DOMSTOLENS DOM

8. juli 1999 *

I sag C-254/97,

angående en anmodning, som Conseil d'État (Frankrig) i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) har indgivet til Domstolen for i de for nævnte ret verserende sager,

Société Baxter,
B. Braun Médical SA,
Société Fresenius France,
Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA

mod

Premier Ministre,
Ministère du Travail et des Affaires sociales,
Ministère de l'Économie et des Finances,
Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF), artikel 58 (nu artikel 48 EF) samt artikel 92 og 95 (efter ændring nu artikel 87 EF og 90 EF),

har

* Processprog: fransk.

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, G.C. Rodríguez Iglesias, afdelingsformændene P.J.G. Kapteyn, G. Hirsch og P. Jann samt dommerne C. Gulmann (refererende dommer), J.L. Murray, D.A.O. Edward, H. Ragnemalm og L. Sevón,

generaladvokat: A. Saggio

justitssekretær: ekspeditionssekretær D. Louterman-Hubeau,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Selskaberne Baxter, B. Braun Médical SA og Fresenius France ved advokat Alexandre Carnelutti, Paris

— Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA ved advokat Alain Monod, Paris

— den franske regering ved kontorchef Kareen Rispal-Bellanger, Afdelingen for International Økonomisk Ret og Fællesskabsret, og fuldmægtig Jean-Marc Belorgey, begge Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Gérard Rozet og Hélène Michard, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der er afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 16. juni 1998 af selskaberne Baxter, B. Braun Médical SA og Fresenius France ved advokat

Alexandre Carnelutti, af selskabet Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA ved Alain Monod, af den franske regering ved Kareen Rispal-Bellanger og fuldmægtig Frédérik Million, Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved Gérard Rozet og Hélène Michard,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 1. december 1998,

afsagt følgende

Dom

1 Ved beslutning af 28. marts 1997, indgået til Domstolen den 14. juli 1997, har Conseil d'État i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF), artikel 58 (nu artikel 48 EF) samt artikel 92 og 95 (efter ændring nu artikel 87 EF og 90 EF).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under sager, som selskabet Baxter og andre selskaber, der fremstiller medicinske specialiteter har indbragt for Conseil d'État med påstand om annullation, som følge af overskridelse af beføjelser, af artikel 12 i dekret nr. 96-51 af 24. januar 1996 om hasteforanstaltninger med henblik på tilvejebringelse af balance på de sociale sikringsordningers budgetter (JORF af 25.1.1996, s. 1230), hvorved det bl.a. gøres gældende, at EF-traktatens artikel 52, artikel 58, artikel 93, stk. 3 (nu artikel 88, stk. 3, EF) og artikel 95 er blevet tilsidesat.

3 Artikel 12 i nævnte dekret bestemmer, at tre i dekretet omhandlede ekstraordinære afgifter skal opkræves af virksomheder, der fremstiller og sælger én eller flere medicinske specialiteter i Frankrig. Specielt bestemmes det i nævnte artikel, at disse virksomheder skal svare en ekstraordinær afgift, hvis grundlag er omsætningen, eksklusive skatter og afgifter, i Frankrig fra den 1. januar 1995 til den 31. december 1995 på medicinske specialiteter, for hvilke der ydes sygesikringsgodtgørelse, og på lægemidler, som er godkendt til anvendelse i institutioner inden for den offentlige sundhedssektor, med fradrag af omkostninger, der er regnskabsført i samme periode, og som er omkostninger til videnskabelig og teknisk forskningsvirksomhed i Frankrig.

4 Selskabet Baxter og de andre sagsøgende selskaber i hovedsagen er datterselskaber, hvis moderselskaber er hjemmehørende i andre medlemsstater, og de har for Conseil d'État gjort gældende, at reglerne om fradrag af omkostninger til videnskabelig og teknisk forskning i afgiftsgrundlaget for den omtalte ekstraordinære afgift fører til forskelsbehandling af på den ene side de franske laboratorier, hvis forskning hovedsagelig foregår i Frankrig, og på den anden side udenlandske laboratorier, hvis største forskningsenheder ligger uden for denne medlemsstats område.

5 Conseil d'État fandt, at anbringendet herom rejste væsentlige spørgsmål vedrørende fortolkningen af fællesskabsretten, og retten har derfor udsat sagen og anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse af følgende spørgsmål:

»1) Er artikel 52 og 58 i traktaten af 25. marts 1957 om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab til hinder for en national lovgivning, der efter at være blevet vedtaget i 1996 for dette år indfører en ekstraordinær afgift med en sats på mellem 1,5 og 2% af omsætningen, eksklusive skatter og afgifter i den afgiftsopkrævende stat i tidsrummet 1. januar 1995 — 31. december 1995 for virksomheder, der fremstiller og sælger medicinske specialiteter, på medicinske specialiteter, der godtgøres af sygekasserne, og lægemidler, som er godkendt til anvendelse i institutioner inden for den offentlige sundhedssektor, således at der i afgiftsgrundlaget kan ske fradrag for omkostninger, der er regnskabsført for samme periode, og som er omkostninger i forbindelse med forskningsvirksomhed alene i den afgiftsopkrævende stat?

2) Er artikel 95 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab til hinder for en sådan lovgivning?

3) Såfremt det ene eller det andet af de to foregående spørgsmål besvares benægtende, skal da dette fradrag i afgiftsgrundlaget for udgifter til forskningsvirksomhed, der er gennemført i den afgiftsopkrævende stat, anses for støtte i henhold til artikel 92 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab?«

Det første spørgsmål

6 Den forelæggende ret spørger med det første spørgsmål, om traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for bestemmelser i en medlemsstat, hvorefter der på den ene side af virksomheder, der er etableret i den pågældende medlemsstat, og som dér fremstiller og sælger medicinske specialiteter, opkræves en ekstraordinær afgift af disses omsætning, eksklusive skatter og afgifter, på nogle af disse specialiteter i skatteåret forud for året for disse bestemmelsers vedtagelse, mens på den anden side de pågældende virksomheder i dette afgiftsgrundlag kun kan fratrække omkostninger, der er afholdt i samme skatteår, og som vedrører forskningsvirksomhed, der er gennemført i den afgiftsopkrævende stat, når denne ordning finder anvendelse på virksomheder fra Fællesskabet, der i denne medlemsstat er aktive gennem filialer.

7 Ifølge sagsøgerne i hovedsagen og Kommissionen fører disse afgiftsregler som følge af muligheden for i afgiftsgrundlaget kun at fradrage omkostningerne til forskningsvirksomhed i Frankrig til, at filialer på fransk område af farmaceutiske selskaber, hvis hovedsæde ligger i en anden medlemsstat, stilles ringere end de farmaceutiske selskaber, der har deres hjemsted og hovedsagelig er etableret i Frankrig, idet virksomhedernes forskningsafdelinger som oftest er placeret i den medlemsstat, hvor virksomhederne har deres hovedsæde. Denne situation er efter deres opfattelse i strid med traktatens artikel 52 og 58.

8 Den franske regering har gjort gældende, at når der er tale om den farmaceutiske industri, hvor det hyppigt forekommer, at en forskningsafdeling, der hovedsagelig er etableret i Frankrig, bliver en underordnet afdeling af en virksomhed, der hovedsagelig er placeret i en anden medlemsstat, eller omvendt, at en sådan underordnet afdeling opkøbes af en virksomhed, der hovedsagelig er placeret i Frankrig, er den geografiske fordeling af de farmaceutiske laboratoriers forskningsomkostninger uafhængig af disses hjemsteds administrative hovedsædes eller vigtigste afdelingers placering. Regeringen har anført, at den i hovedsagen omhandlede afgift har en ekstraordinær og enkeltstående karakter, og at den med sit grundlag i afsluttede virksomhedsforhold kun kan være i strid med traktatens artikel 52 og 58, såfremt den faktisk på baggrund af de økonomiske oplysninger for det afgiftsår, for hvilken den opkræves, generelt og essentielt kan antages at stille virksomheder, hvis hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er placeret i en anden medlemsstat end den, hvori den opkræves, ringere end virksomheder, der efter disse afdelingers placering hører hjemme i den afgiftsopkrævende medlemsstat.

9 Det skal først påpeges, at den i traktatens artikel 52 fastsatte etableringsfrihed for statsborgere i en medlemsstat, hvorefter disse har adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne borgere, i henhold til traktatens artikel 58 — for så vidt angår selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet — omfatter retten til at udøve deres virksomhed i den pågældende medlemsstat gennem en filial eller et agentur (jf. dom af 12.4.1994, sag C-1/93, Halliburton Services, Sml. I, s. 1137, præmis 14).

10 Det fremgår endvidere af Domstolens praksis (jf. dom af 13.7.1993, sag C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017, præmis 14), at reglerne om ligestilling forbyder ikke blot åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet, eller hjemsted for så vidt angår selskaber, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier, reelt fører til samme resultat.

11 Endelig skal det påpeges, at som Domstolen tidligere gentagne gange har fastslået (jf. bl.a. Halliburton Services-dommen, præmis 16), har traktatens artikel 52 efter overgangsperiodens udløb været umiddelbart anvendelig, også selv om der ikke på et bestemt område er udstedt direktiver, som foreskrevet i EF-traktatens artikel 54, stk. 2, og artikel 57, stk. 1 (efter ændring nu artikel 44, stk. 1, EF og artikel 47, stk. 1, EF).

12 I hovedsagen er det forhold, der kritiseres, adgangen for de afgiftspligtige personer til i den omsætning, hvoraf der skal svares ekstraordinær afgift, at fradrage omkostninger til forskningsvirksomhed i Frankrig i løbet af 1995. Nærmere bestemt gøres det gældende, at selv om dette fradrag ikke direkte fører til forskelsbehandling af virksomheder, hvis hovedsæde ligger i andre medlemsstater, og som er aktive i Frankrig gennem en filial, stilles disse virksomheder dog ringere derved, fordi de normalt udfører deres forskningsvirksomhed uden for Frankrig, mens virksomheder med hjemsted i denne medlemsstat normalt har deres forskningsvirksomhed dér.

13 Det bemærkes herved, at det i hovedsagen omtvistede skattefradrag, selv om der utvivlsomt findes franske virksomheder, som afholder forskningsomkostninger uden for Frankrig, og udenlandske virksomheder, der afholder sådanne omkostninger dér, må antages alligevel at kunne virke til skade navnlig for virksomheder, hvis hovedsæde ligger i andre medlemsstater, og som er aktive i Frankrig gennem filialer. Det er jo typisk sådanne virksomheder, der i de fleste tilfælde vil have udviklet deres forskningsvirksomhed uden for den afgiftsopkrævende medlemsstats område.

14 Dette resultat bliver ikke mere usikkert, fordi den i hovedsagen omtvistede ekstraordinære afgift som anført af den franske regering har haft en ekstraordinær karakter og var baseret på driftsoplysninger vedrørende et afsluttet skatteår.

15 Det må herefter spørges, om den forskellige behandling, der er beskrevet i præmis 13 i nærværende dom, eventuelt efter traktatens bestemmelser om etableringsfriheden kan være begrundet.

16 Den franske regering har i den forbindelse hævdet, at den ekstraordinære afgift gjorde det muligt at beskatte et af de elementer, der har ført til ubalance på de sociale sikringsordningers budget, nemlig salget af medicinske specialiteter, og herved fradrage en faktor, som bidrager til at nedbringe sundhedsudgifterne, nemlig de omkostninger, der er afholdt til forskning på området for medicinske specialiteter. Det anføres herved, at begrænsningen af fradragsretten for forskningsomkostninger til omkostninger, der alene stammer fra forskningsvirksomhed i den afgiftsopkrævende medlemsstat, er nødvendig, såfremt skattemyndighederne i denne medlemsstat skal kunne kontrollere de pågældende forskningsomkostningers art og faktiske karakter.

17 Kommissionen og reelt også de sagsøgende selskaber i hovedsagen har gjort gældende, at de regnskabsmæssige oplysninger for moderselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, således som disse fremgår af årsregnskaber opstillet i henhold til Rådets fjerde direktiv 78/660/EØF af 25. juli 1978 på grundlag af traktatens artikel 54, stk. 3, litra g), om årsregnskaberne for visse selskabsformer (EFT L 222, s. 11) og Rådets syvende direktiv 83/349/EØF af 13. juni 1983 på grundlag af traktatens artikel 54, stk. 3, litra g), om konsoliderede regnskaber (EFT L 193, s. 1), danner et grundlag, som skattemyndighederne kan benytte ved kontrollen med forskningsomkostningerne. Kommissionen har endvidere anført, at den kompetente myndighed specielt med henblik på skattekontrollen har adgang til under iagttagelse af proportionalitetsprincippet at kræve supplerende oplysninger.

18 Der skal henvises til Domstolens praksis, hvorefter hensynet til en effektiv skattekontrol er et tvingende alment hensyn, der kan berettige hindringer i de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten (jf. f.eks. dom af 15.5.1997, sag C-350/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 31). En medlemsstat kan således retmæssigt anvende foranstaltninger, der gør det muligt med klarhed og præcision at kontrollere de fradragsbeløb, som der dér kan blive tale om for forskningsomkostninger.

19 Det må imidlertid fastslås, at nationale regler, der fuldstændigt afskærer den skattepligtige person fra at føre bevis for, at omkostninger til forskning, som er gennemført i andre medlemsstater, virkelig er blevet afholdt, ikke kan være begrundet i hensynet til en effektiv skattekontrol.

20 Det kan således ikke på forhånd udelukkes, at den skattepligtige person er i stand til at fremlægge relevant dokumentation, på grundlag af hvilken skattemyndighederne i beskatningsmedlemsstaten med klarhed og præcision kan kontrollere den faktiske karakter og arten af de forskningsomkostninger, der er afholdt i andre medlemsstater.

21 Det første spørgsmål skal derfor besvares således, at traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for bestemmelser i en medlemsstat, som på den ene side af virksomheder, der er etableret dér samt fremstiller og sælger medicinske specialiteter, opkræver en ekstraordinær afgift på omsætningen, eksklusive skatter og afgifter på visse af disse medicinske specialiteter i det sidste skatteår før året for disse bestemmelsers vedtagelse, og på den anden side kun giver disse virksomheder adgang til i afgiftsgrundlaget for denne afgift at fradrage de omkostninger, der er afholdt i samme skatteår alene til forskningsvirksomhed i den afgiftsopkrævende stat, når afgiften finder anvendelse på virksomheder fra Fællesskabet, der er aktive i denne stat gennem filialer.

Det andet og det tredje spørgsmål

22 Når henses til besvarelsen af det første spørgsmål er det ufornødent at besvare det andet og det tredje spørgsmål.

Sagens omkostninger

23 De udgifter, der er afholdt af den franske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Conseil d'État ved beslutning af 28. marts 1997, for ret:

EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) og artikel 58 (nu artikel 48 EF) er til hinder for bestemmelser i en medlemsstat, som på den ene side af virksomheder, der er etableret dér samt fremstiller og sælger medicinske specialiteter, opkræver en ekstraordinær afgift på omsætningen, eksklusive skatter og afgifter, på visse af disse medicinske specialiteter i det sidste skatteår før året for disse bestemmelsers vedtagelse, og på den anden side kun giver disse

virksomheder adgang til i afgiftsgrundlaget for denne afgift at fradrage de omkostninger, der er afholdt i samme skatteår alene til forskningsvirksomhed i den afgiftsopkrævende stat, når afgiften finder anvendelse på virksomheder fra Fællesskabet, der er aktive i denne stat gennem filialer.

Rodríguez Iglesias	Kapteyn	Hirsch
Jann	Gulmann	Murray
Edward	Ragnemalm	Sevón

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 8. juli 1999.

R. Grass — Justitssekretær

G.C. Rodríguez Iglesias — Præsident