

|

## 61997J0254

Domstolens Dom af 8. juli 1999. - Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France og Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA mod Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires sociales, Ministère de l'Economie et des Finances og Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Conseil d'État - Frankrig. - Interne afgifter - Afholdelse af omkostninger til forskning - Medicinske specialiteter. - Sag C-254/97.

*Samling af Afgørelser 1999 side I-04809*

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

### Nøgleord

*Fri bevægelighed for personer - etableringsfrihed - ligebehandling - direkte skatter - ekstraordinaer afgift paa omsætning - ret til fradrag for virksomheder, der sælger medicinske specialiteter - kun fradragsret for omkostninger til forskningsvirksomhed afholdt i den afgiftsopkrævende stat - ulovlighed - begrundelse ud fra et tvingende alment hensyn - hensynet til en effektiv skattekontrol - foreligger ikke*

*(EF-traktaten, art. 52 (efter ændring nu art. 43 EF) og art. 58 (nu art. 48 EF))*

### Sammendrag

*Traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) og 58 (nu artikel 48 EF) er til hinder for bestemmelser i en medlemsstat, som paa den ene side af virksomheder, der er etableret dér samt fremstiller og sælger medicinske specialiteter, opkræver en ekstraordinaer afgift paa omsætningen, eksklusive skatter og afgifter, paa visse af disse medicinske specialiteter i det sidste skatteaar foer aaret for disse bestemmelsers vedtagelse, og paa den anden side kun giver disse virksomheder adgang til i afgiftsgrundlaget for denne afgift at fradrage de omkostninger, der er afholdt i samme skatteaar alene til forskningsvirksomhed i den afgiftsopkrævende stat, naar afgiften finder anvendelse paa virksomheder fra Faellesskabet, der er aktive i denne stat gennem filialer.*

*Et saadant skattefradrag, der maa antages navnlig at kunne virke til skade for virksomheder af sidstnaevnte art, der jo typisk ville have udviklet deres forskningsvirksomhed uden for den afgiftsopkrævende medlemsstats omraade, giver nemlig anledning til en forskelsbehandling, der*

ikke kan begrundes i det tvungende almene hensyn til en effektiv skattekontrol, naar de paagaeldende nationale bestemmelser fuldstaendigt afskaerer den skattepligtige virksomhed fra at foere bevis for, at omkostninger til forskning, som er gennemfoert i andre medlemsstater, virkelig er blevet afholdt.

## **Dommens præmisser**

1 Ved beslutning af 28. marts 1997, indgaaet til Domstolen den 14. juli 1997, har Conseil d'État i medfoer af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF) forelagt tre praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af EF-traktatens artikel 52 (efter aendring nu artikel 43 EF), artikel 58 (nu artikel 48 EF) samt artikel 92 og 95 (efter aendring nu artikel 87 EF og 90 EF).

2 Spoergsmaalene er blevet rejst under sager, som selskabet Baxter og andre selskaber, der fremstiller medicinske specialiteter har indbragt for Conseil d'État med paastand om annullation, som foelge af overskridelse af befoejelser, af artikel 12 i dekret nr. 96-51 af 24. januar 1996 om hasteforanstaltninger med henblik paa tilvejebringelse af balance paa de sociale sikringsordningers budgetter (JORF af 25.1.1996, s. 1230), hvorved det bl.a. goeres gaeldende, at EF-traktatens artikel 52, artikel 58, artikel 93, stk. 3 (nu artikel 88, stk. 3, EF) og artikel 95 er blevet tilsidesat.

3 Artikel 12 i naevnte dekret bestemmer, at tre i dekretet omhandlede ekstraordinaere afgifter skal opkraeves af virksomheder, der fremstiller og saelger én eller flere medicinske specialiteter i Frankrig. Specielt bestemmes det i naevnte artikel, at disse virksomheder skal svare en ekstraordinaer afgift, hvis grundlag er omsaetningen, eksklusive skatter og afgifter, i Frankrig fra den 1. januar 1995 til den 31. december 1995 paa medicinske specialiteter, for hvilke der ydes sygesikringsgodtgoerelse, og paa laegemidler, som er godkendt til anvendelse i institutioner inden for den offentlige sundhedssektor, med fradrag af omkostninger, der er regnskabsfoert i samme periode, og som er omkostninger til videnskabelig og teknisk forskningsvirksomhed i Frankrig.

4 Selskabet Baxter og de andre sagsoegende selskaber i hovedsagen er datterselskaber, hvis moderselskaber er hjemmehoerende i andre medlemsstater, og de har for Conseil d'État gjort gaeldende, at reglerne om fradrag af omkostninger til videnskabelig og teknisk forskning i afgiftsgrundlaget for den omtalte ekstraordinaere afgift foerer til forskelsbehandling af paa den ene side de franske laboratorier, hvis forskning hovedsagelig foregaar i Frankrig, og paa den anden side udenlandske laboratorier, hvis stoerste forskningsenheder ligger uden for denne medlemsstats omraade.

5 Conseil d'État fandt, at anbringendet herom rejste vaesentlige spoergsmaal vedroerende fortolkningen af faellesskabsretten, og retten har derfor udsat sagen og anmodet Domstolen om en praejudiciel afgoerelse af foelgende spoergsmaal:

»1) Er artikel 52 og 58 i traktaten af 25. marts 1957 om oprettelse af Det Europaeiske Faellesskab til hinder for en national lovgivning, der efter at vaere blevet vedtaget i 1996 for dette aar indfoerer en ekstraordinaer afgift med en sats paa mellem 1,5 og 2% af omsaetningen, eksklusive skatter og afgifter i den afgiftsopkraevende stat i tidsrummet 1. januar 1995 - 31. december 1995 for virksomheder, der fremstiller og saelger medicinske specialiteter, paa medicinske specialiteter, der godtgoeres af sygekasserne, og laegemidler, som er godkendt til anvendelse i institutioner inden for den offentlige sundhedssektor, saaledes at der i afgiftsgrundlaget kan ske fradrag for omkostninger, der er regnskabsfoert for samme periode, og som er omkostninger i forbindelse med forskningsvirksomhed alene i den afgiftsopkraevende stat?

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

3) Saafremt det ene eller det andet af de to foregaaende spoergsmaal besvares benaegtende, skal da dette fradrag i afgiftsgrundlaget for udgifter til forskningsvirksomhed, der er gennemfoert i den afgiftsopkraevende stat, anses for stoette i henhold til artikel 92 i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab?»

*Det foerste spoergsmaal*

6 Den forelaeggende ret spoerger med det foerste spoergsmaal, om traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for bestemmelser i en medlemsstat, hvorefter der paa den ene side af virksomheder, der er etableret i den paagaeldende medlemsstat, og som dér fremstiller og saelger medicinske specialiteter, opkraeves en ekstraordinaer afgift af disses omsaetning, eksklusive skatter og afgifter, paa nogle af disse specialiteter i skatteaaret forud for aaret for disse bestemmelsers vedtagelse, mens paa den anden side de paagaeldende virksomheder i dette afgiftsgrundlag kun kan fratraekke omkostninger, der er afholdt i samme skatteaar, og som vedroerer forskningsvirksomhed, der er gennemfoert i den afgiftsopkraevende stat, naar denne ordning finder anvendelse paa virksomheder fra Fællesskabet, der i denne medlemsstat er aktive gennem filialer.

7 Ifoelge sagsøgerne i hovedsagen og Kommissionen foerer disse afgiftsregler som foelge af muligheden for i afgiftsgrundlaget kun at fradrage omkostningerne til forskningsvirksomhed i Frankrig til, at filialer paa fransk omraade af farmaceutiske selskaber, hvis hovedsaede ligger i en anden medlemsstat, stilles ringere end de farmaceutiske selskaber, der har deres hjemsted og hovedsagelig er etableret i Frankrig, idet virksomhedernes forskningsafdelinger som oftest er placeret i den medlemsstat, hvor virksomhederne har deres hovedsaede. Denne situation er efter deres opfattelse i strid med traktatens artikel 52 og 58.

8 Den franske regering har gjort gaeldende, at naar der er tale om den farmaceutiske industri, hvor det hyppigt forekommer, at en forskningsafdeling, der hovedsagelig er etableret i Frankrig, bliver en underordnet afdeling af en virksomhed, der hovedsagelig er placeret i en anden medlemsstat, eller omvendt, at en saadan underordnet afdeling opkoes af en virksomhed, der hovedsagelig er placeret i Frankrig, er den geografiske fordeling af de farmaceutiske laboratoriers forskningsomkostninger uafhaengig af disses hjemsteds administrative hovedsaedes eller vigtigste afdelingers placering. Regeringen har anfoert, at den i hovedsagen omhandlede afgift har en ekstraordinaer og enkeltstaaende karakter, og at den med sit grundlag i afsluttede virksomhedsforhold kun kan vaere i strid med traktatens artikel 52 og 58, saafremt den faktisk paa baggrund af de oekonomiske oplysninger for det afgiftsaar, for hvilken den opkraeves, generelt og essentielt kan antages at stille virksomheder, hvis hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er placeret i en anden medlemsstat end den, hvori den opkraeves, ringere end virksomheder, der efter disse afdelingers placering hoerer hjemme i den afgiftsopkraevende medlemsstat.

9 Det skal foerst paapeges, at den i traktatens artikel 52 fastsatte etableringsfrihed for statsborgere i en medlemsstat, hvorefter disse har adgang til at optage og udoeve selvstaendig erhvervsvirksomhed paa de vilkaar, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne borgere, i henhold til traktatens artikel 58 - for saa vidt angaar selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtaegtsmaessige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet - omfatter retten til at udoeve deres virksomhed i den paagaeldende medlemsstat gennem en filial eller et agentur (jf. dom af 12.4.1994, sag C-1/93, Halliburton Services, Sml. I, s. 1137, praemis 14).

10 Det fremgaar endvidere af Domstolens praksis (jf. dom af 13.7.1993, sag C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017, praemis 14), at reglerne om ligestilling forbyder ikke blot aabenlys

*forskelsbehandling begrundet i nationalitet, eller hjemsted for saa vidt angaar selskaber, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier, reelt foerer til samme resultat.*

*11 Endelig skal det paapeges, at som Domstolen tidligere gentagne gange har fastslaaet (jf. bl.a. Halliburton Services-dommen, praemis 16), har traktatens artikel 52 efter overgangsperiodens udloeb vaeret umiddelbart anvendelig, ogsaa selv om der ikke paa et bestemt omraade er udstedt direktiver, som foreskrevet i EF-traktatens artikel 54, stk. 2, og artikel 57, stk. 1 (efter aendring nu artikel 44, stk. 1, EF og artikel 47, stk. 1, EF).*

*12 I hovedsagen er det forhold, der kritiseres, adgangen for de afgiftspligtige personer til i den omsaetning, hvoraf der skal svares ekstraordinaer afgift, at fradrage omkostninger til forskningsvirksomhed i Frankrig i loebet af 1995. Naermere bestemt goeres det gaeldende, at selv om dette fradrag ikke direkte foerer til forskelsbehandling af virksomheder, hvis hovedsaede ligger i andre medlemsstater, og som er aktive i Frankrig gennem en filial, stilles disse virksomheder dog ringere derved, fordi de normalt udfoerer deres forskningsvirksomhed uden for Frankrig, mens virksomheder med hjemsted i denne medlemsstat normalt har deres forskningsvirksomhed dér.*

*13 Det bemaerkes herved, at det i hovedsagen omtvistede skattefradrag, selv om der utvivlsomt findes franske virksomheder, som afholder forskningsomkostninger uden for Frankrig, og udenlandske virksomheder, der afholder saadanne omkostninger dér, maa antages alligevel at kunne virke til skade navnlig for virksomheder, hvis hovedsaede ligger i andre medlemsstater, og som er aktive i Frankrig gennem filialer. Det er jo typisk saadanne virksomheder, der i de fleste tilfaelde vil have udviklet deres forskningsvirksomhed uden for den afgiftsopkraevende medlemsstats omraade.*

*14 Dette resultat bliver ikke mere usikkert, fordi den i hovedsagen omtvistede ekstraordinaere afgift som anfoert af den franske regering har haft en ekstraordinaer karakter og var baseret paa driftsoplysninger vedroerende et afsluttet skatteaar.*

*15 Det maa herefter spoerges, om den forskellige behandling, der er beskrevet i praemis 13 i naervaerende dom, eventuelt efter traktatens bestemmelser om etableringsfriheden kan vaere begrundet.*

*16 Den franske regering har i den forbindelse haevdet, at den ekstraordinaere afgift gjorde det muligt at beskatte et af de elementer, der har foert til ubalance paa de sociale sikringsordningers budget, nemlig salget af medicinske specialiteter, og herved fradrage en faktor, som bidrager til at nedbringe sundhedsudgifterne, nemlig de omkostninger, der er afholdt til forskning paa omraadet for medicinske specialiteter. Det anfoeres herved, at begraensningen af fradragsretten for forskningsomkostninger til omkostninger, der alene stammer fra forskningsvirksomhed i den afgiftsopkraevende medlemsstat, er noedvendig, saafremt skattemyndighederne i denne medlemsstat skal kunne kontrollere de paagaeldende forskningsomkostningers art og faktiske karakter.*

17 Kommissionen og reelt ogsaa de sagsoegende selskaber i hovedsagen har gjort gaeldende, at de regnskabsmaessige oplysninger for moderselskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, saaledes som disse fremgaar af aarsregnskaber opstillet i henhold til Raadets fjerde direktiv 78/660/EOEF af 25. juli 1978 paa grundlag af traktatens artikel 54, stk. 3, litra g), om aarsregnskaberne for visse selskabsformer (EFT L 222, s. 11) og Raadets syvende direktiv 83/349/EOEF af 13. juni 1983 paa grundlag af traktatens artikel 54, stk. 3, litra g), om konsoliderede regnskaber (EFT L 193, s. 1), danner et grundlag, som skattemyndighederne kan benytte ved kontrollen med forskningsomkostningerne. Kommissionen har endvidere anfoert, at den kompetente myndighed specielt med henblik paa skattekontrollen har adgang til under iagttagelse af proportionalitetsprincippet at kraeve supplerende oplysninger.

18 Der skal henvises til Domstolens praksis, hvorefter hensynet til en effektiv skattekontrol er et tvingende alment hensyn, der kan berettigge hindringer i de grundlaeggende friheder, der er sikret ved traktaten (jf. f.eks. dom af 15.5.1997, sag C-350/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471, praemis 31). En medlemsstat kan saaledes retmaessigt anvende foranstaltninger, der goer det muligt med klarhed og praecision at kontrollere de fradragsbeloeb, som der dér kan blive tale om for forskningsomkostninger.

19 Det maa imidlertid fastslaas, at nationale regler, der fuldstaendigt afskaerer den skattepligtige person fra at foere bevis for, at omkostninger til forskning, som er gennemfoert i andre medlemsstater, virkelig er blevet afholdt, ikke kan vaere begrundet i hensynet til en effektiv skattekontrol.

20 Det kan saaledes ikke paa forhaand udelukkes, at den skattepligtige person er i stand til at fremlaegge relevant dokumentation, paa grundlag af hvilken skattemyndighederne i beskatningsmedlemsstaten med klarhed og praecision kan kontrollere den faktiske karakter og arten af de forskningsomkostninger, der er afholdt i andre medlemsstater.

21 Det foerste spoergsmaal skal derfor besvares saaledes, at traktatens artikel 52 og 58 er til hinder for bestemmelser i en medlemsstat, som paa den ene side af virksomheder, der er etableret dér samt fremstiller og saelger medicinske specialiteter, opkraever en ekstraordinaer afgift paa omsaetningen, eksklusive skatter og afgifter paa visse af disse medicinske specialiteter i det sidste skatteaar foer aaret for disse bestemmelsers vedtagelse, og paa den anden side kun giver disse virksomheder adgang til i afgiftsgrundlaget for denne afgift at fradrage de omkostninger, der er afholdt i samme skatteaar alene til forskningsvirksomhed i den afgiftsopkraevende stat, naar afgiften finder anvendelse paa virksomheder fra Faelllesskabet, der er aktive i denne stat gennem filialer.

Det andet og det tredje spoergsmaal

22 Naar henses til besvarelsen af det foerste spoergsmaal er det ufornoedent at besvare det andet og det tredje spoergsmaal.

## **Afgørelse om sagsomkostninger**

Sagens omkostninger

23 De udgifter, der er afholdt af den franske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagens omkostninger.

# Afgørelse

*Paa grundlag af disse præmisser*

*kender*

**DOMSTOLEN**

*vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af Conseil d'État ved beslutning af 28. marts 1997, for ret:*

*EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) og artikel 58 (nu artikel 48 EF) er til hinder for bestemmelser i en medlemsstat, som paa den ene side af virksomheder, der er etableret dér samt fremstiller og sælger medicinske specialiteter, opkræver en ekstraordinaer afgift paa omsætningen, eksklusive skatter og afgifter, paa visse af disse medicinske specialiteter i det sidste skatteaar foer aaret for disse bestemmelsers vedtagelse, og paa den anden side kun giver disse virksomheder adgang til i afgiftsgrundlaget for denne afgift at fradrage de omkostninger, der er afholdt i samme skatteaar alene til forskningsvirksomhed i den afgiftsopkrævende stat, naar afgiften finder anvendelse paa virksomheder fra Faellesskabet, der er aktive i denne stat gennem filialer.*