DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

22. december 2010 *

I sag C-287/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af tribunal administratif (Luxembourg) ved afgørelse af 8. juni 2010, indgået til Domstolen den 10. juni 2010, i sagen:

Tankreederei I SA

mod

Directeur de l'administration des contributions directes,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts (refererende dommer), og dommerne D. Šváby, E. Juhász, G. Arestis og T. von Danwitz,

* Processprog: fransk.

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Tankreederei I SA ved avocat F. Collot

— den franske regering ved G. de Bergues og B. Cabouat, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved R. Lyal og J.-P. Keppenne, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 56 TEUF og 63 TEUF.

2 Denne anmodning er fremsat inden for rammerne af en sag mellem Tankreederei I SA (herefter »Tankreederei«), der er et selskab efter luxembourgsk ret, og direktøren for den luxembourgske skatteforvaltning efter denne myndigheds afslag på at give det nævnte selskab adgang til en skattegodtgørelse for investeringer.

Nationale bestemmelser

3 Artikel 152 a, stk. 1, i lov af 4. december 1967 om indkomstskat (*Mémorial* A 1967, s. 1228), som ændret ved lov af 19. december 1986 (*Mémorial* A 1986, s. 2330, herefter »LIR«), bestemmer:

»På anmodning kan de skattepligtige få adgang til de nedenstående former for indskomstskattegodtgørelse for investeringer som omhandlet i stk. 2 og 7, som de foretager i deres virksomhed som omhandlet i artikel 14. Investeringerne skal gennemføres i et forretningssted, der er beliggende i Storhertugdømmet Luxembourg og er

bestemt til varigt at forblive dér, og investeringerne skal fysisk anvendes inden for det luxembourgske område.«

De faktiske omstændigheder i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

4 Tankreederei, der har sit hovedsæde i Luxembourg, driver fra denne medlemsstat virksomhed med to fartøjer til flodsejlads, som består i at laste søgående skibe med tungolie (*bunkering*) i havnene i regionen omkring Antwerpen (Belgien) og Amsterdam (Nederlandene).

5 Selskabet ønskede for regnskabsårene 2000-2003 at opnå en skattegodtgørelse for sine investeringer på grundlag af LIR's artikel 152 a, hvilket blev afslået af administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg (skatteforvaltningen i Luxembourg), med den begrundelse, at fartøjerne blev anvendt i udenlandske farvande.

6 Den 28. juni 2005 indgav Tankreederei en klage til direktøren for skatteforvaltningen, som blev forkastet ved afgørelse fra sidstnævnte af 29. januar 2009 (herefter »afgørelsen af 29. januar 2009«).

7 Tankreederei anlagde den 23. april 2009 sag ved den forelæggende ret til prøvelse af afgørelsen af 29. januar 2009. Til støtte for sit søgsmål har selskabet gjort gældende, at LIR's artikel 152 a er uforenelig med artikel 56 TEUF. Med henvisning til dels, at det kun har fast forretningssted i Luxembourg, og at det således må anses for en virksomhed som omhandlet i LIR's artikel 14, dels at dets fartøjer er optaget i virksomhedens regnskaber i Luxembourg og anvendes i forbindelse med aktiviteter, der udelukkende

er skattepligtige i Luxembourg, har selskabet gjort gældende, at afgørelsen af 29. januar 2009 underlægger selskabet nogle skattemæssige vilkår, der er mindre gunstige end de vilkår, som selskaber, der udøver samme virksomhed inden for denne medlemsstat, underlægges. Tankreederei har gjort gældende, at behandlingen af selskabet følgelig udgør en ubegrundet hindring af den frie udveksling af tjenesteydelser. Selskabet har tilføjet, at dets fartøjer er beregnet til sejlads på den luxembourgske del af Mosel-floden, og at transportministeriets afdeling for maritimtransport ad indre vandveje har afslået selskabets anmodning om registrering af disse fartøjer i den luxembourgske havn Mertert, hvilket tvang selskabet til at lade dem registrere dem i havnen i Antwerpen.

8 Med udgangspunkt i konstateringen af, at Tankreederei har hjemsted og er skattepligtig i Luxembourg, og at afgørelsen af 29. januar 2009 er begrundet med henvisning til, at betingelsen om, at investeringen fysisk skal anvendes på det luxembourgske område i henhold til LIR's artikel 152 a, stk. 1, ikke er opfyldt, har tribunal administratif anført, at EU-retten, i modsætning til det synspunkt, som den luxembourgske regering har gjort gældende for den, ikke blot er til hinder for nationale bestemmelser, der indebærer forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, men ligeledes kan være til hinder for en national lovgivning, der medfører, at en national statsborger afholdes fra at levere ydelser i en anden medlemsstat eller foretage investeringer i en anden medlemsstat.

9 Da tribunal administratif er i tvivl om, hvorvidt LIR's artikel 152 a er forenelig med EU-retten, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel [56] TEUF og [63] TEUF til hinder for bestemmelser som [LIR's] artikel 152 a, stk. 1, […] for så vidt som bestemmelsen forbeholder luxembourgske skattepligtige retten til skattegodtgørelse for investeringer på betingelse af, at investeringerne gennemføres i et forretningssted, der er beliggende i Storhertugdømmet

Luxembourg, og er bestemt til varigt at forblive dér, og investeringerne desuden fysisk skal anvendes inden for det luxembourgske område?«

Om det præjudicielle spørgsmål

10 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 56 TEUF og 63 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en bestemmelse i en medlemsstat, der betinger tildeling af en skattegodtgørelse for investeringer af, at den pågældende investering sker i et forretningssted, der er beliggende i indlandet, og er bestemt til varigt at forblive dér, og af, at investeringerne fysisk skal anvendes på dette område.

11 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen og af sagsakterne, der er blevet fremlagt for Domstolen, at den forelæggende rets spørgsmål nærmere bestemt angår foreneligheden med artikel 56 TEUF og 63 TEUF af betingelsen, således som fastsat i LIR's artikel 152 a, hvorefter adgangen til den skattefordel, der er genstand for hovedsagen, betinges af, at den pågældende investering fysisk skal anvendes i indlandet.

12 I denne henseende skal det, i lighed med det af Tankreederei og Europa-Kommissionen anførte, bemærkes, at de ydelser, der leveres mod vederlag af dette selskab, der udelukkende er etableret i Luxembourg, inden for rammerne af dets virksomhed med brændstofpåfyldning i havnene i Antwerpen og Amsterdam ved hjælp af to fartøjer, hvortil det har anmodet om en skattegodtgørelse for investeringer, er tjenesteydelser som omhandlet i artikel 57 TEUF.

13 Det følger heraf, at traktatens bestemmelser om fri udveksling af tjenesteydelser finder anvendelse på en situation som den, der foreligger i hovedsagen.

14 I denne henseende bemærkes, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af EU-retten (jf. bl.a. dom af 28.10.2010, sag C-72/09, Établissements Rimbaud, Sml. I, s. 10659, præmis 23).

15 Domstolen har gentagne gange fastslået, at artikel 56 TEUF er til hinder for anvendelse af nationale bestemmelser, som bevirker, at levering af tjenesteydelser mellem medlemsstater bliver vanskeligere end levering af tjenesteydelser internt i en medlemsstat (jf. bl.a. dom af 11.6.2009, forenede sager C-155/08 og C-157/08, X og Passenheim-van Schoot, Sml. I, s. 5093, præmis 32). Nationale foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af den frie udveksling af tjenesteydelser mindre interessant, udgør restriktioner for denne frihed (jf. bl.a. dom af 4.12.2008, sag C-330/07, Jobra, Sml. I, s. 9099, præmis 19).

16 I øvrigt bemærkes, at retten til fri udveksling af tjenesteydelser kan påberåbes af en virksomhed over for den medlemsstat, hvor den er etableret, når tjenesteydelserne leveres til modtagere, der er etableret i en anden medlemsstat, og mere generelt i alle tilfælde, hvor en tjenesteyder udbyder tjenesteydelser i en anden medlemsstat end den medlemsstat, hvor han er etableret (jf. bl.a. dom af 11.1.2007, sag C-208/05, ITC, Sml. I, s. 181, præmis 56).

17 I det foreliggende tilfælde skal det fastslås, at en national bestemmelse som den i hovedsagen omhandlede, der underlægger investeringer, som anvendes i andre medlemsstater end den, hvor den pågældende virksomhed er beliggende, en mindre gunstig beskatningsordning end den, som anvendes med hensyn til investeringer, som anvendes på det nationale område, og som kan, om ikke afholde indenlandske

virksomheder fra i en anden medlemsstat at levere ydelser, der kræver anvendelse af investeringsgoder, der befinder sig i denne sidstnævnte medlemsstat, så i det mindste gøre denne levering af grænseoverskridende tjenesteydelser mindre attraktiv eller vanskeligere end levering af ydelser i indlandet ved hjælp af investeringsgoder, som befinder sig på dette område (jf. i denne retning Jobra-dommen, præmis 24).

18 Det følger heraf, at en sådan national bestemmelse udgør en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser som omhandlet i artikel 56 TEUF.

19 En sådan hindring vil kun være tilladt, hvis den er begrundet i tvingende almene hensyn. Desuden skal anvendelsen af en sådan foranstaltning i et sådant tilfælde kunne sikre, at det med foranstaltningen forfulgte mål nås, og den må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt med henblik på at nå det pågældende mål (jf. i denne retning dom af 30.1.2007, sag C-150/04, Kommissionen mod Danmark, Sml. I, s. 1163, præmis 46, og af 15.4.2010, sag C-96/08, CIBA, Sml. I, s. 2911, præmis 45).

20 Den luxembourgske regering har ikke påberåbt sig nogen eventuel begrundelse inden for rammerne af den foreliggende sag, og en sådan er heller ikke nævnt af den forelæggende ret.

21 Under alle omstændigheder kan den konstaterede hindring under omstændigheder som dem, der foreligger i hovedsagen, ikke anses for begrundet i det krav, som Domstolen har fastslået er legitimt, om en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne (jf. bl.a dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 45, 46 og 51).

22 Det er nemlig i denne henseende tilstrækkeligt at bemærke, i lighed med det af Tankreederei og Kommissionen anførte, at den virksomhed, som Tankreederei udøver med at laste skibe i havnene i Antwerpen og Amsterdam ved hjælp af de fartøjer, hvortil der er anmodet om en skattegodtgørelse for investeringer, ifølge de oplysninger, der er fremlagt af den forelæggende ret, udelukkende beskattes i Luxembourg. Retten for Storhertugdømmet Luxembourg til at udøve sin beskatningskompetence i relation til denne virksomhed kompromitteres således ikke på nogen måde, selv om den betingelse, der er nævnt i denne doms præmis 11, ikke er opfyldt (jf. i denne retning Jobra-dommen, præmis 32 og 33).

23 Den foreliggende hindring kan heller ikke anses for begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i den nationale beskatningsordning, som Domstolen har ophævet til tvingende alment hensyn (jf. domme af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 28, og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305, præmis 21).

24 For at en sådan begrundelse kan tages til følge, skal det nemlig være fastslået, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (jf. bl.a. dom af 29.3.2007, sag C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Sml. I, s. 2647, præmis 62 og den deri nævnte retspraksis).

25 Således som Kommissionen har fremhævet, fremgår det imidlertid ikke på nogen måde af sagsakterne, der er blevet fremlagt for Domstolen, at der — set fra den luxembourgske beskatningsordnings synspunkt — findes nogen direkte sammenhæng mellem på den ene side tildelingen til en virksomhed, der leverer tjenesteydelser som dem, der er genstand for hovedsagen, af en skattegodtgørelse for investeringsgoder, der anvendes til dette formål, og på den anden side finansieringen af denne skattefordel ved hjælp af den senere beskatning af indtægterne hos aftagerne af de tjenesteydelser, der realiseres ved anvendelsen af disse goder (jf. i denne retning Jobra-dommen, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

26 Det er derfor uden betydning med henblik på tildelingen af den i hovedsagen omhandlede skattegodtgørelse, at aftagere af disse tjenesteydelser, der er hjemmehørende i Luxembourg, skal betale skat i denne medlemsstat, og at aftagere, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, ikke skal (jf. i denne retning dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, præmis 40).

27 Hvad angår hensynet til at undgå et tab af nationale skatteindtægter — hvilket i hovedsagen ville følge af tildeling af godtgørelsen til Tankreederei — hører det ikke til de tvingende almene hensyn, der kan begrunde en hindring for en af de friheder, der er fastsat i EUF-traktaten (jf. i denne retning dom af 3.10.2002, sag C-136/00, Danner, Sml. I, s. 8147, præmis 56, og af 27.1.2009, sag C-318/07, Persche, Sml. I, s. 359, præmis 46).

28 Hvad angår nødvendigheden af at forebygge misbrug bemærkes, at det ganske vist følger af fast retspraksis, at en hindring for den frie udveksling af tjenesteydelser kan være begrundet, når den specifikt sigter på rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og hvis eneste formål er at opnå en skattefordel (jf. bl.a. Jobra-dommen, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

29 Imidlertid påvirker den nationale bestemmelse, der er genstand for hovedsagen, enhver virksomhed, som anvender investeringsgoder på en anden medlemsstats område end Storhertugdømmet Luxembourg, uanset at der, således som det er tilfældet i hovedsagen, ikke foreligger nogen objektive forhold, der viser, at der skulle være tale om et sådant arrangement (jf. i denne retning Jobra-dommen, præmis 36-38).

30 Endelig hvad angår de betragtninger, som den franske regering har fremført vedrørende muligheden for medlemsstaterne for at betinge tildelingen af en skattefordel, der har til formål at imødekomme særlige behov for hele eller en del af statens

befolkning, af et krav om en vis grad af tilknytning mellem modtageren af fordelen og samfundet i den pågældende medlemsstat, skal det bemærkes, at det ganske rigtigt står medlemsstaterne frit for at bestemme, hvilke almene interesser de vil fremme ved at indrømme skattefordele (jf. i denne retning dom af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 39).

31 Hvad nærmere angår kravet om en vis tilknytning mellem modtageren af en ydelse og samfundet i den pågældende medlemsstat har Domstolen allerede haft lejlighed til at fastslå, at medlemsstaterne hvad angår ydelser, som ikke er reguleret i EU-retten, har en vid skønsbeføjelse ved fastsættelsen af kriterierne for vurderingen af en sådan tilknytning (jf. i denne retning dom af 1.10.2009, sag C-103/08, Gottwald, Sml. I, s. 9117, præmis 32 og 34).

32 En sådan nægtelse kan imidlertid ikke under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende, hvorefter der på grundlag af en national bestemmelse systematisk nægtes adgang til en skattefordel, i det øjeblik investeringen ikke anvendes i indlandet, uanset at den pågældende investering ikke har et socialt formål, anses for begrundet med henvisning til sådanne betragtninger.

33 Det følger af ovenstående gennemgang, at en national bestemmelse som den, der er genstand for hovedsagen, ikke kan begrundes med henvisning til tvingende almene hensyn.

34 Følgelig skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en bestemmelse i en medlemsstat, hvorefter en skattegodtgørelse for investeringer nægtes en virksomhed, der udelukkende har hjemsted i denne medlemsstat, med den ene begrundelse, at det pågældende investeringsgode,

hvortil godtgørelsen anmodes, fysisk skal anvendes på en anden medlemsstats område.

35 Under disse omstændigheder er det ufornødent at undersøge, om EUF-traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser ligeledes er til hinder for en sådan national bestemmelse (jf. i denne retning Jobra-dommen, præmis 42).

Sagens omkostninger

36 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 56 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en bestemmelse i en medlemsstat, hvorefter en skattegodtgørelse for investeringer nægtes en virksomhed, der udelukkende har hjemsted i denne medlemsstat, med den ene begrundelse, at det pågældende investeringsgode, hvortil godtgørelsen anmodes, fysisk skal anvendes på en anden medlemsstats område.

Underskrifter