

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

10. března 2005 *

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. Løhmus, soudci,

* Jednací jazyk: francouzština.

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'Économie, des Finances et de l'Industrie [ředitelství vnitrostátních a mezinárodních kontrol generálního daňového ředitelství ministerstva hospodářství, financí a průmyslu] (dále jen „ředitelství kontrol“) ve věci dodatečných stanovení daní, oznámených ředitelství kontrol a vyplývajících ze zpochybnění daňových úlev na výzkum, které obdržely Laboratoires Fournier na základě daně z příjmů 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 původním řízení, stanoví:

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

Spor v původním 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 účetnictví 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 původním 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 vyhražují 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 Přestože přímé daně spadají do pravomoci členských států, členské státy musejí při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství (viz zejména rozsudky ze dne 11. srpna 1995, *Wielockx*, C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 16, a ze dne 15. července 2004, *Weidert a Paulus*, C-242/03, Sb. rozh., s. I-7379, bod 12).

- 15 Právní úprava členského státu, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, vyhrazující nárok na daňové úlevy na výzkum pouze pro výzkum provedený v tomto členském státě, však podřizuje poskytování služeb, které představuje výzkum, odlišnému daňovému systému podle toho, zda je prováděn v jiných členských státech nebo v dotyčném členském státě (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 28. října 1999, *Vestergaard*, C-55/98, Recueil, s. I-7641, bod 21).

- 16 Taková právní úprava obsahuje rozdílné zacházení založené na místě poskytování služby v rozporu s článkem 49 ES.

- 17 Francouzská vláda nicméně uplatňuje, že toto rozdílné zacházení přímo vyplývá ze zásady daňové teritoriality, kterou Soudní dvůr výslovně uznal v rozsudku ze dne 15. května 1997, *Futura Participations a Singer* (C-250/95, Recueil, s. I-2471, bod 22), a že tedy nemůže být považováno za obsahující zjevnou či skrytou diskriminaci zakázanou Smlouvou o ES.

- 18 Ve věci, ve které byl vydán posledně uvedený rozsudek, však Soudní dvůr přezkoumával slučitelnost vnitrostátních daňových předpisů použitelných pro usazené a neusazené podniky s ustanoveními Smlouvy o svobodě usazování, zatímco ve sporu v původním řízení, který byl na počátku projednávané věci, se jedná o analýzu slučitelnosti vnitrostátních daňových předpisů, které zakládají nároky společností usazených v členském státě náhradou za služby poskytnuté těmto společnostem pouze v tomto členském státě, se Smlouvou. Takové předpisy jsou v rozporu s článkem 49 ES, protože jsou, i když nepřímo, založeny na místě usazení poskytovatele služeb, a mohou proto omezovat jeho přeshraniční činnosti.
- 19 Je však třeba přezkoumat, zda nerovné zacházení, které takové předpisy obsahují, může být odůvodněno vzhledem k ustanovením Smlouvy o volném pohybu služeb.
- 20 V tomto ohledu je skutečností, 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 dvůr připustil, že nezbytnost zajistit soudržnost daňového systému může odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou. Následně však upřesnil, že ve věcech, ve kterých byly vydány uvedené rozsudky, existuje pro stejného daňového poplatníka podléhajícího dani z příjmů přímá souvislost mezi možností odečtu příspěvků na pojištění ze zdanitelných příjmů a následným zdaněním částek placených pojišťovateli na základě smluv o penzijním a životním pojištění, tedy souvislost, kterou je nezbytné zachovat za účelem zachování soudržnosti dotčeného daňového 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. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh., s. I-7477, bod 42). Pokud taková přímá souvislost neexistuje, nelze uplatňovat argument vycházející z nezbytnosti zajistit soudržnost daňového systému (viz zejména výše uvedený rozsudek Weidert a Paulus, body 20 a 21).
- 21 V takové situaci jako ve věci v původním řízení neexistuje žádná přímá souvislost této povahy jednak mezi obecnou daní z příjmů společností a jednak daňovými úlevami odpovídajícími částí výdajů na výzkum vynaložených podnikem.

- 22 Francouzská vláda však tvrdí, že vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení je odůvodněna 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, skutečností zůstává, že nemůže odůvodnit vnitrostátní opatření, jako je opatření dotčené v původním řízení, které vylučuje 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 průmyslu 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 odůvodnit 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 odpočítatelných 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 provedené v jiném členském státě byly skutečně vynaloženy a splňují stanovená kritéria, však nemohou být odůvodněny 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 daně, 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 původního 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.