2005. gada 10. martā *

Lieta C-39/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Tribunal administratif de Dijon* (Francija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2003. gada 30. decembrī un Tiesā reģistrēts 2004. gada 2. februārī, tiesvedībā

Laboratoires Fournier SA

pret

Direction des vérifications nationales et internationales.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši Ž. P. Puisošē [*J.-P. Puissochet*], S. fon Bārs [*S. von Bahr*] (referents), J. Malenovskis [*J. Malenovský*] un U. Lehmuss [*U. Lõhmus*],

* Tiesvedības valoda — franču.

ģenerāladvokāts F. Dž. Džeikobss [*F. G. Jacobs*],
sekretāre K. Štranca [*K. Sztranc*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2004. gada 28. oktobrī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Laboratoires Fournier SA* vārdā — B. Eme [*B. Eme*], *avocat*,

— Francijas valdības vārdā — K. Jurgensena-Mersjē [*C. Jurgensen-Mercier*], pārstāve,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un K. Žiolito [*C. Giolito*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2004. gada 9. decembrī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz EKL 49. panta interpretāciju saistībā ar valsts tiesību aktiem, kas paredz sistēmu nodokļa atlaidei par pētniecības darbu, ko attiecina tikai uz Francijā veiktu pētniecības darbu.

2 Šo lūgumu iesniedza saistībā ar prāvu starp *Laboratoires Fournier SA* (turpmāk tekstā — "*Laboratoires Fournier*"), saskaņā ar Francijas tiesībām dibinātu sabiedrību, un Ekonomikas, finanšu un rūpniecības ministrijas Vispārējās nodokļu pārvaldes Valsts un starptautiskās kontroles direkciju (turpmāk tekstā — "Kontroles direkcija") sakarā ar šīs direkcijas paziņotajiem nodokļu aprēķinu precizējumiem un strīdu par nodokļu atlaidi par pētniecības darbu, ko attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokli bija saņēmusi *Laboratoires Fournier*.

Valsts tiesiskais regulējums

3 Atbilstoši Vispārējā nodokļu kodeksa 244.c (B) pantam (turpmāk tekstā — "Vispārējais kodekss") redakcijā, kas bija spēkā laikā, kad notika pamata prāvas fakti:

"I. Rūpniecības, tirdzniecības vai lauksaimniecības uzņēmumi, kas maksā nodokļus no saviem reālajiem ienākumiem, var saņemt nodokļu atlaidi 50 procentu apmērā no izdevumiem par pētniecības darbu gada laikā, kas pārsniedz vidējās šāda veida izmaksas iepriekšējo divu gadu laikā, kas palielināmas atbilstoši patēriņa preču, neskaitot tabaku, cenu pieaugumam [..]."

4 Vispārējā kodeksa III pielikuma 49.f (H) panta redakcija, kas bija spēkā laikā, kad notika pamata prāvas fakti, nosaka:

"Vispārējā nodokļu kodeksa 244.c (B) pantā minētās tiesības uz nodokļa atlaidi attiecas uz izdevumiem sakarā ar darbībām, kas veiktas Francijā."

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

5 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *Laboratoires Fournier*, kas nodarbojas ar farmaceitisko izstrādājumu ražošanu un pārdošanu, uzticēja pētniecības centriem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs, kā apakšuzņēmējiem veikt vairākus pētniecības uzdevumus un ņēma vērā no tā izrietošus izdevumus nodokļa atlaides aprēķināšanai 1995. un 1996. gadā.

6 1998. gadā tika pārbaudīta *Laboratoires Fournier* grāmatvedība par šiem diviem gadiem.

7 Pārbaužu rezultātā *Laboratoires Fournier* tika paziņoti nodokļu aprēķinu precizējumi, pamatojoties uz Vispārējā kodeksa 244.c (B) pantu un tā III pielikuma 49. f (H) pantu, jo Kontroles direkcija neņēma vērā iepriekš minētos izdevumus, ko uzrādīja *Laboratoires Fournier*, lai aprēķinātu nodokļa atlaidi par pētniecības darbu. No *Laboratoires Fournier* tika pieprasīta papildu summu samaksa par attiecīgo laika posmu.

8 *Laboratoires Fournier* par šiem pieprasījumiem veikt papildu summu samaksu iesniedza sūdzību. Sūdzība tika noraidīta 2001. gada 25. jūlijā.

9 2001. gada 8. septembrī *Laboratoires Fournier* iesniedza prasību *Tribunal administratif de Dijon* (Dižonas Administratīvajā tiesā). Prasības pieteikumā prasītājs pieprasīja atbrīvošanu no aprēķinātajiem uzņēmumu ienākuma nodokļa papildu maksājumiem, kas izriet no paziņotajiem nodokļu aprēķinu precizējumiem, kā arī nokavējuma naudas.

10 Iesniedzējtiesa norāda — *Laboratoires Fournier* apgalvo, ka Vispārējā kodeksa 244.c (B) pants un tā III pielikuma 49.f (H) pants ir pretrunā EKL 49. panta noteikumiem.

11 Saskaņā ar iesniedzējtiesas minēto Kontroles direkcija apgalvo, ka Eiropas Kopienu Tiesa 1992. gada 28. janvāra spriedumā lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp.) pieļāva, ka EKL 49. panta noteikumus var pārkāpt, lai saglabātu katras dalībvalsts iekšējās nodokļu sistēmas saskanību.

12 Pastāvot šādiem apstākļiem, *Tribunal administratif de Dijon* nolēma apturēt tiesvedību lietā un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"Vai [Vispārējā kodeksa 244.c (B) panta un tā III pielikuma 49.f (H) panta] noteikumi, kas paredz nodokļa atlaides piešķiršanu tikai par tādu pētniecības darbu, kas ir veikts Francijā, ir pretrunā [EKL] 49. panta noteikumiem [?]

Ja uz iepriekšējo jautājumu tiek sniegta apstiprinoša atbilde, [..] vai nosacījums veikt Francijā pētniecības darbu, ko paredz minētās normas, atbilst uzņēmumu ienākuma nodokļa saskanības principam, un līdz ar to ir pieļaujams, ka tā pārkāpj [EKL] 49. panta noteikumus [?]"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

13 Abos prejudiciālajos jautājumos, kas ir aplūkojami kopā, valsts tiesa būtībā jautā, vai EKL 49. pants iestājas pret dalībvalsts tiesisko regulējumu, kas paredz nodokļa atlaides par pētniecības darbu piešķiršanu tikai tad, ja attiecīgais pētniecības darbs ir veikts šīs dalībvalsts teritorijā.

14 Kaut arī tiešo nodokļu jautājumi ietilpst dalībvalstu kompetencē, tomēr tām šī kompetence ir jārealizē, ievērojot Kopienu tiesības (skat. jo īpaši 1995. gada 11. augusta spriedumu lietā C-80/94 *Wielockx*, *Recueil*, I-2493. lpp., 16. punkts, kā arī 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-242/03 *Weidert* un *Paulus*, Krājums, I-7379. lpp., 12. punkts).

15 Tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā pamata prāvā minētais, kas piešķir nodokļa atlaidi par pētniecības darbu tikai tad, ja tas ir veikts šajā dalībvalstī, rada tādu nodokļu sistēmu attiecībā uz pakalpojumiem, par kādiem ir uzskatāms pētniecības darbs, kas ir atkarīga no tā, vai tie ir veikti šajā dalībvalstī, vai arī citās dalībvalstīs (skat. šajā sakarā 1999. gada 28. oktobra spriedumu lietā C-55/98 *Vestergaard*, *Recueil*, I-7641. lpp., 21. punkts).

16 Šāds tiesiskais regulējums paredz atšķirīgu attieksmi, kas balstās uz pakalpojuma sniegšanas vietu, un tas ir pretrunā EKL 49. pantam.

17 Francijas valdība norāda, ka šī atšķirīgā attieksme tieši izriet no nodokļa teritorialitātes principa, ko Tiesa ir skaidri atzinusi 1997. gada 15. maija spriedumā lietā C-250/95 *Futura Participations* un *Singer* (*Recueil*, I-2471. lpp., 22. punkts), un ka tādējādi tā nav uzskatāma par atklātu vai slēptu diskrimināciju, ko aizliedz EK līgums.

18 Tomēr lietā, kurā tika pieņemts iepriekš minētais spriedums, Tiesa pārbaudīja valsts nodokļu tiesību normu, kas ir piemērojamas uzņēmumiem rezidentiem un nerezidentiem, atbilstību Līguma noteikumiem par tiesībām veikt uzņēmējdarbību, bet šajā lietā aplūkotajā pamata prāvā ir jāpārbauda, vai Līgumam atbilst valsts nodokļu tiesību normas, kas piešķir priekšrocības kādā valstī esošiem uzņēmumiem tikai ar nosacījumu, ka tie uz sava rēķina sniedz pakalpojumus šajā minētajā valstī. Šādas normas ir pretrunā EKL 49. pantam, jo tās, kaut arī netieši, ir balstītas uz pakalpojuma sniedzēja atrašanās vietu, un tādējādi tās var traucēt pakalpojuma sniedzēja pārrobežu darbību.

19 Tomēr ir jāpārbauda, vai atšķirīgo attieksmi, ko paredz šīs normas, var pamatot attiecībā uz Līgumā minētajiem pakalpojumu sniegšanas brīvības noteikumiem.

20 Šajā sakarā ir taisnība, ka iepriekš minētajā spriedumā lietā *Bachmann* (28. punkts) un 1992. gada 28. janvāra spriedumā lietā C-300/90 Komisija/Beļģija (*Recueil*, I-305. lpp., 21. punkts) Tiesa pieļāva, ka vajadzība nodrošināt nodokļu sistēmas saskanību var pamatot Līgumā minēto pamatbrīvību ierobežošanu. Tomēr vēlāk Tiesa precizēja, ka lietās, kurās tika pieņemti iepriekš minētie spriedumi, pastāvēja tieša saistība starp ienākuma nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt apdrošināšanas maksājumus no nodokļu bāzes un apdrošinātāju, izpildot vecuma pensiju un dzīvības apdrošināšanas līgumus, izmaksāto summu vēlāku aplikšanu ar nodokli. Šī saistība bija jāsaglabā, lai nodrošinātu attiecīgās nodokļu sistēmas saskanību (skat. jo īpaši 1995. gada 14. novembra spriedumu lietā C-484/93 *Svensson* un *Gustavsson*, *Recueil*, I-3955. lpp., 18. punkts, un 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 42. punkts). Ja šāda tieša saistība nepastāv, tad nav iespējams balstīties uz argumentu par nepieciešamību nodrošināt nodokļu sistēmas saskanību (skat. jo īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Weidert* un *Paulus*, 20. un 21. punkts).

21 Savukārt situācijā, kas ir aplūkota pamata prāvā, nepastāv šāda veida tieša saistība starp vispārējo uzņēmumu ienākuma nodokli un nodokļa atlaidi, kas atbilst daļai no uzņēmuma veiktā pētniecības darba izdevumiem.

22 Tomēr Francijas valdība norāda, ka pamata prāvā aplūkoto tiesisko regulējumu pamato mērķis veicināt pētniecības darbu un vajadzība nodrošināt fiskālās kontroles efektivitāti.

23 Kaut arī nav izslēdzams, ka pētniecības un attīstības darba veicināšana ir uzskatāma par primāru vispārējo interešu iemeslu, kā to norāda Francijas valdība, tomēr tas nevar pamatot tādu valsts pasākumu kā pamata prāvā aplūkotais, kas neparedz nodokļa atlaidi par pētniecības darbu, kas netiek veikts šajā konkrētajā dalībvalstī. Šāds tiesiskais regulējums ir tiešā pretrunā Kopienas politikas mērķim pētniecības un tehnoloģijas attīstības jomā, kas saskaņā ar EKL 163. panta 1. punktu ir "stiprināt Kopienas rūpniecības zinātnisko un tehnoloģisko pamatu un veicināt tās konkurētspēju starptautiskā līmenī". Šī panta 2. punkts īpaši precizē, ka šajā sakarā Kopiena "atbalsta [uzņēmumu] savstarpējas sadarbības centienus, jo īpaši nolūkā ļaut [tiem] pilnīgi izmantot iekšējā tirgus potenciālu, un, konkrēti, [..] likvidējot juridiskus un fiskālus šķēršļus šai sadarbībai".

24 Fiskālās kontroles efektivitāte ir uzskatāma par primāru vispārējo interešu iemeslu, kas var pamatot Līgumā garantēto pamatbrīvību izmantošanas ierobežošanu (skat. jo īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Futura Participations* un *Singer*, 31. punkts). Līdz ar to dalībvalsts drīkst piemērot pasākumus, kas ļauj skaidri un precīzi pārbaudīt atskaitāmos izdevumus, kuri šajā dalībvalstī ir uzskatāmi par pētniecības darba izdevumiem (skat. 1999. gada 8. jūlija spriedumu lietā C-254/97 *Baxter* u.c., *Recueil*, I-4809. lpp., 18. punkts).

25 Tomēr tāds valsts tiesiskais regulējums, kas vispārējā veidā liedz nodokļa maksātājam sniegt pierādījumus, ka izdevumi, kas ir saistīti ar pētniecības darbu citās dalībvalstīs, ir tiešām radušies un tie atbilst noteiktajiem kritērijiem, nav pamatojams ar fiskālās kontroles efektivitāti. Nav pieļaujams *a priori* izslēgt, ka nodokļa maksātājs būtu spējīgs sniegt atbilstošus pierādījumus, lai dalībvalsts

nodokļu iestādes varētu skaidri un precīzi pārbaudīt citās dalībvalstīs radušos pētniecības darba izdevumu patiesumu un to veidu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Baxter* u.c., 19. un 20. punkts).

26 Līdz ar to uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka EKL 49. pants iestājas pret dalībvalsts tiesisko regulējumu, kas paredz nodokļa atlaides par pētniecības darbu piešķiršanu tikai tad, ja attiecīgais pētniecības darbs ir veikts šīs dalībvalsts teritorijā.

Par tiesāšanās izdevumiem

27 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

EKL 49. pants iestājas pret dalībvalsts tiesisko regulējumu, kas paredz nodokļa atlaides par pētniecības darbu piešķiršanu tikai tad, ja attiecīgais pētniecības darbs ir veikts šīs dalībvalsts teritorijā.

[Paraksti]