

Zadeva C-287/10

Tankreederei I SA

proti

Directeur de l'administration des contributions directes

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Tribunal administratif (Luksemburg))

„Svoboda opravljanja storitev – Prosti pretok kapitala – Davčna olajšava za naložbe – Odobritev, povezana s fizično izvedbo naložbe na nacionalnem ozemlju – Upravljanje plovil za rečno plovbo, ki se uporabljajo v drugih državah članicah“

Povzetek sodbe

Svoboda opravljanja storitev – Omejitve – Davčna zakonodaja

(člen 56 PDEU)

Člen 56 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje določbi države članice, na podlagi katere se odobritev davčne olajšave za naložbe podjetju, ki ima sedež le v tej državi članici, zavrne samo zato, ker se investicijsko blago, v zvezi s katerim se uveljavlja ta olajšava, fizično uporablja na ozemlju druge države članice.

Taka nacionalna določba – ki za naložbe na ozemlju druge države članice, ki ni država članica sedeža zadevnega podjetja, določa manj ugodno davčno ureditev, kot velja za naložbe na nacionalnem ozemlju – lahko namreč, če ne že odvrne nacionalna podjetja od tega, da bi v drugi državi članici opravljala storitve, za katere je potrebna uporaba investicijskega blaga v zadnjenavedeni državi članici, pa vsaj naredi to opravljanje omejenih storitev manj privlačno ali težje od opravljanja storitev na nacionalnem ozemlju z investicijskim blagom, ki je tam.

Take zakonodaje ni mogoče upravičiti z nujnostjo zagotavljanja usklajenosti nacionalnega davčnega sistema, saj z vidika zadevnega nacionalnega davčnega sistema ne obstaja neposredna zveza med odobritvijo podjetju rezidentu, ki opravlja storitve v drugih državah članicah, davčne olajšave v zvezi z investicijskim blagom, ki ga za to uporablja, na eni strani ter financiranjem te davčne ugodnosti z davkom na dohodek, ki ga ustvarijo prejemniki storitev, opravljenih s tem blagom, na drugi strani.

Take zakonodaje prav tako ni mogoče upravičiti z nujnostjo preprečevanja zlorab, saj vpliva na vsako podjetje, ki uporablja investicijsko blago na ozemlju druge države članice, in to tudi če ni objektivnih elementov, s katerimi bi bilo mogoče dokazati obstoj povsem umetnega konstrukta brez gospodarske resničnosti, katerega edini namen je pridobitev davčne ugodnosti.

Poleg tega take nacionalne določbe, s katero je sistematično zavrnjena davčna ugodnost, če naložba ni izvedena na nacionalnem ozemlju, ne glede na to, da zadevna naložba ni povezana z nobenim socialnim ciljem, ni mogoče upravičiti s pristojnostjo držav članic, da izberejo interese skupnosti, ki jih želijo spodbujati z določitvijo davčnih ugodnosti.

(Glej točke 17, 23, 25, od 28 do 30, 32 in 34 ter izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 22. decembra 2010(*)

„Svoboda opravljanja storitev – Prosti pretok kapitala – Davčna olajšava za naložbe – Odobritev, povezana s fizično izvedbo naložbe na nacionalnem ozemlju – Upravljanje plovil za rečno plovbo, ki se uporabljajo v drugih državah članicah“

V zadevi C-287/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal administratif (Luksemburg) z odločbo z dne 8. junija 2010, ki je prispela na Sodišče 10. junija 2010, v postopku

Tankrederei I SA

proti

Directeur de l'administration des contributions directes,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts (poročevalec), predsednik senata, D. Šváby, E. Juhász, G. Arestis in T. von Danwitz, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Tankrederei I SA F. Collot, odvetnik,
- za francosko vlado G. de Bergues in B. Cabouat, zastopnika,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in J.-P. Keppenne, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 56 PDEU in 63 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo luksemburškega prava Tankreederei I SA (v nadaljevanju: Tankreederei) in directeur de l'administration luxembourgeoise des contributions directes (direktor luksemburške uprave za neposredne davke) zaradi davčne olajšave za naložbe, ki je ta uprava navedeni družbi ni odobrila.

Nacionalno pravo

3 Člen 152a(1) zakona z dne 4. decembra 1967 o davku na dohodek (*Mémorial A 1967*, str. 1228), kakor je bil spremenjen z zakonom z dne 19. decembra 1986 (*Mémorial A 1986*, str. 2330; v nadaljevanju: LIR), določa:

„Davčnim zavezancem se na podlagi zahteve odobrijo davčne olajšave pri spodaj navedenih davkih od dohodka zaradi naložb iz odstavkov 2 in 7, ki jih izvedejo v svojih podjetjih v smislu člena 14. Naložbe morajo biti izvedene v poslovni enoti, ki je v Velikem vojvodstvu in bo tam ostala stalno; poleg tega morajo biti fizično izvedene na luksemburškem ozemlju.“

Dejansko stanje in vprašanje za predhodno odločanje

4 Družba Tankreederei, ki ima sedež v Luksemburgu, iz te države upravlja dve plovili za rečno plovbo v okviru svoje dejavnosti oskrbovanja morskih plovil z gorivom („bunkering“) v pristaniščih Antwerpen (Belgija) in Amsterdam (Nizozemska).

5 Za davčna obdobja od leta 2000 do leta 2003 je uveljavljala davčno olajšavo za naložbe na podlagi člena 152a LIR, kar ji je Administration des Contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg 11. maja 2005 zavrnila z obrazložitvijo, da se plovili uporabljata v tujini.

6 Pri direktorju te uprave je 28. junija 2005 vložila ugovor, ki ga je ta z odločbo z dne 29. januarja 2009 zavrnil (v nadaljevanju: odločba z dne 29. januarja 2009).

7 Družba Tankreederei je 23. aprila 2009 pri predložitvenem sodišču vložila tožbo zoper odločbo z dne 29. januarja 2009. V utemeljitev te tožbe je navedla, da člen 152a LIR ni združljiv s členom 56 PDEU. Poudarila je, da ima na eni strani stalno poslovno enoto le v Luksemburgu ter da jo je zato treba šteti za podjetje v smislu člena 14 LIR in da sta na drugi strani njeni plovili evidentirani kot sredstva v njeni bilanci stanja v tej državi članici in da se uporabljata v okviru dejavnosti, ki je obdavčena izključno na njenem ozemlju, ter navedla, da je bila z odločbo z dne 29. januarja 2009 z vidika davčnega obravnavanja postavljena v slabši položaj kot družbe, ki opravljajo isto dejavnost na ozemlju te države članice. Trdila je, da je zato takšno obravnavanje njenega primera neutemeljena omejitev svobode opravljanja storitev. Dodala je, da čeprav sta njeni plovili primerni za plovbo po luksemburški Mozeli, pa je služba za notranjo plovbo ministrstva za promet zavrnila njeno zahtevo za registracijo navedenih plovil v luksemburškem pristanišču v Mertertu, zaradi česar ju je bila prisiljena registrirati v pristanišču v Antwerpnu.

8 Na podlagi ugotovitev, da ima družba Tankreederei sedež v Luksemburgu in je tam obdavčena ter da odločba z dne 29. januarja 2009 temelji na neupoštevanju pogoja iz člena 152a LIR o fizični izvedbi naložbe na luksemburškem ozemlju, je Tribunal administratif navedlo, da nasprotno od stališča, ki ga je pri njem zagovarjala luksemburška vlada, pravo Unije ne nasprotuje le nacionalni zakonodaji, ki diskriminira na podlagi državljanstva, ampak lahko nasprotuje tudi nacionalni zakonodaji, katere učinek je, da odvrta državljana te države članice od opravljanja storitev ali vlaganja v drugi državi članici.

9 Ker je Tribunal administratif dvomilo o združljivosti člena 152a LIR s pravom Unije, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člena [56 PDEU] in [63 PDEU] nasprotujeta določbam člena 152a(1) [LIR] v delu, v katerem se luksemburškim davčnim zavezancem davna olajšava za naložbe odobri le, če se te naložbe izvedejo v poslovni enoti, ki je v Velikem vojvodstvu in bo tam ostala stalno, in se poleg tega fizično izvedejo na luksemburškem ozemlju?“

Vprašanje za predhodno odločanje

10 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 56 PDEU in 63 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta določbi države članice, ki odobritev davčne olajšave za naložbe pogojuje s tem, da je zadevna naložba izvedena v poslovni enoti, ki je na nacionalnem ozemlju in bo tam ostala stalno, in da je fizično izvedena na tem ozemlju.

11 Iz predloga za sprejetje predhodne odločbe in spisa, predloženega Sodišču, je razvidno, da se vprašanje predložitvenega sodišča nanaša natančneje na skladnost pogoja, kot je določen v členu 152a LIR in v skladu s katerim je odobritev davčne ugodnosti iz postopka v glavni stvari odvisna od fizične izvedbe zadevne naložbe na nacionalnem ozemlju, s členoma 56 PDEU in 63 PDEU.

12 V zvezi s tem je treba poudariti, kot sta navedli družba Tankreederei in Evropska komisija, da so storitve, ki jih ta družba, ki ima sedež le v Luksemburgu, opravlja za plačilo v okviru svojih dejavnosti oskrbovanja z gorivom v pristaniščih v Antwerpnu in Amsterdamu s ploviloma, v zvezi s katerima je uveljavljala davčno olajšavo za naložbe, storitve v smislu člena 57 PDEU.

13 Zato določbe Pogodbe DEU o svobodi opravljanja storitev veljajo za položaj, kot je ta iz spora o glavni stvari.

14 V zvezi s tem je treba navesti, da čeprav neposredno obdavčenje spada v pristojnost držav članic, jo morajo te v skladu z ustaljeno sodno prakso izvrševati ob upoštevanju prava Unije (glej zlasti sodbo z dne 28. oktobra 2010 v zadevi *Établissements Rimbaud*, C-72/09, še neobjavljena v ZOdl., točka 23).

15 Sodišče je večkrat presodilo, da člen 56 PDEU nasprotuje uporabi katere koli nacionalne ureditve, zaradi katere postane opravljanje storitev med državami članicami težavnejše od opravljanja storitev znotraj ene same države članice (glej zlasti sodbo z dne 11. junija 2009 v združenih zadevah *X in Passenheim-van Schoot*, C-155/08 in C-157/08, ZOdl., str. I-5093, točka 32). Omejitve svobode opravljanja storitev so nacionalni ukrepi, ki prepovedujejo, motijo ali zmanjšujejo privlačnost izvrševanja te svoboščine (glej zlasti sodbo z dne 4. decembra 2008 v zadevi *Jobra*, C-330/07, ZOdl., str. I-9099, točka 19).

16 Poleg tega se podjetje v razmerju do države članice, v kateri ima sedež, lahko sklicuje na svobodo opravljanja storitev, če storitve nudi prejemnikom iz druge države članice oziroma,

splošneje, vedno, kadar ponudnik storitev nudi storitve na ozemlju države članice, ki ni država njegovega sedeža (glej zlasti sodbo z dne 11. januarja 2007 v zadevi ITC, C-208/05, ZOdl., str. I-181, točka 56).

17 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da nacionalna določba, kot je ta iz postopka v glavni stvari – ki za naložbe na ozemlju druge države članice, ki ni država članica sedeža zadevnega podjetja, določa manj ugodno davčno ureditev, kot je tista, ki velja za naložbe na nacionalnem ozemlju – lahko, če ne že odvrne nacionalna podjetja od tega, da bi v drugi državi članici opravljala storitve, za katere je potrebna uporaba investicijskega blaga v zadnjenavedeni državi članici, pa vsaj naredi to opravljanje čezmejnih storitev manj privlačno ali težje od opravljanja storitev na nacionalnem ozemlju z investicijskim blagom, ki je tam (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Jobra, točka 24).

18 Zato je taka nacionalna določba omejitev svobode opravljanja storitev v smislu člena 56 PDEU.

19 Navedena omejitev je dopustna samo, če jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu. Poleg tega pa mora biti v takem primeru uporaba te omejitve primerna za zagotovitev uresnitve zadevnega cilja in ne sme preseči tega, kar je potrebno za doseg tega cilja (glej v tem smislu sodbi z dne 30. januarja 2007 v zadevi Komisija proti Danskim, C-150/04, ZOdl., str. I-1163, točka 46, in z dne 15. aprila 2010 v zadevi CIBA, C-96/08, ZOdl., str. I-2911, točka 45).

20 Vendar ni take morebitne utemeljitve navedla niti luksemburška vlada v okviru obravnavane zadeve niti je ni predvidelo predložitveno sodišče.

21 Nikakor pa v okoliščinah, kot so te iz zadeve v postopku v glavni stvari, ugotovljene omejitve ni mogoče upravičiti s potrebo, ki jo Sodišče šteje za legitimno, po uravnovešeni delitvi davčnih pristojnosti med državami članicami (glej zlasti sodbo z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točke 45, 46 in 51).

22 V zvezi s tem je namreč dovolj navesti, kot sta to storili družba Tankreederei in Komisija, da so glede na navedbe predložitvenega sodišča dejavnosti družbe Tankreederei v zvezi s storitvami oskrbovanja z gorivom v pristaniščih v Antwerpnu in Amsterdamu s ploviloma, v zvezi s katerima se uveljavlja davčna olajšava za naložbe, obdavčene izključno v Luksemburgu. Zato pravica Velikega vojvodstva Luksemburg do izvrševanja davčne pristojnosti v zvezi z navedenimi dejavnostmi ne bi bila nikakor ogrožena, če pogoj, naveden v točki 11 te sodbe, ne bi obstajal (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Jobra, točki 32 in 33).

23 Zadevne omejitve prav tako ni mogoče upravičiti z nujnostjo zagotavljanja usklajenosti nacionalnega davčnega sistema, ki jo Sodišče šteje za nujni razlog v splošnem interesu (glej sodbi z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann, C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 28, in Komisija proti Belgiji, C-300/90, Recueil, str. I-305, točka 21).

24 Da pa bi bila taka utemeljitev sprejeta, je treba dokazati, da obstaja neposredna zveza med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določenim davčnim bremenom (glej zlasti sodbo z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz, C-347/04, ZOdl., str. I-2647, točka 62 in navedena sodna praksa).

25 Kot je poudarila Komisija, iz spisa, predloženega Sodišču, nikakor ni razvidno, da bi z vidika luksemburškega davčnega sistema obstajala taka neposredna zveza med odobritvijo podjetju, ki opravlja storitve, kot so te iz postopka v glavni stvari, davčne olajšave v zvezi z investicijskim blagom, ki ga za to uporablja, na eni strani ter financiranjem te davčne ugodnosti z davkom na dohodek, ki ga ustvarijo prejemniki storitev, opravljenih s tem blagom, na drugi strani (glej v tem

smislu zgoraj navedeno sodbo Jobra, to?ka 34 in navedena sodna praksa).

26 Za odobritev dav?ne olajšave iz postopka v glavni stvari torej ni upoštevno, da so prejemniki teh storitev, ki imajo sedež v Luksemburgu, obdav?eni v tej državi ?lanici in da tisti s sedežem v drugi državi ?lanici niso (glej v tem smislu sodbo z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars, C-251/98, Recueil, str. I-2787, to?ka 40).

27 V zvezi z nujnostjo prepre?itve zmanjšanja dav?nih prihodkov – kar bi v zadevi iz postopka v glavni stvari povzro?ila odobritev zadevne dav?ne olajšave družbi Tankreederei – je treba navesti, da ni eden od nujnih razlogov v splošnem interesu, s katerimi se lahko upravi?i omejitev svoboš?ine, ki jo dolo?a Pogodba DEU (glej v tem smislu sodbi z dne 3. oktobra 2002 v zadevi Danner, C-136/00, Recueil, str. I-8147, to?ka 56, in z dne 27. januarja 2009 v zadevi Persche, C?318/07, ZOdl., str. I-359, to?ka 46).

28 V zvezi z nujnostjo prepre?evanja zlorab je sicer iz ustaljene sodne prakse razvidno, da je mogo?e omejitev svobode opravljanja storitev upravi?iti, ?e se nanaša izklju?no na povsem umetne konstrukte brez gospodarske resni?nosti, katerih edini namen je pridobitev dav?ne ugodnosti (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Jobra, to?ka 35 in navedena sodna praksa).

29 Vendar zadevna nacionalna dolo?ba iz postopka v glavni stvari vpliva na vsako podjetje, ki uporablja investicijsko blago na ozemlju države ?lanice, ki ni Veliko vojvodstvo Luksemburg, in to tudi ?e – kot v zadevi iz postopka v glavni stvari –ni objektivnih elementov, s katerimi bi bilo mogo?e dokazati obstoj takega konstrukta (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Jobra, to?ke od 36 do 38).

30 Nazadnje, v zvezi s preudarki francoske vlade o možnosti držav ?lanic, da odobritev dav?ne ugodnosti, namenjene zadovoljitvi specifi?nih potreb dela ali celotnega prebivalstva, pogojujejo z zahtevo po dolo?eni stopnji navezanosti upravi?enca do ugodnosti na družbo zadevne države ?lanice, je treba navesti, da izbira interesov skupnosti, ki jih država ?lanica želi spodbujati z dolo?itvijo dav?nih ugodnosti, sicer spada v njeno pristojnost (glej v tem smislu sodbo z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, ZOdl., str. I-8203, to?ka 39).

31 V zvezi z zahtevo po obstoju navezne okoliš?ine med upravi?encem do dajatve in družbo zadevne države ?lanice je Sodiš?e glede dajatev, ki niso urejene s pravom Unije, že imelo priložnost razsoditi, da imajo države ?lanice na voljo široko polje proste presoje glede dolo?itve meril za presojo take navezanosti (glej v tem smislu sodbo z dne 1. oktobra 2009 v zadevi Gottwald, C-103/08, ZOdl., str. I-9117, to?ki 32 in 34).

32 Vendar v okoliš?inah, kot so te iz zadeve iz postopka v glavni stvari, v katerih je z nacionalno dolo?bo sistemati?no zavrnjena dav?na ugodnost, ?e naložba ni izvedena na nacionalnem ozemlju, ne glede na to, da zadevna naložba ni povezana z nobenim socialnim ciljem, s takimi preudarki ni mogo?e upravi?iti take zavrnitve.

33 Iz zgornje analize je razvidno, da nacionalne dolo?be, kot je ta iz postopka v glavni stvari, ni mogo?e upravi?iti z nujnimi razlogi v splošnem interesu.

34 Zato je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba ?len 56 PDEU razlagati tako, da nasprotuje dolo?bi države ?lanice, na podlagi katere se odobritev dav?ne olajšave za naložbe podjetju, ki ima sedež le v tej državi ?lanici, zavrne samo zato, ker se investicijsko blago, v zvezi s katerim se uveljavlja ta olajšava, fizi?no uporablja na ozemlju druge države ?lanice.

35 V teh okoliš?inah ni treba prou?iti, ali bi lahko dolo?be Pogodbe DEU o prostem pretoku

kapitala prav tako nasprotovale taki nacionalni določbi (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Jobra, točka 42).

Stroški

36 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

?len 56 PDEU je treba razlagati tako, da nasprotuje določbi države članice, na podlagi katere se odobritev dav?ne olajšave za naložbe podjetju, ki ima sedež le v tej državi članici, zavrne samo zato, ker se investicijsko blago, v zvezi s katerim se uveljavlja ta olajšava, fizi?no uporablja na ozemlju druge države članice.

Podpisi

* Jezik postopka: francoš?ina.