DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 10 mars 2005 *

I mål C-39/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Tribunal administratif i Dijon (Frankrike), genom beslut av den 30 december 2003, som inkom till domstolen den 2 februari 2004, i målet mellan

Laboratoires Fournier SA

och

Direction des vérifications nationales et internationales,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J.-P. Puissochet, S. von Bahr (referent), J. Malenovský och U. Lõhmus,

* Rättegångsspråk: franska.

generaladvokat: F.G. Jacobs,
justitiesekreterare: byrådirektören K. Sztranc,

med beaktande av det skriftliga förfarandet och efter att förhandling hållits den 28 oktober 2004

med beaktande av de yttranden som avgivits av:

— Laboratoires Fournier SA, genom B. Eme, avocat,

— Frankrikes regering, genom C. Jurgensen-Mercier, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och C. Giolito, i egenskap av ombud,

och efter att den 9 december 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 49 EG med avseende på en nationell lagstiftning som inrättar ett system med skattereduktion för forskning som endast gäller för forskning som bedrivs i Frankrike.

2 Begäran har framställts inom ramen för en tvist mellan bolaget Laboratoires Fournier SA (nedan kallat Laboratoires Fournier), som är ett bolag bildat enligt fransk rätt, och Direction des vérifications nationales et internationales de la direction générale des impôts du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (Avdelningen för nationell och internationell kontroll vid huvudkontoret för skatter vid ministeriet för ekonomi, finans och industri) (nedan kallat Direction des vérifications) angående efterbeskattningsbeslut som denna fattat till följd av ifrågasättande av en skattereduktion för forskning som Laboratoires Fournier hade tillerkänts med avseende på sin bolagsskatt.

Nationell lagstiftning

3 I artikel 244 quater B i Code général des impôts (den franska allmänna skattelagen) (nedan kallad Code général), i dess lydelse vid den tidpunkt när omständigheterna i målet vid den nationella domstolen inträffade, föreskrevs följande:

"I. Industri-, handels- och jordbruksföretag som beskattas för sin verkliga vinst kan erhålla en skattereduktion med 50 procent av det belopp med vilket kostnader för forskning under ett år har överstigit den genomsnittliga kostnaden av samma slag, uppräknat i enlighet med konsumentprisökningar, exklusive tobak, under de två närmast föregående åren ...."

4 Artikel 49 septies H i bilaga III till nämnda Code général innehåller följande föreskrifter:

"Kostnader för verksamhet som bedrivs i Frankrike medför rätt till den reduktion som anges i artikel 244 quater B i Code général".

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

5 Av beslutet om hänskjutande framgår att Laboratoires Fournier, vars verksamhet består i tillverkning och försäljning av läkemedel, gav forskningscentra i olika medlemsstater åtskilliga forskningsuppdrag och att det beaktade kostnaderna för denna forskning vid beräkningen av skattereduktionen för forskning för åren 1995 och 1996.

6 År 1998 blev Laboratoires Fournier föremål för en skatterevision avseende båda de ovan nämnda åren.

7 Efter avslutad revision efterbeskattades Laboratoires Fournier med stöd av artikel 244 quater B i Code général och artikel 49 septies H i bilaga III till denna lag, eftersom Direction des vérifications underkände nämnda kostnader vid fastställandet av den skattereduktion för forskning som Laboratoires Fournier hade yrkat på. Laboratoires Fournier påfördes den av efterbeskattningen föranledda skattehöjningen för den ifrågavarande perioden.

8 Laboratoires Fournier begärde omprövning av efterbeskattningsbesluten. Omprövningen utmynnade i omprövningsbeslut den 25 juli 2001 och föranledde inte någon ändring.

9 Laboratoires Fournier överklagade till Tribunal administratif i Dijon den 8 september 2001 och yrkade därvid att efterbeskattningsbesluten om höjning av bolagsskatten samt om påförande av därpå belöpande kostnadsränta skulle upphävas.

10 Enligt den hänskjutande domstolen har Laboratoires Fournier gjort gällande att artikel 244 quater B i Code général och artikel 49 septies H i bilaga III till denna lag strider mot bestämmelserna i artikel 49 EG.

11 Enligt samma domstol har Direction des vérifications gjort gällande att EG-domstolen genom sin dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31), har godtagit att artikel 49 EG får åsidosättas för att det inre sammanhanget i medlemsstaternas skattesystem skall kunna upprätthållas.

12 Tribunal administratif i Dijon har mot denna bakgrund beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till EG-domstolen:

"Strider bestämmelserna [i artikel 244 quater B i Code général och artikel 49 septies H i bilaga III till denna lag] mot bestämmelserna i artikel 49 [EG] i den mån de innebär att endast sådan forskning som bedrivs i Frankrike medför rätt till skattereduktion[?]

[O]m svaret på den första frågan är jakande ... omfattas då det i nämnda bestämmelser föreskrivna kravet på att forskningen skall bedrivas i Frankrike av principen om inre sammanhang vid bolagsbeskattningen, så att bestämmelserna i artikel 49 [EG] får åsidosättas[?]"

Prövning av tolkningsfrågorna

13 Den nationella domstolen har ställt sina två tolkningsfrågor, vilka skall prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 49 EG utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, enligt vilken endast sådan forskning som bedrivs inom denna medlemsstats territorium medför rätt till skattereduktion för forskning.

14 Även om frågor avseende direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet, skall dessa icke desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (se, bland annat, dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx, REG 1995, s. I-2493, punkt 16, liksom av den 15 juli 2004 i mål C-242/03, Weidert och Paulus, REG 2004, s. I-7379, punkt 12).

15 En sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken skattereduktion för forskning uteslutande medges för sådan forskning som bedrivs i nämnda medlemsstat, medför dock att det tillhandahållande av tjänster som forskningen utgör beskattas olika beroende på om forskningen bedrivs i den berörda medlemsstaten eller i andra medlemsstater (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 oktober 1999 i mål C-55/98, Vestergaard, REG 1999, s. I-7641, punkt 21).

16 En sådan lagstiftning innebär en skillnad i behandling som grundas på var tjänsten tillhandahålls, vilket strider mot artikel 49 EG.

17 Den franska regeringen har emellertid gjort gällande att denna skillnad i behandling är ett direkt uttryck för den skatterättsliga territorialitetsprincipen, vilken EG-domstolen uttryckligen erkänt i sin dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I-2471), punkt 22, och att skillnaden följaktligen inte kan anses innebära en sådan öppen eller dold diskriminering som är otillåten enligt EG-fördraget.

18 I det mål som gav upphov till sistnämnda dom prövade EG-domstolen emellertid huruvida de nationella skatterättsliga bestämmelser som gällde för såväl inhemska som utländska företag var förenliga med fördragets bestämmelser om etableringsfrihet, medan frågan i det mål vid den nationella domstolen som givit upphov till förevarande mål gäller huruvida nationella skattebestämmelser, som gynnar företag som är etablerade i en medlemsstat på grundval av att tjänsten som har tillhandahållits dessa uteslutande hänför sig till denna stat, med uteslutande av tjänster som utförts i andra stater, är förenliga med fördraget. Sådana bestämmelser strider mot artikel 49 EG eftersom de, om än indirekt, baseras på etableringsorten för den som tillhandahåller tjänsterna, varför de alltså kan utgöra hinder för tjänsteleverantörens gränsöverskridande verksamhet.

19 Det måste dock prövas om den ojämlika behandling som föreskrivs i dessa bestämmelser kan rättfärdigas med hänsyn till fördragets bestämmelser om friheten att tillhandahålla tjänster.

20 Det stämmer i det avseendet att EG-domstolen i domen i det ovannämnda målet Bachmann (punkt 28) och i dom av den 28 januari 1992 i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305), punkt 21, har godtagit att behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang kan rättfärdiga en begränsning av utövandet av de grundläggande rättigheter som garanteras i fördraget. Senare har domstolen likväl preciserat att det, i de mål som föranledde nämnda domar, fanns ett direkt samband, för en och samma inkomstskatteskyldiga person, mellan rätten att dra av försäkringspremier från den skattepliktiga inkomsten och den senare beskattningen av de belopp som försäkringsgivaren betalade ut till fullgörande av sina förpliktelser enligt livförsäkrings- och pensionsförsäkringsavtal, ett samband som måste bevaras för att det inre sammanhanget i det ifrågavarande skattesystemet skall kunna upprätthållas (se, bland annat, dom av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustavsson, REG I-3955, punkt 18, och av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 42). När ett sådant direkt samband saknas går det inte heller att argumentera för att skattesystemets inre sammanhang måste upprätthållas (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Weidert och Paulus, punkterna 20 och 21).

21 I en sådan situation som den i målet vid den nationella domstolen finns emellertid inte något direkt samband av detta slag mellan den allmänna inkomstskatt som bolagen påförs och den skattereduktion som motsvarar en del av kostnaderna för den forskning som ett företag bedriver.

22 Den franska regeringen har emellertid hävdat att den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan rättfärdigas på grund av att den tjänar ändamålet att främja forskning och på grund av behovet att säkerställa en effektiv skattekontroll.

23 Det kan visserligen inte uteslutas att främjandet av forskning och utveckling utgör ett tvingande skäl av allmänintresse, såsom nämnda regering har hävdat, men ett sådant främjande kan ändock inte rättfärdiga en sådan nationell åtgärd som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och som innebär att skattereduktionen för forskning inte ges för forskning som bedrivs utanför den berörda medlemsstaten. En sådan lagstiftning strider nämligen direkt mot ändamålet med gemenskapspolitiken på området för teknologisk forskning och utveckling vilket, i enlighet med artikel 163.1 EG bland annat är att "stärka den vetenskapliga och teknologiska grunden för gemenskapsindustrin [och] att främja utvecklingen av dennas internationella konkurrensförmåga". I andra punkten i samma artikel preciseras särskilt att gemenskapen för detta ändamål skall "stödja [företagens] ansträngningar att samarbeta med varandra, främst i syfte att möjliggöra för [dem] att fullt ut utnyttja den inre marknadens möjligheter, och detta särskilt ... genom att avlägsna rättsliga och fiskala hinder för samarbetet".

24 En effektiv skattekontroll utgör ett tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en begränsning i utövandet av de grundläggande friheter som garanteras i fördraget (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Futura Participations och Singer, punkt 31). En medlemsstat har således rätt att vidta åtgärder som gör det möjligt att på ett klart och precist sätt kontrollera de avdragsgilla kostnaderna för forskning i den staten (se dom av den 8 juli 1999 i mål C-254/97, Baxter, REG 1999, s. I-4809, punkt 18).

25 En nationell lagstiftning som helt och hållet fråntar den skattskyldige möjligheten att visa att kostnaderna för den forskningsverksamhet som bedrivits i andra medlemsstater är verkliga och överensstämmer med föreskrivna krav kan emellertid inte rättfärdigas av behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll. Det kan nämligen inte a priori uteslutas att den skattskyldige förmår tillhandahålla relevant bevisning som gör det möjligt för den beskattande medlemsstatens skattemyndig-

heter att på ett klart och precist sätt kontrollera att kostnaderna för forskning i andra medlemsstater är verkliga och kontrollera dessa utgifters art (se domen i det ovannämnda målet Baxter, punkterna 19 och 20).

26 De frågor som ställts skall följaktligen besvaras så, att artikel 49 EG utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, enligt vilken endast sådan forskning som bedrivs inom denna medlemsstats territorium medför rätt till skattereduktion för forskning.

Rättegångskostnader

27 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. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande dom:

Artikel 49 EG utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, enligt vilken endast sådan forskning som bedrivs inom denna medlemsstats territorium medför rätt till skattereduktion för forskning.

Underskrifter