

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2010. december 22.*

A C-287/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a tribunal administratif (Luxemburg) a Bírósághoz 2010. június 10-én érkezett, 2010. június 8-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Tankreederei I SA**

és

a **Directeur de l'administration des contributions directes**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök (előadó), D. Šváby, Juhász E., G. Arestis és T. von Danwitz bírák,

* Az eljárás nyelve: francia.

főtanácsnok: J. Kokott,
hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Tankreederei I SA képviselőjében F. Collot ügyvéd,

- a francia kormány képviselőjében G. de Bergues és B. Cabouat, meghatalmazotti minőségben,

- az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal és J.-P. Keppenne, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 56. cikk és az EUMSZ 63. cikk értelmezésére irányul.

- 2 E kérelmet a Tankreederei I SA (a továbbiakban: Tankreederei), luxemburgi jog szerinti társaság és a directeur de l'administration luxembourgeoise des contributions directes között annak következtében kialakult jogvita tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő, hogy az említett közigazgatási szerv megtagadta az említett társaságtól a beruházás után járó adójóváírás kedvezményét.

A nemzeti jog

- 3 Az 1986. december 19-i törvénnyel (*Mémorial* A 1986., 2330. o.) módosított, a jövedelemadóról szóló, 1967. december 4-i törvény (*Mémorial* A 1967., 1228. o.; a továbbiakban: LIR) 152a. cikkének (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az adóalanyok kérelemre a következő (2) és (7) bekezdésben említett, a 14. cikk szerinti vállalkozásukban megvalósított beruházások címén az alábbiakban meghatározott jövedelemadó-jóváírásban részesülnek. A beruházást a Nagyhercegség területén található telephelyen kell megvalósítani, és annak rendeltetése szerint állandó

jelleggel ott kell maradnia; ezenkívül a beruházási vagyontárgyat ténylegesen Luxemburg területén kell üzembe helyezni.”

A jogvita előzményei és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 4 A luxemburgi székhelyű Tankreederei Antwerpen (Belgium) és Amszterdam (Hollandia) kikötőiben – tengerjáró hajók üzemanyag-raktárának nehéz üzemolajjal történő feltöltésére irányuló tevékenysége (*bunkering*) keretében – Luxemburgból két folyami hajózásra szolgáló hajót üzemeltet.
- 5 E társaság a LIR 152a. cikke alapján a beruházás után járó adójóváírás kedvezményét kérte a 2000–2003 adóévek vonatkozásában, amely kérelmet az administration des contributions directes du Grand-Duché de Luxembourg 2005. május 11-i határozatában azzal az indokkal utasította el, hogy az érintett hajókat külföldön használják.
- 6 2005. június 28-án az említett társaság panaszt nyújtott be a fenti közigazgatási szerv igazgatójához, amelyet az utóbbi 2009. január 29-i határozatával (a továbbiakban: 2009. január 29-i határozat) elutasított.
- 7 2009. április 23-án az említett társaság kereset indított a 2009. január 29-i határozat ellen a kérdést előterjesztő bíróság előtt. E keresete alátámasztása érdekében arra hivatkozott, hogy a LIR 152a. cikke összeegyeztethetetlen az EUMSZ 56. cikkel. Egyrésztől annak hangsúlyozásával, hogy csak Luxemburgban rendelkezik állandó telephellyel, és ezért a LIR 14. cikke értelmében vett vállalkozásnak kell tekinteni, másrésztől pedig annak kiemelésével, hogy hajói az e tagállamra vonatkozó mérlegében szerepelnek,

és kizárólag annak területén használja azokat adóköteles tevékenység keretében, azt állítja, hogy a 2009. január 29-i határozat révén hátrányosabb adózási bánásmódban részesül annál, mint amely az említett tagállam területén ugyanezen tevékenységet végző társaságokra vonatkozik. Arra hivatkozik, hogy az esetében alkalmazott bánásmód ezért a szolgáltatásnyújtás szabadsága igazolatlan korlátozásának minősül. Hozzáteszi, hogy – jöllehet hajói alkalmasak a Mosel luxemburgi szakaszán való hajózásra – a közlekedési minisztérium belföldi hajózási hatósága elutasította az említett hajóknak a luxemburgi Mertert kikötőjében történő lajstromozása iránti kérelmét, és ezért kénytelen volt azokat Antwerpen kikötőjében lajstromoztatni.

- 8 A tribunal administratif – abból kiindulva, hogy a Tankreederei Luxemburgban letelepedett és ott adóalanyisággal rendelkező vállalkozás, továbbá hogy a 2009. január 29-i határozat a LIR 152a. cikkében előírt azon feltétel megsértésén alapult, hogy a beruházást ténylegesen Luxembourg területén kell megvalósítani – rámutatott, hogy a luxemburgi kormány által előtte előadott állásponttal szemben az uniós joggal nem kizárólag az állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetést tartalmazó nemzeti szabályozások ellentétesek, hanem azzal olyan nemzeti szabályozás is ellentétes lehet, amely azzal a hatással jár, hogy visszatartja a területén lakóhellyel vagy székhellyel rendelkezőket attól, hogy más tagállam területén szolgáltatásokat nyújtsanak vagy beruházást valósítsanak meg.
- 9 Mivel kétségei merültek fel a LIR 152a. cikkének az uniós joggal való összeegyeztethetőségével kapcsolatban, a tribunal administratif az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Ellentétesek-e az [EUMSZ 56.] cikkel és az [EUMSZ 63.] cikkel a [LIR] 152a. cikke (1) bekezdésének rendelkezései annyiban, amennyiben a luxemburgi adóalanyok számára azzal a feltétellel biztosítják a beruházás után járó adójóváírásban való részesülés lehetőségét, hogy az ilyen beruházást a Luxemburgi Nagyhercegségben található telephelyen kell megvalósítani, a beruházási vagyontárgynak rendeltetése szerint

állandó jelleggel ott kell maradnia, és azt ténylegesen Luxemburg területén kell üzembe helyezni?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 10 A kérdést előterjesztő bíróság kérdésével lényegében arra kíván válasz kapni, hogy az EUMSZ 56. cikket és az EUMSZ 63. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes valamely tagállam olyan rendelkezése, amely a beruházás után járó adójóváírás odaítéléséhez azt a feltételt szabja, hogy a szóban forgó beruházás belföldi telephelyen valósuljon meg, a beruházási vagyontárgy rendeltetése szerint állandó jelleggel ott maradjon, és azt ténylegesen e területen helyezték üzembe.

- 11 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből és a Bírósághoz benyújtott iratokból következik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kérdése pontosabban annak a LIR 152a. cikkében kimondott feltételnek az EUMSZ 56. cikkel és az EUMSZ 63. cikkel való összeegyeztethetőségére vonatkozik, amely az alapügyben szóban forgó adójóváírás kedvezményét az érintett beruházás tényleges belföldi megvalósításától teszi függővé.

- 12 E tekintetben a Tankreederei és az Európai Bizottság álláspontjához hasonlóan hangsúlyozni kell, hogy az említett, kizárólag Luxemburgban letelepedett társaság által ellenérték fejében – Antwerpen és Amsterdam kikötőjében, a beruházás után járó adójóváírás iránti kérelmével érintett két hajó útján végzett üzemanyagtöltési tevékenységei keretében – nyújtott szolgáltatások az EUMSZ 57. cikk értelmében vett szolgáltatásoknak minősülnek.

- 13 Következésképpen az EUM-Szerződésnek a szolgáltatásnyújtás szabadságával kapcsolatos rendelkezései alkalmazandók az olyan helyzetre, mint amilyen az alapeljárásban is felmerült.
- 14 E vonatkozásban meg kell jegyezni, hogy a közvetlen adók ugyan kétségtelenül a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket az uniós jog tisztteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd különösen a C-72/09. sz. *Établissement Rimbaud* ügyben 2010. október 28-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-10659. o.] 23. pontját).
- 15 A Bíróság több alkalommal kimondta, hogy az EUMSZ 56. cikkel ellentétes minden olyan nemzeti szabályozás alkalmazása, amely a tagállamok közötti szolgáltatásnyújtást nehezebbé teszi a tisztán valamely tagállamon belüli szolgáltatásnyújtásnál (lásd különösen a C-155/08. sz. és 157/08. sz., *X és Passenheim-van Schoot* egyesített ügyekben 2009. június 11-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-5093. o.] 32. pontját). A szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozását valósítják meg azon nemzeti intézkedések, amelyek e szabadság gyakorlását tiltják, zavarják, vagy kevésbé vonzóvá teszik (lásd különösen a C-330/07. sz. *Jobra*-ügyben 2008. december 4-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-9099. o.] 19. pontját).
- 16 Egyébiránt valamely vállalkozás hivatkozhat a szolgáltatások szabad áramlására a székhelye szerinti tagállammal szemben, amennyiben a szolgáltatásokat másik tagállamban székhellyel rendelkező címzettek számára nyújtja, és általában minden olyan esetben, amikor a szolgáltató a székhelyétől eltérő tagállamban nyújt szolgáltatást (lásd különösen a C-208/05. sz. *ITC*-ügyben 2007. január 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-181. o.] 56. pontját).
- 17 A jelen esetben meg kell állapítani, hogy az olyan nemzeti rendelkezés, mint az alapügybeli, amely az azon másik tagállam területén megvalósított beruházást, ahol az érintett vállalkozás nem telepedett le, kedvezőtlenebb adózási szabályok alá vonja, mint a belföldön megvalósított beruházásokat, alkalmas, ha nem is arra, hogy

visszatartsa a belföldi vállalkozásokat attól, hogy más tagállamban az e tagállamban található beruházási vagyontárgyak használatát szükségessé tévő szolgáltatásokat nyújtsanak, de legalább arra, hogy e határokon átnyúló szolgáltatásnyújtást kevésbé vonzóvá vagy nehezebbé tegye, mint a belföldön, belföldön található beruházási vagyontárgyakkal teljesített szolgáltatásnyújtást (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Jobra-ügyben hozott ítélet 24. pontját).

- 18 A fentiekből következik, hogy az ilyen nemzeti rendelkezés megvalósítja a szolgáltatásnyújtás szabadságának az EUMSZ 56. cikk értelmében vett korlátozását.
- 19 Az ilyen korlátozás csak akkor fogadható el, ha azt közérdeken alapuló kényszerítő ok igazolja. Azonban még ebben az esetben is szükséges, hogy az ilyen korlátozás alkalmazása alkalmas legyen az elérni kívánt célkitűzés megvalósítására, és ne lépje túl a cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben a C-150/04. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben 2007. január 30-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-1163. o.] 46. pontját és a C-96/08. sz. CIBA-ügyben 2010. április 15-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-2911. o.] 45. pontját).
- 20 Márpedig a jelen ügy keretében a luxemburgi kormány semmilyen esetleges igazolásra nem hivatkozott, és ilyenre a kérdést előterjesztő bíróság sem utalt.
- 21 Mindenesetre olyan körülmények között, mint amelyek az alapügy háttéréül is szolgálnak, a megállapított korlátozás nem igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának – a Bíróság által jogszerűnek ítélt – követelményével (lásd különösen a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 45., 46. és 51. pontját).

- 22 E vonatkozásban ugyanis elegendő a Tankreederei és a Bizottság álláspontjához hasonlóan rámutatni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információk szerint a Tankreederei által Antwerpen és Amszterdam kikötőiben, a beruházás után járó adójóváírás iránti kérelemmel érintett két hajó útján nyújtott üzemanyagtöltési szolgáltatásokkal kapcsolatban végzett tevékenységek kizárólag Luxemburgban adókötelesek. Következésképpen a Luxemburgi Nagyhercegség arra vonatkozó jogát, hogy adójogi joghatóságát az említett tevékenységekkel kapcsolatban gyakorolja, a jelen ítélet 11. pontjában szereplő feltétel hiányában sem veszélyeztetné semmi (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Jobra-ügyben hozott ítélet 32. és 33. pontját).
- 23 A szóban forgó korlátozás a fentiekén kívül a nemzeti adórendszer koherenciája biztosításának – a Bíróság által közérdeken alapuló kényszerítő ok rangjára emelt – szükségességével sem igazolható (lásd a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-249. o.] 28. pontját és a C-300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-305. o.] 21. pontját).
- 24 Ahhoz ugyanis, hogy az ilyen igazolás érvényesülhessen, közvetlen kapcsolatnak kell megállapíthatónak lennie az érintett adóelőny és az ezen előnynek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között (lásd különösen a C-347/04. sz. Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2647. o.] 62. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 25 Márpedig, ahogyan a Bizottság hangsúlyozza, a Bíróság elé terjesztett iratokból egyáltalán nem következik, hogy a luxemburgi adórendszer szempontjából közvetlen kapcsolat áll fenn egyrésről az adójóváírásnak az alapügyben szóban forgókhoz hasonló szolgáltatásokat nyújtó vállalkozás részére az e szolgáltatások céljára használt beruházási vagyontárgyak címén történő odaítélése, másrésről pedig ezen adóelőnynek az említett vagyontárgyak segítségével nyújtott szolgáltatások címzettjei által megszerzett jövedelem után fizetett adóból történő finanszírozása között (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Jobra-ügyben hozott ítélet 34. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

- 26 Az alapügyben szóban forgó adójóváírás odaítélése szempontjából tehát nincs jelentősége annak, hogy e szolgáltatások Luxemburgban letelepedett címzettjei e tagállamban adóalanyok, a más tagállamban letelepedettek pedig nem (lásd ebben az értelemben a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-2787. o.] 40. pontját).
- 27 A nemzeti adóbevételek azon csökkenése megelőzésének szükségességét illetően, amely csökkenéshez az alapügyben a szóban forgó adójóváírásnak a Tankreederei részére történő odaítélése vezet, elmondható, hogy az nem szerepel azon közérdeken alapuló kényszerítő okok között, amelyek igazolhatják az EUM-Szerződésben előírt alapvető szabadságok korlátozását (lásd ebben az értelemben a C-136/00. sz. Danner-ügyben 2002. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2002., I-8147. o.] 56. pontját és a C-318/07. sz. Persche-ügyben 2009. január 27-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-359. o.] 46. pontját).
- 28 A visszaélészerű gyakorlatok megelőzésének szükségességét illetően az ítélkezési gyakorlatból egyértelműen következik, hogy a szolgáltatásnyújtás szabadságának korlátozása akkor igazolható, ha kifejezetten a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, kizárólag adóelőny megszerzését célzó megállapodásokra irányul (lásd különösen a fent hivatkozott Jobra-ügyben hozott ítélet 35. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).
- 29 Az alapügy tárgyát képező nemzeti rendelkezés minden olyan vállalkozást érint, amely beruházási vagyontárgyakat helyez üzembe a Luxemburgi Nagyhercegségtől eltérő valamely tagállam területén, méghozzá – az alapügyhöz hasonlóan – olyan objektív körülmények hiányában, amelyek bizonyítanak az ilyen mesterséges megállapodás létezését (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Jobra-ügyben hozott ítélet 36–38. pontját).
- 30 Végül a francia kormány által a tagállamok arra vonatkozó lehetősége kapcsán előadott megfontolásokat illetően, hogy a lakosságuk egésze vagy valamely része különleges szükségleteinek kielégítésére irányuló valamely adóelőny megadását a kedvezmény

jogosultjának az érintett tagállam társadalmához való kapcsolódása bizonyos mértékének követelményéhez köti, meg kell jegyezni, hogy a valamely tagállam által adóelőnyök biztosítása révén elősegíteni kívánt közösségi érdekek megválasztása e tagállam hatáskörébe tartozik (lásd ebben az értelemben a C-386/04. sz. Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-8203. o.] 39. pontját).

- 31 Ezenfelül valamely szolgáltatás igénybevevőjének az érintett tagállam társadalmához való bizonyos mértékű kapcsolódásának követelményét illetően az uniós jog által nem szabályozott szolgáltatások tekintetében a Bíróság korábban már kimondta, hogy a tagállamoknak széles mérlegelési mozgásterük van az ilyen kötődés értékelési szempontjainak meghatározására vonatkozóan (lásd ebben az értelemben a C-103/08. sz. Gottwald-ügyben 2009. október 1-jén hozott ítélet [EBHT 2009., I-9117. o.] 32. és 34. pontját).
- 32 Mindazonáltal az olyan körülmények között, mint az alapügybeliek, amikor valamely nemzeti rendelkezés szisztematikusan megtagad valamely adóelőnyben való részesülést abban az esetben, ha a beruházást nem belföldön valósítják meg, jöllehet a szóban forgó beruházás egyáltalán nem követ szociális célokat, az ilyen megtagadást ilyen megfontolások nem igazolhatják.
- 33 A fenti elemzésből következik, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló nemzeti rendelkezést nem igazolhatják közérdeken alapuló kényszerítő okok.
- 34 Következésképpen az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami rendelkezés, amely alapján a beruházás után járó adójóváírás kedvezményét a kizárólag e tagállamban letelepedett vállalkozástól azon egyedüli indokkal tagadják meg, hogy

a kért adójóváírás alapjául szolgáló beruházás ténylegesen másik tagállam területén valósul meg.

- ³⁵ E feltételek mellett nem szükséges megvizsgálni, hogy az ilyen rendelkezés az EUM-Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel is ellentétes lehet-e (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Jobra-ügyben hozott ítélet 42. pontját).

A költségekről

- ³⁶ Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami rendelkezés, amely alapján a beruházás után járó adójóváírás kedvezményét a kizárólag e tagállamban letelepedett vállalkozástól azon egyedüli indokkal tagadják meg, hogy a kért adójóváírás alapjául szolgáló beruházás ténylegesen másik tagállam területén valósul meg.

Aláírások

I - 14246