A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2005. március 10. *

A C-39/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a tribunal administratif de Dijon (Franciaország) a Bírósághoz 2004. február 2-án érkezett, 2003. december 30-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Laboratoires Fournier SA**

és

a **Direction des vérifications nationales et internationales**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (előadó), J. Malenovský és U. Lõhmus bírák,

* Az eljárás nyelve: francia.

főtanácsnok: F. G. Jacobs,
hivatalvezető: K. Sztranc tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2004. október 28-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

— a Laboratoires Fournier SA képviseletében B. Eme avocat,

— a francia kormány képviseletében C. Jurgensen-Mercier, meghatalmazotti minőségben,

— az Európai Közösségek Bizottságának képviseletében R. Lyal és C. Giolito, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2004. december 9-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 49. cikk értelmezésére vonatkozik, olyan nemzeti szabályozás tekintetében, amely kizárólag Franciaországban megvalósuló kutatásokra fenntartott adójóváírási rendszert vezetett be.

2 A kérelmet a francia jog alá tartozó Laboratoires Fournier SA társaság (a továbbiakban: Laboratoires Fournier) és a direction des vérifications nationales et internationales de la direction générale des impôts du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (a Gazdasági, Pénzügyi és Ipari Minisztérium Általános Adóigazgatóságának Nemzeti és Nemzetközi Ellenőrzési Igazgatósága) (a továbbiakban: ellenőrzési igazgatóság) között az ellenőrzési igazgatóság által átadott, a Laboratoires Fournier által igénybe vett adójóváírást vitató megállapításokat tartalmazó jegyzőkönyv tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

A nemzeti szabályozás

3 A code général des impôts (általános adókódex, a továbbiakban: adókódex) 244c. B cikkének az alapügy tényállása idején hatályos szövege szerint:

„I. A tényleges nyereségük után adózó ipari, kereskedelmi és mezőgazdasági vállalkozásokat a tárgyévben felmerült kutatási kiadásoknak a tárgyévet megelőző két év folyamán felmerült ugyanolyan típusú kiadások — dohány nélkül számolt fogyasztói árindexszel korrigált — átlagához képest számított növekménye 50%-ának megfelelő adójóváírás illeti meg [...]."

4 Az adókódex III. melléklete 49f. H cikkének az alapügy tényállása idején hatályos rendelkezése szerint:

„Az általános adókódex 244c. B cikkében említett adójóváírás a Franciaországban megvalósuló műveletekkel összefüggő kiadások esetén vehető igénybe."

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

5 Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből kitűnik, hogy az originális gyógyszerek előállításával és értékesítésével foglalkozó Laboratoires Fournier társaság alvállalkozás útján különböző tagállamokban található kutatási központokat kutatási projektek lebonyolításával bízott meg, és az 1995. és 1996. évi kutatási adójóváírás számításánál figyelembe vette az ennek megfelelő kiadásokat.

6 1998-ban a Laboratoires Fournier-nél a fenti éveket érintően a számviteli nyilvántartások vizsgálatára kiterjedő adóellenőrzésre került sor.

7 Az ellenőrzés befejeztével az adókódex 244c. B cikke és III. melléklete 49f. H cikke alapján az ellenőrzési igazgatóság átadta a Laboratoires Fournier részére a megállapításokat tartalmazó jegyzőkönyvet, amelyben az igazgatóság nem fogadta el a Laboratoires Fournier által igénybe vett kutatási adójóváírás meghatározásához felhasznált fenti kiadásokat. Az alapügyben érintett időszakokra a társaság terhére a fentieknek megfelelő további adókötelezettség megállapítására került sor.

8 A Laboratoires Fournier a fenti megállapítással szemben fellebbezést nyújtott be, amelyet 2001. július 25-én elutasítottak.

9 2001. szeptember 8-án a Laboratoires Fournier keresetet nyújtott be a tribunal administratif de Dijonhoz. E keresetlevelében kérte a részére átadott megállapításokat tartalmazó jegyzőkönyvben foglalt további társaságiadó-fizetési kötelezettség, valamint a késedelmi pótlék törlését.

10 A kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy a Laboratoires Fournier álláspontja szerint az adókódex 244c. B cikke és III. mellékletének 49f. H cikke az EK 49. cikk rendelkezéseibe ütközik.

11 E bíróság előadja, hogy az ellenőrzési igazgatóság álláspontja szerint a Bíróság a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítéletében (EBHT 1992., I-249. o.) elismerte, hogy el lehet térni az EK 49. cikk kikötéseitől a tagállamok adórendszere koherenciájának megőrzése céljából.

12 Ilyen körülmények mellett a tribunal administratif de Dijon akként határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétesek-e az [EK] 49. cikk kikötéseivel az [adókódex 244c. B cikkének és III. melléklete 49f. H cikkének] azon rendelkezései, amelyek kizárólag a Franciaországban megvalósuló kutatási műveletek után biztosítanak kutatási adójóváírást[?]

[A]z e kérdésre adott igenlő válasz esetén, [...] a fenti rendelkezésekben foglalt kutatási műveletek Franciaországban történő megvalósítására vonatkozó feltétel összefügghet-e a társasági adó koherenciájának elvével, és így lehetővé teszi-e az [EK] 49. cikk rendelkezéseitől való eltérést[?]"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

13 Két kérdésével, amelyeket együttesen kell megvizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az EK 49. cikkbe ütközik-e az olyan tagállami szabályozás, amely kizárólag az e tagállam területén megvalósuló kutatási műveletek után biztosít kutatási adójóváírást.

14 A közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd különösen a C-80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2493. o.] 16. pontját, valamint a C-242/03. sz., Weidert és Paulus ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7379. o.] 12. pontját).

15 Márpedig azáltal, hogy kizárólag a fenti tagállamban megvalósuló kutatási műveletek után biztosít kutatási adójóváírást, az alapügyben érintett tagállam szabályozása a kutatási tevékenységet megvalósító szolgáltatások nyújtását eltérő adóztatásnak veti alá attól függően, hogy e tevékenységet más tagállamokban vagy az érintett tagállamban végzik (lásd e tekintetben a C-55/98. sz. Vestergaard-ügyben 1999. október 28-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-7641. o.] 21. pontját).

16 Az ilyen szabályozás az EK 49. cikkel ellentétes eltérő bánásmódot eredményez a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye alapján.

17 A francia kormány azonban előadja, hogy az eltérő bánásmód közvetlenül a területi adóztatás elvéből következik, amelyet a Bíróság a C-250/95. sz., Futura Participations és Singer ügyben 1997. május 15-én hozott ítélete (EBHT 1997., I-2471. o.) 22. pontjában kifejezetten elismert, és így nem lehet úgy tekintetni, hogy az a Szerződés által tiltott nyílt vagy rejtett megkülönböztetést tartalmaz.

18 Azonban míg a fenti ítélet hátterét képező ügyben a Bíróság a belföldi és külföldi illetőségű vállalkozásokra vonatkozó nemzeti adószabályoknak a Szerződés letelepedési szabadságra vonatkozó rendelkezéseivel való összeegyeztethetőségét vizsgálta, addig a jelen ügy alapját képező eljárásban azt kell vizsgálni, hogy a Szerződéssel mennyiben egyeztethető össze az olyan nemzeti adószabály, amely az adott tagállamban letelepedett vállalkozások megbízásából kizárólag az e tagállamban nyújtott szolgáltatások alapján részesíti előnyben e vállalkozásokat. Az ilyen rendelkezések az EK 49. cikkbe ütköznek, mivel azok — még ha csak közvetett módon is — a szolgáltatást nyújtó székhelyén alapszanak, és így akadályozzák e szolgáltató határokon átívelő tevékenységeit.

19 Meg kell azonban vizsgálni, hogy igazolhatják-e a Szerződésnek a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezései az ilyen rendelkezésekben foglalt egyenlőtlen bánásmódot.

20 Igaz, hogy a Bíróság a fent hivatkozott Bachmann-ügyben hozott ítéletének 28. pontjában és a C-300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1992. január 28-án hozott ítéletének [EBHT 1992., I-305. o.] 21. pontjában kimondta, hogy valamely adórendszer koherenciája biztosításának szükségessége igazolhatja a Szerződés által garantált alapvető szabadságok korlátozását. Később azonban kifejtette, hogy a Bachmann-ügyben és a Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítéletek hátterét képező tényállásokban a társasági adó hatálya alá tartozó ugyanazon adózót illetően közvetlen kapcsolat állt fenn a biztosítási díjaknak az adóköteles jövedelemből való levonhatósága és a nyugdíj- és életbiztosítási szerződések teljesítése során a biztosítók által fizetendő összegek későbbi megadóztatása között, amely kapcsolatot fenn kellett tartani a kérdéses adórendszer koherenciájának megőrzése érdekében (lásd különösen a C-484/93. sz., Svensson és Gustavsson ügyben 1995. november 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-3955. o.] 18. pontját és a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 42. pontját). Ha ilyen kapcsolat nem áll fenn, nem lehet az adórendszer koherenciája biztosításának szükségességével érvelni (lásd különösen a fent hivatkozott Weidert és Paulus ügyben hozott ítélet 20. és 21. pontját).

21 Ugyanis az alapügyhöz hasonló helyzetben egyáltalán nem áll fenn ilyen jellegű kapcsolat egyfelől az általános társasági adó, másfelől pedig a vállalkozásnál felmerült kutatási kiadások egy részére vonatkozó adójóváírás között.

22 A francia kormány szerint azonban az alapügy tárgyát képező nemzeti rendelkezéseket a kutatás előmozdításában és az adóellenőrzés hatékonyságának biztosításában rejlő okok igazolják.

23 Még ha nem is zárható ki, amint azt a francia kormány előadja, hogy a kutatás és fejlesztés előmozdítása nyomós közérdek, az mindazonáltal nem igazolhat az alapügyben érintetthez hasonló olyan nemzeti intézkedést, amely kizárja, hogy a nem az érintett tagállamban megvalósuló valamennyi kutatási művelet kutatási adójóváírásban részesüljön. Az ilyen szabályozás ugyanis kifejezetten ellentétes a Közösség által a technológiai kutatás és technológiai fejlesztés területén folytatott politikának az EK 163. cikk (1) bekezdése szerinti azon céljaival, hogy „erősítse a közösségi ipar tudományos és technológiai alapjait, [valamint] ösztönözze nemzetközi versenyképességének fejlődését". E cikk (2) bekezdése többek között arról rendelkezik, hogy e célból a Közösség „támogatja [a vállalkozások] együttműködés[é]t célzó erőfeszítés[e]ket, amelyek célja elsősorban az, hogy [ezek] teljes mértékben kihasználhassák a belső piac lehetőségeit, különösen [...] az együttműködés jogi és adóügyi akadályainak felszámolása útján".

24 Az adóellenőrzés hatékonysága olyan nyomós közérdek, amely igazolhatja a Szerződés által garantált alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását (lásd különösen a fenti hivatkozott Futura Participations és Singer ügyben hozott ítélet 31. pontját). Így a tagállam jogosult arra, hogy olyan intézkedéseket alkalmazzon, amelyek lehetővé teszik e tagállamban a kutatási ráfordításként elszámolható költségek pontos és egyértelmű ellenőrzését (lásd a C-254/97. sz., Baxter és társai ügyben hozott ítélet [EBHT 1999., I-4809. o.] 18. pontját).

25 Márpedig az adóellenőrzés hatékonyságára hivatkozással nem igazolható az olyan nemzeti szabályozás, amely abszolút módon megakadályozza, hogy az adózó bizonyítékot nyújthasson be arra vonatkozóan, hogy a más tagállamokban megvalósuló kutatási tevékenységekkel összefüggő kiadások ténylegesen felmerültek, és megfelelnek az előírt követelményeknek. Ugyanis nem zárható ki eleve, hogy az adózó olyan vonatkozó okirati bizonyítékokat terjesszen elő, amelyek a tagállam

adóhatóságai részére lehetővé teszik a más tagállamokban felmerült kutatási kiadások valódiságának, valamint természetének pontos és egyértelmű ellenőrzését (lásd a fent hivatkozott Baxter és társai ügyben hozott ítélet 19. és 20. pontját).

26 Úgy kell tehát válaszolni a feltett kérdésekre, hogy az EK 49. cikkbe ütközik valamely tagállam azon szabályozása, amely kizárólag az e tagállam területén megvalósuló kutatási műveletek tekintetében biztosít kutatási adójóváírást.

A költségekről

27 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

Az EK 49. cikkbe ütközik valamely tagállam azon szabályozása, amely kizárólag az e tagállam területén megvalósuló kutatási műveletek tekintetében biztosít kutatási adójóváírást.

Aláírások