

Byla C-287/10

Tankreederei I SA

prieš

Directeur de l'administration des contributions directes

(*Tribunal administratif* (Liuksemburgas) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Laisvė teikti paslaugas – Laisvas kapitalo judėjimas – Mokesčių kreditas už investicijas – Suteikimas, susietas su faktiniu investicijų vykdymu nacionalinėje teritorijoje – Kitose valstybėse narėse naudojamų vidaus vandenų laivų eksploatavimas“

Sprendimo santrauka

Laisvė teikti paslaugas – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai

(SESV 56 straipsnis)

SESV 56 straipsnis aiškinamas taip, kad jis draudžia valstybės narės nuostatą, pagal kurį mokesčių kreditas už investicijas nesuteikiamas vien šioje valstybėje narėje įsteigta monei tik dėl tos priežasties, kad ilgalaikis turtas, už kurį prašoma šio mokesčių kredito, faktiškai naudojamas kitoje valstybėje narėje.

Tokia nacionalinė nuostata, pagal kuri kitos valstybės narės teritorijoje, kur nėra įsisteigusi suinteresuota monė, vykdytoms investicijoms taikomas mažiau palankus mokesčių režimas nei taikomas nacionalinėje teritorijoje atliktoms investicijoms, nors galbūt ir neatgrasinti nacionalinė monė teikti kitoje valstybėje narėje paslaugas, kurios reikalauja naudoti toje valstybėje narėje esantį ilgalaikį turtą, tačiau gali padaryti tokį tarptautinį paslaugų teikimą mažiau patrauklų ar sunkesnį nei paslaugų teikimas nacionalinėje teritorijoje, pasitelkiant šioje teritorijoje esantį ilgalaikį turtą.

Tokio reglamentavimo negalima pateisinti būtinybe užtikrinti nacionalinės apmokestinimo sistemos nuoseklumą, nes atitinkamos mokesčių sistemos požiriu neegzistuoja tiesioginis ryšys tarp mokesčių kredito, suteikiamo kitose valstybėse narėse paslaugas teikiančiai monei rezidentei už šiai veiklai naudojamą ilgalaikį turtą, ir šios mokesčių lengvatos finansavimo iš mokesčių, renkamo nuo pasitelkiant šį ilgalaikį turtą teikiamą paslaugų gavėjo pajamų.

Be to, tokio reglamentavimo negalima pateisinti būtinybe išvengti piktnaudžiavimo, nes jis turi poveikį kiekvienai monei, naudojančiai ilgalaikį turtą kitoje valstybėje narėje, ir tai daroma neatsižvelgiant į tai, kad nėra objektyvių rodymų, galinčių patvirtinti visiškai fiktyvių, ekonomiškai nepagrįstų konstrukcijų, kuria siekiama vien gauti mokesčių lengvatą.

Tokia nacionalinė nuostata, pagal kuri sistemingai atsisakoma suteikti galimybių pasinaudoti mokesčių lengvata, jei tik investicija nėra atlikta nacionalinėje teritorijoje, net jei atitinkama investicija neturi jokios visuomeninės paskirties, taip pat negali būti pateisinta valstybių narių kompetencija pasirinkti visuomenės interesus, kuriuos siekiama skatinti suteikiant mokesčių lengvatas.

(žr. 17, 23, 25, 28–30, 32, 34 punktus ir rezoliucin? dal?)

TEISINGUMO TEISMO (tre?ioji kolegija)

SPRENDIMAS

2010 m. gruodžio 22 d.(*)

„Laisv? teikti paslaugas – Laisvas kapitalo jud?jimas – Mokes?i? kreditas už investicijas – Suteikimas, susietas su faktiniu investicij? ?vykdymu nacionalin?je teritorijoje – Kitose valstyb?se nar?se naudojam? vidaus vanden? laiv? eksploatavimas“

Byloje C?287/10

D?l *Tribunal administratif* (Liuksemburgas) 2010 m. birželio 8 d. Sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2010 m. birželio 10 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Tankreederei I SA

prieš

Directeur de l'administration des contributions directes,

TEISINGUMO TEISMAS (tre?ioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts (praneš?jas), teis?jai D. Šváby, E. Juhász, G. Arestis ir T. von Danwitz,

generalin? advokat? J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal?,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Tankreederei I SA*, atstovaujamos advokato F. Collot,
- Pranc?zijos vyriausyb?s, atstovaujamos G. de Bergues ir B. Cabouat,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir J.?P. Keppenne,

atsižvelg?s ? sprendim?, priimt? susipažinus su generalin?s advokat?s nuomone, nagrin?ti byl? be išvados,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l SESV 56 ir 63 straipsni? išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant gin?? tarp pagal Liuksemburgo teis? ?steigtos bendrov?s *Tankreederei I SA* (toliau – *Tankreederei*) ir Liuksemburgo tiesiogini? mokes?i? administracijos direktoriaus d?l šios administracijos atsisakymo suteikti šiai bendrovei mokes?i? kredit? d?l investicij?.

Nacionalin? teis?

3 1967 m. gruodžio 4 d. ?statymo d?l pajam? mokes?io (*Loi concernant l'impôt sur les revenus*) (*Mémorial A* 1967 m., p. 1228), iš dalies pakeisto 1986 m. gruodžio 19 d. ?statymu (*Mémorial A* 1986 m., p. 2330), 152bis straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Prašym? pateikusiems apmokestinamiesiems asmenims suteikiamas toliau apibr?žtas mokes?io kreditas d?l šio straipsnio 2 ir 7 dalyse nurodyt? investicij?, kurias jie atlieka savo ?mon?se pagal 14 straipsn?. Investicijos turi b?ti atliekamos Didžiojoje Hercogyst?je ?sik?rusiame padalinyje ir turi joje likti; be to, jos turi b?ti faktiškai ?vykdytos Liuksemburgo teritorijoje.“

Faktin?s pagrindin?s bylos aplinkyb?s ir prejudicinis klausimas

4 Liuksemburge ?statin? buvein? turinti *Tankreederei*, versdamasi sunki?j? naft? gabenan?i? j?rini? laiv? užpildymo veikla Antverpeno (Belgija) ir Amsterdamo (Nyderlandai) uostuose, iš Liuksemburgo eksploatuoja du vidaus vanden? laivus.

5 Už 2000–2003 mokestinius metus ji papraš? suteikti mokestin? kredit? už investicijas pagal ?statymo d?l pajam? mokes?io 152bis straipsn?, ta?iau Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s tiesiogini? mokes?i? administracija atsisak? patenkinti š? prašym? d?l to, kad atitinkami laivai naudojami užsienyje.

6 2005 m. birželio 28 d. ji pateik? skund? šios administracijos direktoriui, kuris buvo atmetas 2009 m. sausio 29 d. direktoriaus sprendimu (toliau – 2009 m. sausio 29 d. sprendimas).

7 2009 m. balandžio 23 d. ji apskund? 2009 m. sausio 29 d. sprendim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui. Gr?sdoma š? skund?, ji tvirtina, kad ?statymo d?l pajam? mokes?io 152bis straipsnis nesuderinamas su SESV 56 straipsniu. Ji, viena vertus, pabr?žia turinti nuolatin? verslo viet? tik Liuksemburge ir tod?l laikytina ?mone pagal ?statymo d?l pajam? mokes?io 14 straipsn?, ir, antra vertus, jos laivai ?traukti ? jos balansin? turt? šioje valstyb?je nar?je ir yra naudojami apmokestinamai veiklai vien jos teritorijoje; ji teigia, kad 2009 m. sausio 29 d. sprendimu ji mokestiniu poži?riu galiausiai traktuojama mažiau palankiai nei t? pa?i? veikl? šios valstyb?s nar?s teritorijoje vykdan?ios bendrov?s. Ji tvirtina, kad d?l to jai taikomas traktavimas sudaro nepateisinam? laisv?s teikti paslaugas apribojim?. Ji priduria, kad nors jos laivai tinkami navigacijai Liuksemburgo teritorija tekan?ia Mozelio upe, Transporto ministerijos vidaus vanden? navigacijos tarnyba atmet? jos prašym? ?registruoti šiuos laivus Merterto uoste Liuksemburge, d?l ko ji buvo priversta ?registruoti juos Antverpeno uoste.

8 Remdamasis prielaida, kad *Tankreederei* ?steigta ir apmokestinama Liuksemburge ir kad 2009 m. sausio 29 d. sprendimas grindžiamas tuo, jog nebuvo ?vykdyta ?statymo d?l pajam? mokes?io 152bis straipsnyje nustatyta s?lyga faktiškai atlikti investicijas Liuksemburgo teritorijoje, *Tribunal administratif* pažymi, kad, priešingai Liuksemburgo vyriausyb?s išsakytai pozicijai, S?jungos teis? draudžia ne tik tok? nacionalin? reglamentavim?, kuriame ?tvirtinta pilietybe grindžiama diskriminacija, bet gali drausti ir tok? nacionalin? reglamentavim?, d?l kurio

nacionalinis pilietis gali būti atgrasytas nuo paslaugų teikimo ar investicijų kitoje valstybėje narėje.

9 Susidarius su abejonomis dėl įstatymo dėl pajamų mokesčio 152bis straipsnio suderinamumo su Sąjungos teise, *Tribunal administratif* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar SESV [56] ir [63] straipsniai draudžia [įstatymo dėl pajamų mokesčio] 152bis straipsnio 1 dalies nuostatas tiek, kiek jose Liuksemburgo apmokestinamųjų asmenų galimybę pasinaudoti mokesčio kreditu investicijoms susiejama su sąlyga, kad šios investicijos [būtų atliktos] Didžiojoje Hercogystėje steigtame padalinyje ir skirtos nuolat ten likti, be to, jos [būtų] faktiškai [vykdytos] Liuksemburgo teritorijoje?“

Dėl prejudicinio klausimo

10 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar SESV 56 ir 63 straipsniai aiškintini taip, kad jie draudžia valstybės narės teisės nuostatą, pagal kurį mokesčio kredito už investicijas suteikimas susiejamas su sąlyga, kad atitinkamos investicijos būtų atliktos nacionalinėje teritorijoje esančiame padalinyje ir skirtos nuolat ten likti bei kad jos būtų faktiškai atliktos šioje teritorijoje.

11 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir Teisingumo Teismui perduotos bylos medžiagos matyti, kad konkrečiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimas susijęs su įstatymo dėl pajamų mokesčio 152bis straipsnyje, pagal kurį pagrindinėje byloje nagrinėjama mokesčio lengvata priklauso nuo faktiško atitinkamos investicijos atlikimo nacionalinėje teritorijoje, tvirtintos sąlygos su SESV 56 ir 63 straipsniais.

12 Šiuo aspektu, pritariant *Tankreederei* ir Europos Komisijai, reikia pasakyti, kad šios vien Liuksemburge buvęs turintis bendrovės už atlygą atliekami veiksmai jai vykdamas savo laivų užpildymo veiklą Antverpeno ir Amsterdamo uostuose, pasitelkiant du laivus, dėl kurių ji prašė suteikti mokesčio kreditą už investicijas, yra paslaugos, kaip jos suprantamos pagal SESV 57 straipsnį.

13 Tai reiškia, kad ESV sutarties nuostatos dėl laisvės teikti paslaugas taikomos tokiai situacijai, kokia susiklostė pagrindinėje byloje.

14 Šiuo klausimu pasakytina, kad nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, vis dėlto jos turėtų jį gyvendinti laikydamosi ES teisės (visų pirma žr. 2010 m. spalio 28 d. Sprendimo *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Rink. p. I-0000, 23 punktą).

15 Teisingumo Teismas yra ne kartą nusprendęs, kad SESV 56 straipsniu draudžiama taikyti bet kokį nacionalinės teisės aktą, kuris paslaugų teikimą tarp valstybių narių padaro sunkesnį už vien vidaus paslaugų teikimą vienoje valstybėje narėje (visų pirma žr. 2009 m. birželio 11 d. Sprendimo *X ir Passenheim-van Schoot*, C-155/08 ir C-157/08, Rink. p. I-5093, 32 punktą). Nacionalinės priemonės, kurios draudžia, riboja arba daro mažiau patrauklų šios laisvės gyvendinimą, sudaro laisvės teikti paslaugas apribojimus (visų pirma žr. 2008 m. gruodžio 4 d. Sprendimo *Jobra*, C-330/07, Rink. p. I-9099, 19 punktą).

16 Be to, tam tikra žmonėms gali remtis laisve teikti paslaugas valstybės, kurioje ji steigta, atžvilgiu, jeigu ji teikia paslaugas kitoje valstybėje narėje sieigusiems paslaugų gavėjams, ir bendresne prasme – visais atvejais, kai paslaugų teikėjas teikia paslaugas kitoje nei steigimo valstybėje narėje (visų pirma žr. 2007 m. sausio 11 d. Sprendimo *ITC*, C-208/05, Rink. p. I-181, 56 punktą).

17 Nagrinėjamu atveju reikia konstatuoti, kad tokia nacionalinė nuostata, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, pagal kuri kitos valstybės narės teritorijoje, kur nėra įsisteigusi suinteresuota šimonė, vykdytoms investicijoms taikomas mažiau palankus mokesčių režimas nei taikomas nacionalinėje teritorijoje atliktoms investicijoms, nors galbūt ir neatgrasint nacionalinės šimonės teikti tokias paslaugas kitoje valstybėje narėje, kurios reikalauja naudoti toje valstybėje narėje esantį ilgalaikį turtą, tačiau gali padaryti tokį tarptautinį paslaugų teikimą mažiau patrauklų ar sunkesnį nei paslaugų teikimas nacionalinėje teritorijoje, pasitelkiant šioje teritorijoje esantį ilgalaikį turtą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Jobra* 24 punktą).

18 Tai reiškia, kad tokia nacionalinė nuostata sudaro laisvės teikti paslaugas, kaip ji suprantama pagal SESV 56 straipsnį, apribojimą.

19 Šis ribojimas gali būti pateisinamas tik dėl svarbių bendrojo intereso pagrindų. Be to, tokiu atveju dar reikalaujama, kad šis ribojimas būtų tinkamas siekiamam tikslui įgyvendinti ir neviršytų to, kas reikalinga jam pasiekti (šiuo klausimu žr. 2007 m. sausio 30 d. Sprendimo *Komisija prieš Daniją*, C-150/04, Rink. p. I-1163, 46 punktą ir 2010 m. balandžio 15 d. Sprendimo *CIBA*, C-96/08, Rink. p. I-0000, 45 punktą).

20 Tačiau šioje byloje Liuksemburgo vyriausybė nepateikė, o prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nesvarstė jokio galimo pateisinimo.

21 Bet kuriuo atveju tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, konstatuoto apribojimo negalima pateisinti Teisingumo Teismo pagrįsto pripažintu reikalavimu subalansuotai paskirstyti apmokestinimo kompetencijų tarp valstybių narių (visų pirma žr. 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-446/03, Rink. p. I-10837, 45, 46 ir 51 punktus).

22 Šiuo aspektu, pritariant *Tankreederei* ir Komisijai, pakanka pastebėti, jog, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateikta informacija, *Tankreederei* veikla, susijusi su Antverpeno ir Amsterdamo uostuose teikiamomis laivų užpildymo paslaugomis, pasitelkiant laivus, dėl kurių prašoma suteikti mokesčių kreditą, apmokestinama išimtinai Liuksemburge. Todėl nesant šio sprendimo 11 punkte aprašytos sąlygos Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės teisę įgyvendinti savo apmokestinimo kompetenciją nebūtų niekaip apribota (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Jobra* 32 ir 33 punktus).

23 Nagrinėjamo ribojimo juo labiau negalima pateisinti būtinybe užtikrinti nacionalinės apmokestinimo sistemos nuoseklumą, kuri Teisingumo Teismas yra pripažinęs svarbia bendrojo intereso priežastimi (žr. 1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Bachmann*, C-204/90, Rink. p. I-249, 28 punktą ir Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, C-300/90, Rink. p. I-305, 21 punktą).

24 Tokiam pateisinimui pagrįsti reikia parodyti tiesioginį ryšį tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo konkrečia mokesnine rinkliava (visų pirma žr. 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Rink. p. I-2647, 62 punktą ir nurodytą teismų praktiką).

25 Tačiau, kaip pabrėžia Komisija, iš Teisingumo Teismui perduotos bylos medžiagos visiškai neišplaukia, kad Liuksemburgo mokesčių sistemos požiūriu egzistuoja tiesioginis ryšys tarp mokesčių kredito, suteikiamo tokias paslaugas, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, teikiančiai šimonei už šiai veiklai naudojamą ilgalaikį turtą, ir šios mokesčių lengvatos finansavimo iš mokesčių, renkamo nuo pasitelkiant šį ilgalaikį turtą teikiamą paslaugą gavėjui pajamų (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Jobra* 34 punktą ir nurodytą teismų praktiką).

26 Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjamos mokesčių lengvatos suteikimo tikslais nėra svarbu, kad Liuksemburge įsisteigę šios paslaugų gavėjai apmokestinami šioje valstybėje narėje, o kitoje

valstybėje narėje? sistei? gavėjai joje neapmokestinami (šiuo klausimu žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars*, C-251/98, Rink. p. I-2787, 40 punkt?).

27 Dėl poreikio užkirsti keli? nacionalini? mokestini? pajam? sumažėjimui, o tai pagrindin?je byloje atsirast? suteikus nagrin?jam? kredit? *Tankreederei*, pasakytina, kad šio reikalavimo n?ra tarp svarbi? bendro intereso pagrind?, galin?i? pateisinti ESV sutartyje ?tvirtintos laisv?s apribojim? (šiuo klausimu žr. 2002 m. spalio 3 d. Sprendimo *Danner*, C-136/00, Rink. p. I-8147, 56 punkt? ir 2009 m. sausio 27 d. Sprendimo *Persche*, C-318/07, Rink. p. I-359, 46 punkt?).

28 Kalbant apie b?tinyb? išvengti piktnaudžiavimo, pasakytina, jog iš nusistovėjusios teismo praktikos iš ties? matyti, jog laisv?s teikti paslaugas ribojimas, gali b?ti pateisinamas, jeigu jis konkrečiai skirtas uždrausti visiškai fiktyvias, ekonomiškai nepagrįstas konstrukcijas, kuriomis siekiama vien gauti mokesi? lengvat? (vis? pirma žr. min?to Sprendimo *Jobra* 35 punkt? ir nurodyt? teism? praktik?).

29 Ta?iau pagrindin?je byloje nagrin?jama nacionalin? nuostata turi poveikio kiekvienai ?monei, naudojan?iai ilgalaik? turt? kitoje nei Liuksemburgo Didžioji Hercogyst? valstybėje narėje, ir tai daroma neatsižvelgiant ? tai, kad, kaip yra pagrindin?je byloje, n?ra joki? duomen?, galin?i? ?rodyti tokios konstrukcijos egzistavim? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Jobra* 36–38 punktus).

30 Galiausiai, kalbant apie Prancūzijos vyriausyb?s išsakyt? argument? dėl valstybi? nari? galimyb?s susieti mokesi? lengvatos, skirtos patenkinti specifinius visos visuomen?s ar jos dalies poreikius, suteikim? su tam tikra lengvatos gav?jo s?saja su atitinkamos valstyb?s nar?s visuomene pažym?tina, jog visuomen?s interes?, kuriuos valstyb? nar? siekia skatinti suteikdama mokesi? lengvatas, pasirinkimas iš ties? patenka ? jos kompetencij? (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Rink. p. I-8203, 39 punkt?).

31 Be to, dėl tam tikros išmokos gav?jo s?sajos su atitinkamos valstyb?s nar?s visuomene buvimo Bendrijos teis?s nereglamentuojam? lengvat? klausimu Teisingumo Teismas jau tur?jo galimyb? nuspręsti, kad valstyb?s nar?s turi didel? diskrecij? nustatyti tokios s?sajos vertinimo kriterijus (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 1 d. Sprendimo *Gottwald*, C-103/08, Rink. p. I-9117, 32 ir 34 punktus).

32 Vis dėlto tokiomis aplinkybomis, kaip nagrin?jamosios pagrindin?je byloje, kai nacionaline nuostata sistemingai atsisakoma suteikti galimyb? pasinaudoti mokesi? lengvata, jei tik investicija n?ra atlikta nacionalin?je teritorijoje, net jei atitinkama investicija neturi jokios visuomenin?s paskirties, pažym?tina, kad tokio atsisakymo negalima pateisinti min?tais argumentais.

33 Iš išdėstytos analiz?s išplaukia, kad tokia nacionalin? nuostata, kaip antai nagrin?jama pagrindin?je byloje, negali b?ti pateisinta dėl svarbi? bendrojo intereso pagrind?.

34 Todėl ? pateikt? klausim? reikia atsakyti, jog SESV 56 straipsnis aiškintinas taip, kad jis draudžia valstyb?s nar?s nuostat?, pagal kuri? mokesi? kreditas už investicijas nesuteikiamas vien šioje valstybėje narėje ?steigčiai ?monei tik dėl tos priežasties, kad ilgalaikis turtas už kur? prašom? šio mokesi? kredito, faktiškai naudojamas kitoje valstybėje narėje.

35 Šiomis aplinkybomis n?ra reikalo nagrin?ti, ar ESV sutarties nuostatos dėl laisvo kapitalo judėjimo taip pat gal?t? drausti toki? nacionalin? nuostat? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Jobra* 42 punkt?).

Dėl bylinėjimosi išlaidų

36 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

SESV 56 straipsnis aiškintinas taip, kad jis draudžia valstybės narės nuostatą, pagal kurį mokesčių kreditas už investicijas nesuteikiamas vien šioje valstybėje narėje įsteigta ūkinei tik dėl tos priežasties, kad ilgalaikis turtas už kurį prašoma šio mokesčių kredito, faktiškai naudojamas kitoje valstybėje narėje.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.