

Vec C-330/07

Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH

proti

Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien)

„Slobodné poskytovanie služieb – Sloboda usadiť sa – Daňová právna úprava – Bonus za investície – Vnútroštátna právna úprava vyhradujúca poskytnutie daňovej výhody len na nadobudnutie majetku používaného stálou prevádzkarňou nachádzajúcou sa na vnútroštátnom území – Vylúčenie majetku poskytnutého za odplatu a používaného najmä v iných členských štátoch – Leasing vozidiel – Predchádzanie zneužívajúcim konaniam“

Abstrakt rozsudku

1. *Slobodné poskytovanie služieb – Obmedzenia – Daňová právna úprava – Odôvodnenie – Boj proti zneužívajúcim konaniam – Podmienky*

(článok 49 ES)

2. *Slobodné poskytovanie služieb – Obmedzenia – Daňová právna úprava*

(článok 49 ES)

1. Vnútroštátne opatrenie obmedzujúce slobodné poskytovanie služieb môže byť odôvodnené, ak sa osobitne týka vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality, ktorých jediným účelom je dosiahnutie daňovej výhody. Okolnosť, že podnik, ktorý môže žiadať o bonus za investície, poskytuje odplatne hmotný majetok podniku, ktorý ho používa najmä v iných členských štátoch, však nepredstavuje zneužívanie. Takéto poskytnutie nemôže zakladať ani všeobecný predpoklad existencie zneužívajúceho konania a odôvodňovať opatrenie poškodzujúce výkon základnej slobody zaručenej Zmluvou.

(pozri body 35 – 37)

2. Článok 49 ES odporuje právna úprava členského štátu, podľa ktorej sa bonus za investície odmieta podnikom, ktoré nakupujú hmotný majetok, z jediného dôvodu, že hmotný majetok, na ktorý sa tento bonus požaduje a ktorý je odplatne poskytnutý, sa používa najmä v iných členských štátoch.

Taká právna úprava, ktorá podriaťuje investície týkajúce sa hmotného majetku, ktorý ako odplatne poskytnutý je používaný v iných členských štátoch, menej priaznivému daňovému režimu, než je daňový režim vyhradený pre investície týkajúce sa hmotného majetku používaného vo vnútrozemí, totiž v zásade predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb, keďže môže odrádzať spoločnosti, ktoré by mohli o toto daňové zvýhodnenie žiadať, od poskytovania služieb prenájmu hospodárskym subjektom, ktoré vykonávajú svoje činnosti v iných členských štátoch. V situácii, keď spoločnosť odplatne poskytuje hmotný majetok inej spoločnosti a tieto dve spoločnosti sú z hospodárskeho hľadiska úzko prepojené, môže uvedená právna úprava takisto odrádzať spoločnosť nájomcu od vykonávania cezhraničných činností.

Taká právna úprava nemôže byť odôvodnená požiadavkou vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členské štáty, pokiaľ sú príjmy z prenájmu získané z poskytnutia hmotného majetku, na ktorý sa požaduje bonus za investície zdaniteľné v členskom štáte poskytnutia tohto bonusu, a preto za absencie právnej úpravy, ktorej sa týka konanie, by nebolo právo tohto členského štátu uplatňovať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam vykonávaným na jeho území ohrozené.

Taká právna úprava nemôže byť odôvodnená ani potrebou zabezpečenia koherencie vnútroštátneho daňového systému, lebo z hľadiska daňového systému neexistuje priama spojitosť medzi bonusom za investície priznaným prenajímateľovi na nakúpený hmotný majetok na jednej strane a neskorším zdanením príjmov dosiahnutých vďaka používaniu tohto hmotného majetku poskytnutého za odplatu na strane nájomcu na druhej strane.

Okrem toho, pokiaľ neumožňuje obmedziť odmietnutie zvýhodnenia bonusu za investície na vyslovene umelé konštrukcie, ale sa týka každého prenajímateľa, ktorý by mohol žiadať o bonus za investície a ktorý poskytuje odplatne hmotný majetok podnikom, ktoré vykonávajú cezhraničné činnosti, a to bez ohľadu na absenciu objektívnych údajov, ktoré by mohli preukazovať existenciu takejto konštrukcie, táto právna úprava nemôže byť odôvodnená potrebou predchádzať zneužívajúcim konaniam.

(pozri body 24 – 26, 32 – 35, 38 – 41 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

zo 4. decembra 2008 (*)

„Slobodné poskytovanie služieb – Sloboda usadiť sa – Daňová právna úprava – Bonus za investície – Vnútroštátna právna úprava vyhradzujúca poskytnutie daňovej výhody len na nadobudnutie majetku používaného stálo prevádzkarňou nachádzajúcou sa na vnútroštátnom území – Vylúčenie majetku poskytnutého za odplatu a používaného najmä v iných členských štátoch – Leasing vozidiel – Predchádzanie zneužívajúcim konaniam“

Vo veci C-330/07,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Rakúsko), z 3. júla 2007 a doručený

Súdnemu dvoru 16. júla 2007, ktorý súvisí s konaním:

Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH

proti

Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas (spravodajca), sudcovia A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, U. Löhmus a P. Lindh,

generálny advokát: P. Mengozzi,

tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteľom na písomnú žiadosť konania a po pojednávaní z 18. septembra 2008,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,
- rakúska vláda, v zastúpení: C. Pesendorfer a J. Bauer, splnomocnení zástupcovia,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: W. Mölls a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 43 ES a 49 ES.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH (ďalej len „Jobra“), spoločnosťou založenou podľa rakúskeho práva, a Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs (ďalej len „Finanzamt“), ktorý sa týka odmietnutia zo strany Finanzamt poskytnúť uvedenej spoločnosti bonus za investície (ďalej len „bonus za investície“) na nákladné motorové vozidlá, ktoré spoločnosť Jobra kúpila a poskytla na leasing spoločnosti Braunshofer GmbH (ďalej len „Braunshofer“), inej spoločnosti založenej podľa rakúskeho práva, z dôvodu, že druhá menovaná spoločnosť ich používa najmä v iných členských štátoch.

Právny rámec

3 § 108e ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmu z roku 1988 (Einkommensteuergesetz, BGBl. 400/1988) vo svojom znení uverejnenom v BGBl. I 155/2002 (ďalej len „EStG 1988“) stanovuje:

„1. V prípade investičného prírastku pri hmotnom majetku, ktorý je zvýhodnený bonusom, sa môže uplatniť bonus za investičný prírastok vo výške 10 %. Podmienkou je, že sa náklady na získanie alebo vytvorenie odpočítajú formou odpisu za opotrebovanie v dôsledku používania (§ 7, § 8).

2. Hospodárskym majetkom, ktorý je zvýhodnený bonusom, je nepoužitý hmotný majetok, ktorý je súčasťou opotrebovateľného investičného majetku. Hospodárskym majetkom, ktorý je zvýhodnený bonusom, nie je:

...

– hmotný majetok, ktorý sa nepoužíva v stálej tuzemskej prevádzkarni, ktorý slúži na dosiahnutie príjmov v zmysle § 2 ods. 3 bodov 1 až 3. Pritom sa hospodársky majetok, ktorý sa na základe odplatného prenechania používa prevažne v zahraničí, nepovažuje za hmotný majetok používaný v stálych tuzemských prevádzkarniach.“

4 § 24 ods. 6 zákona o dani z príjmov právnických osôb z roku 1988 (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 401/1988) vo svojom znení uverejnenom v BGBl. I 155/2002 stanovuje:

„Ustanovenia... § 108e a § 108f EStG 1988 platia primerane pre právnické osoby v zmysle § 1, pokiaľ nie sú oslobodené od dane z príjmu právnických osôb.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

5 Jobra je spoločnosťou spravujúcou majetok, ktorá má svoje sídlo v Rakúsku a ktorej základné imanie vlastní v rozsahu 100 % pán Josef Braunshofer. Braunshofer je medzinárodnou dopravnou spoločnosťou, ktorá má tiež sídlo v Rakúsku. Jobra vlastní 100 % základného imania poslednej menovanej spoločnosti. V mesiaci august 2003 spoločnosť Braunshofer zriadila v Nemecku prevádzkareň.

6 Jobra je majiteľom vozového parku. Spoločnosť Braunshofer dáva k dispozícii svoje nákladné motorové vozidlá prostredníctvom leasingovej zmluvy s cieľom ich profesionálneho použitia poslednou menovanou spoločnosťou. Spoločnosť Braunshofer ich využíva v rámci výkonu svojej dopravnej činnosti najmä v iných členských štátoch.

7 Vo svojom daňovom priznaní za rok 2003 uplatnila spoločnosť Jobra na základe § 108e EStG 1988 bonus za investície vo výške 46 770 eur na nákup nákladných vozidiel v období od apríla do septembra 2002. V júni 2004 bola táto suma pripísaná na jej daňový účet.

8 Napriek tomu daňová správa v rámci kontroly vykonanej v spoločnosti Jobra konštatovala, že neboli splnené podmienky na poskytnutie daňového zvýhodnenia, ktorého sa týka konanie vo veci samej, lebo nákladné vozidlá poskytnuté spoločnosti Braunshofer na leasing táto spoločnosť používala najmä v zahraničí, a preto nemôžu byť považované za hmotný majetok, ktorý sa v zmysle právnej úpravy, ktorej sa týka konanie vo veci samej, používa v stálej tuzemskej prevádzkarni. Pre spoločnosť Jobra teda bolo odmietnuté poskytnutie uvedeného daňového zvýhodnenia.

9 Odvolanie v daňovom konaní, ktoré podala spoločnosť Jobra, bolo zamietnuté zo strany Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, rozhodnutím z 2. novembra 2005. Rozsudkom z 20. apríla 2006 Verwaltungsgerichtshof zrušil toto rozhodnutie, najmä kvôli porušeniam procesných ustanovení. Okrem toho vyjadril pochybnosti týkajúce sa zlučiteľnosti okolností, že „hmotný majetok, ktorý sa používa na základe odplatného prenechania prevažne v iných členských štátoch EÚ..., sa nepovažuje za hmotný majetok, na ktorý sa poskytuje zvýhodnenie vo forme bonusu“ s pojmom slobodného poskytovania služieb v zmysle článku 49 ES.

10 Vnútroštátny súd zastáva názor, že predmetná právna úprava, ktorej sa týka konanie vo veci samej, zavádza nerovné zaobchádzanie podľa miesta plnenia služieb a kladie otázku

zlu?ite?nosti tejto právnej úpravy s ?lámkami 43 ES a 49 ES.

11 Za týchto podmienok Unabhanger Finanzsenat, Auenstelle Wien, rozhodol prerui? konanie a poloi? Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Odporuje ustanoveniam o slobode usadi? sa (?lanky 43 a nasl. ES) a/alebo o slobode poskytova? služby (?lanky 49 a nasl. ES) vnútroštátna ´prava platná a ´inna 31. decembra 2003, pod?a ktorej závisí poskytnutie da?ového zvyhodnenia (bonus za investi?ný prírastok) podnikate?om na nákup nepoužitého hmotného majetku aj od podmienky, že tento majetok bude pouivany vylu?ne v stálej tuzemskej prevadzkarni, a ktorá preto poskytnutie tohto da?ového zvyhodnenia (bonusu za investi?ný majetok) odopiera podnikate?om, ktorí nakupujú nepoužitý hmotný majetok, ktorý sa bude pouiava? v stálej prevadzkarni nachádzajúcej sa na ostatnom ´zemí Európskej ´unie?“

O prejudiciálnej otázke

Úvodné pripomienky

12 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, i sa ?lanky 43 ES a nasl. a ?lanky 49 ES a nasl. majú vyklada? tak, že im odporuje vnútroštátna právna ´prava, ktorá podria?uje poskytnutie zvyhodnenia bonusu za investície, ur?eneho pre podniky, ktoré nakupujú hmotný majetok, podmienke, aby bol hmotný majetok, na ktorý bol tento bonus uplatnený, pouivany vylu?ne v stálej prevadzkarni nachádzajúcej sa v tomto ´tate, upres?ujuc, e hmotný majetok, ktorý sa pouiava na základe odplatného prenechania prevažne v iných ?lenskych ´tatoch, sa nepovažuje za hmotný majetok pouivany v takejto prevadzkarni.

13 Pokia? ide o vnútroštátny právny rámec, do ktorého zapadá návrh na za?atie prejudicialnego konania, rakúska vláda uvádza, že pouivanie hmotného majetku, na ktorý sa uplat?uje bonus za investície, na ´zemí iných ?lenskych ´tatov nebráni jeho poskytnutiu. Právna ´prava, ktorej sa týka konanie vo veci samej, podria?uje toto da?ové zvyhodnenie podmienke, aby bol predmetný hmotný majetok ur?ený pre stálu prevadzkar? nachádzajúcu sa na rakúskom ´zemí. Pod?a vnútroštátnej judikatúry bolo dôležité preukáza?, e takýto hmotný majetok bol pouivany z takejto prevadzkarne po dobu rovnajúcu sa aspo? polovici doby jeho pouivania.

14 Pokia? ide o skutkový rámec, rakúska vláda zdoraz?uje, e spolo?nos? Braunschfer zriadila prevadzkar? v Nemecku v auguste 2003. Za okolnosti konania vo veci samej teda vzniká otázka, i da?ovnik pouivajuci hmotný majetok najmä zo stálej prevadzkarne, ktorá je rezidentom, a da?ovnik, ktorý pouiava takýto hmotný majetok zo stálej prevadzkarne, ktorá nie je rezidentom, sú vzh?adom na poskytnutie bonusu za investície v porovnate?nej situácii.

15 Vnútroštátny súd pripomína, že v konaní vo veci samej musí uplatni? ustanovenia EStG 1988 týkajúce sa uplatnite?nosti bonusu za investície na hmotný majetok, ktorý sa na základe odplatného prenechania pouiava najmä v iných ?lenskych ´tatoch. Uvedený vnútroštátny súd vyjadruje pochybnosti o zlu?ite?nosti týchto ustanovení s ?lankami 43 ES a 49 ES, pokia? by existovala nerovnos? v zaobchadzani pod?a miesta plnenia služieb.

16 Hoci z návrhů na za?atie prejudicialnego konania vyplýva, že spolo?nos? Braunschfer zriadila prevadzkar? v Nemecku, opis skutkového rámca uvedený v tomto návrhů neuvádza, e bonus, ktorého sa týka konanie vo veci samej, bol spolo?nosti Jobra odmietnutý na základe ´vah týkajúcich sa existencie takejto prevadzkarne v inom ?lenskom ´tate.

17 V tomto kontexte je potrebné pripomenú?, že nie je ´lohou Súdneho dvora vyjadrova? sa v rámci prejudicialnego konania k výkladu vnútroštátnych ustanovení ani k opisu skutkového rámca.

Súdny dvor má totiž v rámci rozdelenia právomocí medzi súdy Spoločenstva a vnútroštátne súdy zohľadniť právny a skutkový rámec, do ktorého patria prejudiciálne otázky, tak, ako ho definoval návrh na začatie prejudiciálneho konania (pozri najmä rozsudky z 25. októbra 2001, *Ambulanz Glöckner*, C-475/99, Zb. s. I-8089, bod 10; z 2. júna 2005, *Dörr a Ünal*, C-136/03, Zb. s. I-4759, bod 46, a zo 14. februára 2008, *Dynamic Medien*, C-244/06, Zb. s. I-505, bod 19).

18 Okrem toho, ak by aj výklad predmetnej právnej úpravy spornej v konaní vo veci samej, ktorý zastáva rakúska vláda, bol správny, zdá sa, že otázka položená vnútroštátnym súdom zostáva relevantnou. Dokonca za predpokladu, že by zvýhodnenie bonusom za investície bolo odmietnuté v prípade, že hmotný majetok poskytnutý za úhradu, na ktorý sa toto zvýhodnenie uplatňuje, je používaný zo stálej prevádzkarne, ktorá nie je rezidentom, počas doby, ktorá prevyšuje polovicu doby jeho používania, táto samotná okolnosť nemôže rozptýliť pochybnosti vyjadrené uvedeným súdom k zlužiteľnosti predmetnej právnej úpravy so základnými slobodami.

O existencii obmedzenia základných slobôd

19 Súdny dvor opakovane rozhodol, že obmedzenia slobody usadiť sa, ako aj slobodného poskytovania služieb uvedené v článkoch 43 ES a 49 ES predstavujú také opatrenia, ktoré výkon týchto slobôd zakazujú, prekážajú mu alebo ho robia menej príťažlivým (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. januára 2002, *Komisia/Taliansko*, C-439/99, Zb. s. I-305, bod 22; z 30. marca 2006, *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, C-451/03, Zb. s. I-2941, bod 31, a z 13. marca 2008, *Komisia/Španielsko*, C-248/06, bod 21).

20 Nemecká a rakúska vláda zastávajú názor, že predmetná právna úprava, ktorej sa týka konanie vo veci samej, musí byť posudzovaná vzhľadom na ustanovenia článkov 43 ES a nasl., ktoré upravujú slobodu usadiť sa. Podľa uvedených vlád táto právna úprava predstavuje vykonanie zásady teritoriality. Daovník, ktorý používa hmotný majetok zo stálej prevádzkarne, ktorá je rezidentom, sa z daňového hľadiska nenachádza v situácii porovnateľnej so situáciou daovníka, ktorý používa takýto hmotný majetok zo stálej prevádzkarne, ktorá nie je rezidentom. Keže situácie nie sú porovnateľné, uvedená právna úprava nepredstavuje obmedzenie základných slobôd.

21 Komisia zastáva názor, že sa majú uplatniť ustanovenia upravujúce slobodné poskytovanie služieb v zmysle článku 49 ES. Bonus za investície bol spoločnosti Jobra odmietnutý na základe vnútroštátnych ustanovení týkajúcich sa odplatného poskytnutia hmotného majetku. Okrem toho pôsobnosť predmetnej právnej úpravy spornej v konaní vo veci samej nie je obmedzená na situácie vo vnútri skupiny. Podľa Komisie odopretie zvýhodnenia bonusu za investície pre prenajímateľov za predpokladu, že nájomcovia používajú hmotný majetok, ktorý im bol poskytnutý, v iných členských štátoch prekáža vo výkone tejto slobody.

22 V prejednávanej veci spoločnosť Jobra poskytuje spoločnosti Braunshofer na leasing nákladné motorové vozidlá. Prenájom vozidiel predstavuje v zmysle článku 50 ES poskytovanie služieb (pozri najmä rozsudok z 21. marca 2002, *Cura Anlagen*, C-451/99, Zb. s. I-3193, bod 18). Spoločnosť Braunshofer používa tieto vozidlá v rámci výkonu svojej dopravnej činnosti.

23 Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania bonus za investície bol spoločnosti Jobra odmietnutý na základe právnej úpravy, ktorej sa týka konanie vo veci samej, pretože nákladné motorové vozidlá, ktoré spoločnosť Jobra poskytla spoločnosti Braunshofer na leasing, táto posledná uvedená spoločnosť používala najmä v iných členských štátoch.

24 Je nutné konštatovať, že taká vnútroštátna právna úprava, akou je právna úprava, ktorej sa týka konanie vo veci samej, ktorá podriaťuje investície týkajúce sa hmotného majetku, ktorý ako odplatne poskytnutý je používaný v iných členských štátoch, menej priaznivému daňovému

režimu, než je daňový režim vyhradený pre investície týkajúce sa hmotného majetku používaného vo vnútrozemí, môže odrádzať spoločnosti, ktoré by mohli o toto daňové zvýhodnenie žiadať, od poskytovania služieb prenájmu hospodárskym subjektom, ktoré vykonávajú svoje činnosti v iných členských štátoch.

25 Okrem toho v situácii, keď spoločnosť odplatne poskytuje hmotný majetok inej spoločnosti a tieto dve spoločnosti sú z hospodárskeho hľadiska úzko prepojené, môže predmetná vnútroštátna právna úprava odrádzať spoločnosť nájomcu od vykonávania cezhraničných činností.

26 Vzhľadom na vyššie uvedené je potrebné konštatovať, že taká vnútroštátna právna úprava, akou je právna úprava, ktorej sa týka konanie vo veci samej, v zásade predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb v zmysle článku 49 ES. Preto je potrebné skúmať, či takéto obmedzenie môže byť objektívne odôvodnené.

O prípadnom odôvodnení právnej úpravy, ktorej sa týka konanie vo veci samej

27 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že obmedzenie slobodného poskytovania služieb možno pripustiť len vtedy, ak sa ním sleduje legitímny cieľ zlučiteľný so Zmluvou ES a možno ho odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, pokiaľ je spôsobilé zaručiť uskutočnenie cieľa, ktorý sleduje, a nepresahuje rámec toho, čo je potrebné na jeho dosiahnutie (pozri najmä rozsudky z 5. júna 1997, SETTG, C-398/95, Zb. s. I-3091, bod 21, a z 18. decembra 2007, Laval un Partneri, C-341/05, Zb. s. I-11767, bod 101).

28 Rakúska a nemecká vláda uvádzajú, že predmetná právna úprava zodpovedá rozdeleniu daňovej právomoci medzi členskými štátmi. Podriadiť poskytnutie bonusu za investície podmienke, že hmotný majetok, na ktorý sa tento bonus uplatňuje, bude určený pre stálu prevádzkarňu, ktorá je rezidentom, smeruje k zabezpečeniu spojenia medzi vyplatením tohto daňového zvýhodnenia na jednej strane a zdanením zisku dosiahnutého vďaka používaniu tohto majetku na strane druhej.

29 Rakúska vláda sa dovoľáva tiež potreby boja so zneužívajúcimi konaniami. Predmetná právna úprava smeruje k zabráneniu čisto umelých konštrukcií v prípade odplatných prevodov. Za absencie tohto ustanovenia by hmotný majetok určený prenajímateľom mohol dávať právo na bonus za investície bez ohľadu na otázku, kde nájomca umiestni tento hmotný majetok. Existovala by teda obava, že prenajímateľ prevedie tento bonus, či už celý, alebo čiastočne, na nájomcu, ktorý by zase používal predmetný hmotný majetok na dosiahnutie zisku v iných členských štátoch. Takto by teda bolo možné obísť obmedzenie tohto zvýhodnenia na vnútroštátne územie.

30 Uvedená vláda upresňuje, že za absencie právnej úpravy, ktorej sa týka konanie vo veci samej, by bolo možné zriadením skupinovej leasingovej spoločnosti v Rakúsku uplatňovať bonus za investície na všetky nákupy tejto skupiny bez ohľadu na miesto používania týchto tovarov.

31 Podľa Komisie právna úprava, ktorej sa týka konanie vo veci samej, nemôže byť odôvodnená potrebou zabezpečenia koherencie vnútroštátneho daňového systému alebo ochrany účinnosti daňových kontrol, ani cieľmi čisto hospodárskej povahy.

32 Pokiaľ ide o prvý prvok odôvodnenia uvádzaný rakúskou a nemeckou vládou, je pravda, že Súdny dvor vo svojej judikatúre uznal, že v spojení s inými prvkami odôvodnenia vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členské štáty môže byť považované za legitímnu požiadavku (pozri najmä rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, body 45, 46 a 51; z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Zb. s. I-2647, bod 41; z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 51, a z 15. mája 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Zb. s.

I?3601, bod 42). Táto judikatúra sa však neuplatní za okolností, akými sú okolnosti konania vo veci samej.

33 V tejto súvislosti bez toho, aby bolo potrebné pristúpiť k analýze súhrnu podmienok uplatnenia vyššie uvedenej judikatúry, stačí poznamenať, že v prejednávanej veci sú príjmy z prenájmu získané z poskytnutia hmotného majetku, na ktorý spoločnosť Jobra uplatňuje bonus za investície zdaniteľné v Rakúsku. Preto nemožno tvrdiť, že za absencie právnej úpravy, ktorej sa týka konanie vo veci samej, by bolo právo Rakúskej republiky uplatňovať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k príjmom vykonávaným na jej území ohrozené (pozri tiež rozsudky Marks & Spencer, už citovaný, bod 46, a Rewe Zentralfinanz, už citovaný, bod 42).

34 V rozsahu, v akom argumentácia zainteresovaných, ktorí predložili pripomienky Súdnemu dvoru, smeruje širším spôsobom k potrebe zabezpečenia koherencie vnútroštátneho daňového systému, je potrebné poznamenať, že z hľadiska daňového systému neexistuje priama spojitosť medzi bonusom za investície priznaným prenajímateľovi na nakúpený hmotný majetok na jednej strane a neskorším zdanením príjmov dosiahnutých vďaka používaniu tohto hmotného majetku poskytnutého za odplatu na strane nájomcu na druhej strane (pozri analogicky rozsudok z 10. marca 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Zb. s. I-2057, body 20 a 21).

35 Pokiaľ ide o odôvodnenie založené na potrebe predchádzať zneužívajúcim konaniam, je potrebné konštatovať, že vnútroštátne opatrenie obmedzujúce slobodné poskytovanie služieb môže byť odôvodnené, ak sa osobitne týka vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality, ktorých jediným účelom je dosiahnutie daňovej výhody (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, body 51 a 55, a z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107, bod 74 V).

36 V prejednávanej veci nemožno tvrdiť, že okolnosť, že podnik, ktorý môže žiadať o bonus za investície, poskytuje odplatne hmotný majetok podniku, ktorý ho používa najmä v iných členských štátoch, predstavuje zneužívanie.

37 Takéto poskytnutie nemôže zakladať ani všeobecný predpoklad existencie zneužívajúceho konania a odôvodňovať opatrenie poškodzujúce výkon základnej slobody zaručenej Zmluvou (pozri v tomto zmysle rozsudky Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný, bod 73, ako aj zo 17. januára 2008, Lammers & Van Cleef, C-105/07, Zb. s. I-173, bod 27).

38 V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že právna úprava sporná v konaní vo veci samej sa týka každého prenajímateľa, ktorý by mohol žiadať o bonus za investície a ktorý poskytuje odplatne hmotný majetok podnikom, ktoré vykonávajú cezhraničné príjmy, a to bez ohľadu na absenciu objektívnych údajov, ktoré by mohli preukazovať existenciu takejto konštrukcie. Okrem toho sa nezdá, že táto právna úprava umožňuje prenajímateľom predložiť dôkaz o absencii akéhokoľvek zneužívajúceho konania.

39 Preto je potrebné konštatovať, že právna úprava, ktorej sa týka konanie vo veci samej, neumožňuje obmedziť odmietnutie zvýhodnenia bonusu za investície na vyslovene umelé konštrukcie. Okrem toho pred Súdnym dvorom nebolo uvádzané, že by za okolností konania vo veci samej existovala takáto konštrukcia.

40 Vo svetle vyššie uvedených úvah je potrebné konštatovať, že táto právna úprava nemôže byť odôvodňovaná naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu.

41 V dôsledku toho je na položenú otázku potrebné odpovedať v tom zmysle, že článok 49 ES odporuje takej právnej úprave členského štátu, akou je právna úprava, ktorej sa týka konanie vo

veci samej, podľa ktorej je bonus za investície odmietnutý podnikmi, ktoré nakupujú hmotný majetok, z jediného dôvodu, že hmotný majetok, na ktorý sa tento bonus požaduje a ktorý je odplatne poskytnutý, sa používa najmä v iných členských štátoch.

42 Keďže taká právna úprava, akou je právna úprava v konaní vo veci samej, odporuje ustanoveniam Zmluvy týkajúcim sa slobodného poskytovania služieb, nie je potrebné skúmať predpoklad, podľa ktorého môže odporovať aj ustanoveniam zmluvy týkajúcim sa slobody usadiť sa.

O trovách

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

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

Článku 49 ES odporuje taká právna úprava členského štátu, akou je právna úprava, ktorej sa týka konanie vo veci samej, podľa ktorej sa bonus za investície odmieta podnikom, ktoré nakupujú hmotný majetok, z jediného dôvodu, že hmotný majetok, na ktorý sa tento bonus požaduje a ktorý je odplatne poskytnutý, sa používa najmä v iných členských štátoch.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.