JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ANTONIO SAGGIO
1 päivänä joulukuuta 1998 *

1. Ranskan Conseil d'Etat on saattanut yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi kolme tulkintakysymystä, joilla pyydetään selvittämään, onko EY:n perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan sekä 92 ja 95 artiklan kanssa yhteensopiva sellainen kansallinen verosäännös, jolla kannettiin vuonna 1996 erityisveroa lääketieteellistä tutkimustyötä tekeviltä yrityksiltä ja jonka mukaan vähennysoikeus koski kyseisen vuoden menojen osalta yksinomaan verotusvaltiossa eli Ranskassa toteutettua tutkimustyötä.

Tosiseikat ja kansallinen lainsäädäntö

2. Ranskassa annettiin 24.1.1996 asetus nro 96-51 [1] sosiaaliturvan rahoitustasapainon palauttamiseksi toteutettavista kiireellisistä toimenpiteistä; asetuksen 12 §:ssä säädetään kannettavaksi kolmea uutta erityisveroa lääkevalmisteiden tarjonnasta huolehtivilta yrityksiltä. Ensimmäistä veroa kannetaan myynninedistämis- ja mainoskulujen perusteella, toista sen perusteella, kuinka paljon liikevaihto oli vuonna 1995 kasvanut edelliseen vuoteen verrattuna, ja kolmatta sen perusteella, kuinka paljon liikevaihtoa oli verovuonna 1995 kertynyt korvattavien lääkevalmisteiden ja tiettyjen yhteenliittymien käyttöön hyväksyttyjen lääkkeiden osalta.

3. Pääasian valittajat ovat saattaneet edellä mainitun asetuksen Conseil d'Etat'n käsiteltäväksi vaatien sen kumoamista. Kansallisen tuomioistuimen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämät kysymykset mahdollisesta ristiriidasta perustamissopimuksen määräysten kanssa liittyvät edellä mainituista veroista vain kolmanteen.

Valituksenalaisen asetuksen 12 §:ssä veron määräytymisperusteeksi määritellään vuonna 1995 verotusvaltiossa korvattavien lääkevalmisteiden ja tiettyjen yhteenliittymien käyttöön hyväksyttyjen lääkkeiden osalta kertynyt veroton liikevaihto. Lisäksi siinä säädetään, että veron määräytymis-

* Alkuperäinen kieli: italia.

1 — Ks. Journal officiel de la République française (jäljempänä JORF), 25.1.1996, s. 1230.

perusteesta voidaan vähentää sellaiset kirjanpidollisesti kyseisen vuoden menot, jotka liittyvät Ranskassa kyseisten lääkevalmisteiden osalta tehtyyn tieteelliseen ja tekniseen tutkimustyöhön.[2] Esillä olevassa asiassa kysymys onkin siitä, onko tällainen vähennysoikeus yhteisön oikeuden mukainen, koska tosiasiallisesti se merkitsee sitä, että vähennysoikeus veron määräytymisperusteesta koskee vain tutkimustoimintaa, joka on tapahtunut Ranskassa.

4. Conseil d'Etat on esittänyt seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Ovatko 25.3.1957 allekirjoitetun Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan kanssa ristiriidassa vuonna 1996 annetut kansalliset säännökset, joissa säädetään kyseisenä vuonna kannettavasta erityisverosta, jonka suuruudeksi säädetään vahvistettavaksi vähintään 1,5 ja enintään 2 prosenttia siitä verottomasta liikevaihdosta, joka lääkevalmisteiden tarjonnasta huolehtiville yrityksille on vuonna 1995 verotusvaltiossa kertynyt korvattavien lääkevalmisteiden ja tiettyjen yhteenliittymien käyttöön hyväksyttyjen lääkkeiden osalta, ja joissa lisäksi sallitaan vähentää veron määräytymisperusteesta vain sellaiset kirjanpidollisesti kyseisen vuoden menot, jotka liittyvät yksinomaan verotusvaltiossa tehtyyn tutkimustyöhön?

2) Ovatko tällaiset säännökset ristiriidassa Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 95 artiklan kanssa?

3) Jos vastaus ensimmäiseen tai toiseen kysymykseen on kieltävä, onko tällaista veron määräytymisperusteesta tehtävää vähennystä, joka koskee verotusvaltiossa tehdyn tutkimustyön menoja, pidettävä Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 92 artiklassa tarkoitettuna valtiontukena?"

Ensimmäinen kysymys

5. Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin haluaa selvittää, onko perustamissopimuksessa sekä luonnollisille henkilöille — eli jäsenvaltion kansalaisille — että 58 artiklan nojalla yhtiöille taatun sijoittautumisvapauden kanssa ristiriidassa sellainen kansallinen säännös, jossa määritellään kannettavaksi ajallisesti yhteen verotuskauteen rajattu erityisvero ja jonka mukaan vähennysoikeus veron määräytymisperusteesta, joksi on määritelty

2 — Valituksenalaisen asetuksen 12 III artiklaa on sittemmin muutettu 24.4.1996 annetulla asetuksella nro 96-345 (JORF 25.4.1996, s. 6311), jolla täsmennettiin, että vähentämiskelpoisten tutkimuskulujen on liityttävä niihin lääkevalmisteisiin ja lääkkeisiin, joiden myynnin perusteella veron peruste määräytyy.

tiettyjen lääkevalmisteiden (eli korvattavien ja tiettyjen yhteenliittymien käyttöön hyväksyttyjen lääkevalmisteiden) perusteella kertynyt liikevaihto, koskee vain niitä menoja, jotka verotuskautena ovat syntyneet tieteellisestä ja teknisestä tutkimuksesta Ranskassa.

6. Yhteisöjen tuomioistuinta on siten jälleen kerran pyydetty ottamaan kantaa kansallisten verosäännösten yhteisön oikeuden mukaisuuteen, ja tarkemmin sanottuna välittömän verotuksen alalla. Vaikka välitön verotus erotuksena välillisestä verotuksesta, jonka osalta yhteisö on laajamittaisesti käyttänyt toimivaltaansa, ei sellaisenaan kuulu yhteisön toimivaltaan, on kuitenkin huomattava, että perustamissopimuksen 5 artiklassa määrätyn yleisen yhteistyöperiaatteen mukaisesti jäsenvaltioiden on käytettävä toimivaltaansa tavalla, joka ei ole ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa.[3] Niinpä välittömän verotuksen osalta jäsenvaltiot eivät voi säätää toimenpiteistä, jotka perusteettomasti estäisivät luonnollisten ja oikeushenkilöiden vapaata liikkuvuutta.[4]

7. Pääasian valittajien mukaan veroa ja sitä koskevaa vähennystä sovelletaan ilman kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää sekä ranskalaisiin yhtiöihin että ulkomaalaisten perustamiin yrityksiin tai yhtiöihin ja myös niihin ulkomaisiin yhtiöihin, jotka ovat sijoittautuneet Ranskaan tytäryhtiötä, sivuliikettä tai kauppaedustajan liikettä käyttäen (toissijainen sijoittautuminen). Pääasian valittajat katsovat kuitenkin, että edellytykset eivät tosiasiallisesti ole yhtäläiset, sillä useimmiten muiden jäsenvaltioiden lääkealan yhtiöiden tytäryhtiöiden (tai sivuliikkeiden taikka kauppaedustajan liikkeiden) toiminta Ranskassa rajoittuu vain tuotejakeluun, ja tutkimustoiminta, tai sen olennainen osa, tapahtuu siinä valtiossa, jossa yhtiön emoyhtiöllä on kotipaikkansa. Koska ranskalaisten lääkealan yhtiöiden tutkimustyö tapahtuu suurelta osaltaan Ranskassa, ne saavat, vaikka liikevaihto on sama, veroetua siitä, että ne voivat vähentää veron määräytymisperusteesta enemmän tutkimusmenoja kuin muut. Kysymys on siten välillisestä syrjinnästä, joka niin ikään on kielletty perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklasta ilmenevän yhdenvertaisen kohtelun periaatteen nojalla.

8. Ranskan hallituksen mukaan syrjintä johtuisi siitä, että lääketeollisuuden tutkimusmenot ovat sidoksissa emoyhtiön kotipaikkaan. Tämän vuoksi ranskalaiset yhtiöt saavat etua sen vuoksi, että ne voivat vähentää lääkevalmisteiden myynnin perusteella muodostuvasta veron määräytymisperusteesta Ranskassa tapahtuneen tutkimustyön menot. Sen sijaan ulkomaisia yhtiöitä sekä ulkomaisten yhtiöiden perustamia kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä taikka tytäryhtiöitä, jotka tekevät tutkimustyötä konsernin kotivaltiossa, kohdellaan syrjivästi, koska ne eivät voi vähentää veron määräytymisperusteesta tutkimusmenojaan, jotka liittyvät Rans-

3 — Ks. asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998 (Kok. 1998, s. I-4695, 19 kohta); asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2471, 19 kohta); asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996 (Kok. 1996, s. I-3089, 36 kohta) ja asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225, 21 kohta).

4 — Ks. em. asia ICI, tuomion 20 kohta, ja tätä edeltävästä oikeuskäytännöstä asia C-330/91, Commerzbank, tuomio 13.7.1993 (Kok. 1993, s. I-4017, 2 kohta).

kassa myytyihin tuotteisiin, koska kysymys on tavallisesti emoyhtiön kotivaltiossa tehdystä tutkimustyöstä. Ranskan hallitus katsoo kuitenkin, ettei asiaa voi esittää tällä tavoin. Todettuaan, että kysymys kuuluu kansallisen tuomioistuimen selvitettäväksi, Ranskan hallitus painottaa, että ranskalaiset lääkealan tutkimuskeskukset muuttuvat nopeasti ulkomailla kotipaikkansa omaavien yhtiöiden toissijaisiksi sijoittautumispaikoiksi ja että lisäksi normaalisti tutkimusta tehdään yhden ja saman tuotteen osalta tosiasiallisesti useissa tutkimuslaitoksissa eri valtioissa, joten on harhakäsitys, että ranskalaiset lääkealan yritykset harjoittaisivat tutkimustyötä yksinomaan tai pääasiassa Ranskassa ja että ulkomaiset lääkealan yhtiöt harjoittaisivat tätä toimintaa yksinomaan tai pääasiassa kotivaltioissaan.

9. *Komission mukaan* kyseisellä verosäännöksellä syrjitään sijoittautumisoikeutta käyttäviä yrityksiä, koska sillä suositaan niitä lääkealan yhtiöitä, jotka harjoittavat tutkimustoimintaa Ranskassa ja joiden pääasiallinen kotipaikka on suurimmassa osassa tapauksia Ranskassa, verrattuna niihin lääkealan yhtiöihin, joiden toiminta Ranskassa rajoittuu muissa jäsenvaltioissa, joissa emoyhtiön kotipaikka on, tehdyn tutkimustyön perusteella kehitettyjen tuotteiden jakeluun. Tällainen syrjintä ei komission mukaan ole oikeutettavissa perustamissopimuksen 56 artiklan perusteella eikä verotuksen johdonmukaisuusvaatimuksilla sellaisina, kuin ne on määritelty yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä.

10. Mielestäni on useammastakin syystä katsottava, ettei voi olla epäselvyyttä siitä, että kyseiset säännökset ovat välillisesti syrjiviä. Ranskan lainsäädännön mukaan verovähennys voidaan tehdä eräiden lääkevalmisteiden myynnistä Ranskassa kertyneestä liikevaihdosta edellyttäen, että näitä lääkevalmisteita koskeneet tutkimustyöt (ja siten niitä koskeneet menot) on toteutettu Ranskassa. On ilmeistä, että niissä taloudellisissa puitteissa, joissa tutkimustyötä tavallisesti tehdään emoyhtiön toimesta, kahta yhtiötä, jotka Ranskassa huolehtivat toisiinsa verrattavissa olevien lääkevalmisteiden jakelusta, kohdellaan eri tavoin sen mukaan, onko kysymyksessä sellainen tytäryhtiö, sivuliike tai kauppaedustajan liike, jonka emoyhtiön kotipaikka sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa, jossa tutkimustyötä tehdään. Toisin sanoen ja siltä osin kuin verosäännökset vaikuttavat neutraaleilta antaessaan oikeuden vähentää tutkimusmenot sen objektiivisen edellytyksen perusteella, että ne ovat syntyneet Ranskassa, on todettava, että ne tosiasiallisesti koituvat sellaisten yhtiöiden vahingoksi, joiden kotipaikka on ulkomailla ja jotka ovat käyttäneet sijoittautumisoikeutta toissijaisen sijoittautumisen muodossa ja jotka lisäksi myyvät Ranskassa lääkevalmisteita, joita koskeva tutkimustyö on tehty valtiossa, jossa emoyhtiöllä on kotipaikkansa.

Toiseksi on huomattava, että kyseiset Ranskan oikeuden säännökset rajoittavat myös "käänteistä" sijoittautumista, koska verokohtelusta seuraa, että Ranskaan sijoittautuneelle yhtiölle on vähemmän

houkuttelevaa luoda ulkomaille yksiköitä, joissa tehtäisiin tutkimusta muissa jäsenvaltioissa. Yhteisöjen tuomioistuimen nyttemmin jo vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumista koskevat oikeussäännöt, vaikka niiden tarkoituksena niiden sanamuodon mukaan on " — — varmistaa vastaanottavassa jäsenvaltiossa toimiville samanlainen kohtelu kuin kyseisen valtion omillekin kansalaisille, niiden vastaista on myös se, että jäsenvaltio, josta yhtiö on peräisin, estää omaa kansalaista tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua ja perustamissopimuksen 58 artiklan mukaista yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon". [5] Siltä osin kuin rajoitus ilmenee verovähennysmahdollisuuden puuttumisena niiltä konserniin kuuluvilta yhtiöiltä, joiden kotipaikka on muissa jäsenvaltioissa, joissa Ranskassa myytyjä tuotteita koskevat tutkimusmenot toteutuvat, nyt tarkasteltavat säännökset estävät käyttämästä perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklassa taattua sijoittautumisvapautta.

11. Koska nyt kysymyksessä oleva säännös on luonteeltaan sijoittautumisoikeuden käyttämistä rajoittava, on tarpeen tarkistaa, onko se yhteisön oikeuden perusteella mahdollisesti kuitenkin oikeutettu.

Tuskin lienee aihetta muistuttaa, että oikeuttamisperusteita arvioidaan siitä riippuen, onko kysymys sijoittautumiseen kohdistuvasta välittömästä vai välillisestä syrjinnästä. Välittömän syrjinnän osalta kansalliset syrjivät säännökset ovat yhteensoveltuvia yhteisön oikeuden kanssa vain, jos niiden osalta on olemassa nimenomainen niitä koskeva yhteisön oikeuden poikkeus. [6] Välillisen syrjinnän osalta sitä vastoin on todettava, että jos toimenpidettä sovelletaan erotuksetta, rajoitus voi olla oikeutettu paitsi 56 artiklaan otettujen syiden nojalla, myös muiden yleistä etua koskevien pakottavien vaatimusten täyttämiseksi, jos toimenpide on suhteellisuusperiaatteen mukainen.

12. Nyt esillä olevassa asiassa kyseiset Ranskan oikeuden verosäännökset ovat, kuten edellä on todettu, ainoastaan välillisesti syrjiviä, koska niiden mukaan vähennysoikeus ei riipu yhtiön kansalaisuudesta, joka määräytyy yhtiön kotipaikan perusteella, vaan siitä, että yhtiöllä on Ranskassa tutkimustoimintaa siellä myytävien tuotteiden osalta. Siltä osin kuin tutkimusta tehdään emoyhtiön kotipaikassa (ulkomailla), tutkimusmenojen vähennysoikeuden puuttumisella syrjitään välillisesti niitä, jotka käyttävät oikeutta toissijaiseen sijoittautumiseen.

13. Yleisen järjestyksen, turvallisuuden tai kansanterveyden suojaan, jotka yleisen edun mukaisista vaatimuksista ainoina mainitaan perustamissopimuksen 56 artiklassa, ei varmastikaan voi esillä olevassa

5 — Ks. asia 81/87, Daily Mail ja General Trust, tuomio 27.9.1988 (Kok. 1988, s. 5483, 16 kohta) ja myöhemmästä oikeuskäytännöstä em. asia ICI, tuomion 21 kohta. Asiassa C-370/90, Singh, tuomio 7.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4265) kiellettiin kansalaisten käänteinen syrjintä.

6 — Ks. asia 352/85, Bond van Adverteerders ym., tuomio 26.4.1988 (Kok. 1988, s. 2085, 32 kohta).

asiassa pätevästi vedota ottaen huomioon erityisesti sen, että yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut näitä käsitteitä suppeasti täsmentäen vielä, ettei huomioon voida ottaa taloudellisluontoisia perusteluja,[7] kuten verotulojen vähenemistä, mikä voisi seurata muissa jäsenvaltioissa tehtyyn tutkimustyöhön liittyvien menojen vähennysoikeudesta.

14. On kuitenkin totta, että yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että kansallisten verojärjestelmien johdonmukaisuuden säilyttäminen voi ainakin joissakin tilanteissa olla sellainen yleisen edun mukainen pakottava syy, jonka vuoksi voi olla perusteltua rajoittaa perustavanlaatuista vapaan liikkuvuuden periaatetta. Tällöin on luonnollisestikin noudatettava suhteellisuusperiaatetta, mikä tarkoittaa, että verojärjestelmän johdonmukaisuutta ei voida taata vähemmän rajoittavin toimenpitein.[8] Asiassa komissio vastaan Belgia sekä asiassa Bachmann antamissaan tuomioissa yhteisöjen tuomioistuin katsoi verojärjestelmän johdonmukaisuuden vuoksi perustelluksi sellaisen kansallisen säännöksen, jossa vanhuus- ja henkivakuutusmaksun vähennysoikeus edellytti niiden maksamista kyseisessä valtiossa. Tämä rajoitus selittyi tarpeella korvata vähennysoikeudesta seuraava verotulon menetys vakuutusyhtiöiden maksamien eläkkeiden, elinkorkojen ja pääoman verottamisella, mikä ei olisi mahdollista, jos nämä olisivat sijoittautuneet ulkomaille. Myöhemmässä oikeuskäytännössä vaatimusta verotuksen johdonmukaisuudesta on tulkittu tuomioissa siten, että mahdollisuutta välillisen syrjinnän oikeuttamiseen sen perusteella on rajattu. Niinpä yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että veroedun ja tulokertymää koskevan vaatimuksen kompensaatio on tarkistettava yleisellä tasolla eikä välttämättä yksittäisessä valtiossa, kun valtio antaa toiselle valtiolle mahdollisuuden verottaa omia kansalaisiaan toisessa valtiossa saadusta tulosta.[9] Toisissa tuomioissa yhteisöjen tuomioistuin on korostanut vaatimusta vähennysoikeuden ja sen rahoituksen välisestä suorasta yhteydestä, millä on suljettu pois se, että olisi aina mahdollista vedota verotuksen johdonmukaisuuteen, vaikka tällaista yhteyttä ei ole.[10] Lisäksi on huomattava, että syrjivien säännösten ja verokertymän välisen suoran yhteyden puuttuminen sai yhteisöjen tuomioistuimen katsomaan sijoittautumisoikeuden vastaiseksi Hollannin oikeuden säännöksen, jonka nojalla muualla asuvaan sovellettiin korkeampaa tuloverokantaa sillä perusteella, että tämä ei ollut samalla velvollinen maksamaan sosiaalivakuutusjärjestelmän maksuja.[11]

7 — Kysymyksen ollessa erityisesti verosäännöksestä ks. asia C-484/93, Svensson, tuomio 14.11.1995 (Kok. 1995, s. I-3955, 15 kohta).

8 — Ensimmäinen maininta verotuksen johdonmukaisuudesta sellaisena yleisen edun mukaisena pakottavana vaatimuksena, jolla voidaan perustella henkilöiden vapaan liikkuvuuden rajoittamista, on 28.1.1992 annetuissa tuomioissa, jotka annettiin asiassa C-300/90, komissio v. Belgia (Kok. 1992, s. I-305) ja asiassa C-204/90, Bachmann (Kok. 1992, s. I-249).

9 — Ks. asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2493).

10 — Edellä alaviitteessä 7 mainitussa asiassa Svensson annetussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, ettei asuntolainan ottajille annettavalla korkohyvityksellä ja tämän hyvityksen rahoittamisella rahoituslaitosten voitoista kannettavalla verolla ollut suoraa yhteyttä. Ks. myös julkisasiamies Elmerin tässä asiassa antaman ratkaisuehdotuksen 31 kohta.

11 — Em. asia Asscher, tuomion 58—61 kohta. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että vaatimus "välittömästä yhteydestä", jonka tuli vallita yhtäältä konsortioon kuuluvan yhtiön saaman veronhuojennuksen ja toisaalta sen Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneen tytäryhtiön kärsimien tappioiden sekä tällaisten Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolelle sijoittautuneiden tytäryhtiöiden voiton verotettavuuden välillä, oli olennainen edellytys sille, että perustelu "verotuksen johdonmukaisuudesta" voitiin hyväksyä (em. asia ICI, tuomion 29 kohta).

15. Nyt käsiteltävänä olevassa Ranskan verojärjestelmässä verolla, jolla kyseisenä aikana lääkealan yhtiöille korvattavien valmisteiden osalta kertynyttä liikevaihtoa verotetaan välittömästi Ranskassa tapahtunutta tutkimusta koskevien menojen vähentämisen jälkeen, ja verotuksen päämäärällä, eli kansallisen sosiaaliturvajärjestelmän rahoitustasapainon palauttamisella, ei ole mitään yhteyttä. Erityisesti on huomattava, että muissa jäsenvaltioissa tapahtunutta tutkimusta koskevien menojen vähentämiskieltoa ei voida perustella vaatimuksella korvata verotulojen väheneminen, minkä syynä mahdollisesti on ollut muissa jäsenvaltioissa tehty tieteellinen ja tekninen tutkimus. On yksinkertaisesti todettava, että valituksenalainen verojärjestelmä merkitsee suurempaa verotaakkaa (tai pienempiä vähentämismahdollisuuksia, mikä on sama asia) niille toissijaista sijoittautumista käyttäneille muiden jäsenvaltioiden yhtiöille, jotka myyvät lääkevalmisteita Ranskassa.

Edellä todetusta seuraa, että perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan kanssa ovat ristiriidassa sellaiset kansalliset säännökset, joissa säädetään vuonna 1996 kannettavasta erityisverosta, joka kohdistuu korvattavien lääkevalmisteiden ja tiettyjen yhteenliittymien käyttöön hyväksyttyjen lääkkeiden osalta kertyneeseen liikevaihtoon, ja joissa sallitaan vähentää veron määräytymisperusteesta vain sellaiset kirjanpidollisesti kyseisen ajanjakson menot, jotka liittyvät verotusvaltiossa tehtyyn tutkimustyöhön.

Toinen kysymys

16. Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan perustamissopimuksen 95 artiklaa sen selvittämiseksi, onko sen kanssa mahdollisesti ristiriidassa senkaltainen kansallinen verosäännös, jollaisesta säädetään 24.1.1996 annetussa asetuksessa nro 96-51. Perustamissopimuksen 95 artiklassa jäsenvaltioita kielletään määräämästä syrjiviä sisäisiä maksuja tuontituotteille. Tämä määräys rinnastuu niiden muiden perustamissopimuksen 9—12 artiklassa kiellettyjen maksujen valvontaan, jotka kohdistuvat tuotteisiin valtionrajaa ylitettäessä tai sen ylittämisen vuoksi. Näin ollen tämä määräys täydentää tavaroiden vapaan liikkuvuuden esteiden poistamista yhteisön alueelta.

Ennen kuin perustamissopimuksen 95 artiklaa voidaan soveltaa, on selvitettävä useiden edellytysten täyttyminen. Ensinnäkin on huomattava, että tämän artiklan kohteena ovat sellaiset "sisäiset maksut", jotka ovat syrjiviä. On heti todettava, että vaikka määräyksen sanamuodon mukaisesti soveltamisala määritellään melko yleisesti ilmaisulla "minkäänlaisia — — sisäisiä maksuja", minkä vuoksi oikeuskirjallisuudessa on puollettu määräyksen soveltamista myös välittömiin veroihin, on kuitenkin huomattava, että yhteisöjen tuomioistuimen 95 artiklaa koskevassa oikeuskäytännössä kysymys on ollut ainoastaan välillisestä verotuksesta. Tarkkaan ottaen tämä on sopusoinnussa

määräyksen varsinaisen tarkoituksen kanssa, joka on kieltää tuontituotteiden syrjintä suhteessa niihin kansallisiin tuotteisiin, joita ne vastaavat tai joiden kanssa ne ovat kilpailuasetelmassa. Sen tueksi, että kyseisen määräyksen soveltaminen olisi rajattava ainoastaan välilliseen verotukseen, voidaan esittää yhtenä, vaikkakaan ei yhtä tärkeänä, perusteluna määräyksen asema perustamissopimuksen systematiikassa. Perustamissopimuksen V osaston veroja ja maksuja koskevat määräykset sisältävässä 2 luvussa on 95 artiklan lisäksi määräyksiä vain välillisten verojen kantamisesta, ja 99 artiklassa määrätään toimivallasta liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamiseksi vain siltä osin kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi.

Lisäksi on huomattava, että välittömiä veroja koskevat verojärjestelmät, joihin sisältyvillä säännöksillä voi olla syrjiviä vaikutuksia, ovat vastoin muita perustamissopimuksen määräyksiä, erityisesti niitä, jotka koskevat henkilöiden tai tavaroiden vapaata liikkuvuutta. [12]

17. Jos juuri edellä todettu haluttaisiin jättää ottamatta huomioon, voitaisiin 95 artiklaa ainakin teoriassa soveltaa verojärjestelmään, joka kohdistaa tuontiyritysten tuottoon korkeamman veron kuin on kansallisista tuotteista kannettava vero. Esillä olevasta asiasta on kuitenkin huomattava, että Ranskan verojärjestelmässä lääkevalmisteiden maahantuojia ei veroteta eri tavalla kuin vastaavia tai niiden kanssa kilpailevia kotimaisia lääketuotteita verotetaan. Erottelu ei perustu tuotteen alkuperään, joksi katsotaan sen valmistuspaikka, vaan pikemminkin siihen, missä on tapahtunut se tieteellinen ja tekninen tutkimustyö, joka on edeltänyt tuotteen markkinoille saattamista. Ulkomaisten yhtiöiden tytäryhtiöt ja sivuliikkeet eivät näet voi vähentää tutkimusmenoja, vaikka koko tuotanto tapahtuisi Ranskassa, jos emoyhtiö on kuitenkin teettänyt sitä edeltäneen tieteellisen tutkimustyön toisessa jäsenvaltiossa. [13] Tällöin kysymys on syrjinnästä eikä 95 artiklaan voitaisi tehokkaasti vedota. Myös tästä syystä katson, että 95 artiklan perusteella ei voida arvioida, onko kansallisen tuomioistuimen käsiteltäväksi saatettu verosäännös yhteisön oikeuden mukainen.

Jos yhteisöjen tuomioistuin asettuisi päinvastaiselle kannalle ja katsoisi aiheelliseksi arvioida Ranskan oikeuden verosäännöksiä perustamissopimuksen 95 artiklan kannalta, katson, kuten komissiokin, että kysymykseen ei voida antaa sellaista vastausta, josta olisi hyötyä kansalliselle tuomioistuimelle, koska yhteisöjen tuomioistuimelle ei ole millään tavoin selvitetty sitä, miten valituksenalainen vero konk-

12 — Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut EY:n perustamissopimuksen 30 artiklan vastaiseksi muun muassa verovähennysjärjestelmän, jota sovellettiin vain niihin sanomalehtiyrityksiin, joiden lehdet painettiin Ranskassa (ks. asia 18/84, komissio v. Ranska, tuomio 7.5.1985, Kok. 1985, s. 1339, 16 kohta).

13 — Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että kyseisen jäsenvaltion tuottajat eivät voineet vedota 95 artiklassa vahvistettuun kieltoon. Ks. asia 68/79, Just, tuomio 27.2.1980 (Kok. 1980, s. 501, 15 kohta).

reettisesti vaikuttaa lääkevalmisteen lopulliseen hintaan. Jotta sisäinen vero on syrjivä, on nimittäin välttämätöntä, että se "muuttaa kuluttajan käyttäytymistä" siten, että tämä hankkii tuontituotteen sijasta kotimaassa valmistetun tuotteen.[14] Kyseisten Ranskan verosäännösten osalta ei ennakkoratkaisupyynnön perusteella ole mitenkään selvitettävissä, vaikuttaako ja missä määrin ulkomailla syntyneiden tutkimusmenojen puuttuva vähennysoikeus tuotteen kustannuksiin ja siten tuotteen siihen hintaan, jolla muussa jäsenvaltiossa kotipaikkansa omaavan emoyhtiön sivuliike tai tytäryhtiö tuotetta myy, ja ottaen myös huomioon sen, että kysymys on korvattavista lääkevalmisteista tai joka tapauksessa tiettyjen yhteenliittymien käyttöön hyväksytyistä lääkkeistä.

Kolmas kysymys

18. Kansallinen tuomioistuin on esittänyt kolmannen kysymyksen siltä varalta, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi kieltävästi ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen. Jos tullaan siihen tulokseen, että nyt käsiteltävänä oleva vero on ristiriidassa sijoittautumisoikeuden käyttämistä koskevien määräysten kanssa, yhteisöjen tuomioistuimen ei ole välttämätöntä ottaa kantaa kolmanteen kysymykseen. Jos yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin katsoisi, ettei kansallisessa tuomioistuimessa riitautettu verosäännös ole ristiriidassa perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan eikä 95 artiklan kanssa, pätevät ne huomiot, jotka jäljempänä esitetään. Kolmannella kysymyksellä Conseil d'État pyytää yhteisöjen tuomioistuinta arvioimaan, onko veron määräytymisperusteesta tehtävää vähennystä, joka koskee vain verotusvaltiossa tehdyn tutkimuksen menoja, pidettävä perustamissopimuksen 92 artiklassa tarkoitettuna yritysten valtiontukena.

19. Valtiontukea koskevan kysymyksen toissijainen asema suhteessa edeltäviin kysymyksiin sijoittautumisoikeudesta ja syrjivistä sisäisistä veroista on oikeutettu myös ottaen huomioon sen yhteyden, joka on niiden eri yhteisön oikeuden määräysten välillä, joita edellä on tarkasteltu. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tavaroiden vapaata liikkuvuutta, verosyrjinnän poistamista ja valtiontukea koskevien oikeussääntöjen osittainen päällekkäisyys merkitsee, että vaikka kansallisen oikeuden mukainen toimenpide voi mahdollisesti olla luokiteltavissa 92 artiklassa tarkoitetuksi valtiontueksi, tämä ei tarkoita, ettei sitä voi koskea 30 artiklan kielto.[15] Sama pätee myös valtiontukea ja sijoittautumisoikeutta koskevien oikeussääntöjen väliseen yhteyteen. Sijoittautumisoikeuden käyttämistä koskeva syrjintäkielto on ilmaisu yleisen yhdenvertaisuusperiaatteen soveltamisesta tällä keskeisellä, luonnollisten ja oikeushenkilöiden vapaan liikkuvuuden alueella, ja se ilmenee subjektiivisina oikeuksina, joihin voidaan vedota suoraan kansallisissa tuomioistui-

14 — Ks. asia C-113/94, Casarin, tuomio 30.11.1995 (Kok. 1995, s. I-4203, 22 kohta). Tässä asiassa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että verojärjestelmää ei voida pitää syrjivänä pelkästään siitä syytä, että korkeimmassa veroluokassa on yksinomaan tuontituotteita, vaan lisäksi on nimenomaisesti selvitettävä verotuksen vaikutus kuluttajien ostokäyttäytymiseen.

15 — Ks. edellä alaviitteessä 12 mainittu asia komissio v. Ranska, tuomion 13 kohta. Tätä tuomiota aiemmin yhteisöjen tuomioistuin oli jo todennut — asiassa, joka koski erään tukijärjestelmän yksityiskohtia, jotka eivät olleet välttämättömiä sen tarkoitus ja toimintatapa huomioon ottaen — että 92—94 artiklan järjestelmä ei estänyt 30 artiklan soveltamista (asia 74/76, Iannelli ja Volpi, tuomio 22.3.1977, Kok. 1977, s. 557, 16 ja 17 kohta).

missa, ja sen merkitys ulottuu kielletyn välillisen syrjinnän käsitteen kautta pitkälle yli kansallisen kohtelun vaikutuksen. Kiellettyjä ovat näet kaikki peitellyn syrjinnän muodot, jotka muita erotteluperusteita soveltaen tosiasiassa johtavat lopputulokseen, jossa ulkomaalaiset kärsivät haittaa. [16]

Sijoittautumisoikeutta koskevan säännöstön soveltamisalan laajentaminen, samoin kuin tavaroiden liikkuvuutta koskevan säännöstön soveltamisalan laajentaminenkin, merkitsee sitä, että kysymystä muista jäsenvaltioista tulevien toimijoiden syrjinnästä voidaan arvioida myös perustamissopimuksen muiden määräysten, kuten valtiontukea koskevien määräysten, perusteella. Kyseisten säännöstöjen osittainen päällekkäisyys ei kuitenkaan saa merkitä, ettei sijoittautumisesta tai tavaroiden vapaasta liikkuvuudesta annettuja sääntöjä voitaisi soveltaa, jos, kuten esillä olevassa asiassa, eräitä seikkoja valtion perustamassa tukijärjestelmässä voidaan itsenäisesti arvioida näiden sääntöjen perusteella. Katson siten, että kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa valituksenalaisessa asetuksessa säädettyä verojärjestelmää on arvioitava ottaen huomioon sijoittautumisoikeutta koskevat säännöt, ja että jos todetaan sitä koskevien sääntöjen estävän tällaisen verotuksen, ei ole tarpeen tutkia sen yhteensoveltuvuutta valtiontukea koskevan säännöstön kanssa.

16 — Tämä muotoilu esitetään jo asiassa 152/73, Sotgiu, tuomio 12.2.1974 (Kok. 1974, s. 153, 11 kohta).

20. Jäljempänä esitettävät pohdinnat pätevät siten vain siinä tapauksessa, että kansallisessa tuomioistuimessa kyseessä olevia verosäännöksiä pidettäisiin 52 ja 58 sekä 95 artiklan mukaisina.

Perustamissopimuksen 92 artiklassa määrätään, että jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu yhteismarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Tämä valtiontuen määritelmä on hyvin väljä, ja sitä on sittemmin täsmennetty yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä, jossa on muun muassa todettu, että tukia eivät ole ainoastaan positiiviset suoritukset kuten avustukset " — — vaan myös toimenpiteet, jotka eivät ole avustuksia sanan suppeassa merkityksessä mutta jotka eri tavoin alentavat yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja ovat siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan avustusten kaltaisia". Näin ollen myös verovähennys, vaikka siihen ei liity maksua valtion varoista, merkitsee, että ne, jotka voivat vähennyksen tehdä, ovat paremmassa taloudellisessa asemassa suhteessa muihin tätä veroa maksaviin, joten kysymys on 92 artiklassa tarkoitetusta valtiontuesta. [17]

17 — Ks. asia C-387/92, Banco Exterior, tuomio 15.3.1994 (Kok. 1994, s. I-877, 13—14 kohta), jossa viitataan suhteellisen varhaiseen tuomioon eli asiaan 30/59, Limburg v. korkea viranomainen, tuomio 23.2.1961 (Kok. 1961, s. 1 ja erityisesti s. 39; Kok. Ep. I, s. 69).

Yleisesti ottaen mahdollisuus tiettyjen menojen vähentämiseen veron määräytymisperusteesta, mikä merkitsee kyseisten yritysten joutuvan maksamaan vähemmän veroa, voi siten, jos muut edellytykset täyttyvät, olla perustamissopimuksen 92 artiklassa tarkoitettua valtiontukea. [18]

21. Tuensaaja on voitava yksilöidä joko tietyksi yritykseksi tai tietyiksi yrityksiksi taikka tietyksi tuotannoksi. Kysymyksen on toisin sanoen oltava valikoivista toimenpiteistä määrätyn toiminnan tai yritysten ryhmän hyväksi. Sitä vastoin valtiontuen käsitteen ulkopuolelle jäävät yleiset talouspoliittiset toimenpiteet, joiden tarkoituksena on talouden rakenteiden yleinen kehittäminen.

Asetuksella nro 94-96 säädetty vero koskee koko lääketeollisuutta, jolla on tuotteiden jakelua Ranskassa. Vähennysoikeus veron määräytymisperusteesta koskee yksinomaan yhtiöitä, joilla on tieteellistä ja teknistä tutkimustoimintaa Ranskassa. Suurimmalla osalla näistä yhtiöistä on pääasiallinen kotipaikka verotusvaltiossa, eli ne ovat ranskalaisia yhtiöitä. Tosiasiallisen tilanteensa vuoksi sitä vastoin niihin yhtiöihin, jotka kuuluvat konserniin, jonka emoyhtiö on sijoittautunut muuhun jäsenvaltioon ja jolla ei ole tutkimustoimintaa Ranskassa, kohdistuu korkeampi kokonaisverorasitus, koska ne eivät voi vähentää tutkimusmenoja veron määräytymisperusteesta. Tästä seuraa, että kysymys on toimenpiteestä, jonka tarkoituksena on suosia lääkealan tutkimustoimintaa Ranskassa ja yleisemminkin ranskalaista lääketeollisuutta. Edellä todetun perusteella on katsottava, että vaatimus valtiontuen sektorikohtaisuudesta on täyttynyt.

22. Oikeuskäytännön mukaan edellytys valtiontuen vaikutuksesta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan on täyttynyt myös silloin, kun tuensaajat toimivat yksinomaan yhden jäsenvaltion sisäisillä markkinoilla, jos näille tuleva etu on este muista yhteisön jäsenvaltioista tulevien toimijoiden pääsylle näille markkinoille. [19] Esillä olevassa asiassa on vaikeaa kuvitella, että valtiontuesta hyötyvät ranskalaiset yritykset toimisivat yksinomaan yhden jäsenvaltion sisäisillä markkinoilla, koska kysymys on lääketeollisuuden sektorista, jolle on tyypillistä markkinoiden suuri läpäisevyys ja kova kansainvälinen kilpailu. Joka tapauksessa jäsenvaltioiden välinen kauppa kyseisillä markkinoilla seuraa jo siitä, että ulkomaisilla yhtiöillä on Ranskassa sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä, joiden tehtävänä on tuotejakelu siellä.

18 — Komissio on pitänyt 92 artiklassa tarkoitettuna valtiontukena sitä järjestelmää, jossa tietylle taloudellisten toimijoiden ryhmälle myönnettiin verohelpotuksia tuloverosta, kunnallisverosta tai arvonlisäverosta. Ks. valtiontuesta 9 päivänä kesäkuuta 1993 tehty komission päätös 93/496/ETY; C 32/92 (ex NN 67/92) — Italia (ammattimaisille maantieliikenteenharjoittajille myönnettävä verohelpotus); EYVL L 233, s. 10. Tästä päätöksestä ei ole nostettu kannetta ja sen noudattamatta jättäminen on todettu asiassa C-280/95, komissio v. Italia, tuomio 29.1.1998 (Kok. 1998, s. I-259).

19 — Ks. asia 102/87, Ranska v. komissio, tuomio 13.7.1988 (Kok. 1988, s. I-4067), jossa yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin korosti, ettei edun vähäisyydellä ollut merkitystä valtiontueksi luonnehdinnan kannalta. Ks. myös vastaavasti asia C-142/87, Belgia v. komissio, tuomio 21.3.1990 (Kok. 1990, s. I-959, 43 kohta).

23. Näin ollen katson, että senkaltainen verotuksellinen toimenpide, jollaisesta nyt käsiteltävässä Ranskan oikeuden järjestelmässä on kysymys, on perustamissopimuksen 92 artiklassa tarkoitettua valtiontukea.

Ratkaisuehdotus

24. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Ranskan Conseil d'État'n esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

1) Perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan kanssa ovat ristiriidassa vuonna 1996 annetut kansalliset säännökset, joissa säädetään kyseisenä vuonna kannettavasta erityisverosta, jonka suuruudeksi säädetään vahvistettavaksi vähintään 1,5 ja enintään 2 prosenttia siitä verottomasta liikevaihdosta, joka lääkevalmisteiden tarjonnasta huolehtiville yrityksille on vuonna 1995 verotusvaltiossa kertynyt korvattavien lääkevalmisteiden ja tiettyjen yhteenliittymien käyttöön hyväksyttyjen lääkkeiden osalta, ja joissa lisäksi sallitaan vähentää veron määräytymisperusteesta vain sellaiset kirjanpidollisesti kyseisen vuoden menot, jotka liittyvät yksinomaan verotusvaltiossa tehtyyn tutkimustyöhön.

2) Tällaiset edellisessä kohdassa selvitetyt säännökset eivät ole ristiriidassa perustamissopimuksen 95 artiklan kanssa.

Toissijaisesti ja vain siltä varalta, että yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että perustamissopimuksen 52 ja 58 artiklan kanssa eivät ole ristiriidassa senkaltaiset kansalliset säännökset, jotka on selvitetty edellä 1 kohdassa, ehdotan, että kolmanteen kysymykseen vastataan seuraavasti:

3) Veron määräytymisperusteesta tehtävää vähennystä, joka koskee verotusvaltiossa tehdyn tutkimustyön menoja, on pidettävä perustamissopimuksen 92 artiklassa tarkoitettuna valtiontukena.