LABORATOIRES FOURNIER

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

F. G. JACOBS

9 päivänä joulukuuta 2004 [1]

1. Käsiteltävänä olevassa asiassa on kyse siitä, onko sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö yhteisön oikeuden mukainen, jonka mukaan tutkimusvähennys myönnetään yhtiöverotuksessa ainoastaan siinä tapauksessa, että tutkimusta tehdään tässä jäsenvaltiossa.

Kansallinen lainsäädäntö

2. Ranskan Code général des impôts'n (yleinen tuloverolaki) 244 quater B §:ssä säädetään seuraavaa:

"Teollisuuden ja kaupan alan yritykset tai maatalousalan yritykset, jotka maksavat voitostaan veroa, voivat tehdä verovähennyksen, jonka suuruus on 50 prosenttia siitä määrästä, jolla vuoden aikana kertyneet tutkimusmenot ylittävät kahden aiemman vuoden aikana kertyneiden samanlaatuisten menojen, joita on oikaistu kuluttajahintojen sellaisen nousun mukaisesti, jossa ei oteta huomioon tupakkatuotteita, keskiarvon — —".

3. Mainitun lain liitteessä III olevassa 49 septies H §:ssä säädetään seuraavaa:

"Code général des impôts'n 244 quater B §:ssä tarkoitettuun verovähennykseen oikeuttavat Ranskassa suoritetusta tutkimustyöstä aiheutuvat menot".

Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymykset

4. SA Laboratoires FOURNIER (jäljempänä Fournier), jolla on kotipaikka Ranskassa, joka valmistaa ja myy lääkevalmisteita, tilasi erilaisiin tutkimushankkeisiin liittyen tutkimusta useisiin eri jäsenvaltioihin sijoittautuneilta tutkimuskeskuksilta ja otti huomioon niistä aiheutuvat menot laskiessaan tutkimusvähennystään vuosilta 1995 ja 1996.

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

Tarkastuksen suorittanut veroviranomainen hylkäsi kyseisten menojen vähentämisen sillä perusteella, että tutkimusta ei suoritettu Ranskassa. Fournier teki oikaisuvaatimuksen sillä perusteella, että nämä säännökset ovat EY 49 artiklan vastaisia. Tämä oikaisuvaatimus hylättiin.

5. Fournier nosti siis kanteen tribunal administratif de Dijonissa (hallinto-oikeus), joka on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kysymykset: i) ovatko kyseessä olevat säännökset, joiden mukaan oikeus tehdä tutkimusvähennys verotuksessa koskee vain Ranskassa tehtyä tutkimusta, EY 49 artiklan vastaisia ja ii) jos näin on, voidaanko edellytys, että tutkimustyö on suoritettava Ranskassa perustella yhtiöveron johdonmukaisuuden periaatteella.

6. Fournier ja komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia ja ne molemmat, kuten myös Ranskan hallitus, olivat läsnä suullisessa käsittelyssä.

7. Tarkastelen ensin sitä, kuuluvatko kyseessä olevat säännökset, siltä osin kuin tutkimusvähennys voidaan niiden mukaan tehdä vain Ranskassa suoritetun tutkimuksen osalta, EY 49 artiklan soveltamisalaan. Toiseksi tarkastelen sitä, voidaanko tällaista rajoittamista pitää oikeutettuna.

EY 49 artiklan soveltamisala

8. Ranskan hallitus myöntää, että lainsäädännössä tehdään ero verovelvollisten välillä sen mukaan, missä palvelu suoritetaan, mistä saattaa olla haittaa niille, jotka tarjoavat palveluita muissa jäsenvaltioissa. Se huomauttaa kuitenkin, että erilainen kohtelu on välitön seuraus verotuksen alalla sovellettavasta alueperiaatteesta, jonka yhteisöjen tuomioistuin on nimenomaisesti hyväksynyt asiassa Futura 15.5.1997 antamassaan tuomiossa,[2] ja että näin ollen se jää EY 49 artiklan soveltamisalan ulkopuolelle.

9. Asiassa Futura yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että vaikka jäsenvaltion säännösten mukaan silloin, kun verovelvollinen, jolla on sivuliike kyseisessä jäsenvaltiossa mutta jonka verotuksellinen kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, pyytää tappiontasausta, tappiontasauksen edellytyksenä on se, että kyseiset tappiot ovat taloudellisessa yhteydessä verovelvollisen tästä valtiosta saamaan tuloon, nämä säännökset eivät ole EY 43 artiklan vastaisia, jos tältä osin ei

2 — Asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2471, 22 kohta).

suosita niitä verovelvollisia, joiden verotuksellinen kotipaikka on kyseisessä valtiossa. Tarkemmin ottaen yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että se edellytys, että tappiot ovat taloudellisessa yhteydessä verovelvollisen tästä valtiosta saamaan tuloon, oli ilmaus verotuksen alalla sovellettavasta alueperiaatteesta eikä sitä näin ollen voitu pitää perustamissopimuksessa kiellettynä avoimena tai peiteltynä syrjintänä.

10. Ranskan hallitus katsoo, että yhteisöjen tuomioistuimen sijoittautumisoikeuteen liittyviä perusteluja asiassa Futura voidaan soveltaa myös palvelujen tarjoamisen vapauteen. Se, että pääasiassa kyseessä oleva verovähennys myönnetään ainoastaan Ranskassa suoritetusta tutkimustoiminnasta, johtuu verotuksen alalla sovellettavasta alueperiaatteesta. Verojärjestelmässä on oltava taloudellinen yhteys tutkimusmenojen ja yhtiöveron alaisen taloudellisen toiminnan välillä. Verojärjestelmän johdonmukaisuuteen vaikuttaisi se, jos ulkomailla suoritettu tutkimustoiminta oikeuttaisi verovähennyksen tekemiseen Ranskassa, vaikka tätä toimintaa ei ole verotettu siellä.

11. Mielestäni sillä, että yhteisöjen tuomioistuin tutki asiassa Futura kansallisten verosäännösten, joita sovellettiin sellaisiin yrityksiin, joiden verotuksellinen kotipaikka oli kyseisen valtion alueella tai joiden verotuksellinen kotipaikka ei ollut kyseisen valtion alueella, yhteensopivuutta perustamissopimuksen sijoittautumisoikeutta koskevien määräysten kanssa, on merkitystä. En ole vakuuttunut siitä, että tapaa, jolla yhteisöjen tuomioistuin on soveltanut alueperiaatetta kyseisessä asiassa, voidaan näin helposti soveltaa myös käsiteltävänä olevan asian kaltaisessa asiassa, jossa on kyse kansallisten verosäännösten vaikutuksista muissa jäsenvaltioissa oleviin palvelujen tarjoajiin. Nämä säännökset kohtelevat sellaista yritystä, jolla on verotuksellinen kotipaikka kyseessä olevan jäsenvaltion alueella ja joka ottaa vastaan kyseessä olevan jäsenvaltion alueelta tarjottuja palveluja, edullisemmin kuin sellaista yritystä, jolla on verotuksellinen kotipaikka kyseessä olevan jäsenvaltion alueella ja joka ottaa vastaan muun jäsenvaltion alueelta tarjottuja palveluja. Ne perustuvat siis, vaikkakin epäsuorasti, palvelujen tarjoajan sijoittautumispaikkaan ja ovat näin ollen omiaan rajoittamaan rajat ylittävää toimintaa, mistä seuraa, että ne ovat selvästi EY 49 artiklan vastaisia.

12. Samanlaisen analyysin pohjalta julkisasiamies Tesauro totesi asiassa Safir [3] antamassaan ratkaisuehdotuksessa, että kansalliset säännökset, joiden mukaan henkivakuutusmaksuja verotettiin, jos vakuutusyhtiö ei ollut sijoittautunut tähän jäsenvaltioon, kun taas niitä ei verotettu, jos vakuutuksen myöntänyt yhtiö oli sijoittautunut kyseiseen jäsenvaltioon, olivat EY 49 artiklan vastaisia huolimatta siitä, että kyseinen jäsenvaltio ja kaksi muuta väliintulijana olevaa jäsenvaltiota esittivät sellaisen perusteen, että

3 — Asia C-118/96, tuomio 28.4.1998 (Kok. 1998, s. I-1897, ratkaisuehdotuksen 20–25 kohta).

kyseessä oleva lainsäädäntö olisi sovellus verotuksen alalla sovellettavasta alueperiaatteesta. Julkisasiamies huomautti erityisesti, että "väite, jonka mukaan kyseinen lainsäädäntö ei kuuluisi verotuksen alueellisuuden periaatteen vuoksi [49] artiklassa tarkoitetun kiellon piiriin, on täysin perusteeton". Vaikka yhteisöjen tuomioistuin ei nimenomaisesti käsitellyt tätä väitettä, se totesi, että tällainen lainsäädäntö oli EY 49 artiklan vastainen.

13. En tästä syystä katso, että yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Futura ottamaa kantaa voitaisiin soveltaa myös käsiteltävänä olevaan asiaan.

14. Voidaan myös todeta, että asiassa Futura olennainen lähtökohta yhteisöjen tuomioistuimen harkinnassa — ja nimenomainen edellytys, joka sisältyy Ranskan nyt käsiteltävänä olevassa asiassa esittämään ehdotukseen — oli se, että sellaisia verovelvollisia, joilla on kotipaikka tässä valtiossa, ei kohdella edullisemmin kuin sellaisia verovelvollisia, joilla ei ole kotipaikkaa tässä valtiossa. Käsiteltävänä olevassa asiassa sitä vastoin kyseessä olevan lainsäädännön ydin on se, että verovelvollisia, jotka käyttävät tässä valtiossa olevia tutkimuskeskuksia, kohdellaan edullisemmin kuin niitä verovelvollisia, jotka käyttävät muissa jäsenvaltioissa sijaitsevia tutkimuskeskuksia.

15. Edellä esitetyn valossa en näin ollen katso, että kyseinen lainsäädäntö ei kuuluisi EY 49 artiklan soveltamisalaan verotuksen alalla sovellettavan alueperiaatteen vuoksi.

16. Fournier ja komissio väittävät lisäksi, että kuten asiassa Baxter 8.7.1999 annetussa tuomiossa,[4] kyseinen lainsäädäntö on EY 49 artiklan vastainen siltä osin kuin siinä luodaan "veromuuri", joka estää palvelujen tarjoamista yli rajojen siten, että se tekee muissa jäsenvaltioissa olevien tutkimuskeskusten käyttämisen Ranskaan sijoittautuneille yrityksille vähemmän houkuttelevaksi.

17. Olen samaa mieltä siitä, että asia Baxter on hyvin samankaltainen. Siinä oli kyse siitä, oliko sellainen Ranskan lainsäädäntö, jonka mukaan lääkealan yrityksiä verotettiin ja toisaalta niille myönnettiin verovähennys ainoastaan Ranskassa tehdyn tutkimuksen menoista, yhteensopiva EY 43 artiklan mukaisen sijoittautumisvapauden kanssa. Tämän asian kantajat, jotka olivat muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden emoyhtiöiden ranskalaisia tytäryhtiöitä, väittivät, että lainsäädännöstä seurasi syrjintää ranskalaisten laboratorioiden, jotka tekivät tutkimusta

4 — Asia C-254/97, tuomio 8.7.1999 (Kok. 1999, s. I-4809).

pääasiassa Ranskassa, ja ulkomaisten laboratorioiden, joiden pääasialliset tutkimusyksiköt olivat Ranskan ulkopuolella, välillä.

18. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kyseessä oleva verovähennys on omiaan saattamaan huonompaan asemaan erityisesti ne yritykset, joiden päätoimipaikka on muissa jäsenvaltioissa ja joilla on Ranskassa sivutoimipaikka: nämä yritykset olivat näet tyypillisesti sellaisia, että useimmissa tapauksissa niiden tutkimustoiminta tapahtui tämän valtion ulkopuolella. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että lainsäädäntö oli sijoittautumisoikeuden vastainen sillä perusteella, että EY 43 artiklan määräykset yhdenvertaisesta kohtelusta kieltävät paitsi kansalaisuuteen (tai kotipaikkaan, jos kyse on yhtiöistä) perustuvan avoimen syrjinnän, myös peitellyt syrjinnän muodot, jotka muita erotteluperusteita soveltaen johtavat samaan lopputulokseen. [5]

19. Vastaavasti käsiteltävänä olevassa asiassa vaikuttaa selvältä, että kyseessä oleva lainsäädäntö suosii sellaisia Ranskaan sijoittautuneita yrityksiä, jotka tekevät tutkimusta Ranskassa, ja tekee muussa jäsenvaltiossa sijaitsevan tutkimuskeskuksen käytön vähemmän houkuttelevaksi näille yrityksille. Tästä erilaisesta verokohtelusta väistämättäkin seuraa, että sillä välittömästi rajoitetaan muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden tutkimuslaitosten palvelujen tarjoamista tällaisille yrityksille; minkä Ranska lisäksi tuntuu hyväksyvän. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä käy ilmi, että EY 49 artiklassa ei ainoastaan kielletä sitä, että palvelujen tarjoajaa, joka on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, syrjitään hänen kansalaisuutensa perusteella, vaan niissä edellytetään myös kaikkien sellaisten rajoitusten poistamista, joilla tehdään toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen, siellä vastaavanlaisia palveluja lainmukaisesti tarjoavan henkilön toiminta vähemmän kiinnostavaksi. [6]

20. Kuten edellä todettiin, yhteisöjen tuomioistuin katsoi asiassa Safir [7] vastaavan lainsäädännön olevan 49 artiklan vastainen. Tarkemmin ottaen yhteisöjen tuomioistuin katsoi asiassa Vestergaard 28.10.1999 antamassaan tuomiossa, [8] että jäsenvaltion säännöstö, jonka mukaan ulkomailla järjestettävään ammatilliseen koulutukseen liittyvästä kurssista aiheutuneiden menojen vähentäminen verotuksessa on vaikeampaa kuin kyseisessä jäsenvaltiossa järjestetystä kurssista aiheutuneiden menojen vähentäminen, joh-

5 — Tuomion 10 ja 13 kohta, joissa siteerataan asiaa C-330/91, Commerzbank, tuomio 13.7.1993 (Kok. 1993, s. I-4017, Kok. Ep. XIV, s. I-309, 14 kohta).

6 — Asia C-222/95, Société Civile Immobilière Parodi, tuomio 9.7.1997 (Kok. 1997, s. I-3899, 18 kohta).

7 — Mainittu edellä alaviitteessä 3.

8 — Asia C-55/98, tuomio 28.10.1999 (Kok. 1999, s. I-7641).

taa palvelun suorituspaikkaan perustuvaan erilaiseen kohteluun, mikä on kielletty EY 49 artiklassa.

21. Näin ollen ehdotan, että kyseessä olevat säännökset, siltä osin kuin tutkimusvähennys voidaan niiden mukaan tehdä vain Ranskassa suoritetun tutkimuksen osalta, kuuluvat EY 49 artiklan soveltamisalaan, ja jollei jäljempänä tarkasteltavista oikeuttamisperusteista muuta johdu, ovat tämän artiklan vastaisia.

Mahdolliset oikeuttamisperusteet

22. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että palvelujen tarjoamisen vapautta perustamissopimuksen mukaisena perustavanlaatuisena periaatteena voidaan rajoittaa vain yleistä etua koskevien pakottavien syiden perusteella annetuilla säännöksillä, jotka soveltuvat niillä tavoiteltavan päämäärän toteuttamisen varmistamiseen, ja jotka eivät saa ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi. [9]

23. Käsiteltävänä olevassa asiassa on tuotu esiin kolme mahdollista oikeuttamisperustetta.

24. Ensin kansallinen tuomioistuin kysyy, voiko kyseinen lainsäädäntö olla oikeutettu asioissa Bachmann 28.1.1992 annetussa tuomiossa [10] ja komissio vastaan Belgia 28.1.1992 annetussa tuomiossa [11] ilmaistun periaatteen mukaisesti siitä syystä, että on tarpeen säilyttää Ranskan yritysverojärjestelmän johdonmukaisuus.

25. Bachmann ja komissio vastaan Belgia eli ainoat asiat, joissa tämä perustelu on hyväksytty, koskivat sitä, oliko kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan eläke- ja henkivakuutusmaksuista verovähennyskelpoisia olivat vain kyseessä olevassa jäsenvaltiossa suoritetut maksut, sopusoinnussa EY 39 artiklan, jossa taataan työvoiman vapaa liikkuvuus, kanssa. Yhteisöjen tuomioistuimen näkemykseen selvästikin vaikutti kytkös tai suora yhteys vakuutusmaksujen vähennyskelpoisuuden ja toisaalta niiden summien veronalaisuuden välillä, jotka vakuutuksenantajan oli maksettava vanhuuden ja kuoleman varalta tehtyjen vakuutussopimusten nojalla, mikä merkitsi sitä, että tulojen menetys, joka aiheutui siitä, että henkivakuutusmaksut voitiin vähentää veronalaisesta kokonaistulosta, korvattiin verottamalla niitä eläkkeitä, elinkorkoja ja pääomia, jotka vakuutuksenantajien oli maksettava; yhteisöjen tuomioistuin päätti, että tällaisia säännöksiä voitiin perustella tarpeella turvata koko sen verojärjestelmän johdonmukaisuus, jonka osa ne olivat.

9 — Ks. esimerkiksi yhdistetyt asiat C-369/96 ja C-376/96, Arblade ym., tuomio 23.11.1999 (Kok. 1999, s. I-8453, 34 ja 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

10 — Asia C-204/90, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1).

11 — Asia C-300/90, tuomio 28.1.1992 (Kok. 1992, s. I-305).

26. Näiden tuomioiden antamisen jälkeen jäsenvaltiot ovat useaan otteeseen pyrkineet perustelemaan tiettyjä verosäännöksiä tarpeella turvata verotuksen johdonmukaisuus. Yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti todennut, että jotta tähän tarpeeseen tukeutuva perustelu voitaisiin hyväksyä, on selvitettävä, että kyseinen verotuksellinen etu on suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero. [12] Kaikissa muissa paitsi kahdessa näistä asioista yhteisöjen tuomioistuin on hylännyt tämän perustelun, koska sen mielestä tällaista suoraa yhteyttä ei ole ollut; näissä kahdessa asiassa yhteisöjen tuomioistuin on joka tapauksessa katsonut, että lainsäädäntö oli yhteisön oikeuden vastaista, koska se ei vaikuttanut tarpeelliselta kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämiseksi. [13]

27. Käsiteltävänä olevassa asiassa lääkealan yrityksillä, jotka ovat Ranskan yhtiöveron alaisia, on oikeus vähentää Ranskassa tehdyn tutkimuksen menoja. Vähennyksen ja yhtiöveron välillä ei ole edellä kuvatun kaltaista suoraa yhteyttä.

28. En näin ollen katso, että kyseessä oleva lainsäädäntö voitaisiin perustella viittaamalla yhtiöveron johdonmukaisuuden periaatteeseen.

29. Toiseksi Ranskan hallitus väitti suullisessa käsittelyssä, että kyseinen lainsäädäntö oli perusteltu siitä syystä, että se edistää tutkimusta ja kehitystä.

30. Yhteisöjen tuomioistuin on tarkastellut tapauskohtaisesti sellaisia yleistä etua koskevia syitä, joilla kansalliseen oikeuteen perustuvia palvelujen tarjoamisen vapauden rajoituksia voidaan perustella. Sillä, että tutkimuksen ja kehityksen edistämistä ei ole tähän saakka katsottu mahdolliseksi oikeuttamisperusteeksi, ei näin ollen ole välttämättä merkitystä. [14]

31. Kuten komissio on todennut suullisessa käsittelyssä, tutkimuksen edistämisen tarkoituksena täytyy tosiaan olla erinomaisuuden edistäminen; erinomaisuus ei kuitenkaan välttämättä rajoitu ranskalaisiin tutkimuskeskuksiin. En näin ollen ymmärrä kuinka kyseessä olevan lainsäädännön voitaisiin katsoa soveltuvan väitetyn päämäärän saavuttamisen varmistamiseen. Luonnollinen päätelmä tällaisen lainsäädännön olemassaolosta on halu suojella Ranskan lääketutkimusalaa; puhtaasti taloudellisia tavoitteita,

12 — Ks. viimeisimpänä asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok. 2004, s. I-7477, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja verojärjestelmän johdonmukaisuutta koskevan valaisevan pohdiskelun osalta julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotuksen 51–80 kohta.

13 — Asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225, 42 kohta) ja edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Manninen, tuomion 45 kohta.

14 — Ks. esimerkkeinä yhteisöjen tuomioistuimen tähän liittyen mahdollisina pitämistä oikeuttamisperusteista edellä viitteessä 9 mainitut yhdistetyt asiat C-396/96 ja C-376/96, julkisasiamies Ruiz-Jarabon ratkaisuehdotuksen 59 kohta.

kuten talouden tietyn toimialan suojeleminen jäsenvaltiossa, ei kuitenkaan voida pitää sellaisina syinä, joiden vuoksi palvelujen tarjoamisen perusvapauden rajoittaminen voisi olla perusteltua. [15]

32. Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö on sitä paitsi suoraan perustamissopimuksen kolmannen osan XVIII osastossa "Tutkimus ja teknologinen kehittäminen" ilmaistujen tavoitteiden, jotka Ranskan hallitus on erikseen maininnut tutkimuksen edistämistä koskevan perustelunsa tueksi, vastainen. Osastossa viitataan muun muassa siihen, että yritysten tarpeeseen pystyä täysin käyttämään hyväkseen sisämarkkinoiden tarjoamia mahdollisuuksia vastataan "poistamalla" yritysten ja tutkimuskeskusten välisen yhteistyön "verotukselliset esteet". [16]

33. Lopuksi on todettava, että Ranskan hallitus on väittänyt, että lainsäädäntö on perusteltu siitä syystä, että se turvaa verovalvonnan tehokkuuden.

34. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut useasti, että verovalvonnan tehokkuus on yksi sellaisista yleistä etua koskevista pakottavista syistä, joilla voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen rajoittaminen [17], ja siten jäsenvaltio saa soveltaa sellaisia säädöksiä, joiden perusteella on mahdollista suorittaa tässä valtiossa vähennettävien tutkimusmenojen määrästä selvä ja täsmällinen tarkastus. [18] Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin myös katsonut käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevaa yhteyttä läheisesti muistuttavassa yhteydessä, että verotarkastuksen tehokkuuden vaatimuksilla ei voida perustella sellaisia kansallisia säännöksiä, jotka ehdottomasti estävät verovelvollista esittämästä selvitystä muissa jäsenvaltioissa tehtyyn tutkimustyöhön liittyvien menojen todenperäisyydestä: ei näet voida edeltä käsin estää verovelvollista esittämästä sellaisia asiaa koskevia selvityksiä, joiden perusteella verottavan jäsenvaltion veroviranomaisille on mahdollista suorittaa muissa jäsenvaltioissa aiheutuneiden tutkimusmenojen todenperäisyydestä ja laadusta selvä ja täsmällinen tarkastus. [19]

35. Pääasiassa kyseessä olevaa lainsäädäntöä ei näin ollen voida pitää perusteltuna verovalvonnan tehokkuuden vuoksi.

15 — Ks. asia C-398/95, Ypourgos Ergasias, tuomio 5.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3091, 23 kohta) ja asia C-158/96, Kohll, tuomio 28.4.1998 (Kok. 1998, s. I-1931, 41 kohta).

16 — EY 163 artiklan 2 kohta

17 — Ks. esimerkiksi edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Futura, tuomion 31 kohta.

18 — Edellä alaviitteessä 4 mainittu asia Baxter, tuomion 18 kohta.

19 — Em. asia Baxter, tuomion 19 ja 20 kohta.

Ratkaisuehdotus

36. Ehdotan näin ollen, että Dijonin Tribunal administratifin esittämiin kysymyksiin vastataan, että EY 49 artikla on esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa tutkimusvähennyksen tekemisen edellytyksenä yhtiöverotuksessa on se, että tutkimus on tehty tässä jäsenvaltiossa.