

Kohtuasi C-287/10

Tankreederei I SA

versus

Directeur de l'administration des contributions directes

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Tribunal administratif (Luksemburg))

Teenuste osutamise vabadus – Kapitali vaba liikumine – Investeeringute maksuvabastus – Maksuvabastuse andmine, mis on seotud tingimusega, et investeering peab olema tehtud füüsiliselt riigi territooriumil – Teistes liikmesriikides kasutatavate siseveelaevade käitamine

Kohtuotsuse kokkuvõte

Teenuste osutamise vabadus – Piirangud – Maksuõigusnormid

(ELTL artikkel 56)

ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi säte, mille alusel võib keelduda vaid selles riigis asuvale ettevõtjale investeeringute maksuvabastuse andmisest üksnes põhjusel, et investeering, millele maksuvabastust taotletakse, on tehtud füüsiliselt teise liikmesriigi territooriumil.

Selline siseriiklik säte, mis maksustab investeeringuid, mis on tehtud teise liikmesriigi territooriumil, kus äriühing ei ole asutatud, ebasoodsamalt kui investeeringuid, mis on tehtud riigi enda territooriumil, võib demotiveerida – kui juba ei demotiveeri – riigi ettevõtjaid osutama oma teenuseid teises liikmesriigis, kuna teenused eeldavad selles liikmesriigis asuvate kapitalikaupade kasutamist, või vähemalt muudab piiriüleste teenuste osutamise vähem atraktiivseks või raskemaks kui teenuste osutamise riigi territooriumil selles asuvate investeerimiskaupade abil.

Selliseid õigusnorme ei saa õigustada maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajadusega, kui asjaomase riigi maksusüsteemi seisukohast puudub otsene seos teistes liikmesriikides teenuseid osutanud ettevõtjale sel otstarbel kasutatud kapitalikaupade osas maksuvabastuse andmise ja tänu nendele kaupadele saadud teenuste saajate tulult võetava maksuga maksusoodustuse rahastamise vahel.

Selliseid õigusnorme ei õigusta ka vajadus ära hoida kuritarvitusi, kui need puudutavad iga ettevõtjat, kes kasutab kapitalikaupu teise liikmesriigi territooriumil, ja seda olenemata objektiivsete asjaolude puudumisest, mis võiksid viidata puhtalt fiktiivsetele skeemidele, millel puudub majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust.

Lisaks ei saa siseriiklikku sätet, mis süsteemselt keelab maksusoodustuse andmise niipea, kui investeeringut ei tehta selle riigi territooriumil, hoolimata asjaolust, et kõnealune investeering ei ole seotud ühegi sotsiaalse eesmärgiga, põhjendada liikmesriikide pädevusega valida, milliseid üldsuse huve nad soovivad maksusoodustuste andmisega edendada.

(vt punktid 17, 23, 25, 28–30, 32, 34 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

22. detsember 2010(*)

Teenuste osutamise vabadus – Kapitali vaba liikumine – Investeeringute maksuvabastus – Maksuvabastuse andmine, mis on seotud tingimusega, et investeering peab olema tehtud füüsiliselt riigi territooriumil – Teistes liikmesriikides kasutatavate siseveelaevade käitamine

Kohtuasjas C-287/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunal administratif'i (Luksemburg) 8. juuni 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 10. juunil 2010, menetluses

Tankreederei I SA

versus

Directeur de l'administration des contributions directes,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts (ettekandja), kohtunikud D. Šváby, E. Juhász, G. Arestis ja T. von Danwitz,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Tankreederei I SA, esindaja: advokaat F. Collot,
- Prantsuse valitsus, esindajad: G. de Bergues ja B. Cabouat,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja J.-P. Keppenne,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artiklite 56 ja 63 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Luksemburgi õiguse alusel asutatud äriühingu Tankreederei I SA (edaspidi „Tankreederei”) ja administration luxembourgeoise des contributions directes’i (Luksemburgi otseste maksude kogumisega tegelev asutus) direktori vahelises kohtuvaidluses, mis sai alguse selle asutuse keeldumisest anda nimetatud äriühingule investeringute maksuvabastust.

Siseriiklik õigus

3 4. detsembri 1967. aasta tulumaksuseaduse (loi du 4 décembre 1967 concernant l’impôt sur les revenus, *Mémorial A* osa, 1967, lk 1228), mida on muudetud 19. detsembri 1986. aasta seadusega (*Mémorial A* osa, 1986, lk 2330; edaspidi „LIR”) sätestab artikli 152a lõikes 1:

„Maksumaksja taotlusel saab maksumaksja allpool täpsustatud tulumaksuvabastuse lõigetes 2 ja 7 toodud investeringutelt, mille maksumaksja teeb oma ettevõttes artikli 14 tähenduses. Investeringud peavad olema tehtud Luksemburgi Suurhertsogiriigis asuvas ettevõttes ning jääma sinna püsivalt, lisaks peavad need olema tehtud füüsiliselt Luksemburgi territooriumil.”

Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimus

4 Tankreederei, mille registrijärgne asukoht on Luxembourgis, käitab Luksemburgist kahte siseveelaevanduses kasutamiseks mõeldud laeva oma tegevuse raames, mis seisneb merelaevade varustamises punkrikütusega (punkerdamine) Antwerpeni (Belgia) ja Amsterdami (Madalmaad) sadamates.

5 Ta taotles LIRi artikli 152a alusel investeringute maksuvabastust maksustamisperioodide eest aastatel 2000–2003, mida administration des contributions directes du Grande-Duché de Luxembourg 11. mail 2005 keeldus talle andmast põhjusel, et asjaomaseid laevu kasutati välismaal.

6 Tankreederei esitas 28. juunil 2005 nimetatud asutuse direktorile vaide, mille viimane jättis 29. jaanuari 2009. aasta otsusega rahuldamata (edaspidi „29. jaanuari 2009. aasta otsus”).

7 23. aprillil 2009. aastal esitas ta eelotsusetaotluse esitanud kohtule 29. jaanuari 2009. aasta otsuse peale kaebuse. Oma kaebust põhjendades väitis ta, et LIR’i artikkel 152a ei ole kooskõlas ELTL artikliga 56. Märkides esiteks, et kuna tema ainus püsiv tegevuskoht on Luksemburgis, siis tuleks teda käsitleda ettevõtjana LIR’i artikli 14 mõttes ja teiseks, et nimetatud laevad on tema bilansis Luksemburgis ja neid kasutatakse üksnes selle riigi territooriumil maksustatava tegevuse raames, väidab Tankreederei, et 29. jaanuari 2009. aasta otsusega koheldakse teda maksustamisel ebasoodsamalt võrreldes teiste äriühingutega, kes tegelevad selles liikmesriigis sama valdkonnaga. Ta väidab, et tema suhtes rakendatav kohtlemine on seetõttu teenuste osutamise vabaduse põhjendamatu piiramine. Ta lisab, et kuigi need laevad sobivad laevatamiseks Luksemburgi Moselil, jättis transpordiministeeriumi siseveelaevanduse teenistus rahuldamata tema taotlused registreerida laevad Merterti sadamas, mistõttu oli ta sunnitud oma laevad registreerima Antwerpeni sadamas.

8 Tribunal administratif, lähtudes asjaolust, et Tankreederei on asutatud ja maksustatav Luksemburgis ning et 29. jaanuari 2009. aasta otsuse põhistamisel ei olnud täidetud LIR’i artiklis 152a sätestatud tingimus, et investering peab olema tehtud füüsiliselt Luksemburgi territooriumil, märgib, et erinevalt Luksemburgi valitsuse kohtus kaitstud seisukohast, ei ole liidu õigusega vastuolus mitte üksnes need siseriiklikud õigusnormid, mis sisaldavad diskrimineerimist

kodakondsuse alusel, vaid ka need, mis pärsivad riigi kodaniku soovi osutada teenuseid või investeerida teise liikmesriiki.

9 Kuna Tribunal administrativil tekkis kahtlus, kas LIR'i artikkel 152a on liidu õigusega kooskõlas, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ELTL artiklitega [56] ja [63] on vastuolus [LIRi] artikli 152a lõike 1 sätted selles osas, millega need annavad Luksemburgi maksumaksjatele maksuvabastuse investeringult tingimusel, et investeringud [oleksid] tehtud [Luksemburgi] suurhertsogiriigis asuvas ettevõttes ning jääksid sinna püsivalt, lisaks [oleksid] tehtud füüsiliselt Luksemburgi territooriumil?”

Eelotsuse küsimus

10 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada seda, kas ELTL artikleid 56 ja 63 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õiguse säte, mille kohaselt sõltub investeringu maksuvabastus tingimusest, et asjaomase investeringu peab tegema riigi territooriumil asuv ettevõtja ja see peab jääma sinna püsivalt, lisaks peab see olema tehtud füüsiliselt sellel territooriumil.

11 Eelotsusetaotlusest ja Euroopa Kohtule saadetud dokumentidest nähtub, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus puudutab konkreetsemalt sellise tingimuse kooskõla ELTL artiklitega 56 ja 63, mis on sätestatud LIR'i artiklis 152a ja mille kohaselt sõltub põhikohtuasjas kõnealuse maksuvabastuse andmine asjaomase investeringu füüsilisest tegemisest riigi territooriumil.

12 Siinkohal tuleb sarnaselt Tankreedereile ja Euroopa Komisjonile märkida, et teenused, mida see äriühing, mis asub üksnes Luksemburgis, oma kahe laevaga Antwerpeni ja Amsterdami sadamates varustamistegevuse raames tasu eest osutas ja millega seoses ta taotles investeringute maksuvabastust, on teenused ELTL artikli 57 tähenduses.

13 Sellest võib järeldada, et põhikohtuasjas kõne all olevas olukorras kohaldatakse Euroopa Liidu toimimise lepingu teenuste osutamise vabaduse sätteid.

14 Sellega seoses, kuigi otsene maksustamine on kahtlemata liikmesriikide pädevuses, on nad sellegipoolest kohustatud selle pädevuse kasutamisel järgima liidu õigust (vt eelkõige 28. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-72/09: *Établissements Rimbaud*, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 23).

15 Euroopa Kohus on korduvalt otsustanud, et ELTL artikliga 56 lähevad vastuollu kõik siseriiklikud õigusnormid, mille rakendamise tagajärjel muutub teenuste osutamine liikmesriikide vahel raskemaks kui teenuste osutamine ainult ühe liikmesriigi siseselt (vt eelkõige 11. juuni 2009. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-155/08 ja C-157/08: *X ja Passenheim-van Schoot*, EKL 2009, lk I-5093, punkt 32). Teenuste osutamise vabadust piiravad riiklikud meetmed, mis keelavad või takistavad nende vabaduste kasutamist või muudavad nende kasutamise vähem atraktiivseks (vt eelkõige 4. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-330/07: *Jobra*, EKL 2008, lk I-9099, punkt 19).

16 Lisaks võib ettevõtja tugineda teenuste osutamise vabadusele oma asukohariigi vastu, kui teenuseid osutatakse teises liikmesriigis asuvatele teenuste tarbijatele, ning üldisemalt kõikidel juhtudel, mil teenuste osutaja pakub teenuseid mõnes teises liikmesriigis kui see, kus ta asub (vt eelkõige 11. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-208/05: *ITC*, EKL 2007, lk I-181, punkt 56).

17 Siinkohal tuleb sedastada, et selline siseriiklik säte nagu on kõne all põhikohtuasjas, mis maksustab teise liikmesriigi territooriumil, kus äriühing ei ole asutatud, tehtud investeeringuid ebasoodsamalt kui investeeringuid, mis on tehtud riigi enda territooriumil, võib demotiveerida kui juba ei demotiveeri riigi ettevõtjaid osutama oma teenuseid teises liikmesriigis, kuna teenused eeldavad selles liikmesriigis asuvate kapitalikaupade kasutamist, või vähemalt muudab piiriüleste teenuste osutamise vähem atraktiivseks või raskemaks kui teenuste osutamise riigi territooriumil selles asuvate investeerimiskaupade abil (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Jobra, punkt 24).

18 Järelikult kujutab selline siseriiklik säte endast teenuste osutamise vabaduse piirangut ETL artikli 56 mõttes.

19 Selline piirang võiks olla lubatud ainult siis, kui see oleks põhjendatud ülekaaluka üldise huvi tõttu. Aga ka sarnasel juhul on veel vaja, et piirangu kohaldamine oleks taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega läheks kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta 30. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-150/04: komisjon vs. Taani, EKL 2007, lk I-1163, punkt 46, ja 15. aprilli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-96/08: CIBA, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 45).

20 Euroopa Kohtule kirjalikke märkusi esitanud Luksemburgi valitsus ei ole tuginenud ühelegi võimalikule põhjendusele ja ka eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole neid käsitletud.

21 Sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas ei saa tuvastatud piirangut igal juhul põhjendada Euroopa Kohtu poolt legitiimseks tunnustatud vajadusega maksustamisõiguse tasakaalustatud jaotuse järele liikmesriikide vahel (vt eelkõige 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I-10837, punktid 45, 46 ja 51).

22 Siinkohal piisab kui märkida sarnaselt Tankreedereile ja komisjonile, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu edastatud andmete kohaselt on Tankreederei tegevus, mis on seotud varustamisteenuste osutamisega Antwerpeni ja Amsterdami sadamates laevade abil, millele investeeringute maksuvabastust taotletakse, maksustatav üksnes Luksemburgis. Seega ei ole Luksemburgi Suurhertsogiriigi õigus kasutada seoses nende teenustega oma maksupädevust kuidagi ohus, kui jäetakse täitmata käesoleva kohtuotsuse punktis 11 nimetatud tingimus (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Jobra, punktid 32 ja 33).

23 Pealegi ei saa kõnealust piirangut õigustada maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajadusega, mida Euroopa Kohus selgitas ülekaalukast üldisest huvist lähtudes (vt 28. jaanuari 1992. aasta otsused kohtuasjas C-204/90: Bachmann, EKL 1992, lk I-249, punkt 28, ja kohtuasjas C-300/90: komisjon vs. Belgia, EKL 1992, lk I-305, punkt 21).

24 Selleks, et nimetatud põhjendus oleks mõjuv, peab olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja kindla soodustustasakaalustava maksu vahel (vt eelkõige 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-347/04: Rewe Zentralfinanz, EKL 2007, lk I-2647, punkt 62 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Nagu märgib komisjon, ei nähtu ühestki Euroopa Kohtule esitatud dokumendist, et Luksemburgi maksusüsteemi seisukohast oleks otsene seos põhikohtuasjas kõne all olevaid teenuseid osutanud ettevõtjale sel otstarbel kasutatud kapitalikaupade osas maksuvabastuse andmise ja tänu nendele kaupadele saadud teenuste saajate tulult võetava maksuga maksusoodustuse rahastamise vahel (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Jobra, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Seega ei ole põhikohtuasjas kõnealuse maksuvabastuse andmise osas oluline, et Luksemburgis asuv teenuste saaja oleks selles riigis maksukohustuslane ja teises liikmesriigis asuvad maksukohustuslased seda ei oleks (vt selle kohta 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C?251/98: Baars, EKL 2000, lk I?2787 punkt 40).

27 Mis puudutab vajadust ära hoida riigi maksutulude vähenemine – mille tooks kaasa põhikohtuasjas kõnealuse maksuvabastuse andmine Tankreedereile – siis see ei kuulu ülekaalukast üldisest huvist tulenevate põhjuste hulka, mis võiks õigustada Euroopa Liidu toimimise lepinguga kehtestatud vabaduse piirangut (vt selle kohta 3. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas C?136/00: Danner, EKL 2002, lk I?8147, punkt 56, ja 27. jaanuari 2009. aasta otsus kohtuasjas C?318/07: Persche, EKL 2009, lk I?359, punkt 46).

28 Mis puudutab vajadust ära hoida kuritarvitusi, siis väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et teenuste osutamise vabaduse piirang on õigustatud juhul, kui selle konkreetne eesmärk on takistada puhtalt fiktiivsete skeemide loomist, millel puudub majanduslik sisu ja mille ainus eesmärk on saada maksusoodustust (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Jobra, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

29 Põhikohtuasjas kõnealune säte puudutab iga ettevõtjat, kes kasutab kapitalikaupu muu liikmesriigi kui Luksemburgi Suurhertsogiriigi territooriumil ja nagu põhikohtuasjas, seda olenemata objektiivsete asjaolude puudumisest, mis võiksid viidata sellise fiktiivse skeemi olemasolule (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Jobra, punktid 36–38).

30 Lõpuks, mis puudutab Prantsuse valitsuse väljendatud seisukohti seoses liikmesriikide valikuvabadusega kehtestada kogu või osa elanike konkreetsetele vajadustele vastava maksusoodustuse andmisele nõue, et soodustuse saaja ja asjaomase liikmesriigi äriühing oleksid teatud määral seotud, siis tuleb märkida, et liikmesriigi pädevusse kuulub õigus valida, milliseid üldsuse huve ta soovib maksusoodustuste andmisega edendada (vt selle kohta 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?386/04: Centro di Musicologia Walter Stauffer, EKL 2006, lk I?8203, punkt 39).

31 Lisaks, mis puudutab nõuet, et teenuse saajal peab olema asjassepuutuva liikmesriigi ühiskonnaga teatud side, siis on Euroopa Kohus juba otsustanud, et liidu õigusega reguleerimata teenuse puhul kuulub ühiskonnaga seotuse hindamise kriteeriumide kindlaksmääramisel liikmesriikidele ulatuslik kaalutusõigus (vt selle kohta 1. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C?103/08: Gottwald, EKL 2009, lk I?9117, punktid 32 ja 34).

32 Sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, milles siseriiklik säte süsteemselt keelab maksusoodustuse andmise niipea, kui investeeringut ei tehta selle riigi territooriumil, hoolimata asjaolust, et kõnealune investeering ei ole seotud ühegi sotsiaalse eesmärgiga, ei saa sellist keeldu nende kaalutlustega põhjendada.

33 Eelneva käsitlemise kohaselt ei saa selline siseriiklik säte, nagu on kõne all põhikohtuasjas, olla põhjendatud ülekaaluka üldise huvi tõttu.

34 Seega tuleb esitatud küsimusele vastata, et ETL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi säte, mille alusel võib keelduda vaid selles riigis asuvale ettevõtjale investeeringute maksuvabastuse andmisest üksnes põhjusel, et investeering, millele maksuvabastust taotletakse, on tehtud füüsiliselt teise liikmesriigi territooriumil.

35 Neil asjaoludel ei ole vaja uurida, kas selline siseriiklik säte on vastuolus ka Euroopa Liidu toimimise lepingu kapitali vaba liikumist käsitlevate sätetega (vt selle kohta eespool viidatud

kohtuotsus Jobra, punkt 42).

Kohtukulud

36 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

ELTL artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi säte, mille alusel võib keelduda vaid selles riigis asuvale ettevõtjale investeeringute maksuvabastuse andmisest üksnes põhjusel, et investeering, millele maksuvabastust taotletakse, on tehtud füüsiliselt teise liikmesriigi territooriumil.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.