Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 16ης Απριλίου 2015[1]

Υπόθεση C-66/14

Finanzamt Linz
κατά
Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz
[αίτηση του Verwaltungsgerichtshof (Αυστρία)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Φορολογική νομοθεσία — Εθνικός φόρος εταιριών — Ελευθερία εγκαταστάσεως κατά τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 43 ΕΚ — Απαγόρευση εφαρμογής ενισχύσεων κατά το άρθρο 108, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, ΣΛΕΕ και το άρθρο 87, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, ΕΚ — Φορολόγηση ομίλων επιχειρήσεων (αυστριακή "φορολόγηση ομίλων") — Περιορισμός του πεδίου εφαρμογής της αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως στην κτήση ημεδαπών συμμετοχών»

1. Variatio delectat. Μετά την ενασχόληση του Δικαστηρίου με ποικίλα ζητήματα που προέκυψαν σε συνάρτηση με τις γαλλικές[2], ολλανδικές[3] και βρετανικές[4] κανονιστικές ρυθμίσεις για τη φορολόγηση των ομίλων επιχειρήσεων, η υπό κρίση υπόθεση πρόκειται αναμφίβολα να εμπλουτίσει περαιτέρω, τη νομολογία του Δικαστηρίου προσθέτοντας νέες πτυχές.

2. Συγκεκριμένα, η φορολόγηση ομίλων είναι δυνατή επίσης και στο πλαίσιο της αυστριακής φορολογικής νομοθεσίας. Με βάση τη νομοθεσία αυτή, οι εταιρίες ενός ομίλου, παρά τον νομικό διαχωρισμό τους, είναι δυνατό να φορολογηθούν ως ένας μοναδικός υποκείμενος σε φόρο. Σε περίπτωση που τέτοιος όμιλος αποκτά νέα μέλη, αποσβέννυται η λεγόμενη υπεραξία επιχειρήσεως της νέας εταιρικής συμμετοχής που αποκτήθηκε. Τούτο σημαίνει κατά κανόνα μία διαρκή —για περίοδο 15 ετών— μείωση των εσόδων του ομίλου η οποία μπορεί να ανέλθει μέχρι το ήμισυ του τιμήματος αγοράς της συμμετοχής. Από τη ρύθμιση αυτήν εξαιρείται ωστόσο η κτήση αλλοδαπών συμμετοχών καθώς και η κτήση που πραγματοποιείται από υποκειμένους σε φόρο οι οποίοι είτε αναγκαστικώς, εφόσον πρόκειται για φυσικά πρόσωπα, είτε αυτοβούλως, εφόσον πρόκειται για νομικά πρόσωπα, δεν υπόκεινται στις κανονιστικές ρυθμίσεις για τη φορολόγηση ομίλων.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — Απόφαση Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659)· βλ., επίσης, την επί του παρόντος ακόμα εκκρεμή υπόθεση Groupe Steria (C-386/14).

3 — Αποφάσεις X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) και SCA Group Holding κ.λπ. (C-39/13 έως C-41/13, EU:C:2014:1758).

4 — Αποφάσεις ICI (C-264/96, EU:C:1998:370), Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532), Felixstowe Dock and Railway Company κ.λπ. (C-80/12, EU:C:2014:200) και Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-172/13, EU:C:2015:50).

3. Το Verwaltungsgerichtshof της Δημοκρατίας της Αυστρίας αμφιβάλλει εν προκειμένω κατά πόσον αυτές οι εξαιρέσεις συνάδουν με το δίκαιο της Ένωσης. Συγκεκριμένα, εκτιμά ότι τίθενται δύο διαφορετικά ζητήματα. Αφενός, ο περιορισμός του πεδίου εφαρμογής της αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως στην κτήση ημεδαπών συμμετοχών από εταιρίες που υπόκεινται στη φορολόγηση ομίλων θα μπορούσε να συνιστά κρατική ενίσχυση της οποίας η εφαρμογή χωρίς προηγούμενη έγκριση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής κατ' αρχήν απαγορεύεται. Αφετέρου, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι είναι δυνατό να συντρέχει παραβίαση της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

4. Στην υπό κρίση υπόθεση προσφέρεται στο Δικαστήριο εξαιρετική δυνατότητα να διασαφηνίσει τη σχέση μεταξύ των θεμελιωδών ελευθεριών και του ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων όταν αντικείμενο εξετάσεως αποτελούν περιπτώσεις άνισης μεταχειρίσεως στη φορολογική νομοθεσία των κρατών μελών.

I – **Το νομικό πλαίσιο**

Α— *Το δίκαιο της Ένωσης*

5. Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ διασφαλίζει την ελευθερία εγκαταστάσεως ως εξής:

«Στο πλαίσιο των κατωτέρω διατάξεων, οι περιορισμοί της ελευθερίας εγκαταστάσεως των υπηκόων ενός κράτους μέλους στην επικράτεια ενός άλλου κράτους μέλους απαγορεύονται. Η απαγόρευση αυτή εκτείνεται επίσης στους περιορισμούς για την ίδρυση πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιριών από τους υπηκόους ενός κράτους μέλους που είναι εγκατεστημένοι στην επικράτεια άλλου κράτους μέλους.

Η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει την ανάληψη και την άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και τη διαχείριση επιχειρήσεων, και ιδίως εταιριών κατά την έννοια του άρθρου 54, δεύτερη παράγραφος, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τη νομοθεσία της χώρας εγκαταστάσεως για τους δικούς της υπηκόους, με την επιφύλαξη των διατάξεων του κεφαλαίου της παρούσας Συνθήκης που αναφέρονται στην κυκλοφορία κεφαλαίων.»

6. Το άρθρο 54 ΣΛΕΕ ρυθμίζει το πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως ως εξής:

«Οι εταιρίες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Ένωσης εξομοιώνονται, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, προς τα φυσικά πρόσωπα που είναι υπήκοοι των κρατών μελών.

Ως εταιρίες νοούνται οι εταιρίες αστικού ή εμπορικού δικαίου, συμπεριλαμβανομένων των συνεταιρισμών, και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, με εξαίρεση εκείνων που δεν επιδιώκουν κερδοσκοπικό σκοπό.»

7. Τα άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ αντιστοιχούν στα άρθρα 43 και 48 ΕΚ τα οποία ήταν σε ισχύ μέχρι τις 30 Νοεμβρίου 2009.

8. Σχετικά με τις κρατικές ενισχύσεις το άρθρο 107 ΣΛΕΕ ορίζει τα εξής:

«1. Ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ κρατών μελών συναλλαγές, εκτός αν οι Συνθήκες ορίζουν άλλως.»

2. Συμβιβάζονται με την εσωτερική αγορά:

[…]

3. Δύνανται να θεωρηθούν ότι συμβιβάζονται με την κοινή αγορά:

[…]».

9. Συναφώς, το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ προσθέτει τα εξής:

«3. Η Επιτροπή ενημερώνεται εγκαίρως περί των σχεδίων που αποβλέπουν να θεσπίσουν ή να τροποποιήσουν τις ενισχύσεις, ώστε να δύναται να υποβάλει τις παρατηρήσεις της. Αν κρίνει ότι σχέδιο ενισχύσεως δεν συμβιβάζεται με την κοινή αγορά, κατά το άρθρο 107, κινεί αμελλητί τη διαδικασία που προβλέπεται από την προηγούμενη παράγραφο. Το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος δεν δύναται να εφαρμόσει τα σχεδιαζόμενα μέτρα πριν η Επιτροπή καταλήξει σε τελική απόφαση.»

10. Τα άρθρα 107 και 108 ΣΛΕΕ αντιστοιχούν στα άρθρα 87 και 88 ΕΚ τα οποία ήταν σε ισχύ μέχρι τις 30 Νοεμβρίου 2009.

Β— *Η εθνική νομοθεσία*

11. Η Δημοκρατία της Αυστρίας επιβάλλει φόρο εταιριών επί των εσόδων των νομικών προσώπων. Σχετικά με αυτόν τον φόρο, η «φορολόγηση ομίλων» προσφέρει τη δυνατότητα από κοινού φορολογήσεως νομικών προσώπων που συνδέονται μεταξύ τους στο πλαίσιο ομίλου επιχειρήσεων. Στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων τα οικονομικά αποτελέσματα όλων των μελών του ομίλου συνυπολογίζονται στο επίπεδο της μητρικής εταιρίας του ομίλου και φορολογούνται εκεί.

12. Μέλη τέτοιου φορολογικού ομίλου μπορούν να είναι τόσο ημεδαπές όσο και αλλοδαπές εταιρίες. Στην περίπτωση των αλλοδαπών εταιριών εντούτοις δεν συνυπολογίζονται τα κέρδη, αλλά μόνον —υπό ορισμένες προϋποθέσεις— οι ζημίες.

13. Για την εκτίμηση των συμμετοχών στο πλαίσιο φορολογικού ομίλου θεσπίζεται στο άρθρο 9, παράγραφος 7, του αυστριακού Körperschaftsteuergesetz 1988 [νόμος περί φορολογήσεως εταιριών του 1988], όπως τροποποιήθηκε με τον Steuerreformgesetz 2005 [νόμος περί φορολογικής μεταρρυθμίσεως του 2005] (στο εξής: KStG 1988), η εξής ρύθμιση:

«(7) Κατά τον υπολογισμό των κερδών δεν εκπίπτουν αποσβέσεις ως προς το κατώτερο μερικό ποσό […] και ζημίες εκποιήσεως σε συνάρτηση με συμμετοχές σε μέλη ομίλου. Σε περίπτωση κτήσεως συμμετοχής […] από μέλος ομίλου ή από τη μητρική εταιρία ομίλου […] σε θυγατρική εταιρία που έχει επιχειρηματική λειτουργία και υπέχει απεριόριστη φορολογική υποχρέωση […] διενεργείται από την ένταξη της εν λόγω εταιρίας στον όμιλο επιχειρήσεων απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως ως προς το μέλος ή τη μητρική εταιρία ομίλου που απέκτησε την άμεση συμμετοχή, κατά τον ακόλουθο τρόπο:

- Ως υπεραξία επιχειρήσεως νοείται το αναλογούν επί του ποσοστού συμμετοχής ποσό διαφοράς μεταξύ, αφενός, των από απόψεως εμπορικού δικαίου ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής εταιρίας πλέον των αφανών αποθεματικών σε μη εκμεταλλεύσιμα περιουσιακά στοιχεία και, αφετέρου, του φορολογικά κρίσιμου κόστους κτήσεως, κατ' ανώτατο όμως όριο μέχρι το 50 % του ως άνω κόστους. Η έκπτωση της συνολικά αφαιρούμενης υπεραξίας επιχειρήσεως κατανέμεται ομοιόμορφα σε διάστημα 15 ετών.

[…]

[…] - Η απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως διενεργείται μόνο για τη διάρκεια της συμμετοχής της συμμετέχουσας εταιρίας […] στον όμιλο επιχειρήσεων.

[…]

- Τα ανά έτος κατά ένα δέκατο πέμπτο λαμβανόμενα υπόψη για φορολογικούς σκοπούς ποσά μειώνουν […] τη φορολογικά κρίσιμη λογιστική αξία.»

14. Το άρθρο 10 του KStG 1988 περιέχει γενική ρύθμιση για τη φορολογική ουδετερότητα των συμμετοχών σε αλλοδαπές εταιρίες της οποίας το πεδίο εφαρμογής δεν περιορίζεται μόνο στους φορολογικούς ομίλους:

«(2) Απαλλάσσονται του φόρου εταιριών μερίσματα κάθε είδους από διεθνείς μειοψηφικές συμμετοχές. Διεθνής μειοψηφική συμμετοχή υφίσταται στην περίπτωση που υποκείμενοι σε φόρο κατά το άρθρο 7, παράγραφος 3, […] αποδεδειγμένα συμμετέχουν ανελλιπώς επί ένα τουλάχιστον έτος, μέσω εταιρικών μεριδίων, σε ποσοστό τουλάχιστον 10 % του κεφαλαίου

α) σε αλλοδαπές εταιρίες που προσομοιάζουν σε ημεδαπή κεφαλαιουχική εταιρία,

[…]

(3) Για τον υπολογισμό των εισοδημάτων δεν λαμβάνονται υπόψη κέρδη, ζημίες και λοιπές περιουσιακές μεταβολές από διεθνείς μειοψηφικές συμμετοχές κατά την έννοια της παραγράφου 2. […] Η φορολογική ουδετερότητα της συμμετοχής δεν ισχύει σε περίπτωση εφαρμογής των κατωτέρω διατάξεων:1. Ο φορολογούμενος δηλώνει κατά την υποβολή της δηλώσεως φορολογήσεως εταιριών για το έτος της κτήσεως διεθνούς μειοψηφικής συμμετοχής […] ότι τα κέρδη, οι ζημίες και οι λοιπές περιουσιακές μεταβολές ως προς την ανωτέρω συμμετοχή θα πρέπει να προσμετρηθούν φορολογικά (επιλογή υπέρ της φορολογικής προσμετρήσεως της συμμετοχής).[…]»

II – **Η διαφορά της κύριας δίκης**

15. Η διαφορά της κύριας δίκης έχει ως αντικείμενο τον οφειλόμενο φόρο από τη CEE Holding GmbH και από την καθολική διάδοχο αυτής IFN-Holding AG για την περίοδο 2006 έως 2010.

16. Οι εν λόγω εταιρίες ήταν κατά την περίοδο εκείνη μέλη φορολογικού ομίλου κατά την έννοια του άρθρου 9 του KStG 1988. Το 2005 η CEE Holding απέκτησε το 100 % των εταιρικών μεριδίων της σλοβακικής εταιρίας HSF s.r.o. Από το 2008 η IFN-Holding ήταν καθολική διάδοχος της CEE Holding λόγω συγχωνεύσεως.

17. Σε συνάρτηση με τα μερίδια στην HSF, η CEE Holding και η IFN-Holding δήλωναν ετησίως απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 7, δεύτερη παύλα, του KStG 1988 ύψους περίπου 183 000 ευρώ. Ωστόσο, η Finanzamt Linz (φορολογική αρχή του Linz) δεν έκανε δεκτές τις ως άνω αποσβέσεις υπεραξίας επιχειρήσεως, κρίνοντας ότι τέτοιες είναι δυνατό να διενεργηθούν μόνο για συμμετοχές σε εταιρίες που υπέχουν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση. Πλην όμως, η HSF έχει την έδρα της στη Σλοβακία και ως εκ τούτου δεν υπέχει στην Αυστρία απεριόριστη φορολογική υποχρέωση.

18. Κατά των σχετικών αποφάσεων της Finanzamt Linz άσκησαν διοικητική προσφυγή τόσο η IFN-Holding όσο και η μητρική της εταιρία, η IFN Beteiligungs GmbH. Δικαιώθηκαν στον πρώτο βαθμό, καθώς διαπιστώθηκε ότι το άρθρο 9, παράγραφος 7, δεύτερη παύλα, του KStG 1988 παραβιάζει την ελευθερία εγκαταστάσεως. Κατά της εν λόγω πρωτόδικης αποφάσεως βάλλει τώρα η Finanzamt Linz ενώπιον του Verwaltungsgerichtshof [ανώτατο διοικητικό δικαστήριο].

III – **Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου**

19. Το Verwaltungsgerichtshof υπέβαλε στο Δικαστήριο στις 11 Φεβρουαρίου 2014 σύμφωνα, με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1. Αντιτίθεται το άρθρο 107 ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 87 ΕΚ), σε συνδυασμό με το άρθρο 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 88, παράγραφος 3, ΕΚ), σε εθνική κανονιστική ρύθμιση κατά την οποία η —περιορίζουσα τη φορολογητέα ύλη και ως εκ τούτου και τη φορολογική επιβάρυνση— απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως λόγω κτήσεως ημεδαπής συμμετοχής διενεργείται στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλου, ενώ δεν επιτρέπεται σε άλλες περιπτώσεις φορολογίας εισοδήματος και φορολογήσεως εταιριών;

2. Αντιτίθεται το άρθρο 49 ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 43 ΕΚ), σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ (πρώην άρθρο 48 ΕΚ), στις νομοθετικές διατάξεις κράτους μέλους κατά τις οποίες η απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλου διενεργείται σε περίπτωση κτήσεως ημεδαπής συμμετοχής, ενώ δεν επιτρέπεται σε περίπτωση κτήσεως συμμετοχής σε αλλοδαπή εταιρία (ιδίως με έδρα σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης);

20. Στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις τον Μάιο του 2014 ο έτερος διάδικος της κύριας δίκης, ήτοι η IFN-Holding, η Δημοκρατία της Αυστρίας καθώς και η Επιτροπή.

IV – **Νομική εκτίμηση**

21. Το αιτούν δικαστήριο εγείρει αμφιβολίες από δύο απόψεις ως προς τη συμφωνία με το δίκαιο της Ένωσης μιας ρυθμίσεως όπως η αυστριακή η κανονιστική ρύθμιση για την απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως: αφενός, υπό το πρίσμα της απαγορεύσεως εφαρμογής ενισχύσεων και, αφετέρου, υπό το πρίσμα της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Προς απάντηση των ερωτημάτων αυτών επιβάλλεται ερμηνεία τόσο της Συνθήκης ΛΕΕ όσο και της Συνθήκης ΕΚ, καθόσον η διαφορά της κύριας δίκης εμπίπτει στο πεδίο χρονικής ισχύος αμφότερων των Συνθηκών. Προκειμένου ωστόσο οι παρούσες προτάσεις να είναι εν γένει πιο ευανάγνωστες, παρατίθενται στη συνέχεια μόνον οι κανόνες της Συνθήκης ΛΕΕ.

22. Προτού απαντηθούν τα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει εντούτοις να εξεταστεί κατά πόσον αυτά υποβλήθηκαν παραδεκτώς.

Α— *Παραδεκτό*

23. Η IFN-Holding και η Επιτροπή υποστηρίζουν ότι απαραδέκτως υποβάλλεται το πρώτο προδικαστικό ερώτημα σχετικά με τις συνέπειες εφαρμογής των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις, καθόσον η απάντηση σε αυτό δεν είναι αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης.

24. Μολονότι βάσει του άρθρου 267, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ απόκειται κατ' αρχήν στο εθνικό δικαστήριο να κρίνει αν είναι αναγκαία η ανάλυση ζητήματος ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης για την έκδοση αποφάσεως στη διαφορά της κύριας δίκης, ωστόσο κατά πάγια νομολογία το Δικαστήριο δύναται να αρνηθεί να απαντήσει σε προδικαστικό ερώτημα, μεταξύ άλλων, όταν είναι πρόδηλο ότι η ζητούμενη από το εθνικό δικαστήριο ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης[5].

5 — Βλ. μόνον τις αποφάσεις Kachelmann (C-322/98, EU:C:2000:495, σκέψη 17), Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, σκέψη 44) και FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, σκέψη 45).

25. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η IFN-Holding και η μητρική της εταιρία δεν δύνανται να προβάλουν στη διαφορά της κύριας δίκης τον ισχυρισμό ότι η αυστριακή κανονιστική ρύθμιση ενδεχομένως παραβιάζει την απαγόρευση εφαρμογής ενισχύσεων κατ' άρθρο 108, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, ΣΛΕΕ προκειμένου να αξιώσουν να εφαρμοστεί στην περίπτωσή τους η κανονιστική ρύθμιση για την απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως. Τέτοιο δικαίωμα δύνανται να ασκήσουν μόνο σε περίπτωση που η ρύθμιση παραβιάζει την ελευθερία εγκαταστάσεως. Συνεπώς, δεν είναι κρίσιμο για τη διαφορά της κύριας δίκης κατά πόσον στην υπό κρίση υπόθεση συντρέχει κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

26. Μολονότι ευσταθεί ότι υποκείμενος σε φόρο κατ' αρχήν δεν δύναται να ζητήσει την εφαρμογή της απαγορεύσεως εφαρμογής κατ' άρθρο 108, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, ΣΛΕΕ προκειμένου ο ίδιος να αποκομίσει φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο, όταν παρέχεται σε όφελος άλλων υποκείμενων σε φόρο, συνιστά κρατική ενίσχυση [6], τούτο ωστόσο δεν σημαίνει ότι το ζήτημα κατά πόσον η αυστριακή κανονιστική ρύθμιση συνιστά στην προκειμένη περίπτωση κρατική ενίσχυση κατ' άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν ασκεί επίδραση στην επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης. Ο λόγος είναι ότι η κρισιμότητα ενός ζητήματος ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης για την έκβαση της κύριας δίκης κατ' αρχήν δεν εξαρτάται από το αν αυτό ανταποκρίνεται σε σχετικό αίτημα ορισμένου διαδίκου της κύριας δίκης, αλλά από το κατά πόσον ασκεί επίδραση στην επίλυση της διαφοράς.

27. Μολονότι το αιτούν δικαστήριο δεν ανέλυσε ενδελεχώς την κρισιμότητα του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος για την έκβαση της δίκης, όπως κατ' αρχήν απαιτείται βάσει του άρθρου 94, στοιχείο γ', του Κανονισμού Διαδικασίας, ωστόσο η κρισιμότητά του για τη διαφορά της κύριας δίκης είναι πρόδηλη. Ο λόγος είναι ότι το αιτούν δικαστήριο ενδέχεται να υποχρεωθεί να μην χορηγήσει το φορολογικό πλεονέκτημα στον υποκείμενο σε φόρο, παρά την ενδεχόμενη παραβίαση της ελευθερίας εγκαταστάσεως από την αυστριακή κανονιστική ρύθμιση —το οποίο αποτελεί αντικείμενο του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος— λόγω συμμορφώσεως προς την απαγόρευση εφαρμογής κατ' άρθρο 108, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, ΣΛΕΕ. Συγκεκριμένα, έννομη συνέπεια της εφαρμογής εθνικών μέτρων ενισχύσεως κατά παράβαση αυτής της απαγορεύσεως εφαρμογής είναι ο παράνομος χαρακτήρας τους [7], γεγονός που κατ' αρχήν τα καθιστά ανίσχυρα [8].

28. Η IFN-Holding υποστηρίζει εντούτοις ότι, ακόμη και στην περίπτωση που η αυστριακή κανονιστική ρύθμιση συνιστά κρατική ενίσχυση, δεν πρέπει να της απαγορευτεί η απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως εφόσον δικαιούται να τη διενεργήσει βάσει της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Ο λόγος είναι ότι στο δίκαιο κρατικών ενισχύσεων τα εθνικά δικαστήρια έχουν ως μόνη αρμοδιότητα να προστατεύουν τα δικαιώματα των διοικουμένων μέχρι να εκδοθεί η απόφαση της Επιτροπής. Συνεπώς, εάν το αιτούν δικαστήριο με το πρώτο προδικαστικό ερώτημά του αποσκοπεί, βασιζόμενο στην απαγόρευση εφαρμογής κρατικών ενισχύσεων, να αποστερήσει από τον υποκείμενο σε φόρο την έννομη προστασία που του αναλογεί βάσει της ελευθερίας εγκαταστάσεως, ενεργεί καθ' υπέρβαση εξουσίας.

29. Τέτοια θεώρηση παραγνωρίζει ωστόσο το κανονιστικό περιεχόμενο της απαγορεύσεως εφαρμογής κατ' άρθρο 108, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, ΣΛΕΕ. Μολονότι τα εθνικά δικαστήρια δεν είναι αρμόδια να εκτιμήσουν τη συμβατότητα ενισχύσεως με την εσωτερική αγορά σύμφωνα με το άρθρο 107, παράγραφοι 2 και 3, ΣΛΕΕ, καθώς τούτο αποτελεί αποκλειστική αρμοδιότητα της

6 — Βλ. υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, σκέψη 80), Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 και C-41/05, EU:C:2006:403, σκέψη 43) και Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, σκέψη 51).

7 — Αποφάσεις Distribution Casino France κ.λπ. (C-266/04 έως C-270/04, C-276/04 και C-321/04 έως C-325/04, EU:C:2005:657, σκέψη 30) και Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, σκέψη 28).

8 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires και Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, σκέψεις 16 και 17), van Calster κ.λπ. (C-261/01 και C-262/01, EU:C:2003:571, σκέψη 63), Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, σκέψη 41) και Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, σκέψη 40).

Επιτροπής[9], ωστόσο είναι διαφορετική η περίπτωση του άρθρου 108, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, ΣΛΕΕ, καθότι η εν λόγω διάταξη είναι αμέσου ισχύος[10]. Για τον λόγο αυτόν τα εθνικά δικαστήρια υποχρεούνται να διατάξουν την επιστροφή παράνομης ενισχύσεως από τους λήπτες της[11]. Κατά συνέπεια, είναι δυνατόν η απαγόρευση εφαρμογής να έχει αρνητικές συνέπειες για τους διοικουμένους παρότι το Δικαστήριο έχει ενίοτε τονίσει με τη νομολογία του ότι τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να συνάγουν τις συνέπειες της παραβιάσεως της απαγορεύσεως εφαρμογής «προς όφελος» των διοικουμένων[12].

30. Όπως όμως προκύπτει ιδίως από τη νεώτερη νομολογία, τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν να τηρούν την απαγόρευση εφαρμογής γενικώς και πλήρως[13] και πρέπει να λαμβάνουν επίσης πλήρως υπόψη το συμφέρον της Ένωσης[14]. Τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν συνεπώς —όπως έχω ήδη εκθέσει με τις προτάσεις μου στην υπόθεση Presidente del Consiglio dei Ministri— όχι μόνο να εξασφαλίζουν την παροχή έννομης προστασίας στους ιδιώτες, αλλά και να προβαίνουν σε κάθε ενδεικνυόμενη ενέργεια προκειμένου να εφαρμοστεί στην εθνική νομοθεσία η κατ' άρθρο 108, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, ΣΛΕΕ απαγόρευση εφαρμογής των ενισχύσεων[15]. Η απαγόρευση εφαρμογής είναι συνεπώς δυνατό να μπορεί να αντιταχθεί και σε αγωγικό αίτημα όπως αυτό της υπό κρίση υποθέσεως, το οποίο θα μπορούσε να κατατείνει στη διεύρυνση της χρήσεως μη κοινοποιηθείσας κρατικής ενισχύσεως, προκειμένου με τον τρόπο αυτόν να αποτραπεί η επέκταση του κύκλου των ληπτών της παράνομης ενισχύσεως[16].

31. Κατά συνέπεια, το πρώτο προδικαστικό ερώτημα είναι παραδεκτό.

32. Εντούτοις, προέκυψε ότι το πρώτο προδικαστικό ερώτημα είναι κρίσιμο για τη διαφορά της κύριας δίκης μόνο στην περίπτωση που το Δικαστήριο διαπιστώσει παραβίαση της ελευθερίας εγκαταστάσεως από την αυστριακή κανονιστική ρύθμιση, περίπτωση που αποτελεί αντικείμενο του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος. Ο λόγος είναι ότι μόνον τότε τίθεται στη διαφορά της κύριας δίκης το ζήτημα αν πρέπει να γίνει δεκτή η διενέργεια αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως από τον υποκείμενο σε φόρο βάσει του άρθρου 49 ΣΛΕΕ ή να μη γίνει δεκτή βάσει του άρθρου 108, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, ΣΛΕΕ. Συνεπώς, πρέπει να εξετασθεί πρώτα το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα.

Β — *Παραβίαση της ελευθερίας εγκαταστάσεως*

33. Συγκεκριμένα, πρέπει κατ' αρχάς να εξεταστεί αν κανονιστική ρύθμιση όπως η επίμαχη κατά την οποία η απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων είναι δυνατή μόνο για ημεδαπές συμμετοχές συνιστά παράβαση του άρθρου 49 ΣΛΕΕ σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ.

9 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires και Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, σκέψη 14), Lornoy κ.λπ. (C-17/91, EU:C:1992:514, σκέψη 30), van Calster κ.λπ. (C-261/01 και C-262/01, EU:C:2003:571, σκέψη 75) και Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, σκέψη 27).

10 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires και Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, σκέψεις 11 και 13), Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, σκέψη 26) και Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, σκέψη 41).

11 — Βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, σκέψεις 33 έως 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

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

13 — Βλ. τις αποφάσεις Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, σκέψη 41) και Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, σκέψη 29).

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

15 — Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, σημεία 119 έως 122).

16 — Βλ. υπό την έννοια αυτή την απόφαση Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, σκέψη 49).

1. Περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως

34. Βάσει του άρθρου 49, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, ΣΛΕΕ και του άρθρου 54 ΣΛΕΕ οι περιορισμοί ως προς τη σύσταση θυγατρικών εταιριών από εταιρίες ενός κράτους μέλος σε άλλο κράτος μέλος κατ' αρχήν απαγορεύονται.

35. Κατά πάγια νομολογία οι εν λόγω διατάξεις δεν απαγορεύουν μόνο στο κράτος εγκαταστάσεως αλλά και στο κράτος προελεύσεως να εμποδίζει την εγκατάσταση εταιρίας σε άλλο κράτος μέλος[17]. Τέτοια παρεμπόδιση πρέπει να γίνει δεκτό ότι συντρέχει σε περίπτωση δυσμενούς μεταχειρίσεως ημεδαπής μητρικής εταιρίας που έχει αλλοδαπή θυγατρική εταιρία, σε σχέση με αντίστοιχη ημεδαπή μητρική εταιρία που έχει ημεδαπή θυγατρική εταιρία[18].

36. Στην υπό κρίση υπόθεση συνάγεται από το άρθρο 9, παράγραφος 7, δεύτερη παύλα, του KStG 1988 ότι, στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων, αυστριακή εταιρία η οποία αποκτά συμμετοχή σε άλλη εταιρία δύναται να επωφεληθεί του φορολογικού πλεονεκτήματος της αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως μόνον εφόσον η αποκτηθείσα εταιρία υπέχει απεριόριστη φορολογική υποχρέωση στην Αυστρία και έχει συνεπώς την έδρα της στην ημεδαπή. Τέτοια απόσβεση δεν είναι αντιθέτως δυνατή όταν η εξαγορασθείσα εταιρία έχει την έδρα της σε άλλο κράτος μέλος. Αυτή η άνιση μεταχείριση εμποδίζει την κτήση συμμετοχών σε θυγατρικές εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος. Επειδή η κτήση τέτοιας συμμετοχής στο πλαίσιο της ελευθερίας εγκαταστάσεως εξομοιώνεται με τη σύσταση θυγατρικής εταιρίας[19], η αυστριακή κανονιστική ρύθμιση εμποδίζει συνεπώς την εγκατάσταση των αυστριακών εταιριών σε άλλο κράτος μέλος.

37. Η Δημοκρατία της Αυστρίας δεν κατορθώνει να αντικρούσει το φορολογικό πλεονέκτημα που παρέχει η απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως με τον ισχυρισμό ότι είναι επίσης δυνατό να υπάρξει αρνητική υπεραξία επιχειρήσεως η οποία αποσβέννυται αυξάνοντας τα κέρδη, με αποτέλεσμα να γεννάται φορολογικό μειονέκτημα. Αφενός, τέτοια δυνατότητα δεν επιφέρει καμία διαφοροποίηση στο γεγονός ότι, σε περίπτωση θετικής υπεραξίας επιχειρήσεως, εν πάση περιπτώσει γεννάται φορολογικό πλεονέκτημα. Αφετέρου, από τον ορισμό της υπεραξίας επιχειρήσεως, σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 7, δεύτερη παύλα, πρώτη περίπτωση, του KStG 1988, ως το ποσό της διαφοράς μεταξύ των ίδιων κεφαλαίων, πλέον ορισμένων αφανών αποθεματικών, και του κόστους κτήσεως συνάγεται ότι αρνητική υπεραξία επιχειρήσεως προκύπτει μόνο στην περίπτωση που —κατά απλουστευμένη διατύπωση— το τίμημα αγοράς είναι χαμηλότερο από το εκτιμώμενο προϊόν σε περίπτωση αμέσου εκκαθαρίσεως της εταιρίας. Η αρνητική υπεραξία επιχειρήσεως υποδηλώνει συνεπώς ότι οι εκτιμώμενες πρόσοδοι για την αποκτηθείσα εταιρία είναι αρνητικές. Η περίπτωση αποκτήσεως μιας τέτοιας εταιρίας θα είναι μάλλον σπάνια.

38. Συνεπώς, η υπό κρίση κανονιστική ρύθμιση περιορίζει την ελευθερία εγκαταστάσεως αυστριακών εταιριών όπως της επίμαχης στη διαφορά της κύριας δίκης.

17 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις Daily Mail και General Trust (81/87, EU:C:1988:456, σκέψη 16), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 35) και Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 18).

18 — Βλ. μόνον τις αποφάσεις Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 19) και Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-172/13, EU:C:2015:50, σκέψη 23).

19 — Βλ. υπό την έννοια αυτή την απόφαση Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, σκέψεις 25 έως 31).

2. Αντικειμενική συγκρισιμότητα των καταστάσεων

39. Το Δικαστήριο δέχεται ενίοτε με τη νομολογία του ότι η δυσμενής μεταχείριση μητρικής εταιρίας που έχει αλλοδαπή θυγατρική εταιρία, σε σχέση με αντίστοιχη που έχει ημεδαπή θυγατρική εταιρία, συνάδει με την ελευθερία εγκαταστάσεως εφόσον αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες [20].

40. Στην απόφαση Rewe Zentralfinanz το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι μητρικές εταιρίες, όσον αφορά τις ζημίες από αποσβέσεις επί της αξίας των συμμετοχών τους σε θυγατρικές εταιρίες, βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση, είτε πρόκειται για συμμετοχές στην ημεδαπή είτε σε άλλο κράτος μέλος [21]. Μολονότι στην εν λόγω υπόθεση το Δικαστήριο στηρίχθηκε, μεταξύ άλλων, στο δεδομένο ότι τα κέρδη της θυγατρικής εταιρίας και στις δύο περιπτώσεις δεν φορολογούνται στη μητρική εταιρία, γεγονός που δεν συντρέχει εν προκειμένω στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων, καθώς στην περίπτωση αυτή η φορολόγηση των κερδών της θυγατρικής εταιρίας προορίζεται ακριβώς να γίνει στο επίπεδο της μητρικής εταιρίας, ωστόσο ορθώς επισήμανε η Επιτροπή ότι η απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως διενεργείται στην υπό κρίση υπόθεση ανεξάρτητα από το αν η ημεδαπή θυγατρική εταιρία έχει κέρδη ή όχι. Ο καταλογισμός των κερδών θυγατρικής εταιρίας στα έσοδα της μητρικής εταιρίας καμία επίδραση δεν ασκεί, συνεπώς, όσον αφορά την αντικειμενική συγκρισιμότητα της καταστάσεως ημεδαπών και αλλοδαπών συμμετοχών στο πλαίσιο της εν προκειμένω επίμαχης κανονιστικής ρυθμίσεως.

41. Επιπλέον, το Δικαστήριο έκρινε, στην απόφαση X Holding, ομοίως σε σχέση με κανονιστική ρύθμιση για τη φορολόγηση ομίλων, ότι προκειμένου να γίνει δεκτή η αντικειμενική συγκρισιμότητα καταστάσεων αρκεί ότι η μητρική εταιρία επιδιώκει, όσον αφορά τόσο τις αλλοδαπές όσο και τις ημεδαπές θυγατρικές εταιρίες, να επωφεληθεί από το πλεονέκτημα που παρέχει η φορολογική κανονιστική ρύθμιση [22]. Στο μέτρο που το Δικαστήριο φάνηκε προσφάτως στην απόφαση Nordea Bank Danmark να θέτει αυστηρότερα κριτήρια για τη διαπίστωση της αντικειμενικής συγκρισιμότητας, καθώς έκρινε ότι η κατάσταση ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρηματικών εγκαταστάσεων κατ' αρχήν δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμη [23], προκύπτει από την πλέον πρόσφατη απόφαση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου ότι δεν κρίνει σκόπιμη την εφαρμογή των εν λόγω κριτηρίων στις θυγατρικές εταιρίες [24].

42. Αντιθέτως, η Δημοκρατία της Αυστρίας αμφισβητεί την αντικειμενική συγκρισιμότητα των καταστάσεων, για τον λόγο ότι βάσει του άρθρου 10 του KStG 1988 οι αλλοδαπές συμμετοχές, αντίθετα από τις ημεδαπές συμμετοχές, κατ' αρχήν αντιμετωπίζονται ως φορολογικώς ουδέτερες. Η άποψη αυτή όμως μπορεί να εξετασθεί μόνο στο πλαίσιο της εν συνεχεία διερευνήσεως της συνδρομής λόγου που να δικαιολογεί τον επίμαχο περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Τούτο διότι η διαφορετική μεταχείριση ημεδαπών και αλλοδαπών θυγατρικών εταιριών λόγω των ιδιαιτεροτήτων του φορολογικού συστήματος ενός κράτους μέλους μπορεί να είναι νόμιμη μόνον εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις τις οποίες έχει θέσει η νομολογία για τη συνδρομή του δικαιολογητικού λόγου της διασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος.

43. Συνεπώς, η υπό κρίση δυσμενής μεταχείριση της εξαγοράς αλλοδαπών θυγατρικών εταιριών δεν καθίσταται συμβατή με την ελευθερία εγκαταστάσεως για τον λόγο ότι πρόκειται για κατάσταση η οποία δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμη με κατάσταση στο εσωτερικό της χώρας.

20 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, σκέψεις 32 έως 36), X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, σκέψη 20) και SCA Group Holding κ.λπ. (C-39/13 έως C-41/13, EU:C:2014:1758, σκέψη 28)· βλ. όμως αντιθέτως, μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, σκέψεις 23 έως 30), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, σκέψεις 34 και 35) και Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-172/13, EU:C:2015:50, σκέψεις 23 και 24), οι οποίες δεν μνημονεύουν τέτοια δυνατότητα.

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

22 — Βλ. την απόφαση X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, σκέψη 24).

23 — Βλ. την απόφαση Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 24).

24 — Βλ. την απόφαση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-172/13, EU:C:2015:50) υπό το πρίσμα των προτάσεών μου στην εν λόγω υπόθεση (EU:C:2014:2321, σημεία 25 και 26).

3. Δικαιολόγηση

44. Ωστόσο, περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως μπορεί να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος [25].

45. Το Δικαστήριο αναγνωρίζει κατά πάγια νομολογία ότι τα κράτη μέλη δύνανται να περιορίζουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες για τον σκοπό της διασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος [26].

46. Για να συντρέχει τέτοια περίπτωση απαιτείται να αποδειχθεί η ύπαρξη άμεσου συνδέσμου μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση [27], και μάλιστα όσον αφορά τον ίδιο υποκείμενο σε φόρο και τον ίδιο φόρο [28]. Τούτο σημαίνει πως είναι δυνατό να μη χορηγηθεί στον δικαιούχο θεμελιώδους ελευθερίας το φορολογικό πλεονέκτημα, εφόσον αυτός δεν υπόκειται παράλληλα στην επιβάρυνση η οποία στο φορολογικό σύστημα του κράτους μέλους συνδέεται άρρηκτα με το επιθυμητό φορολογικό πλεονέκτημα. Με τον τρόπο αυτό απορρίπτεται η χορήγηση «αδικαιολόγητου» φορολογικού πλεονεκτήματος [29].

47. Η αμεσότητα του συνδέσμου μεταξύ του πλεονεκτήματος και της επιβαρύνσεως πρέπει να εκτιμάται βάσει του σκοπού της φορολογικής ρυθμίσεως [30]. Απαραίτητη προϋπόθεση για τη συνδρομή άμεσου συνδέσμου είναι εν προκειμένω κατ' ελάχιστον να εξαρτάται το φορολογικό πλεονέκτημα από την φορολογική επιβάρυνση. Συνεπώς, βάσει του φορολογικού συστήματος του κράτους μέλους δεν θα πρέπει να είναι δυνατή η απόκτηση του φορολογικού πλεονεκτήματος χωρίς τη φορολογική επιβάρυνση [31].

48. Ομοίως το Δικαστήριο απαιτεί και στο πεδίο της νομοθεσίας περί ΦΠΑ να υπάρχει άμεσος σύνδεσμος προκειμένου να γίνει δεκτό ότι παράδοση πραγμάτων ή παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας» [32], ήτοι έναντι αντιπαροχής, και είναι για τον λόγο αυτό φορολογητέα [33]. Ο γενικός εισαγγελέας P. Mengozzi έκανε ως εκ τούτου ορθώς λόγο περί «συγκεκριμένου αποτελέσματος αντισταθμίσεως» μεταξύ φορολογικού πλεονεκτήματος και

25 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749, σκέψη 33), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, σκέψη 33) και Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψη 23).

26 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, σκέψη 28), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, σκέψη 42), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, σκέψη 68), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, σκέψη 43), SCA Group Holding κ.λπ. (C-39/13 έως C-41/13, EU:C:2014:1758, σκέψη 33) και Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, σκέψη 48).

27 — Βλ. μόνον τις αποφάσεις Svensson και Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379, σκέψη 18), ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, σκέψη 29), Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, σκέψη 62), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, σκέψη 58), και Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-211/13, EU:C:2014:2148, σκέψη 36).

28 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, σκέψη 57), Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, σκέψη 30), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, σκέψη 47) και Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, σκέψη 49)· για εξαιρέσεις από την εν λόγω αρχή, βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, σκέψεις 45 και 46) και Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, σκέψεις 47 έως 49)· βλ. επίσης τις προτάσεις μου στην υπόθεση Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164, σημεία 50 έως 65).

29 — Βλ. την απόφαση Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (C-253/09, EU:C:2011:795, σκέψη 75).

30 — Βλ. μόνον τις αποφάσεις Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, σκέψη 39), Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, σκέψη 47) και Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, σκέψη 92)· βλ. ομοίως ήδη την απόφαση Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, σκέψη 43).

31 — Βλ. υπό την έννοια αυτήν τις αποφάσεις Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, σκέψη 73), Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (C-493/09, EU:C:2011:635, σκέψη 39), Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-284/09, EU:C:2011:670, σκέψη 87), Santander Asset Management SGIIC κ.λπ. (C-338/11 έως C-347/11, EU:C:2012:286, σκέψη 52), Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, σκέψη 93) και Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, σκέψη 51).

32 — Βλ. το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α' και γ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1), καθώς και το άρθρο 2, σημείο 1, της προϊσχύσασας έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ L 145, σ. 1).

33 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, σκέψεις 13 έως 20) και Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, σκέψεις 12 έως 17)· βλ. ομοίως τις προτάσεις της γενικής εισαγγελέα C. Stix-Hackl στην υπόθεση Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, σημείο 32).

φορολογικής επιβαρύνσεως, το οποίο πρέπει να διαπιστωθεί στο πλαίσιο του δικαιολογητικού λόγου της διασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος [34]. Το φορολογικό πλεονέκτημα πρέπει επομένως να αποτελεί στο φορολογικό σύστημα του κράτους μέλους την κρατική «αντιπαροχή» για ορισμένη φορολογική επιβάρυνση.

49. Στην υπό κρίση υπόθεση μνημονεύεται πλειάδα φορολογικών επιβαρύνσεων του αυστριακού φορολογικού συστήματος για τις οποίες το φορολογικό πλεονέκτημα της αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως θα μπορούσε να αποτελεί την «αντιπαροχή».

α) Καταλογισμός των κερδών της θυγατρικής εταιρίας

50. Κατ' αρχάς, η Δημοκρατία της Αυστρίας υποστηρίζει ότι υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως και του φορολογικού καταλογισμού των αποτελεσμάτων της θυγατρικής εταιρίας στη μητρική εταιρία. Συγκεκριμένα, ο εν λόγω καταλογισμός των αποτελεσμάτων διαφοροποιείται ανάλογα με το αν πρόκειται για ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική εταιρία. Ειδικότερα, στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων, αφενός, καταλογίζονται φορολογικώς στη μητρική εταιρία μόνον τα κέρδη ημεδαπών θυγατρικών εταιριών και όχι τα κέρδη αλλοδαπών θυγατρικών εταιριών. Αφετέρου, οι ζημίες ημεδαπών θυγατρικών εταιριών καταλογίζονται πάντοτε στη μητρική εταιρία, ενώ αντιθέτως οι ζημίες αλλοδαπών θυγατρικών εταιριών καταλογίζονται μόνον προσωρινώς.

51. Για την εκτίμηση της φορολογικής συνοχής είναι αποφασιστικής σημασίας μόνο μία συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση. Στο πλαίσιο του καταλογισμού των αποτελεσμάτων θα μπορούσε συνεπώς να θεωρηθεί ότι συντρέχει αντισταθμιστική επιβάρυνση μόνο στην περίπτωση της φορολογήσεως των κερδών της θυγατρικής εταιρίας στο επίπεδο της μητρικής εταιρίας, καθώς ο καταλογισμός των ζημιών στη μητρική εταιρία αποτελεί κι ο ίδιος φορολογικό πλεονέκτημα.

52. Μολονότι η επιβάρυνση του καταλογισμού των κερδών γεννάται όσον αφορά τον ίδιο υποκείμενο σε φόρο, ήτοι τη μητρική εταιρία, και στο πλαίσιο του ίδιου φόρου, ήτοι του αυστριακού φόρου εταιριών, ωστόσο βάσει της αυστριακής νομοθεσίας φορολογήσεως εταιριών η απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως για τη συμμετοχή στη θυγατρική εταιρία δεν εξαρτάται από το αν η θυγατρική εταιρία εμφανίζει κέρδη τα οποία καταλογίζονται στη μητρική εταιρία.

53. Μολονότι φρονώ ότι και μόνη η απλή δυνατότητα φορολογήσεως κερδών μπορεί, αφ' εαυτής, να αποτελέσει φορολογική επιβάρυνση στο πλαίσιο της φορολογικής συνοχής [35], ωστόσο ακόμη και υπό αυτό το πρίσμα δεν διαπιστώνεται η ύπαρξη άμεσου συνδέσμου με την απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως. Ο λόγος είναι ότι καταλογισμός των κερδών της θυγατρικής εταιρίας πραγματοποιείται ακόμη και στην περίπτωση θυγατρικής εταιρίας που συστάθηκε —και επομένως δεν αποκτήθηκε— στην ημεδαπή από τη μητρική εταιρία. Στην περίπτωση αυτή όμως δεν είναι δυνατή η απόσβεση της υπεραξίας της επιχειρήσεως, διότι δεν συντελέστηκε μεταβίβαση. Επομένως, ο καταλογισμός των κερδών της θυγατρικής εταιρίας πραγματοποιείται ανεξάρτητα από την απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως για τη συμμετοχή. Ως εκ τούτου δεν συντρέχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ των δύο κατά την έννοια της νομολογίας.

54. Τούτο γίνεται ακόμη πιο σαφές αν ληφθεί υπόψη ότι ο καταλογισμός των κερδών θυγατρικής εταιρίας εμφανίζει άμεσο σύνδεσμο με άλλο φορολογικό πλεονέκτημα αντί της αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως. Συγκεκριμένα, κατά τη νομολογία υπάρχει μια «σύμμετρη λογική» συνυπολογισμού κερδών και ζημιών [36]. Για τον λόγο αυτόν υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του καταλογισμού των κερδών θυγατρικής εταιρίας στη μητρική της με τον συνυπολογισμό επίσης και των ζημιών αυτής της

34 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Mengozzi στην υπόθεση Beker και Beker (C-168/11, EU:C:2012:452, σημείο 56).

35 — Βλ. υπό την έννοια αυτήν τις προτάσεις μου στην υπόθεση X (C-686/13, EU:C:2015:31, σημεία 49 έως 55 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

36 — Βλ. την απόφαση K (C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψεις 65 έως 69).

θυγατρικής εταιρίας. Το γεγονός ότι καταλογίζονται τα κέρδη μόνον των ημεδαπών θυγατρικών εταιριών μπορεί, συνεπώς, να αποτελέσει δικαιολόγηση μόνο για το γεγονός ότι οι ζημίες αλλοδαπών θυγατρικών εταιριών καταλογίζονται στη μητρική εταιρία στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων μόνον υπό ορισμένες προϋποθέσεις[37].

55. Επομένως, ο καταλογισμός των κερδών θυγατρικής εταιρίας δεν συνδέεται άμεσα με την απόσβεση της υπεραξίας επιχειρήσεως για τη συμμετοχή σε αυτήν. Το γεγονός ότι στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων δεν καταλογίζονται τα κέρδη των αλλοδαπών θυγατρικών εταιριών δεν μπορεί, συνεπώς, να δικαιολογήσει τον επίμαχο περιορισμό.

β) Φορολογική ουδετερότητα της συμμετοχής σε αλλοδαπές θυγατρικές εταιρίες

56. Ως περαιτέρω λόγος που μπορεί να καταστήσει αναγκαίο τον επίμαχο περιορισμό για τον σκοπό της διασφαλίσεως της φορολογικής συνοχής αναφέρεται από τη Δημοκρατία της Αυστρίας το γεγονός ότι οι συμμετοχές σε αλλοδαπές εταιρίες τυγχάνουν ουδέτερης φορολογικής μεταχειρίσεως στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων. Βάσει της ρυθμίσεως του άρθρου 10, παράγραφοι 2 και 3, του KStG 1988 για τις διεθνείς μειοψηφικές συμμετοχές, δεν προσμετρώνται φορολογικώς ούτε τα έσοδα, ούτε τα αποτελέσματα εκποιήσεων, ούτε περιουσιακές μεταβολές από συμμετοχή σε αλλοδαπή θυγατρική εταιρία.

57. Η εν λόγω ουδέτερη φορολογική μεταχείριση έχει ως ειδικότερη συνέπεια ότι κατά την εκποίηση συμμετοχής σε αλλοδαπή θυγατρική εταιρία δεν φορολογείται το κέρδος. Ωστόσο, η φορολόγηση του κέρδους που απέφερε η εκποίηση, η οποία αντιθέτως πραγματοποιείται στις περιπτώσεις των συμμετοχών σε ημεδαπές θυγατρικές εταιρίες, είναι αναγκαία για να αντισταθμιστεί η προηγηθείσα απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως.

58. Ο ισχυρισμός της Δημοκρατίας της Αυστρίας βασίζεται στην αρχή της συμμετρίας μεταξύ της φορολογήσεως των κερδών και του συνυπολογισμού των ζημιών η οποία απαντά συχνά και στη νομολογία[38]. Ειδικότερα, στην απόφαση K το Δικαστήριο αναγνώρισε ότι μπορεί να υπάρξει άμεσος σύνδεσμος, υπό την έννοια της φορολογικής συνοχής, μεταξύ, αφενός, του συνυπολογισμού των ζημιών που απορρέουν από επένδυση σε κεφάλαια και, αφετέρου, της φορολογήσεως των κερδών που αποφέρει η εν λόγω επένδυση[39].

59. Συνεπώς, ο σκοπός της διασφαλίσεως της φορολογικής συνοχής μπορεί κατ' αρχήν να δικαιολογεί την άρνηση παροχής φορολογικού πλεονεκτήματος, όπως εν προκειμένω της αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως κατά την κτήση συμμετοχής, εφόσον ο ενδιαφερόμενος υποκείμενος σε φόρο δεν υπόκειται παράλληλα στην επιβάρυνση της φορολογήσεως των αντίστοιχων κερδών, όπως εν προκειμένω του κέρδους λόγω εκποιήσεως. Ακόμη και η ίδια η υποκείμενη σε φόρο IFN-Holding αναγνωρίζει ότι, σε περίπτωση που της χορηγηθεί η δυνατότητα αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως για την αλλοδαπή συμμετοχή της, θα πρέπει επίσης να φορολογηθεί για ενδεχόμενα κέρδη από την εκποίηση.

60. Εντούτοις, στην υπό κρίση υπόθεση τέτοια δικαιολογία δεν συντρέχει.

61. Ο λόγος είναι ότι στην αυστριακή νομοθεσία φορολογήσεως εταιριών δεν καθιερώνεται σχέση εξαρτήσεως μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος που παρέχεται με την απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως και της φορολογικής επιβαρύνσεως που προκαλείται από τη φορολόγηση των κερδών από εκποιήσεις. Συγκεκριμένα, ο υποκείμενος σε φόρο δεν έχει δικαίωμα να διενεργήσει απόσβεση

37 — Βλ. υπό την έννοια αυτή μεταξύ άλλων τις αποφάσεις Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) και Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-172/13, EU:C:2015:50).

38 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, σκέψη 45), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 58) και Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, σκέψεις 32 και 33).

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

υπεραξίας επιχειρήσεως ούτε όταν ασκήσει, βάσει του άρθρου 10, παράγραφος 3, σημείο 1, του KStG 1988, την επιλογή υπέρ της φορολογικής προσμετρήσεως της αλλοδαπής συμμετοχής με αποτέλεσμα τη φορολόγηση της εκποιήσεως τέτοιας συμμετοχής. Εφόσον, συνεπώς, βάσει του αυστριακού ρυθμιστικού πλαισίου η απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως για αλλοδαπές συμμετοχές δεν γίνεται δεκτή ανεξαρτήτως του αν η εν λόγω συμμετοχή τυγχάνει ουδέτερης φορολογικής μεταχειρίσεως, είναι πρόδηλο ότι η επίμαχη ρύθμιση δεν έχει ως σκοπό να συνδέσει τον αποκλεισμό της αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως με τη φορολογική ουδετερότητα της συμμετοχής.

62. Ακόμη και αν γινόταν δεκτός ο ισχυρισμός της Δημοκρατίας της Αυστρίας περί υπάρξεως τέτοιου σκοπού, θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη η πάγια νομολογία κατά την οποία ένα εθνικό νομοθέτημα είναι κατάλληλο να διασφαλίσει την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού μόνον αν τον επιτυγχάνει με συνοχή και συστηματικότητα [40], ήτοι μόνον αν χαρακτηρίζεται από συνοχή. Η εν λόγω απαίτηση δεν πληρούται λόγω του δικαιώματος επιλογής που παρέχει το άρθρο 10, παράγραφος 3, σημείο 1, του KStG 1988, καθώς δεν παρουσιάζει συνοχή σε σχέση με τον υποτιθέμενο σκοπό της ρυθμίσεως το γεγονός ότι η απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως εξακολουθεί να αποκλείεται ακόμα και μετά την άσκηση της επιλογής υπέρ της φορολογικής προσμετρήσεως.

63. Συνεπώς, ούτε η κατ' αρχήν ισχύουσα στην αυστριακή νομοθεσία φορολογική ουδετερότητα της συμμετοχής σε αλλοδαπή θυγατρική εταιρία δικαιολογεί τον αποκλεισμό της αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως για τέτοιες συμμετοχές.

γ) Εξομοίωση της εξαγοράς επιχειρηματικών εγκαταστάσεων και θυγατρικών εταιριών

64. Τέλος, ο δικαιολογητικός λόγος της διασφαλίσεως της φορολογικής συνοχής χρήζει εκτιμήσεως επίσης σε σχέση με τον σκοπό τον οποίο η Αυστριακή Κυβέρνηση επικαλέστηκε στην αιτιολογική έκθεση του σχεδίου νόμου της για την καθιέρωση της αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως για τις ημεδαπές θυγατρικές εταιρίες.

65. Με βάση τα στοιχεία που εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο, σκοπός του σχεδίου νόμου ήταν η εξομοίωση της κτήσεως συμμετοχής σε έχουσα αυτοτελή νομική προσωπικότητα θυγατρική εταιρία με την κτήση συμμετοχής σε μη έχουσα αυτοτελή νομική προσωπικότητα επιχειρηματική εγκατάσταση. Συγκεκριμένα, ενώ βάσει της αυστριακής νομοθεσίας είναι γενικά δυνατή η απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως κατά την εξαγορά υποκαταστήματος, με την εν προκειμένω αμφιλεγόμενη ρύθμιση παρέχεται η ίδια δυνατότητα επίσης κατά την εξαγορά θυγατρικής εταιρίας, στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων.

66. Όσον αφορά αυτόν τον σκοπό, η Δημοκρατία της Αυστρίας υποστηρίζει ότι ορθώς δεν γίνεται δεκτή η απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως για συμμετοχές σε αλλοδαπές θυγατρικές εταιρίες, διότι απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως δεν είναι δυνατή ούτε κατά την εξαγορά αλλοδαπής επιχειρηματικής εγκαταστάσεως. Τούτο ισχύει σε κάθε περίπτωση στην οποία η οικεία σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας προβλέπει τη μέθοδο της απαλλαγής όσον αφορά τα έσοδα των αλλοδαπών επιχειρηματικών εγκαταστάσεων με αποτέλεσμα να μην εφαρμόζεται στα έσοδα αυτά η αυστριακή φορολογική νομοθεσία.

67. Ανεξάρτητα από το αν ο σκοπός της εξομοιώσεως της εξαγοράς ημεδαπών και αλλοδαπών θυγατρικών εταιριών και επιχειρηματικών εγκαταστάσεων πληροί τις προϋποθέσεις συνδρομής του δικαιολογητικού λόγου της διασφαλίσεως της φορολογικής συνοχής, ο σκοπός αυτός πάντως δεν επιτυγχάνεται με συνοχή και συστηματικότητα σύμφωνα με τις απαιτήσεις της νομολογίας [41]. Ο λόγος

40 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141, σκέψη 55), Επιτροπή κατά Ιταλίας (C-531/06, EU:C:2009:315, σκέψη 66), Blanco Pérez και Chao Gómez (C-570/07 και C-571/07, EU:C:2010:300, σκέψη 94), Petersen (C-341/08, EU:C:2010:4, σκέψη 53) και Blanco (C-344/13 και C-367/13, EU:C:2014:2311, σκέψη 39).

41 — Βλ. το σημείο 62 των παρουσών προτάσεων.

είναι ότι, όπως ορθώς επισήμανε η IFN-Holding, εξομοίωση δεν επιτυγχάνεται ιδίως στην περίπτωση που τα έσοδα αλλοδαπής επιχειρηματικής εγκαταστάσεως, βάσει της οικείας συμβάσεως για την αποφυγή διπλής φορολογίας, φορολογούνται στην Αυστρία με τη μέθοδο του συμψηφισμού. Σε τέτοιες περιπτώσεις συνυπολογίζεται επίσης η απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως και για τις αλλοδαπές επιχειρηματικές εγκαταστάσεις, καθόσον τα έσοδα των εγκαταστάσεων αυτών φορολογούνται στην Αυστρία, συμψηφιζόμενα με τον αλλοδαπό φόρο. Ωστόσο, η επίμαχη ρύθμιση δεν εξαρτά τον αποκλεισμό της αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως για τις συμμετοχές σε αλλοδαπές θυγατρικές εταιρίες από το αν έχει συμφωνηθεί με το οικείο κράτος της έδρας της θυγατρικής εταιρίας η μέθοδος της απαλλαγής ή η μέθοδος του συμψηφισμού όσον αφορά τα έσοδα των επιχειρηματικών εγκαταστάσεων.

68. Συνεπώς, δεν μπορεί να έχει εφαρμογή ο δικαιολογητικός λόγος της διασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος κράτους μέλους ούτε σε συνάρτηση με τον σκοπό της εξομοιώσεως της κτήσεως συμμετοχής σε έχουσα αυτοτελή νομική προσωπικότητα θυγατρική εταιρία με την κτήση συμμετοχής σε μη έχουσα αυτοτελή νομική προσωπικότητα επιχειρηματική εγκατάσταση.

δ) Συμπέρασμα

69. Καθότι δεν προκύπτει η ύπαρξη περαιτέρω δικαιολογητικών λόγων, συμπεραίνεται ότι ο υπό κρίση περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως δεν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος.

4. Απάντηση στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

70. Συνεπώς, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι κανονιστική ρύθμιση, όπως αυτή της υπό κρίση υποθέσεως, κατά την οποία η απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων διενεργείται μόνο σε περίπτωση κτήσεως ημεδαπών συμμετοχών αντίκειται στο άρθρο 49 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ, και/ή στο άρθρο 43 ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ.

Γ— *Παραβίαση της απαγορεύσεως εφαρμογής κρατικών ενισχύσεων*

71. Με το πρώτο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο ζητεί να μάθει περαιτέρω κατά πόσον κανονιστική ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 9, παράγραφος 7, δεύτερη παύλα, του KStG 1988 σχετικά με την απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων αντίκειται στην απαγόρευση εφαρμογής κρατικών ενισχύσεων που προβλέπει το άρθρο 108, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, ΣΛΕΕ σε συνδυασμό με το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Επειδή διαπιστώθηκε, σε σχέση με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, ότι η αυστριακή κανονιστική ρύθμιση παραβιάζει την ελευθερία εγκαταστάσεως, πρέπει να δοθεί απάντηση και στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα προκειμένου να διευκρινιστεί αν το δίκαιο της Ένωσης παρέχει σε υποκείμενο σε φόρο όπως η IFN-Holding το δικαίωμα διενέργειας αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως [42].

72. Το άρθρο 108, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, ΣΛΕΕ ορίζει ότι το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος δεν δύναται να εφαρμόσει τα σχεδιαζόμενα μέτρα πριν η Επιτροπή καταλήξει σε τελική απόφαση. Τούτο εμπεριέχει απαγόρευση εφαρμογής και για ενισχύσεις τις οποίες το κράτος μέλος θέσπισε μετά την προσχώρησή του στην Ένωση και δεν τις κοινοποίησε. Οι δύο τελευταίες προϋποθέσεις

42 — Βλ. το σημείο 32 των παρουσών προτάσεων.

πληρούνται στην περίπτωση του άρθρου 9, παράγραφος 7, δεύτερη παύλα, του KStG 1988, καθόσον, με βάση τα στοιχεία που εξέθεσε το αιτούν δικαστήριο, δημοσιεύθηκε στην αυστριακή συλλογή νομοθεσίας το 2004 και δεν είχε κοινοποιηθεί στην Επιτροπή κατά τον χρόνο εκδόσεως της διατάξεως περί παραπομπής.

73. Επομένως, η απαγόρευση εφαρμογής κατ' άρθρο 108, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, ΣΛΕΕ αντιτίθεται στην επίμαχη κανονιστική ρύθμιση αν γίνει δεκτό ότι αυτή συνιστά κρατική ενίσχυση σύμφωνα με τον ορισμό του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Για να συντρέχει τέτοια περίπτωση θα πρέπει να πρόκειται για πλεονέκτημα που χορηγείται από το κράτος ή με κρατικούς πόρους [43], και που νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ορισμένων επιχειρήσεων ή κλάδων παραγωγής και που επηρεάζει τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών.

1. Φορολογικό πλεονέκτημα

74. Στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ εμπίπτει ακόμη και ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση η οποία, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταφορά κρατικών πόρων, περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς υποκειμένους σε φόρο [44].

75. Συνεπώς, η επίμαχη κανονιστική ρύθμιση σχετικά με την απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως καταλαμβάνεται κατ' αρχήν από το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθόσον μειώνει τη βάση υπολογισμού του αυστριακού φόρου εταιριών για μερικούς υποκειμένους σε φόρο για περίοδο 15 ετών, με αποτέλεσμα να προκύπτει μειωμένος φόρος για αρκετά φορολογικά έτη.

76. Η IFN-Holding και η Δημοκρατία της Αυστρίας αμφισβητούν εντούτοις ότι προκύπτει κατ' αποτέλεσμα κάποιο πλεονέκτημα. Μολονότι βάσει του άρθρου 9, παράγραφος 7, δεύτερη παύλα, του KStG 1988 είναι δυνατή η απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων, ωστόσο παράλληλα αποκλείεται βάσει του πρώτου εδαφίου της διατάξεως η απόσβεση της συμμετοχής λόγω άλλων μεταγενέστερων περιουσιακών μειώσεων.

77. Ωστόσο, ο εν λόγω ισχυρισμός δεν αναιρεί το γεγονός ότι η απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως αποτελεί —αυτοτελώς θεωρούμενη— φορολογικό πλεονέκτημα. Το πλεονέκτημα αυτό δεν αίρεται από τον αποκλεισμό λοιπών αποσβέσεων σε σχέση με συμμετοχή στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων. Τούτο διότι, ενώ η απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως χωρεί σε κάθε κτήση συμμετοχής, οι λοιπές μεταγενέστερες μειώσεις μιας συμμετοχής χωρούν σε μεμονωμένες μόνον περιπτώσεις. Επιπλέον, ο αποκλεισμός των λοιπών αποσβέσεων ισχύει στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων για το σύνολο των συμμετοχών και όχι μόνο για εκείνες οι οποίες παρέχουν δικαίωμα για απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως. Ως εκ τούτου, η απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως οδηγεί σε ειδικές περιπτώσεις σε παρέκκλιση από τον γενικό αυτό κανόνα και, κατά συνέπεια, στη χορήγηση πλεονεκτήματος.

78. Κατά συνέπεια, με την αυστριακή κανονιστική ρύθμιση χορηγείται πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

43 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις Ισπανία κατά Επιτροπής (C-342/96, EU:C:1999:210, σκέψη 41), Altmark Trans και Regierungspräsidium Magdeburg (C-280/00, EU:C:2003:415, σκέψη 84) και Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 21).

44 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, σκέψη 14), Επιτροπή κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 72) και Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 23).

2. Επιλεκτικός χαρακτήρας του πλεονεκτήματος

79. Το αιτούν δικαστήριο ορθώς αμφιβάλλει κατά κύριο λόγο για το κατά πόσον με την κανονιστική ρύθμιση περί αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως προκαλείται «ευνοϊκή μεταχείριση ορισμένων επιχειρήσεων ή κλάδων παραγωγής» κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, για το κατά πόσον δηλαδή χορηγείται, κατά την έννοια της νομολογίας, «επιλεκτικό» πλεονέκτημα.

α) Ο επιλεκτικός χαρακτήρας στη φορολογική νομοθεσία

80. Η εξέταση του επιλεκτικού χαρακτήρα κατά τα ανωτέρω παρουσιάζει ορισμένες δυσκολίες στην περίπτωση των φορολογικών κανονιστικών ρυθμίσεων των κρατών μελών.

81. Στη νομολογία επαναλαμβάνεται κατά πάγιο τρόπο ως βασική αρχή ότι μια φορολογική ρύθμιση κατ' αρχήν δεν είναι επιλεκτική όταν εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλους τους επιχειρηματίες[45]. Βεβαίως, για να διαπιστωθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας της φορολογικής ρυθμίσεως δεν αρκεί το γεγονός ότι η ρύθμιση χορηγεί πλεονέκτημα μόνο στις επιχειρήσεις που πληρούν τις προϋποθέσεις που θέτει η ρύθμιση[46]. Ωστόσο, δεν μπορεί να γίνεται συστηματικά δεκτό ότι μια φορολογική ρύθμιση δεν είναι επιλεκτική για τον λόγο ότι μπορούν να επωφεληθούν από αυτή όλοι οι επιχειρηματίες αδιακρίτως, εφόσον πληρούν τις προϋποθέσεις της ρυθμίσεως. Σε τέτοια περίπτωση, θα έπρεπε να μη γίνεται ποτέ δεκτός ο επιλεκτικός χαρακτήρας οποιασδήποτε φορολογικής ρυθμίσεως.

82. Για τον ανωτέρω λόγο η νομολογία θέτει, όσον αφορά τα φορολογικά πλεονεκτήματα, ειδικές προϋποθέσεις για τη διαπίστωση του επιλεκτικού χαρακτήρα τους. Συναφώς, κρίσιμο είναι εν τέλει το ζήτημα κατά πόσον οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος, βάσει των κανόνων του εθνικού φορολογικού συστήματος, έχουν επιλεγεί αδιακρίτως[47]. Για τον σκοπό αυτόν πρέπει, σε πρώτο στάδιο, να προσδιορισθεί το ισχύον στο οικείο κράτος μέλος κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς. Σε δεύτερο στάδιο, ο τυχόν επιλεκτικός χαρακτήρας του πλεονεκτήματος που χορηγείται με το επίμαχο φορολογικό μέτρο πρέπει να εξετάζεται σε σχέση με το συγκεκριμένο κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς, με γνώμονα το αν το εν λόγω μέτρο παρεκκλίνει από το κοινό αυτό σύστημα, καθόσον εισάγει διαφοροποιήσεις μεταξύ όσων επιχειρηματιών βρίσκονται, από απόψεως του σκοπού του φορολογικού καθεστώτος του οικείου κράτους μέλους, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση[48]. Ακόμη όμως και στην περίπτωση που πληρούνται αυτές οι προϋποθέσεις, μπορεί το πλεονέκτημα να δικαιολογείται από τη φύση ή από την εν γένει οικονομία του συστήματος εντός του οποίου εντάσσεται, ιδίως στην περίπτωση που το φορολογικό μέτρο απορρέει ευθέως από τις θεμελιώδεις ή τις κατευθυντήριες αρχές του εθνικού φορολογικού συστήματος[49].

83. Τέτοια εξέταση περί ίσης μεταχειρίσεως είναι απαραίτητη προκειμένου να διαπιστωθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας των φορολογικών κανονιστικών ρυθμίσεων, διότι τα φορολογικά πλεονεκτήματα, αντίθετα από τις υπό στενή έννοια επιδοτήσεις υπό τη μορφή χρηματικών παροχών, παρέχονται στο πλαίσιο ενός φορολογικού συστήματος στο οποίο υπόκεινται υποχρεωτικά οι

45 — Βλ. μόνον τις αποφάσεις Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, σκέψη 35), Επιτροπή κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 73), 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 39) και Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 23).

46 — Βλ. υπό την έννοια αυτήν ιδίως την απόφαση 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 42).

47 — Βλ. υπό την έννοια αυτήν επίσης την απόφαση Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, σκέψη 53).

48 — Βλ. τις αποφάσεις Paint Graphos κ.λπ. (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 49), P (C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψη 19) καθώς και Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 35).

49 — Βλ. τις αποφάσεις Paint Graphos κ.λπ. (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψεις 65 και 69) καθώς και P (C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψη 22)· βλ. υπό την έννοια αυτήν μεταξύ άλλων τις αποφάσεις Ιταλία κατά Επιτροπής (C-173/73, EU:C:1974:71, σκέψη 33), Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, σκέψη 42), Επιτροπή κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 145) καθώς και Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψεις 42 και 43).

επιχειρήσεις. Τα φορολογικά συστήματα όμως χορηγούν με ποικίλους τρόπους πλεονεκτήματα τα οποία συχνά αποσκοπούν στην υλοποίηση των συγκεκριμένων σκοπών που εξυπηρετεί ο φόρος. Τα πλεονεκτήματα όμως που δεν είναι υπό στενή έννοια επιδοτήσεις μπορούν κατά τη νομολογία να λογιστούν ως κρατική ενίσχυση μόνον εφόσον είναι της ιδίας φύσεως ή έχουν ίδια αποτελέσματα με αυτές [50]. Επομένως, μόνον εφόσον κράτος μέλος χρησιμοποιεί το φορολογικό σύστημα που διαθέτει ως μέσο διανομής χρηματικών παροχών για σκοπούς που δεν εντάσσονται στο φορολογικό σύστημα είναι αρκούντως δικαιολογημένη η εξομοίωση αυτών των φορολογικών πλεονεκτημάτων με τις υπό στενή έννοια επιδοτήσεις [51].

84. Από τα ανωτέρω προκύπτει επίσης ότι, προκειμένου να διαπιστωθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας φορολογικού πλεονεκτήματος κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν αρκεί η διαπίστωση αδικαιολόγητης άνισης μεταχειρίσεως στο πλαίσιο του φορολογικού συστήματος κράτους μέλους. Πράγματι, το μόνο συμπέρασμα που συνάγεται από μια τέτοια διαπίστωση είναι ότι η φορολογική ρύθμιση είναι της ιδίας φύσεως ή έχει ίδια αποτελέσματα με υπό στενή έννοια επιδότηση.

85. Πέραν τούτου πρέπει όμως, σύμφωνα με το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, οι λήπτες επιδοτήσεως να είναι είτε «ορισμένες επιχειρήσεις» είτε «ορισμένοι κλάδοι παραγωγής». Για τον λόγο αυτόν, το Δικαστήριο διαπίστωσε, μεταξύ άλλων, με την απόφαση Γιβραλτάρ, ότι φορολογική κανονιστική ρύθμιση πρέπει να μπορεί να διακρίνει τις δικαιούχους επιχειρήσεις δυνάμει των ιδιοτήτων που τις χαρακτηρίζουν ως προνομιούχο κατηγορία [52]. Ως εκ τούτου, πρέπει μετά την εξέταση περί ίσης μεταχειρίσεως να εξεταστεί περαιτέρω κατά πόσον οι υποκείμενοι σε φόρο που ευνοούνται από φορολογική κανονιστική ρύθμιση συνιστούν αρκούντως προσδιοριζόμενες επιχειρήσεις ή κλάδους παραγωγής κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

β) Επί του επιλεκτικού χαρακτήρα των επιμέρους μορφών άνισης μεταχειρίσεως

86. Κατά συνέπεια, πρέπει να εξεταστεί στην υπό κρίση υπόθεση κατά πόσον η κανονιστική ρύθμιση περί αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως συνιστά άνιση μεταχείριση, της οποίας ο δικαιολογητικός λόγος δεν ανάγεται στο αυστριακό φορολογικό σύστημα, αλλά σε μη φορολογικούς σκοπούς. Για τον σκοπό αυτόν, θα πρέπει ενδεχομένως να διευκρινιστεί επιπλέον κατά πόσον οι υποκείμενοι σε φόρο που ευνοούνται από τη ρύθμιση εμπίπτουν στην έννοια των «ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής» κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

87. Κατά το αιτούν δικαστήριο, είναι δυνατό να στοιχειοθετηθεί επιλεκτική εύνοια από την υπό κρίση ρύθμιση με ποικίλους τρόπους, ήτοι λόγω της διαφορετικής μεταχειρίσεως των νομικών προσώπων έναντι των φυσικών προσώπων (κατωτέρω i), των υποκείμενων σε φόρο εταιριών στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων έναντι εκείνων εκτός αυτού του πλαισίου (κατωτέρω ii), καθώς και των υποκείμενων σε φόρο εταιριών στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων με ημεδαπή συμμετοχή έναντι εκείνων με αλλοδαπή συμμετοχή (κατωτέρω iii).

88. Ως εκ τούτου, το αιτούν δικαστήριο έχει επιλέξει ταυτοχρόνως τρία διαφορετικά «κανονικά» φορολογικά καθεστώτα ως βάση αναφοράς. Συγκεκριμένα, στο μέτρο που κάνει δεκτό τον επιλεκτικό χαρακτήρα της αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως διότι δύνανται να τη διενεργήσουν μόνο νομικά και όχι φυσικά πρόσωπα, επιλέγει ως σύστημα αναφοράς την αυστριακή νομοθεσία φορολογίας εισοδήματος στο σύνολό της. Όταν αντιθέτως διερωτάται επί της εύνοιας, στο πλαίσιο του φόρου εταιριών, των επιχειρήσεων που υπόκεινται στη φορολόγηση ομίλων, το αιτούν δικαστήριο επιλέγει ως σύστημα αναφοράς τη νομοθεσία φορολογήσεως εταιριών. Τέλος, όταν τονίζει, στο πλαίσιο της

50 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg κατά Hohe Behörde (30/59, EU:C:1961:2), Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 και C-41/05, EU:C:2006:403, σκέψη 29), Bouygues και Bouygues Télécom κατά Επιτροπής (C-399/10 P και C-401/10 P, EU:C:2013:175, σκέψη 101) καθώς και Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 22).

51 — Βλ. υπό την έννοια αυτήν επίσης την απόφαση P (C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψεις 22 έως 27).

52 — Βλ. την απόφαση Επιτροπή κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 104).

φορολογήσεως ομίλων, την ευνοϊκή μεταχείριση επιχειρήσεως με ημεδαπές συμμετοχές έναντι εκείνων με αλλοδαπές συμμετοχές, χρησιμοποιεί ως σημείο αναφοράς τη νομοθεσία της φορολογήσεως ομίλων. Αναλόγως της εξεταζόμενης μορφής άνισης μεταχειρίσεως λαμβάνεται υπόψη, συνεπώς, διαφορετικό σύστημα αναφοράς. Από τα παραπάνω καθίσταται σαφές, όπως έχει ήδη διαπιστωθεί και από το Δικαστήριο στην απόφαση Γιβραλτάρ [53], ότι δεν είναι αποφασιστικής σημασίας ο προσδιορισμός ενός συστήματος «κανονικής» φορολογήσεως. Αποφασιστικής σημασίας είναι μόνον η εξέταση της εκάστοτε άνισης μεταχειρίσεως.

i) Ευνοϊκή μεταχείριση νομικών προσώπων

89. Η πρώτη μορφή άνισης μεταχειρίσεως την οποία προσάπτει το αιτούν δικαστήριο συνίσταται στο γεγονός ότι από την απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως μπορούν να επωφεληθούν μόνο νομικά πρόσωπα, τα οποία υπόκεινται στον KStG 1988, και όχι φυσικά πρόσωπα, τα οποία φορολογούνται βάσει του αυστριακού νόμου περί φορολογίας εισοδήματος.

90. Για να συντρέχει η περίπτωση αυτή θα πρέπει τα νομικά και φυσικά πρόσωπα να βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση.

91. Κατ' αρχάς πρέπει να καταστεί σαφές ότι διαφορετικά είναι τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται, αφενός, για τον έλεγχο της συγκρισιμότητας της πραγματικής και νομικής καταστάσεως στο πλαίσιο του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και, αφετέρου, στο πλαίσιο μιας θεμελιώδους ελευθερίας. Ενώ στην περίπτωση των θεμελιωδών ελευθεριών η νομολογία κατά κανόνα κάνει δεκτή τη συγκρισιμότητα των καταστάσεων, ιδίως όσον αφορά τη φορολογική νομοθεσία [54], δεν μπορεί να ισχύσει το ίδιο για τον επιλεκτικό χαρακτήρα των φορολογικών πλεονεκτημάτων. Ο λόγος είναι ότι, αντίθετα από την περίπτωση του περιορισμού των θεμελιωδών ελευθεριών, ο επιλεκτικός χαρακτήρας κατά κανόνα σχετίζεται με άνιση μεταχείριση επιχειρήσεων του ίδιου κράτους και όχι ημεδαπών έναντι αλλοδαπών επιχειρήσεων [55]. Οι Συνθήκες επιτάσσουν την τήρηση ιδιαιτέρως αυστηρής στάσεως μόνο στην περίπτωση της δυσμενούς μεταχειρίσεως διασυνοριακών περιστατικών σε σύγκριση με αμιγώς εσωτερικά περιστατικά.

92. Βάσει του ανωτέρω κριτηρίου, τα νομικά και τα φυσικά πρόσωπα στο αυστριακό φορολογικό σύστημα δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση. Συγκεκριμένα, στην αυστριακή νομοθεσία υπάρχουν διακριτοί φορολογικοί νόμοι για τα νομικά και για τα φυσικά πρόσωπα οι οποίοι προδήλως περιέχουν ποικιλοτρόπως διαφορετικές μεταξύ τους διατάξεις όσον αφορά τον καθορισμό της βάσεως επιβολής φόρου. Επιπλέον, μια ουσιώδης πραγματική διαφορά μεταξύ των δύο αυτών κατηγοριών συνίσταται στο γεγονός ότι μόνον τα νομικά πρόσωπα, τα οποία υπόκεινται στον φόρο εταιριών, έχουν δικαιούχους μεριδίων οι οποίοι μετέχουν στα έσοδα της εταιρίας και οι οποίοι από δικής τους πλευράς υπόκεινται στη φορολογία εισοδήματος.

93. Το γεγονός ότι μόνο νομικά και όχι φυσικά πρόσωπα δύνανται να διενεργήσουν απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως δεν συνιστά, επομένως, επιλεκτική μεταχείριση των νομικών προσώπων κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

ii) Ευνοϊκή μεταχείριση ορισμένων φορολογικών κατηγοριών

94. Το επόμενο ζήτημα που τίθεται είναι κατά πόσον η απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως ευνοεί επιλεκτικώς εταιρίες που υπόκεινται στη φορολόγηση ομίλων έναντι εκείνων που φορολογούνται εκτός του πλαισίου της φορολογήσεως ομίλων.

53 — Βλ. την απόφαση Επιτροπή κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψεις 90 και 91 καθώς και 131).

54 — Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, σημείο 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

55 — Βλ. την απόφαση Ισπανία κατά Επιτροπής (C-73/03, EU:C:2004:711, σκέψη 28).

95. Κατά τη Δημοκρατία της Αυστρίας, οι δύο κατηγορίες επιχειρήσεων δεν είναι συγκρίσιμες, καθόσον καταλογισμός των αποτελεσμάτων της θυγατρικής εταιρίας συντελείται μόνο στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων.

96. Σκοπός της φορολογήσεως ομίλων είναι η μεταχείριση της μητρικής εταιρίας ομίλου επιχειρήσεων μαζί με τις συμμετοχές της ως ενιαίου υποκειμένου σε φόρο. Για τον σκοπό αυτόν, τα οικονομικά αποτελέσματα των θυγατρικών εταιριών με αυτοτελή νομική προσωπικότητα συνυπολογίζονται με τα αποτελέσματα της μητρικής εταιρίας. Στο πλαίσιο αυτό το Δικαστήριο ήδη έχει κατ' αρχήν αναγνωρίσει στην απόφαση Papillon —σε υπόθεση με αντικείμενο περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως— ότι στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων είναι δυνατό να απαιτηθεί να ρυθμιστούν οι συμμετοχές κατά τρόπο διαφορετικό από τις περιπτώσεις οι οποίες δεν εμπίπτουν στη φορολόγηση ομίλων, προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή έκπτωση ζημιών[56]. Κάτι τέτοιο πρέπει να ισχύει κατά μείζονα λόγο κατά την εξέταση του επιλεκτικού χαρακτήρα[57].

97. Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο επισήμανε ότι μεταξύ των σκοπών της αυστριακής κανονιστικής ρυθμίσεως καταλεγόταν η εξομοίωση της εξαγοράς επιχειρηματικής εγκαταστάσεως με την εξαγορά θυγατρικής εταιρίας[58]. Ενώ στην πρώτη περίπτωση, ήτοι της κτήσεως των περιουσιακών στοιχείων επιχειρηματικής εγκαταστάσεως, είναι κατ' αρχήν δυνατή η απόσβεση της υπεραξίας της επιχειρήσεως, τούτο δεν είναι κατ' αρχήν δυνατό κατά την κτήση συμμετοχής σε έχουσα αυτοτελή νομική προσωπικότητα θυγατρική εταιρία. Η μερική άρση της αυτοτέλειας της νομικής προσωπικότητας της εξαγορασθείσας εταιρίας, από απόψεως φορολογικού δικαίου, μέσω του καταλογισμού των αποτελεσμάτων της στη μητρική εταιρία στο πλαίσιο της αυστριακής φορολογήσεως ομίλων έχει όμως ως αποτέλεσμα την εξομοίωση της κτήσεως συμμετοχής με την εξαγορά επιχειρηματικής εγκαταστάσεως. Ως εκ τούτου, βάσει του σκοπού της κανονιστικής ρυθμίσεως, οι συμμετοχές στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων βρίσκονται σε διαφορετική νομική κατάσταση από εκείνες που δεν εμπίπτουν στη φορολόγηση ομίλων.

98. Επιπροσθέτως, βάσει των ισχυρισμών της IFN-Holding, οι οποίοι θα πρέπει ενδεχομένως να ελεγχθούν από το αιτούν δικαστήριο, κάθε εταιρία που αποκτά συμμετοχή μπορεί να επιλέξει αν θα σχηματίσει μαζί με την εξαγορασθείσα εταιρία φορολογικό όμιλο προκειμένου να επωφεληθεί από το πλεονέκτημα της αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως. Εάν αντιθέτως η εταιρία αποφασίσει στο πλαίσιο αυτό να μη σχηματίσει φορολογικό όμιλο, αυτή η απόφασή της αποτελεί τον αποκλειστικό λόγο για τον οποίο δεν βρίσκεται σε συγκρίσιμη κατάσταση.

99. Συνεπώς, η επίμαχη κανονιστική ρύθμιση περί αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως δεν μπορεί να λογιστεί ως επιλεκτική ούτε για τον λόγο ότι το εν λόγω πλεονέκτημα χορηγείται μόνο σε εταιρίες που υπόκεινται στη φορολόγηση ομίλων.

iii) Ευνοϊκή μεταχείριση των επιχειρήσεων με ημεδαπές συμμετοχές

100. Τέλος, ο περιορισμός του πεδίου εφαρμογής της αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως στην κτήση ημεδαπών συμμετοχών, ο οποίος όπως ήδη αναλύθηκε ανωτέρω στοιχειοθετεί παραβίαση της ελευθερίας εγκαταστάσεως[59], θα μπορούσε εξάλλου να συνιστά επιλεκτικά ευνοϊκή μεταχείριση έναντι των επιχειρήσεων που αποκτούν αλλοδαπές συμμετοχές.

101. Τέτοια περίπτωση συντρέχει κατ' αρχάς εφόσον οι επιχειρήσεις που αποκτούν ημεδαπές και αλλοδαπές συμμετοχές βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση και η ευνοϊκή μεταχείριση δεν δικαιολογείται από τη φύση ή από την εν γένει οικονομία του συστήματος.

56 — Βλ. την απόφαση Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, σκέψεις 45 έως 47).

57 — Βλ. το σημείο 91 των παρουσών προτάσεων.

58 — Βλ. το σημείο 65 των παρουσών προτάσεων.

59 — Βλ. τα σημεία 33 έως 70 των παρουσών προτάσεων.

102. Στο ερώτημα αυτό φαίνεται ότι έχει ήδη δοθεί απάντηση όσον αφορά τις συμμετοχές σε θυγατρικές εταιρίες που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη. Συγκεκριμένα, πρώτον, διαπιστώθηκε στο πλαίσιο της εξετάσεως τυχόν παραβιάσεως της ελευθερίας εγκαταστάσεως ότι μητρικές εταιρίες που αποκτούν ημεδαπή συμμετοχή βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση με εκείνες που αποκτούν συμμετοχή σε εταιρία άλλου κράτους μέλους [60]. Δεύτερον, δεν δικαιολογείται η άνιση μεταχείριση των μητρικών εταιριών ούτε από τον σκοπό της διασφαλίσεως της συνοχής του αυστριακού φορολογικού συστήματος [61].

103. Στο πλαίσιο της υποθέσεως Presidente del Consiglio dei Ministri επισήμανα ότι, βάσει των κριτηρίων που θέτει η νομολογία για την εξέταση του επιλεκτικού χαρακτήρα, εν τέλει τίθενται στο δίκαιο κρατικών ενισχύσεων τα ίδια ζητήματα όπως και στο πλαίσιο της εξετάσεως τυχόν παραβιάσεων των θεμελιωδών ελευθεριών. Συγκεκριμένα, πρότεινα να εφαρμοσθούν και στις δύο περιπτώσεις, προς αποφυγή αξιολογικών αντιφάσεων, τα ίδια κριτήρια [62]. Στην υπό κρίση περίπτωση πρόκειται ωστόσο αποκλειστικά για περιπτώσεις στις οποίες ο επιλεκτικός χαρακτήρας κρατικής ενισχύσεως στοιχειοθετείται λόγω της ευνοϊκής μεταχειρίσεως ημεδαπών έναντι αλλοδαπών περιστατικών. Με αυτά τα δεδομένα δεν θα ήταν εύλογο, αφενός, να διαπιστώνεται ότι συντρέχει παραβίαση θεμελιώδους ελευθερίας και, αφετέρου, να διαπιστώνεται ότι, σε σχέση με την απαγόρευση κρατικών ενισχύσεων, η άνιση μεταχείριση στο πλαίσιο του εθνικού φορολογικού συστήματος είναι δικαιολογημένη. Ως εκ τούτου, πρόκειται για εξαίρεση από τη θεμελιώδη αρχή ότι κατά την εξέταση του επιλεκτικού χαρακτήρα κρατικών ενισχύσεων πρέπει να τίθενται αυστηρότερες απαιτήσεις όσον αφορά τη διαπίστωση της συγκρισιμότητας των καταστάσεων [63].

104. Κατά συνέπεια, η υπό κρίση απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως συνιστά ευνοϊκή μεταχείριση επιχειρήσεων που αποκτούν ημεδαπές συμμετοχές έναντι επιχειρήσεων που αποκτούν αλλοδαπές συμμετοχές και βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Αυτή η άνιση μεταχείριση δεν δικαιολογείται από τις θεμελιώδεις ή τις κατευθυντήριες αρχές του αυστριακού φορολογικού συστήματος. Για τους ανωτέρω λόγους η αυστριακή κανονιστική ρύθμιση περί αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως εξομοιώνεται με υπό στενή έννοια επιδότηση.

105. Αυτή η ευνοϊκή μεταχείριση είναι όμως επιλεκτική μόνον εφόσον οι λήπτριες επιχειρήσεις, ήτοι εκείνες που αποκτούν ημεδαπές συμμετοχές στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων, εμπίπτουν στην έννοια των «ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής» κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

106. Στην απόφαση Presidente del Consiglio dei Ministri το Δικαστήριο έκανε δεκτό ότι είχε επιλεκτικό χαρακτήρα φορολογική κανονιστική ρύθμιση η οποία ταυτόχρονα συνιστούσε παραβίαση της θεμελιώδους ελευθερίας από το κράτος εγκαταστάσεως για τον λόγο ότι μόνον αλλοδαποί φορείς εκμεταλλεύσεως αεροσκαφών και σκαφών αναψυχής ήταν υποκείμενοι σε φόρο [64]. Με την απόφαση αυτήν το Δικαστήριο αναγνώρισε ότι οι ημεδαπές επιχειρήσεις συγκεκριμένου τομέα της οικονομίας εμπίπτουν στην έννοια των «ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής» κατά το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

107. Εντούτοις, η υπό κρίση υπόθεση έχει ως αντικείμενο τον περιορισμό θεμελιώδους ελευθερίας από το κράτος προελεύσεως. Η αυστριακή κανονιστική ρύθμιση περί αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως δεν ευνοεί ημεδαπές επιχειρήσεις ορισμένου τομέα έναντι των αλλοδαπών επιχειρήσεων. Αντιθέτως, η ευνοϊκή μεταχείριση συνίσταται στο ότι η κτήση ημεδαπών συμμετοχών επιδοτείται για όλες τις ημεδαπές επιχειρήσεις ανεξάρτητα από τον τομέα δραστηριοποιήσεώς τους.

60 — Βλ. τα σημεία 39 έως 43 των παρουσών προτάσεων.

61 — Βλ. τα σημεία 44 έως 69 των παρουσών προτάσεων.

62 — Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, σημείο 134).

63 — Βλ. το σημείο 91 των παρουσών προτάσεων.

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

108. Εσχάτως το Γενικό Δικαστήριο, κατά την εξέταση δύο αποφάσεων της Επιτροπής στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων οι οποίες εκδόθηκαν επί αντίστροφης περιπτώσεως κατά την οποία η απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως στην ισπανική φορολογική νομοθεσία περιοριζόταν στην κτήση *αλλοδαπών* συμμετοχών, δεν έκανε δεκτό ότι η σχετική κανονιστική ρύθμιση είχε επιλεκτικό χαρακτήρα. Το Γενικό Δικαστήριο αιτιολόγησε τις ανωτέρω αποφάσεις επισημαίνοντας ότι το επίμαχο μέτρο μπορεί να εφαρμοστεί σε κάθε επιχείρηση και δεν αποκλείει καμία κατηγορία επιχειρήσεων[65]. Το Δικαστήριο θα κληθεί έως έναν βαθμό να αξιολογήσει την ορθότητα αυτής της κρίσεως στο πλαίσιο των αιτήσεων αναιρέσεως που άσκησε η Επιτροπή κατά των αποφάσεων του Γενικού Δικαστηρίου[66].

109. Ανεξαρτήτως του αν το σκεπτικό του Γενικού Δικαστηρίου είναι πειστικό σε όλα τα επιμέρους σημεία του, είναι πάντως δικαιολογημένη η αφετηρία στην οποία βασίζεται, ήτοι ότι —όπως εκτέθηκε από το Δικαστήριο στην απόφαση Γιβραλτάρ[67]— απαιτείται να προκαλείται από την οικεία φορολογική κανονιστική ρύθμιση προνομιακή μεταχείριση μίας κατηγορίας επιχειρήσεων βάσει των ιδιοτήτων που τις χαρακτηρίζουν.

110. Τούτο όμως δεν συντρέχει εν προκειμένω.

111. Αφενός, δεν προκύπτει ότι η αυστριακή κανονιστική ρύθμιση περί αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως ευνοεί ορισμένους κλάδους παραγωγής. Ο λόγος είναι ότι η κτήση ημεδαπών συμμετοχών δεν περιορίζεται σε ορισμένους τομείς της οικονομίας, αλλά μπορεί κατά βάση να πραγματοποιηθεί σε κάθε τομέα. Αφετέρου, δεν προκύπτει επίσης ότι μόνον ορισμένες επιχειρήσεις μπορούν να επωφεληθούν από αυτήν τη ρύθμιση. Τούτο θα συνέτρεχε μόνο στην περίπτωση μεμονωμένων επιχειρήσεων που μπορούν να προσδιορισθούν σαφώς. Ωστόσο, φρονώ ότι η κτήση ημεδαπών συμμετοχών μπορεί δυνητικά να πραγματοποιηθεί από κάθε εταιρία και, ως εκ τούτου, πρέπει εξ αρχής να αποκλειστεί η δυνατότητα προσδιορισμού μεμονωμένων επιχειρήσεων που μπορούν να επωφεληθούν από την αυστριακή κανονιστική ρύθμιση.

112. Δεν παραγνωρίζω ότι το Δικαστήριο έχει ερμηνεύσει σε ορισμένες περιπτώσεις εξόχως διασταλτικώς την έννοια της προνομιούχου κατηγορίας επιχειρήσεων βάσει των ιδιοτήτων που τις χαρακτηρίζουν. Επί παραδείγματι, έχει αναγνωρίσει κατ' αποτέλεσμα τη συνδρομή αυτής της ιδιότητας στην περίπτωση κατηγορίας επιχειρήσεων που έχουν ως κύριο αντικείμενο την παραγωγή ενσώματων αγαθών[68] και στην περίπτωση κατηγορίας επιχειρήσεων που πραγματοποιούν εξαγωγές και υλοποιούν ορισμένες από τις επενδύσεις που τα επίδικα μέτρα αφορούν[69].

113. Ωστόσο, η υπερβολικά διασταλτική ερμηνεία του επιλεκτικού χαρακτήρα εθνικών κανονιστικών ρυθμίσεων εγκυμονεί τον κίνδυνο παραβιάσεως της κατοχυρωμένης στα άρθρα 2 έως 6 ΣΛΕΕ διακρίσεως των αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών και της Ένωσης, καθώς και της εσωτερικής κατανομής αρμοδιοτήτων μεταξύ, αφενός, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου βάσει του άρθρου 14 ΣΛΕΕ και, αφετέρου, της Επιτροπής βάσει του άρθρου 17 ΣΛΕΕ. Ο λόγος είναι ότι, στις περιπτώσεις που συντρέχει κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η Επιτροπή έχει κατά κανόνα βάσει του άρθρου 107, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, ευρεία διακριτική ευχέρεια όσον αφορά το ζήτημα αν —και υπό ποιους όρους— θα εγκρίνει τις ληφθείσες από τα κράτη μέλη πολιτικές αποφάσεις, ακόμη και όταν βάσει των Συνθηκών δεν έχει την εξουσία αυτόνομης θεσπίσεως κανόνων δικαίου στα οικεία πεδία πολιτικής.

65 — Βλ. τις αποφάσεις Banco Santander και Santusa κατά Επιτροπής (T-399/11, EU:T:2014:938, σκέψεις 56 έως 66) και Autogrill España κατά Επιτροπής (T-219/10, EU:T:2014:939, σκέψεις 52 έως 62).

66 — Υποθέσεις C-20/15 P (Επιτροπή κατά Autogrill España) και C-21/15 P (Επιτροπή κατά Banco Santander και Santusa).

67 — Βλ. την απόφαση Επιτροπή κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 104).

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

69 — Βλ. την απόφαση Ισπανία κατά Επιτροπής (C-501/00, EU:C:2004:438, σκέψεις 120 έως 128).

114. Ιδίως στη φορολογική νομοθεσία όμως ο επιλεκτικός χαρακτήρας κανονιστικής ρυθμίσεως αποτελεί το αποφασιστικό κριτήριο, διότι οι λοιπές προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ πληρούνται σχεδόν πάντοτε. Συγκεκριμένα, κατά πάγια νομολογία, δεν απαιτείται να αποδειχθεί ότι υπήρξε όντως στρέβλωση του ανταγωνισμού ή ότι η επίμαχη ενίσχυση είχε πράγματι επιπτώσεις στο εμπόριο μεταξύ κρατών μελών, αλλά πρέπει απλώς να εξεταστεί αν ενδέχεται να έχει αντίκτυπο στις συναλλαγές αυτές ή να νοθεύσει τον ανταγωνισμό [70]. Συναφώς, δεν είναι αναγκαίο οι λήπτριες επιχειρήσεις να μετέχουν στο εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών, αλλά αρκεί ότι θα μπορούσαν να το πράξουν στο μέλλον ή ότι οι αλλοδαποί ανταγωνιστές τους θα μπορούσαν να επιχειρήσουν να επεκταθούν στην εγχώρια αγορά [71].

115. Για τους ανωτέρω λόγους απαιτείται προσεκτικός χειρισμός του κριτηρίου του επιλεκτικού χαρακτήρα εθνικής κανονιστικής ρυθμίσεως. Εφόσον η ρύθμιση δεν έχει ως αντικείμενο έναν ή περισσότερους δυνάμενους να προσδιορισθούν μεμονωμένους τομείς της οικονομίας οι οποίοι διακρίνονται μεταξύ τους βάσει της ασκούμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας, ούτε δυνάμενες να προσδιορισθούν μεμονωμένες επιχειρήσεις, όπως επιτάσσει το γράμμα του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, δεν είναι κατ' αρχήν δυνατό να γίνει δεκτό ότι η ρύθμιση έχει επιλεκτικό χαρακτήρα.

116. Για τους ανωτέρω λόγους, στην υπό κρίση υπόθεση ούτε ο περιορισμός της δυνατότητας διενέργειας αποσβέσεως υπεραξίας επιχειρήσεως στην περίπτωση της κτήσεως ημεδαπών συμμετοχών συνιστά ευνοϊκή μεταχείριση «ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής» κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

iv) Συμπέρασμα

117. Συνεπώς, κανονιστική ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 9, παράγραφος 7, δεύτερη παύλα, του KStG 1988, σχετικά με την απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων, δεν λογίζεται ως κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ λόγω της μη συνδρομής επιλεκτικού χαρακτήρα.

3. Απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα

118. Στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει επομένως να δοθεί η απάντηση ότι κανονιστική ρύθμιση όπως αυτή της υπό κρίση υποθέσεως, κατά την οποία η απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων διενεργείται μόνο σε περίπτωση κτήσεως ημεδαπών συμμετοχών από νομικά πρόσωπα, δεν αντιβαίνει στο άρθρο 108, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, ΣΛΕΕ σε συνδυασμό με το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και/ή στο άρθρο 88, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, ΕΚ σε συνδυασμό με το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ.

V – **Πρόταση**

119. Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω να δοθούν οι ακόλουθες απαντήσεις στα δύο προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Verwaltungsgerichtshof:

1. Το άρθρο 108, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, ΣΛΕΕ σε συνδυασμό με το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ καθώς και το άρθρο 88, παράγραφος 3, τρίτη περίοδος, ΕΚ σε συνδυασμό με το άρθρο 87, παράγραφος 1, ΕΚ δεν αντιτίθενται σε εθνική κανονιστική ρύθμιση όπως αυτή

70 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις Ιταλία κατά Επιτροπής (C-372/97, EU:C:2004:234, σκέψη 44), Paint Graphos κ.λπ. (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 78) και Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, σκέψη 65).

71 — Βλ. τις αποφάσεις Cassa di Risparmio di Firenze κ.λπ. (C-222/04, EU:C:2006:8, σκέψη 143) καθώς και Paint Graphos κ.λπ. (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 80).

της διαφοράς της κύριας δίκης, κατά την οποία η περιορίζουσα τη φορολογητέα ύλη και ως εκ τούτου και τη φορολογική επιβάρυνση απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως λόγω κτήσεως ημεδαπής συμμετοχής διενεργείται στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων, ενώ δεν επιτρέπεται κατά την κτήση συμμετοχής σε άλλες περιπτώσεις φορολογίας εισοδήματος και φορολογήσεως εταιριών.

2. Το άρθρο 49 ΣΛΕΕ σε συνδυασμό με το άρθρο 54 ΣΛΕΕ καθώς και το άρθρο 43 ΕΚ σε συνδυασμό με το άρθρο 48 ΕΚ αντιτίθενται σε νομοθετικές διατάξεις κράτους μέλους όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, κατά τις οποίες η απόσβεση υπεραξίας επιχειρήσεως στο πλαίσιο της φορολογήσεως ομίλων διενεργείται σε περίπτωση κτήσεως ημεδαπής συμμετοχής, ενώ δεν επιτρέπεται σε περίπτωση κτήσεως συμμετοχής σε αλλοδαπή εταιρία.