YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

10 päivänä maaliskuuta 2005 *

Asiassa C-39/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka tribunal administratif de Dijon (Ranska) on esittänyt 30.12.2003 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 2.2.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Laboratoires Fournier SA

vastaan

Direction des vérifications nationales et internationales,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J.-P. Puissochet, S. von Bahr (esittelevä tuomari), J. Malenovský ja U. Lõhmus,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

julkisasiamies: F. G. Jacobs,
kirjaaja: hallintovirkamies K. Sztranc,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 28.10.2004 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Laboratoires Fournier SA, edustajanaan avocat B. Eme,

— Ranskan hallitus, asiamiehenään C. Jurgensen-Mercier,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja C. Giolito,

kuultuaan julkisasiamiehen 9.12.2004 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 49 artiklan tulkintaa suhteessa sellaiseen kansalliseen lainsäädäntöön, jonka mukaan tutkimusvähennys verotuksessa on oikeus tehdä ainoastaan Ranskassa suoritetun tutkimuksen perusteella.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Laboratoires Fournier SA -niminen yhtiö (jäljempänä Laboratoires Fournier) ja direction des vérifications nationales et internationales de la direction générale des impôts du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (talous-, valtiovarain- ja teollisuusministeriön veroasioiden pääosaston kansallisten ja kansainvälisten tarkastusten osasto, jäljempänä tarkastusviranomaiset) ja jossa on kyse viimeksi mainitun tiedoksi antamasta jälkiverotuksesta, joka on seurausta siitä, että Laboratoires Fournierin yhtiöverotuksessa tekemiä tutkimusvähennyksiä ei ole hyväksytty.

Kansallinen lainsäädäntö

3 Code général des impôts'n (yleinen tuloverolaki, jäljempänä CGI) 244 quater B §:ssä siinä muodossa, jossa se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, säädettiin seuraavaa:

"I. 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 edeltävän vuoden aikana kertyneiden samanlaatuisten menojen, joita on oikaistu kuluttajahintojen sellaisen nousun mukaisesti, jossa ei oteta huomioon tupakkatuotteita, keskiarvon — —."

4 CGI:n liitteessä III olevassa 49 septies H §:ssä siinä muodossa, jossa se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, säädettiin seuraavaa:

"CGI:n 244 quater B §:ssä tarkoitettuun verovähennykseen oikeuttavat Ranskassa suoritetuista tutkimushankkeista aiheutuneet menot."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

5 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Laboratoires Fournier, 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.

6 Vuonna 1998 Laboratoires Fournierin näitä samoja vuosia koskeva kirjanpito tarkastettiin.

7 Tämän tarkastuksen päätteeksi mainitulle Laboratoiresille annettiin tiedoksi CGI:n 244 quater B §:ään ja CGI:n liitteessä III olevaan 49 septies H §:ään perustuva jälkiverotus, joka johtui siitä, että tarkastusviranomaiset jättivät yllä mainitut menot huomiotta Laboratoires Fournierin tekemän tutkimusvähennyksen laskemisessa. Pääasiassa kyseessä olevalta ajanjaksolta määrättiin viimeksi mainitun maksettavaksi vastaavat lisäverot.

8 Laboratoires Fournier teki oikaisuvaatimuksen näistä veroista. Tämä oikaisuvaatimus hylättiin 25.7.2001.

9 Se nosti kanteen tribunal administratif de Dijonissa (hallinto-oikeus) 8.9.2001. Kannekirjelmässään se vaati sille tiedoksi annetusta jälkiverotuksesta johtuvien yhtiöveron lisämaksujen sekä viivästyskorkojen kumoamista.

10 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, että Laboratoires Fournier vetoaa siihen, että CGI:n 244 quater B § ja CGI:n liitteessä III oleva 49 septies H § ovat EY 49 artiklan määräysten vastaisia.

11 Tämän tuomioistuimen mukaan tarkastusviranomaiset väittävät, että yhteisöjen tuomioistuin on asiassa C-204/90, Bachmann, 28.1.1992 antamassaan tuomiossa (Kok. 1992, s. I-249) hyväksynyt sen, että EY 49 artiklan määräyksiä voidaan rikkoa, jos tarkoituksena on säilyttää kunkin jäsenmaan sisäisen verojärjestelmän johdonmukaisuus.

12 Näistä syistä tribunal administratif de Dijon on päättänyt keskeyttää asian käsittelyn ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"Ovatko [CGI:n 244 quater B §:n ja CGI:n liitteessä III olevan 49 septies H §:n] säännökset, joiden mukaan oikeus tehdä tutkimusvähennys verotuksessa koskee vain Ranskassa tehtyä tutkimusta, [EY] 49 artiklan määräysten vastaisia[?]

Jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, — — voidaanko kyseisissä säännöksissä säädetty edellytys siitä, että tutkimustyö on suoritettava Ranskassa, perustella yhtiöveron johdonmukaisuuden periaatteella, jolloin tämä edellytys saa olla ristiriidassa [EY] 49 artiklan määräysten kanssa[?]"

Ennakkoratkaisukysymykset

13 Näissä kahdessa kysymyksessään, joita on tarkasteltava yhdessä, kansallinen tuomioistuin kysyy, onko jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan ainoastaan tämän jäsenvaltion alueella suoritetun tutkimustoiminnan perusteella voi tehdä tutkimusvähennyksen, EY 49 artiklan vastaista.

14 Vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen (ks. erityisesti asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2493, 16 kohta ja asia C-242/03, Weidert ja Paulus, tuomio 15.7.2004, Kok. 2004, s. I-7379, 12 kohta).

15 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen jäsenvaltion lainsäädännön mukaan ainoastaan tämän jäsenvaltion alueella suoritetun tutkimustoiminnan perusteella voi tehdä tutkimusvähennyksen, joten sen perusteella tutkimustoimintapalvelun tarjoamista verotetaan eri tavalla sen mukaan, suoritetaanko se muissa jäsenvaltioissa vai kyseisessä jäsenvaltiossa (ks. vastaavasti asia C-55/98, Vestergaard, tuomio 28.10.1999, Kok. 1999, s. I-7641, 21 kohta).

16 Tällaiseen lainsäädäntöön sisältyvä erilainen kohtelu palvelun suorituspaikan perusteella on vastoin EY 49 artiklaa.

17 Ranskan hallitus väittää kuitenkin, että tämä erilainen kohtelu on välitön seuraus verotuksen alalla sovellettavasta alueperiaatteesta, jonka yhteisöjen tuomioistuin on nimenomaisesti hyväksynyt asiassa C-250/95, Futura Participations ja Singer, 15.5.1997 antamassaan tuomiossa (Kok. 1997, s. I-2471, 22 kohta), ja että näin ollen ei voida katsoa, että se olisi ilmeisellä tai peitellyllä tavalla syrjivä ja siten perustamissopimuksen vastainen.

18 Asiassa, jossa tämä viimeksi mainittu tuomio on annettu, yhteisöjen tuomioistuin tutki kuitenkin kansallisten verosäännösten, joita sovellettiin yrityksiin, joiden verotuksellinen kotipaikka joko oli tai ei ollut kyseisen valtion alueella, yhteensopivuutta perustamissopimuksen sijoittautumisoikeutta koskevien määräysten kanssa, kun taas pääasiassa, josta nyt käsiteltävänä oleva asia on saanut alkunsa, on kyse sen arvioimisesta, ovatko sellaiset kansalliset verosäännökset yhteensopivia perustamissopimuksen kanssa, jotka antavat tiettyyn jäsenvaltioon sijoittautuneille yrityksille etua ainoastaan tässä jäsenvaltiossa niiden lukuun suoritettujen palvelujen perusteella. Tällaiset säännökset ovat EY 49 artiklan vastaisia, koska ne perustuvat, vaikkakin vain välillisesti, palvelujen suorittajan sijoittautumispaikkaan ja ovat siis omiaan estämään viimeksi mainitun rajat ylittävää toimintaa.

19 On kuitenkin tarkasteltava sitä, voidaanko tällaisiin säännöksiin sisältyvä kohtelun eriarvoisuus oikeuttaa perustamissopimuksen palvelujen tarjoamisen vapautta koskevilla määräyksillä.

20 Tältä osin on totta, että yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Bachmann antamassaan tuomiossa (28 kohta) ja asiassa C-300/90, komissio vastaan Belgia, 28.1.1992 antamassaan tuomiossa (Kok. 1992, s. I-305, 21 kohta) todennut, että tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käytön rajoitus. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin myöhemmin täsmentänyt, että niissä asioissa, joissa mainitut tuomiot on annettu, mahdollisuudella vähentää vakuutusmaksut veronalaisista tuloista oli saman tuloverovelvollisen osalta suora yhteys myöhemmin tapahtuvaan vakuutuksenantajan vanhuuden ja kuoleman varalta otettavia vakuutuksia koskevien sopimusten täytäntöönpanemiseksi suorittamien rahamäärien verotukseen ja että tämä yhteys oli säilytettävä kyseisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden takaamiseksi (ks. erityisesti asia C-484/93, Svensson ja Gustavsson, tuomio 14.11.1995, Kok. 1995, s. I-3955, 18 kohta ja asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok. 2004, s. I-7477, 42 kohta). Jos tällaista suoraa yhteyttä ei ole, ei ole mahdollista vedota tarpeeseen taata verojärjestelmän johdonmukaisuus (ks. erityisesti em. asia Weidert ja Paulus, tuomion 20 ja 21 kohta).

21 Pääasian kaltaisessa tilanteessa ei kuitenkaan ole mitään tällaista suoraa yhteyttä yleisen yhtiöveron ja yritykselle aiheutuneita tutkimusmenoja vastaavan verovähennyksen välillä.

22 Ranskan hallitus väittää kuitenkin, että tavoite edistää tutkimusta ja tarve taata verovalvonnan tehokkuus oikeuttavat pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön.

23 Kuten mainittu hallitus korostaa, ei voida sulkea pois sitä, että tutkimuksen ja kehityksen edistäminen on yleisen edun mukainen pakottava syy, mutta on kuitenkin niin, että sillä ei voida oikeuttaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaista kansallista toimenpidettä, jolla evätään oikeus tutkimusvähennyksen tekemiseen kaiken sellaisen tutkimustoiminnan osalta, jota ei ole suoritettu kyseessä olevassa jäsenvaltiossa. Tällainen lainsäädäntö on nimittäin suoraan yhteisön teknologian tutkimus- ja kehityspolitiikan tavoitteen vastaista, joka EY 163 artiklan 1 kohdan mukaan on muun muassa "lujittaa yhteisön teollisuuden tieteellistä ja teknologista perustaa sekä suosia yhteisön teollisuuden kansainvälisen kilpailukyvyn kehittämistä". Tämän saman artiklan 2 kohdassa täsmennetään erityisesti, että tätä varten yhteisö "tukee [yritysten] pyrkimyksiä keskinäiseen yhteistyöhön varsinkin — — poistamalla yhteistyön oikeudelliset ja verotukselliset esteet pyrkien erityisesti siihen, että yritykset voivat täysin käyttää hyväkseen sisämarkkinoiden tarjoamia mahdollisuuksia".

24 Verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen on yksi sellaisista yleistä etua koskevista pakottavista syistä, joilla voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen rajoittaminen (ks. erityisesti em. asia Futura Participations ja Singer, tuomion 31 kohta). Siten jäsenvaltio saa soveltaa sellaisia toimia, joiden perusteella on mahdollista suorittaa tässä valtiossa vähennettävien tutkimusmenojen määrästä selvä ja täsmällinen tarkastus (ks. asia C-254/97, Baxter ym., tuomio 8.7.1999, Kok. 1999, s. I-4809, 18 kohta).

25 Verotarkastuksen tehokkuuden vaatimuksilla ei voida kuitenkaan perustella sellaisia kansallisia säännöksiä, jotka ehdottomasti estävät verovelvollista esittämästä selvitystä muissa jäsenvaltioissa tehtyyn tutkimustyöhön liittyvien menojen todenperäisyydestä ja siitä, että ne täyttävät säädetyt edellytykset. 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 (ks. em. asia Baxter ym., tuomion 19 ja 20 kohta).

26 Esitettyihin kysymyksiin on näin ollen vastattava, että jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan ainoastaan tämän jäsenvaltion alueella suoritetun tutkimustoiminnan perusteella voi tehdä tutkimusvähennyksen verotuksessa, on EY 49 artiklan vastainen.

Oikeudenkäyntikulut

27 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan ainoastaan tämän jäsenvaltion alueella suoritetun tutkimustoiminnan perusteella voi tehdä tutkimusvähennyksen verotuksessa, on EY 49 artiklan vastainen.

Allekirjoitukset