EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

10. märts 2005 *

Kohtuasjas C-39/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Tribunal administratif de Dijon'i (Prantsusmaa) 30. detsembri 2003. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. veebruaril 2004, menetluses

Laboratoires Fournier SA

versus

Direction des vérifications nationales et internationales

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud J.-P. Puissochet, S. von Bahr (ettekandja), J. Malenovský ja U. Lõhmus,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

kohtujurist: F. G. Jacobs,
kohtusekretär: ametnik K. Sztranc,

arvestades kirjalikus menetluses ja 28. oktoobri 2004. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Laboratoires Fournier SA, esindaja: advokaat B. Eme,

— Prantsuse valitsus, esindaja: C. Jurgensen-Mercier,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja C. Giolito,

olles 9. detsembri 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus on esitatud EÜ artikli 49 tõlgendamise kohta seoses siseriiklike õigusnormidega, millega on kehtestatud uurimis- ja arendustegevusega seotud mahaarvamiste süsteem, mis hõlmab ainult Prantsusmaal tehtud uurimistööd.

2 Eelotsusetaotlus on esitatud Prantsuse õiguse alusel asutatud äriühingu Laboratoires Fournier SA (edaspidi „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 (edaspidi „kontrolliosakond") vahelise kohtuvaidluse raames, mille esemeks on maksude ümberarvestused, millest Laboratoires Fournier'd teavitati seoses tema poolt tehtud ettevõtte tulumaksu uurimis- ja arendustegevusega seotud mahaarvamiste lubamatuse tõttu.

Siseriiklik õigus

3 Code général des impôts' (üldine maksukoodeks, edaspidi „maksukoodeks") artikli 244c B-osa põhikohtuasja asjaolude asetleidmise ajal kehtinud redaktsioonis sätestab:

„I. Tööstus-, äri- või põllumajandusettevõtjad, kes maksavad oma kasumilt maksu, võivad teha mahaarvamise 50% ulatuses summast, mis võrdub vahega kõnealuse aasta uurimis- ja arendustegevuse kulude ja kahe eelneva aasta tarbijahinnaindeksiga, mis ei hõlma tubakatooteid, korrigeeritud uurimis- ja arendustegevuse kulude keskmise vahel [...]".

4 Maksukoodeksi III lisa artikli 49f H-osa põhikohtuasja asjaolude toimumise ajal kehtinud redaktsioonis sätestab:

„Õiguse teha maksukoodeksi artikli 244c B-osas mainitud mahaarvamisi annavad Prantsusmaal tehtud uurimistöö kulud."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

5 Eelotsusetaotluse esitamise otsusest nähtub, et Laboratoires Fournier, kelle tegevusalaks on patentravimite valmistamine ja müük, on tellinud erinevates liikmesriikides asuvatelt uurimiskeskustelt uurimistöid ja on arvestanud asjaomaseid kulusid uurimis- ja arendustegevusega seotud mahaarvamiste tegemisel 1995. ja 1996. aasta eest.

6 1998. aastal kontrolliti Laboratoires Fournier's läbi raamatupidamist eespool mainitud aastate osas.

7 Auditi tulemusel esitati Laboratoires Fournier'd maksukoodeksi artikli 244c B-osa ja maksukoodeksi III lisa artikli 49f H-osa alusel juurdemakse teatis, kuna kontrolliosakond otsustas Laboratoires Fournier' poolt tehtud uurimis- ja arendustegevusega seotud mahaarvamiste kindlaksmääramisel eespool mainitud kulud kõrvale jätta. Laboratoires Fournier'lt nõuti vastava täiendava maksusumma tasumist põhikohtuasjas kõne all oleva ajavahemiku eest.

8 Laboratoires Fournier esitas täiendava maksusumma tasumise nõude peale vaide. Vaie jäeti 25. juulil 2001 rahuldamata.

9 Laboratoires Fournier esitas 8. septembril 2001 hagi Tribunal administratif de Dijon'ile. Hagis palus ta tühistada talle esitatud juurdemakse teatisest tuleneva täiendava ettevõtte tulumaksu summa ja viivise tasumise nõude.

10 Eelotsuse küsimuse esitanud kohus tõdeb, et Laboratoires Fournier' väitel on maksukoodeksi artikli 244c B-osa ja maksukoodeksi III lisa artikli 49f H-osa vastuolus EÜ artiklis 49 sätestatuga.

11 Eelotsuse küsimuse esitanud kohtu sõnul tugineb kontrolliosakond seisukohale, et 28. jaanuari 1992. aasta otsuses kohtuasjas C-204/90: Bachmann (EKL 1992, lk I-249) on Euroopa Kohus möönnud, et EÜ artikli 49 sätete rikkumine on lubatud konkreetse liikmesriigi maksusüsteemi ühtsuse tagamiseks.

12 Eeltoodut arvestades otsustas Tribunal administratif de Dijon menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„[K]as [EÜ] artikli 49 sätetega on vastuolus [maksukoodeksi artikli 244c B-osa ja maksukoodeksi III lisa artikli 49f H-osa] sätted, millega antakse õigus teha uurimis- ja arendustegevusega seotud mahaarvamisi ainult seoses Prantsusmaal tehtud uurimistööga[?]

[K]ui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis [kas] neis sätetes ettenähtud tingimust, mille kohaselt peab uurimistöö olema tehtud Prantsusmaal, õigustab ettevõtte tulumaksu ühtsuse põhimõte, nii et seega on lubatav [EÜ] artikli 49 rikkumine kõnealustes sätetes[?]"

Eelotsuse küsimused

13 Eelotsuse küsimustes, mida tuleb käsitleda koos, soovib need esitanud kohus sisuliselt teada, kas EÜ artikliga 49 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis annavad õiguse teha uurimis- ja arendustegevusega seotud mahaarvamisi ainult seoses selle liikmesriigi territooriumil tehtud uurimistööga.

14 Kuigi otsene maksustamine on liikmesriikide pädevuses, peavad nad seda pädevust kasutama ühenduse õigust järgides (vt eelkõige 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-80/94: Wielockx, EKL 1996, lk I-2493, punkt 16, ja 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-242/03: Weidert ja Paulus, EKL 2004, lk I-7379, punkt 12).

15 Lisaks maksustatakse selliste liikmesriigi õigusnormide alusel, millega on tegemist põhikohtuasjas ja mis annavad õiguse teha uurimis- ja arendustegevusega seotud mahaarvamisi ainult seoses selle liikmesriigi territooriumil tehtud uurimistööga, uurimistöö tegemise teenuse osutamine erinevalt sõltuvalt sellest, kas see toimus teistes liikmesriikides või asjaomases liikmesriigis (vt selle kohta 28. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-55/98: Vestergaard, EKL 1999, lk I-7641, punkt 21).

16 Sellised sätted kujutavad endast EÜ artikliga 49 vastuolus olevat teenuse osutamise kohal põhinevat erinevat kohtlemist.

17 Prantsuse valitsus väidab siiski, et erinev kohtlemine tuleneb otseselt maksude territoriaalsuse põhimõttest, mida Euroopa Kohus on selgelt tunnustanud 15. mai 1997. aasta kohtuotsuses C-250/95: Futura Participations ja Singer (EKL 1997, lk I-2471, punkt 22) ja seega ei saa seda pidada asutamislepingus keelatud ilmseks või varjatud diskrimineerimiseks.

18 Viimati nimetatud otsuse aluseks olnud kohtuasjas vaatles Euroopa Kohus residentidest ja mitteresidentidest äriühingute suhtes kohaldatavate siseriiklike maksusätete vastavust asutamisvabadust käsitlevate asutamislepingu sätetele, samas kui käesoleva asja aluseks olevas põhikohtuasjas tuleb analüüsida, kas asutamislepinguga on vastavuses siseriiklikud maksusätted, mis annavad konkreetses liikmesriigis asuvale ettevõtjale eelise talle ainult selles liikmesriigis osutatud teenustega seoses. Need sätted on vastuolus EÜ artikliga 49, kuna need põhinevad — kuigi kaudselt — teenuste osutaja asukohal ja võivad seega takistada viimase piiriülest tegevust.

19 Siiski tuleb uurida, kas neist sätetest tulenev ebavõrdne kohtlemine võib olla õigustatud asutamislepingu teenuste osutamise vabadust käsitlevate sätete alusel.

20 On tõsi, et eespool viidatud kohtuotsuses Bachmann (punkt 28) ja 28. jaanuari 1992. aasta kohtuotsuses C-300/90: komisjon *v.* Belgia (EKL 1992, lk I-305, punkt 21) on Euroopa Kohus möönnud, et asutamislepinguga tagatud põhivabaduste piiramist võib õigustada maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajadusega. Siiski on Euroopa Kohus hiljem täpsustanud, et nende otsuste aluseks olnud kohtuasjades on sama tulumaksu kohustuslase tasandil olemas otsene seos maksustatavast tulust kindlustusmaksete mahaarvamise võimaluse ja kindlustusandjate poolt pensioni- ja elukindlustuslepingute alusel tehtavate väljamaksete summade hilisema maksustamise vahel ja et sellise sideme säilitamine on vajalik kõnealuse maksusüsteemi ühtsuse tagamiseks (vt eelkõige 14. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-484/93: Svensson ja Gustavsson, EKL 1995, I-3955, punkt 18, ja 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, I-7477, punkt 42). Kui selline otsene seos puudub, ei saa tugineda väitele, et on vaja tagada maksusüsteemi ühtsus (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Weidert ja Paulus, punktid 20 ja 21).

21 Sellises olukorras, millega on tegemist põhikohtuasja puhul, puudub igasugune sedalaadi otsene seos ühelt poolt äriühingute üldise maksukohustuse ja teiselt poolt õiguse vahel maha arvata osa ettevõtja poolt kantud uurimis- ja arendustegevuse kulusid.

22 Prantsuse valitsus rõhutab siiski, et põhikohtuasja esemeks olevad siseriiklikud õigusnormid on vajalikud uurimis- ja arendustegevuse edendamiseks ja tõhusa maksujärelevalve tagamiseks.

23 Isegi kui uurimis- ja arendustegevuse edendamise puhul on tegemist üldisest huvist tuleneva ülekaaluka põhjusega, nagu väidab asjaomane valitsus, tuleb tõdeda, et sellegipoolest ei õigusta see sellist siseriiklikku meedet, millega on tegemist põhikohtuasjas ja millega ei anta uurimis- ja arendustegevusega seotud mahaarvamiste tegemise õigust seoses uurimistööga, mida ei tehta asjaomases liikmesriigis. Seega on sellised õigusnormid otseselt vastuolus teadusuuringute ja tehnoloogia arendamise ühenduse poliitikaga, mille eesmärk vastavalt EÜ artikli 163 lõikele 1 on just „tugevdada ühenduse tööstuse teaduslikke ja tehnoloogilisi aluseid ning toetada selle muutumist konkurentsivõimelisemaks rahvusvahelisel tasandil". Sama artikli lõige 2 täpsustab muu hulgas, et sel eesmärgil ühendus „toetab [...] jõupingutusi omavaheliseks koostööks ja taotleb eelkõige, et ettevõtjatel oleks võimalus täiel määral kasutada siseturu potentsiaali, iseäranis [...] sellist koostööd takistavate õiguslike ning fiskaaltõkete kõrvaldamise kaudu".

24 Tõhus maksujärelevalve on selline üldisest huvist tulenev ülekaalukas põhjus, mis võib õigustada asutamislepinguga tagatud põhiõiguste teostamise piiramist (vt eelkõige eespool viidatud kohtuotsus Futura Participations ja Singer, punkt 31). Seega võib liikmesriik rakendada meetmeid, mis võimaldavad selgelt ja täpselt kindlaks määrata uurimiskulud, mis on selles liikmesriigis lubatud maha arvata (vt 8. juuli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-254/97: Baxter jt, EKL 1999, lk I-4809, punkt 18).

25 Siiski ei saa maksujärelevalve tõhususe vajadusega õigustada siseriiklikke õigusnorme, mis tingimusteta takistavad maksukohustuslast esitamast tõendeid selle kohta, et teises liikmesriigis tehtud uurimistööle on tegelikult kulutusi tehtud ja et need kulutused vastavad ettenähtud tingimustele. Ei saa *a priori* välistada maksukohustuslase võimalust esitada asjaomaseid dokumente, mille alusel maksusummat sissenõudvad liikmesriigi maksuhaldurid saavad selgelt ja täpselt kindlaks

määrata teises liikmesriigis tehtud uurimistöö olemuse ja selle, kas seda tööd tegelikult tehti (vt eespool viidatud kohtuotsus Baxter, punktid 19 ja 20).

26 Seega tuleb esitatud küsimustele vastata, et EÜ artikliga 49 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis annavad õiguse teha uurimis- ja arendustegevusega seotud mahaarvamisi ainult seoses selle liikmesriigi territooriumil tehtud uurimistööga.

Kohtukulud

27 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

EÜ artikliga 49 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis annavad õiguse teha uurimis- ja arendustegevusega seotud mahaarvamisi ainult seoses selle liikmesriigi territooriumil tehtud uurimistööga.

Allkirjad