ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ

της 26ης Οκτωβρίου 1999 *

Στην υπόθεση C-294/97,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Finanzgericht Münster (Γερμανία) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Eurowings Luftverkehrs AG

και

Finanzamt Dortmund-Unna,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 59 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 49 ΕΚ),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

συγκείμενο από τους G. C. Rodríguez Iglesias, Πρόεδρο, J. C. Moitinho de Almeida (εισηγητή), D. A. O. Edward και L. Sevón, προέδρους τμήματος, P. J. G. Kapteyn,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

C. Gulmann, J.-P. Puissochet, G. Hirsch, P. Jann, H. Ragnemalm, και M. Wathelet, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mischo
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Eurowings Luftverkehrs AG, εκπροσωπούμενη από τους W. Tillmann, φορολογικό σύμβουλο στο Dortmund, W. Kaefer, φορολογικό σύμβουλο στο Aix-la-Chapelle, και G. Saß, διευθυντή του τμήματος ευρωπαϊκών υποθέσεων,

— το Finanzamt Dortmund-Unna, εκπροσωπούμενο από τον E. Scheidemantel, Leitender Regierungsdirektor,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους E. Röder, Ministerialrat στο ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομίας, και C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor στο ίδιο υπουργείο,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον J. Sack, νομικό σύμβουλο, και την H. Michard, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Eurowings Luftverkehrs AG, της Γερμανικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής, κατά τη συνεδρίαση της 2ας Δεκεμβρίου 1998,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 26ης Ιανουαρίου 1999,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 28ης Ιουλίου 1997, η οποία περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 11 Αυγούστου 1997, το Finanzgericht Münster υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 234 ΕΚ), προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 59 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρου 49 ΕΚ).

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Eurowings Luftverkehrs AG (στο εξής: Eurowings) και του Finanzamt Dortmund-Unna (στο εξής: Finanzamt), σχετικά με την υποχρέωση της Eurowings να συνυπολογίσει διάφορα ποσά στη βάση επιβολής του φόρου επιτηδεύματος, σύμφωνα με τον Gewerbesteuergesetz (νόμο περί φόρου επιτηδεύματος, στο εξής: GewStG).

Η γερμανική νομοθεσία

3 Το άρθρο 2 του GewStG, της 21ης Μαρτίου 1991 (*BGBl.* I, σ. 814), προβλέπει ότι κάθε βιομηχανική ή εμπορική επιχείρηση που λειτουργεί στη Γερμανία υπόκειται στον φόρο επιτηδεύματος.

4 Ο φόρος επιτηδεύματος είναι ένας πραγματικός φόρος στον οποίο υπόκειται κάθε βιομηχανική ή εμπορική επιχείρηση, ανεξαρτήτως της φοροδοτικής της ικανότητας και της προσωπικής καταστάσεως του φορολογουμένου που είναι ιδιοκτήτης της επιχειρήσεως.

5 Κατά το άρθρο 6 του GewStG, βάση επιβολής του φόρου αποτελούν το κέρδος εκμεταλλεύσεως και το κεφάλαιο βιομηχανικής και εμπορικής εκμεταλλεύσεως. Από την 1η Ιανουαρίου 1998 και εντεύθεν, η φορολογική βάση συνίσταται μόνον στο κέρδος εκμεταλλεύσεως που έχει πραγματοποιήσει η βιομηχανική ή εμπορική επιχείρηση.

6 Στο κέρδος της βιομηχανικής ή εμπορικής επιχειρήσεως, που καθορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου περί φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων ή του νόμου περί φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, πρέπει να προστίθενται τα ποσά των οποίων τον συνυπολογισμό προβλέπει το άρθρο 8 του GewStG, ενώ το κέρδος αυτό πρέπει να περικόπτεται κατά τα ποσά που προβλέπει το άρθρο 9 του ιδίου αυτού νόμου. Σκοπός των συνυπολογισμών και των περικοπών είναι ο προσδιορισμός του αντικειμενικού κέρδους της βιομηχανικής ή εμπορικής επιχειρήσεως, ανεξαρτήτως του αν το εν λόγω κέρδος προκύπτει από την επένδυση ιδίων ή αλλοτρίων κεφαλαίων.

7 Έτσι, το άρθρο 8 του GewStG, που επιγράφεται «Ποσά που συνυπολογίζονται στη βάση επιβολής του φόρου», ορίζει, στο σημείο του 7, ότι στο κέρδος της βιομηχανικής ή εμπορικής επιχειρήσεως συνυπολογίζεται

«το ήμισυ των μισθωμάτων που καταβάλλονται για τη χρήση οικονομικών αγαθών που συγκαταλέγονται μεταξύ των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως, πλην όμως δεν ανήκουν στην επιχείρηση αλλά σε τρίτους. Τούτο δεν ισχύει στην περίπτωση κατά την οποία τα εν λόγω μισθώματα συνυπολογίζονται στο υπαγόμενο στον φόρο επιτηδεύματος εισόδημα που πραγματοποιεί ο εκμισθωτής από την άσκηση της βιομηχανικής ή εμπορικής του δραστηριότητας, εκτός αν το μίσθιο είναι μια επιχείρηση ή ένα τμήμα επιχειρήσεως, το δε μίσθωμα υπερβαίνει το ποσό των 250 000 γερμανικών μάρκων (DEM). Το ποσό που πρέπει να λαμβάνεται

υπόψη είναι αυτό που οφείλει ο μισθωτής στον εκμισθωτή για τη χρήση των αλλοτρίων οικονομικών αγαθών, τα οποία ανήκουν σε εγκαταστάσεις εκμεταλλεύσεως ευρισκόμενης εντός της περιφέρειας δήμου ή κοινότητας».

8 Επομένως, ο GewStG θεωρεί ως δεδομένο ότι το καθαρό κέρδος που έχει αντληθεί από το μίσθιο αντιστοιχεί στο ήμισυ του ποσού των καταβληθέντων μισθωμάτων.

9 Το κεφάλαιο βιομηχανικής και εμπορικής εκμεταλλεύσεως αντιστοιχεί στο ποσό που προκύπτει όταν στην καθοριζόμενη σύμφωνα με τον νόμο για τις αποτιμήσεις φορολογική αξία του κεφαλαίου εκμεταλλεύσεως γίνουν οι συνυπολογισμοί που προβλέπει το άρθρο 12, παράγραφος 2, του GewStG και οι περικοπές που προβλέπει το άρθρο 12, παράγραφος 3, του GewStG. Σκοπός των εν λόγω συνυπολογισμών και περικοπών είναι να προσδιοριστούν τα ίδια και τα αλλότρια κεφάλαια που χρησιμοποιεί αντικειμενικά η βιομηχανική ή εμπορική εγκατάσταση.

10 Έτσι, το άρθρο 12 του GewStG, που επιγράφεται «Κεφάλαιο βιομηχανικής και εμπορικής εκμεταλλεύσεως», ορίζει, στην παράγραφό του 2, σημείο 2, ότι στη φορολογική αξία της υποκειμένης στον φόρο οικονομικής μονάδας πρέπει να συνυπολογίζεται

«η (λειτουργική) αξία των οικονομικών αγαθών που εξυπηρετούν τη λειτουργία βιομηχανικής ή εμπορικής επιχειρήσεως, πλην όμως δεν ανήκουν σ' αυτήν, αλλά σ' έναν από τους ιδιοκτήτες της επιχειρήσεως ή σε τρίτον, εφόσον δεν περιλαμβάνεται στη φορολογική αξία της υποκειμένης στον φόρο μονάδας που συνιστά η βιομηχανική ή εμπορική επιχείρηση. Τούτο δεν ισχύει στην περίπτωση κατά την οποία τα οικονομικά αγαθά περιλαμβάνονται στο κεφάλαιο εκμεταλλεύσεως του εκμισθωτή, εκτός αν το μίσθιο είναι μια επιχείρηση ή ένα τμήμα επιχειρήσεως, οι δε περιλαμβανόμενες στο κεφάλαιο εκμεταλλεύσεως του εκμισθωτή (λειτουργικές) αξίες των οικονομικών αγαθών της επιχειρήσεως (ή του τμήματος επιχειρήσεως) που αποτελούν το αντικείμενο της μισθώσεως υπερβαίνουν το ποσό των 2,5 εκατομμυρίων DEM. Τα ποσά που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη είναι το συνολικό ύψος των αξιών των οικονομικών αγαθών που θέτει ο εκμισθωτής στη διάθεση του μισθωτή προς χρήση στο πλαίσιο βιομηχανικής ή εμπορικής επιχειρήσεως ευρισκόμενης εντός της περιφέρειας δήμου ή κοινότητας».

11 Το άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, δεύτερη φράση, του GewStG προβλέπει, όσον αφορά τα αλλότρια οικονομικά αγαθά, όπως και το άρθρο 8, σημείο 7, δεύτερη φράση, όσον αφορά τα μισθώματα, ότι, στο μέτρο που τα αγαθά αυτά υπόκεινται ήδη στον φόρο επιτηδεύματος, στο πλαίσιο της φορολογήσεως του εκμισθωτή, η αξία τους δεν συνυπολογίζεται.

12 Από τις παρατηρήσεις που υπέβαλε στο Δικαστήριο η Eurowings προκύπτει ότι ο φόρος επιτηδεύματος υπολογίζεται σε δύο στάδια: κατ' αρχάς, το κεφάλαιο εκμεταλλεύσεως και το κέρδος εκμεταλλεύσεως πολλαπλασιάζονται με έναν ενιαίο για ολόκληρο το γερμανικό έδαφος «φορολογικό συντελεστή», ο οποίος ανέρχεται σε 0,2 % για το κεφάλαιο εκμεταλλεύσεως και σε 5 % για το κέρδος εκμεταλλεύσεως των κεφαλαιουχικών εταιριών· το «σταθμισμένο φορολογητέο ποσό» που προκύπτει κατ' αυτόν τον τρόπο πολλαπλασιάζεται ακολούθως με ένα συντελεστή καθοριζόμενο από κάθε δήμο ή κοινότητα. Το 1993, ο συντελεστής αυτός κυμαινόταν μεταξύ 0 %, π.χ., στο Δήμο του Norderfriedrichskoog (Schleswig-Holstein), και 515 % στη Φραγκφούρτη επί του Μάιν. Στο Dortmund, ο εφαρμοστέος το 1993 συντελεστής ανερχόταν σε 450 %.

Τα πραγματικά περιστατικά

13 Η Eurowings πραγματοποιεί τόσο τακτικές όσο και ναυλωμένες πτήσεις στη Γερμανία και στην Ευρώπη. Το 1993 μίσθωσε, έναντι μισθώματος 467 914 DEM, αεροσκάφος από την Air Tara Ltd, ανώνυμη εταιρία ιρλανδικού δικαίου με έδρα το Shannon. Η λειτουργική αξία του αεροσκάφους ανερχόταν σε 1 320 000 DEM. Με απόφαση της 21ης Μαΐου 1996, το Finanzamt προσδιόρισε τον οφειλόμενο για το 1993 φόρο επιτηδεύματος συνυπολογίζοντας στο κέρδος από την άσκηση της βιομηχανικής και εμπορικής δραστηριότητας, σύμφωνα με το άρθρο 8, σημείο 7, του GewStG, το ήμισυ των πράγματι καταβληθέντων μισθωμάτων, ήτοι ποσό 233 957 DEM. Δυνάμει του άρθρου 12, παράγραφος 2, του GewStG, συνυπολόγισε, επίσης, στο κεφάλαιο εκμεταλλεύσεως τη λειτουργική αξία του μισθωθέντος αεροσκάφους, ήτοι ποσό 1 320 000 DEM.

14 Η διοικητική ένσταση που υπέβαλε η Eurowings κατά της αποφάσεως αυτής στις 13 Ιουνίου 1996 απορρίφθηκε με απόφαση του Finanzamt της 8ης Ιουλίου 1996.

15 Κατά συνέπεια, η Eurowings άσκησε, στις 11 Ιουλίου 1996, προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht Münster, προβάλλοντας ότι τα άρθρα 8, σημείο 7, και 12, παράγραφος 2, του GewStG αντιβαίνουν προς τα άρθρα 59 επ. της Συνθήκης.

16 Το Finanzgericht εκθέτει ότι, δυνάμει του κοινοτικού δικαίου, η Eurowings μπορεί να επικαλεστεί την ύπαρξη δυσμενούς διακρίσεως απαγορευομένης από το άρθρο 59 της Συνθήκης, παρά το γεγονός ότι η διάκριση αυτή δεν θίγει άμεσα την ίδια, αλλά την εκμισθώτρια εταιρία ιρλανδικού δικαίου.

17 Το Finanzgericht τονίζει επίσης ότι οι εταιρίες ιρλανδικού δικαίου που καλούνται Limited μπορούν να εξομοιωθούν προς τις κεφαλαιουχικές εταιρίες γερμανικού δικαίου υπό την έννοια του άρθρου 1 του νόμου περί φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και ότι, αν οι εταιρίες αυτές εκμίσθωναν αεροσκάφη στη Γερμανία, η δραστηριότητά τους θα θεωρούνταν, δυνάμει του άρθρου 2 του GewStG, ως συνιστώσα εξ ολοκλήρου βιομηχανική και εμπορική δραστηριότητα.

18 Το Finanzgericht υπογραμμίζει ότι ο μηχανισμός συνυπολογισμού ορισμένων στοιχείων στη βάση επιβολής του φόρου επιτηδεύματος στηρίζεται στη βούληση του νομοθέτη να διασφαλίσει ότι τα μέσα παραγωγής που έχει στη διάθεσή της μια εγκατεστημένη στη Γερμανία βιομηχανική και εμπορική επιχείρηση φορολογούνται άπαξ μόνον, ανεξάρτητα από το αν τα μέσα αυτά έχουν αποτελέσει αντικείμενο αυτοχρηματοδοτήσεως ή χρηματοδοτήσεως με αλλότρια κεφάλαια και από το αν το κεφάλαιο εκμεταλλεύσεως ανήκει στην επιχείρηση, υπό την έννοια του αστικού δικαίου. Επομένως, η πρόβλεψη εξαιρέσεως για την περίπτωση κατά την οποία τα μισθώματα ή τα οικεία αγαθά περιλαμβάνονται ήδη στη βάση επιβολής του φόρου επιτηδεύματος που οφείλει ο εκμισθωτής είναι συμφυής με το σύστημα αυτό.

19 Ωστόσο, το Finanzgericht διαπιστώνει ότι η φορολογική μεταχείριση του μισθωτή που μισθώνει αγαθό από εκμισθωτή εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος είναι λιγότερο ευνοϊκή από εκείνη που επιφυλάσσεται στον μισθωτή που μισθώνει τέτοιο αγαθό από εκμισθωτή εγκατεστημένο στη Γερμανία, γεγονός που θα μπορούσε να συνιστά συγκεκαλυμμένη δυσμενή διάκριση αντίθετη προς το άρθρο 59 της Συνθήκης.

20 Το Finanzgericht αμφιβάλλει για το αν ο αναγόμενος στη συνοχή του φορολογικού συστήματος σκοπός μπορεί να δικαιολογήσει τις επίμαχες διατάξεις του GewStG. Πράγματι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου (αποφάσεις της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx, Συλλογή 1995, σ. I-2493, και της 14ης Νοεμβρίου 1995, C-484/93, Svensson και Gustavsson, Συλλογή 1995, σ. I-3955), ο σκοπός που έγκειται στη διασφάλιση της συνοχής του φορολογικού συστήματος δεν μπορεί να δικαιολογήσει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ κατοίκων και μη κατοίκων παρά μόνον υπό την προϋπόθεση ότι το φορολογικό μειονέκτημα που επιβάλλεται στον υπήκοο κράτους μέλους αντισταθμίζεται από αντίστοιχο φορολογικό πλεονέκτημα που χορηγείται στον ίδιο αυτόν υπήκοο, έτσι ώστε αυτός να μην υφίσταται καμία δυσμενή διάκριση. Ένας απλός έμμεσος σύνδεσμος μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος που χορηγείται σε υποκείμενο στον φόρο και της δυσμενούς φορολογικής μεταχείρισης της οποίας τυγχάνει άλλος υποκείμενος στον φόρο δεν θα μπορούσε να δικαιολογήσει την άνιση μεταχείριση μεταξύ κατοίκων και μη κατοίκων. Το Finanzgericht εκθέτει συναφώς ότι, με διάταξη της 30ής Δεκεμβρίου 1996 (*BStBl.* II 1997, σ. 466), το Bundesfinanzhof δέχθηκε ότι δεν είναι σαφές αν οι διατάξεις περί συνυπολογισμού των άρθρων 8, σημείο 7, δεύτερη φράση, και 12, παράγραφος 2, σημείο 2, δεύτερη φράση, του GewStG συνάδουν προς την απαγόρευση των διακρίσεων που προβλέπουν τα άρθρα 59 επ. της Συνθήκης, μολονότι, με παλαιότερη απόφασή του (απόφαση της 15ης Ιουνίου 1983, *BStBl.* II 1984, σ. 17), το ίδιο αυτό δικαστήριο είχε δώσει καταφατική απάντηση στο ερώτημα αυτό.

21 Τέλος, το Finanzgericht διερωτάται αν πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι η εκμισθώτρια εταιρία ιρλανδικού δικαίου δεν καταβάλλει κανένα φόρο συγκρίσιμο με τον γερμανικό φόρο επιτηδεύματος και ότι απολαύει των «προνομίων του Shannon», υπόκειται, δηλαδή, σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων ύψους 10 %. Αυτά τα φορολογικά πλεονεκτήματα θα μπορούσαν να αντισταθμίσουν, στην υπόθεση της κύριας δίκης, τον θεωρητικό περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών και να έχουν ως συνέπεια, στην περίπτωση που η εκμισθώτρια εταιρία θα ετύγχανε, όσον αφορά τον συνυπολογισμό, των ιδίων εξαιρέσεων με εκείνες των οποίων τυγχάνουν οι εγκατεστημένοι στη Γερμανία εκμισθωτές, δυσμενή διάκριση σε βάρος των εγκατεστημένων στη Γερμανία εκμισθωτών. Το Finanzgericht αμφιβάλλει για το αν μπορεί να γίνει δεκτή η επιχειρηματολογία αυτή, δεδομένου ότι το Δικαστήριο έχει επίσης δεχθεί ότι η αντιστάθμιση μιας δυσμενούς φορολογικής μεταχείρισης από άλλα φορολογικά πλεονεκτήματα δεν μπορεί να γίνει δεκτή προς δικαιολόγηση δυσμενών διακρίσεων (αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 21, και της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher, Συλλογή 1996, σ. I-3089).

22 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Finanzgericht Münster αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Συνάδουν οι διατάξεις των άρθρων 8, σημείο 7, δεύτερη φράση, και 12, παράγραφος 2, σημείο 2, δεύτερη φράση, του Gewerbesteuergesetz, περί συνυπολογισμού ορισμένων στοιχείων στη φορολογική βάση, προς την επιταγή της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών του άρθρου 59 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση, της 7ης Φεβρουαρίου 1992;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

23 Με το προδικαστικό του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 59 της Συνθήκης απαγορεύει μια εθνική νομοθεσία περί φόρου επιτηδεύματος όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.

24 Η Γερμανική Κυβέρνηση διατείνεται ότι τα άρθρα 8, σημείο 7, και 12, παράγραφος 2, του GewStG δεν επάγονται καμία άμεση ή έμμεση δυσμενή διάκριση σε βάρος των παρεχόντων υπηρεσίες που είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη.

25 Κατ' αρχάς, τονίζει ότι οι συνυπολογισμοί που προβλέπονται στις τελευταίες αυτές διατάξεις είναι υποχρεωτικοί εφόσον ο εκμισθωτής δεν υπόκειται στον φόρο επιτηδεύματος, ανεξαρτήτως του αν είναι εγκατεστημένος στη Γερμανία ή σε άλλο κράτος μέλος. Ο μισθωτής είναι επίσης υποχρεωμένος να προβεί στους εν λόγω συνυπολογισμούς αν μισθώνει αγαθό από εγκατεστημένο στη Γερμανία εκμισθωτή που δεν υπόκειται στον φόρο αυτό.

26 Έτσι, ο μισθωτής που μισθώνει φαρμακείο από εγκατεστημένο στη Γερμανία φαρμακοποιό που έπαυσε να ασκεί τη δραστηριότητά του και, ως εκ τούτου, δεν υπόκειται πλέον στον φόρο επιτηδεύματος οφείλει να συνυπολογίζει στο κέρδος που αντλεί από τη δραστηριότητά του το ήμισυ των μισθωμάτων που καταβάλλει για τον χώρο του φαρμακείου.

27 Το ίδιο θα συνέβαινε επίσης στην περίπτωση μισθωτή που μισθώνει αγαθό από εγκατεστημένο στη Γερμανία εκμισθωτή, ο οποίος όμως απαλλάσσεται από τον φόρο επιτηδεύματος ή ο οποίος, ως φορέας κυριαρχίας, δεν υπόκειται στον φόρο αυτό, όπως συμβαίνει στην περίπτωση του ομοσπονδιακού κράτους, των ομοσπόνδων κρατών ή των οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως. Έτσι, μια εταιρία ασκούσα λιμενική δραστηριότητα, που μισθώνει γερανό από τις αρχές μιας πόλεως διαθέτουσας λιμένα, θα όφειλε να συνυπολογίσει στο κέρδος από τις δραστηριότητές της το ήμισυ των καταβληθέντων για τον γερανό μισθωμάτων.

28 Ακολούθως, η Γερμανική Κυβέρνηση, όπως εξάλλου και το Finanzamt, ισχυρίζεται ότι, ελλείψει εναρμονίσεως των αμέσων φόρων, η κατάσταση εκμισθωτή εγκατεστημένου σε άλλο κράτος μέλος, ο οποίος δεν υπόκειται στον φόρο επιτηδεύματος, δεν μπορεί να συγκριθεί με την του εγκατεστημένου στη Γερμανία εκμισθωτή, ο οποίος υπόκειται στον φόρο αυτό, οπότε οι καταστάσεις αυτές μπορούν να διέπονται από διαφορετικούς κανόνες.

29 Συγκεκριμένα, ένας εκμισθωτής εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος θα μπορούσε, δεδομένου ότι δεν υπόκειται στον φόρο επιτηδεύματος, να δεχθεί την καταβολή χαμηλότερου μισθώματος από τον μισθωτή. Αντιθέτως, ένας εγκατεστημένος στη Γερμανία εκμισθωτής, που υπόκειται στον φόρο επιτηδεύματος, θα περιελάμβανε τη φορολογική αυτή επιβάρυνση στο ποσό του μισθώματος, μετακυλίοντάς την έτσι στον μισθωτή.

30 Οι συνυπολογισμοί που προβλέπουν τα άρθρα 8, σημείο 7, και 12, παράγραφος 2, σημείο 2, του GewStG αντισταθμίζουν, όσον αφορά τον μισθωτή, το χαμηλότερο μίσθωμα που καταβάλλει στον εκμισθωτή που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος. Ο εκμισθωτής αυτός δεν υφίσταται, ωστόσο, κανένα ανταγωνιστικό μειο-

νέκτημα συνεπεία των εν λόγω συνυπολογισμών. Συγκεκριμένα, η οικονομική επιβάρυνση που αντιπροσωπεύει ο φόρος επιτηδεύματος είναι η ίδια και στις δύο περιπτώσεις και επιβάλλεται, σε τελική ανάλυση, στον εγκατεστημένο στη Γερμανία μισθωτή.

31 Τέλος, η Γερμανική Κυβέρνηση επισημαίνει ότι οι συνυπολογισμοί που προβλέπουν τα άρθρα 8, σημείο 7, και 12, παράγραφος 2, του GewStG σκοπούν να διασφαλίσουν ότι τα μισθώματα και η αξία των οικονομικών αγαθών που αποτελούν αντικείμενο μισθώσεως δεν υπόκεινται παρά άπαξ μόνο στον φόρο επιτηδεύματος, ανεξαρτήτως του αν ο εκμισθωτής είναι εγκατεστημένος στη Γερμανία ή σε άλλο κράτος μέλος. Στην περίπτωση που ο εκμισθωτής υπόκειται στον φόρο επιτηδεύματος, ο συνυπολογισμός του ποσού των μισθωμάτων και της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν αντικείμενο μισθώσεως, στη βάση επιβολής του φόρου που οφείλει ο μισθωτής θα κατέληγε σε διπλή φορολόγηση των μισθωμάτων και των περιουσιακών στοιχείων.

32 Κατ' αρχάς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, καίτοι, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, ο τομέας των αμέσων φόρων δεν εμπίπτει καθεαυτός στον τομέα αρμοδιοτήτων της Κοινότητας, εν τούτοις τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που εξακολουθούν να έχουν (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 21).

33 Δεδομένου ότι η χρηματοδοτική μίσθωση αποτελεί υπηρεσία υπό την έννοια του άρθρου 60 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 50 ΕΚ), πρέπει, ακολούθως, να υπομνηστεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 59 της Συνθήκης δεν απαιτεί μόνον την κατάργηση κάθε διακρίσεως σε βάρος του παρέχοντος υπηρεσίες λόγω της ιθαγένειάς του, αλλά και την κατάργηση κάθε περιορισμού της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών λόγω του ότι ο παρέχων είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος διαφορετικό από αυτό εντός του οποίου παρέχεται η υπηρεσία (αποφάσεις της 4ης Δεκεμβρίου 1986, 205/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 1986, σ. 3755, σκέψη 25, και της 26ης Φεβρουαρίου 1991, C-180/89, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 1991, σ. I-709, σκέψη 15).

34 Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 59 της Συνθήκης παρέχει δικαιώματα όχι μόνο στον ίδιο τον παρέχοντα υπηρεσίες αλλά και στον αποδέκτη των εν λόγω υπηρεσιών (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 1984, 286/82 και 26/83, Luisi και Carbone, Συλλογή 1984, σ. 377, και προαναφερθείσα απόφαση Svensson και Gustavsson). Επομένως, η Eurowings μπορεί, ως αποδέκτης υπηρεσιών χρηματοδοτικής μισθώσεως, να επικαλεστεί τα δικαιώματα που της παρέχει η διάταξη αυτή.

35 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι συνυπολογισμοί που προβλέπουν τα άρθρα 8, σημείο 7, και 12, παράγραφος 2, του GewStG είναι υποχρεωτικοί σε όλες τις περιπτώσεις κατά τις οποίες γερμανικές επιχειρήσεις μισθώνουν αγαθά από εκμισθωτές εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος, δεδομένου ότι οι εν λόγω εκμισθωτές ουδέποτε υπόκεινται στον φόρο επιτηδεύματος, ενώ η υποχρέωση συνυπολογισμού των εν λόγω στοιχείων δεν ισχύει, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, για τις γερμανικές επιχειρήσεις που μισθώνουν αγαθά από εκμισθωτές εγκατεστημένους στη Γερμανία, δεδομένου ότι οι εκμισθωτές αυτοί υπόκεινται κατά κανόνα στον εν λόγω φόρο, εκτός από τις σπάνιες περιπτώσεις που αναφέρονται στις σκέψεις 25 έως 27 της παρούσας αποφάσεως.

36 Επομένως, η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία καθιερώνει, στη μεγάλη πλειονότητα των περιπτώσεων, ένα διαφορετικό φορολογικό καθεστώς ανάλογα με το αν ο παρέχων υπηρεσίες είναι εγκατεστημένος στη Γερμανία ή σε άλλο κράτος μέλος.

37 Επιπλέον, όπως τόνισε το αιτούν δικαστήριο, η νομοθεσία αυτή προβλέπει, για τις γερμανικές επιχειρήσεις που μισθώνουν αγαθά από εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη εκμισθωτές, ένα λιγότερο ευνοϊκό φορολογικό σύστημα δυνάμενο να τις αποτρέπει από το να απευθύνονται στους εκμισθωτές αυτούς.

38 Πράγματι, όπως ανέφερε η Eurowings, χωρίς να αντικρουστεί στο σημείο αυτό από τη Γερμανική Κυβέρνηση, στην περίπτωση χρηματοδοτικής μισθώσεως από εγκατεστημένο στη Γερμανία εκμισθωτή, ο μισθωτής απαλλάσσεται, κατά κανόνα, για τον λόγο και μόνον ότι ο εκμισθωτής υπόκειται στον φόρο επιτηδεύματος, ακόμη κι αν ο εκμισθωτής έχει τη δυνατότητα να αποφύγει τη φορολογία. Από τον φάκελο της κύριας δίκης προκύπτει ότι ο εκμισθωτής έχει στη διάθεσή του πλείονα μέσα μειώσεως του πράγματι καταβαλλομένου φόρου, όπως είναι, μεταξύ άλλων, ο συνυπολογισμός της λογιστικής και όχι της εμπορικής αξίας των αγαθών, ο συνυπολογισμός του ημίσεος και όχι του συνόλου των μακροπρόθεσμων χρεών, η προσφυγή στην προεξοφλητική χρηματοδότηση της αγοράς των αγαθών με σκοπό τη μείωση του κεφαλαίου εκμεταλλεύσεως καθώς και ο συνυπολογισμός αποκλειστικά και μόνον

του πραγματικού κέρδους που πραγματοποιήθηκε χάρη στα αγαθά που αποτέλεσαν αντικείμενο μισθώσεως στη Γερμανία και όχι του ημίσεος των μισθωμάτων. Επιπλέον, τα «κεφάλαια leasing» που προσφέρουν οι γερμανικές τράπεζες παρέχουν τη δυνατότητα πλήρους αποφυγής της φορολογίας του κέρδους εκμεταλλεύσεως και της φορολογίας του κεφαλαίου εκμεταλλεύσεως για τμήμα μόνον της διάρκειας της συμβάσεως. Τέλος, ο εκμισθωτής αεροσκαφών, δεδομένου ότι δεν είναι αναγκασμένος να βρίσκεται σε πόλη διαθέτουσα αεροδρόμιο, μπορεί να εγκατασταθεί σε δήμο ή κοινότητα που έχει καθορίσει πολύ χαμηλό, αν όχι μηδενικό συντελεστή, για τον υπολογισμό του φόρου επιτηδεύματος.

39 Υπ' αυτές τις συνθήκες, αντίθετα προς τους ισχυρισμούς της Γερμανικής Κυβερνήσεως, η οικονομική επιβάρυνση που αντιπροσωπεύει ο φόρος επιτηδεύματος για τις γερμανικές επιχειρήσεις που μισθώνουν αγαθά από εκμισθωτές εγκατεστημένους στη Γερμανία δεν αντιστοιχεί κατ' ανάγκη στην οικονομική επιβάρυνση που αντιπροσωπεύει ο ίδιος αυτός φόρος για τις γερμανικές επιχειρήσεις που μισθώνουν αγαθά από εκμισθωτές εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος.

40 Όμως, μια ρύθμιση κράτους μέλους όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία παρέχει φορολογικό πλεονέκτημα στην πλειονότητα των επιχειρήσεων που μισθώνουν αγαθά από εκμισθωτές εγκατεστημένους στο κράτος αυτό, ενώ, σε κάθε περίπτωση, στερεί το πλεονέκτημα αυτό από εκείνες που μισθώνουν αγαθά από εκμισθωτές εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος, συνεπάγεται διαφορετική μεταχείριση στηριζόμενη στον τόπο εγκαταστάσεως του παρέχοντος υπηρεσίες, η οποία απαγορεύεται από το άρθρο 59 της Συνθήκης.

41 Η διαφορετική αυτή μεταχείριση δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από λόγους αναγόμενους στη συνοχή του φορολογικού συστήματος.

42 Πράγματι, όπως τόνισε το Bundesfinanzhof στη διάταξή του της 30ής Δεκεμβρίου 1996, στην οποία αναφέρθηκε το αιτούν δικαστήριο, ένας απλός έμμεσος σύνδεσμος μεταξύ ενός φορολογικού πλεονεκτήματος χορηγουμένου σε υποκείμενο στον φόρο, όπως είναι η απαλλαγή των γερμανικών επιχειρήσεων που μισθώνουν αγαθά από εκμισθωτές εγκατεστημένους στη Γερμανία από την υποχρέωση να προβαίνουν

στους επίμαχους συνυπολογισμούς, και της δυσμενούς φορολογικής μεταχειρίσεως της οποίας τυγχάνει άλλος υποκείμενος στον φόρο, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της υπαγωγής των εν λόγω εκμισθωτών στον φόρο επιτηδεύματος, δεν μπορεί να δικαιολογήσει το γεγονός ότι οι γερμανικές επιχειρήσεις τυγχάνουν διαφορετικής φορολογικής μεταχειρίσεως ανάλογα με το αν μισθώνουν αγαθά από εκμισθωτές εγκατεστημένους στη Γερμανία ή σε άλλα κράτη μέλη.

43 Αντίθετα προς τους ισχυρισμούς του Finanzamt, η διαφορετική αυτή μεταχείριση δεν θα μπορούσε να δικαιολογηθεί ούτε από το γεγονός ότι ο εκμισθωτής που είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος υπόκειται ενδεχομένως εκεί σε χαμηλή φορολογία.

44 Το φορολογικό πλεονέκτημα που απορρέει ενδεχομένως για τους παρέχοντες υπηρεσίες από τη χαμηλή φορολογία στην οποία υπόκεινται στο κράτος μέλος εντός του οποίου είναι εγκατεστημένοι δεν μπορεί να επιτρέπει σε άλλο κράτος μέλος να δικαιολογεί τη δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση των αποδεκτών των υπηρεσιών που είναι εγκατεστημένοι στο τελευταίο αυτό κράτος [βλ., όσον αφορά το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 43 ΕΚ) προαναφερθείσες αποφάσεις Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 21, και Asscher, σκέψη 53].

45 Όπως ορθώς τόνισε η Επιτροπή, τέτοιου είδους αντισταθμιστικές φορολογικές επιβαρύνσεις θα έθιγαν τα ίδια τα θεμέλια της εσωτερικής αγοράς.

46 Επομένως, στο εθνικό δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 59 της Συνθήκης απαγορεύει μια εθνική νομοθεσία περί φόρου επιτηδεύματος όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.

Επί των δικαστικών εξόδων

47 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ,

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με διάταξη της 28ης Ιουλίου 1997 το Finanzgericht Münster, αποφαίνεται:

Το άρθρο 59 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 49 ΕΚ) απαγορεύει μια εθνική νομοθεσία περί φόρου επιτηδεύματος όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.

Rodríguez Iglesias Moitinho de Almeida

Edward Sevón Kapteyn

Gulmann Puissochet Hirsch

Jann Ragnemalm Wathelet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 26 Οκτωβρίου 1999.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος

G. C. Rodríguez Iglesias