DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

10. marts 2005 *

I sag C-39/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af tribunal administratif de Dijon (Frankrig) ved kendelse af 30. december 2003, indgået til Domstolen den 2. februar 2004, i sagen:

Laboratoires Fournier SA

mod

Direction des vérifications nationales et internationales

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J.-P. Puissochet, S. von Bahr (refererende dommer), J. Malenovský og U. Lõhmus,

* Processprog: fransk.

generaladvokat: F.G. Jacobs
justitssekretær: fuldmægtig K. Sztranc,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 28. oktober 2004,

efter at der er indgivet indlæg af:

— Laboratoires Fournier SA ved avocat B. Eme

— den franske regering ved C. Jurgensen-Mercier, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og C. Giolito, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 9. december 2004,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 EF hvad angår en national lovgivning, hvorefter der kun gives skattefradrag for udgifter til forskning, som udføres i Frankrig.

2 Anmodningen er indgivet under en tvist mellem det franske selskab Laboratoires Fournier SA (herefter »Laboratoires Fournier«) og direction des vérifications nationales et internationales, som henhører under Generaldirektoratet for Skatter ved Ministeriet for Økonomi, Finanser og Industri (herefter »direction des vérifications«). Tvisten vedrører en ændret skatteansættelse, som er foretaget af direction des vérifications, og som beroede på, at man anså det for tvivlsomt, om der var grundlag for det skattefradrag for forskningsudgifter, som var indrømmet Laboratoires Fournier i forbindelse med opkrævningen af selskabsskat hos dette selskab.

Nationale retsforskrifter

3 Artikel 244c B i code général des impôts (lov om skatter og afgifter, herefter »skatteloven«) indeholdt følgende bestemmelser på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen:

»I. Fremstillings- og handelsvirksomheder samt landbrugsvirksomheder, som beskattes af deres faktiske overskud, er berettiget til et skattefradrag svarende til 50% af den andel, hvormed de i løbet af et år afholdte forskningsudgifter overstiger gennemsnittet af de i løbet af de foregående to år afholdte udgifter af samme art, justeret i forhold til stigningen i forbrugerpriserne, bortset fra priser på tobak [...]«

4 Artikel 49f H i skattelovens bilag III indeholdt følgende bestemmelser på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen:

»Udgifter til aktiviteter, som er udført i Frankrig, giver ret til skattefradraget i henhold til skattelovens artikel 244c B.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

5 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at Laboratoires Fournier, som fremstiller og sælger farmaceutiske specialiteter, har overladt mange forskningsopgaver til forskningscentre i andre medlemsstater og ved beregningen af sit skattefradrag for 1995 og 1996 medregnet udgifterne i forbindelse hermed.

6 I 1998 blev der foretaget en kontrol af Laboratoires Fourniers regnskaber for disse år.

7 Efter udførelsen af regnskabskontrollen blev skatteansættelsen af Laboratoires Fournier ændret i henhold til skattelovens artikel 244c B og artikel 49f H i samme lovs bilag III, idet direction des vérifications afviste at medregne de nævnte udgifter ved fastsættelsen af det skattefradrag for forskningsudgifter, som Laboratoires Fournier rejste krav om. Selskabet blev herefter pålagt at betale en supplerende skat for den i hovedsagen omtvistede periode.

8 Laboratoires Fournier indgav klage over den pålagte supplerende skat, som imidlertid blev afvist den 25. juli 2001.

9 Laboratoires Fournier anlagde derpå sag ved tribunal administratif de Dijon den 8. september 2001 med påstand om fritagelse for den supplerende selskabsskat, selskabet var blevet pålagt ved den ændrede skatteansættelse, og krævede endvidere betaling af renter.

10 Ifølge den forelæggende ret gør Laboratoires Fournier gældende, at skattelovens artikel 244c B og artikel 49f H i lovens bilag III strider mod artikel 49 EF.

11 Ifølge den forelæggende ret gør direction des vérifications gældende, at Domstolen i dommen af 28. januar 1992 i Bachmann-sagen (sag C-204/90, Sml. I, s. 249) har anerkendt, at artikel 49 EF kan fraviges af hensyn til at sikre sammenhængen i den enkelte medlemsstats nationale beskatningsordning.

12 Tribunal administratif de Dijon har som følge heraf besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»[Er] bestemmelserne [i skattelovens artikel 244c B og artikel 49f H i samme lovs bilag III] i strid med artikel 49 [EF], i det omfang det heri bestemmes, at der kun gives skattefradrag for udgifter til forskning udført i Frankrig[?]

Såfremt dette spørgsmål besvares bekræftende, er [...] betingelsen ifølge nævnte bestemmelser om, at forskningen skal udføres i Frankrig, da begrundet i princippet om sammenhængen i selskabsbeskatningen [og gør den det således muligt] at fravige bestemmelserne i artikel 49 [EF] [?]«

De præjudicielle spørgsmål

13 Med sine to spørgsmål, som bør behandles under ét, ønsker den nationale ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 EF er til hinder for en ordning i en medlemsstat, hvorefter der kun gives skattefradrag for udgifter til forskning, som er udført på den pågældende medlemsstats område.

14 Selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de udøve den under overholdelse af fællesskabsretten (jf. bl.a. dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16, og af 15.7.2004, sag C-242/03, Weidert og Paulus, Sml. I, s. 7379, præmis 12).

15 Såfremt lovgivningen i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede kun indrømmer skattefradrag for udgifter til forskning, som udføres i den pågældende medlemsstat, undergiver den de tjenesteydelser, som forskningen udgør, en forskellig skattemæssig behandling, alt efter om forskningen udføres i andre medlemsstater eller i den pågældende medlemsstat (jf. i denne retning dom af 28.10.1999, sag C-55/98, Vestergaard, Sml. I, s. 7641, præmis 21).

16 En sådan lovgivning medfører en forskelsbehandling på grundlag af stedet for tjenesteydelsens udførelse, hvilket er i strid med artikel 49 EF.

17 Heroverfor anfører den franske regering imidlertid, at denne forskelsbehandling er en direkte følge af det skattemæssige territorialprincip, som Domstolen udtrykkeligt har anerkendt i dommen af 15. maj 1997 i sagen Futura Participations og Singer (sag C-250/95, Sml. I, s. 2471, præmis 22), hvorfor den ikke kan anses for at indebære en åbenlys eller skjult forskelsbehandling i strid med EF-traktaten.

18 Den sidstnævnte sag vedrørte imidlertid spørgsmålet om, hvorvidt nationale skattebestemmelser, som fandt anvendelse på hjemmehørende og ikke hjemmehørende virksomheder, var forenelige med traktatens bestemmelser om den frie etableringsret, hvorimod tvisten i den foreliggende hovedsag drejer sig om, hvorvidt nationale skattebestemmelser er forenelige med traktaten, såfremt de indrømmer virksomheder, der er etableret i en medlemsstat, skattemæssige fordele, men kun for så vidt angår tjenesteydelser, der er præsteret for deres regning inden for den pågældende medlemsstat. Sådanne bestemmelser strider mod artikel 49 EF, da de, om end indirekte, er baseret på tjenesteyderens etableringssted og dermed kan hindre hans grænseoverskridende virksomhed.

19 Det skal dog undersøges, om den forskelsbehandling, som sådanne bestemmelser medfører, kan være berettiget efter traktatens bestemmelser om fri udveksling af tjenesteydelser.

20 Herom bemærkes, at Domstolen ganske vist har anerkendt i Bachmann-dommen (nævnt ovenfor, præmis 28) og dommen af 28. januar 1992 i sagen Kommissionen mod Belgien (sag C-300/90, Sml. I, s. 305, præmis 21), at nødvendigheden af at sikre sammenhængen i en beskatningsordning kan begrunde en begrænsning af udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten. Efterfølgende har Domstolen dog præciseret, at der i Bachmann-sagen og i sagen Kommissionen mod Belgien var en direkte forbindelse for den samme indkomstskattepligtige person mellem retten til at fradrage forsikringspræmier i den skattepligtige indkomst og den senere beskatning af de beløb der blev udbetalt af forsikringsselskaber i henhold til aftaler om alderspensionsforsikring og forsikring mod risikoen for dødsfald, hvilken sammenhæng det var nødvendigt at bevare for at opretholde sammenhængen i den pågældende beskatningsordning (jf. bl.a. dom af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustavsson, Sml. I, s. 3955, præmis 18, og af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 42). Når der ikke består en sådan direkte forbindelse, kan argumentet om nødvendigheden af at sikre sammenhængen i beskatningsordningen ikke påberåbes (jf. bl.a. dommen i sagen Weidert og Paulus, nævnt ovenfor, præmis 20 og 21).

21 I en situation som den, der foreligger i hovedsagen, er der ingen sådan direkte forbindelse mellem på den ene side den almindelige selskabsskat og på den anden side et skattefradrag for en del af de forskningsudgifter, som afholdes af en virksomhed.

22 Den franske regering har endvidere gjort gældende, at den nationale lovgivning, som er omtvistet i hovedsagen, er begrundet i hensynet til at fremme forskningen og hensynet til en effektiv skattekontrol.

23 Det kan ganske vist ikke udelukkes, at hensynet til at fremme forskning og udvikling udgør et tvingende alment hensyn, således som den franske regering har gjort gældende, men dette hensyn kan ikke begrunde en national foranstaltning som den i hovedsagen omhandlede, der udelukker skattefradrag for udgifter til forskning, som ikke er udført i den pågældende medlemsstat. En sådan lovgivning er nemlig direkte i strid med det formål, som forfølges med Fællesskabets politik inden for forskning og teknologisk udvikling, og som ifølge artikel 163, stk. 1, EF bl.a. er at »styrke det videnskabelige og teknologiske grundlag for Fællesskabets industri og at fremme udviklingen af den internationale konkurrenceevne«. Navnlig fremgår det udtrykkeligt af samme artikels stk. 2, at Fællesskabet i dette øjemed »støtter [virksomhedernes] samarbejdsbestræbelser, idet det i særdeleshed søger at gøre det muligt for virksomhederne at udnytte mulighederne i det indre marked fuldt ud, især ved [...] at fjerne juridiske og fiskale hindringer for dette samarbejde«.

24 Hensynet til en effektiv skattekontrol er et tvingende alment hensyn, der kan berettige indskrænkninger i udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten (jf. bl.a. dommen i sagen Futura Participations og Singer, præmis 31). En medlemsstat kan således retmæssigt anvende foranstaltninger, der gør det muligt klart og præcist at kontrollere de udgifter til forskning, som er fradragsberettigede i den pågældende stat (jf. dom af 8.7.1999, sag C-254/97, Baxter m.fl., Sml. I, s. 4809, præmis 18).

25 Nationale regler, som fuldstændigt afskærer den skattepligtige fra at føre bevis for, at udgifter til forskning, som er udført i andre medlemsstater, faktisk er blevet afholdt og opfylder de foreskrevne betingelser, kan ikke begrundes i hensynet til en effektiv skattekontrol. Det kan nemlig ikke på forhånd udelukkes, at den skattepligtige er i stand til at fremlægge relevant dokumentation, på grundlag af hvilken skattemyndighederne i beskatningsmedlemsstaten klart og præcist kan kontrollere, at der

faktisk er afholdt udgifter til forskning i andre medlemsstater og kontrollere karakteren af disse udgifter (jf. dommen i sagen Baxter m.fl., præmis 19 og 20).

26 De forelagte spørgsmål må herefter besvares med, at artikel 49 EF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som kun giver ret til skattefradrag for udgifter til forskning, som er udført på den pågældende medlemsstats område.

Sagens omkostninger

27 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 49 EF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, der kun giver ret til skattefradrag for udgifter til forskning, som er udført på den pågældende medlemsstats område.

Underskrifter