DOMSTOLENS DOM

den 8 juli 1999 *

I mål C-254/97,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Conseil d'État (Frankrike), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

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

och

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,

angående tolkningen av artiklarna 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse), 58 i EG-fördraget (nu artikel 48 EG), 92 och 95 i EG-fördraget (nu artiklarna 87 EG och 90 EG i ändrad lydelse),

meddelar

* Rättegångsspråk: franska.

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden G.C. Rodríguez Iglesias, avdelningsordförandena P.J.G. Kapteyn, G. Hirsch och P. Jann samt domarna C. Gulmann (referent), J.L. Murray, D.A.O. Edward, H. Ragnemalm och L. Sevón,

generaladvokat: A. Saggio,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören D. Louterman-Hubeau,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Société Baxter, B. Braun Médical SA och Société Fresenius France, genom advokaten Alexandre Carnelutti, Paris,

— Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA, genom advokaten Alain Monod, Paris,

— Frankrikes regering, genom Kareen Rispal-Bellanger, sous-directeur, internationella ekonomiska och gemenskapsrättsliga frågor, utrikesministeriets rättsavdelning, och Jean-Marc Belorgey, chargé de mission, samma avdelning, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren Gérard Rozet, och Hélène Michard, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 16 juni 1998 av: Société Baxter, B. Braun Médical SA och Société Fresenius France, företrädda av

advokaten Alexandre Carnelutti, Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA, företrätt av advokaten Alain Monod, Frankrikes regering, företrädd av Kareen Rispal-Bellanger och Frédérik Million, chargé de mission, utrikesministeriets rättsavdelning, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av Gérard Rozet och Hélène Michard,

och efter att den 1 december 1998 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Conseil d'État har genom beslut av den 28 mars 1997, som inkom till domstolen den 14 juli 1998, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt tre frågor om tolkningen av artiklarna 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse), 58 i EG-fördraget (nu artikel 48 EG), 92 och 95 i EG-fördraget (nu artiklarna 87 EG och 90 EG i ändrad lydelse).

2 Frågorna har uppkommit i samband med talan som väckts vid Conseil d'État av bolaget Baxter och andra bolag som framställer och säljer farmaceutiska specialiteter, med yrkande om ogiltigförklaring på grund av maktmissbruk av artikel 12 i förordning nr 96-51 av den 24 januari 1996 om brådskande åtgärder för att återställa den ekonomiska jämvikten i systemet för social trygghet (*JORF* av den 25 januari 1996, s. 1230), på grund av att i synnerhet artiklarna 52, 58, 93.3 i EG-fördraget (nu artikel 88.3 EG) och 95 i samma fördrag har överträtts.

3 I artikel 12 i denna förordning föreskrivs att tre särskilda skatter skall betalas av företag som i Frankrike framställer och säljer en eller flera farmaceutiska specialiteter. I synnerhet påläggs dessa företag enligt bestämmelsen en särskild skatt vars beskattningsunderlag utgörs av omsättningen, exklusive skatter, i Frankrike mellan den 1 januari 1995 och den 31 december 1995 avseende ersättningsgilla farmaceutiska specialiteter och läkemedel som har godkänts för användning inom den offentliga sjukvården, med avdrag för kostnader som bokförts under samma period och som avser utgifter för vetenskaplig och teknisk forskningsverksamhet som bedrivits i Frankrike.

4 Bolaget Baxter och övriga sökande i målet vid den nationella domstolen, vilka är dotterbolag till bolag etablerade i andra medlemsstater, har vid Conseil d'État gjort gällande att systemet med avdrag för utgifter för vetenskaplig och teknisk forskning från beskattningsunderlaget för denna särskilda skatt innebar en diskriminering mellan, å ena sidan, de franska laboratorier vars forskning huvudsakligen utförs i Frankrike och, å andra sidan, utländska laboratorier vars främsta forskningsenheter är placerade utanför denna medlemsstat.

5 Conseil d'État anser att den anförda grunden ger upphov till svåra frågor beträffande tolkningen av gemenskapsrätten och har därför beslutat att förklara målet vilande och ställa följande frågor till domstolen:

"1) Utgör artiklarna 52 och 58 i fördraget av den 25 mars 1957 om upprättandet av Europeiska gemenskapen hinder för att tillämpa en nationell lagstiftning som antogs år 1996 och enligt vilken det för det året skall tas ut en särskild skatt, med en skattesats som uppgår till mellan 1,5 och 2 procent, på omsättningen exklusive skatter i den beskattande staten under perioden mellan den 1 januari 1995 och den 31 december 1995 i företag som framställer och säljer farmaceutiska specialiteter och avseende ersättningsgilla farmaceutiska specialiteter och läkemedel som har godkänts för användning inom den offentliga sjukvården, och enligt vilken avdrag från beskattningsunderlaget medges endast för kostnader som bokförts under samma period och som avser utgifter för forskningsverksamhet som bedrivits i den beskattande staten?

2) Utgör artikel 95 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen hinder för en sådan lagstiftning?

3) Om den ena eller den andra av de två föregående frågorna besvaras nekande, skall detta avdrag från beskattningsunderlaget för utgifter för forskningsverksamhet i den beskattande staten betraktas som ett stöd i den mening som avses i artikel 92 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen?"

Den första frågan

6 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 52 och 58 i fördraget utgör hinder för att tillämpa en medlemsstats lagstiftning som, för det första, påför företag som är etablerade i den staten och som framställer och säljer farmaceutiska specialiteter en särskild skatt på deras omsättning, exklusive skatter, avseende vissa av dessa farmaceutiska specialiteter under det beskattningsår som föregick dagen för antagandet av denna lagstiftning och, för det andra, endast ger dessa företag rätt att från beskattningsunderlaget göra avdrag för utgifter under beskattningsåret som avser sådan forskningsverksamhet som bedrivits i den beskattande staten, när denna lagstiftning tillämpas på gemenskapsföretag som bedriver verksamhet i denna stat genom ett underordnat driftställe.

7 Denna skatteordning ger endast rätt att från beskattningsunderlaget för skatten göra avdrag för utgifter för forskningsverksamhet som bedrivits i Frankrike, och är därför, enligt sökandena i målet vid den nationella domstolen och enligt kommissionen, sådan att den i förhållande till de läkemedelsföretag som har sitt huvuddriftställe i Frankrike missgynnar de underordnade driftställen i Frankrike som tillhör läkemedelsbolag med säte i en annan medlemsstat, eftersom forskningsenheterna i de flesta fall är placerade i den medlemsstat där företaget har sitt säte. Ett sådant resultat strider mot artiklarna 52 och 58 i fördraget.

8 Den franska regeringen har gjort gällande att, när det gäller läkemedelsindustrin, där det ofta förekommer att ett forskningslaboratorium som huvudsakligen är förlagt till Frankrike blir ett underordnat driftställe till ett företag som huvudsakligen är placerat i en annan medlemsstat eller, omvänt, att ett sådant underordnat driftställe köps upp av ett företag som huvudsakligen är placerat i Frankrike, allokeringen av utgifterna för dessa läkemedelslaboratoriers forskning sker oberoende av var dessa företags säte, huvudkontor eller huvudsakliga verksamhet är placerade. Enligt denna regering strider den omtvistade skatten, eftersom den är av extraordinär karaktär och unik, och eftersom den tas ut på verksamhet som redan ägt rum, mot artiklarna 52 och 58 i fördraget endast om det, mot bakgrund av ekonomiska uppgifter för referensåret, framgår att skatten faktiskt, generellt och till sin natur missgynnar de företag som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet i en annan stat än i den beskattande staten, i förhållande till de företag där dessa funktioner är placerade i beskattningsstaten.

9 Det finns anledning att i detta hänseende först påminna om att den etableringsfrihet som enligt artikel 52 i fördraget tillerkänns medborgarna i en medlemsstat — och som innebär att de har rätt att starta verksamhet som egenföretagare och att utöva den på samma villkor som etableringslandet föreskriver för sina egna medborgare —, enligt artikel 58 i fördraget, innefattar en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten via en filial eller ett kontor (se dom av den 12 april 1994 i mål C-1/93, Halliburton Services, REG 1994, s. I-1137, punkt 14; svensk specialutgåva, volym 15).

10 Det framgår vidare av domstolens rättspraxis (se dom av den 13 juli 1993 i mål C-330/91, Commerzbank, REG 1993, s. I-4017, punkt 14; svensk specialutgåva, volym 14) att reglerna om likabehandling inte endast förbjuder öppen diskriminering på grund av nationalitet, eller säte när det gäller bolag, utan även varje form av dold diskriminering som genom tillämpning av andra särskiljande kriterier faktiskt leder till samma resultat.

11 Slutligen är det viktigt att även erinra om, vilket domstolen ett flertal gånger har fastslagit (se bland annat domen i det ovannämnda målet Halliburton, punkt 16), att artikel 52 i fördraget efter övergångsperiodens utgång är direkt tillämplig även om de direktiv som avses i artiklarna 54.2 och 57.1 i EG-fördraget (nu artiklarna 44.1 EG och 47.1 EG i ändrad lydelse) saknas inom ett visst område.

12 Den omtvistade punkten i målet vid den nationella domstolen är möjligheten för de skattskyldiga att från den omsättning som skall beskattas särskilt göra avdrag för utgifter för forskningsverksamhet som bedrivits i Frankrike under året 1995. Det påstås i huvudsak att detta avdrag, även om det inte direkt diskriminerar de företag som har sitt säte i andra medlemsstater och som genom ett underordnat driftställe bedriver verksamhet i Frankrike, inte desto mindre missgynnar de sistnämnda som i allmänhet bedriver sin forskningsverksamhet utanför Frankrike, medan företag som är etablerade i denna medlemsstat i allmänhet bedriver sin forskningsverksamhet där.

13 Även om det finns franska företag som redovisar utgifter för forskning utanför Frankrike och utländska företag som har sådana utgifter i den medlemsstaten, konstaterar domstolen att det inte desto mindre framstår som om skatteavdraget i fråga i målet vid den nationella domstolen kan vara till särskild nackdel för de företag som har sitt säte i andra medlemsstater och som bedriver verksamhet i Frankrike genom underordnade driftställen. Det är nämligen dessa som typiskt sett i de flesta fall har utvecklat sin forskningsverksamhet utanför den beskattande medlemsstatens område.

14 Detta konstaterande påverkas inte av det förhållandet att den särskilda skatten som det är fråga om i detta fall, såsom den franska regeringen har anfört, var av extraordinär karaktär och togs ut på verksamhet som hänförde sig till ett redan förflutet beskattningsår.

15 Det finns under dessa omständigheter anledning att fråga sig huruvida en sådan särbehandling som konstaterats ovan i punkt 13 eventuellt kan vara berättigad mot bakgrund av bestämmelserna i fördraget om etableringsfriheten.

16 Den franska regeringen har i detta avseende anfört att denna särskilda skatt gjorde det möjligt att beskatta ett av de element som bidragit till bristen på ekonomisk jämvikt i systemet för social trygghet, nämligen försäljningen av farmaceutiska specialiteter, och att göra avdrag för en faktor som bidrar till att nedbringa sjukvårdskostnaderna, nämligen kostnaderna för den forskning som avser farmaceutiska specialiteter. Det är i detta sammanhang nödvändigt att begränsa avdragsrätten för forskningskostnader till enbart utgifter för forskning som bedrivs i den beskattande medlemsstaten för att skattemyndigheterna i denna stat skall ha möjlighet att kontrollera att dessa utgifter för forskning är verkliga samt utgifternas art.

17 Kommissionen och, i sak, sökandena i målet vid den nationella domstolen har gjort gällande att de uppgifter som framgår av den redovisning från moderbolag med säte i en annan medlemsstat som sker i enlighet med rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978, grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag (EGT L 222, s. 11; svensk specialutgåva, område 17, volym 3, s. 78), och rådets sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983, grundat på artikel 54.3 g i fördraget om sammanställd redovisning (EGT L 193, s. 1; svensk specialutgåva, område 17, volym 3, s. 83), utgör den grund på vilken skatteförvaltningen kan verkställa sin kontroll av utgifter för forskning. Kommissionen har för övrigt preciserat att den behöriga förvaltningen för de särskilda krav som skattekontrollen ställer har möjlighet att, med beaktande av proportionalitetsprincipen, infordra ytterligare upplysningar.

18 Domstolen har vid upprepade tillfällen fastställt att en effektiv skattekontroll utgör ett tvingande allmänintresse som kan motivera en begränsning i utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs genom fördraget (se särskilt dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer, REG 1997, s. I-2471, punkt 31). En medlemsstat har således rätt att vidta åtgärder som gör det möjligt att på ett klart och precist sätt kontrollera de avdragsgilla utgifterna för forskning i den staten.

19 Det måste emellertid konstateras att nationella regler som helt och hållet avskär den skattskyldige från möjligheten att visa att utgifterna för forskningsverksamhet som bedrivits i andra medlemsstater är riktiga inte kan grundas på hänsyn till en effektiv skattekontroll.

20 Det kan nämligen inte *a priori* uteslutas att den skattskyldige förmår tillhandahålla relevanta styrkande handlingar som gör det möjligt för den beskattande medlemsstatens skattemyndigheter att på ett klart och precist sätt kontrollera att utgifterna för forskning i andra medlemsstater är verkliga samt dessa utgifters art.

21 Den första frågan skall därför besvaras på så sätt, att artiklarna 52 och 58 i fördraget utgör hinder för att tillämpa en medlemsstats lagstiftning som, för det första, påför företag som är etablerade i den staten och som där framställer och säljer farmaceutiska specialiteter en särskild skatt på deras omsättning, exklusive skatter, avseende vissa av dessa farmaceutiska specialiteter under det beskattningsår som föregick dagen för antagandet av denna lagstiftning och, för det andra, endast ger dessa företag rätt att från beskattningsunderlaget göra avdrag för utgifter under beskattningsåret som avser sådan forskningsverksamhet som bedrivits i den beskattande staten, när denna lagstiftning tillämpas på gemenskapsföretag som bedriver verksamhet i denna stat genom ett underordnat driftställe.

Den andra och den tredje frågan

22 Mot bakgrund av svaret på den första frågan saknas anledning att besvara den andra och den tredje frågan.

Rättegångskostnader

23 De kostnader som har förorsakats den franska regeringen och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

— angående de frågor som genom beslut av den 28 mars 1997 har ställts av Conseil d'État — följande dom:

Artiklarna 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) och 58 i EG-fördraget (nu artikel 48 EG) utgör hinder för att tillämpa en medlemsstats lagstiftning som, för det första, påför företag som är etablerade i den staten och som där framställer och säljer farmaceutiska specialiteter en särskild skatt på deras omsättning, exklusive skatter, avseende vissa av dessa farmaceutiska specialiteter under det beskattningsår som föregick dagen för antagandet av denna lagstiftning och, för det andra, endast ger dessa företag rätt att från

beskattningsunderlaget göra avdrag för utgifter under beskattningsåret som avser sådan forskningsverksamhet som bedrivits i den beskattande staten, när denna lagstiftning tillämpas på gemenskapsföretag som bedriver verksamhet i denna stat genom ett underordnat driftställe.

Rodríguez Iglesias	Kapteyn	Hirsch
Jann	Gulmann	Murray
Edward	Ragnemalm	Sevón

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 8 juli 1999.

R. Grass

Justitiesekreterare

G.C. Rodríguez Iglesias

Ordförande