FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ANTONIO SAGGIO

fremsat den 1. december 1998 *

1. Med sin forelæggelsesbeslutning i nærværende sag har Frankrigs Conseil d'État forelagt Domstolen tre fortolkningsspørgsmål vedrørende lovligheden efter EF-traktatens artikel 52 og 58 og artikel 92 og 95 af en national afgiftsbestemmelse, hvorefter virksomheder, der fremstiller og sælger medicinske specialiteter, for 1996 skal betale en ekstraordinær afgift, ved hvis beregning der i afgiftsgrundlaget kun kan foretages fradrag for omkostninger, der er regnskabsført i samme periode, og som er omkostninger til forskningsvirksomhed, der er gennemført i den afgiftsopkrævende stat, dvs. Frankrig.

Sagens faktiske omstændigheder og den nationale lovgivning

2. Ved dekret nr. 96/51 af 24. januar 1996 [1] blev der i Frankrig indført hasteforanstaltninger med henblik på tilvejebringelse af balance på de sociale sikringsordningers budgetter. I dekretets artikel 12 bestemmes specielt, at virksomheder, der fremstiller og sælger én eller flere medicinske specialiteter, i Frankrig skal betale tre nye, ekstraordinære afgifter. Den første af disse afgifter beregnes på grundlag af virksomhedernes udgifter til salgsfremmende foranstaltninger og reklame, den anden på grundlag af omsætningen i 1995 sammenlignet med omsætningen året før, og den tredje af omsætningen i skatteåret 1995 på medicinske specialiteter, for hvilke der ydes sygesikringsgodtgørelse, og på medicin, som er godkendt til anvendelse i institutioner inden for den offentlige sundhedssektor.

3. Sagsøgeren i hovedsagen har anlagt sag ved Frankrigs Conseil d'État med påstand om annullation af dekretet. Det er kun den sidstnævnte af de ved dekretet indførte afgifter, der er genstand for det spørgsmål om lovligheden efter EF-traktatens bestemmelser, som Conseil d'État har forelagt Domstolen.

Artikel 12 i det anfægtede dekret bestemmer nemlig, at afgiftsgrundlaget er omsætningen i Frankrig i perioden 1. januar til 31. december 1995 på medicinske specialiteter, for hvilke der ydes sygesikringsgodtgørelse og på medicin, som er godkendt til anvendelse i institutioner, mens det er

* Originalsprog: italiensk.

1 — *Journal officiel de la République française* af 25.1.1996, s. 1230.

muligt ved beregningen af afgiftsgrundlaget at fratrække de omkostninger, der er regnskabsført i samme periode, og som er omkostninger til videnskabelig og teknisk forskningsvirksomhed i Frankrig vedrørende de samme medicinske specialiteter [2]. Det spørgsmål, som må drøftes, er spørgsmålet om lovligheden af denne fradragsregel efter fællesskabsretten, idet der nærmere bestemt kun er mulighed for ved fastlæggelse af afgiftsgrundlaget at medregne omkostninger, der vedrører forskningsvirksomhed, der er gennemført på fransk område.

4. Conseil d'État har forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Er artikel 52 og 58 i traktaten af 25. marts 1957 om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab til hinder for en national lovgivning, der efter at være blevet vedtaget i 1996 for dette år indfører en ekstraordinær afgift med en sats på mellem 1,5 og 2% af omsætningen efter skat i den afgiftsopkrævende stat i perioden 1. januar 1995 — 31. december 1995 for virksomheder, der fremstiller og sælger medicinske specialiteter, på medicinske specialiteter, der godtgøres af sygekasserne, og lægemidler, der er godkendt til anvendelse i institutioner inden for den offentlige sundhedssektor, således at der i afgiftsgrundlaget kan ske fradrag for omkostninger, der er regnskabsført for samme periode, og som er omkostninger i forbindelse med forskningsvirksomhed alene i den afgiftsopkrævende stat?

2) Er artikel 95 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab til hinder for en sådan lovgivning?

3) Såfremt det ene eller det andet af de to foregående spørgsmål besvares benægtende, skal da dette fradrag i afgiftsgrundlaget for udgifter til forskningsvirksomhed, der er gennemført i den afgiftsopkrævende stat, anses for støtte i henhold til artikel 92 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab?«

Det første spørgsmål

5. Den nationale ret ønsker med det første spørgsmål en afgørelse af, om den frie etableringsret, som traktaten tilsikrer fysiske personer, der er statsborgere i en medlemsstat, samt selskaber i henhold til artikel 58, er til hinder for en national lovgivning, der ved fastlæggelsen af særegenhederne ved en ekstraordinær afgift, der kun skal opkræves for ét skatteår, gør det muligt i afgiftsgrundlaget, som er omsætningen på visse medicinske specialiteter (de

2 — Artikel 12 III i det anfægtede dekret er blevet ændret ved et senere dekret, nemlig dekret nr. 96/345 af 24.4.1996 (*Journal officiel de la République française* af 25.4.1996, s. 6311), hvori det er bestemt, at kun udgifter til forskning vedrørende de medicinske specialiteter og den medicin, hvis omsætning er bestemmende for grundlaget for den pågældende afgift, kan fradrages.

medicinske specialiteter, der godtgøres af sygekasserne, og lægemidler, som er godkendt til anvendelse i institutioner inden for den offentlige sundhedssektor), at fradrage omkostninger, der er afholdt i samme periode, og som er omkostninger til videnskabelig og teknisk forskningsvirksomhed på fransk område.

6. Domstolen skal således endnu en gang tage stilling til retmæssigheden efter fællesskabsretten af en national afgiftsbestemmelse og specielt en direkte afgift. Selv om den direkte beskatning ikke som indirekte beskatning som sådan henhører under Fællesskabets kompetence, skal medlemsstaterne alligevel i overensstemmelse med princippet om samarbejde i EF-traktatens artikel 5 udnytte deres kompetence med respekt af fællesskabsretten [3]. De kan således på de direkte skatters område ikke udstede bestemmelser, der uden begrundelse medfører, at den frie bevægelighed, det være sig for fysiske eller juridiske personer, hindres [4].

7. Ifølge sagsøgerne i hovedsagen må det navnlig fremhæves, at afgiften og det fradrag, der vedrører dem, uden at der bliver tale om nogen forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, finder anvendelse såvel på virksomheder og selskaber, der er stiftet i Frankrig af udenlandske statsborgere, som på selskaber, der er etableret i Frankrig ved etablering af datterselskaber, afdelinger eller kontorer (sekundær etablering). Men ifølge sagsøgeren i hovedsagen er de faktiske vilkår i realiteten ikke sammenlignelige. For i de fleste tilfælde giver datterselskaber (og afdelinger eller kontorer) tilhørende lægemiddelproducerende selskaber fra andre medlemsstater sig i Frankrig udelukkende af med forhandling, og deres forskningsvirksomhed eller hovedparten af denne virksomhed forbliver samlet i hjemlandet, der er det land, hvor moderselskabet har sit hjemsted. Da en stor del af de franske lægemiddelproducerende selskabers forskningsvirksomhed foregår i Frankrig, opnår disse med den samme omsætning en klar skattefordel, eftersom de i afgiftsgrundlaget kan fradrage et større beløb i forskningsomkostninger. Der er altså for sagsøgerne i hovedsagen tale om indirekte forskelsbehandling, der også er forbudt i kraft af princippet om ligebehandling ifølge traktatens artikel 52 og 58.

8. Ifølge den franske regering beror grunden til forskelsbehandling på følgende faktisk omstændighed: I lægemiddelindustrien hænger lokaliseringen af forskningsomkostninger sammen med hovedetableringsstedet, og franske selskaber har derfor den fordel at kunne fradrage udgifter til forskning, der er afholdt i Frankrig, i det afgiftsgrundlag, der udgøres af omsætningen på medicinske specialiteter, mens udenlandske selskaber samt kontorer, afdelinger og datterselskaber tilhørende udenlandske selskaber, der har deres forskning i deres respektive lande, stilles ringere, idet det gøres umuligt for dem at fradrage udgifter til forskning vedrørende varer, der sælges i Frankrig, idet der sædvanligvis er tale om forskning, der er udført i de lande, hvor

3 — Jf. dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 19, af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, præmis 19, af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 36, og af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21.

4 — Jf. ICI-dommen, fodnote 3, og navnlig dennes præmis 20, samt den tidligere dom af 13.7.1993, sag C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017, præmis 2.

moderselskaberne er hjemmehørende. Ifølge den franske regering stemmer denne fremstilling af de faktiske forhold imidlertid ikke overens med virkeligheden. Den anfører, efter at have erkendt, at dette vil være et spørgsmål, som den nationale ret har kompetence til at afgøre, at franske lægemiddelforskningscentre i løbet af kort tid er blevet virksomheder, der kontrolleres af selskaber med hjemsted i udlandet, og desuden at forskning vedrørende ét og samme produkt sædvanligvis finder sted i flere forskellige laboratorier, der ligger i forskellige stater, således at forestillingen om lægemiddelproducerende franske virksomheder, der udelukkende eller overvejende har deres forskningsvirksomhed i Frankrig, og udenlandske lægemiddelproducerende virksomheder, der udelukkende eller overvejende har deres forskningsvirksomhed i udlandet, ikke mere svarer til virkeligheden.

9. Ifølge Kommissionen er den omtvistede afgiftsbestemmelse udtryk for forskelsbehandling, når det gælder udnyttelsen af etableringsretten, idet den fører til en begunstigelse af de lægemiddelproducenter, der har deres forskningsvirksomhed i Frankrig, og som derfor i de fleste tilfælde har deres hovedsæde i Frankrig, i forhold til de producenter, der i Frankrig kun giver sig af med forhandling af varer, som er et resultat af forskning, der har fundet sted i andre medlemsstater, hvor moderselskaberne er hjemmehørende. En sådan forskelsbehandling kan hverken være begrundet i henhold til de i EF-traktatens artikel 56 nævnte hensyn eller i hensynet til en sammenhængende skattelovgivning, således som dette begreb er blevet udformet i Domstolens praksis.

10. Det kan efter min mening ikke betvivles, at den omtvistede bestemmelse er udtryk for en direkte forskelsbehandling i mere end én henseende. For det første gives ifølge de franske lovbestemmelser en skattelettelse for indtægter ved salg i Frankrig af visse medicinske specialiteter på betingelse af, at den forskning, der vedrører disse specialiteter (og dermed omkostningerne derved) foregår i Frankrig. Det er klart, at i en økonomisk sammenhæng, hvor forskning normalt foregår i moderselskabet, behandles to selskaber, der markedsfører sammenlignelige medicinske specialiteter i Frankrig, forskelligt, alt efter om de er datterselskaber, afdelinger eller kontorer tilhørende et moderselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, hvor forskningen foregår, eller ej. Selv om afgiftslovgivningen tilsyneladende forbliver neutral, når den gør det muligt at fradrage forskningsomkostninger under den objektive forudsætning, at der er tale om forskning i Frankrig, bebyrder den dog dermed faktisk selskaber med hjemsted i udlandet, der har benyttet sig af deres etableringsret ved at etablere sig »sekundært«, og som på fransk område sælger medicinske specialiteter, der er et resultat af forskningsvirksomhed, der er foregået i den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende.

Endvidere medfører efter en anden synsmåde den omtvistede franske lovgivning også en »omvendt« restriktion, der fremkommer ved, at en afgiftsordning, der gør det mindre tiltrækkende for selskaber med hjemsted i Frankrig i udlandet at oprette

afdelinger, der afhænger af dem, og således på andre medlemsstaters område udvikle en forskningsvirksomhed. Ifølge Domstolens efterhånden faste praksis indebærer traktatens bestemmelser om etableringsfriheden, selv om de ifølge deres ordlyd »hovedsagelig skal sikre national behandling i modtagelsesmedlemsstaten ... samtidig et forbud mod, at oprindelsesstaten forhindrer, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, og som i øvrigt er omfattet af definitionen i artikel 58, [gør det]« [5]. Når restriktionen, der beror på, at en skattefordel ikke kan udnyttes, rammer selskaber, der tilhører en koncern, hvis hjemsted befinder sig i andre medlemsstater, hvor de forskningsomkostninger, der vedrører produkter, der sælges i Frankrig, afholdes, er den omhandlede foranstaltning til hinder for den frie etableringsret, der er sikret ved traktatens artikel 52 og 58.

11. Når henses til, at den i sagen omhandlede lovgivning særligt karakteriseres ved restriktionen for etableringsretten, må det undersøges, om den eventuelt vil kunne være begrundet i henhold til fællesskabsretten.

Det er klart, at bestemmelserne om de begrundelser, der kan gives i og med, om der er tale om en direkte eller indirekte forskelsbehandling på etableringsrettens område, varierer. Er det det første, der er tilfældet, er den diskriminerende nationale bestemmelse kun i overensstemmelse med fællesskabsretten, hvis den kan henføres under en udtrykkelig undtagelsesbestemmelse [6]. Er det omvendt det sidste, der er tilfældet, og bestemmelsen blot finder anvendelse uden forskel, kan restriktionen være begrundet ikke blot i de i artikel 56 nævnte hensyn, men også i andre tvingende almennyttige hensyn, når blot proportionalitetsprincippet er overholdt.

12. I det foreliggende tilfælde er den franske afgiftsbestemmelse, der er omtvistet i hovedsagen, som tidligere anført kun indirekte diskriminerende, idet den gør skattetilskuddet afhængigt ikke af selskabets nationalitet, som denne kan fastlægges ved hjemstedet, men derimod af den omstændighed, at selskabet i Frankrig har en forskningsvirksomhed vedrørende produkter, som markedsføres i dette land. Når forskningsvirksomheden foregår på moderselskabets hjemsted (i udlandet), fører den manglende adgang til at fradrage forskningsudgifter til en indirekte forskelsbehandling, der berører udøvelsen af retten til sekundær etablering.

13. Hensynet til den offentlige orden, den offentlige sikkerhed eller den offentlige sundhed og ikke andre almene hensyn nævnes i traktatens artikel 56 og kan afgjort ikke hensigtsmæssigt påberåbes i det foreliggende tilfælde henset navnlig til den indskrænkende fortolkning, som disse und-

5 — Jf. dom af 27.9.1988, sag 81/87, Daily Mail og General Trust, Sml. s. 5483, præmis 16, og den nyere ICI-dom, der er nævnt i fodnote 3 (præmis 21). I dom af 7.7.1992, sag C-370/90, Singh, Sml. I, s. 4265, knæsættes forbuddet mod omvendt forskelsbehandling, der rammer personer.

6 — Jf. dom af 26.4.1988, sag 352/85, Bond van Adverteerders m.fl., Sml. s. 2085, s. 32.

tagelsesbestemmelser har fået i Domstolens praksis, af hvilken det desuden fremgår, at økonomiske hensyn [7] som f.eks. nedbringelse af beskatningsgrundlaget som følge af fradragsretten for forskningsomkostninger, også sådanne der er anvendt til forskning i andre medlemsstater, er fuldstændig irrelevante i forbindelse med denne undtagelsesbestemmelse.

14. Domstolen har ganske vist fastslået, at hensynet til bevaring af sammenhæng i de nationale beskatningsordninger i hvert fald i visse situationer kan være et tvingende almennyttigt hensyn, der kan begrunde en begrænsning af de grundlæggende principper for den frie bevægelighed, naturligvis under iagttagelse af proportionalitetsprincippet, der indebærer, at sammenhængen i beskatningsordningen ikke kan tilvejebringes ved at benytte mindre restriktive foranstaltninger [8]. I dommen i sagen Kommissionen mod Belgien og Bachmann-dommen begrundede Domstolen en national lovgivning, hvorefter retten til at fradrage præmier til alderspensionsforsikring og forsikring mod risikoen for dødsfald var betinget af, at de indbetaltes i vedkommende stat, i hensynet til at sikre sammenhængen i beskatningsordningen. Denne restriktive ordning skyldtes nødvendigheden af at udligne det provenutab, der fulgte af fradraget i den skattepligtige bruttoindkomst for præmier til livsforsikring, af beskatningen af de pensions-, rente- eller kapitalbeløb, der udbetales af forsikringsselskaberne, men denne sidste beskatning kunne ikke ske, når forsikringsselskaberne var hjemmehørende i udlandet. I den nyere retspraksis er nødvendigheden af sammenhæng i beskatningsordningerne blevet fortolket på en måde, der har begrænset hensynets rækkevidde som begrundelse for en indirekte forskelsbehandling. Domstolen har således anerkendt, at når en stat for en anden stat anerkender en adgang til at opkræve skatter af sine egne borgere af indtægter, der er erhvervet i den anden stat, må udligning mellem skattefordel og skattekrav opgøres under ét og ikke nødvendigvis inden for én enkelt stat [9]. I andre domme har Domstolen betonet nødvendigheden af en direkte sammenhæng mellem tildelingen af støtte og dennes finansiering og har herved udelukket, at sammenhæng i beskatningsordningen kan påberåbes, når denne sammenhæng ikke kunne godtgøres [10]. Det er også mangel på direkte forbindelse mellem den diskriminerende bestemmelse og den beskyttede skattemæssige interesse, der har fået Domstolen til at erklære en nederlandsk bestemmelse, hvorefter der gjaldt en højere skattesats for indkomstbeskatning af visse ikke-hjemmehørende begrundet i, at disse ikke skulle betale bidrag til den nederlandske socialsikringsordning, for retsstridig efter bestemmelserne om etableringsretten [11].

7 — Under henvisning navnlig til en afgiftsbestemmelse: jf. dom af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustavsson, Sml. I, s. 3955, præmis 15.

8 — Sammenhæng i beskatningsordningen som et tvingende hensyn, der kan begrunde restriktioner for den frie bevægelighed for personer nævnes første gang i dom af 18.1.1992, sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305, og dernæst i dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249.

9 — Jf. dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493.

10 — I Svensson og Gustavsson-dommen (jf. fodnote 7) udelukkede Domstolen, at der bestod en direkte sammenhæng mellem tilkendelsen til låntagerne af en rentegodtgørelse med henblik på erhvervelse af en bolig på den ene side og på den anden side finansiering af denne godtgørelse ved skatten på penge- og finansieringsinstitutternes udbytte. Jf. endvidere punkt 31 i generaladvokat Elmer's forslag til afgørelse i denne sag.

11 — Asscher-dommen, jf. fodnote 3, præmis 58-61. Kravet om direkte forbindelse mellem på den ene side den skattenedsættelse, der fulgte af retten for et selskab, der indgår i et konsortium, til at fradrage tab i et af sine i Det Forenede Kongerige hjemmehørende datterselskaber på den ene side og på den anden side beskatningen af udbyttet i datterselskaber med hjemsted uden for Det Forenede Kongerige, ansås af Domstolen som en væsentlig betingelse for konstitueringen af begrundelsen på grundlag af »sammenhæng i beskatningsordningen« (ICI-dommen, fodnote 3, præmis 29).

15. Ved den franske afgiftsordning, der her behandles, kan der ikke etableres nogen forbindelse mellem beskatningen, der — lad det være sagt endnu en gang — består i en direkte skat på den omsætning, medicinproducerende selskaber opnår ved salget af medicinske specialiteter, for hvilke der ydes sygesikringsgodtgørelse, med fradrag af omkostninger ved forskning, der er gennemført i Frankrig i vedkommende periode, og afgiftens formål, der er at tilvejebringe balance på socialsikringsbudgetterne. Navnlig kan forbuddet mod at fradrage udgifter til forskning, der er gennemført i andre medlemsstater, ikke begrundes i nødvendigheden af at udligne en eller anden mindskelse af skatteprovenuet, der eventuelt måtte skyldes gennemførelsen af videnskabelig og teknisk forskning i andre medlemsstater. Den anfægtede afgiftsordning udgør simpelthen en forhøjelse af skattetrykket (eller hvad der kommer ud på ét — en ringere fradragsordning) for selskaber fra andre medlemsstater, der sælger medicinske specialiteter på fransk område efter reglerne om sekundær etablering.

Af det anførte følger, at traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for en national lovgivning, der for skatteåret 1996 bestemmer, at der skal opkræves en ekstraordinær afgift af omsætningen på salget af medicinske specialiteter, for hvilke der ydes sygesikringsgodtgørelse, og medicin, der er godkendt til anvendelse på offentlige institutioner, og hvorefter det i afgiftsgrundlaget er muligt at fradrage omkostninger, der er regnskabsført i samme periode, alene til udgifter, der vedrører forskningsvirksomhed, der er gennemført i den afgiftsopkrævende stat.

Det andet spørgsmål

16. Med det andet spørgsmål ønsker den nationale ret en fortolkning fra Domstolen af traktatens artikel 95 med henblik på at få oplyst, om denne traktatbestemmelse er til hinder for en afgiftsordning som den i dekret nr. 96/51 omhandlede. Efter EF-traktatens artikel 95 må ingen medlemsstat pålægge varer indført fra andre medlemsstater interne afgifter, som er højere end de afgifter, der pålægges lignende indenlandske varer. Denne bestemmelse slutter sig til bestemmelserne om de andre økonomiske ydelser, der belaster en vare på tidspunktet for grænseoverskridelsen eller i al fald på grund af denne grænseoverskridelse, hvilke ydelser er forbudt ved traktatens artikel 9-12, og fuldstændiggør således den målsætning, der går ud på at fjerne hindringerne for frie varebevægelser på Fællesskabets område.

Anvendelsen af artikel 95 forudsætter, at flere forskellige betingelser er opfyldt. Først og fremmest tager den ved artikel 95 etablerede beskyttelse sigte på »interne afgifter«, der virker diskriminerende. Det må med det samme siges, at selv om denne bestemmelse efter sin ordlyd fastlægger denne regels anvendelsesområde på temmelig generel måde ved anvendelsen af ordene »[ikke pålægge] ... interne afgifter af nogen art«, og at det derfor i teorien er blevet gjort gældende, at bestemmelserne vil kunne finde anvendelse på direkte skatter, står det dog fast, at de konkrete tilfælde, i hvilke Domstolen har fundet artikel 95 anvendelig, udelukkende vedrører situationer, hvori der var tale om indirekte beskatning. Faktisk må denne beskatningsart siges logisk at følge af bestemmelsens egentlige begrundelse, som er at forbyde forskelsbe-

handling, der stiller indførte produkter ringere end lignende eller konkurrerende indenlandske produkter. Det argument, som kan hentes i denne bestemmelses systematiske anbringelse, er mindre relevant, men lige så sigende, når det gælder den omhandlede regels anvendelse alene på indirekte skatter. Kapitel 2 i EF-traktatens afsnit V, der indeholder fiskale bestemmelser, rummer ud over artikel 95 bestemmelser, der alle omhandler alene indirekte skatter, og som navnlig i artikel 99 giver beføjelser vedrørende harmonisering af lovgivningerne vedrørende omsætningsafgifter, punktafgifter og andre indirekte skatter, alene i det omfang, en sådan harmonisering er nødvendig for at sikre det indre markeds oprettelse og funktion.

Det må i øvrigt forholde sig således, at de fiskale ordninger om direkte skatter, der indeholder bestemmelser, der vil kunne virke diskriminerende, er uforenelige med andre bestemmelser i traktaten og mere specielt med bestemmelserne om den frie bevægelighed for personer eller bestemmelserne om de frie varebevægelser [12].

17. Også bortset herfra vil artikel 95 dog teoretisk kunne finde anvendelse på en afgiftsordning, hvorefter der af importvirksomheders fortjeneste betales højere afgifter end dem, der pålægges indenlandske varer. Men i det foreliggende tilfælde sondres der ikke i den franske lovgivning mellem afgiftsordningen for importører af medicinske specialiteter og afgiftsordningen for de indenlandske producenter af lignende eller konkurrerende varer. Sondringen vedrører ikke produkternes oprindelse forstået som stedet for produktionsforløbet, men derimod det sted, hvor den videnskabelige og tekniske forskning, det er resultatet af, foregår. Faktisk kan datterselskaber eller afdelinger af udenlandske selskaber, selv om de har hele deres produktion i Frankrig, ikke nyde godt af fradraget for forskningsomkostninger, såfremt den videnskabelige forskning, som deres produktion baseres på, under alle omstændigheder gennemføres hos moderselskabet i en anden medlemsstat. I en sådan situation foreligger der forskelsbehandling, og artikel 95 kan ikke hensigtsmæssigt påberåbes [13]. Af denne grund kan artikel 95 efter min mening ikke anvendes ved en stillingtagen til, om den ved den nationale ret anfægtede afgiftsforanstaltning er retmæssig efter fællesskabsretten.

Såfremt Domstolen ud fra en herfra forskellig opfattelse mener at måtte vurdere den franske ordning på baggrund af traktatens artikel 95, deler jeg de indsigelser, Kommissionen har haft, og mener, at det ikke er muligt at besvare det forelagte spørgsmål hensigtsmæssigt, når der ikke foreligger oplysninger overhovedet om de konkrete regler for den omtvistede afgifts overvæltning på den medicinske specialitets udsalgspris. For at kunne afgøre, om den interne afgift virker diskriminerende eller

12 — Domstolen har fastslået, at en skattelettelsesordning for udbyttebeskatning, der kun gjaldt for presseforetagender, der lod deres produkter trykke i Frankrig, var i strid med EF-traktatens artikel 30 (dom af 7.5.1985, sag 18/84, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 1339, præmis 16).

13 — Domstolen har udtalt, at de indenlandske producenter i den omhandlede medlemsstat ikke kunne påberåbe sig forbuddet ifølge artikel 95 (dom af 27.2.1980, sag 68/79, Just, Sml. s. 501, præmis 15).

protektionistisk, må man nemlig undersøge, om den »... kan afholde forbrugerne fra at købe« det indførte produkt og medføre, at de i stedet køber det indenlandsk fremstillede [14]. Hvad den franske afgiftsforanstaltning angår, kan det ikke på nogen måde på grundlag af forelæggelsesbeslutningen afgøres, om og i hvilken udstrækning, det manglende fradrag for omkostninger ved forskning, der er gennemført i udlandet, indvirker på kostprisen og dermed på prisen på det produkt, som afdelinger eller datterselskaber af moderselskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, sælger, også selv om der tages hensyn til, at der er tale om medicinske specialiteter, for hvilke der ydes sygesikringsgodtgørelse, eller i hvert fald specialiteter, hvis anvendelse er godkendt i institutioner i den offentlige sundhedssektor.

Det tredje spørgsmål

18. Den nationale rets tredje spørgsmål er stillet for det tilfælde, at Domstolen skulle besvare det første eller det andet af de foregående spørgsmål benægtende. Da jeg mener, at den afgift, der her undersøges, er i strid med bestemmelserne om den frie etableringsret, anser jeg det også for ufornødent at tage stilling til dette tredje spørgsmål. Men for det tilfælde, at Domstolen skulle nå til det resultat, at hverken traktatens artikel 52 og 58 eller dens artikel 95 er til hinder for en national bestemmelse som den, der er anfægtet for den forelæggende ret, må jeg fremkomme med følgende bemærkninger. Conseil d'État har med sit tredje spørgsmål anmodet Domstolen om at afgøre, om fradraget i afgiftsgrundlaget for udgifter til forskningsvirksomhed, der er gennemført i den afgiftsopkrævende stat, skal anses for statsstøtte som omhandlet i traktatens artikel 92.

19. Det er på baggrund af forholdet mellem de forskellige fællesskabsbestemmelser, parterne hver især har påberåbt sig, at den nationale ret subsidiært i forhold til de foregående spørgsmål om etableringsretten og de interne diskriminatoriske afgifter har stillet spørgsmålet vedrørende statsstøtte. Domstolens praksis vedrørende forholdet mellem bestemmelserne om frie varebevægelser, ophævelse af fiskal forskelsbehandling og støtteforanstaltninger går jo ud på, at den omstændighed, at en national foranstaltning eventuelt kan kvalificeres i henhold til artikel 92 ikke i sig selv kan bringe foranstaltningen uden for forbuddet i artikel 30 [15]. Man kan gøre sig overvejelser af tilsvarende art om forholdet mellem støttebestemmelserne og bestemmelserne om etableringsretten. Forbuddet mod diskriminatoriske bestemmelser, der lægger sig i vejen for etableringsfriheden, der er et specielt udtryk for det generelle ligebehandlingsprincip på det grundlæggende område for fysiske og juridiske personers frie bevæ-

14 — Jf. dom af 30.11.1995, sag C-113/94, Casarin, Sml. I, s. 4203, præmis 22, hvori Domstolen fastslog, at en afgiftsordning ikke kan anses for diskriminatorisk, blot fordi det kun er importerede produkter, der pålægges den højeste afgift, men at det må kræves, at det undersøges, på hvilken måde forbrugernes valg påvirkes.

15 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, fodnote 12, præmis 13. Tidligere havde Domstolen, selv om den da traf afgørelse vedrørende regler for en støtte, der var ufornøden for dennes formål eller funktion, fastslået, at ordningen ifølge artikel 92-94 ikke kunne hindre, at artikel 30 bringes i anvendelse (dom af 22.3.1977, sag 74/76, Iannelli og Volpi, Sml. s. 557, præmis 16 og 17).

gelighed og udmønter sig i subjektive rettigheder, der direkte kan gøres gældende for de nationale domstole, strækker sig via begrebet indirekte forskelsbehandling, der i samme grad er forbudt, langt ud over bestemmelsen om national behandling. Forbudt er således enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier end nationaliteten reelt fører til, at udenlandske statsborgere stilles ringere [16].

Udvidelsen af anvendelsesområdet for bestemmelserne om etableringsretten berører i sidste ende på samme måde, som tilfældet har været for så vidt angår de frie varebevægelser, forhold, hvor der foreligger forskelsbehandling, der berører erhvervsdrivende fra andre medlemsstater, der også vil kunne være omfattet af andre bestemmelser i traktaten, som f.eks. bestemmelserne om statsstøtte. Selv om de respektive bestemmelsers anvendelsesområde delvis er sammenfaldende, skal man ikke tro, at bestemmelserne om etablering eller bestemmelserne om frie varebevægelser er uanvendelige, når de, som det her er tilfældet, kan give anledning til en selvstændig undersøgelse af visse sider af det af staten organiserede støttesystem på baggrund af dem. Jeg mener derfor, at den franske afgiftsforanstaltning, der er indført ved det ved den nationale ret anfægtede dekret, kan bedømmes i lyset af bestemmelserne om etableringsretten, og at det, når det først er fastslået, at disse bestemmelser er til hinder for en beskatning af denne art, vil være ufornødent at undersøge denne foranstaltnings lovlighed efter bestemmelserne om statsstøtte.

16 — Formuleringen forekommer første gang i dom af 12.2.1974, sag 152/73, Sotgiu, Sml. s. 153, præmis 11.

20. Mine bemærkninger i det følgende skal derfor kun gælde for det tilfælde, at Domstolen når til det resultat, at den omtvistede skattelovgivning er lovlig efter bestemmelserne i traktatens artikel 52-58 eller dens artikel 95.

Artikel 92, hvorefter statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, er uforenelig med fællesmarkedet i det omfang, den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne, forudsætter et meget vidt støttebegreb, som er blevet nærmere fastlagt i Domstolens praksis. Heri er det således specielt fastslået, at støttebegrebet ikke blot omfatter positive ydelser såsom selve tilskuddene, »men ligeledes de indgreb, der under forskellige former letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger«. Heraf følger, at en afgifts- eller skattefritagelse, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de fritagne virksomheder en gunstigere økonomisk stilling end andre afgifts- eller skattepligtige, udgør en statsstøtte som omhandlet i traktatens artikel 92 [17].

17 — Jf. dom af 15.3.1994, sag C-387/92, Banco Exterior de España, Sml. I, s. 877, præmis 13 og 14, der repræsenterer en temmelig gammel retspraksis; jf. dom af 23.2.1961, sag 30/59, Gezamlijke Steenkolenmijnen in Limburg mod Den Høje Myndighed, Sml. 1954-1964, s. 211, org. ref.: Rec. s. 1, jf. navnlig s. 39.

Generelt kan adgangen til at fradrage visse omkostninger i skatte- eller afgiftsgrundlaget, således at modtagervirksomhederne belastes mindre altså, når de øvrige betingelser er opfyldt, udgøre en statsstøtte i traktatens artikel 92's forstand [18].

21. Det må kunne afgøres, hvem støttemodtageren er; det må være en bestemt virksomhed, visse virksomheder eller visse produktioner. Der må med andre ord være tale om selektive foranstaltninger til fordel for visse former for virksomhed eller visse virksomhedsgrupper, hvorimod almindelige foranstaltninger inden for den økonomiske politik, der træffes af hensyn til den almindelige økonomiske udvikling, falder uden for støttebegrebet.

Den afgiftsbyrde, der skabes ved bestemmelserne i dekret nr. 96/51, belaster hele den farmaceutiske industri, der forhandler sine produkter i Frankrig. Nedsættelsen af afgiftsgrundlaget vedrører kun de selskaber, der gennemfører videnskabelig og teknisk forskning i Frankrig, og som i de fleste tilfælde er selskaber, hvis hovedsæde ligger i den afgiftsopkrævende stat, og således franske selskaber. Til gengæld belaster, når henses til den faktiske situation, afgiftsbyrden fuldt ud de selskaber, der tilhører koncerner, hvis moderselskab er hjemmehørende i andre medlemsstater og som ikke har forskningsvirksomhed i Frankrig, og de har ikke den fordel at kunne fradrage forskningsomkostningerne i afgiftsgrundlaget. Der er følgelig tale om en foranstaltning, der skal begunstige den forskningsvirksomhed, der foregår i Frankrig, og mere generelt den franske farmaceutiske industri. På baggrund heraf kan det efter min mening fastslås, at kriteriet om støttens karakter af støtte til en bestemt sektor er opfyldt.

22. Hvad angår påvirkningen af samhandelen mellem medlemsstaterne, så er dette kriterium ifølge retspraksis opfyldt, selv når støttemodtageren udelukkende er aktiv på det indenlandske marked, idet den fordel, han har opnået, udgør en hindring for, at erhvervsdrivende fra andre af Fællesskabets medlemsstater trænger ind på dette marked [19]. Når der er tale om en sektor som den farmaceutiske industri, der karakteriseres af let tilgængelige markeder og en voldsom international konkurrence, vil det konkret være vanskeligt at fastholde, at de franske støttemodtagende virksomheder kun har været aktive på hjemmemarkedet. Under alle omstændigheder fremgår det af selve det forhold, at udenlandske selskaber har afdelinger eller filialer, der giver sig af med at forhandle deres produkter på det franske område, at der er en samhandel i Fællesskabet på det omhandlede marked.

18 — Kommissionen har anset en ordning for fradrag i indkomstskat, kommuneskat eller moms, der var blevet indført til fordel for en bestemt gruppe erhvervsdrivende for støtte som omhandlet i traktatens artikel 92; jf. Kommissionens beslutning 93/496/EØF af 9.6.1993 om en procedure vedrørende statsstøtte K 32/92 (ex NN 67/92) — Italien (skattefradrag til erhvervsudøvende vognmænd) (EFT L 233, s. 10). Beslutningen blev ikke anfægtet under et søgsmål, og Den Italienske Republiks undladelse af at efterkomme den blev fastslået ved Domstolens dom af 29.1.1998, sag C-280/95, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 259.

19 — Jf. dom af 13.7.1988, sag 102/87, Frankrig mod Kommissionen, Sml. I, s. 4067, hvori Domstolen dog fremhævede den manglende relevans for så vidt angår bestemmelsen af en foranstaltning som støtte af fordelens ringe betydning. Jf. på linje hermed den ældre dom af 21.3.1990, sag C-142/87, Belgien mod Kommissionen, Sml. I, s. 959, præmis 43.

23. Jeg kan derfor fastslå, at en afgiftsforanstaltning, som den, der er fastlagt i den omtvistede franske bestemmelse, udgør en støtte i traktatens artikel 92's forstand.

Forslag til afgørelse

24. På baggrund af det anførte foreslår jeg Domstolen at besvare spørgsmålene fra Conseil d'État på følgende måde:

»1) EF-traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for en national lovgivning, der efter at være blevet vedtaget i 1996 for dette år indfører en ekstraordinær afgift med en sats på mellem 1,5 og 2% af omsætningen eksklusive skatter og afgifter i den afgiftsopkrævende stat i tidsrummet 1. januar 1995 — 31. december 1995 for virksomheder, der fremstiller og sælger medicinske specialiteter, på medicinske specialiteter, der godtgøres af sygekasserne, og lægemidler, som er godkendt til anvendelse i institutioner inden for den offentlige sundhedssektor, således at der i afgiftsgrundlaget kan ske fradrag for omkostninger, der er regnskabsført for samme periode, og som er omkostninger i forbindelse med forskningsvirksomhed alene i den afgiftsopkrævende stat.

2) EF-traktatens artikel 95 er ikke til hinder for en lovgivning, som den under 1) beskrevne.«

Subsidiært foreslår jeg for det tilfælde, at Domstolen når til det resultat, at traktatens artikel 52 og 58 ikke er til hinder for en national lovgivning som den under 1) beskrevne, følgende besvarelse af den forelæggende rets tredje spørgsmål:

»3) Fradraget i afgiftsgrundlaget for udgifter til forskningsvirksomhed, der er gennemført i den afgiftsopkrævende stat, skal anses for støtte i henhold til EF-traktatens artikel 92.«