ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ JEAN MISCHO

της 26ης Ιανουαρίου 1999 *

1. Στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της αεροπορικής εταιρίας Eurowings Luftverkehrs AG, εταιρίας γερμανικού δικαίου (στο εξής: Eurowings), και του Finanzamt Dortmund-Unna, σχετικά με την καταβολή του Gewerbesteuer (φόρου επιτηδεύματος), το Finanzgericht Münster ζητεί, με την αίτησή του εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, την ερμηνεία του άρθρου 59 της Συνθήκης ΕΚ υπό το φως ορισμένων πτυχών του Gewerbesteuergesetz (γερμανικού νόμου περί φόρου επιτηδεύματος, στο εξής: GewStG).

Η εθνική ρύθμιση

2. Κατά το άρθρο 2 του GewStG της 21ης Μαρτίου 1991 [1], κάθε βιομηχανική ή εμπορική επιχείρηση που λειτουργεί στη Γερμανία υπόκειται στον φόρο επιτηδεύματος.

3. 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.

4. Κατά το άρθρο 6 του GewStG, βάση επιβολής του φόρου αποτελούν το κέρδος εκμεταλλεύσεως και το κεφάλαιο βιομηχανικής και εμπορικής εκμεταλλεύσεως [2].

5. 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.

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

1 — *BGBl.* I, σ. 814.

2 — Από την 1η Ιανουαρίου 1998 και εντεύθεν, η φορολογική βάση συνίσταται μόνον στο κέρδος εκμεταλλεύσεως που έχει πραγματοποιήσει η βιομηχανική ή εμπορική επιχείρηση.

6. 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».

7. Επομένως, στο πλαίσιο του GewStG θεωρείται εν γένει ως δεδομένο ότι το καθαρό κέρδος που έχει αντληθεί από το μίσθιο αντιστοιχεί στο ήμισυ του ποσού των καταβληθέντων μισθωμάτων.

8. 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.

9. Έτσι, το άρθρο 12 του GewStG, που επιγράφεται «Κεφάλαιο βιομηχανικής και εμπορικής εκμεταλλεύσεως», ορίζει, στην παράγραφο 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».

10. 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.

11. 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· το «σταθμισμένο φορολογητέο ποσό» που προκύπτει κατ' αυτόν τον τρόπο πολλαπλασιάζεται ακολούθως με ένα «συντελεστή» καθοριζόμενο χωριστά από κάθε δήμο ή κοινότητα. Το 1993, ο συντελεστής αυτός κυμαινόταν μεταξύ 0 %, π.χ., στο Δήμο του Norderfriedrichskoog (στο Schleswig-Holstein), και 515 % στη Φραγκφούρτη επί του Μάιν. Στο Dortmund, όπου είναι εγκατεστημένη η Eurowings, ο εφαρμοστέος το 1993 συντελεστής ανερχόταν σε 450 %.

Το ιστορικό της διαφοράς της κύριας δίκης

12. 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, υπολογισθείσα βάσει της χρήσεώς του στο γερμανικό έδαφος, ανερχόταν σε 1 320 000 DEM. Με απόφαση της 21ης Μαΐου 1996, το Finanzamt Dortmund-Unna 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 233 947 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.

13. Στις 13 Ιουνίου 1996, η Eurowings υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της αποφάσεως του Finanzamt Dortumund-Unna. Με απόφαση της 8ης Ιουλίου 1996, το Finanzamt Dortumund-Unna απέρριψε την ένσταση αυτή. 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 ΕΚ.

14. Το Finanzgericht παρατηρεί ότι το κοινοτικό δίκαιο επιτρέπει στην Eurowings 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.

15. 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 γερμανικού 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, παράγραφος 2, του GewStG, ως συνιστώσα εξ ολοκλήρου βιομηχανική και εμπορική δραστηριότητα.

16. 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 στην ημεδαπή βιομηχανική και εμπορική επιχείρηση υπόκεινται σε φορολόγηση, 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, και ότι φορολογούνται άπαξ μόνο. Η βούληση αυτή εκδηλώνεται με τον συνυπολογισμό των μισθωμάτων και της αξίας των οικονομικών αγαθών στο κέρδος της βιομηχανικής ή εμπορικής επιχειρήσεως. Επομένως, η πρόβλεψη εξαιρέσεως για τις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα οικεία μισθώματα ή αγαθά περιλαμβάνονται ήδη στη βάση επιβολής του φόρου επιτηδεύματος που οφείλει ο εκμισθωτής είναι συμφυής με το σύστημα αυτό.

17. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο 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.

18. Το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει επίσης 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 [3], 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 μεταχειρίσεως 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 απόφαση της 30ής Δεκεμβρίου 1996 [4], το Bundesfinanzhof δέχθηκε ότι δεν είναι σαφές αν οι διατάξεις των άρθρων 8, σημείο 7, δεύτερη φράση, και 12, παράγραφος 2, σημείο 2, δεύτερη φράση, του GewStG, περί συνυπολογισμού ορισμένων στοιχείων στη φορολογική βάση, συνάδουν προς την απαγόρευση των διακρίσεων που προβλέπουν τα άρθρα 59 επ. της Συνθήκης, μολονότι, με παλαιότερη απόφασή του [5], το ίδιο αυτό δικαστήριο είχε δώσει καταφατική απάντηση στο ερώτημα αυτό.

3 — 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).

4 — *BStBl.* II, 1997, σ. 466.

5 — Απόφαση της 15ης Ιουνίου 1983 (*BStBl.* II, 1984, σ. 17).

19. 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 θεωρηθούν ότι αντισταθμίζουν, 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. Ωστόσο, 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 μεταχειρίσεως από άλλα φορολογικά πλεονεκτήματα δεν μπορεί να γίνει δεκτή προς δικαιολόγηση δυσμενών διακρίσεων [6].

20. 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;»

Προκαταρκτική παρατήρηση

21. Όπως ορθώς παρατηρεί η Επιτροπή, το προδικαστικό ερώτημα, όπως έχει διατυπωθεί, είναι απαράδεκτο, αφού με αυτό ζητείται από το Δικαστήριο να αποφανθεί ως προς τη συμφωνία διατάξεων του γερμανικού δικαίου με το κοινοτικό δίκαιο.

22. Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία, ναι μεν το Δικαστήριο δεν δύναται, μέσω του άρθρου 177 της Συνθήκης, να αποφανθεί περί του κύρους μέτρου εσωτερικού δικαίου σε σχέση προς το κοινοτικό δίκαιο, όπως θα ήταν δυνατό στο πλαίσιο του άρθρου 169 της Συνθήκης, είναι όμως αρμόδιο να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία που αναφέρονται στο κοινοτικό δίκαιο, ώστε να παράσχει τη δυνατότητα σ' αυτό το δικαστήριο να αποφανθεί περί του συμβιβαστού των κανόνων αυτών προς την κοινοτική νομοθεσία για την επίλυση της υποθέσεως της οποίας έχει επιληφθεί [7].

23. Επομένως, το ερώτημα που υπέβαλε το Finanzgericht Münster πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αφορά, κατ' ουσίαν, το ζήτημα αν το άρθρο 59 της Συνθήκης απαγορεύει εθνική ρύθμιση όπως αυτή που προβλέπουν τα άρθρα 8, σημείο 7, δεύτερη φράση, και 12, παράγραφος 2, σημείο 2, δεύτερη φράση, του GewStG.

6 — 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).

7 — Βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 25ης Ιουνίου 1997, C-304/94, C-330/94, C-342/94 και C-224/95, Tombesi κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. I-3561).

Ανάλυση

Οι αρχές που προκύπτουν από τη νομολογία του Δικαστηρίου

24. Κατ' αρχάς, πρέπει να εξεταστούν οι αρχές της νομολογίας του Δικαστηρίου υπό το φως των οποίων πρέπει να διερευνηθεί το υποβληθέν ερώτημα. Η διαφορά της κύριας δίκης υπάγεται στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Όπως προκύπτει από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, «καίτοι, στο παρόν στάδιο εξελίξεως του κοινοτικού δικαίου, ο τομέας των αμέσων φόρων δεν εμπίπτει καθεαυτός στον τομέα αρμοδιοτήτων της Κοινότητας, εντούτοις τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που εξακολουθούν να έχουν» [8]. Επομένως, τα κράτη μέλη οφείλουν, στον τομέα αυτό, να σέβονται επίσης τις θεμελιώδεις ελευθερίες που απορρέουν από τη Συνθήκη και μεταξύ των οποίων συγκαταλέγεται η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών.

25. Ακολούθως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι επίμαχες διατάξεις έχουν ουδέτερη διατύπωση, υπό την έννοια ότι ουδόλως σκοπούν να τύχουν εφαρμογής ειδικά στους αλλοδαπούς παρέχοντες υπηρεσίες ή σε όσους επιθυμούν να ασκήσουν τη δραστηριότητά τους στη Γερμανία όντας εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος. Εξάλλου, στην υπό κρίση περίπτωση, αμφισβητείται η εφαρμογή της διατάξεως αυτής σε μια γερμανική εταιρία που ασκεί τη δραστηριότητά της εντός του γερμανικού εδάφους.

26. Επομένως, η υπό κρίση περίπτωση αφορά έναν έμμεσο περιορισμό, υπό την έννοια ότι η εφαρμογή του γερμανικού νόμου σε γερμανική επιχείρηση φέρεται ότι έχει ως αποτέλεσμα να την αποτρέπει από την προσφυγή στις υπηρεσίες που προσφέρει ένας παρέχων υπηρεσίες εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος.

27. Όπως όμως ορθώς παρατήρησαν το Finanzgericht Münster, η Eurowings και η Επιτροπή, από τη νομολογία [9] προκύπτει ότι το άρθρο 59 της Συνθήκης παρέχει δικαιώματα όχι μόνο στον ίδιο τον παρέχοντα υπηρεσίες, αλλά επίσης στον αποδέκτη.

28. Τέλος, όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής της απαγορεύσεως του άρθρου 59 της Συνθήκης, κατά πάγια νομολογία, παράβαση του άρθρου αυτού μπορεί να συνιστά όχι μόνο μια άμεση δυσμενής διάκριση λόγω ιθαγένειας ή μια έμμεση δυσμενή διάκρισης στηριζόμενη στην κατοικία του παρέχοντος υπηρεσίες, αλλά επίσης μια αδιακρίτως εφαρμοζόμενη σε όλους τους επιχειρηματίες εθνική ρύθμιση, η οποία έχει ως αποτέλεσμα να καθίσταται η παροχή υπηρεσιών μεταξύ κρατών μελών δυσχερέστερη απ' ό,τι η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται αποκλειστικά στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους [10].

8 — Βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 21).

9 — Βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 1984, 286/82 και 26/83, Luisi και Carbone (Συλλογή 1984, σ. 377), καθώς και την προαναφερθείσα απόφαση Svensson και Gustavsson.

10 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 1994, C-381/93, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1994, σ. I-5145, σκέψη 17).

Η επίπτωση της επίμαχης ρυθμίσεως

29. Αφού υπομνήστηκαν οι παράμετροι που προκύπτουν από τη νομολογία του Δικαστηρίου, έρχομαι στην εξέταση της επίμαχης ρυθμίσεως.

30. Κατ' αρχάς, πρέπει να σημειωθεί ότι *ο σκοπός* που επιδιώκει ο Γερμανός νομοθέτης, όπως εκτίθεται από το Finanzgericht (βλ. ανωτέρω, σημείο 16), δεν μπορεί να τεθεί υπό αμφισβήτηση.

31. Ομοίως, η αρχή της υπαγωγής στον Gewerbesteuer του Γερμανού μισθωτή, ανεξαρτήτως του κράτους εγκαταστάσεως του εκμισθωτή, ουδόλως μπορεί να τεθεί, αφεαυτής, υπό αμφισβήτηση. Πρόκειται για εκδήλωση της φορολογικής κυριαρχίας της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.

32. Αντιθέτως, πρόβλημα ανακύπτει στο επίπεδο των *τρόπων* με τους οποίους φορολογούνται οι μισθωτές, ανάλογα με το αν ο εκμισθωτής βρίσκεται στη Γερμανία ή σε άλλο κράτος μέλος.

33. Πράγματι, ο Γερμανός νομοθέτης προέβλεψε ότι ο μισθωτής απαλλάσσεται από τον συνυπολογισμό αν οι αξίες που θα έπρεπε να συνυπολογιστούν έχουν ήδη υπαχθεί στον Gewerbesteuer, στο πλαίσιο της φορολογήσεως του εκμισθωτή, περίπτωση η οποία, εξ ορισμού, ουδέποτε μπορεί να συντρέχει εφόσον ο εκμισθωτής είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος.

34. Ήδη με τη διάταξή του περί παραπομπής[11], το Finanzgericht Münster συνήγαγε εντεύθεν το ακόλουθο συμπέρασμα:

«Από τη σύγκριση μεταξύ των ημεδαπών και των αλλοδαπών εκμισθωτών προκύπτει ότι (...) η καταβολή μισθωμάτων στους αλλοδαπούς εκμισθωτές περιάγει σε μειονεκτική θέση από φορολογικής απόψεως τους ημεδαπούς υποκειμένους στον φόρο επιτηδεύματος, ένα αποτέλεσμα το οποίο, στην περίπτωση που ο αλλοδαπός εκμισθωτής είναι υπήκοος άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ενώσεως ή έχει εκεί την έδρα του ή την κεντρική του διοίκηση, αντίκειται ενδεχομένως προς την απαγόρευση των διακρίσεων που προβλέπει η Συνθήκη ΕΚ». Πάντοτε κατά την ανάλυση του Finanzgericht, το σύστημα αυτό συνιστά, για τον εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος παρέχοντα υπηρεσίες, ανταγωνιστικό μειονέκτημα, δεδομένου ότι «μπορεί — υπό κατά τα λοιπά όμοιες συνθήκες — να παρακινήσει τους Γερμανούς μισθωτές στη σύναψη συμβάσεων με Γερμανούς εκμισθωτές».

35. Πράγματι, η εκ μέρους του εθνικού δικαστηρίου περιγραφή της εθνικής ρυθμίσεως και των αποτελεσμάτων της δημιουργεί την εντύπωση ότι συντρέχει περιορισμός της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών.

11 — Μέρος II, 5 α, τρίτο εδάφιο.

36. Ωστόσο, τούτο αμφισβητείται από το Finanzamt Dortumund-Unna και τη Γερμανική Κυβέρνηση, που προβάλλουν συναφώς τέσσερα επιχειρήματα.

Τα επιχειρήματα που προβάλλονται προς υπεράσπιση της επίμαχης ρυθμίσεως

37. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει, κατ' αρχάς, ότι οι επίμαχες διατάξεις όχι μόνο δεν ενέχουν καμία άμεση δυσμενή διάκριση, αλλά δεν επάγονται ούτε «συγκεκαλυμμένη έμμεση δυσμενή διάκριση» σε βάρος των εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη παρεχόντων υπηρεσιών, διότι οι μισθωτές πρέπει επίσης να προβαίνουν στους επίμαχους συνυπολογισμούς για τα αγαθά που μισθώνουν από εγκατεστημένους στη Γερμανία εκμισθωτές, *στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι εκμισθωτές αυτοί δεν υπόκεινται στον GewStG*.

38. Τούτο συμβαίνει στην περίπτωση φαρμακοποιού ο οποίος, αφού έπαυσε να ασκεί τη δραστηριότητά του, συνάπτει σύμβαση εκμισθώσεως όσον αφορά το ευρισκόμενο στη Γερμανία φαρμακείο του. Δεδομένου ότι δεν ασκεί πλέον επαγγελματική δραστηριότητα, ο φαρμακοποιός δεν υπόκειται στον φόρο επιτηδεύματος. Αντιθέτως, η δραστηριότητα του μισθωτή του φαρμακείου υπόκειται στον εν λόγω φόρο, οπότε, στο κέρδος που αντλείται από τη δραστηριότητα αυτή πρέπει να συνυπολογίζεται το ήμισυ των μισθωμάτων που καταβάλλονται για τον χώρο του φαρμακείου, σύμφωνα με το άρθρο 8, σημείο 7, πρώτη φράση, του GewStG.

39. Το ίδιο θα συνέβαινε επίσης στην περίπτωση που ο εκμισθωτής απαλλάσσεται από τον φόρο επιτηδεύματος ή που, ως φορέας κυριαρχίας, δεν υπόκειται στον φόρο αυτό, όπως συμβαίνει στην περίπτωση του ομοσπονδιακού κράτους, των ομοσπόνδων κρατών ή των οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως. Έτσι, στην περίπτωση που μια πόλη διαθέτουσα λιμένα εκμισθώνει γερανό σε εταιρία που ασκεί λιμενική δραστηριότητα, θα πρέπει, σύμφωνα με το άρθρο 8, σημείο 7, πρώτη φράση, του GewStG, να προστεθεί στο κέρδος της εταιρίας αυτής το ήμισυ των μισθωμάτων.

40. Ωστόσο, η Eurowings και η Επιτροπή υπογραμμίζουν ότι οι περιπτώσεις στις οποίες οι ημεδαποί εκμισθωτές δεν υπόκεινται στον GewStG είναι πολύ σπάνιες. Τα υποκείμενα δικαίου που δεν υπόκεινται στον GewStG προβαίνουν, ανάλογα με το είδος των δραστηριοτήτων που ασκούν, το πολύ δευτερευόντως μόνο και περιστασιακά σε πράξεις μισθώσεως.

41. Ενόψει των εξηγήσεων που παρασχέθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το γεγονός αυτό μπορεί να θεωρηθεί ως δεδομένο.

42. Μια ρύθμιση κράτους μέλους που επιφυλάσσει φορολογικό πλεονέκτημα στην πλειονότητα των ημεδαπών πράξεων, ενώ στερεί το πλεονέκτημα αυτό εν πάση περιπτώσει από τις διασυνοριακές πράξεις,

συνιστά αναμφισβήτητα περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών.

43. Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί ότι, με την απόφαση Safir [12], το Δικαστήριο δέχθηκε ότι η επίμαχη στην υπόθεση εκείνη φορολόγηση μπορούσε να είναι, *στην πλειονότητα των περιπτώσεων*, υψηλότερη από εκείνη που έπληττε τις αμιγώς ημεδαπές πράξεις.

44. Δεύτερον, η Γερμανική Κυβέρνηση επιχειρεί να δικαιολογήσει το επίμαχο φορολογικό καθεστώς επικαλούμενη την ανάγκη διασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος, που έχει γίνει δεκτή από το Δικαστήριο με την απόφαση Bachmann [13].

45. Στον ισχυρισμό αυτό η Επιτροπή αντιτάσσει ότι η κατάσταση την οποία αφορούσε η απόφαση αυτή δεν μπορεί να συγκριθεί με την προκείμενη, διότι το μειονέκτημα που υφίστατο ο φορολογούμενος (μη έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών) αντισταθμιζόταν στην περίπτωση του προσώπου του εν λόγω φορολογουμένου από μεταγενέστερο πλεονέκτημα (μη φορολόγηση του ασφαλιστικού ποσού).

46. Επιπλέον, όπως ορθώς υπενθυμίζουν το αιτούν δικαστήριο και η Eurowings, με τις προαναφερθείσες πρόσφατες αποφάσεις Wielockx και Svensson και Gustavsson, το Δικαστήριο απαίτησε να υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της χορηγουμένης εκπτώσεως και της δυσμενούς φορολογικής συνέπειας. Εν προκειμένω δεν υπάρχει τέτοιος σύνδεσμος, δεδομένου ότι η πλεονεκτική φορολογική μεταχείριση ενός υποκειμένου στον φόρο, ήτοι του μισθωτή, υπαγορεύεται από την είσπραξη ενός εσόδου από άλλον υποκείμενο στον φόρο, ήτοι από τον Γερμανό εκμισθωτή. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο και η Eurowings επικαλούνται μια απόφαση του Bundesfinanzhof της 30ής Δεκεμβρίου 1996 [14], κατά την οποία:

«Εν πάση περιπτώσει δεν υπάρχει τέτοιος άμεσος σύνδεσμος οσάκις το φορολογικό πλεονέκτημα επιφυλάσσεται σ' έναν υποκείμενο στον φόρο, ενώ το φορολογικό μειονέκτημα που υπαγορεύεται από τη συνοχή πλήττει έναν άλλον υποκείμενο στον φόρο· στην περίπτωση αυτή, η σχέση μεταξύ των δύο κανόνων περί φορολογήσεως είναι έμμεση μόνο.

Το ίδιο συμβαίνει στην περίπτωση των κανόνων περί φόρου επιτηδεύματος: η δυνατότητα εκπτώσεως των μισθωμάτων ή των τελών μισθώσεως και της αξίας του μισθίου, για τον υποκείμενο στον φόρο υπό την ιδιότητα του ως μισθωτή, δικαιολογείται αποκλειστικά και μόνον, σύμφωνα με την αρχή της εφάπαξ φορολογήσεως, που είναι συμφυής με τον φόρο επιτηδεύματος, από το γεγονός ότι τα αντίστοιχα ποσά φορολογούνται στο πλαίσιο της φορολογήσεως ενός άλλου υποκειμένου στον φόρο, ήτοι του εκμισθωτή. Η απαγόρευση πραγματοποιήσεως μιας τέτοιας εκπτώσεως οσάκις η μίσθωση συνάπτεται με εκμισθωτή εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας μπορεί, κατά συνέπεια, να συνιστά περιορισμό για την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών. Το γεγονός ότι τούτο δεν μεταβάλλει τη συνολική κατάσταση, διότι το ύψος των μισθωμάτων της χρηματοδοτικής μισθώσεως επηρεάζεται είτε από τη φορολογική επιβάρυνση που συνιστά ο φόρος επιτηδεύματος για τον εκμισθωτή είτε από τη φορολογική επιβάρυνση που πλήττει τον

12 — Απόφαση της 28ης Απριλίου 1998, C-118/96 (Συλλογή 1998, σ. I-1897).

13 — Απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90 (Συλλογή 1992, σ. I-249).

14 — Όπ.π.

μισθωτή, είναι άνευ σημασίας. Το αποφασιστικό στοιχείο είναι ότι ο μισθωτής μπορεί να παρακινηθεί να απευθυνθεί σε εκμισθωτές που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή και όχι σε εκμισθωτές εγκατεστημένους στην αλλοδαπή, ώστε να μη φέρει ο ίδιος τη φορολογική επιβάρυνση που απορρέει από τους κανόνες περί συνυπολογισμού των άρθρων 8, σημείο 7, και 12, παράγραφος 2, σημείο 2, του GewStG. Τούτο έχει ως αποτέλεσμα τον περιορισμό των ευκαιριών στην αγορά για τον αλλοδαπό ανταγωνιστή σε σχέση με εκείνες ενός ημεδαπού, για κατά τα λοιπά όμοιες προσφορές.

(...) Υπάρχουν σοβαρές αμφιβολίες για το αν οι κανόνες περί συνυπολογισμού των άρθρων 8, σημείο 7, δεύτερη φράση, και 12, παράγραφος 2, σημείο 2, δεύτερη φράση, του GewStG συμβιβάζονται προς την απαγόρευση των διακρίσεων του άρθρου 59 της Συνθήκης ΕΚ.»

47. Όπως εξηγεί η Eurowings, δεδομένου ότι το Bundesfinanzhof δεν είχε κληθεί να αποφανθεί επί της ουσίας της διαφοράς αλλά αποκλειστικά επί ενός τυπικού ζητήματος, ήτοι επί αιτήσεως αναστολής εκτελέσεως της αποφάσεως των φορολογικών αρχών, δεν μπορούσε το ίδιο να υποβάλει στο Δικαστήριο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως ως προς το ερώτημα αυτό.

48. Εν πάση περιπτώσει, η ανάλυση του Bundesfinanzhof συνάδει απόλυτα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, επίσης όσον αφορά το ζήτημα της φορολογικής συνοχής. Επομένως, δεν μπορεί εν προκειμένω να γίνει δεκτή η ύπαρξη επιτακτικής ανάγκης αναγόμενης στην ανάγκη διασφαλίσεως της συνοχής αυτού του φορολογικού συστήματος.

49. Τρίτον, η Γερμανική Κυβέρνηση διατείνεται ότι ο συνυπολογισμός στη βάση επιβολής του φόρου που οφείλει ο μισθωτής δεν θα δικαιολογούνταν πλέον στην περίπτωση που ο (Γερμανός) εκμισθωτής υπόκειται επίσης στον φόρο επιτηδεύματος, αφού ο συνυπολογισμός αυτός θα κατέληγε σε διπλή φορολόγηση των μισθωμάτων και της αξίας των μισθωθέντων περιουσιακών στοιχείων. Πράγματι, οσάκις μια υπηρεσία παρέχεται από εκμισθωτή υποκείμενο στον GewStG, ο εκμισθωτής αυτός συνυπολογίζει αυτή τη φορολογική επιβάρυνση στο ποσό του μισθώματος και τη μετακυλίει, επομένως, στον μισθωτή. Κατά συνέπεια, από οικονομική άποψη, ο μισθωτής είναι εκείνος ο οποίος, σε τελική ανάλυση, φέρει τη φορολογική επιβάρυνση.

50. Η επιχειρηματολογία αυτή σκοπεί, κατ' ουσίαν, να αποδείξει ότι, σε κάθε περίπτωση, ο μισθωτής είναι εκείνος που φέρει τη φορολογική επιβάρυνση. Αν ο εκμισθωτής δεν υπόκειται στον GewStG, ο μισθωτής υπόκειται άμεσα στη φορολογική επιβάρυνση μέσω του συνυπολογισμού, ενώ, αν ο εκμισθωτής υπόκειται στον GewStG, ο μισθωτής φέρει έμμεσα τη φορολογική επιβάρυνση, λόγω του ότι ο εκμισθωτής τη μετακυλίει στο ποσό του μισθώματος.

51. Η εξήγηση αυτή δεν μπορεί να θεωρηθεί πειστική.

52. 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 εν πάση περιπτώσει για τον λόγο και μόνον ότι ο εκμισθωτής υπόκειται στον GewStG, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι δυνατότητες του εκμισθωτή να αποφύγει την πραγματική καταβολή φόρου. Ο εκμισθωτής, αντίθετα προς τον μισθωτή στο πλαίσιο διασυνοριακής συμβάσεως, έχει, πράγματι, στη διάθεσή του πλείονα μέσα μειώσεως του 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, οι γερμανικές τράπεζες προσφέρουν «κεφάλαια leasing», σε σχέση με τα οποία, όπως προκύπτει από τα σχετικά κατατοπιστικά φυλλάδια, δεν οφείλεται φόρος επί του κέρδους εκμεταλλεύσεως, ο δε φόρος επί του κεφαλαίου εκμεταλλεύσεως οφείλεται 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 GewStG.

53. Επομένως, είναι κάλλιστα πιθανό, στην πραγματικότητα, τα μισθωθέντα αγαθά να μην φορολογούνται όντως στο πλαίσιο της φορολογήσεως του Γερμανού εκμισθωτή δυνάμει του GewStG, χωρίς, παρά ταύτα, ο μισθωτής να υφίσταται τους συνυπολογισμούς. Έτσι, το πλεονέκτημα του οποίου τυγχάνει ο μισθωτής λόγω της απαλλαγής από τον συνυπολογισμό δεν συνδέεται καθ' οιονδήποτε τρόπο με το ποσό που έχει καταβάλει ο εκμισθωτής δυνάμει του GewStG.

54. Επιπλέον, φρονώ ότι, ακόμη και αν τα αγαθά φορολογούνταν στο πλαίσιο της φορολογήσεως του Γερμανού εκμισθωτή, τούτο δεν θα αρκούσε αφεαυτού για να συναχθεί ότι αυτή η φορολογική επιβάρυνση μετακυλίεται αυτομάτως και πλήρως στο μίσθωμα, με αποτέλεσμα να βαρύνει τον μισθωτή.

55. Πράγματι, είναι πάντοτε παρακινδυνευμένο να θεωρείται, εκτός του πλαισίου του συστήματος του ΦΠΑ, που έχει διαμορφωθεί ειδικά κατά τρόπον ώστε η πραγματική φορολογική επιβάρυνση να πλήττει τον τελικό καταναλωτή, ότι μια φορολογική επιβάρυνση είναι απαράλλακτη για τον καταναλωτή ανεξαρτήτως του αν οφείλει να την καταβάλει ο ίδιος ως υποκείμενος στον φόρο ή αν ο υποκείμενος στον φόρο προμηθευτής του την ενσωματώνει στην τιμή.

56. Εντός ενός συστήματος ανταγωνισμού, η μετακύλιση μιας φορολογικής επιβαρύνσεως στην τιμή ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας δεν μπορεί να θεωρηθεί ούτε πλήρης ούτε αυτόματη, αλλά εξαρτάται εξ ολοκλήρου, ως προς την ύπαρξη και το μέγεθός της, από τους όρους ανταγωνισμού που κρατούν στην αγορά σε ορισμένη στιγμή. Θα έπρεπε να υπάρχει ήδη μια συμφωνία, αμφίβολης νομιμότητας, μεταξύ των Γερμανών εκμισθωτών προκειμένου να διασφαλιστεί η αυτόματη και πλήρης μετακύλιση της φορολογικής επιβαρύνσεως. Ακόμη και σε αυτή την εντελώς απίθανη περίπτωση, φαίνεται αδιανόητο να μπορεί να αναιρεθεί ο παράνομος χαρακτήρας μιας εθνικής ρυθμίσεως λόγω του ότι η συμπεριφορά των επιχειρηματιών εξουδετερώνει τα αποτελέσματά της.

57. Επομένως, το γερμανικό σύστημα δεν μπορεί να θεωρηθεί ουδέτερο από την άποψη του ανταγωνισμού μεταξύ Γερμανών εκμισθωτών και εκμισθωτών εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη. Πράγματι, παρακινεί τους Γερμανούς μισθωτές κινητών επιχειρησιακών αγαθών να απευθύνονται σε εκμισθωτή εγκατεστημένο στη Γερμανία, αφού αυτός μπορεί να προσφέρει στους πελάτες του μια υπηρεσία της οποίας η αξίας δεν θα ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του GewStG στο πλαίσιο της φορολογήσεως των πελατών του, χωρίς η τιμή της υπηρεσίας να περιλαμβάνει κατ' ανάγκη μια φορολογική επιβάρυνση στο πλαίσιο του φόρου αυτού.

58. Τέταρτον, απομένει να εξεταστεί ένα επιχείρημα που προέβαλε το εναγόμενο της κύριας δίκης, ήτοι το Finanzamt, κατά το οποίο, «προκειμένου να διαπιστωθεί αν υπάρχει εμπόδιο για την ελεύθερη κυκλοφορία των υπηρεσιών, πρέπει να συγκριθούν όλες οι φορολογικές συνθήκες (ήτοι, εν προκειμένω, να ληφθούν υπόψη οι μικρότερες φορολογικές επιβαρύνσεις που ισχύουν στην Ιρλανδία)». Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται μήπως πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι η εκμισθώτρια εταιρία ιρλανδικού δικαίου δεν καταβάλλει κανέναν φόρο συγκρίσιμο με τον γερμανικό Gewerbesteuer. Ωστόσο, αμφιβάλλει για το αν, ενόψει της νομολογίας του Δικαστηρίου [15], μπορεί να γίνει δεκτή μια τέτοια επιχειρηματολογία.

59. Οι αμφιβολίες του Finanzgericht είναι δικαιολογημένες. Θα πρέπει να γίνει δεκτή η άποψη της Επιτροπής, κατά την οποία η αποδοχή μιας τέτοιας δικαιολογήσεως «θα έθιγε τα θεμέλια της εσωτερικής αγοράς. Συγκεκριμένα, αν οι διαφορές όσον αφορά την έμμεση φορολόγηση των επιχειρήσεων μπορούσαν να "εξουδετερώνονται" από αντισταθμιστικές φορολογικές επιβαρύνσεις των κρατών μελών επί της ενδοκοινοτικής κυκλοφορίας εμπορευμάτων, υπηρεσιών και κεφαλαίων, οι θεμελιώδεις αυτές ελευθερίες θα καθίσταντο άνευ περιεχομένου. Σχεδόν όλα τα εμπορεύματα και οι υπηρεσίες που κυκλοφορούν μεταξύ των κρατών μελών θα υποβάλλονταν σε κάποια αντισταθμιστική φορολογική επιβάρυνση. (...) Τα κράτη μέλη και οι επιχειρήσεις οφείλουν, κατ' αρχήν, να αποδέχονται τις διαφορές των φορολογικών επιβαρύνσεων, όπως και τις διαφορές των κοινωνικών επιβαρύνσεων ή του κόστους του εργατικού δυναμικού».

15 — Βλ. ανωτέρω, σημείο 19.

60. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο εκπρόσωπος της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας δέχθηκε επίσης ότι η ύπαρξη ή όχι ανάλογης φορολογήσεως στα άλλα κράτη μέλη δεν έπρεπε να ληφθεί υπόψη.

61. Τέλος, απομένει να εξεταστεί αν το επίμαχο φορολογικό σύστημα είναι το μόνο που μπορεί να επιτρέψει στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας να επιτύχει τον επιδιωκόμενο σκοπό ή αν υπάρχουν και άλλες μέθοδοι για την επίτευξη του σκοπού αυτού.

62. Μια πρώτη δυνατή μέθοδος θα μπορούσε να έγκειται στη μείωση της επιβαρύνσεως που πλήττει, δυνάμει του Gewerbesteuer, τις «διασυνοριακές» παροχές υπηρεσιών στο επίπεδο της επιβαρύνσεως που πλήττει τις «ημεδαπές» παροχές υπηρεσιών. Ωστόσο, η μέθοδος αυτή δεν μπορεί παρά να εξακολουθήσει να υφίσταται σε αμιγώς θεωρητικό επίπεδο, για όσο χρόνο τα ποσοστά του ΦΠΑ μπορούν να κυμαίνονται, από τον ένα οργανισμό τοπικής αυτοδιοικήσεως στον άλλο, μεταξύ 0 % και 515 % και για όσο χρόνο η μετακύλιση του Gewerbesteuer από τον εκμισθωτή στον μισθωτή γίνεται κατά εντελώς τυχαίο τρόπο.

63. Μια άλλη μέθοδος για την υλοποίηση της ίσης μεταχειρίσεως θα ενέκειτο στο να υποχρεώνονται οι μισθωτές να προβαίνουν στους συνυπολογισμούς επίσης σε περίπτωση κατά την οποία οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως συνάπτονται με Γερμανούς εκμισθωτές και να απαλλάσσονται, ως αντιστάθμισμα, οι Γερμανοί εκμισθωτές από τον Gewerbesteuer.

64. Οι γερμανικές αρχές θα μπορούσαν να αντλήσουν προς τούτο κατευθυντήριες αρχές από το σύστημα που ισχύει ήδη στην περίπτωση κατά την οποία το μίσθιο είναι μια επιχείρηση (Betrieb) ή ένα τμήμα επιχειρήσεως, το δε μίσθωμα υπερβαίνει το ποσό των 250 000 DEM (βλ. «την εξαίρεση από την εξαίρεση» που προβλέπεται στο άρθρο 8, σημείο 7, δεύτερη φράση, εν τέλει).

65. Ο νόμος προβλέπει ότι, στην περίπτωση κατά την οποία τα μισθώματα έχουν συνυπολογιστεί στο κέρδος του μισθωτή, επέρχεται αντίστοιχη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου που οφείλει ο εκμισθωτής (άρθρο 9, παράγραφος 4, του GewStG).

66. Όσον αφορά τις συμβάσεις μισθώσεως αυτού του είδους, οι ίδιοι κανόνες εφαρμόζονταν σε σχέση με τον υπολογισμό του κεφαλαίου εκμεταλλεύσεως (άρθρο 12, παράγραφος 2, σημείο 2, και παράγραφος 3, σημείο 3) μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 1997, ημερομηνία κατά την οποία το κεφάλαιο αυτό έπαυσε να λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του Gewerbesteuer.

67. Επομένως, το επίμαχο σύστημα δεν πληροί ούτε την προϋπόθεση του «αντικειμενικά αναγκαίου» για την επίτευξη του επιδιωκομένου σκοπού.

68. Ενόψει των συλλογισμών που προεκτέθηκαν, επιβάλλεται, επομένως, η διαπίστωση ότι ένα σύστημα όπως το επίμαχο στη διαφορά της κύριας δίκης επάγεται περιορισμό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών διότι ο αποδέκτης διασυνοριακής υπηρεσίας υπόκειται πάντοτε σε φορολόγηση, ενώ ουδόλως διασφαλίζεται ότι ο αποδέκτης υπηρεσίας που παρέχεται από εγκατεστημένο στην ημεδαπή φέρει, υπό οποιαδήποτε μορφή, συγκρίσιμη επιβάρυνση ή έστω κάποια επιβάρυνση.

Πρόταση

69. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το Finanzgericht Münster, όπως αναδιατυπώθηκε από την Επιτροπή, την ακόλουθη απάντηση:

«Το άρθρο 59 της Συνθήκης ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει σε κράτος μέλος να επιβάλλει υψηλότερο φόρο επιτηδεύματος σε αποδέκτη

υπηρεσίας αν ο παρέχων την υπηρεσία αυτή είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος απ' ό,τι αν ο παρέχων την υπηρεσία αυτή είναι εγκατεστημένος στο έδαφός του, τούτο δε μέσω διατάξεων περί συνυπολογισμού στη βάση επιβολής του φόρου ορισμένων στοιχείων που αφορούν το κέρδος και το κεφάλαιο εκμεταλλεύσεως των επιχειρήσεων.»