UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

22 päivänä joulukuuta 2010 *

Asiassa C-287/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka tribunal administratif (Luxemburg) on esittänyt 8.6.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 10.6.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Tankreederei I SA

vastaan

Directeur de l'administration des contributions directes,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts (esittelevä tuomari) sekä tuomarit D. Šváby, E. Juhász, G. Arestis ja T. von Danwitz,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Tankreederei I SA, edustajanaan avocat F. Collot,

– Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja B. Cabouat,

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja J.-P. Keppenne,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 56 ja SEUT 63 artiklan tulkintaa.

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa kantajana on luxemburgilainen yhtiö Tankreederei I SA (jäljempänä Tankreederei) ja vastaajana Administration des contributions directesin (Luxemburgin välittömien verojen halllinto) johtaja ja joka koskee vastaajan päätöstä hylätä kantajan tekemiin investointeihin perustuva veronhuojennuksia koskeva hakemus.

Kansallinen lainsäädäntö

3 Luxemburgin 4.12.1967 annetun tuloverolain (Mémorial A 1967, s. 1228), sellaisena kuin se on muutettuna 19.12.1986 annetulla lailla (Mémorial A 1986, s. 2330; jäljempänä LIR), 152 bis §:n 1 momentti kuuluu seuraavasti:

”Verovelvolliset saavat hakemuksesta jäljempänä eriteltyjä tuloverohuojennuksia 2 ja 7 momentissa sekä seuraavissa momenteissa tarkoitettujen investointien perusteella, joita ne ovat tehneet 14 §:ssä tarkoitetuissa yrityksissään. Investoinnit on tehtävä toimipaikassa, joka sijaitsee suurherttuakunnan alueella ja joka on tarkoitettu

jäämään sinne pysyvästi, ja niitä on lisäksi fyysisesti hyödynnettävä Luxemburgin alueella.”

Pääasian taustalla olevat tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

4 Tankreederei, jonka kotipaikka on Luxemburgissa, harjoittaa Luxemburgista käsin kahdella sisävesiliikenteeseen tarkoitetulla aluksella merialusten polttoainetäydennystä bunkkeriöljyllä (ns. bunkering) Antwerpenin (Belgia) ja Amsterdamin (Alankomaat) satamissa.

5 Tankreederei haki verovuosina 2000–2003 tekemiensä investointien perusteella veronhuojennuksia LIR:n 152 bis §:n nojalla, mutta Administration des contributions directes hylkäsi tämän hakemuksen 11.5.2005 sillä perusteella, että kyseisiä aluksia käytetään ulkomailla.

6 Tankreederei teki 28.6.2005 Administration des contributions directesin johtajalle oikaisuvaatimuksen, jonka tämä hylkäsi 29.1.2009 tekemällään päätöksellä (jäljempänä 29.1.2009 tehty päätös).

7 Tankreederei nosti kansallisessa tuomioistuimessa 23.4.2009 kanteen 29.1.2009 tehdystä päätöksestä. Kanteensa tueksi se väitti, että LIR:n 152 bis § on ristiriidassa SEUT 56 artiklan kanssa. Todeten ensinnäkin, ettei sillä ole kiinteää toimipaikkaa muualla kuin Luxemburgissa ja että se on siten katsottava LIR:n 14 §:ssä tarkoitetuksi yritykseksi, ja toiseksi, että sen laivat on kirjattu sen taseeseen tässä jäsenvaltiossa ja

että niitä käytetään vain Luxemburgissa verotettavissa olevaan toimintaan, Tankreederei väittää, että 29.1.2009 tehdyllä päätöksellä sitä on kohdeltu verotuksessa epäedullisemmin kuin muita yrityksiä, jotka harjoittavat samaa toimintaa kyseisen jäsenvaltion alueella. Kantaja väittää, että siihen sovellettu verokohtelu merkitsee näin ollen palvelujen tarjoamisen vapauden perusteetonta rajoittamista. Se lisää, että vaikka sen laivat soveltuvat liikennöintiin Luxemburgin Moselilla, Luxemburgin liikenneministeriön sisävesiliikenteen yksikkö hylkäsi kyseisiä aluksia koskevan kantajan tekemän hakemuksen niiden rekisteröimiseksi Mertertin satamaan Luxemburgissa, minkä vuoksi se joutui rekisteröimään laivansa Antwerpenin satamaan.

8 Niiden tosiseikkojen perusteella, että Tankreederei on sijoittautunut Luxemburgiin, että sitä verotetaan siellä ja että 29.1.2009 tehty päätös perustui siihen, ettei LIR:n 152 bis §:ssä vaaditun edellytyksen, jonka mukaan investointeja on fyysisesti hyödynnettävä Luxemburgin alueella, katsottu täyttyvän, tribunal administratif katsoi Luxemburgin hallituksen esittämän näkemyksen vastaisesti, ettei unionin oikeus ole esteenä ainoastaan sellaisen kansallisen lainsäädännön soveltamiselle, joka merkitsee kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää, vaan se voi olla esteenä myös sellaisen kansallisen lainsäädännön soveltamiselle, jonka seurauksena kyseisen valtion kansalaiset ovat vähemmän halukkaita tarjoamaan palveluja toisessa jäsenvaltiossa tai investoimaan toiseen jäsenvaltioon.

9 Tribunal administratif oli epätietoinen siitä, onko LIR:n 152 bis § yhteensopiva unionin oikeuden kanssa, ja päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Ovatko [SEUT 56] ja [SEUT 63] artikla esteenä [LIR:n] 152 bis §:n 1 momentin säännöksille siltä osin kuin näissä säännöksissä varataan luxemburgilaisille verovelvollisille investointeja koskeva veronhuojennus edellyttäen, että nämä investoinnit on tehty toimipaikassa, joka sijaitsee Luxemburgin suurherttuakunnan alueella ja joka

on tarkoitettu jäämään sinne pysyvästi, ja että niitä pitää lisäksi fyysisesti hyödyntää Luxemburgin alueella?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

10 Esittämällään ennakkoratkaisukysymyksellä kansallinen tuomioistuin haluaa tietää, onko SEUT 56 ja SEUT 63 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion säännökselle, jonka mukaan investointeja koskevan veronhuojennuksen myöntämiseksi edellytetään, että kyseiset investoinnit on tehtävä toimipaikassa, joka sijaitsee jäsenvaltion alueella ja joka on tarkoitettu jäämään sinne pysyvästi, ja että niitä on lisäksi fyysisesti hyödynnettävä kyseisen valtion alueella.

11 Ennakkoratkaisupyynnöstä ja unionin tuomioistuimelle toimitetuista asiakirjoista käy ilmi, että kansallisen tuomioistuimen esittämä kysymys koskee tarkemmin LIR:n 152 bis §:ssä vaaditun kaltaisen edellytyksen, joka asettaa pääasiassa kyseessä olevan veronhuojennuksen myöntämisen riippuvaiseksi kyseisten investointien fyysisestä hyödyntämisestä kyseisen jäsenvaltion alueella, yhteensopivuutta SEUT 56 ja SEUT 63 artiklan kanssa.

12 Näin ollen Tankreederein ja Euroopan komission tavoin on todettava, että ne palvelut, joita tämä yksinomaan Luxemburgiin sijoittautunut yhtiö tarjoaa korvausta vastaan ja jotka liittyvät sen kahdella aluksella harjoittamaan merialusten polttoainetäydennystoimintaan Antwerpenin ja Amsterdamin satamissa ja joita varten se haki investointeja koskevaa veronhuojennusta, on katsottava SEUT 57 artiklan mukaisiksi palveluiksi.

13 Näin ollen palvelujen tarjoamisen vapautta koskevia EUT-sopimuksen määräyksiä sovelletaan sellaiseen tilanteeseen, josta on kyse pääasian oikeudenkäynnissä.

14 Vaikka on selvää, että välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta (ks. mm. asia C-72/09, Établissements Rimbaud, tuomio 28.10.2010, Kok., s. I-10659, 23 kohta).

15 Oikeuskäytännössä on toistuvasti todettu, että SEUT 56 artiklassa kielletään sellaisen kansallisen lainsäädännön soveltaminen, jonka vuoksi palvelujen tarjoaminen jäsenvaltioiden välillä on vaikeampaa kuin niiden tarjoaminen ainoastaan yhden jäsenvaltion sisällä (ks. mm. yhdistetyt asiat C-155/08 ja C-157/08, X ja Passenheim-van Schoot, tuomio 11.6.2009, Kok., s. I-5093, 32 kohta). Palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksia ovat jäsenvaltion toteuttamat sellaiset toimenpiteet, joilla kielletään näiden vapauksien käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi (ks. mm. asia C-330/07, Jobra, tuomio 4.12.2008, Kok., s. I-9099, 19 kohta).

16 Lisäksi yritys voi vedota palvelujen tarjoamisen vapauteen sitä jäsenvaltiota vastaan, johon se on sijoittautunut, kun palveluja tarjotaan toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille vastaanottajille, ja yleisemminkin aina, kun palvelujen tarjoaja tarjoaa palveluja muun jäsenvaltion kuin sijoittautumisjäsenvaltionsa alueella (ks. mm. asia C-208/05, ITC, tuomio 11.1.2007, Kok., s. I-181, 56 kohta).

17 Käsiteltävässä asiassa on todettava, että vaikka pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö – jonka mukaan investointeihin, joita hyödynnetään muissa jäsenvaltioissa, joihin kyseinen yritys ei ole sijoittautunut, sovelletaan epäedullisempaa verosääntelyä kuin investointeihin, joita hyödynnetään kotimaassa – ei olisi omiaan estämään kansallisia yrityksiä tarjoamasta toisessa jäsenvaltiossa palveluja,

jotka edellyttävät kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevien investointihyödykkeiden käyttämistä, se on ainakin omiaan tekemään palvelujen tarjoamisen yli valtioiden rajojen vähemmän houkuttelevaksi tai vaikeammaksi kuin palvelujen tarjoamisen oman jäsenvaltion alueella tällä alueella sijaitsevia investointihyödykkeitä käyttäen (ks. vastaavasti em. asia Jobra, tuomion 24 kohta).

18 Näin ollen tällainen kansallinen oikeussääntö on SEUT 56 artiklassa tarkoitettu palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus.

19 Tällainen rajoitus voi olla sallittu ainoastaan, jos sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Lisäksi tällaisessa tapauksessa toimenpiteellä on voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteuttaminen, eikä tällä toimenpiteellä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. vastaavasti asia C-150/04, komissio v. Tanska, tuomio 30.1.2007, Kok., s. I-1163, 46 kohta ja asia C-96/08, CIBA, tuomio 15.4.2010, Kok., s. I-2911, 45 kohta).

20 Luxemburgin hallitus ei ole kuitenkaan käsiteltävässä asiassa vedonnut mihinkään tällaiseen mahdolliseen oikeuttamisperusteeseen, eikä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ole maininnut mitään tällaista perustetta.

21 Joka tapauksessa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa mainittua rajoitusta ei voida oikeuttaa verotusvallan tasapainoista jakaantumista jäsenvaltioiden välillä koskevalla perusteella, jonka unionin tuomioistuin on katsonut olevan oikeutettu vaatimus (ks. mm. asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok., s. I-10837, 45, 46 ja 51 kohta).

22 Tässä yhteydessä on riittävää todeta Tankreederein ja komission tavoin, että kansallisen tuomioistuimen antamien tietojen mukaan Tankreederein liiketoimintaa, joka liittyy merialusten polttoainetäydennykseen Antwerpenin ja Amsterdamin satamissa kahdella aluksella, joita varten se haki investointeja koskevia veronhuojennuksia, voidaan verottaa ainoastaan Luxemburgissa. Näin ollen tämän tuomion 11 kohdassa mainitun edellytyksen puuttuminen ei vaarantaisi Luxemburgin suurherttuakunnan oikeutta käyttää verotusvaltaansa verottamalla alueellaan toteutettuja toimintoja (ks. vastaavasti em. asia Jobra, tuomion 32 ja 33 kohta).

23 Pääasiassa kyseessä olevaa rajoitusta ei myöskään voida oikeuttaa kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamisen tarpeella, jonka unionin tuomioistuin on katsonut yleistä etua koskevaksi pakottavaksi syyksi (ks. asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok., s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 28 kohta ja asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992, Kok., s. I-305, 21 kohta).

24 Jotta tällainen oikeuttamisperuste voitaisiin hyväksyä, on selvitettävä, että kyseinen veroetu on suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero (ks. mm. asia C-347/04, Rewe Zentralfinanz, tuomio 29.3.2007, Kok., s. I-2647, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Kuten komissio on todennut, unionin tuomioistuimelle toimitetuista asiakirjoista ei ilmene, että Luxemburgin verojärjestelmän kannalta olisi olemassa suora yhteys yhtäältä pääasiassa kyseessä olevien kaltaisia palveluja tarjoavalle yritykselle investointihyödykkeiden yhteydessä myönnetyn veronhuojennuksen ja toisaalta sen välillä, että kyseinen veroetu rahoitetaan näiden hyödykkeiden avulla tarjottujen palvelujen vastaanottajien tuloista kannettavalla verolla (ks. vastaavasti em. asia Jobra, tuomion 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan veronhuojennuksen myöntämisen kannalta merkitystä ei siis ole sillä, että kyseisten palvelujen vastaanottajia, joiden kotipaikka on Luxemburgissa, verotetaan tässä jäsenvaltiossa ja että niitä palvelujen vastaanottajia, joiden kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, ei veroteta Luxemburgissa (ks. vastaavasti asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000, Kok., s. I-2787, 40 kohta).

27 Tarvetta estää kansallisten verotulojen vähentyminen – johon pääasiassa johtaisi veronhuojennuksen myöntäminen Tankreedreille – ei voida pitää yleistä etua koskevana pakottavana syynä, jolla voitaisiin oikeuttaa EUT-sopimuksessa vahvistetun vapauden rajoittaminen (ks. vastaavasti asia C-136/00, Danner, tuomio 3.10.2002, Kok., s. I-8147, 56 kohta ja asia C-318/07, Persche, tuomio 27.1.2009, Kok., s. I-359, 46 kohta).

28 Siltä osin kuin kyse on tarpeesta estää väärinkäyttö, vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että palvelujen tarjoamisen vapauden rajoitus voi olla perusteltu silloin, kun se koskee erityisesti täysin keinotekoisia järjestelyjä, joilla ei ole taloudellista todellisuuspohjaa ja jotka on toteutettu ainoastaan veroedun saamiseksi (ks. mm. em. asia Jobra, tuomion 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Pääasiassa kyseessä oleva kansallinen oikeussääntö vaikuttaa kuitenkin jokaiseen sellaiseen yritykseen, joka käyttää investointihyödykkeitä jonkin muun jäsenvaltion kuin Luxemburgin suurherttuakunnan alueella, ja näin on siitä huolimatta, että pääasiassa kyseessä olevan tilanteen tavoin ei ole olemassa objektiivisia seikkoja, jotka osoittaisivat keinotekoisen järjestelyn toteuttamisen (ks. vastaavasti em. asia Jobra, tuomion 36–38 kohta).

30 Lopuksi Ranskan hallituksen esittämistä huomioista, jotka koskevat jäsenvaltioiden mahdollisuutta vaatia, että sellaisen veroedun, jonka tarkoituksena on vastata jäsenvaltion koko väestön tai väestön osan erityistarpeisiin, myöntämisen edellytyksenä on

jonkinasteisen sidoksen olemassaolo edunsaajan ja kyseisen jäsenvaltion yhteiskunnan välillä, on todettava, että jäsenvaltioilla on toimivalta päättää niistä yhdyskunnan intresseistä, joita ne haluavat edistää myöntämällä veroetuja (ks. vastaavasti asia C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomio 14.9.2006, Kok., s. I-8203, 39 kohta).

31 Edellytyksestä, jonka mukaan edunsaajalla on oltava tietty sidos asianomaisen jäsenvaltion yhteiskuntaan, oikeuskäytännössä on jo todettu sellaisesta etuudesta, jota ei säännellä unionin lainsäädännössä, että jäsenvaltioilla on laaja harkintavalta tällaista liittymää koskevien arviointiperusteiden vahvistamisessa (ks. vastaavasti asia C-103/08, Gottwald, tuomio 1.10.2009, Kok., s. I-9117, 32 ja 34 kohta).

32 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa kansallinen oikeussääntö estää järjestelmällisesti veroedun saamisen, kun investointia ei hyödynnetä kyseisen jäsenvaltion alueella, vaikka kyseisillä investoinneilla ei ole mitään liittymäkohtaa yhteiskunnallisiin tavoitteisiin, veroedun epäämistä ei kuitenkaan voida oikeuttaa tällaisilla perusteilla.

33 Edellä esitetyn perusteella on todettava, ettei pääasiassa kyseessä olevan kaltaista kansallista oikeussääntöä voida pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä.

34 Näin ollen vastauksena ennakkoratkaisukysymykseen on todettava, että SEUT 56 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle jäsenvaltion säännökselle, jonka mukaan investointeihin perustuvaa veronhuojennusta ei myönnetä yritykselle, joka on sijoittautunut ainoastaan kyseiseen jäsenvaltioon, jo pelkästään sillä perusteella,

että investointeja, joiden perusteella veronhuojennusta haetaan, hyödynnetään fyysisesti toisen jäsenvaltion alueella.

35 Siten ei ole tarpeen tarkastella sitä, voivatko myös pääoman vapaata liikkuvuutta koskevat EUT-sopimuksen määräykset olla esteenä tällaiselle lainsäädännölle (ks. vastaavasti em. asia Jobra, tuomion 42 kohta).

Oikeudenkäyntikulut

36 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

SEUT 56 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle jäsenvaltion säännökselle, jonka mukaan investointeihin perustuvaa veronhuojennusta ei myönnetä yritykselle, joka on sijoittautunut ainoastaan kyseiseen jäsenvaltioon, jo pelkästään sillä perusteella, että investointeja, joiden perusteella veronhuojennusta haetaan, hyödynnetään fyysisesti toisen jäsenvaltion alueella.

Allekirjoitukset