

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

22. prosince 2010*

Ve věci C-287/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím tribunal administratif (Lucembursko) ze dne 8. června 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 10. června 2010, v řízení

Tankreederei I SA

proti

Directeur de l'administration des contributions directes,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts (zpravodaj), předseda senátu, D. Šváby, E. Juhász, G. Arestis a T. von Danwitz, soudci,

* Jednací jazyk: francouzština.

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Tankreederei I SA F. Collotem, avocat,

- za francouzskou vládu G. de Berguesem a B. Cabouatem, jako zmocněnci,

- za Evropskou komisi R. Lyalem a J.-P. Keppennem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 56 SFEU a 63 SFEU.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Tankreederei I SA (dále jen „Tankreederei“), společností založenou podle lucemburského práva, a directeur de administration luxembourgeoise des contributions directes (ředitel lucemburského orgánu pro správu přímých daní), jehož předmětem je zamítnutí tohoto orgánu přiznat uvedené společnosti slevy na dani za investice.

Vnitrostátní právo

- 3 Článek 152a odst. 1 loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur les revenus (zákon ze dne 4. prosince 1967 o daních příjmů) (*Mémorial* A č. 79 ze dne 6. prosince 1967), ve znění loi du 19 décembre 1986 (zákon ze dne 19. prosince 1986) (*Mémorial* A č. 100 ze dne 21. prosince 1986, dále jen „L.I.R.“), stanoví:

„Daňovým poplatníkům se na jejich žádost poskytnou níže upřesněné slevy na dani z příjmu za investice uvedené v odstavcích 2 a 7 níže, které uskuteční do svých podniků ve smyslu článku 14. Investice se musejí uskutečnit do provozovny nacházející se

v tuzemsku a určené k tomu, aby tam trvale zůstala, a k jejich využití musí skutečně dojít na lucemburském území.“

Skutkové okolnosti sporu v původním řízení a předběžná otázka

- 4 Společnost Tankreederei se sídlem v Lucembursku provozuje z tohoto členského státu dvě lodě určené pro říční plavbu, a to v rámci své činnosti, kterou je zásobování námořních lodí pohonnými hmotami („soutage“ nebo „bunkering“) v přístavech Antverpy (Belgie) a Amsterdam (Nizozemsko).
- 5 Za zdaňovací období let 2000 až 2003 chtěla tato společnost využít slev na dani za investice na základě článku 152a L.I.R., což jí bylo odepřeno rozhodnutím administration luxembourgeoise des contributions directes ze dne 11. května 2005 s odůvodněním, že dotyčné lodě jsou používány v zahraničí.
- 6 Dne 28. června 2005 podala společnost Tankreederei k řediteli tohoto orgánu stížnost, která byla jeho rozhodnutím ze dne 29. ledna 2009 zamítnuta (dále jen „rozhodnutí ze dne 29. ledna 2009“).
- 7 Dne 23. dubna 2009 podala společnost Tankreederei k předkládajícímu soudu žalobu proti rozhodnutí ze dne 29. ledna 2009. Uvedená společnost na podporu této žaloby uvádí, že článek 152a L.I.R. je v rozporu s článkem 56 SFEU. Tvrdí, že v důsledku rozhodnutí ze dne 29. ledna 2009 jí byly poskytnuty méně příznivé daňové podmínky, než jaké jsou poskytovány společností vykonávajícím tutéž činnost na území Lucemburska, přičemž zdůrazňuje, že zaprvé má stálou provozovnu pouze v tomto členském státě, a musí tak být považována za podnik ve smyslu článku 14 L.I.R., a že zadruhé tyto lodě jsou vykazovány jako aktiva v její rozvaze v tomto členském státě

a jsou používány v rámci činnosti, která je zdanitelná výlučně na jeho území. Uvádí, že způsob, jakým je s ní zacházeno, tudíž představuje neodůvodněné omezení volného pohybu služeb. Dodává, že i když jsou její lodě způsobilé k plavbě na lucemburské Mosele, zamítl service de la navigation intérieure maritime du ministère des Transports (úřad pro vnitrozemskou plavbu ministerstva dopravy) její žádost o registraci uvedených lodí v lucemburském přístavu Mertert, na základě čehož je byla nucena zaregistrovat v přístavu v Antverpách.

- 8 Na základě zjištění, že společnost Tankreederei je usazena v Lucembursku, kde podléhá daňové povinnosti, a že rozhodnutí ze dne 29. ledna 2009 je založeno na odůvodnění, že není splněna podmínka skutečného využití investice na lucemburském území podle čl. 152a L.I.R., tribunal administratif tvrdí, na rozdíl od postoje, který před ním zastávala lucemburská vláda, že právo Unie nebrání pouze vnitrostátním právním předpisům obsahujícím diskriminaci založenou na státní příslušnosti, ale může bránit také vnitrostátní právní úpravě, která ve svém důsledku odrazuje vlastního státního příslušníka od poskytování služeb nebo investování v jiném členském státě.

- 9 Jelikož měl tribunal administratif pochybnosti ohledně slučitelnosti článku 152a L.I.R. s právem Unie, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání články [56] SFEU a [63] SFEU ustanovením čl. 152a odst. 1 [L.I.R.] v rozsahu, v němž tato ustanovení vyhrazují lucemburským daňovým poplatníkům nárok na slevu na dani za investici za podmínky, že se tyto investice uskuteční do provozovny

nacházející se v Lucemburském velkovévodství a určené k tomu, aby tam trvale zůstala, a k jejich využití skutečně dojde na lucemburském území?“

K předběžné otázce

- ¹⁰ Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda je třeba články 56 SFEU a 63 SFEU vykládat tak, že brání ustanovení členského státu, které podřizuje nárok na slevu na dani za investici podmínce, že se dotčená investice uskuteční do provozovny nacházející se v tuzemsku a určené k tomu, aby tam trvale zůstala, a k jejímu využití skutečně dojde na tomto území.
- ¹¹ Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce a ze spisu předaného Soudnímu dvoru vyplývá, že se otázka předkládajícího soudu konkrétně týká slučitelnosti podmínky uvedené v článku 152 L.I.R., která nárok na daňové zvýhodnění, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, činí závislým na skutečném využití dotyčné investice v tuzemsku, s články 56 SFEU a 63 SFEU.
- ¹² V tomto ohledu je třeba zdůraznit, jak činí společnost Tankreederei i Evropská komise, že služby poskytované za protiplnění touto společností usazenou výlučně v Lucembursku v rámci jejích činností zásobování prováděných v přístavech Antverpy a Amsterdam prostřednictvím dvou lodí, na základě kterých požádala o slevu na dani za investici, představují služby ve smyslu článku 57 SFEU.

- 13 Z toho vyplývá, že se ustanovení Smlouvy o FEU týkající se volného pohybu služeb uplatní na takovou situaci, o jakou se jedná ve sporu v původním řízení.
- 14 V tomto ohledu je třeba uvést, že i když sice přímé daně spadají do pravomoci členských států, musejí tyto členské státy nicméně při výkonu této pravomoci dodržovat právo Unie (viz zejména rozsudek ze dne 28. října 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, Sb. rozh. s. I-10659, bod 23).
- 15 Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že článek 56 SFEU brání použití jakékoli vnitrostátní právní úpravy, která činí poskytování služeb mezi členskými státy obtížnějším než čistě vnitrostátní poskytování služeb v určitém členském státě (viz zejména rozsudek ze dne 11. června 2009, *X a Passenheim-van Schoot*, C-155/08 a C-157/08, Sb. rozh. s. I-5093, bod 32). Vnitrostátní opatření, která výkon této svobody zakazují, brání tomuto výkonu nebo jej činí méně atraktivním, představují omezení volného pohybu služeb (viz zejména rozsudek ze dne 4. prosince 2008, *Jobra*, C-330/07, Sb. rozh. s. I-9099, bod 19).
- 16 Krom toho se podnik může dovolávat volného pohybu služeb vůči členskému státu, v němž je usazen, jestliže jsou služby poskytovány příjemcům usazeným v jiném členském státě, a obecněji ve všech případech, kdy poskytovatel služeb nabízí služby na území jiného členského státu než státu, v němž je usazen (viz zejména rozsudek ze dne 11. ledna 2007, *ITC*, C-208/05, Sb. rozh. s. I-181, bod 56).
- 17 V projednávané věci je třeba konstatovat, že takové vnitrostátní ustanovení, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, které podřizuje investice uskutečněné na území jiného členského státu, ve kterém není dotyčný podnik usazen, daňovému režimu, který je méně příznivý než režim vyhrazený investicím uskutečněným v tuzemsku, může, ne-li odradit vnitrostátní podniky od poskytování služeb v jiném členském státě, které

vyžadují využívání investičního majetku nacházejícího se v posledně uvedeném členském státě, pak přinejmenším učinit toto poskytování přeshraničních služeb méně atraktivním nebo obtížnějším než poskytování služeb v tuzemsku prostřednictvím investičního majetku nacházejícího se v tuzemsku (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Jobra, bod 24).

- 18 Z toho vyplývá, že takové vnitrostátní ustanovení představuje omezení volného pohybu služeb ve smyslu článku 56 SFEU.
- 19 Uvedené omezení lze připustit pouze tehdy, je-li odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu. V takovém případě je dále třeba, aby použití tohoto omezení bylo způsobilé zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 30. ledna 2007, Komise v. Dánsko, C-150/04, Sb. rozh. s. I-1163, bod 46, a ze dne 15. dubna 2010, CIBA, C-96/08, Sb. rozh. s. I-2911, bod 45).
- 20 V rámci projednávané věci přitom nebylo lucemburskou vládou uplatněno žádné případné odůvodnění, a takovým odůvodněním se nezabýval ani předkládající soud.
- 21 Za takových okolností, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, nemůže být zjištěné omezení každopádně odůvodněno požadavkem na vyvážené rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy, který Soudní dvůr posoudil jako oprávněný (viz zejména rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, body 45, 46 a 51).

- 22 V tomto ohledu stačí uvést, jak činí společnost Tankreederei i Evropská komise, že podle informací předložených předkládajícím soudem podléhají činnosti společnosti Tankreederei týkající se služeb zásobování poskytovaných v přístavech Antverpy a Amsterdam prostřednictvím lodí, na základě kterých je požadována sleva na dani za investici, výlučně zdanění v Lucembursku. Právo Lucemburského velkovévodství vykonávat jeho daňovou pravomoc ve vztahu k uvedeným činnostem by tedy nebylo nijak ohroženo v případě, že by neexistovala podmínka uvedená v bodě 11 tohoto rozsudku (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Jobra, body 32 a 33).
- 23 Dotčené omezení nemůže být odůvodněno ani nutností zaručit soudržnost vnitrostátního daňového režimu považovanou Soudním dvorem za naléhavý důvod obecného zájmu (viz rozsudky ze dne 28. ledna 1992, *Bachmann*, C-204/90, Recueil, s. I-249, bod 28, a *Komise v. Belgie*, C-300/90, Recueil, s. I-305, bod 21).
- 24 K tomu, aby takové odůvodnění mohlo obstát, je totiž třeba, aby byla prokázána existence přímé souvislosti mezi dotčným daňovým zvýhodněním a vyrovnáním tohoto zvýhodnění určitým daňovým odvodem (viz zejména rozsudek ze dne 29. března 2007, *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Sb. rozh. s. I-2647, bod 62 a citovaná judikatura).
- 25 Jak zdůrazňuje Komise, ze spisu předaného Soudnímu dvoru přitom vůbec nevyplývá, že by z pohledu lucemburského daňového režimu existovala přímá souvislost mezi poskytnutím slevy na dani podniku poskytujícímu služby, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, na základě investičního majetku využívaného k tomuto účelu na straně jedné a financováním tohoto daňového zvýhodnění daní vybranou z příjmů dosažených příjemci služeb poskytovaných prostřednictvím tohoto majetku na straně druhé (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Jobra, bod 34 a citovaná judikatura).

- 26 Pro účely poskytnutí slevy na dani, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, je tedy irelevantní, že příjemci těchto služeb usazení v Lucembursku podléhají v tomto členském státě daňové povinnosti a že osoby, které jsou usazeny v jiném členském státě, daňové povinnosti v uvedeném členském státě nepodléhají (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 13. dubna 2000, Baars, C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 40).
- 27 Co se týče nezbytnosti předcházet snížení vnitrostátních daňových výnosů – snížení, které by ve věci v původním řízení nastalo v důsledku poskytnutí dotčené slevy společností Tankreederei – tato nezbytnost nepatří k důvodům obecného zájmu, které mohou odůvodnit omezení svobody zavedené Smlouvou o FEU (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 3. října 2002, Danner, C-136/00, Recueil, s. I-8147, bod 56, a ze dne 27. ledna 2009, Persche, C-318/07, Sb. rozh. s. I-359, bod 46).
- 28 Co se týče nezbytnosti předcházet zneužívajícím praktikám, z ustálené judikatury jistě vyplývá, že omezení volného pohybu služeb může být odůvodněno, pokud se specificky týká čistě vykonstruovaných operací zbavených hospodářské podstaty, které se uskutečňují pouze za účelem získání daňového zvýhodnění (viz zejména výše uvedený rozsudek Jobra, bod 35 a citovaná judikatura).
- 29 Vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení se však týká všech podniků, které využívají investiční majetek na území jiného členského státu než Lucemburského velkovévodství, a to bez ohledu na to, že neexistují objektivní skutečnosti, které by mohly prokázat existenci takové vykonstruované operace, tak jako je tomu ve věci v původním řízení (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Jobra, body 36 až 38).
- 30 Konečně, co se týče úvah vyjádřených francouzskou vládou ohledně možnosti členského státu podřídit poskytnutí daňového zvýhodnění, které má být odpovědí na zvláštní potřeby všech jeho obyvatel nebo jejich části, požadavkem určitého stupně

vazby příjemce zvýhodnění na společnost dotyčného členského státu, je třeba uvést, že volba společenských zájmů, které členský stát chce podporovat poskytnutím daňových zvýhodnění, patří bezesporu do jeho pravomoci (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 14. září 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Sb. rozh. s. I-8203, bod 39).

- 31 Co se týče požadavku určité vazby příjemce dávky na společnost dotyčného členského státu, Soudní dvůr již rozhodl, že pokud jde o dávku, která není upravena právem Unie, mají členské státy široký prostor pro uvážení, co se týče stanovení kritérií hodnocení takové vazby (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 1. října 2009, *Gottwald*, C-103/08, Sb. rozh. s. I-9117, body 32 a 34).
- 32 Takové odmítnutí však nemůže být odůvodněno takovými úvahami za okolností, o něž se jedná ve věci v původním řízení, kdy vnitrostátní ustanovení systematicky odmítá nárok na daňové zvýhodnění, pokud nedojde ke skutečnému využití investice na lucemburském území bez ohledu na skutečnost, že dotyčná investice není spojena s žádným sociálním účelem.
- 33 Z předchozí analýzy vyplývá, že takové vnitrostátní ustanovení, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, nemůže být odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu.
- 34 Na položenou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že článek 56 SFEU musí být vykládan v tom smyslu, že brání ustanovení členského státu, podle kterého je podnik, který je usazen pouze v tomto členském státě, odepřen nárok na slevu na dani za investici

jen z toho důvodu, že investiční majetek, na základě kterého je tato sleva požadována, je skutečně využíván na území jiného členského státu.

- 35 Za těchto podmínek není nutné přezkoumat, zda ustanovení Smlouvy o FEU týkající se volného pohybu kapitálu mohou rovněž bránit takovému vnitrostátnímu ustanovení (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Jobra, bod 42).

K nákladům řízení

- 36 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 56 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání ustanovení členského státu, podle kterého je podniku, který je usazen pouze v tomto členském státě, odepřen nárok na slevu na dani za investici jen z toho důvodu, že investiční majetek, na základě kterého je tato sleva požadována, je skutečně využíván na území jiného členského státu.

Podpisy.