TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 22. decembrī*

Lieta C-287/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal administratif* (Luksemburga) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2010. gada 8. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 10. jūnijā, tiesvedībā

Tankreederei I SA

pret

Directeur de l'administration des contributions directes.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] (referents), tiesneši D. Švābi [*D. Šváby*], E. Juhāss [*E. Juhász*], Dž. Arestis [*G. Arestis*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*],

* Tiesvedības valoda — franču.

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Tankreederei I SA* vārdā — F. Kollo [*F. Collot*], *avocat*,

— Francijas valdības vārdā — Ž. de Bergess [*G. de Bergues*] un B. Kabuā [*B. Cabouat*], pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un Ž. P. Kepenns [*J.-P. Keppenne*], pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 56. un 63. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Tankreederei I SA* (turpmāk tekstā — "*Tankreederei*"), kas ir saskaņā ar Luksemburgas tiesībām dibināta sabiedrība, un Luksemburgas *Directeur de l'administration des contributions directes* [Tiešo nodokļu pārvaldes direktoru] par šīs pārvaldes atteikumu piešķirt minētajai sabiedrībai nodokļu atlaidi par ieguldījumiem.

Valsts tiesības

3 1967. gada 4. decembra Likuma par ienākuma nodokli (*Mémorial* A 1967, 1228. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar 1986. gada 19. decembra likumu (*Mémorial* A 1986, 2330. lpp.; turpmāk tekstā — "*LIR*"), 152.a panta 1. punktā ir noteikts:

"Pēc nodokļu maksātāju lūguma tiem tiek piešķirta turpmāk norādītā ienākuma nodokļa atlaide saistībā ar 2. un 7. punktā norādītajiem ieguldījumiem viņu uzņēmumos 14. panta izpratnē. Ieguldījumi jāveic pastāvīgā uzņēmumā, kas atrodas Lielhercogis-

tē un kam ir paredzēts tur pastāvīgi palikt; tie turklāt ir fiziski jāīsteno Luksemburgas teritorijā."

Pamata lietas rašanās fakti un prejudiciālais jautājums

4 *Tankreederei*, kuras juridiskā adrese ir Luksemburgā, no šīs dalībvalsts izmanto divus kuģus iekšzemes ūdensceļu navigācijai saistībā ar tās darbību jūras kuģu bunkurēšanas ar smago naftu jomā Antverpenes (Beļģija) un Amsterdamas (Nīderlande) ostās.

5 Tā, pamatojoties uz *LIR* 152.a pantu, par 2000.–2003. taksācijas gadu lūdza piešķirt nodokļu atlaides par ieguldījumiem, taču Luksemburgas Lielhercogistes Tiešo nodokļu pārvalde 2005. gada 11. maijā atteicās to darīt, pamatojoties uz to, ka attiecīgie kuģi tikuši izmantoti ārvalstīs.

6 2005. gada 28. jūnijā *Tankreederei* šīs pārvaldes direktoram iesniedza sūdzību, kura ar šī direktora 2009. gada 29. janvāra lēmumu (turpmāk tekstā — "2009. gada 29. janvāra lēmums") tika noraidīta.

7 2009. gada 23. aprīlī *Tankreederei* iesniedzējtiesā cēla prasību par 2009. gada 29. janvāra lēmumu. Savas prasības pamatojumam tā apgalvo, ka *LIR* 152.a pants nav saderīgs ar LESD 56. pantu. *Tankreederei*, uzsverot, pirmkārt, ka tai pieder pastāvīgs uzņēmums vienīgi Luksemburgā un ka tādējādi tā ir uzskatāma par uzņēmumu *LIR* 14. panta izpratnē, un, otrkārt, ka tās kuģi ir iekļauti tās bilancē šajā dalībvalstī un tiek izmantoti darbībai, par kuru nodokļi tiek maksāti vienīgi šajā teritorijā, uzskata, ka

2009. gada 29. janvāra lēmums nozīmē, ka tai tiek piemērots tāds nodokļu režīms, kas ir nelabvēlīgāks par to, kāds tiek piemērots sabiedrībām, kas veic tādu pašu darbību šīs dalībvalsts teritorijā. Tā norāda, ka tai piemērotais režīms līdz ar to nepamatoti ierobežo pakalpojumu sniegšanas brīvību. Tā piebilst, ka, lai arī šie kuģi ir piemēroti kuģošanai pa Luksemburgas Mozeli, Satiksmes ministrijas Iekšzemes kuģniecības dienests ir noraidījis tās pieteikumu par minēto kuģu reģistrāciju Luksemburgas Mertertas ostā, kā rezultātā tā bija spiesta šos kuģus reģistrēt Antverpenes ostā.

8 Ņemot vērā konstatējumu, ka *Tankreederei* ir dibināta un tiek aplikta ar nodokļiem Luksemburgā un ka 2009. gada 29. janvāra lēmums ir pamatots ar to, ka nav ticis ievērots *LIR* 152.a pantā minētais nosacījums par ieguldījumu fizisku īstenošanu Luksemburgas teritorijā, *Tribunal administratif* [Administratīvā tiesa] norāda, ka pretēji Luksemburgas valdības nostājai, kuru tā aizstāvēja šajā tiesā, Savienības tiesības ne vien nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, ar kuru tiek radīta diskriminācija pilsonības dēļ, bet saskaņā ar šīm tiesībām var tikt nepieļauts arī tāds valsts tiesiskais regulējums, kura rezultātā valsts pilsonis tiek atturēts no pakalpojumu sniegšanas vai ieguldījumu veikšanas citā dalībvalstī.

9 Tā kā *Tribunal administratif* radās šaubas par *LIR* 152.a panta saderību ar Savienības tiesībām, tā nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai LESD [56.] un [63.] pants nepieļauj [*LIR*] 152.a panta 1. punkta noteikumus tiktāl, ciktāl ar tiem Luksemburgas nodokļu maksātājiem tiek piešķirtas tiesības uz nodokļa atlaidi par ieguldījumiem ar nosacījumu, ka ieguldījumi jāveic uzņēmumā, kas

atrodas Luksemburgas Lielhercogistē un kam ir paredzēts tur pastāvīgi palikt, un tie turklāt ir fiziski jāīsteno Luksemburgas teritorijā?"

Par prejudiciālo jautājumu

10 Uzdodot jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 56. un 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauta dalībvalsts tiesību norma, ar kuru nodokļa atlaides par ieguldījumiem piešķiršana tiek pakļauta nosacījumam, ka attiecīgajiem ieguldījumiem ir jābūt veiktiem uzņēmumā, kurš atrodas valsts teritorijā un kam ir paredzēts tur pastāvīgi palikt, un ka tiem ir jābūt fiziski īstenotiem šajā teritorijā.

11 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu un Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka iesniedzējtiesas jautājums konkrētāk attiecas uz *LIR* 152.a pantā ietvertā nosacījuma, saskaņā ar kuru pamata lietā apspriestās nodokļu priekšrocības saņemšana ir atkarīga no attiecīgo ieguldījumu fiziskas īstenošanas valsts teritorijā, saderību ar LESD 56. un 63. pantu.

12 Šajā ziņā jāuzsver, tāpat kā norādījušas *Tankreederei* un Eiropas Komisija, ka šīs sabiedrības, kura ir dibināta vienīgi Luksemburgā, sniegtie pakalpojumi par atlīdzību, tai veicot apgādes darbības Antverpenes un Amsterdamas ostās ar diviem kuģiem, attiecībā uz kuriem tā ir lūgusi piešķirt nodokļa atlaidi par ieguldījumiem, ir uzskatāmi par pakalpojumiem LESD 57. panta izpratnē.

13 No tā izriet, ka LESD noteikumi par pakalpojumu sniegšanas brīvību ir piemērojami tādā situācijā kā pamata lietā apspriestā.

14 Šajā ziņā jānorāda, ka, lai arī tiešie nodokļi nenoliedzami ietilpst dalībvalstu kompetencē, tām tā ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības (skat. it īpaši 2010. gada 28. oktobra spriedumu lietā C-72/09 *Établissements Rimbaud*, Krājums, I-10659. lpp., 23. punkts).

15 Tiesa vairākkārt ir lēmusi, ka LESD 56. pants nepieļauj tāda valsts tiesiskā regulējuma piemērošanu, kas pakalpojumu sniegšanu starp dalībvalstīm padara grūtāku nekā pakalpojumu sniegšanu dalībvalsts teritorijā (skat. it īpaši 2009. gada 11. jūnija spriedumu apvienotajās lietās C-155/08 un C-157/08 *X* un *Passenheim-van Schoot*, Krājums, I-5093. lpp., 32. punkts). Valsts pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu, ir uzskatāmi par ierobežojumiem pakalpojumu sniegšanas brīvībai (skat. it īpaši 2008. gada 4. decembra spriedumu lietā C-330/07 *Jobra*, Krājums, I-9099. lpp., 19. punkts).

16 Turklāt uzņēmums var atsaukties uz pakalpojumu sniegšanas brīvību attiecībā uz valsti, kurā tas ir nodibināts, ja tas pakalpojumus sniedz citā dalībvalstī dibinātiem pakalpojumu saņēmējiem, un, vispārīgāk, visos gadījumos, kad pakalpojumu sniedzējs piedāvā pakalpojumus citas dalībvalsts, nevis tās, kurā tas ir nodibināts, teritorijā (skat. it īpaši 2007. gada 11. janvāra spriedumu lietā C-208/05 *ITC*, Krājums, I-181. lpp., 56. punkts).

17 Šajā lietā ir jākonstatē, ka tāda valsts tiesību norma kā pamata lietā, saskaņā ar kuru ieguldījumiem, kuri tiek īstenoti citas dalībvalsts teritorijā, kurā attiecīgais uzņēmums nav dibināts, tiek piemērots neizdevīgāks nodokļu režīms nekā attiecībā uz ieguldījumiem, kuri tiek īstenoti valsts teritorijā, var ja ne atturēt šajā valstī dibinātos uz-

ņēmumus sniegt tādus pakalpojumus citā dalībvalstī, kuru ietvaros ir jāizmanto šajā pēdējā minētajā dalībvalstī īstenotie ieguldījumi, tad vismaz padarīt mazāk pievilcīgu vai grūtāku šādu pārrobežu pakalpojumu sniegšanu nekā pakalpojumu sniegšanu dalībvalsts teritorijā, izmantojot šajā pēdējā minētajā īstenotos ieguldījumus (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Jobra*, 24. punkts).

18 No tā izriet, ka šāda valsts tiesību norma ir uzskatāma par pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu LESD 56. panta izpratnē.

19 Minētais ierobežojums ir pieļaujams vienīgi tad, ja to attaisno primāri vispārējo interešu apsvērumi. Tāpat līdzīgā gadījumā ar šī ierobežojuma piemērošanu ir jāgarantē, ka tiek īstenots sasniedzamais mērķis un ka ar to netiek pārsniegts tas, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (šajā ziņā skat. 2007. gada 30. janvāra spriedumu lietā C-150/04 Komisija/Dānija, Krājums, I-1163. lpp., 46. punkts, un 2010. gada 15. aprīļa spriedumu lietā C-96/08 *CIBA*, Krājums, I-2911. lpp., 45. punkts).

20 Tomēr šajā lietā ne Luksemburgas valdība, ne arī iesniedzējtiesa šādu iespējamu attaisnojumu nav minējušas.

21 Katrā ziņā tādos apstākļos kā pamata lietā konstatēto ierobežojumu nevar attaisnot ar sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma dalībvalstu starpā prasību, ko Tiesa ir atzinusi par leģitīmu (skat. it īpaši 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 45., 46. un 51. punkts).

22 Šajā ziņā pietiek norādīt — tāpat kā to ir izdarījušas *Tankreederei* un Komisija —, ka saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju *Tankreederei* darbības bunkurēšanas jomā Antverpenes un Amsterdamas ostās, izmantojot kuģus, attiecībā uz kuriem tiek lūgts piešķirt nodokļa atlaidi par ieguldījumiem, tiek apliktas ar nodokli vienīgi Luksemburgā. Tādējādi Luksemburgas Lielhercogistes tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz minētajām darbībām nekādi netiek apdraudētas šī sprieduma 11. punktā minētā nosacījuma neizpildes gadījumā (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Jobra*, 32. un 33. punkts).

23 Tāpat attiecīgo ierobežojumu nevar attaisnot vajadzība nodrošināt valsts nodokļu režīma saskaņotību, kuru Tiesa ir iedibinājusi kā primāro vispārējo interešu apsvērumu (skat. 1992. gada 28. janvāra spriedumus lietā C-204/90 *Bachmann*, *Recueil*, I-249. lpp., 28. punkts, un lietā C-300/90 Komisija/Beļģija, *Recueil*, I-305. lpp., 21. punkts).

24 Lai šāds attaisnojums būtu pamatots, ir jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļu maksājumu (skat. it īpaši 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Krājums, I-2647. lpp., 62. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Kā norādījusi Komisija, no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem nekādi neizriet, ka, ņemot vērā Luksemburgas nodokļu režīmu, pastāvētu tieša saikne starp, pirmkārt, to, ka uzņēmumam, kurš sniedz tādus pakalpojumus kā pamata lietā, tiek piešķirta nodokļa atlaide attiecībā uz šo pakalpojumu sniegšanā izmantotajiem ieguldījumiem, un, otrkārt, šīs nodokļu priekšrocības atsvēršanu ar nodokli, ko iekasē par ienākumiem, kurus guvuši tādu pakalpojumu saņēmēji, kuri sniegti, izmantojot šos ieguldījumus (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Jobra*, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Līdz ar to pamata lietā apspriestās nodokļa atlaides piešķiršanas mērķiem nav būtiski, ka šo pakalpojumu saņēmējiem, kuri ir dibināti Luksemburgā, šajā dalībvalstī ir jāmaksā nodoklis un ka tiem pakalpojumu saņēmējiem, kuri ir dibināti citā dalībvalstī, tas nav jādara (šajā ziņā skat. 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-251/98 *Baars*, *Recueil*, I-2787. lpp., 40. punkts).

27 Vajadzība novērst valsts ieņēmumu no nodokļiem samazināšanos, kas notiktu, ja pamata lietā *Tankreederei* tiktu piešķirta attiecīgā atlaide, nav viens no primārajiem vispārējo interešu apsvērumiem, ar kuriem var attaisnot ar LESD iedibinātās brīvības ierobežojumu (šajā ziņā skat. 2002. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-136/00 *Danner*, *Recueil*, I-8147. lpp., 56. punkts, un 2009. gada 27. janvāra spriedumu lietā C-318/07 *Persche*, Krājums, I-359. lpp., 46. punkts).

28 Attiecībā uz vajadzību izvairīties no ļaunprātīgas rīcības no pastāvīgās judikatūras nenoliedzami izriet, ka pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu var pamatot, ja tas īpaši attiecas uz pilnīgi fiktīviem mehānismiem, kam nav nekādas saistības ar saimniecisko realitāti un kuru vienīgais mērķis ir saņemt nodokļu priekšrocības (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Jobra*, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Tomēr pamata lietā apspriestā valsts tiesību norma ietekmē jebkuru uzņēmumu, kurš ieguldījumus īsteno citas dalībvalsts, nevis Luksemburgas Lielhercogistes teritorijā, kaut tāpat kā pamata lietā nav objektīvu apstākļu, kas pierādītu šāda mehānisma esamību (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Jobra*, 36.–38. punkts).

30 Visbeidzot, attiecībā uz Francijas valdības sniegtajiem apsvērumiem par to, ka dalībvalstīm ir tiesības tādas nodokļu priekšrocības piešķiršanu, kuras mērķis ir izpildīt īpašas visu tās iedzīvotāju vai tās iedzīvotāju daļas vajadzības, pakļaut prasībai

par noteikta apmēra saistību starp priekšrocības saņēmēju un attiecīgās dalībvalsts sabiedrību, jānorāda, ka vispārējo interešu izvēle, ko dalībvalsts, piešķirot nodokļu priekšrocības, vēlas veicināt, nenoliedzami ir tās ziņā (šajā ziņā skat. 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Krājums, I-8203. lpp., 39. punkts).

31 Turklāt attiecībā uz prasību par noteiktu sasaistes saikni starp pakalpojuma saņēmēju un attiecīgās dalībvalsts sabiedrību Tiesa saistībā ar pakalpojumiem, kuri netiek regulēti Savienības tiesībās, jau ir lēmusi, ka dalībvalstīm ir plaša rīcības brīvība, izlemjot, kādi kritēriji ir izmantojami, novērtējot šādu saikni (šajā ziņā skat. 2009. gada 1. oktobra spriedumu lietā C-103/08 *Gottwald*, Krājums, I-9117. lpp., 32. un 34. punkts).

32 Tomēr tādos apstākļos kā pamata lietā, kad ar valsts tiesību normu sistemātiski tiek atteikta nodokļu priekšrocības saņemšana brīdī, kad ieguldījums netiek īstenots valsts teritorijā, kaut attiecīgajam ieguldījumam nav nekādas saistības ar jebkādu sociālu mērķi, šādu atteikumu nevar attaisnot šādi apsvērumi.

33 No iepriekš minētā pamatojuma izriet, ka tāda valsts tiesību norma kā pamata lietā nevar tikt attaisnota ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem.

34 Tādējādi uz uzdoto jautājumu ir jāatbild šādi: LESD 56. pants ir interpretējams tādējādi, ka ar to netiek pieļauta dalībvalsts tiesību norma, saskaņā ar kuru uzņēmumam, kurš ir dibināts tikai šajā dalībvalstī, tiek atteikta nodokļa atlaide par ieguldījumiem,

pamatojoties vienīgi uz to, ka ieguldījumi, attiecībā uz kuriem tiek prasīta šī atlaide, fiziski tiek īstenoti citas dalībvalsts teritorijā.

35 Šādos apstākļos nav jāizvērtē, vai LESD noteikumi par kapitāla brīvu apriti arī varētu nepieļaut šādu valsts tiesību normu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Jobra*, 42. punkts).

Par tiesāšanās izdevumiem

36 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

LESD 56. pants ir interpretējams tādējādi, ka ar to netiek pieļauta dalībvalsts tiesību norma, saskaņā ar kuru uzņēmumam, kurš ir dibināts tikai šajā dalībvalstī, tiek atteikta nodokļa atlaide par ieguldījumiem, pamatojoties vienīgi uz to, ka ieguldījumi, attiecībā uz kuriem tiek prasīta šī atlaide, fiziski tiek īstenoti citas dalībvalsts teritorijā.

[Paraksti]