# WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)
z dnia 10 marca 2005 r. *

W sprawie C-39/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez tribunal administratif de Dijon (Francja) postanowieniem z dnia 30 grudnia 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 lutego 2004 r., w postępowaniu:

**Laboratoires Fourier SA**

przeciwko

**Direction des vérifications nationales et internationales**

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, S. von Bahr (sprawozdawca), J.-P. Puissochet, J. Malenovský i U. Lõhmus, sędziowie,

* Język postępowania: francuski.

rzecznik generalny: F. G. Jacobs,
sekretarz: K. Sztranc, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 28 października 2004 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Laboratoires Fournier SA, przez adwokata B. Eme,

— w imieniu rządu francuskiego, przez C. Jurgensen-Mercier, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez R. Lyala oraz C. Giolito, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 9 grudnia 2004 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 WE w związku z przepisami krajowymi wprowadzającymi system ulg podatkowych na badania naukowe, ograniczonych wyłącznie do projektów badawczych przeprowadzonych we Francji.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Laboratoires Fournier SA (zwaną dalej „Laboratoires Fourier"), spółką prawa francuskiego, a direction des vérifications nationales et internationales de la direction générale des impôts du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (dyrekcją kontroli podatkowej głównej dyrekcji podatkowej Ministerstwa Gospodarki, Finansów i Przemysłu, zwaną dalej „dyrekcją kontroli") dotyczącego określenia wysokości zobowiązania podatkowego, które wynikło z zakwestionowania ulgi podatkowej na badania naukowe, z której skorzystała Laboratoires Fournier w ramach podatku dochodowego od osób prawnych.

## Uregulowania krajowe

3 Artykuł 244 *quater* B Code général des impôts (ordynacji podatkowej) w brzmieniu obowiązującym w chwili zajścia zdarzeń będących przedmiotem postępowania głównego stanowił:

„I. Przedsiębiorstwom przemysłowym i handlowym oraz rolniczym, podlegającym opodatkowaniu według realnie uzyskanego dochodu, może zostać przyznana ulga podatkowa w wysokości 50% kwoty, o którą poczynione w ciągu roku wydatki na badania naukowe przewyższają średnią wydatków tego rodzaju w ostatnich dwóch latach, zwaloryzowanych przy wzięciu pod uwagę podwyżki cen towarów konsumpcyjnych z wyłączeniem tytoniu [...]"

4 Artykuł 49 *septies* H załącznika III do ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym w chwili zajścia zdarzeń będących przedmiotem postępowania głównego stanowił:

„Prawo do skorzystania z ulgi podatkowej przewidzianej w art. 244 *quater* B ordynacji podatkowej powstaje w związku z poniesieniem wydatków na projekty zrealizowane we Francji".

## Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

5 Z orzeczenia sądu odsyłającego wynika, że Laboratoires Fournier, których przedmiotem działalności jest produkcja i sprzedaż leków gotowych, zleciła wykonanie licznych badań zakładom badawczym mającym siedzibę w różnych państwach członkowskich i uwzględniła związane z tym wydatki przy obliczaniu ulgi podatkowej na badania naukowe w latach 1995 i 1996.

6 W 1998 r. w Laboratoires Fournier została przeprowadzona kontrola podatkowa dotycząca wspomnianego wyżej okresu.

7 W wyniku tej kontroli Laboratoires Fournier została powiadomiona o określeniu jej wysokości zobowiązania podatkowego na podstawie art. 244 *quater* B oraz art. 49 *septies* H załącznika III do ordynacji podatkowej, ponieważ dyrekcja kontroli nie uwzględniła wspomnianych wydatków przy ustalaniu ulgi podatkowej na badania naukowe, o której przyznanie wnioskowała Laboratoires Fournier. Za wspomniany okres została wobec niej wydana decyzja dokonująca uzupełniającego wymiaru podatku.

8 Laboratoires Fournier wniosła odwołanie od tej decyzji. Odwołanie to zostało oddalone w dniu 25 lipca 2001 r.

9 W dniu 8 września 2001 r. wniosła ona skargę do tribunal administratif Dijon (sądu administracyjnego w Dijon). W skardze tej Laboratoires Fournier żądała umorzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego wynikłego z doręczonej jej decyzji dokonującej uzupełniającego wymiaru podatku wraz z odsetkami.

10 Sąd odsyłający stwierdza, że Laboratoires Fournier podniosła, iż art. 244 *quater* B ordynacji podatkowej oraz art. 49 *septies* H załącznika III do niej naruszają art. 49 WE.

11 Dyrekcja kontroli jest natomiast zdania, że w wyroku z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. 1992, str. I-249, Trybunał stwierdził, iż dopuszczalne są wyjątki od postanowień art. 49 WE w celu utrzymania spójności wewnętrznych systemów podatkowych w poszczególnych państwach członkowskich.

12 W tej sytuacji sąd administracyjny w Dijon postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i udzielenie odpowiedzi na następujące pytania:

„Czy przepisy [art. 244 *quater* B ordynacji podatkowej oraz art. 49 *septies* H załącznika III do niej] naruszają art. 49 WE w związku z tym, że zastrzegają ulgę podatkową na badania naukowe jedynie dla projektów badawczych przeprowadzanych we Francji?

W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pierwsze pytanie, [...] czy zawarty w tych przepisach wymóg przeprowadzenia tych projektów we Francji może być uzasadniony zasadą spójności podatku dochodowego od osób prawnych i może w związku z tym przewidywać odstępstwo od postanowień art. 49 WE?"

## W przedmiocie pytań prejudycjalnych

13 Formułując te dwa pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd krajowy zmierza przede wszystkim do wyjaśnienia, czy przepisy państwa członkowskiego zastrzegające prawo do ulgi podatkowej na badania naukowe jedynie dla projektów badawczych przeprowadzanych na terenie tego państwa członkowskiego są sprzeczne z art. 49 WE.

14 Podatki bezpośrednie należą wprawdzie do kompetencji państw członkowskich, muszą one jednak wykonywać swoje uprawnienia przestrzegając prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyroki z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. 1995, str. I-2493, pkt 16 oraz z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-242/03 Weidert i Paulus, Zb.Orz. str. I-7379, pkt 12).

15 Przepisy państwa członkowskiego, jak te w sprawie przed sądem krajowym, zastrzegając prawo do skorzystania z ulgi podatkowej na badania naukowe jedynie dla projektów badawczych przeprowadzonych w tym państwie członkowskim poddają wykonanie usługi przeprowadzenia badań zróżnicowanej regulacji podatkowej w zależności od tego, czy została ona wykonana w innym, czy też w przedmiotowym państwie członkowskim (zob. podobnie wyrok z dnia 28 października 1999 r. w sprawie C-55/98 Vestergaard, Rec. 1999, str. I-7641, pkt 21).

16 Przepisy tego rodzaju wprowadzają nierówne traktowanie związane z miejscem wykonania usługi, co stanowi naruszenie art. 49 WE.

17 Rząd francuski podnosi jednak, że to nierówne traktowanie wynika bezpośrednio z zasady terytorialności prawa podatkowego, którą Trybunał wyraźnie uznał w wyroku z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singel, Rec. 1997, str. I-2471, pkt 22, a w związku z tym nie można uznać, iż przepisy te pociągają za sobą bezpośrednią bądź ukrytą dyskryminację, której zabrania traktat WE.

18 Jednakże w sprawie, która doprowadziła do wydania ww. wyroku, Trybunał dokonał oceny zgodności z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobody przedsiębiorczości krajowych przepisów podatkowych, które podlegały stosowaniu zarówno wobec przedsiębiorstw będących rezydentami w tym państwie członkowskim, jak i tych będących nierezydentami, podczas gdy spór w sprawie głównej, który dał przyczynek niniejszej sprawie, dotyczy zgodności z traktatem przepisów krajowych, które faworyzują przedsiębiorstwa mające siedzibę w tym państwie członkowskim w związku z usługami, które zostały wykonane na ich rzecz w tym samym państwie członkowskim. Przepisy tego rodzaju naruszają art. 49 WE, ponieważ — choć pośrednio — opierają się na kryterium siedziby świadczącego usługę i w związku z tym mogą utrudniać wykonywanie przez niego działalności wykraczającej poza granice tego państwa.

19 W związku z tym należy zbadać, czy zawarte w tych przepisach nierówne traktowanie może znaleźć uzasadnienie w postanowieniach traktatu dotyczących swobodnego świadczenia usług.

20 Prawdą jest, że Trybunał uznał w pkt 28 ww. wyroku w sprawie Bachmann oraz w pkt 21 wyroku z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. 1992, str. I-305, iż konieczność zagwarantowania spójności sytemu prawa podatkowego może uzasadniać ograniczenie korzystania z podstawowych swobód przyznanych przez traktat. Trybunał wyjaśnił jednak później, że w przypadkach, które doprowadziły do wydania ww. wyroków w odniesieniu do jednego i tego samego podatnika podlegającego obowiązkowi zapłaty podatku dochodowego zachodził bezpośredni związek pomiędzy możliwością odliczenia składek na ubezpieczenie od dochodu podlegającego opodatkowaniu i późniejszym opodatkowaniem sum wypłacanych przez zakład ubezpieczeń z tytułu wykonania umowy ubezpieczenia emerytalnego i na życie, który to związek musiał zostać utrzymany celem zabezpieczenia spójności spornej regulacji podatkowej (zob. w szczególności wyroki z dnia 14 listopada 1995 r. w sprawie C-484/93 Svensson i Gustavsson, Rec, str. I-3955, pkt 18 oraz z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. str. I-7477, pkt 42). W przypadku braku tego rodzaju bezpośredniego związku powołanie się na potrzebę spójności systemu podatkowego nie jest możliwe (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Weidert i Paulus, pkt 20 i 21).

21 W sytuacji takiej jak ta w sprawie przed sądem krajowym nie zachodzi jednak żaden bezpośredni związek tego rodzaju pomiędzy podatkiem dochodowym od osób prawnych a ulgą podatkową odpowiadającą części poniesionych przez przedsiębiorstwo wydatków na badania naukowe.

22 Rząd francuski podnosi jednak, że przepisy krajowe stanowiące przedmiot sprawy przed sądem krajowym są uzasadnione celem w postaci wspierania badań naukowych oraz koniecznością zagwarantowania skutecznej kontroli podatkowej.

23 Chociaż — zgodnie z twierdzeniami rządu francuskiego — nie można zaprzeczyć temu, że wspieranie badań naukowych i rozwoju stanowi jeden z nadrzędnych względów interesu ogólnego, to jednak nie wynika z tego, by można nim było uzasadnić przepis taki krajowy, jak ten w sprawie przed sądem krajowym, który odmawia prawa do ulgi podatkowej na badania naukowe wszystkim projektom badawczym, które nie są przeprowadzane w danym państwie członkowskim. Tego rodzaju regulacja stoi bowiem w bezpośredniej sprzeczności z celami polityki wspólnotowej w zakresie badań i rozwoju technologicznego, które w myśl art. 163 ust. 1 WE stanowią m.in. „wzmacnianie bazy naukowej i technologicznej przemysłu Wspólnoty i sprzyjanie zwiększaniu jego międzynarodowej konkurencyjności". Ustęp 2 tego samego artykułu precyzuje, że w tym celu Wspólnota „wspiera [...] wysiłki [przedsiębiorstw] w zakresie wzajemnej współpracy, zmierzając do umożliwienia [im] pełnego wykorzystania potencjału rynku wewnętrznego, zwłaszcza poprzez [...] usuwanie przeszkód prawnych i fiskalnych tej współpracy".

24 Skuteczność kontroli podatkowej stanowi jeden z nadrzędnych względów interesu ogólnego, który może uzasadnić wprowadzenie wyjątku od zasady prawa do korzystania z gwarantowanych przez traktat podstawowych swobód (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Futura Participations i Singel, pkt 31). państwo członkowskie jest na tej podstawie uprawnione do stosowania środków umożliwiających dokonywanie w sposób jasny i precyzyjny kontroli wysokości kwoty podlegającej w tym państwie odliczeniu z tytułu wydatków na badania naukowe (zob. wyrok z dnia 8 lipca 1999 r. w sprawie C-254/97 Baxter i in., Rec., str. I-4809, pkt 18).

25 Przepisy krajowe, które całkowicie uniemożliwiają podatnikowi przedstawienie dowodu na to, że wydatki na wykonaną w innych państwach członkowskich działalność badawczą zostały rzeczywiście poniesione oraz że wydatki te spełniają przepisane wymogi, nie mogą zostać uzasadnione skutecznością kontroli podatkowej. Nie można bowiem wykluczyć a priori, że podatnik jest w stanie przedłożyć

dowody, na podstawie których organ podatkowy państwa członkowskiego mógłby w sposób jasny i precyzyjny skontrolować charakter wydatków poniesionych w innych państwach członkowskich oraz to, czy wydatki te zostały rzeczywiście poniesione (porównaj cytowany powyżej wyrok w sprawie Baxter i in., pkt 19 i 20).

26 W związku z tym na powyższe pytania należy udzielić odpowiedzi, że przepisy państwa członkowskiego zastrzegające prawo do ulgi podatkowej na badania naukowe jedynie dla projektów badawczych przeprowadzanych na terenie tego państwa członkowskiego są sprzeczne z art. 49 WE.

**W przedmiocie kosztów**

27 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny w stosunku do postępowania przed sądem odsyłającym, zatem do niego należy rozstrzygnięcie o kosztach postępowania. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

**Przepisy państwa członkowskiego zastrzegające prawo do ulgi podatkowej na badania naukowe jedynie dla projektów badawczych przeprowadzanych na terenie tego państwa członkowskiego są sprzeczne z art. 49 WE.**

Podpisy