ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 22. decembra 2010 *

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,

* Jazyk konania: francúzština.

generálna advokátka: J. Kokott,
tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

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

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 56 ZFEÚ a 63 ZFEÚ.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Tankreederei I SA (ďalej len „Tankreederei"), spoločnosťou založenou podľa luxemburského práva, a directeur de l'administration luxembourgeoise des contributions directes (riaditeľ luxemburskej správy priamych daní) v dôsledku toho, že táto správa zamietla priznať spoločnosti výhodu daňových zvýhodnení za investície.

Vnútroštátne právo

3 Článok 152a ods. 1 zákona zo 4. decembra 1967 o dani z príjmu (*Mémorial* A, 1967, s. 1228), zmeneného a doplneného zákonom z 19. decembra 1986 (*Mémorial* A, 1986, s. 2330, ďalej len „ZDP"), stanovuje:

„Na základe žiadosti získajú daňovníci nižšie spresnené daňové zvýhodnenia z dane z príjmu za investície upravené v odsekoch 2 a 7 nižšie, ktoré zrealizujú vo svojich podnikoch v zmysle článku 14. Investície sa musia zrealizovať v prevádzkach so sídlom na

území Luxemburského veľkovojvodstva a musia byť určené na to, aby tam natrvalo zostali; okrem iného musia byť fyzicky zrealizované na luxemburskom území."

Skutkové okolnosti v konaní vo veci samej a prejudiciálna otázka

4 Spoločnosť Tankreederei so sídlom v Luxembursku z tohto členského štátu prevádzkuje dve lode určené na riečnu plavbu v rámci svojich činností, ktoré spočívajú v zásobovaní námorných lodí ropnými látkami zo zásobníkov („soutage" alebo „bunkering") v prístavoch v Antverpách (Belgicko) a Amsterdame (Holandsko).

5 Spoločnosť Tankreederei podala žiadosť o daňové zvýhodnenie za zdaňovacie obdobie rokov 2000 až 2003 za investície na základe článku 152a ZDP, túto žiadosť jej však administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg 11. mája 2005 zamietla z dôvodu, že predmetné lode sa využívajú v zahraničí.

6 Dňa 28. júna 2005 podala spoločnosť Tankreederei riaditeľovi tejto správy odvolanie, ktoré zamietol rozhodnutím z 29. januára 2009 (ďalej len „rozhodnutie z 29. januára 2009").

7 Dňa 23. apríla 2009 podala spoločnosť Tankreederei na vnútroštátny súd žalobu proti rozhodnutiu z 29. januára 2009. Na podporu svojej žaloby uvádza, že článok 152a ZDP je nezlučiteľný s článkom 56 ZFEÚ. Tvrdí, že v dôsledku rozhodnutia z 29. januára 2009 s ňou bolo daňovo zaobchádzané menej priaznivo než so spoločnosťami, ktoré vykonávajú rovnakú činnosť na území Luxemburska, pričom zdôrazňuje, že jednak nemá stálu prevádzkareň na inom mieste než v Luxembursku, a preto sa

musí považovať za podnik v zmysle článku 14 ZDP, jednak sú tieto lode zaradené ako aktíva do jej účtovníctva v tomto členskom štáte a používajú sa v rámci činností, ktoré sú zdaniteľné výhradne na jeho území. Uvádza, že spôsob, akým sa s ňou zaobchádza, predstavuje neodôvodnené obmedzenie slobodného poskytovania služieb. Doplňuje, že hoci sú jej lode určené na plavbu luxemburským úsekom Mosely, service de la navigation intérieure maritime du ministère des Transports (vnútroštátna plavebná správa ministerstva dopravy) zamietla jej žiadosť o registráciu týchto lodí v luxemburskom prístave v Merterte, takže bola nútená zaregistrovať ich v prístave v Antverpách.

8 Vychádzajúc zo zistenia, že spoločnosť Tankreederei je usadená a zdaňovaná v Luxembursku a že rozhodnutie z 29. januára 2009 sa zakladá na odôvodnení, že nie je dodržaná podmienka fyzickej realizácie investícií na luxemburskom území formulovaná v článku 152a ZDP, tribunal administratif v rozpore s názorom, ktorý pred ním vyjadrila luxemburská vláda, zdôrazňuje, že právo Únie nebráni iba vnútroštátnym ustanoveniam obsahujúcim diskrimináciu založenú na štátnej príslušnosti, ale je rovnako spôsobilé brániť aj vnútroštátnej právnej úprave, ktorá odrádza domáceho štátneho príslušníka poskytovať služby alebo investovať v inom členskom štáte.

9 Na základe svojich pochybností o zlučiteľnosti článku 152a ZDP s právom Únie sa tribunal administratif rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bránia články [56] ZFEÚ a [63] ZFEÚ ustanoveniam článku 152a ods. 1 [ZDP] v rozsahu, v akom tieto ustanovenia podmieňujú priznanie daňového zvýhodnenia za investície luxemburským daňovníkom tým, že tieto investície sa musia zrealizovať v rámci prevádzkarne so sídlom v Luxemburskom veľkovojvodstve a musia byť

určené na to, aby tam natrvalo zostali, a okrem iného musia byť fyzicky zrealizované na luxemburskom území?“

O prejudiciálnej otázke

10 Svojou otázkou chce vnútroštátny súd v podstate vedieť, či sa musia články 56 ZFEÚ a 63 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia ustanoveniu členského štátu, ktoré podriaďuje udelenie daňového zvýhodnenia za investície podmienke, že sa predmetné investície poskytnú do prevádzkarne so sídlom na vnútroštátnom území a sú určené na to, aby tam natrvalo zostali a okrem iného musia byť fyzicky zrealizované na tomto území.

11 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania a zo spisu zaslaného Súdnemu dvoru vyplýva, že sa otázka vnútroštátneho súdu presnejšie týka zlučiteľnosti článkov 56 ZFEÚ a 63 ZFEÚ a podmienky uvedenej v článku 152a ZDP, ktorá podmieňuje poskytnutie daňového zvýhodnenia, o aké ide v konaní vo veci samej, fyzickou realizáciou predmetných investícií na vnútroštátnom území.

12 V tejto súvislosti spoločnosť Tankreederei, ako aj Európska komisia zdôraznili, že plnenia, ktoré za odplatu poskytuje táto spoločnosť so sídlom výlučne v Luxembursku v rámci svojich zásobovacích činností vykonávaných v prístavoch v Antverpách a Amsterdame prostredníctvom dvoch lodí, na základe ktorých žiadala o daňové zvýhodnenie za investície, predstavujú služby v zmysle článku 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 uviesť, že hoci priame dane patria do právomoci členských štátov, tieto členské štáty ich musia uplatňovať v súlade s právom Únie (pozri najmä rozsudok z 28. októbra 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, Zb. s. I-10659, bod 23).

15 Súdny dvor opakovane rozhodol, že článok 56 ZFEÚ bráni uplatneniu akejkoľvek vnútroštátnej právnej úpravy, v dôsledku ktorej je sťažené poskytovanie služieb medzi členskými štátmi oproti poskytovaniu služieb len v rámci jedného členského 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 príťažlivým, 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 odvolávať na slobodné poskytovanie služieb voči členskému štátu, v ktorom je usadený, pokiaľ sú služby poskytované príjemcom usadeným v inom členskom štáte, a vo všeobecnosti sa možno takto odvolávať vo všetkých prípadoch, keď poskytovateľ 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 robiť 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 prejednávaného 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 veľkovojvodstva 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 citovanú 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 daňového 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 daňového zvýhodnenia daňou 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 daňového 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 daňových 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 daňovej 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 preukazovať 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 podriadiť udelenie daňového zvýhodnenia, ktoré má byť odpoveďou na osobitné potreby všetkých ich obyvateľov alebo ich časti, 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 daňové 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 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, 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 Súdnym 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