SODBA SODIŠČA (tretji senat)
z dne 10. marca 2005*

V zadevi C-39/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, naslovljen na Sodišče s sklepom tribunal administratif de Dijon (Francija) z dne 30. decembra 2003, ki je prispel na Sodišče 2. februarja 2004, v postopku

Laboratoires Fournier SA

proti

Direction des vérifications nationales in internationales,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (poročevalec), J. Malenovský in U. Lõhmus, sodniki,

* Jezik postopka: francoščina.

generalni pravobranilec: F. G. Jacobs,
sodna tajnica: K. Sztranc, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 28. oktobra 2004,

ob upoštevanju pisnih stališč, ki so jih predložili:

— za Laboratoires Fournier SA B. Eme, avocat,

— za francosko vlado C. Jurgensen-Mercier, zastopnica,

— za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in C. Giolito, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 9. decembra 2004

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 49 ES v razmerju do nacionalne zakonodaje, ki uvaja mehanizem davčnega dobropisa za raziskave izključno za raziskovalne dejavnosti, ki se izvajajo v Franciji.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Laboratoires Fournier SA (v nadaljevanju: družba Laboratoires Fournier), ki je družba, ustanovljena v skladu s francoskim pravom, proti direction des vérifications nationales et internationales de la direction générale des impôts du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (direkciji za nacionalno in mednarodno revidiranje davčne uprave ministrstva za gospodarstvo, finance in industrijo, v nadaljevanju: direkcija za revidiranje) glede ponovnih odločb o odmeri davka, ki jih je slednja izdala in ki so rezultat izpodbijanja davčnega dobropisa za raziskave, do katerega je bila iz naslova davka od dobička pravnih oseb upravičena družba Laboratoires Fournier.

Nacionalna ureditev

3 Člen 244(c)B Code général des impôts (francoski splošni davčni zakonik, v nadaljevanju: splošni zakonik) je v različici, ki je veljala v času dejstev v glavni stvari, določal:

„1. Industrijska in trgovinska ali kmetijska podjetja, ki so zavezana za plačilo davka na podlagi njihovega dejanskega dobička, so upravičena do davčnega dobropisa v višini 50 % presežka stroškov raziskave, nastalih v enem letu, glede na povprečje stroškov iste narave, revaloriziranih na podlagi porasta porabniških cen z izjemo tobaka, nastalih v preteklem dvoletnem obdobju [...]“

4 Člen 49(g)H priloge III splošnega zakonika je v različici, ki je bila veljavna v času dejstev v glavni stvari, določal:

„Stroški, povezani z dejavnostmi, ki se izvajajo v Franciji, upravičujejo davčni dobropis iz člena 244(c)B Code général des impôts.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

5 Iz predložitvene sodbe izhaja, da je družba Laboratoires Fournier, ki izdeluje in prodaja lastniška zdravila, s sklepanjem pogodb s podizvajalci zaupala raziskovalnim centrom iz različnih držav članic številne raziskovalne naloge in je ustrezne stroške upoštevala za izračun svojega davčnega dobropisa za raziskave za leti 1995 in 1996.

6 Leta 1998 je bila družba Laboratoires Fournier predmet računovodskega revidiranja za ti dve leti.

7 Po tem preverjanju so bile družbi Laboratoires vročene ponovne odločbe o odmeri davka na podlagi členov 244(c)B splošnega zakonika in 49(h)H priloge III tega zakonika, ker je direkcija za revidiranje izključila zgoraj navedene stroške za določitev davčnega dobropisa za raziskave, na katere se sklicuje družba Laboratoires Fournier. Za zadevno obdobje v glavni stvari so bile slednji naložene dodatne ustrezne obdavčitve.

8 Družba Laboratoires Fournier je glede te obdavčitve vložila ugovor. Ta je bil zavrnjen 25. julija 2001.

9 8. septembra 2001 je vložila tožbo pri tribunal administratif de Dijon (upravno sodišče v Dijonu). Z njo predlaga oprostitev od plačila povečanega davka od dobička pravnih oseb, ki izhaja iz ponovnih odločb o odmeri davka, ki so jim bile izdane, skupaj z zamudnimi obrestmi.

10 Predložitveno sodišče povzema, da družba Laboratoires Fournier navaja, da sta člena 244(c)B splošnega zakonika in 49(g)H priloge III tega zakonika v nasprotju z določbo iz člena 49 ES.

11 Po mnenju tega sodišča direkcija za revidiranje trdi, da je Sodišče s sodbo z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann (C-204/90, Recueil, str. I-249) dovolilo omejitev določbe člena 49 ES s ciljem ohraniti skladnost notranje davčne ureditve vsake države članice.

12 V takih okoliščinah je tribunal administratif de Dijon prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„Ali so določbe [iz člena 244(c)B splošnega zakonika in iz člena 49 (g)H priloge III tega zakonika] v nasprotju z določbo iz člena 49 [ES], kolikor upravičenost do davčnega dobropisa za raziskave določajo izključno za raziskovalne dejavnosti, ki se izvajajo v Franciji?

Če je odgovor pritrdilen, [...] ali je pogoj, ki je določen s to določbo, da se raziskovalne dejavnosti izvajajo v Franciji, v skladu z načelom skladnosti davka od dobička pravnih oseb, in tako omogoča omejitev določbe člena 49 [ES]?“

Vprašanji za predhodno odločanje

13 S tema vprašanjema, ki ju je treba preučiti skupaj, nacionalno sodišče v bistvu sprašuje, ali člen 49 ES nasprotuje ureditvi države članice, ki določa upravičenost do davčnega dobropisa za raziskavo izključno za raziskovalne dejavnosti, ki se izvajajo na ozemlju te države članice.

14 Čeprav so neposredni davki v pristojnosti držav članic, morajo te to pristojnost vendarle izvajati v skladu s pravom Skupnosti (glej zlasti sodbi z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx, C-80/94, Recueil, str. I-2493, točka 16, in z dne 15. julija 2004 v zadevi Weidert in Paulus, C-242/03, ZOdl., str. I-7379, točka 12).

15 Ureditev države članice, kot je ta, ki je sporna v zadevi v glavni stvari, pa s tem, da določa upravičenost do davčnega dobropisa za raziskave izključno za raziskovalne dejavnosti, ki se izvajajo v tej državi članici, za opravljanje storitev, ki so zajete v raziskovalni dejavnosti, določi različno davčno ureditev, glede na to, ali se izvaja v drugih državah članicah ali pa v zadevni državi članici (glej v tem smislu sodbo z dne 28. oktobra 1999 v zadevi Vestergaard, C-55/98, Recueil, str. I-7641, točka 21).

16 Taka ureditev pomeni različno obravnavanje glede na kraj, kjer je bila storitev opravljena, ki je v nasprotju s členom 49 ES.

17 Vendar francoska vlada zatrjuje, da to različno obravnavanje izhaja neposredno iz načela teritorialnosti davka, ki ga je Sodišče izrecno priznalo v sodbi z dne 15. maja 1997 v zadevi Futura Participations in Singer (C-250/95, Recueil, str. I-2471, točka 22), in da naj zato ne bi bilo mogoče šteti, da pomeni očitno ali prikrito diskriminacijo, ki jo Pogodba ES prepoveduje.

18 Vendar je v zadevi, v kateri je bila izdana zadnja sodba, Sodišče preučilo skladnost nacionalnih davčnih določb, ki se uporabljajo za podjetja, ki imajo sedež v državi ali ne, z določbami Pogodbe glede svobode ustanavljanja, medtem ko gre v sporu v glavni stvari, na katerem temelji ta zadeva, za ugotavljanje skladnosti s Pogodbo nacionalnih davčnih določb, do katerih so upravičena podjetja s sedežem v neki državi članici v zameno za opravljanje storitev, ki se za njihov račun izvajajo izključno v tej državi članici. Take določbe so v nasprotju s členom 49 ES, ker, čeprav posredno, temeljijo na kraju, kjer ima izvajalec storitev sedež, in bi torej lahko ovirale njegove čezmejne dejavnosti.

19 Kljub temu je treba preučiti, ali se neenako obravnavanje iz teh določb lahko utemelji z določbami Pogodbe o svobodi opravljanja storitev.

20 Glede tega je res, da je v sodbi v zadevi Bachmann (zgoraj navedena, točka 28) in sodbi z dne 28. januarja 1992 v zadevi Komisija proti Belgiji (C-300/90, Recueil, str. I-305, točka 21) Sodišče sprejelo, da nujnost zagotavljanja skladnosti davčnega sistema lahko utemelji omejitev izvajanja s Pogodbo zagotovljenih temeljnih svoboščin. Vendar je pozneje podrobno navedlo, da je v zadevah, ki so vodile k tem sodbam, pri istem davčnem zavezancu, ki je zavezan za plačilo dohodnine, obstajala neposredna povezava med možnostjo odštetja prispevka za zavarovanje od obdavčljivega dohodka in poznejšim obdavčenjem zneskov, ki jih plačajo zavarovalnice ob izvrševanju zavarovalnih pogodb za starost in smrt, in da je to povezava, ki jo je bilo treba obdržati za ohranitev skladnosti zadevne davčne ureditve (glej zlasti sodbi z dne 14. novembra 1995 v zadevi Svensson in Gustavsson, C-484/93, Recueil, str. I-3955, točka 18, in z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 42). Če take neposredne povezave ni, se na argument nujnosti zagotavljanja skladnosti davčne ureditve ni mogoče sklicevati (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Weidert in Paulus, točki 20 in 21).

21 V okoliščinah, kot so te v zadevi v glavni stvari, ne obstaja nobena neposredna povezava take narave med, na eni strani, splošnim davkom od dobička pravnih oseb in, na drugi strani, davčnim dobropisom za del stroškov za raziskave, ki jih je navedlo podjetje.

22 Vendar francoska vlada trdi, da sporno nacionalno ureditev v glavni stvari utemeljuje cilj pospeševanja raziskav in nujnost zagotavljanja učinkovitosti davčnih nadzorov.

23 Čeprav ni mogoče izključiti, kot to trdi omenjena vlada, da je pospeševanje raziskav in razvoja višji razlog v splošnem interesu, pa to pospeševanje ne more utemeljiti nacionalnega ukrepa, kot je ta, ki je sporen v glavni stvari, ki zavrne upravičenost do davčnega dobropisa za raziskave za vsako raziskovalno dejavnost, ki se ne izvaja v zadevni državi članici. Taka ureditev namreč neposredno nasprotuje cilju politike Skupnosti na področju raziskav in tehnološkega razvoja, ki je v skladu s členom 163(1) ES zlasti „okrepiti znanstvene in tehnološke temelje industrije Skupnosti in jo spodbujati, da postane bolj konkurenčna na mednarodni ravni". Odstavek 2 istega člena zlasti podrobno določa, da Skupnost zato „podpira [...] prizadevanje za medsebojno sodelovanje [med podjetji], pri čemer je njen glavni cilj omogočiti [le-tem], da v celoti izkoristijo možnosti notranjega trga, zlasti z [...] odpravljanjem pravnih in davčnih ovir za tako sodelovanje".

24 Učinkovitost davčnih nadzorov pomeni višji razlog v splošnem interesu, ki lahko utemelji omejitev izvajanja s Pogodbo zagotovljenih temeljnih svoboščin (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo v zadevi Futura Participations in Singer, točka 31). Državi članici je tako dovoljeno uporabiti ukrepe, ki dopuščajo jasno in natančno preverjanje zneska stroškov, ki jih je mogoče v tej državi odšteti iz naslova stroškov za raziskave (glej sodbo z dne 8. julija 1999 v zadevi Baxter in drugi, C-254/97, Recueil, str. I-4809, točka 18).

25 Nacionalna ureditev, ki davčnemu zavezancu popolnoma preprečuje, da bi dokazal, da so stroški, povezani z raziskovalnimi dejavnostmi, ki so se izvajale v drugih državah članicah, resnično nastali in da spoštujejo predpisane kriterije, pa ni mogoče utemeljiti iz naslova učinkovitosti davčnih nadzorov. *A priori* namreč ni mogoče izključiti, da je davčni zavezanec sposoben predložiti ustrezne dokaze, ki davčnim

organom države članice, v kateri obstaja davčni dolg, omogočajo jasno in natančno preverjanje resničnosti in narave stroškov raziskav, ki so nastali v drugih državah članicah (glej zgoraj navedeno sodbo v zadevi Baxter in drugi, točki 19 in 20).

26 Zato je treba na zastavljeni vprašanji odgovoriti tako, da člen 49 ES nasprotuje ureditvi države članice, ki določa upravičenost do davčnega dobropisa za raziskave izključno za raziskovalne dejavnosti, ki se izvajajo na ozemlju te države članice.

Stroški

27 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člen 49 ES nasprotuje ureditvi države članice, ki določa upravičenost do davčnega dobropisa za raziskave izključno za raziskovalne dejavnosti, ki se izvajajo na ozemlju te države članice.

Podpisi