

Věc C-39/04

Laboratoires Fournier SA

v.

Direction des vérifications nationales et internationales

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná tribunal administratif de Dijon)

„Omezení volného pohybu služeb – Daňové právní předpisy – Daň z příjmů společností – Daňové úlevy na výzkum“

Stanovisko generálního advokáta F. G. Jacobse přednesené dne 9. prosince 2004

Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 10. března 2005

Shrnutí rozsudku

Volný pohyb služeb – Omezení – Daňové právní předpisy – Daň z příjmů společností – Vnitrostátní právní úprava, která vyhrazuje nárok na daňové úlevy na výzkum pro výzkum provedený v tomto členském státě – Nepřípustnost – Odvodnění – Neexistence

(článek 49 ES)

Článek 49 ES brání právní úpravě členského státu, která vyhrazuje nárok na daňové úlevy na výzkum pouze pro výzkum provedený na území tohoto členského státu.

Taková právní úprava je totiž, i když nepřímo, založena na místě usazení poskytovatele služeb, a může tedy omezovat jeho přeshraniční činnosti. Nemůže být odvozena nezbytností zajistit soudržnost daňového systému, podporovat výzkum nebo zajistit účinný daňový dohled.

(viz body 18, 20, 23–24, 26 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

10. března 2005 (*)

„Omezení volného pohybu služeb – Daňové právní předpisy – Daň z příjmů společností – Daňové úlevy na výzkum“

Ve věci C-39/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES podaná rozhodnutím tribunal administratif v Dijonu (Francie) ze dne 30. prosince 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 2. února 2004, v řízení

Laboratoires Fournier SA

proti

Direction des vérifications nationales et internationales

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (zpravodaj), J. Malenovský a U. Lohmus, soudci,

generální advokát: F. G. Jacobs,

vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 28. října 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Laboratoires Fournier SA B. Emem, avocat,
- za francouzskou vládu C. Jurgensen-Mercier, jako zmocněnkyní,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a C. Giolitem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 9. prosince 2004,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 49 ES ohledně vnitrostátních právních předpisů, které zavádějí mechanismus daňových úlev na výzkum vyhrazený pouze pro výzkum prováděný ve Francii.

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Laboratoires Fournier SA (dále jen „Laboratoires Fournier“), společností francouzského práva a direction des vérifications nationales et internationales de la direction générale des impôts du ministère de l’Economie, des Finances et de l’Industrie [úředelství vnitrostátních a mezinárodních kontrol generálního daňového úředelství ministerstva hospodářství, financí a průmyslu] (dále jen „úředelství kontrol“) ve věci dodatečných stanovení daní, oznámených úředelství kontrol a vyplývajících ze zpochybnění daňových úlev na výzkum, které obdržely Laboratoires Fournier na základě daně z příjmu společností.

Vnitrostátní právní úprava

3 Podle článku 244c bodu B code général des impôts [obecný daňový zákoník] (dále jen „obecný zákoník“) v jeho znění platném v rozhodné době z hlediska skutečností v původním řízení:

„I. Průmyslové a obchodní nebo zemědělské podniky zdaněné podle svého skutečného příjmu mohou obdržet daňovou úlevu ve výši 50 % z částky, o níž výdaje na výzkum v průběhu roku přesáhnou průměrné výdaje stejné povahy, přepočtené ve shodě s jakýmkoli zvýšením indexu spotřebních cen, kromě tabáku, k němuž došlo v předchozích dvou letech [...]“

4 Článek 49f bod H přílohy III obecného zákoníku, v jeho znění platném v rozhodné době z hlediska skutečností v povodním řízení, stanoví:

„Výdaje na činnosti prováděné ve Francii zakládají nárok na daňovou úlevu podle článku 244c bodu B obecného daňového zákoníku.“

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

5 Z předkládacího rozsudku vyplývá, že Laboratoires Fournier, jejichž činností je výroba a prodej hromadně vyráběných léčivých přípravků, pověřily na základě subdodavatelské smlouvy výzkumná střediska v různých členských státech provedením některých výzkumných projektů a výsledné výdaje zohlednily při výpočtu svých daňových úlev na výzkum pro roky 1995 a 1996.

6 V roce 1998 byla u Laboratoires Fournier provedena kontrola účtnictví týkající se těchto let.

7 Na konci této kontroly byla Laboratoires Fournier oznámena na základě čl. 244c bodu B obecného zákoníku a čl. 49f bodu H přílohy III tohoto zákoníku dodatečná stanovení daně, jelikož ředitelství kontrol vyloučilo výše uvedené výdaje pro určení daňových úlev na výzkum, které Laboratoires Fournier nárokovaly. Laboratoires Fournier byly vyměřeny příslušné dodatečné daně za období dotčené v povodním řízení.

8 Laboratoires Fournier podaly ohledně těchto zdanění stížnost. Tato stížnost byla zamítnuta dne 25. července 2001.

9 Dne 8. září 2001 podaly žalobu u tribunal administratif (správní soud) v Dijonu. Touto žalobou se domáhají zrušení dodatečných příspěvků na daň z příjmů společností vyplývajících z dodatečných stanovení daní, které jim byly oznámeny, a rovněž úroků z prodlení.

10 Předkládající soud uvádí, že Laboratoires Fournier uplatňují, že čl. 244c bod B obecného zákoníku a čl. 49f bod H přílohy III tohoto zákoníku jsou v rozporu s ustanoveními článku 49 ES.

11 Podle tohoto soudu ředitelství kontrol tvrdí, že Soudní dvůr svým rozsudkem ze dne 28. ledna 1992, Bachmann (C-204/90, Recueil, s. I-249) připustil porušení ustanovení článku 49 ES za účelem zachování soudržnosti vnitrostátního daňového systému každého členského státu.

12 Za těchto podmínek tribunal administratif v Dijonu rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„Jsou [u]stanovení [čl. 244c bodu B obecného zákoníku a čl. 49f bodu H přílohy III tohoto zákoníku] v rozsahu, v němž vyhrazují nárok na daňové úlevy na výzkum pro výzkum provedený ve Francii, v rozporu s ustanovením článku 49 [ES] [?]“

[V] případě kladné odpovědi na tuto otázku [...] je podmínka provedení výzkumu ve Francii upravená těmito ustanoveními součástí zásady soudržnosti daní z příjmů společností, a umožňuje tak porušit ustanovení článku 49 [ES] [?]“

K předběžným otázkám

13 Podstatou dvou předběžných otázek vnitrostátního soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda článek 49 ES brání právní úpravě členského státu, která vyhrazuje nárok na daňové úlevy na výzkum pouze pro výzkum provedený na území tohoto členského státu.

14 P?estože p?ímé dan? spadají do pravomoci ?lenských stát?, ?lenské státy musejí p?i výkonu této pravomoci dodržovat právo Spole?enství (viz zejména rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, C?80/94, Recueil, s. I?2493, bod 16, a ze dne 15. ?ervence 2004, Weidert a Paulus, C?242/03, Sb. rozh. s. I?7379, bod 12).

15 Právní úprava ?lenského státu, jako je právní úprava dot?ená v p?vodním ?ízení, vyhrazující nárok na da?ové úlevy na výzkum pouze pro výzkum provedený v tomto ?lenském stát?, však pod?izuje poskytování služeb, které p?edstavuje výzkum, odlišnému da?ovému systému podle toho, zda je provád?n v jiných ?lenských státech nebo v doty?ném ?lenském stát? (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 28. ?íjna 1999, Vestergaard, C?55/98, Recueil, s. I?7641, bod 21).

16 Taková právní úprava obsahuje rozdílné zacházení založené na míst? poskytování služby v rozporu s ?lánkem 49 ES.

17 Francouzská vláda nicmén? uplat?uje, že toto rozdílné zacházení p?ímo vyplývá ze zásady da?ové teritoriality, kterou Soudní dv?r výslovn? uznal v rozsudku ze dne 15. kv?tna 1997, Futura Participations a Singer (C?250/95, Recueil, s. I?2471, bod 22), a že tedy nem?že být považováno za obsahující zjevnou ?i skrytou diskriminaci zakázanou Smlouvou o ES.

18 Ve v?ci, ve které byl vydán posledn? uvedený rozsudek, však Soudní dv?r p?ezkoumával slu?itelnost vnitrostátních da?ových p?edpis? použitelných pro usazené a neusazené podniky s ustanoveními Smlouvy o svobod? usazování, zatímco ve sporu v p?vodním ?ízení, který byl na po?átku projednáván v?ci, se jedná o analýzu slu?itelnosti vnitrostátních da?ových p?edpis?, které zakládají nároky spole?ností usazených v ?lenském stát? náhradou za služby poskytnuté t?mto spole?nostem pouze v tomto ?lenském stát?, se Smlouvou. Takové p?edpisy jsou v rozporu s ?lánkem 49 ES, protože jsou, i když nep?ímo, založeny na míst? usazení poskytovatele služeb, a mohou proto omezovat jeho p?eshrani?ní ?innosti.

19 Je však t?eba p?ezkoumat, zda nerovné zacházení, které takové p?edpisy obsahují, m?že být od?vodn?no vzhledem k ustanovením Smlouvy o volném pohybu služeb.

20 V tomto ohledu je skute?ností, že ve výše uvedeném rozsudku Bachmann (bod 28) a v rozsudku ze dne 28. ledna 1992, Komise v. Belgie (C?300/90, Recueil, s. I?305, bod 21) Soudní dv?r p?ipustil, že nezbytnost zajistit soudržnost da?ového systému m?že od?vodnit omezení výkonu základních svobod zaru?ených Smlouvou. Následn? však up?esnil, že ve v?cech, ve kterých byly vydány uvedené rozsudky, existuje pro stejného da?ového poplatníka podléhajícího dani z p?íjm? p?ímá souvislost mezi možností ode?tu p?ísp?vk? na pojišt?ní ze zdanitelných p?íjm? a následným zdan?ním ?ástek placených pojiš?ovateli na základ? smluv o penzijním a životním pojišt?ní, tedy souvislost, kterou je nezbytné zachovat za ú?elem zachování soudržnosti dot?eného da?ového systému (viz zejména rozsudky ze dne 14. listopadu 1995, Svensson a Gustavsson, C?484/93, Recueil, s. I?3955, bod 18, a ze dne 7. zá?í 2004, Manninen, C?319/02, Sb. rozh. s. I?7477, bod 42). Pokud taková p?ímá souvislost neexistuje, nelze uplat?ovat argument vycházející z nezbytnosti zajistit soudržnost da?ového systému (viz zejména výše uvedený rozsudek Weidert a Paulus, body 20 a 21).

21 V takové situaci jako ve v?ci v p?vodním ?ízení neexistuje žádná p?ímá souvislost této povahy jednak mezi obecnou daní z p?íjm? spole?ností a jednak da?ovými úlevami odpovídajícími ?ásti výdaj? na výzkum vynaložených podnikem.

22 Francouzská vláda však tvrdí, že vnitrostátní právní úprava dotčená v povodním řízení je odvodněná cílem podpory výzkumu a nezbytností zajistit účinný daňový dohled.

23 Přestože nemůže být vyloučeno, jak to uplatňuje uvedená vláda, že podpora výzkumu a rozvoje představuje naléhavý důvod obecného zájmu, skutečnost zůstává, že nemůže odvodnit vnitrostátní opatření, jako je opatření dotčené v povodním řízení, které vyloučuje nároky na daňové úlevy na výzkum pro veškerý výzkum, který není proveden v dotyčném členském státě. Taková právní úprava je totiž přímo v rozporu s cílem politiky Společenství v oblasti výzkumu a technologického rozvoje, kterým je v souladu s čl. 163 odst. 1 ES zejména „posilovat vědecké a technologické základy přemyslu Společenství a podporovat rozvoj jeho mezinárodní konkurenceschopnosti.“ Odstavec 2 téhož článku zvláště upřesňuje, že Společenství za tímto účelem „podporuje snahy o vzájemnou spolupráci [podniků], zejména tím, že umožňuje [podnikům] plně využívat potenciál vnitřního trhu Společenství, a to zvláště [...] odstraněním právních a daňových překážek této spolupráce.“

24 Účinnost daňového dohledu představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou (viz zejména výše uvedený rozsudek Futura Participations a Singer, bod 31). členský stát tak může uplatňovat opatření, která umožňují zřetelně a přesně zjistit částku výdajů odpočitatelných v daném státě jako výdaje na výzkum (viz rozsudek ze dne 8. července 1999, Baxter a další, C-254/97, Recueil, s. I-4809, bod 18).

25 Vnitrostátní právní předpisy, které zcela brání daňovému poplatníku předložit důkaz o tom, že výdaje na výzkum provedený v jiném členském státě byly skutečně vynaloženy a splňují stanovená kritéria, však nemohou být odvodněny na základě účinnosti daňového dohledu. Nelze totiž *a priori* vyloučit, že by daňový poplatník mohl předložit vhodný listinný důkaz umožňující daňovým orgánům členského státu, které ukládají daň, zřetelně a přesně zjistit povahu a autentičnost výdajů na výzkum vynaložených v jiných členských státech (viz výše uvedený rozsudek Baxter a další, body 19 a 20).

26 Je tedy třeba odpovědět na položené otázky, že článek 49 ES brání právní úpravě členského státu, která vyhrazuje nárok na daňové úlevy na výzkum pouze pro výzkum provedený na území tohoto členského státu.

K nákladům řízení

27 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 49 ES brání právní úpravě členského státu, která vyhrazuje nárok na daňové úlevy na výzkum pouze pro výzkum provedený na území tohoto členského státu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.