

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)  
της 4ης Δεκεμβρίου 2008 \*

Στην υπόθεση C-330/07,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, την οποία υπέβαλε το Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Αυστρία) με απόφαση της 3ης Ιουλίου 2007, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 16 Ιουλίου 2007, στο πλαίσιο της δίκης

**Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH**

κατά

**Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Α. Rosas (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, Α. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, U. Løhmus και P. Lindh, δικαστές,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi  
γραμματέας: B. Fülöp, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 18ης Σεπτεμβρίου 2008,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους Lumma και C. Blaschke,
  
- η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους C. Pesendorfer και J. Bauer,
  
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους W. Mölls και R. Lyal,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 43 ΕΚ και 49 ΕΚ.
  
- 2 Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH (στο εξής: Jobra), εταιρίας αυστριακού δικαίου, και του Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs (στο εξής: Finanzamt), με αντικείμενο την άρνηση του δευτέρου να χορηγήσει στην ως άνω εταιρία πριμοδότηση για την αύξηση των επενδύσεων (στο εξής: πριμοδότηση των επενδύσεων) εκ βαρέων φορτηγών οχημάτων τα οποία είχε αγοράσει και παραχωρήσει στα πλαίσια χρηματοδοτικής μισθώσεως στην Braunshofer GmbH (στο εξής: Braunshofer), άλλη εταιρία αυστριακού δικαίου, με το αιτιολογικό ότι η τελευταία τα χρησιμοποιούσε κυρίως εντός άλλων κρατών μελών.

### Το νομικό πλαίσιο

- 3 Το άρθρο 108 ε, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου του 1988 περί φορολογίας εισοδήματος (Einkommensteuergesetz, *BGBL.* 400/1988), στη δημοσιευθείσα στην *BGBL.* I 155/2002 (στο εξής: EStG του 1988) εκδοχή, ορίζει:

«1. Οι επενδύσεις σε επιλέξιμα προς πριμοδότηση οικονομικά αγαθά παρέχουν δικαίωμα πριμοδοτήσεως ύψους 10 %, υπό την προϋπόθεση ότι τα δαπανηθέντα για

την αγορά ή την κατασκευή ποσά δύνανται να εκπέσουν φορολογικώς διά της αποσβέσεως αγαθών λόγω μειώσεως της αξίας τους (άρθρα 7 και 8).

2. Τα επιλέξιμα προς πριμοδότηση αγαθά είναι τα ενσώματα και μη εισέτι χρησιμοποιηθέντα οικονομικά αγαθά τα οποία ανήκουν στα αποσβέσιμα πάγια κεφάλαια. Δεν περιλαμβάνονται στα επιλέξιμα προς πριμοδότηση οικονομικά αγαθά:

[...]

— τα οικονομικά αγαθά τα οποία δεν χρησιμοποιούνται σε κείμενη εντός της εθνικής επικρατείας μόνιμη εγκατάσταση, η οποία επιδιώκει την πραγματοποίηση εσόδων κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 3, σημεία 1 έως 3. Λογίζονται ως μη χρησιμοποιούμενα σε κείμενη εντός της εθνικής επικρατείας μόνιμη εγκατάσταση τα οικονομικά αγαθά τα οποία χρησιμοποιούνται κυρίως στην αλλοδαπή κατόπιν παραχωρήσεως εξ επαχθούς αιτίας.»

<sup>4</sup> Το άρθρο 24, παράγραφος 6, του νόμου του 1988 περί φορολογίας των εταιριών (Körperschaftsteuergesetz, *BGBI.* 401/1988), όπως αυτό δημοσιεύθηκε στην *BGBI.* I 155/2002, προβλέπει:

«Οι διατάξεις των άρθρων [...] 108 e και 108 f του EStG του 1988 εφαρμόζονται κατ' αναλογία στα νομικά πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 1 καθ' ό μέτρο δεν απαλλάσσονται της φορολογίας των νομικών προσώπων.»

## Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 5 Η Jobra είναι εταιρία διαχείρισεως περιουσιακών στοιχείων εδρεύουσα στην Αυστρία, το εταιρικό κεφάλαιο της οποία κατέχει κατά 100 % ο Josef Braunschhofer. Η Braunschhofer είναι εταιρία διεθνών μεταφορών, η έδρα της οποίας ευρίσκεται επίσης στην Αυστρία. Η Jobra κατέχει το 100 % της δεύτερης αυτής εταιρίας. Τον Αύγουστο του 2003, η Braunschhofer ίδρυσε παράρτημα στη Γερμανία.
- 6 Η Jobra είναι κύριος στόλου οχημάτων. Θέτει τα βαρέα φορτηγά οχήματά της στη διάθεση της Braunschhofer, μέσω συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως για επαγγελματικούς σκοπούς της δεύτερης. Τα χρησιμοποιεί κυρίως εντός άλλων κρατών μελών, στο πλαίσιο της ασκήσεως της δραστηριότητάς της να εκτελεί μεταφορές.
- 7 Με τη φορολογική δήλωσή της για το έτος 2003, η Jobra ζήτησε, δυνάμει του άρθρου 108 του EStG του 1988, πριμοδότηση επενδύσεων ύψους 46 770 ευρώ λόγω των βαρέων φορτηγών οχημάτων που είχε αγοράσει κατά το χρονικό διάστημα από Απρίλιο έως Σεπτέμβριο του 2002. Τον Ιούνιο του 2004, το ως άνω ποσό πιστώθηκε στον λογαριασμό που διατηρεί η Jobra στις φορολογικές αρχές.
- 8 Πάντως, στο πλαίσιο διενεργηθέντος στη Jobra ελέγχου, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις χορηγήσεως της επίδικης πριμοδοτήσεως της κύριας δίκης, καθόσον τα διατεθέντα στην Braunschhofer υπό καθεστώς χρονομεριστικής μισθώσεως βαρέα φορτηγά οχήματα χρησιμοποιούνταν από αυτήν κυρίως στην αλλοδαπή και ως εκ τούτου δεν μπορούσαν να θεωρηθούν ως οικονομικά αγαθά χρησιμοποιούμενα σε μόνιμη εγκατάσταση κείμενη επί της εθνικής επικρατείας κατά την έννοια της επίδικης κανονιστικής ρυθμίσεως της κύριας δίκης. Κατόπιν αυτού, δεν έγινε δεκτό ότι εφαρμόζεται στην περίπτωση της Jobra το εν λόγω φορολογικό πλεονέκτημα.

- 9 Η ασκηθείσα από τη Jobra φορολογική προσφυγή απορρίφθηκε από το Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, με απόφαση της 2ας Νοεμβρίου 2005. Με απόφαση της 20ής Απριλίου 2006, το Verwaltungsgerichtshof ακύρωσε την ανωτέρω απόφαση κυρίως λόγω καταστρατηγήσεως διαδικαστικών κανόνων. Περαιτέρω, εκφράστηκαν επιφυλάξεις ως προς τη συμβατότητα, με την έννοια της ελεύθερης παροχής των υπηρεσιών κατά το άρθρο 49 ΕΚ, του γεγονότος ότι «τα οικονομικά αγαθά τα οποία χρησιμοποιούνται κυρίως εντός άλλων κρατών μελών, στα πλαίσια της παραχωρήσεως εξ επαχθούς αιτίας, [...] δεν εμπίπτουν στα επιλέξιμα προς πριμοδότηση οικονομικά αγαθά».
- 10 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η επίδικη κανονιστική ρύθμιση της κύριας δίκης προβλέπει άνιση μεταχείριση ανάλογα με τον τόπο εκτελέσεως των υπηρεσιών και διερωτάται ως προς το σύννομο της ως άνω κανονιστικής ρυθμίσεως προς τα άρθρα 43 ΕΚ και 49 ΕΚ.
- 11 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, ανέστειλε τη δίκη και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιβαίνουν προς τις αφορώσες την ελευθερία εγκαταστάσεως διατάξεις (άρθρα 43 ΕΚ επ.) και/ή τις αφορώσες την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών διατάξεις (άρθρα 49 ΕΚ και επ.) κανόνες του εθνικού δικαίου που ίσχυαν στις 31 Δεκεμβρίου 2003 και αναγνωρίζουν φορολογικό πλεονέκτημα (πριμοδότηση για την αύξηση των επενδύσεων) σε επιχειρήσεις εφόσον οι τελευταίες προμηθεύονται ενσώματα και μη εισέτι χρησιμοποιηθέντα οικονομικά αγαθά υπό την προϋπόθεση, μεταξύ άλλων, ότι τα εν λόγω οικονομικά αγαθά χρησιμοποιούνται αποκλειστικά σε μόνιμη εγκατάσταση κείμενη εντός της εθνικής επικρατείας και οι οποίοι κανόνες αρνούνται ως εκ τούτου τη χορήγηση του ανωτέρω φορολογικού πλεονεκτήματος (της πριμοδοτήσεως για [...]) επενδύσεις στις εταιρίες οι οποίες προμηθεύονται μη εισέτι χρησιμοποιηθέντα οικονομικά αγαθά τα οποία πρόκειται να χρησιμοποιηθούν σε μόνιμη εγκατάσταση κείμενη αλλού εντός της Ευρωπαϊκής Ενώσεως;»

## Επί του προδικαστικού ερωτήματος

### *Προκαταρκτικές παρατηρήσεις*

- 12 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν τα άρθρα 43 ΕΚ επ. καθώς και 49 ΕΚ επ. έχουν την έννοια ότι αποκλείουν εθνική κανονιστική ρύθμιση εξαρτώσα την παροχή πριμοδοτήσεως λόγω επενδύσεων σε επιχειρήσεις οι οποίες προμηθεύονται ενσώματα αγαθά από την προϋπόθεση ότι τα αγαθά για τα οποία ζητείται η χορήγηση της εν λόγω πριμοδοτήσεως χρησιμοποιούνται αποκλειστικώς σε μόνιμη εγκατάσταση κείμενη εντός του εν λόγω κράτους, ενώ διευκρινίζεται ότι τα διατιθέμενα εξ επαχθούς αιτίας αγαθά τα οποία χρησιμοποιούνται κυρίως εντός άλλων κρατών μελών δεν θεωρούνται ως χρησιμοποιούμενα σε παρόμοια εγκατάσταση.
- 13 Όσον αφορά το εθνικό νομικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, η Αυστριακή Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η χρησιμοποίηση των αγαθών για τα οποία ζητείται η καταβολή της πριμοδοτήσεως λόγω επενδύσεων στο έδαφος άλλων κρατών μελών δεν θίγει τη χορήγησή της. Η επίδικη κανονιστική ρύθμιση της κύριας δίκης εξαρτά τη χορήγηση του εν λόγω φορολογικού πλεονεκτήματος από την προϋπόθεση ότι τα οικεία αγαθά αφορούν μόνιμη εγκατάσταση κείμενη επί του αυστριακού εδάφους. Σύμφωνα με την εθνική νομολογία, προέχει το να εξακριβώνεται αν τα εν λόγω αγαθά χρησιμοποιούνται από παρόμοια εγκατάσταση για διάρκεια τουλάχιστον ίση προς το ήμισυ της περιόδου χρησιμοποίησής τους.
- 14 Όσον αφορά τα πραγματικά περιστατικά, η Αυστριακή Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι η Braunschhofer ίδρυσε, τον Αύγουστο του 2003, παράρτημα στη Γερμανία. Υπό τις περιστάσεις της διαφοράς της κύριας δίκης, επομένως, τίθεται το ερώτημα αν ο φορολογούμενος που χρησιμοποιεί οικονομικό αγαθό κυρίως από ημεδαπή μόνιμη

εγκατάσταση και ο φορολογούμενος που χρησιμοποιεί παρόμοιο αγαθό από αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση τελούν σε συγκρίσιμη κατάσταση όσον αφορά τη χορήγηση πριμοδοτήσεως λόγω επενδύσεων.

- 15 Το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι στο πλαίσιο της κύριας δίκης καλείται να εφαρμόσει τις διατάξεις του EStG του 1988, όσον αφορά την επιλεξιμότητα για την πριμοδότηση λόγω επενδύσεων των οικονομικών αγαθών τα οποία, διατιθέμενα εξ επαχθούς αιτίας, χρησιμοποιούνται κυρίως εντός άλλων κρατών μελών. Εκφράζει επιφυλάξεις ως προς τη συμβατότητα των ανωτέρω διατάξεων με τα άρθρα 43 ΕΚ και 49 ΕΚ, καθ' ό μέτρο συντρέχει άνιση μεταχείριση οφειλόμενη στον τόπο εκτελέσεως των υπηρεσιών.
- 16 Ναι μεν προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής ότι η Braunshofer ίδρυσε παράρτημα στη Γερμανία, πλην όμως η περιγραφή των πραγματικών περιστατικών στην ως άνω απόφαση δεν επιτρέπει να συναχθεί ότι δεν χορηγήθηκε στη Jobra η επίδικη πριμοδότηση της κύριας δίκης βάσει εκτιμήσεων αφορωσών την ύπαρξη μιας τέτοιας εγκαταστάσεως εντός άλλου κράτους μέλους.
- 17 Στο πλαίσιο αυτό, υπενθυμίζεται ότι δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο, όταν αυτό επιλαμβάνεται προδικαστικής παραπομπής, να αποφαινεται επί της ερμηνείας των εθνικών διατάξεων, ούτε επί του καθορισμού του πλαισίου των πραγματικών περιστατικών. Πράγματι, έργο του Δικαστηρίου είναι να λαμβάνει υπόψη, στο πλαίσιο της κατανομής αρμοδιοτήτων μεταξύ των κοινοτικών και των εθνικών δικαστηρίων, το πραγματικό και νομοθετικό πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσονται τα προδικαστικά ερωτήματα, όπως το εξειδικεύει η απόφαση περί παραπομπής (βλ. ιδίως, αποφάσεις της 25ης Οκτωβρίου 2001, C-475/99, *Ambulanz Glöckner*, Συλλογή 2001, σ. I-8089, σκέψη 10<sup>η</sup> της 2ας Ιουνίου 2005, C-136/03, *Dörr* και *Ünal*, Συλλογή 2005, σ. I-4759, σκέψη 46, και της 14ης Φεβρουαρίου 2008, C-244/06, *Dynamic Medien*, Συλλογή, 2008, σ. I-505, σκέψη 19).



- 18 Εξάλλου, έστω και αν ήταν ακριβής η υπερασπιζόμενη από την Αυστριακή Κυβέρνηση ερμηνεία της επίδικης κανονιστικής ρυθμίσεως της κύριας δίκης, παρίσταται ότι το υποβληθέν από το αιτούν δικαστήριο ερώτημα διατηρεί προδήλως στο ακέραιο τη λυσιτέλειά του. Πράγματι, ακόμη και αν υποτεθεί ότι δεν γίνεται δεκτό το πλεονέκτημα της πριμοδοτήσεως λόγω επενδύσεων σε περίπτωση κατά την οποία τα διατιθέμενα εξ επαχθούς αιτίας αγαθά λόγω των οποίων ζητείται η καταβολή της χρησιμοποιούνται από αλλοδαπή μόνιμη εγκατάσταση για διάρκεια υπερβαίνουσα το ήμισυ της περιόδου χρήσεώς τους, το γεγονός αυτό και μόνο δεν είναι ικανό να άρει τις διατυπωθείσες από το αιτούν δικαστήριο επιφυλάξεις ως προς τη συμβατότητα της σχετικής κανονιστικής ρυθμίσεως με τις θεμελιώδεις ελευθερίες.

*Επί της υπάρξεως περιορισμού των θεμελιωδών ελευθεριών*

- 19 Το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι οι περιορισμοί της ελευθερίας εγκαταστάσεως και της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών των άρθρων 43 ΕΚ και 49 ΕΚ, αντιστοίχως, έγκεινται σε μέτρα που απαγορεύουν, παρακαλύδουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση των ελευθεριών αυτών (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 15ης Ιανουαρίου 2002, C-439/99, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 2002, σ. I-305, σκέψη 22~~η~~ της 30ής Μαρτίου 2006, C-451/03, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, Συλλογή 2006, σ. I-2941, σκέψη 31~~η~~ και της 13ης Μαρτίου 2008, C-248/06, Επιτροπή κατά Ισπανίας,, σκέψη 21).
- 20 Τόσο η Γερμανική όσο και η Αυστριακή Κυβέρνηση φρονούν ότι η επίδικη κανονιστική ρύθμιση της κύριας δίκης πρέπει να εκτιμηθεί υπό το φως των διατάξεων των άρθρων 43 ΕΚ επ. τα οποία διέπουν την ελευθερία εγκαταστάσεως. Σύμφωνα με τις ανωτέρω κυβερνήσεις, η εν λόγω κανονιστική ρύθμιση συνιστά εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας. Ο φορολογούμενος ο οποίος χρησιμοποιεί οικονομικό αγαθό από μόνιμη εγκατάσταση της ημεδαπής δεν τελεί, από φορολογική απόψεως, σε κατάσταση συγκρίσιμη προς εκείνη ενός φορολογουμένου ο οποίος χρησιμοποιεί το εν λόγω αγαθό από μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής. Δεδομένου ότι οι καταστάσεις δεν είναι συγκρίσιμες, η εν λόγω κανονιστική ρύθμιση δεν αποτελεί συστατικό στοιχείο περιορισμού των θεμελιωδών ελευθεριών.

- 21 Η Επιτροπή θεωρεί ότι έχουν εφαρμογή οι διέπουσες την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών διατάξεις κατά το άρθρο 49 ΕΚ. Η Jobra δεν έλαβε την πριμοδότηση λόγω επενδύσεων βάσει των εθνικών διατάξεων περί της διαθέσεως εξ επαχθούς αιτίας των οικονομικών αγαθών. Επιπλέον, το πεδίο εφαρμογής της επίδικης κανονιστικής ρυθμίσεως της κύριας δίκης δεν περιορίζεται σε καταστάσεις ενδοομάδων. Κατά την Επιτροπή, το να μη χορηγείται το πλεονέκτημα της πριμοδοτήσεως λόγω επενδύσεων στους εκμισθωτές σε περίπτωση κατά την οποία οι μισθωτές χρησιμοποιούν τα αγαθά που τίθενται στη διάθεσή τους εξ επαχθούς αιτίας εντός άλλων κρατών μελών είναι ικανό να παρακωλύσει την άσκηση της συγκεκριμένης ελευθερίας.
- 22 Εν προκειμένω, η Jobra διαθέτει στην Braunschouer βαρέα φορτηγά οχήματα υπό καθεστώς χρηματοδοτικής μισθώσεως. Η εκμίσθωση οχημάτων καθιστά παροχή υπηρεσιών κατά το άρθρο 50 ΕΚ (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002, C-451/99, Cura Anlagen, Συλλογή 2002, σ. I-3193, σκέψη 18). Η Braunschouer χρησιμοποιεί τα εν λόγω οχήματα στο πλαίσιο της ασκήσεως των δραστηριοτήτων της να εκτελεί μεταφορές.
- 23 Κατά την απόφαση περί παραπομπής, δεν χορηγήθηκε στη Jobra η πριμοδότηση λόγω επενδύσεων κατ' εφαρμογήν της επίδικης κανονιστικής ρυθμίσεως της κύριας δίκης, διότι τα βαρέα φορτηγά οχήματα που είχε διαθέσει στην Braunschouer υπό καθεστώς χρηματοδοτικής μισθώσεως είχαν χρησιμοποιηθεί κυρίως από τη δεύτερη εντός άλλων κρατών μελών.
- 24 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι εθνική κανονιστική ρύθμιση όπως η επίδικη της κύριας δίκης η οποία υπάγει τις επενδύσεις επί αγαθών τα οποία, διατιθέμενα εξ επαχθούς αιτίας, χρησιμοποιούνται εντός άλλων κρατών μελών, υπό φορολογικό καθεστώς λιγότερο ευνοϊκό από εκείνο το οποίο επιφυλάσσεται στις επενδύσεις επί των ιδίων αγαθών που χρησιμοποιούνται εντός της εθνικής επικρατείας, ενδέχεται να αποθαρρύνει τις επιχειρήσεις οι οποίες δύνανται να ζητήσουν το εν λόγω φορολογικό πλεονέκτημα να παρέχουν υπηρεσίες εκμισθώσεως στους επιχειρηματίες που ασκούν δραστηριότητες εντός άλλων κρατών μελών.

- 25 Εξάλλου, επί καταστάσεως στο πλαίσιο της οποίας μια επιχείρηση θέτει αγαθά στη διάθεση άλλης επιχειρήσεως επ' αμοιβή, αμφότερες δε οι επιχειρήσεις συνδέονται στενά σε οικονομικό επίπεδο, η επίδικη εθνική κανονιστική ρύθμιση ενδέχεται να αποθαρρύνει τη μισθώνουσα εταιρία από την άσκηση διασυνοριακών δραστηριοτήτων.
- 26 Υπό το φως των προηγηθεισών σκέψεων, διαπιστώνεται ότι εθνική κανονιστική ρύθμιση όπως η επίδικη της κύριας δίκης συνιστά, καταρχήν, περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών κατά το άρθρο 49 ΕΚ. Κατόπιν αυτού, πρέπει να εξεταστεί αν παρόμοιος περιορισμός δικαιολογείται ενδεχομένως αντικειμενικώς.

*Επί της τυχόν δικαιολόγησεως της επίδικης κανονιστικής ρυθμίσεως της κύριας δίκης*

- 27 Όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, περιορισμός της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών δεν μπορεί να γίνει δεκτός παρά μόνον αν με αυτόν επιδιώκεται θεμιτός σκοπός συμβατός προς τη Συνθήκη και δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, εφόσον, σε μια τέτοια περίπτωση, είναι κατάλληλος για την εξασφάλιση της υλοποιήσεως του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξή του (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 5ης Ιουνίου 1997, C-398/95, SETTG, Συλλογή 1997, σ. I-3091, σκέψη 21, και της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-341/05, Laval un Partneri, Συλλογή 2007, σ. I-11767, σκέψη 101).
- 28 Τόσο η Αυστριακή όσο και η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζονται ότι η επίδικη κανονιστική ρύθμιση της κύριας δίκης στοιχεί στην κατανομή των εξουσιών επιβολής φόρων μεταξύ των κρατών μελών. Το να εξαρτάται η χορήγηση της πριμοδοτήσεως λόγω επενδύσεων από την προϋπόθεση ότι τα αγαθά για τα οποία ζητείται η χορήγησή της συνδέονται με ημεδαπή μόνιμη εγκατάσταση σκοπεί στην κατοχύρωση ενός συνδέσμου μεταξύ, αφενός, της καταβολής του εν λόγω φορολογικού πλεονεκτήματος και, αφετέρου, της φορολογήσεως των πραγματοποιηθέντων χάρη στη χρησιμοποίηση παρόμοιων αγαθών κερδών.

- 29 Η Αυστριακή Κυβέρνηση επικαλείται επίσης την ανάγκη καταπολέμησης των καταχρηστικών πρακτικών. Η επίδικη κανονιστική ρύθμιση της κύριας δίκης αποβλέπει στην πρόληψη των αμιγώς τεχνητών μεθοδεύσεων σε περίπτωση μεταβιβάσεων εξ επαχθούς αιτίας. Ελλείπει της ανωτέρω διατάξεως, αγαθό συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή θα μπορούσε να στοιχειοθετήσει δικαίωμα προμοδότησεως λόγω επενδύσεων ανεξάρτητα από το πού τοποθετεί το εν λόγω αγαθό ο μισθωτής. Υπάρχει φόβος ο εκμισθωτής να μεταβιβάσει την ανωτέρω προμοδότηση, εν όλω ή εν μέρει, στον μισθωτή, ο οποίος χρησιμοποιεί με τη σειρά του το επίδικο αγαθό για την προσπόριση κερδών εντός άλλων κρατών μελών. Έτσι, είναι εφικτή η καταστρατήγηση του περιορισμού εντός της εθνικής επικρατείας του ανωτέρω πλεονεκτήματος.
- 30 Η ίδια κυβέρνηση διευκρινίζει ότι, ελλείπει της επίδικης κανονιστικής ρυθμίσεως της κύριας δίκης, θα ήταν εφικτό να επιζητείται, χάρη στην εγκατάσταση εταιρίας χρηματοδοτικής μισθώσεως ενός ομίλου στην Αυστρία, το πλεονέκτημα της προμοδότησεως λόγω επενδύσεων για το σύνολο των αγορών του ως άνω ομίλου, ανεξάρτητα από τον τόπο χρησιμοποίησεως των συγκεκριμένων αγαθών.
- 31 Κατά την Επιτροπή, η επίδικη κανονιστική ρύθμιση της κύριας δίκης δεν δικαιολογείται ούτε από την ανάγκη διασπίσεως της συνοχής του εθνικού συστήματος ούτε της διαφύλαξεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων, ούτε τέλος από τους αμιγώς οικονομικούς στόχους.
- 32 Όσον αφορά το πρώτο δικαιολογητικό στοιχείο που επικαλούνται η Αυστριακή και η Γερμανική Κυβέρνηση, γεγονός είναι ότι το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει με τη νομολογία του ότι, σε συνδυασμό με άλλα δικαιολογητικά στοιχεία, η ισόρροπη κατανομή της εξουσίας επιβολής φόρων μεταξύ των κρατών μελών μπορεί να θεωρηθεί ως συνιστώσα θεμιτή επιταγή (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψεις 45, 46 και 51 της 29ης Μαρτίου 2007, C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Συλλογή 2007, σ. I-2647, σκέψη 41 της 18ης Ιουλίου 2007, C-231/05, Oy AA, Συλλογή 2007, σ. I-6373, σκέψη 51, και της 15ης Μαΐου 2008, C-414/06, Lidl Belgium, Συλλογή, 2008, σ. I-3601, σκέψη 42). Πάντως, η ανωτέρω νομολογία δεν μπορεί να εφαρμοστεί υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης.

- 33 Συναφώς, αρκεί η υπόμνηση, χωρίς να απαιτείται ανάλυση του συνόλου των προϋποθέσεων εφαρμογής της ανωτέρω νομολογίας, ότι, εν προκειμένω, στην Αυστρία φορολογούνται τα έσοδα εκμισθώσεως που συνδέονται με τη διάθεση ενσωμάτων αγαθών για τα οποία η Jobra επιζητεί να λάβει τη πριμοδότηση λόγω επενδύσεων. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι, ελλείψει της επίδικης κανονιστικής ρυθμίσεως της κύριας δίκης, θα διακυβευόταν το δικαίωμα της Δημοκρατίας της Αυστρίας να ασκεί τη φορολογική αρμοδιότητά της σε σχέση με τις πραγματοποιούμενες στο έδαφός της δραστηριότητες (βλ., επίσης, προπαρατεθείσες αποφάσεις Marks & Spencer, σκέψη 46, και Rewe Zentralfinanz, σκέψη 42).
- 34 Στον βαθμό κατά τον οποίο η επιχειρηματολογία των ενδιαφερομένων οι οποίοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο άπτεται υπό ευρύτερη έννοια της ανάγκης διασφάλισης της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος, υπογραμμίζεται ότι δεν υφίσταται άμεσος σύνδεσμος, από απόψεως φορολογικού συστήματος, μεταξύ, αφενός, της πριμοδοτήσεως λόγω επενδύσεων, η οποία χορηγείται στον εκμισθωτή λόγω των ενσωμάτων αγαθών τα οποία αυτός αγόρασε, και, αφετέρου, της μεταγενέστερης επιβολής φόρου, βαρύνουσας τον μισθωτή, για έσοδα πραγματοποιηθέντα χάρη στη χρήση των εν λόγω αγαθών που τέθηκαν στη διάθεσή του εξ επαχθούς αιτίας (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 10ης Μαρτίου 2005, C-39/04, Laboratoires Fournier, Συλλογή 2005, σ. I-2057, σκέψεις 20 και 21).
- 35 Όσον αφορά την αντλούμενη από την ανάγκη προλήψεως των καταχρηστικών πρακτικών αιτιολόγηση, διαπιστώνεται ότι εθνικό μέτρο περιοριστικό της ελεύθερης παροχής των υπηρεσιών μπορεί να δικαιολογείται εφόσον στοχεύει ειδικά τις αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις, άσχετες προς την οικονομική πραγματικότητα, αποκλειστικός σκοπός των οποίων είναι η προσπόριση φορολογικού πλεονεκτήματος (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψεις 51 και 55, και της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Συλλογή 2007, σ. I-2107, σκέψη 74).
- 36 Εν προκειμένω, δεν μπορεί να υποστηρίζεται ότι το γεγονός ότι επιχείρηση η οποία ζητεί ενδεχομένως την πριμοδότηση λόγω επενδύσεων θέτει εξ επαχθούς αιτίας αγαθά στη διάθεση επιχειρήσεως η οποία τα χρησιμοποιεί κυρίως εντός άλλων κρατών μελών συνιστά, αφ' εαυτού, κατάχρηση.

- 37 Μια τέτοια διάθεση δεν μπορεί περαιτέρω να θεμελιώνει γενικό τεκμήριο περί συνδρομής καταχρηστικής πρακτικής και να δικαιολογεί μέτρο θίγον θεμελιώδη ελευθερία την οποία διασφαλίζει η Συνθήκη (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, σκέψη 73, καθώς και απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2008, C-105/07, *Lammers & Van Cleef*, Συλλογή, 2008, σ. I-173, σκέψη 27).
- 38 Υπό τις περιστάσεις αυτές, υπογραμμίζεται ότι η επίδικη κανονιστική ρύθμιση της κύριας δίκης αφορά κάθε εκμισθωτή ο οποίος ζητεί ενδεχομένως την πριμοδότηση λόγω επενδύσεων και ο οποίος θέτει στη διάθεση των επιχειρήσεων που ασκούν διασυνοριακές δραστηριότητες αγαθά επ' αμοιβή και τούτο ανεξάρτητα από το αν δεν συντρέχουν αντικειμενικά στοιχεία δυνάμενα να στοιχειοθετήσουν την ύπαρξη παρόμοιας μεθοδεύσεως. Επιπλέον, η ως άνω κανονιστική ρύθμιση δεν επιτρέπει προφανώς στους εκμισθωτές να αποδείξουν την ανυπαρξία οποιασδήποτε καταχρηστικής πρακτικής.
- 39 Κατόπιν αυτού, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η επίδικη κανονιστική ρύθμιση στην κύρια δίκη δεν επιδέχεται περιορισμό της αρνήσεως χορηγήσεως της πριμοδοτήσεως λόγω επενδύσεων αποκλειστικά και μόνον όταν πρόκειται για αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις. Εξάλλου, δεν υποστηρίχθηκε ενώπιον του Δικαστηρίου ότι συντρέχει παρόμοια μεθόδευση υπό το φως των περιστάσεων της υποθέσεως της κύριας δίκης.
- 40 Λαμβάνοντας υπόψη τις προηγηθείσες σκέψεις, διαπιστώνεται ότι η εν λόγω κανονιστική ρύθμιση δεν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος.
- 41 Επομένως, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι προσκρούει στο άρθρο 49 ΕΚ κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίδικη της κύριας δίκης, δυνάμει της οποίας δεν χορηγείται το πλεονέκτημα πριμοδοτήσεως λόγω επενδύσεως στις επιχειρήσεις οι οποίες αγοράζουν ενσώματα αγαθά με το αιτιολογικό απλώς και μόνον ότι τα αγαθά για τα οποία ζητείται η εν λόγω πριμοδότηση και τα οποία διατίθενται εξ επαχθούς αιτίας χρησιμοποιούνται κυρίως εντός άλλων κρατών μελών.

42 Δεδομένου ότι κανονιστική ρύθμιση όπως η επίδικη της κύριας δίκης προσκρούει στις διατάξεις της Συνθήκης περί της ελεύθερης παροχής των υπηρεσιών, παρέλκει η εξέταση της υποθετικής εκείνης περιπτώσεως σύμφωνα με την οποία η ως άνω ρύθμιση θα μπορούσε να προσκρούει και στις διατάξεις της Συνθήκης περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

43 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπύπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

**Προσκρούει στο άρθρο 49 ΕΚ κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίδικη της κύριας δίκης, δυνάμει της οποίας δεν χορηγείται το πλεονέκτημα πριμοδοτήσεως λόγω επενδύσεως στις επιχειρήσεις οι οποίες αγοράζουν ενσώματα αγαθά με το αιτιολογικό απλώς και μόνον ότι τα αγαθά για τα οποία ζητείται η εν λόγω πριμοδότηση και τα οποία διατίθενται εξ επαχθούς αιτίας χρησιμοποιούνται κυρίως εντός άλλων κρατών μελών.**

(υπογραφές)