

**Sprawa C-330/07**

**Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH**

**przeciwko**

**Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs**

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien)

Swoboda świadczenia usług – Swoboda przedsiębiorczości – Przepisy podatkowe – Ulga inwestycyjna – Przepisy krajowe ograniczające korzystanie z ulgi podatkowej do towarów wykorzystywanych w stałym zakładzie położonym na terytorium kraju – Wyłączenie towarów udostępnionych odpłatnie i używanych głównie w innych państwach członkowskich – Leasing pojazdów – Zapobieganie praktykom stanowiącym nadużycie

**Streszczenie wyroku**

1. *Swoboda świadczenia usług – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Względny uzasadniający – Zwalczenie praktyk stanowiących nadużycie – Przesłanki*

(art. 49 WE)

2. *Swoboda świadczenia usług – Ograniczenia – Przepisy podatkowe*

(art. 49 WE)

1. Działanie krajowe ograniczające swobodne świadczenie usług może być uzasadnione, jeżeli konkretnie dotyczy ono czysto sztucznych struktur w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, których wyzczynym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej. Jednakże okoliczności, iż przedsiębiorstwo mogłoby domagać się ulgi inwestycyjnej odpłatnie udostępnia towary przedsiębiorstwu, które używa ich przede wszystkim w innych państwach członkowskich, jako taka nie stanowi nadużycia. Takie udostępnienie nie może też uzasadniać ogólnego domniemania istnienia praktyki stanowiącej nadużycie i usprawiedliwiać przepisu naruszającego wykonywanie swobód podstawowych zagwarantowanych przez traktat.

(por. pkt 35–37)

2. Artykuł 49 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, na podstawie których odmawia się przedsiębiorstwom skorzystania z ulgi inwestycyjnej w związku z nabyciem środków trwałych tylko na tej podstawie, że środki, z tytułu których jest udzielana ta ulga i które są udostępnione odpłatnie, są używane przede wszystkim w innych państwach członkowskich.

W istocie przepisy, które obejmują inwestycje dotyczące udostępnionych odpłatnie towarów, jakie są wykorzystywane w innych państwach członkowskich, systemem podatkowym mniej korzystnym niż ten zastrzeżony dla inwestycji dotyczących takich towarów używanych na terytorium kraju, co do zasady stanowi ograniczenie swobodnego świadczenia usług, ponieważ mogłoby zniechęcać przedsiębiorstwa mogłoby domagać się tej korzyści podatkowej do świadczenia usług najmu podmiotom gospodarczym prowadzącym działalność w innych państwach członkowskich; w sytuacji, gdy przedsiębiorstwo odpłatnie udostępnia towary innemu

przedsiębiorstwu, które jest z nim ściśle związane na poziomie gospodarczej, wspomniane przepisy mogą również zniechęcać przedsiębiorstwo bądź ce najemcy do prowadzenia działalności transgranicznej.

Przepisy takie nie mogą być uzasadnione wymogiem wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, ponieważ dochody z najmu uzyskiwane z udostępnienia środków trwałych, z tytułu których nie ma się ulgi inwestycyjnej, są opodatkowane w państwie członkowskim udzielenia danej ulgi, a w związku z tym w przypadku braku przepisów będących przedmiotem postępowania prawo tego państwa członkowskiego do wykonywania jego kompetencji podatkowych w związku z działalnością prowadzoną na jego terytorium nie byłoby zagrożone.

Przepisów takich nie można także uzasadnić konieczności zagwarantowania spójności krajowego systemu podatkowego, ponieważ z punktu widzenia systemu podatkowego nie istnieje bezpośredni związek pomiędzy ulgą inwestycyjną przyznaną wynajmującemu z tytułu nabycia środków trwałych a ostatecznym opodatkowaniem po stronie najemcy dochodów osiągniętych dzięki wykorzystaniu tych środków udostępnionych mu odpłatnie.

Ponadto ponieważ przepisy te nie pozwalają na ograniczenie odmowy skorzystania z ulgi inwestycyjnej tylko do czysto sztucznych struktur, lecz mają wpływ na każdego wynajmującego mogącego domagać się ulgi inwestycyjnej, który odpłatnie udostępnia towary przedsiębiorstwom wykonującym działalność transgraniczną, i to niezależnie od braku obiektywnych elementów mogących wykazać istnienie takiej struktury, nie mogą one być uzasadnione konieczności zapobiegania praktykom stanowiącym nadużycie.

(por. pkt 24–26, 32–35, 38–41; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 4 grudnia 2008 r. (\*)

Swoboda świadczenia usług – Swoboda przedsiębiorczości ? Przepisy podatkowe ? Ulga inwestycyjna ? Przepisy krajowe ograniczające korzystanie z ulgi podatkowej do towarów wykorzystywanych w stałym zakładzie położonym na terytorium kraju ? Wyłączenie towarów udostępnionych odpłatnie i używanych głównie w innych państwach członkowskich ? Leasing pojazdów ? Zapobieganie praktykom stanowiącym nadużycie

W sprawie C-330/07

mającej za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Austria) postanowieniem z dnia 3 lipca 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 lipca 2007 r., w postępowaniu:

**Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH**

przeciwko

## **Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs,**

TRYBUNA (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas (sprawozdawca), prezes izby, A. Ó Caoimh, J.N. Cunha Rodrigues, U. Lõhmus i P. Lindh, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 18 września 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu austriackiego przez C. Pesendorfer oraz J. Bauera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez W. Möllsa oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

## **Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 43 WE i art. 49 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH (zwaną dalej „Jobra”), spółką prawa austriackiego, a Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs (urzędem skarbowym w Amstetten Melk Scheibbs zwanym dalej „Finanzamt”), w przedmiocie odmowy przez Finanzamt przyznania tej spółce ulgi na rozwój inwestycji (zwanej dalej „ulga inwestycyjna”) z tytułu pojazdów ciężarowych, które nabyła i oddała w leasing spółce Braunshofer GmbH (zwanej dalej „Braunshofer”), innej spółce prawa austriackiego na tej podstawie, że ta ostatnia używa ich przede wszystkim w innych państwach członkowskich.

## **Ramy prawne**

3 Paragraf 108 e ust. 1 i 2 Einkommensteuergesetz (ustawy z 1988 r. o podatku dochodowym, BGBl. 400/1988), w brzmieniu opublikowanym w BGBl. I 155/2002 (zwanej dalej „EStG 1988”), stanowi:

„1. W odniesieniu do dokonania inwestycji dotyczących środków trwałych przysuguje ulga w wysokości 10%. Warunkiem uzyskania ulgi jest to, by nakłady związane z nabyciem lub wytworzeniem zostały odliczone w drodze amortyzacji związanej ze zużyciem (§ 7 i 8).

2. Środkami trwałymi objętymi ulgą są nieużywane środki trwałe należące do podlegających

zu?yciu sk?adników maj?tku. Ulg? nie s? obj?te:

[...]

– ?rodki trwa?e, które nie s? u?ywane w sta?ym zak?adzie znajduj?cym si? na terytorium kraju, i s?u?ycym uzyskiwaniu dochodów w rozumieniu § 2 ust. 3 pkt 1?3. ?rodki trwa?e, które na podstawie odp?atnego udost?pnienia s? u?ywane przede wszystkim za granic? nie s? uznawane za ?rodki u?ywane w sta?ym zak?adzie znajduj?cym si? na terytorium kraju”.

4 Paragraf 24 ust. 6 Körperschaftsteuergesetz (ustawy z 1988 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, BGBl. 401/1988), w wersji opublikowanej w BGBl. I 155/2002, przewiduje:

„6. Przepisy § [...] 108e i 108f EStG 1988 stosuje si? odpowiednio do osób prawnych w rozumieniu § 1, o ile nie s? one zwolnione od podatku dochodowego od osób prawnych”.

### **Post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne**

5 Jobra jest spó?k? zarz?dzaj?c? maj?tkiem z siedzib? w Austrii, której kapita? zak?adowy w 100% nale?y do Josefa Braunshofera. Braunshofer jest spó?k? zajmuj?c? si? transportem mi?dzynarodowym, która równie? ma siedzib? w Austrii. Jobra posiada 100% kapita?u zak?adowego tej ostatniej spó?ki. W sierpniu 2003 r. Braunshofer utworzy?a oddzia? w Niemczech.

6 Jobra jest w?a?cicielem taboru samochodowego. Na podstawie umowy leasingu udost?pnia ona pojazdy ci??arowe do u?tku profesjonalnego spó?ce Braunshofer, która u?ywa ich przede wszystkim w innych pa?stwach cz?onkowskich w ramach wykonywania dzia?alno?ci transportowej.

7 W deklaracji o wysoko?ci dochodów za 2003 r. na podstawie § 108e EStG 1988 Jobra zwróci?a si? z wnioskiem o ulg? inwestycyjn? w wysoko?ci 46 770 EUR zwi?zan? z nabyciem pojazdów ci??arowych w okresie od kwietnia do wrze?nia 2002 r. W czerwcu 2004 r. jej konto podatkowe zosta?o uznane t? kwot?.

8 Jednak?e w ramach kontroli podatkowej przeprowadzonej w spó?ce Jobra urz?d skarbowy stwierdzi?, ?e przes?anki przyznania ulgi b?d?cej przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym nie zosta?y spe?nione, bowiem pojazdy ci??arowe oddane w leasing spó?ce Braunshofer s? przez ni? u?ywane przede wszystkim za granic?, a zatem nie mog? zosta? uznane za ?rodki trwa?e u?ywane w sta?ym zak?adzie po?o?onym na terytorium kraju w rozumieniu przepisów b?d?cych przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym. W konsekwencji spó?ce Jobra odmówiono przyznania tej ulgi podatkowej.

9 Skarga w sprawie podatkowej wniesiona przez spó?k? Jobra zosta?a oddalona przez Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (s?d ds. finansowych, delegatura w Wiedniu) orzeczeniem z dnia 2 listopada 2005 r. Wyrokiem z dnia 20 kwietnia 2006 r. Verwaltungsgerichtshof (trybuna? administracyjny) uchyli? to orzeczenie przede wszystkim z powodu naruszenia przepisów post?powania. Ponadto wyrazi? on w?tpliwo?ci co do zgodno?ci z poj?ciem swobodnego ?wiadczenia us?ug w rozumieniu art. 49 WE okoliczno?ci, i? „?rodki trwa?e, u?ywane na podstawie odp?atnego udost?pnienia przede wszystkim w innych pa?stwach cz?onkowskich [...] nie nale?? do ?rodków trwa?ych obj?tych ulg?”.

10 Sąd krajowy uważa, że przepisy będące przedmiotem postępowania przed tym sądem przewidują nierówne traktowanie ze względu na miejsce świadczenia usług i zastanawia się nad zgodnością tych przepisów z art. 43 WE i art. 49 WE.

11 W tych okolicznościach Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przepisy dotyczące swobody przedsiębiorczości (art. 43 WE i nast.) lub swobodnego świadczenia usług (art. 49 WE i nast.) sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu obowiązującemu w dniu 31 grudnia 2003 r., zgodnie z którym przyznanie przedsiębiorstwom ulgi podatkowej (ulgi na rozwój inwestycji) w związku z nabyciem nieruchomości trwałą jest uzależnione między innymi od tego, by rzeczony podatek byłby wykorzystywany wyłącznie w stałym zakładzie położonym na terytorium kraju, natomiast w przypadku nabycia nieruchomości trwałą, które są wykorzystywane w stałym zakładzie położonym za granicą, a tym samym na pozostałym obszarze Unii Europejskiej, taka ulga podatkowa [ulga (inwestycyjna)] nie jest przyznawana?”

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

#### *Uwagi wstępne*

12 W swoim pytaniu sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 43 WE i nast. oraz art. 49 WE i nast. należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, które uzależniają skorzystanie z ulgi inwestycyjnej przeznaczonej dla przedsiębiorstw w związku z nabyciem nieruchomości trwałą od warunku, aby podatek ten, z tytułu których została dana jest ta ulga, byłby używany wyłącznie w stałym zakładzie położonym w tym państwie, przy czym jest wyrażone określenie, że podatek, który jest udostępniony odpłatnie i używany przede wszystkim w innych państwach członkowskich, nie jest uznawany za wykorzystywany w takim zakładzie.

13 W odniesieniu do krajowych ram prawnych, w które wpisuje się wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, rząd austriacki podtrzymuje, że wykorzystywanie na terytorium innych państw członkowskich towarów, z tytułu których została dana jest ulga inwestycyjna, nie stoi na przeszkodzie jej przyznaniu. Przepisy będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym uzależniają skorzystanie z tej ulgi podatkowej od warunku, aby dane towary były przypisane do stałego zakładu położonego na terytorium austriackim. Według sądu krajowego należy ustalić, czy dobra te były wykorzystywane przez taki zakład przez czas równy przynajmniej poowie ich okresu użytkowania.

14 W odniesieniu do kontekstu faktycznego rząd austriacki podkreśla, że w sierpniu 2003 r. Braunshofer utworzył oddział w Niemczech. W okolicznościach sporu przed sądem krajowym powstaje zatem pytanie, czy podatnik, który wykorzystuje podatek trwały głównie ze stałego zakładu będącego rezydentem i podatnik, który wykorzystuje taki podatek ze stałego zakładu niebędącego rezydentem, znajdują się w podobnej sytuacji ze względu na przyznanie ulgi inwestycyjnej.

15 Sąd krajowy przypomina, że w toczącym się przed nim postępowaniu jest zobowiązany stosować przepisy EStG 1988 dotyczące możliwości przyznania ulgi inwestycyjnej na podatki trwałe, które, udostępnione odpłatnie, są używane przede wszystkim w innych państwach członkowskich. Wyraża on wątpliwość co do zgodności tych przepisów z art. 43 WE i art. 49 WE, gdyby istniało nierówne traktowanie ze względu na miejsce świadczenia usług.

16 Wprawdzie z postanowienia odsyłanego wynika, że Braunshofer utworzył oddział w

Niemczech, jednakże opis ram faktycznych zawarty w tym postanowieniu nie wskazuje, że spółce Jobra odmówiono przyznania ulgi będącej przedmiotem postanowienia przed sądem krajowym na podstawie rozważań dotyczących istnienia takiego zakładu w innym państwie członkowskim.

17 W tych okolicznościach należy przypomnieć, że w kompetencji Trybunału nie leży wypowiedzianie się, w ramach procedury odesłania prejudycjalnego, o wykładni przepisów krajowych ani o definicji okoliczności faktycznych. Trybunał jest bowiem zobowiązany uwzględnić, zgodnie z podziałem kompetencji między sądami wspólnotowymi a krajowymi, stan faktyczny i prawny, w jaki wpisują się pytania prejudycjalne w postaci takiej jak sformułowana w postanowieniu odsyłającym (zob. w szczególności wyroki z dnia 25 października 2001 r. w sprawie C-475/99 *Ambulanz Glöckner*, Rec. s. I-8089, pkt 10; z dnia 2 czerwca 2005 r. w sprawie C-136/03 *Dörr i Ünal*, Zb.Orz. s. I-4759, pkt 46 i z dnia 14 lutego 2008 r. w sprawie C-244/06 *Dynamic Median*, Zb.Orz. s. I-505, pkt 19).

18 Ponadto, nawet gdyby wykładnia przepisów będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym reprezentowana przez rząd austriacki była wątpliwa, wydaje się, że pytanie przedstawione przez sąd krajowy nic nie traci na znaczeniu. Nawet bowiem przy założeniu, że odmówiono możliwości skorzystania z ulgi inwestycyjnej w przypadku gdy towary udostępnione odpłatnie, z tytułu których została dana jest ta ulga, są wykorzystywane ze stałego zakładu niebędącego rezydentem przez czas przekraczający po owym ich okresie użytkowania, ta jedyna okoliczność nie może rozprószyć wątpliwości wyrażonych przez sąd krajowy w przedmiocie zgodności rzeczonych przepisów ze swobodami podstawowymi.

#### *W przedmiocie istnienia ograniczenia swobód podstawowych*

19 Trybunał wielokrotnie orzeka, że za ograniczenia swobody przedsiębiorczości oraz swobodnego świadczenia usług, o których mowa odpowiednio w art. 43 WE i art. 49 WE należy uznać środki, które zakazują, ograniczają lub zmniejszają atrakcyjność korzystania z tych swobód (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 stycznia 2002 r. w sprawie C-439/99 *Komisja przeciwko Włochom*, Rec. s. I-305, pkt 22; z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-451/03 *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, Zb.Orz. s. I-2941, pkt 31 i z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-248/06 *Komisja przeciwko Hiszpanii*, Zb.Orz. s. I-47\*, pkt 21).

20 Rządy niemiecki i austriacki są zdania, że przepisy będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym należy oceniać w świetle postanowień art. 43 WE i nast. regulujących swobodę przedsiębiorczości. Według tych rządów przepisy te stanowią realizację zasady terytorialności. Podatnik, który wykorzystuje rodek trwały ze stałego zakładu będącego rezydentem, z podatkowego punktu widzenia nie znajduje się w podobnej sytuacji co podatnik wykorzystujący ten rodek ze stałego zakładu niebędącego rezydentem. Ponieważ sytuacje te nie są porównywalne, przepisy te nie stanowią ograniczenia swobód podstawowych.

21 Komisja uważa, że przepisy rzędzące swobodnym świadczeniem usług w rozumieniu art. 49 WE znajdują zastosowanie. Spółce Jobra odmówiono ulgi inwestycyjnej na podstawie przepisów krajowych dotyczących odpłatnego udostępnienia rodków trwałych. Ponadto zakres stosowania regulacji będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie jest ograniczony do sytuacji w ramach grupy kapitałowej. Zdaniem Komisji odmowa ulgi inwestycyjnej wynajmującym, w przypadku gdy najemcy odpłatnie wykorzystują udostępnione im towary w innych państwach członkowskich, może utrudniać wykonywanie tej swobody.

22 W niniejszej sprawie Jobra oddaje w leasing spółce Braunshofer pojazdy ciżarowe. Oddawanie pojazdów w najem stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 50 WE (zob. w szczególności wyrok z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-451/99 Cura Anlagen, Rec. s. I-3193, pkt 18). Braunshofer wykorzystuje te pojazdy w ramach jej działalności transportowej.

23 Według postanowienia odsyłanego, spółce Jobra odmówiono ulgi inwestycyjnej na podstawie przepisów będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, ponieważ pojazdy ciżarowe, które oddawała ona w leasing spółce Braunshofer, ta ostatnia wykorzystywała przede wszystkim w innych państwach członkowskich.

24 Należy zatem stwierdzić, że przepisy krajowe takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, które obejmują inwestycje dotyczące udostępnionych odpłatnie towarów, jakie są wykorzystywane w innych państwach członkowskich, systemem podatkowym mniej korzystnym niż ten zastrzeżony dla inwestycji dotyczących takich towarów używanych na terytorium kraju, mogą zniechęcać przedsiębiorstwa mogące domagać się tej korzyści podatkowej do świadczenia usług najmu podmiotom gospodarczym prowadzącym działalność w innych państwach członkowskich.

25 Ponadto w sytuacji, gdy przedsiębiorstwo odpłatnie udostępnia towary innemu przedsiębiorstwu, które jest z nim ściśle związane na poziomie gospodarczej, dane przepisy krajowe mogą zniechęcać przedsiębiorstwo będące najemcą do prowadzenia działalności transgranicznej.

26 W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, że przepisy krajowe takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym co do zasady stanowią ograniczenie swobodnego świadczenia usług w rozumieniu art. 49 WE. Należy zatem zbadać, czy podobne ograniczenie może być obiektywnie uzasadnione.

*W przedmiocie ewentualnego uzasadnienia przepisów będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym*

27 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że ograniczenie swobodnego świadczenia usług może być dopuszczalne jedynie dla osiągnięcia słusznego celu zgodnego z traktatem WE i jeżeli jest uzasadnione nadrzędnymi wymogami interesu ogólnego, jednakże tylko pod warunkiem, że w takim przypadku jest właściwe do realizacji celu, któremu służy i nie wykracza poza to, co jest niezbędnym do jego osiągnięcia (zob. w szczególności wyroki: z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-398/95 SETTG, Rec. s. I-3091, pkt 21 i z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-341/05 Laval un Partneri, Zb.Orz. s. I-11767, pkt 101).

28 Rządy austriacki i niemiecki podnoszą, że przepisy będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym odpowiadają podziałowi kompetencji pomiędzy państwa członkowskie. Uzależnienie przyznania ulgi inwestycyjnej od warunku, aby towary, z tytułu których jest ona przyznawana, były przypisane do stałego zakładu będącego rezydentem, ma na celu zapewnienie związku pomiędzy, z jednej strony, wypłatą tej ulgi podatkowej, a z drugiej strony, opodatkowaniem korzyści uzyskanych dzięki używaniu takich środków.

29 Rząd austriacki powołuje się również na konieczność zwalczania praktyk stanowiących nadużycie. Przepisy będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym mają na celu zapobieganie czysto sztucznym strukturom w przypadku odpłatnego przekazania. W braku tego przepisu towar przypisany wynajmującemu może uprawniać do ulgi inwestycyjnej niezależnie od kwestii, gdzie najemca umieszcza ten towar. Należy natomiast obawiać się, że wynajmujący przeniesie tę ulgę, w całości lub części, na najemcę, który ze swojej strony wykorzystuje dany towar w

celu osiągnięcia zysku w innych państwach członkowskich. Byłoby więc możliwe obejście ograniczenia tej ulgi do terytorium kraju.

30 Rząd ten wyjaśnia, że w przypadku braku regulacji będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, dzięki zaopiniowaniu spółki leasingowej w ramach grupy w Austrii byłoby możliwe domaganie się skorzystania z ulgi inwestycyjnej dla każdego nabycia w tej grupie, niezależnie od miejsca wykorzystania tych towarów.

31 Zdaniem Komisji, przepisów będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie można uzasadnić ani konieczności zagwarantowania spójności krajowego systemu podatkowego czy zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych, ani celami o charakterze czysto gospodarczym.

32 W odniesieniu do pierwszego elementu uzasadnienia powołanego przez rządy austriacki i niemiecki, wprawdzie w swoim orzecznictwie Trybunał uznał, że w związku z innymi elementami uzasadnienia wywołany rozdział kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi należy uważać za stanowiący wymóg prawny (zob. w szczególności wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 45, 46 i 51; z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. s. I-2647, pkt 41; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 51, oraz z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I-3601, pkt 42), jednakże orzecznictwo to nie znajduje zastosowania w okolicznościach takich jak będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym.

33 W tym względzie wystarczy stwierdzić, bez konieczności przeprowadzania analizy wszystkich przesłanek stosowania powyższego orzecznictwa, że w niniejszej sprawie dochody z najmu uzyskiwane z udostępnienia środków trwałych, z tytułu których Jobra domaga się ulgi inwestycyjnej, są opodatkowane w Austrii. Nie można zatem twierdzić, że w przypadku braku przepisów będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym prawo Republiki Austrii do wykonywania kompetencji podatkowych w związku z działalnością prowadzoną na jej terytorium byłoby zagrożone (zob. również ww. wyroki w sprawach Marks & Spencer, pkt 46 i Rewe Zentralfinanz, pkt 42).

34 Ponieważ argumentacja zainteresowanych, którzy przedstawili uwagi przed Trybunałem, w szerszy sposób dotyczy konieczności zagwarantowania spójności krajowego systemu podatkowego, należy stwierdzić, że z punktu widzenia systemu podatkowego nie istnieje bezpośredni związek pomiędzy ulgą inwestycyjną przyznaną wynajmującemu z tytułu nabycia środków trwałych a ostatecznym opodatkowaniem po stronie najemcy dochodów osiągniętych dzięki wykorzystaniu tych środków udostępnionych mu odpłatnie (zob. analogicznie wyrok z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-39/04 Laboratoires Fournier, Zb.Orz. s. I-2057, pkt 20 i 21).

35 W odniesieniu do uzasadnienia opartego na konieczności zapobiegania praktykom stanowiącym nadużycie należy stwierdzić, że działanie krajowe ograniczające swobodne świadczenie usług może być uzasadnione, jeżeli konkretnie dotyczy ono czysto sztucznych struktur w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, których wyważnym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 51 i 55 oraz z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 74).

36 W niniejszej sprawie nie można przyjąć, że okoliczności, iż przedsiębiorstwo mogłoby domagać się ulgi inwestycyjnej odpłatnie udostępniła towary przedsiębiorstwu, które używa ich przede wszystkim w innych państwach członkowskich, jako taka stanowi nadużycie.



37 Takie udostępnienie nie może też uzasadniać ogólnego domniemania istnienia praktyki stanowiącej nadużycie i usprawiedliwiać przepisów naruszającego wykonywanie swobód podstawowych zagwarantowanych przez traktat (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, pkt 73 i wyrok z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie *C-105/07 Lammers & Van Cleef*, Zb.Orz. s. I-173, pkt 27).

38 W tym kontekście należy podkreślić, że przepisy będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym mają wpływ na każdego wynajmującego mogącego domagać się ulgi inwestycyjnej, który odpłatnie udostępnia towary przedsiębiorstwom wykonującym działalność transgraniczną, i to niezależnie od braku obiektywnych elementów mogących wykazać istnienie takiej struktury. Ponadto nie wydaje się, aby przepisy te umożliwiały wynajmującym dostarczenie dowodu braku jakiegokolwiek praktyki stanowiącej nadużycie.

39 Należy zatem stwierdzić, że przepisy będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie pozwalają na ograniczenie odmowy skorzystania z ulgi inwestycyjnej tylko do czysto sztucznych struktur. Ponadto nie twierdzono przed Trybunałem, że w okolicznościach sprawy przed sądem krajowym istnieje taka struktura.

40 W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, że przepisy te nie mogą być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

41 W konsekwencji na postawione pytanie należy odpowiedzieć, że art. 49 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego takim jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, na podstawie których odmawia się przedsiębiorstwom skorzystania z ulgi inwestycyjnej w związku z nabyciem środków trwałych tylko na tej podstawie, że środki, z tytułu których jest udzielana ta ulga i które są udostępnione odpłatnie, są używane przede wszystkim w innych państwach członkowskich.

42 Ponieważ postanowienia traktatu dotyczą swobodnego świadczenia usług sprzeciwia się przepisom takim jak w postępowaniu przed sądem krajowym, nie jest konieczna analiza przypadku, w którym mogłyby się im również sprzeciwiać postanowienia traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości.

### **W przedmiocie kosztów**

43 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 49 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego takim jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, na podstawie których odmawia się przedsiębiorstwom skorzystania z ulgi inwestycyjnej w związku z nabyciem środków trwałych tylko na tej podstawie, że środki, z tytułu których jest udzielana ta ulga i które są udostępnione odpłatnie, są używane przede wszystkim w innych państwach członkowskich.**

Podpisy

\* Język postępowania: niemiecki.