

Byla C-39/04

Laboratoires Fournier SA

prieš

Direction des vérifications nationales et internationales

(Tribunal administratif de Dijon prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Laisvės teikti paslaugas apribojimais – Mokesčių teisės aktai – Pelno mokestis – Mokesčių kreditas mokslo tyrimams“

Generalinio advokato F. G. Jacobs išvada, pateikta 2004 m. gruodžio 9 d. I-0000

2005 m. kovo 10 d. Teisingumo Teismo (trečioji kolegija) sprendimas I-0000

Sprendimo santrauka

*Laisvė teikti paslaugas – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai – Pelno mokestis – Nacionalinės teisės aktai, numatantys, kad tik šioje valstybėje narėje vykdomiems mokslo tyrimams teikiamas mokesčių kreditas – Nepriimtinumai – Pateisinimas – Nebuvimas*

(EB 49 str.)

EB 49 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktus, numatančius, kad tik šioje valstybėje narėje vykdomiems mokslo tyrimams taikomas mokesčių kreditas.

Iš tikrųjų tokie teisės aktai, nors ir netiesiogiai, grindžiami paslaugų teikimo sistemos vieta, ir todėl gali jam trukdyti vykdyti veiklą kitoje valstybėje. Ji negalima pateisinti bent jau užtikrinti mokesčių sistemos darną, skatinti mokslo tyrimus ar garantuoti mokesčių kontrolės veiksmingumą.

(žr. 18, 20, 23–24, 26 punktus ir rezoliucinės dalies)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija)

SPRENDIMAS

2005 m. kovo 10 d. (\*)

„Laisvės teikti paslaugas apribojimais – Mokesčių teisės aktai – Pelno mokestis – Mokesčių kreditas mokslo tyrimams“

Byloje C-39/04

dėl *tribunal administratif de Dijon* (Prancūzija) 2003 m. gruodžio 30 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. vasario 2 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį

sprendim? byloje

## **Laboratoires Fournier SA**

prieš

### **Direction des vérifications nationales ir internationales**

TEISINGUMO TEISMAS (tre?ioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teis?jai J.?P. Puissechet, S. von Bahr (praneš?jas), J. Malenovský ir U. L?hmus,

generalinis advokatas F. G. Jacobs,

pos?džio sekretor? K. Sztranc, administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2004 m. spalio 28 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s rašytines pastabas, pateiktas:

·*Laboratoires Fournier SA*, atstovaujamos advokato B. Eme,

·Pranc?zijos vyriausyb?s, atstovaujamos C. Jurgensen?Mercier,

·Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir C. Giolito,

susipažin?s su 2004 m. gruodžio 9 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada

priima š?

### **Sprendim?**

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su EB 49 straipsnio išaiškinimu, atsižvelgiant ? nacionalin?s teis?s aktus, nustatantiems mokes?io kredito sistem? tik Pranc?zijoje vykdomiems mokslo tyrimams.

2 Šis prašymas buvo pateiktas byloje tarp Pranc?zijoje ?steigtos bendrov?s *Laboratoires Fournier SA* (toliau – *Laboratoires Fournier*) ir ?kio, finans? ir pramon?s ministerijos Mokes?i? generalinio direktorato nacionalini? ir tarptautini? patikrinim? departamento (toliau – Patikrinim? departamentas) d?l mokes?i? patikslinim?, apie kuriuos jis praneš? ir kurie atsirado d?l užgin?ytos *Laboratoires Fournier* suteikto pelno mokes?io kredito mokslo tyrimams.

### **Nacionalin?s teis?s aktai**

3 Pagal pagrindin?s bylos faktini? aplinkybi? metu galiojus? Bendrojo mokes?i? kodekso (toliau – Bendrasis kodeksas) 244 (c) B straipsn?:

„I. Apmokestintoms pramon?s, komercin?ms arba žem?s ?kio ?mon?ms, atsižvelgiant ? j? gryn?j? peln?, gali b?ti suteiktas mokes?io kreditas, lygus 50 % sumos, kuri? išlaidos mokslo tyrimams per vieneri? met? laikotarp? viršija vidutin? tokio paties pob?džio išleid? sum?, perskai?iuot? atsižvelgiant ? pra?jusi? dvej? met? vartojimo kain?, išskyrus tabako, indeks? <...>“.

4 Pagal pagrindinį bylos faktinį aplinkybių metu galiojusį Bendrojo kodekso III priedo 49 (g) H straipsnį:

„Dėl Prancūzijoje vykdomos veiklos patirtos išlaidos suteikia teisę Bendrojo mokesčių kodekso 244 (c) B straipsnyje minimam mokesčių kreditui“.

### **Pagrindinis byla ir prejudiciniai klausimai**

5 Iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo sprendimo matyti, kad vaistus gaminanti ir parduodanti *Laboratoires Fournier*, kuri subrangos sutartimi patikėjo įvairiose valstybėse narėse steigtiems mokslo tyrimų centrams nemažai mokslo tyrimo darbų, skaičiuodama mokesčių kreditą mokslo tyrimams už laikotarpį nuo 1995 m. iki 1996 m. atsižvelgė į atitinkamas išlaidas.

6 1998 m. buvo patikrinta *Laboratoires Fournier* apskaita už laikotarpį nuo 1995 m. iki 1996 metų.

7 Atlikus šį patikrinimą remiantis Bendrojo kodekso 244 (c) B ir III priedo 49 (g) H straipsniais *Laboratoires Fournier* buvo pranešta apie mokesčių patikslinimus, nes Patikrinimo departamentas, skaičiuodamas mokesčių kreditą mokslo tyrimams, kuriuo naudojosi *Laboratoires Fournier*, įminėtas išlaidas neatsižvelgė. Todėl už pagrindinį byloje nagrinjamą laikotarpį monė buvo papildomai apmokestinta.

8 *Laboratoires Fournier* dėl minėto apmokestinimo pateikė skundą. 2000 m. liepos 25 d. skundas buvo atmestas.

9 2001 m. rugsėjo 8 d. *Fournier Laboratoires* pareiškė ieškinį *tribunal administratif de Dijon*. Šiuo ieškiniu ji prašė atleisti nuo papildomo apmokestinimo pelno mokesčių, atsiradusio dėl jai pranešto patikslinimo, bei nuo delspinigių mokėjimo.

10 Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas nurodo, kad *Laboratoires Fournier* tvirtina, kad Bendrojo kodekso 244 (c) B straipsnis ir III priedo 49 (g) H straipsnis prieštarauja EB 49 straipsnio reikalavimams.

11 Šio teismo teigimu, Patikrinimo departamentas tvirtina, jog Teisingumo Teismas 1992 m. sausio 28 d. Sprendimu *Bachmann* (C-2004/90, Rink. p. I-249) pripažino, jog užtikrinant kiekvienos valstybės narės vidaus mokesčių sistemos darnumą būtą pažeidžiamas EB 49 straipsnis.

12 Tokiomis aplinkybėmis *tribunal administratif de Dijon* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„Ar (Bendrojo kodekso 244 (c) B straipsnio ir III priedo 49 (g) H straipsnio) nuostatos tiek, kiek jos numato, kad tik Prancūzijoje vykdomiems mokslo tyrimams gali būti teikiamas mokesčių kreditas, prieštarauja (EB) 49 straipsnio nuostatomis (?)“

Teigiamai atsakius į pirmą klausimą <...> ar minėtose nuostatose tvirtinta sąlyga, kad mokslo tyrimai turi būti vykdomi Prancūzijoje, gali būti siejamas su pelno mokesčių darnos principu ir taip leidžia pažeisti (EB) 49 straipsnio reikalavimus (?)“

### **Dėl prejudicinių klausimų**

13 Šiais dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės klausia, ar EB 49 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktus,

numatantais, kad mokesčio kreditas gali būti teikiamas tik šioje valstybėje narėje vykdomiems mokslo tyrimams.

14 Nors tiesiogini mokesčių sistemos reguliavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, tačiau šia teise jos privalo naudotis laikydamosi Bendrijos teisės (žr., *inter alia*, 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimo *Wielockx*, C-80/94, Rink. p. I-2493, 16 punktų ir 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Weidert ir Paulus*, C-242/03, Rink. p. I-0000, 12 punktų).

15 Todėl pagal pagrindinę bylą nagrinėjant teisės aktus, numatantius, kad mokesčio kreditas teikiamas tik minėtoje valstybėje narėje vykdomiems mokslo tyrimams, paslaugų, kurios apima mokslo tyrimus, teikimui taikomos skirtingos mokesčių sistemos priklausomai nuo to, ar jos teikiamos kitose valstybėse narėse arba nagrinėjamoje valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 1999 m. spalio 28 d. Sprendimo *Vestergaard*, C-55/98, Rink. p. I-7641, 21 punktų).

16 Paslaugų teikimo vieta grindžiamuose teisės aktuose tvirtintas nevienodas požirnis, o tai prieštarauja EB 49 straipsniui.

17 Tačiau Prancūzijos vyriausybė tvirtina, kad šis nevienodas požirnis tiesiogiai išplaukia iš Teisingumo Teismo 1997 m. gegužės 15 d. sprendime *Futura Participations ir Singer* (C-250/95, Rink. p. I-2471, 22 punktas) aiškiai pripažinto teritorinio mokesčių principo ir todėl jis neturi būti laikomas EB sutartimi draudžiama atvira arba užslėpta diskriminacija.

18 Tačiau priimdama šį sprendimą Teisingumo Teismas nagrinėjo nacionalinės mokesčių teisės nuostatą, taikomą tiek žmonėms, turintiems nuolatinę buveinę atitinkamoje valstybėje, tiek jos neturintiems, atitiktą Sutarties nuostatoms įsisteigimo laisvės srityje, o nagrinėjamoje byloje kalbama apie nacionalinės mokesčių teisės nuostatą, teikiančią lengvatas valstybėje narėje įsteigtoms žmonėms dėl toje pačioje valstybėje narėje joms suteiktą paslaugų, atitiktą sutarties nuostatoms. Tokios nuostatos prieštarauja EB 49 straipsniui, nes jos, nors ir netiesiogiai, remiasi paslaugų teikėjo įsisteigimo vieta ir todėl gali jam trukdyti vykdyti veiklą kitoje valstybėje.

19 Tačiau reikia išnagrinėti, ar šiose nuostatose numatytas nevienodas požirnis gali būti pateisintas Sutarties nuostatų dėl laisvės paslaugų teikimo atžvilgiu.

20 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas sprendime *Bachmann* (28 punktas) ir 1992 m. sausio 28 d. Sprendime *Komisija prieš Belgiją* (C-300/90, Rink. p. I-305, Rink. p. I-0000, 42 punktas) pripažino, kad būtinybė užtikrinti mokesčių sistemos darną gali pateisinti Sutartimi garantuojamą laisvę apribojimams. Vis dėlto vėliau jis patikslino, kad bylose, kuriose buvo priimti šie sprendimai, pajamų mokesčiu apmokestinto asmens atžvilgiu egzistavo ryšys tarp socialinio draudimo mokymų atskaitymo iš apmokestintų pajamų ir vėlesnio apmokestinimo sumomis, kurias draudikai privalo sumokėti pagal pensijos arba gyvybės draudimo sutartis, ir kad toks ryšys buvo privalomas išsaugoti nagrinėjamos mokesčių sistemos darnai. Jeigu toks tiesioginis ryšys nėra nustatomas, negalima remtis argumentu, jog būtina užtikrinti mokesčių sistemos darną (ypač žr. minėto sprendimo *Weidert ir Paulus* 20 ir 21 punktus).

21 Pagrindinės bylos atveju tarp bendrojo pelno mokesčio ir tarp mokesčio kredito, teikiamo daliai žmonėms patirtą išlaidų mokslo tyrimams, tiesioginio ryšio nėra nustatyta.

22 Vis dėlto Prancūzijos vyriausybė tvirtina, kad pagrindinę bylą nagrinėjami nacionalinės teisės aktai pateisinami siekiu skatinti mokslo tyrimus ir būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą.

23 Nors negalima paneigti, kad, kaip teigia minėta vyriausybė, mokslo tyrimų ir plėtros skatinimas gali būti laikomas privalomu bendrojo intereso pagrindu, tačiau jis negali pateisinti

nacionalin?s priemon?s, pagrindin?je byloje nagrin?jamo atveju – atsisakymo suteikti mokes?io kredit? visiems mokslo tyrimams, kurie n?ra vykdomi atitinkamoje valstyb?je nar?je. Tokie teis?s aktai tiesiogiai prieštarausja Bendrijos politikos mokslo tyrim? ir technologij? pl?tros srityje tikslui, kuris pagal EB 163 straipsnio 1 dal? yra „sustiprinti Bendrijos pramon?s mokslin? bei technologin? pagrind? ir skatinti pramon? tapti konkurencingesn? tarptautiniu mastu“. To paties straipsnio 2 dalis patikslina, kad ?iuo tikslu Bendrija „remia (?moni?) pastangas savitarpiskai bendradarbiauti pirmiausia siekiant, kad (jos) gal?t? visiškai išnaudoti vidaus rinkos potencial?, ypa? <...> ?alinant teises bei fiskalines tokio bendradarbiavimo kli?tis“.

24 Mokes?i? sistemos kontrol?s efektyvumas yra privalomas bendrojo intereso pagrindas, kuriuo gali b?ti pateisinamas naudojimosi Sutartimi u?tikrinamomis pagrindin?mis laisv?mis apribojimas (ypa? ?r. min?to sprendimo *Futura Participations ir Singer*, 31 punkt?). Tod?l valstybei narei suteikta teis? taikyti priemones, leidžian?ias jai aiškiai ir tiksliai patikrinti ?ioje valstyb?je neapmokestinamas mokslo tyrim? išlaidas (?r. 1999 m. liepos 9 d. Sprendimo *Baxter ir kt.*, C?254/97, Rink. p. I?4809, 18 punkt?).

25 Tod?l nacionalin?s teis?s aktai, ?tvirtinantys absoliut? draudim? mokes?i? mok?tojai pateikti ?rodymus, kad su kitose valstyb?se atliktais mokslo tyrimais susijusios išlaidos buvo tikrai patirtos ir atitinka nustatytas s?lygas, negali b?ti pateisinami mokes?i? kontrol?s veiksmingumu. *A priori* negalima paneigti galimyb?s, kad mokes?i? mok?tojas sugeb?s pateikti patvirtinan?ius dokumentus, leidžian?ius apmokestinan?ios valstyb?s nar?s mokes?i? institucijoms aiškiai ir tiksliai patikrinti kitose valstyb?se nar?se patirt? su mokslo tyrimais susijusi? išlaid? tikrum? ir pob?d? (?r. min?to sprendimo *Baxter ir kt.*, 19 ir 20 punktus).

26 Tod?l ? pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad EB 49 straipsnis draudžia valstyb?s nar?s teis?s aktus, numatan?ius, kad mokes?io kreditas teikiamas tik ?ioje valstyb?je nar?je atliekamiems mokslo tyrimams.

### **D?l bylin?jimosi išlaid?**

27 Kadangi ?is procesas pagrindin?s bylos ?alims yra vienas etap? nacionalinio teismo nagrin?jamoje byloje, išlaid? klausim? turi spr?sti prašym? d?l prejudicinio sprendimo pateik?s teismas. Kit? ?ali?, kurios pateik? Teisingumo Teismui savo pastabas, išlaidos n?ra atlygintinos.

Remdamasis ?iais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

**EB 49 straipsnis draudžia valstyb?s nar?s teis?s aktus, numatan?ius, kad tik ?ioje valstyb?je nar?je vykdomiems mokslo tyrimams teikiamas mokes?io kreditas.**

Parašai.

\* Proceso kalba: pranc?z?.