

Vec C-287/10

Tankreederei I SA

proti

Directeur de l'administration des contributions directes

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný tribunal administratif (Luxembursko)]

„Slobodné poskytovanie služieb – Voľný pohyb kapitálu – Daňové zvýhodnenie za investície – Poskytnutie podmienené fyzickým realizovaním investícií na vnútroštátnom území – Prevádzkovanie lodí určených na riešnu plavbu v iných členských štátoch“

Abstrakt rozsudku

Slobodné poskytovanie služieb – Obmedzenia – Daňová právna úprava

(článok 56 ZFEÚ)

Článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni ustanoveniu členského štátu, podľa ktorého sa odmietne priznanie daňového zvýhodnenia za investície podniku, ktorý je usadený výlučne v tomto členskom štáte, z jediného dôvodu, že investičný majetok, na základe ktorého sa toto zvýhodnenie žiada, je fyzicky investovaný na území iného členského štátu.

Také vnútroštátne ustanovenie, ktoré podriačuje investície realizované v inom členskom štáte, na ktorého území dotknutý podnik nie je usadený, menej priaznivému daňovému režimu, než je daňový režim vyhradený pre investície týkajúce sa hmotného majetku na vnútroštátnom území, je totiž spôsobilé, ak nie odrádza tuzemské spoločnosti v inom členskom štáte od poskytovania služieb prostredníctvom investičného majetku na území tohto posledného uvedeného členského štátu, tak prinajmenšom robí toto poskytovanie cezhraničných služieb na vnútroštátnom území menej príťažlivé alebo obťažnejšie než poskytovanie služieb na vnútroštátnom území prostredníctvom investičného majetku nachádzajúceho sa na území uvedeného štátu.

Takúto právnu úpravu nemožno odôvodniť potrebou zabezpečiť koherenciu vnútroštátneho daňového systému, pokiaľ z hľadiska dotknutého vnútroštátneho daňového režimu neexistuje priama spojitosť medzi poskytnutím daňového zvýhodnenia podniku rezidentovi poskytujúcemu služby v iných členských štátoch, na základe investičného majetku využívaného na tento účel na jednej strane a financovaním tohto daňového zvýhodnenia daňou vybratou z príjmov dosiahnutých od príjemcov služieb poskytovaných prostredníctvom tohto majetku na druhej strane.

Takáto právna úprava takisto nemôže byť odôvodnená potrebou predchádzať zneužívajúcim praktikám, keďže sa týka všetkých podnikov, ktoré realizujú investície na území iného členského štátu a to bez ohľadu na absenciu objektívnych údajov, ktoré by mohli preukazovať existenciu vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality, ktorých jediným účelom je dosiahnutie daňovej výhody.

Okrem toho vnútroštátne ustanovenie, ktoré systematicky odmieta uznať nárok na daňové zvýhodnenie, pokiaľ investície nie sú fyzicky realizované na vnútroštátnom území, bez ohľadu na skutočnosť, že predmetná investícia nie je spojená so žiadnym sociálnym cieľom, nemôže byť odôvodnené právomocou členských štátov zvoliť si záujmy spoločnosti, ktoré chcú podporovať

tým, že poskytnú daňové zvýhodnenia.

(pozri body 17, 23, 25, 28 – 30, 32, 34 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 22. decembra 2010 (*)

„Slobodné poskytovanie služieb – Voľný pohyb kapitálu – Daňové zvýhodnenie za investície – Poskytnutie podmienené fyzickým realizovaním investícií na vnútroštátnom území – Prevádzkovanie lodí určených na rieňu plavbu v iných členských štátoch“

Vo veci C-287/10,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím tribunal administratif (Luxembursko) z 8. júna 2010 a doručený Súdnemu dvoru 10. júna 2010, ktorý súvisí s konaním:

Tankreederei I SA

proti

Directeur de l'administration des contributions directes,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts (spravodajca), sudcovia D. Šváby, E. Juhász, G. Arestis a T. von Danwitz,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Tankreederei I SA, v zastúpení: F. Collot, advokát,
- francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a B. Cabouat, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a J.-P. Keppenne, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

podmienka fyzickej realizácie investícií na luxemburskom území formulovaná v ?lánku 152a ZDP, tribunal administratif v rozpore s názorom, ktorý pred ním vyjadrila luxemburská vláda, zdôraz?uje, že právo Únie nebráni iba vnútroštátnym ustanoveniam obsahujúcim diskrimináciu založenú na štátnej príslušnosti, ale je rovnako spôsobilé bráni? aj vnútroštátnej právnej úprave, ktorá odrádza domáceho štátneho príslušníka poskytova? služby alebo investova? v inom ?lenskom štáte.

9 Na základe svojich pochybností o zlu?ite?nosti ?lánku 152a ZDP s právom Únie sa tribunal administratif rozhodol preruši? konanie a položi? Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bránia ?lánky [56] ZFEÚ a [63] ZFEÚ ustanoveniam ?lánku 152a ods. 1 [ZDP] v rozsahu, v akom tieto ustanovenia podmie?ujú priznanie da?ového zvýhodnenia za investície luxemburským da?ovníkom tým, že tieto investície sa musia zrealizova? v rámci prevádzkarne so sídlom v Luxemburskom ve?kovojvodstve a musia by? ur?ené na to, aby tam natrvalo zostali, a okrem iného musia by? fyzicky zrealizované na luxemburskom území?“

O prejudiciálnej otázke

10 Svojou otázkou chce vnútroštátny súd v podstate vedie?, ?i sa musia ?lánky 56 ZFEÚ a 63 ZFEÚ vyklada? v tom zmysle, že bránia ustanoveniu ?lenského štátu, ktoré podria?uje udelenie da?ového zvýhodnenia za investície podmienke, že sa predmetné investície poskytnú do prevádzkarne so sídlom na vnútroštátnom území a sú ur?ené na to, aby tam natrvalo zostali a okrem iného musia by? fyzicky zrealizované na tomto území.

11 Z návrhu na za?atie prejudiciálneho konania a zo spisu zaslaného Súdnemu dvoru vyplýva, že sa otázka vnútroštátneho súdu presnejšie týka zlu?ite?nosti ?lánkov 56 ZFEÚ a 63 ZFEÚ a podmienky uvedenej v ?lánku 152a ZDP, ktorá podmie?uje poskytnutie da?ového zvýhodnenia, o aké ide v konaní vo veci samej, fyzickou realizáciou predmetných investícií na vnútroštátnom území.

12 V tejto súvislosti spoločnos? Tankreederei, ako aj Európska komisia zdôraznili, že plnenia, ktoré za odplatu poskytuje táto spoločnos? so sídlom výlu?ne v Luxembursku v rámci svojich zásobovacích ?inností vykonávaných v prístavoch v Antverpách a Amsterdame prostredníctvom dvoch lodí, na základe ktorých žiadala o da?ové zvýhodnenie za investície, predstavujú služby v zmysle ?lánku 57 ZFEÚ.

13 Z toho vyplýva, že ustanovenia ZFEÚ týkajúce sa slobodného poskytovania služieb sa uplatnia na takú situáciu, o akú ide v konaní vo veci samej.

14 V tejto súvislosti je potrebné uvies?, že hoci priame dane patria do právomoci ?lenských štátov, tieto ?lenské štáty ich musia uplat?ova? v súlade s právom Únie (pozri najmä rozsudok z 28. októbra 2010, *Établissements Rimbaud*, C?72/09, zatiaľ neuvverejnený v Zbierke, bod 23).

15 Súdny dvor opakovane rozhodol, že ?lánok 56 ZFEÚ bráni uplatneniu akejkoľvek vnútroštátnej právnej úpravy, v dôsledku ktorej je s?ažené poskytovanie služieb medzi ?lenskými štátmi oproti poskytovaniu služieb len v rámci jedného ?lenského štátu (pozri najmä rozsudok z 11. júna 2009, *X a Passenheim?van Schoot*, C?155/08 a C?157/08, Zb. s. I?5093, bod 32). Opatrenia, ktoré výkon týchto slobôd zakazujú, bránia mu alebo ho robia menej prí?ažlivým, predstavujú obmedzenie slobodného poskytovania služieb (pozri najmä rozsudok zo 4. decembra 2008, *Jobra*, C?330/07, Zb. s. I?9099, bod 19).

16 Okrem toho sa podnik môže odvoláva? na slobodné poskytovanie služieb vo?i ?lenskom štáte, v ktorom je usadený, pokia? sú služby poskytované príjemcom usadeným v inom ?lenskom štáte, a vo všeobecnosti sa možno takto odvoláva? vo všetkých prípadoch, keď poskytovate?

služieb ponúka služby na území iného členského štátu, ako je členský štát, v ktorom je usadený (pozri najmä rozsudok z 11. januára 2007, ITC, C-208/05, Zb. s. I-181, bod 56).

17 V prejednávanej veci je potrebné konštatovať, že také vnútroštátne ustanovenie, akým je vnútroštátne ustanovenie vo veci samej, ktoré podriaďuje investície realizované v inom členskom štáte, na ktorého území dotknutý podnik nie je usadený, menej priaznivému daňovému režimu, než je daňový režim vyhradený pre investície týkajúce sa hmotného majetku na vnútroštátnom území, je spôsobilé, ak nie odrádzať tuzemské spoločnosti v inom členskom štáte od poskytovania služieb prostredníctvom investičného majetku na území tohto posledného uvedeného členského štátu, tak prinajmenšom robí toto poskytovanie cezhraničných služieb na vnútroštátnom území menej príťažlivé alebo obťažnejšie než poskytovanie služieb na vnútroštátnom území prostredníctvom investičného majetku nachádzajúceho sa na území uvedeného štátu (pozri v tomto zmysle rozsudok Jobra, už citovaný, bod 24).

18 Z toho vyplýva, že takéto vnútroštátne ustanovenie predstavuje obmedzenie slobodného poskytovania služieb v zmysle článku 56 ZFEÚ.

19 Toto obmedzenie sa môže pripustiť iba vtedy, ak by bolo odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. V takom prípade je však ešte potrebné, aby bolo uplatnenie tohto obmedzenia vhodné na zabezpečenie realizácie sledovaného cieľa a aby neprekračovalo rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (pozri v tomto zmysle rozsudky z 30. januára 2007, Komisia/Dánsko, C-150/04, Zb. s. I-1163, bod 46, a z 15. apríla 2010, CIBA, C-96/08, Zb. s. I-2911, bod 45).

20 V rámci prejednávaneého sporu však ani luxemburská vláda, ani vnútroštátny súd nijaké prípadné odôvodnenie neuviedli.

21 Za takých okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, zistené obmedzenie v žiadnom prípade nemôže byť odôvodnené požiadavkou rovnomerného rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, ktorú Súdny dvor považuje za legitímnu (pozri najmä rozsudok z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, body 45, 46 a 51).

22 V tejto súvislosti stačí uviesť, ako to robí spoločnosť Tankreederei a Európska komisia, že podľa informácií predložených vnútroštátnym súdom podliehajú činnosti spoločnosti Tankreederei týkajúce sa služieb zásobovania, ktoré poskytuje v prístavoch v Antverpách a Amsterdame prostredníctvom lodí, na základe ktorých sa požaduje daňové zvýhodnenie za investície, výlučne zdaneniu v Luxembursku. Právo Luxemburského veľkoveľkoveľvodstva uplatňovať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k uvedeným činnostiam by teda nebolo nijako ohrozené v prípade, že by neexistovala podmienka uvedená v bode 11 tohto rozsudku (pozri v tomto zmysle rozsudok Jobra, už citovaný, body 32 a 33).

23 Predmetné obmedzenie nemôže byť odôvodnené potrebou zabezpečiť koherenciu vnútroštátneho daňového systému, ktorú Súdny dvor považuje za naliehavý dôvod všeobecného záujmu (pozri rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, bod 28, a Komisia/Belgicko, C-300/90, Zb. s. I-305, bod 21).

24 Na to, aby tvrdenie založené na uvedenom odôvodnení mohlo uspieť, sa však musí preukázať existencia priamej spojitosti medzi predmetnou daňovou výhodou a vyrovnaním tejto výhody konkrétnym daňovým odvodom (pozri najmä rozsudok z 29. marca 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Zb. s. I-2647, bod 62 a citovaný judikatúru).

25 Ako zdôrazňuje Komisia, zo spisu zaslaného Súdnemu dvoru pritom vôbec nevyplýva, že by z pohľadu luxemburského daňového režimu existovala priama spojitosť medzi poskytnutím

daťového zvýhodnenia podniku poskytujúcemu služby, o aké ide v konaní vo veci samej, na základe investičného majetku využívaného na tento účel na jednej strane a financovaním tohto daťového zvýhodnenia daťou vybratou z príjmov dosiahnutých od príjemcov služieb poskytovaných prostredníctvom tohto majetku na druhej strane (pozri v tomto zmysle rozsudok Jobra, už citovaný, bod 34 a citovanú judikatúru).

26 Na účely poskytnutia daťového zvýhodnenia, o aké ide v konaní vo veci samej, je teda irelevantné, že príjemcovia týchto služieb usadení v Luxembursku podliehajú v tomto členskom štáte daniam a že osoby, ktoré sú usadené v inom členskom štáte, daniam v uvedenom členskom štáte nepodliehajú (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, bod 40).

27 Pokiaľ ide o potrebu zabrániť zníženiu vnútroštátnych daťových príjmov – zníženiu, ktoré je v konaní vo veci samej dôsledkom poskytnutia predmetného zvýhodnenia v prospech spoločnosti Tankreederei –, nepredstavuje jeden z naliehavých dôvodov všeobecného záujmu, ktoré môžu odôvodniť obmedzenie slobody zavedenej Zmluvou o FEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. októbra 2002, Danner, C-136/00, Zb. s. I-8147, bod 56, a z 27. januára 2009, Persche, C-318/07, Zb. s. I-359, bod 46).

28 Pokiaľ ide o potrebu predchádzať zneužívajúcim praktikám, z ustálenej judikatúry určite vyplýva, že obmedzenie slobodného poskytovania služieb môže byť odôvodnené, ak sa osobitne týka vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality, ktorých jediným účelom je dosiahnutie daťovej výhody (pozri najmä rozsudok Jobra, už citovaný, bod 35 a citovanú judikatúru).

29 Vnútroštátne ustanovenie sporné v konaní vo veci samej sa však týka všetkých podnikov, ktoré realizujú investície na území iného členského štátu, než je Luxemburské veľkovojvodstvo, a to bez ohľadu na absenciu objektívnych údajov, ktoré by mohli preukázať existenciu takejto konštrukcie, ako je to v konaní vo veci samej (pozri v tomto zmysle rozsudok Jobra, už citovaný, body 36 až 38).

30 Nakoniec, pokiaľ ide o úvahy francúzskej vlády o možnosti členských štátov podriaďovať udelenie daťového zvýhodnenia, ktoré má byť odpoveďou na osobitné potreby všetkých ich obyvateľov alebo ich častí, požiadavkám určitého stupňa väzby príjemcu zvýhodnenia na spoločnosť daného členského štátu, je potrebné uviesť, že voľba záujmov spoločnosti, ktoré chce členský štát podporovať, a to tým, že poskytne daťové zvýhodnenia, patrí do jeho právomoci (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Zb. s. I-8203, bod 39).

31 Okrem toho v súvislosti s určitým prepojením príjemcu dávky so spoločnosťou dotknutého členského štátu už Súdny dvor rozhodol, že vo vzťahu k dávkam, ktoré nie sú upravené právom Únie, majú členské štáty širokú mieru voľnej úvahy, pokiaľ ide o stanovenie kritérií na hodnotenie takejto väzby (pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. októbra 2009, Gottwald, C-103/08, Zb. s. I-9117, body 32 a 34).

32 Avšak za takých okolností, aké sú v konaní vo veci samej, keď vnútroštátne ustanovenie systematicky odmieta uznať nárok na daťové zvýhodnenie, pokiaľ investície nie sú fyzicky realizované na vnútroštátnom území, bez ohľadu na skutočnosť, že predmetná investícia nie je spojená so žiadnym sociálnym cieľom, sa takéto odmietnutie nemôže odôvodniť takýmito úvahami.

33 Z analýzy, ktorá bola predtým vypracovaná, vyplynulo, že vnútroštátne ustanovenie, o aké ide v konaní vo veci samej, nemôže byť odôvodnené naliehavými dôvodmi verejného záujmu.

34 Preto je potrebné na položenú otázku odpovedať, že článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni ustanoveniu členského štátu, podľa ktorého sa odmietne priznanie daňového zvýhodnenia za investície podniku, ktorý je usadený výlučne v tomto členskom štáte, z jediného dôvodu, že investičný majetok, na základe ktorého sa toto zvýhodnenie žiada, je fyzicky investovaný na území iného členského štátu.

35 Za týchto okolností nie je potrebné skúmať predpoklad, či ustanovenia ZFEÚ týkajúce sa slobodného pohybu kapitálu môžu tiež odporovať tomuto vnútroštátnemu ustanoveniu (pozri v tomto zmysle rozsudok Jobra, už citovaný, bod 42).

O trovách

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

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

Článok 56 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že bráni ustanoveniu členského štátu, podľa ktorého sa odmietne priznanie daňového zvýhodnenia za investície podniku, ktorý je usadený výlučne v tomto členskom štáte, z jediného dôvodu, že investičný majetok, na základe ktorého sa toto zvýhodnenie žiada, je fyzicky investovaný na území iného členského štátu.

Podpisy

* Jazyk konania: francúzština.