

C?330/07. sz. ügy

Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH

kontra

Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs

(az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien [Ausztria] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Letelepedés szabadsága – Adójogszabályok – Beruházási támogatás – Az adókedvezményben való részesülést belföldi telephelyen használt eszközök esetére fenntartó nemzeti szabályozás – Az ellenérték fejében rendelkezésre bocsátott és els?sorban más tagállamokban használt eszközök kizárása – Járm?vek lízingbe adása – A visszaél?sszer? gyakorlat megel?zése”

Az ítélet összefoglalása

1. *Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Korlátozások – Adójogszabályok – Igazolás – A visszaél?sszer? gyakorlat elleni küzdelem – Feltételek*

(EK 49. cikk)

2. *Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Korlátozások – Adójogszabályok*

(EK 49. cikk)

1. A szolgáltatásnyújtás szabadságát korlátozó nemzeti intézkedés csak akkor igazolható, ha kifejezetten a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöz?, kizárólag adóel?ny megszerzését célzó megállapodásokra irányul. Az a körülmény azonban, hogy valamely vállalkozás, amely beruházási támogatást igényelhet, ellenérték fejében eszközöket bocsát egy másik vállalkozás rendelkezésére, amely azokat els?sorban más tagállamokban használja, önmagában nem min?sül visszaél?sszer? magatartásnak. Az ilyen rendelkezésre bocsátás nem alapozhatja meg a visszaél?sszer? gyakorlat általános vélelmét, és nem igazolhat a Szerz?désben biztosított valamely alapvet? szabadságot sért? intézkedést.

(vö. 35–37. pont)

2. Az EK 49. cikkel ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében a beruházási támogatást a tárgyi eszközöket beszerz? vállalkozásoktól pusztán azzal az indokkal tagadják meg, hogy azokat az eszközöket, amelyek után e támogatást igénylik, és amelyeket ellenérték fejében rendelkezésre bocsátanak, els?sorban más tagállamokban használják.

Ugyanis az ilyen nemzeti szabályozás, amely az olyan, ellenérték fejében rendelkezésre bocsátott eszközökbe történ? beruházást, amelyeket más tagállamokban használnak, kedvez?tlenebb adózási szabályok alá vonja, mint a belföldön használt ilyen eszközökbe való beruházásokat, f?szabály szerint a szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának min?sül, mivel alkalmas arra, hogy visszatartsa az ezen adókedvezményre igényt tartó vállalkozásokat attól, hogy bérbeadási szolgáltatást nyújtsanak olyan gazdasági szerepl?knek, amelyek tevékenységüket más tagállamokban gyakorolják; olyan esetben, amikor a vállalkozás ellenérték fejében eszközöket

bocsát más vállalkozás rendelkezésére – és e két vállalkozás gazdaságilag szorosan kapcsolódódik egymáshoz – az említett szabályozás egyúttal visszatarthatja a bérbevevő vállalkozást attól, hogy határokon átnyúló tevékenységeket gyakoroljon.

Az ilyen szabályozás nem igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztása egyensúlyának követelményével, mivel azon bérbeadásból származó jövedelmek, amelyeket olyan tárgyi eszközök rendelkezésre bocsátásával értek el, amelyek után beruházási támogatást igényeltek, az említett támogatást nyújtó tagállamban adókötelesek, ennél fogva a szóban forgó szabályozás hiányában e tagállam azon joga, hogy adóztatási joghatóságát a területén folytatott tevékenységek vonatkozásában gyakorolja, nem sérülne.

Az ilyen szabályozás másfelől nem igazolható a nemzeti adórendszer koherenciája biztosításának szükségességével, mivel nem áll fenn közvetlen kapcsolat az adórendszer szempontjából egyfelől a bérbeadónak az általa beszerzett tárgyi eszközök után nyújtott beruházási támogatás, másfelől az ezen, ellenérték fejében rendelkezésre bocsátott eszközök használatával elért jövedelemnek a bérbevevő vonatkozásában történő későbbi megadóztatása között.

Egyébiránt e szabályozás – mivel nem teszi lehetővé, hogy a beruházási támogatás nyújtását csak teljesen mesterséges megállapodások vonatkozásában tagadják meg, hanem minden olyan bérbeadót érint, amely beruházási támogatást igényelhet, és amely ellenérték fejében eszközöket bocsát határokon átnyúló tevékenységet folytató vállalkozások rendelkezésére, méghozzá olyan objektív körülmények hiányában, amelyek bizonyítanák az ilyen mesterséges megállapodás létezését – nem igazolható a visszaélésszerű gyakorlat megelőzésének szükségességével.

(vö. 24–26., 32–35., 38–41. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2008. december 4. (*)

„Szolgáltatásnyújtás szabadsága – Letelepedés szabadsága ? Adójogszabályok ? Beruházási támogatás ? Az adókedvezményben való részesülést belföldi telephelyen használt eszközök esetére fenntartó nemzeti szabályozás ? Az ellenérték fejében rendelkezésre bocsátott és elsősorban más tagállamokban használt eszközök kizárása ? Járművek lízingbe adása ? A visszaélésszerű gyakorlat megelőzése”

A C-330/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Ausztria) a Bírósághoz 2007. július 16-án érkezett, 2007. július 3-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Jobra Vermögensverwaltungs-Gesellschaft mbH**

és

a Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök (el?adó), A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, U. Lõhmus és P. Lindh bírák,

f?tanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezet?: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. szeptember 18?i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- a német kormány képviseletében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti min?ségben,
- az osztrák kormány képviseletében C. Pesendorfer és J. Bauer, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében W. Mölls és R. Lyal, meghatalmazotti min?ségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 43. és EK 49. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Jobra Vermögensverwaltungs?Gesellschaft mbH (a továbbiakban: Jobra) osztrák jog szerinti társaság és a Finanzamt Amstetten Melk Scheibbs (a továbbiakban: Finanzamt) között folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?, amelynek tárgya az e társaság részére az általa vásárolt, és egy másik osztrák jog szerinti társaság, a Braunshofer GmbH (a továbbiakban: Braunshofer) részére lízingbe adott tehergépjárm?vek utáni beruházásnövelési támogatás (a továbbiakban: beruházási támogatás) nyújtásának a Finanzamt általi elutasítása azzal az indokkal, hogy a Braunshofer els?sorban más tagállamokban használta e tehergépjárm?veket.

Jogi háttér

3 A jövedelemadóról szóló 1988. évi törvénynek (Einkommensteuergesetz, BGBl. 400/1988.) a BGBl. I 155/2002. számában közzétett szövege (a továbbiakban: 1988. évi EStG) 108e. §-ának (1) és (2) bekezdése a következ?képpen rendelkezik:

„(1) A támogatás alá tartozó gazdasági eszközökbe történ? beruházásnövelés esetén 10%-os [beruházási támogatást] lehet igényelni. Ennek feltétele, hogy a beszerzési, illetve az el?állítási ráfordításokat értékcsökkenés (7. és 8. §) útján leírják.

(2) A támogatás alá tartozó gazdasági eszközök új tárgyi eszközök, amelyekkel szemben értékcsökkenés számolható el. A támogatás alá nem tartozó gazdasági eszközök a következők:

[...]

– gazdasági eszközök, amelyeket nem olyan belföldi telephelyen használnak, amely a 2. § (3) bekezdésének 1–3. pontja értelmében vett jövedelemszerzést szolgálja. Így azok az eszközök, amelyeket díjazás ellenében többnyire külföldi használatra engednek át, nem számítanak belföldi telephelyen használt eszközöknek.”

4 A társasági adóról szóló 1988. évi törvénynek (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 401/1988) a BGBl. I 155/2002. számában közzétett szövege 24. cikke 6. §-ában elírja:

„Az 1988. évi EStG [...] 108e. §-át, továbbá 108f. §-át megfelelően alkalmazni kell az 1. § értelmében vett gazdasági társaságokra, amennyiben azok nem mentesülnek a társasági adó alól.”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

5 A Jobra Ausztriában székhellyel rendelkező vagyongazdálkodó társaság, amelynek üzletrészei 100%-ban Josef Braunhofer tulajdonában állnak. A Braunhofer nemzetközi szállítmányozó társaság, amelynek székhelye szintén Ausztriában van. Ez utóbbi társaság üzletrészei 100%-ban a Jobra tulajdonát képezik. A Braunhofer 2003 augusztusában fióktelepet hozott létre Németországban.

6 A Jobra saját tulajdonú gépjárműparkkal rendelkezik. Tehergépjárműveit lízingszerződéssel a Braunhofer rendelkezésére bocsátja, ez utóbbi szakmai tevékenysége keretében történő használatra. A Braunhofer e tehergépjárműveket szállítmányozási tevékenysége keretében elsősorban más tagállamokban használja.

7 A 2003-as társaságiadóbevallásában a Jobra az 1988. évi EStG 108e. §-a alapján 46 770 eurós beruházási támogatást igényelt a 2002 áprilisától szeptemberéig tartó időszakban vásárolt tehergépjárművek után. Ezt az összeget 2004 júniusában a Jobra adószámláján jóváírták.

8 A Jobránál végzett adóügyi ellenőrzés keretében az adóhatóság megállapította, hogy a szóban forgó támogatásban való részesülés feltételei nem teljesülnek, mivel a Braunhofer részére lízingbe adott tehergépjárműveket ez utóbbi elsősorban külföldön használja, ezért azok az alapeljárás tárgyát képező szabályozás értelmében nem tekinthetők belföldi telephelyen használt gazdasági eszközöknek. Ennélfogva az adóhatóság megtagadta a Jobrától az említett adókedvezményt.

9 A Jobra által adóigazgatási eljárás keretében elterjesztett fellebbezést az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien 2005. november 2-ai határozatával elutasította. Ezt a határozatot a Verwaltungsgerichtshof (közigazgatási bíróság) 2006. április 20-ai ítéletével hatályon kívül helyezte, elsősorban eljárási szabályok megsértése miatt. Továbbá a Verwaltungsgerichtshof kétségét fejezte ki arra vonatkozóan, hogy az EK 49. cikk értelmében vett szolgáltatásnyújtás szabadságával összeegyeztethető-e az, hogy „azon eszközök, amelyeket díjazás ellenében többnyire [...] más tagállamokban történő használatra engednek át, nem tartoznak a támogatásra jogosító gazdasági eszközök közé”.

10 A kérdést elterjeszt? bíróság megítélése szerint az alapeljárás tárgyát képez? szabályozás a szolgáltatások nyújtásának helyét?l függ?en eltér? bánásmódot ír el?, és kétségei vannak afel?l, hogy e szabályozás összeegyeztethet?e EK 43. és az EK 49. cikkel.

11 E körülmények között az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien az eljárást felfüggesztette, és elzetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Ellentétes?e a letelepedési jogról (EK 43. és azt követ? cikkek) és/vagy a szolgáltatásnyújtás szabadságáról (EK 49. és azt követ? cikkek) szóló rendelkezésekkel a 2003. december 31?én hatályos nemzeti szabályozás, amely a vállalkozások részére új tárgyi eszközök beszerzésére vonatkozó adókedvezmény (beruházásnövelési támogatás) nyújtását attól is függ?vé teszi, hogy ezeket az eszközöket kizárólag belföldi telephelyen használják, míg azon új tárgyi eszközök beszerzése után, amelyeket külföldön, így az Európai Unió más területein található telephelyen használnak, nem jár ez az adókedvezmény (beruházási [...] támogatás)?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésr?

Elzetes észrevételek

12 Kérdésével a kérdést elterjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EK 43. és az azt követ? cikkeket, valamint az EK 49. és az azt követ? cikkeket úgy kell?e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az új tárgyi eszközöket beszerző vállalkozásoknak a beruházási támogatás kedvezményében való részesülését attól teszi függ?vé, hogy azon eszközöket, amelyek után e támogatást igénylik, kizárólag az e tagállam területén lévő telephelyen használják, kifejezetten elírva, hogy azon eszközök, amelyeket – miután azokat ellenérték fejében rendelkezésre bocsátották – els?sorban más tagállamokban használnak, nem tekinthet?k ilyen telephelyen használt eszköznek.

13 Ami azon nemzeti jogi háttérrel illeti, amely okot adott az elzetes döntéshozatal iránti kérelemre, az osztrák kormány álláspontja szerint azon eszközök más tagállamok területén történ? használata, amelyek után a beruházási támogatást igénylik, nem befolyásolja a támogatás nyújtását. Az alapeljárás tárgyát képez? szabályozás az ezen adókedvezményben való részesülést ahhoz a feltételhez köti, hogy az érintett eszközök az osztrák területen lévő telephelyhez köt?djenek. A nemzeti ítélkezési gyakorlat szerint meg kell határozni, hogy ezen eszközöket ilyen telephelyen használták?e legalább a teljes használati id? felének megfelel? id?ben.

14 A tényállást illet?en az osztrák kormány hangsúlyozza, hogy a Braunshofer 2003 augusztusában fióktelepet hozott létre Németországban. Az alapeljárás körülményei között felvet?dik tehát a kérdés, hogy az olyan adóalany, amely valamely gazdasági eszközt els?sorban belföldi telephelyen használ, és az olyan adóalany, amely az ilyen eszközt külföldi telephelyen használja, összehasonlítható helyzetben van?e a beruházási támogatásban való részesülés tekintetében.

15 A kérdést elterjeszt? bíróság emlékeztet arra, hogy az alapeljárásban az 1988. évi EStG azon rendelkezéseit kell alkalmaznia, amelyek a beruházási támogatás alá tartozó, ellenérték fejében rendelkezésre bocsátott és els?sorban más tagállamokban használt gazdasági eszközök utáni támogatásra való jogosultságra vonatkoznak. E bíróság kétségét fejezi ki e rendelkezéseknek az EK 43. és az EK 49. cikkel való összeegyeztethet?ségét illet?en, mivel egyenl?tlen bánásmódot írnak el? a szolgáltatások teljesítésének helyét?l függ?en.

16 Még ha megállapítható is az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból, hogy a

Braunshofer fióktelepet hozott létre Németországban, a tényállásnak az e határozatban szereplő leírásából nem tűnik úgy, hogy az alapeljárás tárgyát képező támogatást olyan megfontolások alapján tagadták meg a Jobra esetében, amelyek ilyen más tagállamban található telephely létezésén alapulnak.

17 Ebben az összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróságnak nem feladata, hogy valamely elzeteres döntéshozatal iránti kérelem keretén belül nemzeti rendelkezések értelmezése tárgyában foglaljon állást, vagy megállapítsa a tényállást. A Bíróság ugyanis köteles figyelembe venni – a közösségi és nemzeti bíróságok hatáskörmegosztásának keretén belül – azt az elzeteres döntéshozatalra utaló határozatban meghatározott ténybeli és szabályozási hátteret, amelybe az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdések illeszkednek (lásd különösen a C-475/99. sz. *Ambulanz Glöckner* ügyben 2001. október 25-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-8089. o.] 10. pontját, a C-136/03. sz., *Dörr és Ünal* ügyben 2005. június 2-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4759. o.] 46. pontját és a C-244/06. sz. *Dynamic Medien* ügyben 2008. február 14-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 19. pontját).

18 Másfelől, még ha az alapeljárás tárgyát képező szabályozásnak az osztrák kormány által támogatott értelmezése helytálló is lenne, úgy tűnik, hogy a kérdést elterjesztő bíróság által elterjesztett kérdés továbbra is releváns. Ugyanis, még ha feltételezzük is, hogy a beruházási támogatás kedvezményében való részesülést akkor tagadják meg, ha az ellenérték fejében rendelkezésre bocsátott olyan eszközöket, amelyek után e kedvezményt igénylik, teljes használati idejük több mint felében külföldi telephelyen használják, önmagában ez a körülmény nem oszlatja el az e bíróság által kifejtett kétségeket az említett szabályozás alapvető szabadságokkal való összeegyeztethetőségét illetően.

Az alapvető szabadságok korlátozásáról

19 A Bíróság több alkalommal úgy határozott, hogy az EK 43. és az EK 49. cikkben elírt letelepedési szabadság, illetve szolgáltatásnyújtás szabadsága korlátozásának tekintendő minden olyan intézkedés, amely e szabadságok gyakorlását tiltja, zavarja, vagy kevésbé vonzóvá teszi (lásd ebben az értelemben a C-439/99. sz., *Bizottság kontra Olaszország* ügyben 2002. január 15-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-305. o.] 22. pontját, a C-451/03. sz. *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti* ügyben 2006. március 30-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-2941. o.] 31. pontját és a C-248/06. sz., *Bizottság kontra Spanyolország* ügyben 2008. március 13-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 21. pontját).

20 A német és az osztrák kormány álláspontja szerint az alapeljárás tárgyát képező szabályozást a letelepedés szabadságára vonatkozó EK 43. és azt követő cikkek tekintetében kell megítélni. E kormányok úgy vélik, hogy e szabályozás a területiség elvének érvényesítését jelenti. Az az adóalany, amely valamely gazdasági eszközt belföldi telephelyen használ, adózási szempontból nincs összehasonlítható helyzetben azzal az adóalannal, amely ilyen eszközt külföldi telephelyen használ. Mivel e helyzetek nem összehasonlíthatók, az említett szabályozás nem jelentheti az alapvető szabadságok korlátozását.

21 A Bizottság álláspontja szerint az EK 49. cikk szerinti szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezéseket kell alkalmazni. A beruházási támogatás nyújtását a gazdasági eszközök ellenérték fejében történő rendelkezésre bocsátásával kapcsolatos nemzeti rendelkezések alapján tagadták meg a Jobra esetében. Másfelől az alapeljárás tárgyát képező szabályozás hatálya nem korlátozódik a cégcsoporton belüli helyzetekre. A Bizottság álláspontja szerint beruházási támogatás bérbeadók részére történő nyújtásának megtagadása olyan esetben, amikor a bérbevevők az ellenérték fejében rendelkezésükre bocsátott eszközöket más tagállamokban használják, akadályozza e szabadság gyakorlását.

22 A jelen esetben a Jobra lízingbe adja tehergépjárműveit a Braunshofernek. A járművek bérbeadása az EK 50. cikk értelmében szolgáltatásnyújtásnak minősül (lásd különösen a C-451/99. sz. Cura Anlagen ügyben 2002. március 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-3193. o.] 18. pontját). A Braunshofer e járműveket szállítmányozási tevékenysége keretében használja.

23 Az elzeter döntéshozatalra utaló határozat szerint a beruházási támogatás nyújtását az alapeljárás tárgyát képező szabályozás alkalmazásával azért tagadták meg a Jobra esetében, mert a Braunshofernek lízingbe adott tehergépjárműveket ez utóbbi elsorban más tagállamokban használta.

24 Meg kell állapítani, hogy az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló nemzeti szabályozás, amely az olyan, ellenérték fejében rendelkezésre bocsátott eszközökbe történő beruházást, amelyeket más tagállamokban használnak, kedvezőtlenebb adózási szabályok alá vonja, mint a belföldön használt ilyen eszközökbe való beruházásokat, alkalmas arra, hogy visszatartsa az ezen adókedvezményre igényt tartó vállalkozásokat attól, hogy bérbeadási szolgáltatást nyújtsanak olyan gazdasági szereplőknek, amelyek tevékenységüket más tagállamokban gyakorolják.

25 Másfelől olyan esetben, amikor a vállalkozás ellenérték fejében eszközöket bocsát más vállalkozás rendelkezésére – és e két vállalkozás gazdaságilag szorosan kapcsolódódik egymáshoz – a szóban forgó nemzeti szabályozás visszatárhhatja a bérbevevő vállalkozást attól, hogy határokon átnyúló tevékenységeket gyakoroljon.

26 A fenti megfontolásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló nemzeti szabályozás fyszabály szerint a szolgáltatásnyújtás szabadsága EK 49. cikk szerinti korlátozásának minősül. Ennélfogva meg kell vizsgálni, hogy az ilyen korlátozás objektíven igazolható-e.

Az alapügy tárgyát képező szabályozás esetleges igazolásáról

27 A Bíróság ítélezési gyakorlatából következik, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozása csak akkor fogadható el, ha az az EK-Szerződéssel összeegyeztethető, legitim célt szolgál, és nyomós közérdek igazolja, amennyiben ilyen esetben a korlátozás az elérni kívánt cél megvalósítására alkalmas, és nem lépi túl az ahhoz szükséges mértéket (lásd különösen a C-398/95. sz. SETTG-ügyben 1997. június 5-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-3091. o.] 21. pontját és a C-341/05. sz. Laval un Partneri ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-11767. o.] 101. pontját).

28 Az osztrák és a német kormány arra hivatkozik, hogy az alapügy tárgyát képező szabályozás megfelel az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának. A beruházási támogatás nyújtásának ahhoz a feltételhez kötése, hogy azokat az eszközöket, amelyek vonatkozásában azt igénylik, belföldi telephelyen használják, arra irányul, hogy kapcsolatot teremtsen egyfelől ezen adókedvezmény nyújtása, másfelől az ezen eszközök használatával elért jövedelem adóztatása között.

29 Az osztrák kormány emellett a visszaélősszer? gyakorlat elleni küzdelem szükségességére hivatkozik. Az alapügy tárgyát képez? szabályozás célja a teljesen mesterséges megállapodások megelőzése az ellenérték fejében történ? átruházás esetén. E rendelkezés hiányában a bérbeadó eszköze után attól függetlenül járhatna beruházási támogatás, hogy a bérbevev? hol használja ezen eszközt. Márpedig fél?, hogy a bérbeadó részben vagy egészben átadja e támogatást a bérbevev?nek, amely a szóban forgó eszközt adott esetben arra használja, hogy más tagállamokban érjen el nyereséget. Így megkerülhet? lenne ezen adókedvezmény belföldre való korlátozása.

30 E kormány hozzáteszi, hogy az alapeljárás tárgyát képez? szabályozás hiányában a cégcsoporton belül egy lízingcég Ausztriában történ? alapításával lehetséges lenne beruházási támogatást igényelni e cégcsoport valamennyi eszközbeszerzése vonatkozásában, függetlenül ezen eszközök használatának helyét?l.

31 A Bizottság álláspontja szerint az alapügy tárgyát képez? szabályozás nem igazolható sem a nemzeti adórendszer koherenciája biztosításának, sem az adóellen?rzések hatékonysága fenntartásának szükségességével, sem tisztán gazdasági célokkal.

32 Az osztrák és a német kormány által hivatkozott igazolás első elemét illet?en igaz, hogy a Bíróság elismerte ítélezési gyakorlatában, hogy más igazolásokkal összefüggésben az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának egyensúlya jogszer? követelménynek tekinthet? (lásd különösen a C?446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13?án hozott ítélet [EBHT 2005., I?10837. o.] 45., 46. és 51. pontját; a C?347/04. sz. Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29?én hozott ítélet [EBHT 2007., I?2647. o.] 41. pontját; a C?231/05. sz. Oy AA ügyben 2007. július 18?án hozott ítélet [EBHT 2007., I?6373. o.] 51. pontját és a C?414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 42. pontját). Ezen ítélezési gyakorlat azonban nem alkalmazandó az alapügy körülményei között.

33 E tekintetben – anélkül, hogy a fent említett ítélezési gyakorlat alkalmazási feltételei összességének elemzése szükséges lenne ? elegend? hangsúlyozni azt, hogy azon bérbeadásból származó jövedelmek, amelyeket olyan tárgyi eszközök rendelkezésre bocsátásával értek el, amelyek után a Jobra beruházási támogatást igényelt, Ausztriában adókötelesek. Ennélfogva nem állítható az, hogy az alapeljárás tárgyát képez? szabályozás hiányában sérülne az Osztrák Köztársaság azon joga, hogy adóztatási joghatóságát a területén folytatott tevékenységek vonatkozásában gyakorolja (lásd analógia útján a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 46. pontját és a Rewe Zentralfinanz ügyben hozott ítélet 42. pontját).

34 Amennyiben a Bíróság elé észrevételt terjeszt? érdekeltek érvelése szélesebb értelemben véve a nemzeti adórendszer koherenciája biztosításának szükségességére vonatkozik, hangsúlyozni kell, hogy nem áll fenn közvetlen kapcsolat az adórendszer szempontjából egyfel?l a bérbeadónak az általa beszerzett tárgyi eszközök után nyújtott beruházási támogatás, másfel?l az ezen, ellenérték fejében rendelkezésre bocsátott eszközök használatával elért jövedelemnek a bérbevev? vonatkozásában történ? kés?bbi megadóztatása között (lásd ebben az értelemben a C?39/04. sz. Laboratoires Fournier ügyben 2005. március 10?én hozott ítélet [EBHT 2005., I?2057. o.] 20. és 21. pontját).

35 A visszaélősszer? gyakorlat megelőzésére vonatkozó igazolást illet?en meg kell állapítani, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságát korlátozó nemzeti intézkedés csak akkor igazolható, ha kifejezetten a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöz?, kizárólag adóelőny megszerzését célzó megállapodásokra irányul (lásd ebben az értelemben a C?196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?7995. o.] 51. és 55. pontját és a C?524/04. sz. Test Claimants in the Thin

Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2007., I?2107. o.] 74. pontját).

36 A jelen esetben nem állítható, hogy az a körülmény, hogy valamely vállalkozás, amely beruházási támogatást igényelhet, ellenérték fejében eszközöket bocsát egy másik vállalkozás rendelkezésére, amely azokat els?sorban más tagállamokban használja, önmagában visszaélés szer? magatartásnak min?sül.

37 Az ilyen rendelkezésre bocsátás nem alapozhatja meg a visszaélés szer? gyakorlat általános vélelmét, és nem igazolhatja a Szerz?désben biztosított valamely alapvet? szabadságot sért? intézkedést (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben hozott ítélet 73. pontját, valamint a C?105/07. sz. Lammers & Van Cleef ügyben 2008. január 17-én hozott ítélet [EBHT 2008., I?173. o.] 27. pontját).

38 Ebben az összefüggésben hangsúlyozni kell, hogy az alapügy tárgyát képez? szabályozás minden olyan bérbeadót érint, amely beruházási támogatást igényelhet, és amely ellenérték fejében eszközöket bocsát határokon átnyúló tevékenységet folytató vállalkozások rendelkezésére, méghozzá olyan objektív körülmények hiányában, amelyek bizonyítanak az ilyen mesterséges megállapodás létezését. Másfel?l nem t?nik úgy, hogy e szabályozás lehet?vé teszi a bérbeadók számára, hogy bizonyítsák a visszaélés szer? gyakorlat hiányát.

39 Ennélfogva meg kell állapítani, hogy az alapügy tárgyát képez? szabályozás nem teszi lehet?vé, hogy a beruházási támogatás nyújtását csak teljesen mesterséges megállapodások vonatkozásában tagadják meg. Másfel?l a Bíróság el?tt nem hivatkoztak arra, hogy az alapügy körülményei között létrejött ilyen mesterséges megállapodás.

40 A fenti megfontolások fényében meg kell állapítani, hogy e szabályozást nem igazolja nyomós közérdek.

41 Következésképpen a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK 49. cikkel ellentétes az alapügy tárgyát képez?höz hasonló olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében a beruházási támogatást a tárgyi eszközöket beszer? vállalkozásoktól pusztán azzal az indokkal tagadják meg, hogy azokat az eszközöket, amelyek után e támogatást igénylik, és amelyeket ellenérték fejében rendelkezésre bocsátottak, els?sorban más tagállamokban használják.

42 Mivel a Szerz?dés szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezéseivel tehát ellentétes az alapügy tárgyát képez?höz hasonló szabályozás, nem szükséges megvizsgálni azt a feltevést, miszerint az a Szerz?dés letelepedés szabadságának korlátozásával kapcsolatos rendelkezéseivel is ellentétes lehet.

A költségekr?l

43 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következ?képpen határozott:

Az EK 49. cikkel ellentétes az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló olyan tagállami szabályozás, amelynek értelmében a beruházási támogatást a tárgyi eszközöket beszerző vállalkozásoktól pusztán azzal az indokkal tagadják meg, hogy azokat az eszközöket, amelyek után e támogatást igénylik, és amelyeket ellenérték fejében rendelkezésre bocsátottak, elsősorban más tagállamokban használják.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.