ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)
z 10. marca 2005 *

Vo veci C-39/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím tribunal administratif de Dijon (Francúzsko) z 30. decembra 2003 a doručený Súdnemu dvoru 2. februára 2004, ktorý súvisí s konaním:

Laboratoires Fournier SA

proti

Direction des vérifications nationales et internationales,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia J.-P. Puissochet, S. von Bahr (spravodajca), J. Malenovský a U. Lõhmus,

* Jazyk konania: francúzština.

generálny advokát: F. G. Jacobs,
tajomník: K. Sztranc, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 28. októbra 2004,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Laboratoires Fournier SA, v zastúpení: B. Eme, advokát,

— francúzska vláda, v zastúpení: C. Jurgensen-Mercier, splnomocnená zástupkyňa,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a C. Giolito, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 9. decembra 2004,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 49 ES vzhľadom na vnútroštátnu právnu úpravu zavádzajúcu mechanizmus daňovej úľavy pre výskum, ktorý sa týka výlučne výskumných projektov vykonaných vo Francúzsku.

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou Laboratoires Fournier SA (ďalej len „Laboratoires Fournier"), spoločnosťou založenou podľa francúzskeho práva, a Direction des vérifications nationales et internationales de la direction générale des impôts du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (Riaditeľstvo vnútroštátnej a medzinárodnej kontroly generálneho daňového riaditeľstva na ministerstve hospodárstva, financií a priemyslu, ďalej len „riaditeľstvo kontroly") vo veci úpravy daňového priznania, ktorá bola oznámená riaditeľstvom kontroly a ktorá vyplynula z neuznania daňovej úľavy pre výskum, z ktorej mala Laboratoires Fournier prospech v rámci dane z príjmu právnických osôb.

Vnútroštátna právna úprava

3 Článok 244c B Code général des impôts (všeobecný daňový zákonník, ďalej len „všeobecný zákonník") v znení účinnom v čase skutkových okolností veci samej stanovuje:

„I. Priemyselné a obchodné alebo poľnohospodárske podniky, ktoré sú zdaňované na základe ich skutočného zisku, môžu získať daňovú úľavu rovnajúcu sa 50 % sumy, o ktorú v priebehu roka výdavky na výskum prevýšia priemerné výdavky rovnakej povahy vynaložené v priebehu dvoch predchádzajúcich rokov, ktoré sú valorizované podľa nárastu spotrebiteľských cien okrem tabaku..."

4 Príloha III článok 49g H všeobecného zákonníka v znení účinnom v čase skutkových okolností veci samej stanovuje:

„Nárok na daňovú úľavu pre výskum uvedený v článku 244c B všeobecného daňového zákonníka vzniká pri výdavkoch súvisiacich s projektmi vykonanými vo Francúzsku."

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

5 Z rozsudku vnútroštátneho súdu vyplýva, že spoločnosť Laboratoires Fournier, ktorá sa zaoberá výrobou a predajom farmaceutických výrobkov, zverila výskumným centrám v rôznych členských štátoch na základe subdodávateľskej zmluvy niekoľko výskumných projektov a zodpovedajúce výdavky zohľadnila pri výpočte daňovej úľavy pre výskum za obdobie rokov 1995 a 1996.

6 Roku 1998 bola Laboratoires Fournier podrobená účtovnej kontrole za uvedené roky.

7 Po ukončení tejto kontroly bola Laboratoires oznámená úprava daňového priznania na základe článku 244c B všeobecného zákonníka a prílohy III článku 49g H tohto zákonníka, keďže riaditeľstvo kontroly neuznalo uvedené výdavky pri určovaní daňovej úľavy pre výskum, na ktorú si nárokovala Laboratoires Fournier. Laboratoires Fournier bola vyrubená príslušná dodatočná daň za obdobie, ktoré sa týka veci samej.

8 Laboratoires Fournier podala proti tomuto dodatočnému zdaneniu sťažnosť. Táto sťažnosť bola 25. júla 2001 zamietnutá.

9 Laboratoires podala na tribunal administratif de Dijon 8. septembra 2001 žalobu. Domáhala sa zrušenia povinnosti úhrady dodatočných príspevkov na daň z právnických osôb, ktoré vyplývajú z úpravy daňového priznania, ktoré jej bolo oznámené, ako aj zrušenia povinnosti úhrady úrokov z omeškania.

10 Vnútroštátny súd uvádza, že Laboratoires Fournier tvrdí, že článok 244c B a príloha III článok 49g H všeobecného zákonníka sú v rozpore s článkom 49 ES.

11 Podľa vnútroštátneho súdu riaditeľstvo kontroly tvrdí, že Súdny dvor vo svojom rozsudku z 28. januára 1992, Bachmann (C-204/90, Zb. s. I-249) pripúšťa odchýlenie od ustanovení článku 49 ES s cieľom zabezpečiť koherenciu vnútorného daňového systému každého členského štátu.

12 Za týchto okolností tribunal administratif de Dijon rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„Sú ustanovenia článku 244c B všeobecného daňového zákonníka a prílohy III článku 49g H tohto zákonníka v rozsahu, v akom priznávajú daňovú úľavu pre výskum len v prospech výskumných projektov uskutočnených vo Francúzsku, v rozpore s ustanovením článku 49 [ES]?

V prípade kladnej odpovede na túto otázku, ... je podmienka výkonu výskumných projektov na území Francúzska uvedená v týchto ustanoveniach súčasťou zásady koherencie dane z príjmov právnických osôb a umožňuje táto podmienka odchýliť sa od ustanovení článku 49 [ES]?“

O prejudiciálnych otázkach

13 Predmetom dvoch otázok, ktoré je vhodné posúdiť spoločne, je v podstate skutočnosť, či článku 49 ES odporuje právna úprava členského štátu, ktorá vyhradzuje výhodu daňovej úľavy pre výskum výlučne výskumným projektom vykonaným na území tohto štátu.

14 Hoci systém priamych daní patrí do pôsobnosti členských štátov, sú tieto povinné vykonávať túto pôsobnosť tak, aby dodržiavali právo Spoločenstva (pozri najmä rozsudky z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 16, a z 15. júla 2004, Weidert a Paulus, C-242/03, Zb. s. I-7379, bod 12).

15 Skutočnosť, že právna úprava členského štátu, ako je tá, ktorá je predmetom veci samej, priznáva daňovú úľavu pre výskum výlučne výskumným projektom vykonaným na území dotknutého členského štátu, však má za následok podriadenie poskytovania služieb, akými je výskumná činnosť, odlišnému daňovému systému podľa toho, či sa činnosť vykonáva v iných členských štátoch alebo v dotknutom členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. októbra 1999, Vestergaard, C-55/98, Zb. s. I-7641, bod 21).

16 Takáto právna úprava pripúšťa rozdielny prístup založený na mieste poskytovania služieb, ktorý je v rozpore s článkom 49 ES.

17 Francúzska vláda však tvrdí, že toto rozdielne zaobchádzanie vyplýva priamo z daňovej zásady teritoriality, ktorá bola výslovne uznaná Súdnym dvorom v rozsudku z 15. mája 1997, Futura Participations a Singer (C-250/95, Zb. s. I-2471, bod 22), a teda, že nemožno tvrdiť, že obsahuje priamu alebo nepriamu diskrimináciu, ako je to zakázané v Zmluve.

18 Vo veci, ktorá bola predmetom tohto rozsudku, však Súdny dvor skúmal súlad ustanovení Zmluvy o slobode usadiť sa s vnútroštátnymi daňovými ustanoveniami, ktoré sa vzťahujú na podniky so sídlom v dotknutom členskom štáte alebo mimo neho, kým v spore vo veci samej ide o analýzu súladu Zmluvy s vnútroštátnymi daňovými ustanoveniami, z ktorých majú prospech podniky so sídlom v členskom štáte ako výraz protihodnoty za poskytnutie služieb týmito podnikmi výlučne v tomto členskom štáte. Takáto právna úprava je v rozpore s článkom 49 ES, vzhľadom na to, že je, hoci nepriamo, založená na mieste usadenia poskytovateľa služieb, a preto je spôsobilá obmedziť jeho cezhraničné činnosti.

19 Je však vhodné posúdiť, či nerovné zaobchádzanie, ktoré tieto ustanovenia pripúšťajú, môže byť odôvodnené v zmysle ustanovení Zmluvy o slobodnom poskytovaní služieb.

20 V tomto zmysle je pravdou, že v rozsudkoch Bachmann (už citovaný, bod 28) a z 28. januára 1992, Komisia/Belgicko (C-300/90, Zb. s. I-305, bod 21), Súdny dvor pripustil, že nevyhnutnosť zabezpečenia koherencie daňového systému môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou. V neskorších rozsudkoch však Súdny dvor upresnil, že vo veciach, ktoré sú predmetom už citovaných rozsudkov Bachmann a Komisia/Belgicko, existovala u toho istého daňovníka povinného zaplatiť daň z príjmov právnických osôb priama súvislosť medzi možnosťou odpočtu príspevkov na poistenie zo zdaniteľných príjmov a neskorším zdanením súm vyplatených poistiteľmi pri výkone zmlúv o dôchodkovom a životnom poistení, teda súvislosť, ktorú bolo nevyhnutné zachovať, s cieľom zabezpečiť koherenciu predmetného daňového systému (pozri najmä rozsudky zo 14. novembra 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Zb. s. I-3955, bod 18, a zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 42). Ak takáto priama súvislosť chýba, nie je možné sa odvolávať na tvrdenie založené na nevyhnutnosti zabezpečiť koherenciu daňového systému (pozri najmä rozsudok Weidert a Paulus, už citovaný, body 20 a 21).

21 Avšak v situácii, ako je tá vo veci samej, nejestvuje žiadna takáto priama súvislosť medzi na jednej strane všeobecnou daňou z príjmov právnických osôb a na druhej strane daňovou úľavou pre výskum zodpovedajúcej časti výdavkov na výskum, ktoré podnik vynaložil.

22 Francúzska vláda však uvádza, že vnútroštátna úprava, ktorá je predmetom veci samej, je odôvodnená cieľom podporiť výskum a nevyhnutnosťou zabezpečiť efektívnosť daňových kontrol.

23 Aj keď nemožno vylúčiť, ako to tvrdí uvedená vláda, že podpora výskumu a rozvoja je naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, nič to nemení na skutočnosti, že takáto podpora nemôže odôvodniť vnútroštátne opatrenie, akým je opatrenie vo veci samej, vylučujúce z výhody daňovej úľavy pre výskum všetky výskumné projekty, ktoré neboli vykonané v rámci dotknutého členského štátu. V skutočnosti je takáto právna úprava v priamom rozpore s cieľom politiky Spoločenstva v oblasti výskumu a technologického rozvoja, ako to vyplýva z článku 163 ods. 1 ES, ktorým je predovšetkým „posilňovať vedeckú a technologickú základňu priemyslu spoločenstva a podporovať rozvoj jeho konkurencieschopnosti na medzinárodnej úrovni". Odsek 2 rovnakého článku predovšetkým upresňuje, že na tento účel Spoločenstvo „podporuje [ich] úsilie o vzájomnú spoluprácu [podnikov] najmä tým, že umožňuje [podnikom] plne využiť potenciál vnútorného trhu, a to najmä... odstránením právnych a daňových prekážok spolupráce."

24 Efektívnosť daňovej kontroly je naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou (pozri najmä rozsudok Futura Participations a Singer, už citovaný, bod 31). Členský štát tak môže uplatňovať opatrenia, ktoré umožňujú jasne a presne overiť sumu výdavkov odpočítateľných v tomto štáte ako výdavky na výskum (pozri rozsudok z 8. júla 1999, Baxter a i., C-254/97, Zb. s. I-4809, bod 18).

25 Vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá daňovníkovi absolútne bráni poskytnúť dôkaz o tom, že výdavky týkajúce sa výskumných činností vykonaných v iných členských štátoch boli naozaj vynaložené a sú v súlade so stanovenými podmienkami, nemožno odôvodniť na základe efektívnosti daňovej kontroly. Daňovník by totiž nemal byť vopred zbavený možnosti predložiť náležitý dôkaz, na základe ktorého by mohli

orgány daňovej kontroly jasne a presne overiť reálnosť a povahu výdavkov na výskum vynaložených v iných členských štátoch (pozri rozsudok Baxter a i., už citovaný, body 19 a 20).

26 Je preto vhodné na položené otázky odpovedať v tom zmysle, že článku 49 ES odporuje právna úprava členského štátu, ktorá vyhradzuje výhodu daňovej úľavy pre výskum výlučne výskumným projektom vykonaným na území tohto členského štátu.

O trovách

27 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor rozhodol takto:

Článku 49 ES odporuje právna úprava členského štátu, ktorá vyhradzuje výhodu daňovej úľavy pre výskum výlučne výskumným projektom vykonaným na území tohto členského štátu.

Podpisy