosti nerezidentovi.

O trovách

55 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

Článok 49 ZFEÚ bráni právnej úprave členského štátu, akou je právna úprava vo veci samej, ktorá v rámci zdaťovania skupiny spoločností umožňuje materskej spoločnosti, aby v prípade nadobudnutia podielu v spoločnosti rezidentovi, ktorá sa stane členkou takejto skupiny, odpísala goodwill podniku až do 50 % kúpnej ceny podielu, hoci to zakazuje v prípade nadobudnutia podielu v spoločnosti nerezidentovi.

Podpisy

* Jazyk konania: nem?ina.