YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO

8 päivänä heinäkuuta 1999 *

Asiassa C-254/97,

jonka Conseil d'État (Ranska) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevissa asioissa

Société Baxter,

B. Braun Médical SA,

Société Fresenius France ja

Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA

vastaan

Premier ministre,

Ministère du Travail et des Affaires sociales,

Ministère de l'Économie et des Finances ja

Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation,

ennakkoratkaisun EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla), EY:n perustamissopimuksen 58 artiklan (josta on tullut EY 48 artikla) sekä EY:n perustamissopimuksen 92 ja 95 artiklan (joista on muutettuina tullut EY 87 ja EY 90 artikla) tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti G. C. Rodríguez Iglesias, jaostojen puheenjohtajat P. J. G. Kapteyn, G. Hirsch ja P. Jann sekä tuomarit C. Gulmann (esittelevä tuomari), J. L. Murray, D. A. O. Edward, H. Ragnemalm ja L. Sevón,

julkisasiamies: A. Saggio,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Baxter, B. Braun Médical SA ja Fresenius France -nimiset yhtiöt, edustajanaan asianajaja Alexandre Carnelutti, Pariisi,

— Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA, edustajanaan asianajaja Alain Monod, Pariisi,

— Ranskan tasavalta, asiamiehinään ulkoasiainministeriön oikeudellisen osaston kansainvälistä talousoikeutta ja yhteisön oikeutta koskevia asioita hoitavan jaoston jaostopäällikkö Kareen Rispal-Bellanger ja saman osaston lähetystöneuvos Jean-Marc Belorgey,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellinen neuvonantaja Gérard Rozet ja oikeudellisen yksikön virkamies Hélène Michard,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Baxterin, B. Braun Médical SA:n ja Fresenius Francen, edustajanaan Alexandre Carnelutti, Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA:n, edustajanaan

Alain Monod, Ranskan hallituksen, asiamiehinään Kareen Rispal-Bellanger ja Frédérik Million, ja komission, asiamiehinään Gérard Rozet ja Hélène Michard, 16.6.1998 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 1.12.1998 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Conseil d'État on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 28.3.1997 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 14.7.1997, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla kolme ennakkoratkaisukysymystä EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla), EY:n perustamissopimuksen 58 artiklan (josta on tullut EY 48 artikla) sekä EY:n perustamissopimuksen 92 ja 95 artiklan (joista on muutettuina tullut EY 87 ja EY 90 artikla) tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty käsiteltäessä Baxter-nimisen yhtiön sekä eräiden muiden lääkealan yhtiöiden Conseil d'État'lle tekemiä valituksia, joissa ne vaativat toimivallan ylitysten vuoksi kumottavaksi sosiaaliturvan rahoitustasapainon palauttamiseksi toteutettavista kiireellisistä toimenpiteistä 24.1.1996 annetun asetuksen nro 96-51 (JORF 25.1.1996, s. 1230) 12 §:n, koska niiden mukaan tämä pykälä on ristiriidassa erityisesti EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan, 58 artiklan, 93 artiklan 3 kohdan (josta on tullut EY 88 artiklan 3 kohta) ja perustamissopimuksen 95 artiklan kanssa.

3 Tämän asetuksen 12 §:ssä säädetään kannettavaksi kolmea erityisveroa yrityksiltä, joiden liiketoimintaan kuuluu yhden tai useamman lääkevalmisteen tarjontaan Ranskassa liittyvistä tehtävistä huolehtiminen. Tämän säännöksen nojalla edellä mainituilta yrityksiltä kannettavan erityisveron määräytymisperusteena on näiden yritysten korvattavien lääkevalmisteiden ja tiettyjen yhteenliittymien käyttöön hyväksyttyjen lääkkeiden osalta kertynyt veroton liikevaihto vuonna 1995 siten, että vähennysoikeus koskee kirjanpidollisesti tämän vuoden sellaisia kuluja vastaavia menoja, jotka ovat aiheutuneet Ranskassa toteutetusta tieteellisestä ja teknisestä tutkimustyöstä.

4 Baxter-niminen yhtiö ja muut pääasian valittajat, jotka ovat muissa jäsenvaltioissa kotipaikkansa omaavien emoyhtiöiden tytäryhtiöitä, ovat Conseil d'État'ssa vedonneet siihen, että kyseisen erityisveron määräytymisperusteen osalta sovellettava tieteellisestä ja teknisestä tutkimustyöstä aiheutuneiden menojen vähentämisjärjestelmä on syrjivä verrattaessa ranskalaisia tutkimuslaitoksia, joiden tutkimustyö pääosin tapahtuu Ranskassa, ulkomaalaisiin tutkimuslaitoksiin, joiden tärkeimmät tutkimuskeskukset ovat Ranskan ulkopuolella.

5 Conseil d'État on katsonut, että tämä valitusperuste nostaa esiin yhteisön oikeuden tulkintaa koskevia merkittäviä kysymyksiä, joten se on päättänyt lykätä ratkaisun tekemistä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Ovatko 25.3.1957 allekirjoitetun Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan kanssa ristiriidassa vuonna 1996 annetut kansalliset säännökset, joissa säädetään kyseisenä vuonna kannettavasta erityisverosta, jonka suuruudeksi säädetään vahvistettavaksi vähintään 1,5 ja enintään 2 prosenttia siitä verottomasta liikevaihdosta, joka lääkevalmisteiden tarjonnasta huolehtiville yrityksille on vuonna 1995 verotusvaltiossa kertynyt korvattavien lääkevalmisteiden ja tiettyjen yhteenliittymien käyttöön hyväksyttyjen lääkkeiden osalta, ja joissa lisäksi sallitaan vähentää veron määräytymisperusteesta vain sellaiset kirjanpidollisesti kyseisen vuoden menot, jotka liittyvät yksinomaan verotusvaltiossa tehtyyn tutkimustyöhön?

2) Ovatko tällaiset säännökset ristiriidassa Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 95 artiklan kanssa?

3) Jos vastaus ensimmäiseen tai toiseen kysymykseen on kieltävä, onko tällaista veron määräytymisperusteesta tehtävää vähennystä, joka koskee verotusvaltiossa tehdyn tutkimustyön menoja, pidettävä Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 92 artiklassa tarkoitettuna valtiontukena?"

Ensimmäinen kysymys

6 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa selvittää, ovatko perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan kanssa ristiriidassa sellaiset jäsenvaltion säännökset, joiden nojalla sen alueelle sijoittautuneilta lääkevalmisteiden tarjontaan liittyvistä tehtävistä siellä huolehtivilta yrityksiltä kannetaan erityisveroa, joka määräytyy näille yrityksille eräiden tällaisten lääkevalmisteiden osalta välittömästi näiden säännösten säätämistä edeltäneenä verovuonna kertyneen verottoman liikevaihdon perusteella, ja joiden nojalla kyseiset yritykset voivat vähentää tämän veron määräytymisperusteesta vain kyseisen verovuoden sellaiset menot, jotka liittyvät yksinomaan tässä verotusvaltiossa tehtyyn tutkimustyöhön, kun näitä säännöksiä sovelletaan tässä valtiossa sivutoimipaikan puitteissa toimiviin yhteisön yrityksiin.

7 Pääasian valittajien ja komission mukaan tämä verotusjärjestelmä — koska erityisveron määräytymisperusteesta voidaan vähentää vain Ranskassa tehtyyn tutkimustyöhön liittyvät menot — on omiaan asettamaan epäedullisempaan asemaan toisessa jäsenvaltiossa pääasiallisen kotipaikkansa omaavien lääkeyhtiöiden Ranskaan sijoitetut sivutoimipaikat suhteessa niihin lääkeyrityksiin, joiden pääasiallinen kotipaikka on Ranskassa; syynä tähän on se, että tutkimusyksiköt on enimmäkseen sijoitettu siihen jäsenvaltioon, jossa yrityksen pääasiallinen kotipaikka on. Tällainen lopputulos on pääasian valittajien ja komission mukaan vastoin perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklaa.

8 Ranskan hallitus toteaa, että esimerkiksi lääketeollisuudessa — jossa on yleistä, että tutkimuslaitoksesta, jonka päätoimipaikka on Ranskassa, tulee toiseen jäsenvaltioon pääasiallisesti sijoittuneen yrityksen sivutoimipaikka tai että kääntäen pääasiallisesti Ranskaan sijoittautunut yritys ostaa takaisin tällaisen sivutoimipaikan — lääkealan tutkimuslaitoksen tutkimusmenojen paikallistaminen ei nyttemmin riipu yhtiön kotipaikan, keskushallinnon tai päätoimipaikan sijainnista. Ranskan hallitus toteaa edelleen, että kyseinen pääasian oikeudenkäynnissä käsiteltävä vero on poikkeuksellinen ja ainutlaatuinen, ja koska sen määräytymisperusteet liittyvät jo tapahtuneeseen toimintaan, se ei ole ristiriidassa perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan kanssa, jollei osoittaudu, että ottaen huomioon viitevuoden liiketoimintaa koskevat tiedot, se yleisesti ja luonteensa vuoksi tosiasiassa asettaa huonompaan asemaan ne yritykset, joiden kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on toisessa jäsenvaltiossa kuin verotusvaltiossa, kun näitä yrityksiä verrataan niihin, joiden kotipaikkaa keskushallinto ja päätoimipaikka ovat verotusvaltiossa.

9 Ensinnäkin on muistettava, että jäsenvaltioiden kansalaisille perustamissopimuksen 52 artiklassa myönnettävään sijoittautumisvapauteen — johon kuuluu heidän oikeutensa ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia samoilla edellytyksillä kuin mitkä sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia — sisältyy perustamissopimuksen 58 artiklan nojalla sellaisten jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on yhteisön alueella, oikeus harjoittaa toimintaa kyseisessä jäsenvaltiossa sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä (ks. asia C-1/93, Halliburton Services, tuomio 12.4.1994, Kok. 1994, s. I-1137, 14 kohta).

10 Lisäksi yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä (ks. asia C-330/91, Commerzbank, tuomio 13.7.1993, Kok. 1993, s. I-4017, 14 kohta) seuraa edelleen, että oikeussäännöt yhdenvertaisesta kohtelusta kieltävät paitsi kansalaisuuteen — tai kotipaikkaan, jos kyse on yhtiöistä — perustuvan ilmeisen syrjinnän, myös peitellyt syrjinnän muodot, jotka muita erotteluperusteita soveltaen johtavat samaan lopputulokseen.

11 Vielä on otettava huomioon, että siirtymäkauden päätyttyä perustamissopimuksen 52 artikla on, kuten yhteisöjen tuomioistuin on useaan otteeseen todennut (ks. esim. em. asia Halliburton Services, tuomion 16 kohta), sellaisenaan sovellettava määräys, siitäkin huolimatta että tietyillä aloilla EY:n perustamissopimuksen 54 artiklan toisessa kohdassa ja 57 artiklan 1 kohdassa (joista on muutettuina tullut EY 44 artiklan 1 kohta ja EY 47 artiklan 1 kohta) tarkoitettuja direktiivejä ei ole annettu.

12 Pääasian oikeudenkäynnissä on riitautettu peruste, jonka mukaan verovelvollisilla on mahdollisuus vähentää liikevaihdosta, jota erityisvero koskee, ne menot, jotka liittyvät Ranskassa vuoden 1995 kuluessa tehtyyn tutkimustyöhön. Lähinnä on väitetty, että syrjimättä suoraan yrityksiä, joiden pääasiallinen kotipaikka on muissa jäsenvaltioissa ja joilla on sivutoimipaikka Ranskassa, tämä vähennys kuitenkin asettaa nämä yritykset huonompaan asemaan sen vuoksi, että ne tavallisesti tekevät tutkimustoimintaansa Ranskan ulkopuolella, kun taas Ranskaan sijoittautuneet yritykset tavallisesti tekevät siellä tutkimustyönsä.

13 Tältä osin on todettava, että vaikka varmastikin on ranskalaisia yrityksiä, joille kertyy tutkimusmenoja Ranskan ulkopuolelta, ja ulkomaisia yrityksiä, joilla on tällaisia menoja Ranskassa, on kuitenkin niin, että pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä oleva verovähennys on omiaan saattamaan huonompaan asemaan erityisesti ne yritykset, joiden pääasiallinen kotipaikka on muissa jäsenvaltioissa ja joilla on Ranskassa sivutoimipaikka. Nämä yritykset ovat näet tyypillisesti sellaisia, että useimmissa tapauksissa niiden tutkimustoiminta tapahtuu verottavan jäsenvaltion alueen ulkopuolella.

14 Edellä todettua ei horjuta se, että pääasian oikeudenkäynnissä käsiteltävä vero oli, kuten Ranskan hallitus ilmoittaa, poikkeusluontoinen erityisvero, jonka kantamisperusteet määräytyivät jo päättyneen verovuoden toiminnan perusteella

15 Näin ollen on pohdittava, onko tämän tuomion 13 kohdassa todettu epäyhdenvertainen kohtelu mahdollisesti oikeutettu sijoittautumisvapautta koskevat perustamissopimuksen määräykset huomioon ottaen.

16 Tässä suhteessa Ranskan hallitus toteaa, että kyseisellä erityisverolla voidaan verottaa yhtä sosiaaliturvan rahoituksen epätasapainon taustatekijää eli lääkevalmisteiden myyntiä, ja kyseisen veron osalta voidaan vähentää menoja, jotka ovat myötävaikuttaneet terveydenhoitomenojen pienentymiseen ja joita ovat lääkevalmisteisiin liittyvän tutkimustyön menot. Tässä yhteydessä tutkimuskulujen vähentämisoikeuden rajaaminen vain niihin menoihin, jotka koskevat verottavassa jäsenvaltiossa tehtyä tutkimustoimintaa, on Ranskan hallituksen mukaan välttämätöntä, jotta maan veroviranomaiset pystyvät tarkastamaan tutkimusmenoista niiden todenperäisyyden ja niiden laadun.

17 Komissio ja pääasian valittajayhtiöt vetoavat asiallisesti ottaen siihen, että toisissa jäsenvaltioissa kotipaikkansa omaavien emoyhtiöiden kirjanpito, joka on laadittu yhtiömuodoltaan tietynlaisten yhtiöiden tilinpäätöksistä perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla 25 päivänä heinäkuuta 1978 annetun neljännen neuvoston direktiivin 78/660/ETY (EYVL L 222, s. 11) sekä konsolidoiduista tilinpäätöksistä perustamissopimuksen 54 artiklan 3 kohdan g alakohdan nojalla 13 päivänä kesäkuuta 1983 annetun seitsemännen neuvoston direktiivin 83/349/ETY (EYVL L 193, s. 1) mukaisesti, muodostaa perustan, jonka nojalla veroviranomaiset voivat tarkastaa tutkimusmenot. Lisäksi komissio täsmentää, että itse verotarkastusta varten toimivaltaiset viranomaiset voivat suhteellisuusperiaatteen rajoissa vaatia lisätietoja.

18 On muistettava, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut useasti, että verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen on yksi sellaisista yleistä etua koskevista pakottavista syistä, joilla voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen rajoittaminen (ks. esim. C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997, Kok. 1997, s. I-2471, 31 kohta). Siten jäsenvaltio saa soveltaa sellaisia säädöksiä, joiden perusteella on mahdollista suorittaa tässä valtiossa vähennettävien tutkimusmenojen määrästä selvä ja täsmällinen tarkastus.

19 On kuitenkin todettava, että vetoamalla verotarkastuksen tehokkuuden vaatimuksiin ei voida perustella sellaisia kansallisia säännöksiä, jotka ehdottomasti estävät verovelvollista esittämästä selvitystä muissa jäsenvaltioissa tehtyyn tutkimustyöhön liittyvien menojen todenperäisyydestä.

20 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.

21 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että perustamissopimuksen 52 ja 48 artiklan kanssa ovat ristiriidassa sellaiset jäsenvaltion säännökset, joiden nojalla sen alueelle sijoittautuneilta lääkevalmisteiden tarjonnasta siellä huolehtivilta yrityksiltä kannetaan erityisveroa, joka määräytyy näille yrityksille eräiden tällaisten lääkevalmisteiden osalta välittömästi näiden säännösten säätämistä edeltäneenä verovuonna kertyneen verottoman liikevaihdon perusteella, ja joiden nojalla kyseiset yritykset voivat vähentää tämän veron määräytymisperusteesta vain kyseisen verovuoden sellaiset menot, jotka liittyvät yksinomaan tässä verotusvaltiossa tehtyyn tutkimustyöhön, kun näitä säännöksiä sovelletaan tässä valtiossa sivutoimipaikan puitteissa toimiviin yhteisön yrityksiin.

Toinen ja kolmas kysymys

22 Ottaen huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus ei toiseen ja kolmanteen kysymykseen ole tarvetta vastata.

Oikeudenkäyntikulut

23 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Ranskan hallitukselle ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut Conseil d'État'n 28.3.1997 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) ja EY:n perustamissopimuksen 58 artiklan (josta on tullut EY 48 artikla) kanssa ovat ristiriidassa sellaiset jäsenvaltion säännökset, joiden nojalla sen alueelle sijoittautuneilta lääkevalmisteiden tarjonnasta siellä huolehtivilta yrityksiltä kannetaan erityisveroa, joka määräytyy näille yrityksille eräiden tällaisten lääkevalmisteiden osalta välittömästi näiden säännösten säätämistä edeltäneenä verovuonna kertyneen verottoman liikevaihdon perusteella, ja joiden nojalla kyseiset yritykset voivat vähentää tämän veron määräytymisperusteesta

vain kyseisen verovuoden sellaiset menot, jotka liittyvät yksinomaan tässä verotusvaltiossa tehtyyn tutkimustyöhön, kun näitä säännöksiä sovelletaan tässä valtiossa sivutoimipaikan puitteissa toimiviin yhteisön yrityksiin.

Rodríguez Iglesias	Kapteyn	Hirsch
Jann	Gulmann	Murray
Edward	Ragnemalm	Sevón

Julistettiin Luxemburgissa 8 päivänä heinäkuuta 1999.

R. Grass

kirjaaja

G. C. Rodríguez Iglesias

presidentti