

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)  
της 10ης Μαρτίου 2005\*

Στην υπόθεση C-39/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το tribunal administratif de Dijon (Γαλλία), με απόφαση της 30ής Δεκεμβρίου 2003, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Φεβρουαρίου 2004, στο πλαίσιο της δίκης

**Laboratoires Fournier SA**

κατά

**Direction des vérifications nationales et internationales,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Α. Rosas, πρόεδρο τμήματος, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (εισηγητή), J. Malenovský και U. Lohmus, δικαστές,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

γενικός εισαγγελέας: F. G. Jacobs  
γραμματέας: K. Sztranc, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της προφορικής διαδικασίας της 28ης Οκτωβρίου 2004,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Laboratoires Fournier SA, εκπροσωπούμενη από τον B. Eme, avocat,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την C. Jurgensen-Mercier,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και C. Giolito,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 9ης Δεκεμβρίου 2004,

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 49 ΕΚ σε σχέση με μια εθνική νομοθεσία η οποία καθιερώνει ένα μηχανισμό πιστώσεως φόρου λόγω έρευνας, χορηγούμενης μόνο για τις ερευνητικές εργασίες που πραγματοποιούνται στη Γαλλία.

- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Laboratoires Fournier SA (στο εξής: Laboratoires Fournier), εταιρίας γαλλικού δικαίου, και της direction des vérifications nationales et internationales (διευθύνσεως εσωτερικών και διεθνών ελέγχων) της γενικής διευθύνσεως φορολογίας του Υπουργείου Οικονομίας, Οικονομικών και Βιομηχανίας (στο εξής: direction des vérifications) όσον αφορά τις κοινοποιηθείσες από την τελευταία καταλογιστικές πράξεις, οι οποίες κατ' αποτέλεσμα έθεταν υπό αμφισβήτηση μια πίστωση επί του φόρου εισοδήματος των εταιριών λόγω έρευνας, της οποίας πιστώσεως είχε τύχει η Laboratoires Fournier.

### Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

- 3 Κατά το άρθρο 244 quater B, του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα, στο εξής: code général), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης:

«I. Οι βιομηχανικές και εμπορικές ή γεωργικές επιχειρήσεις που υπόκεινται στον φόρο βάσει του πραγματικού τους κέρδους δικαιούνται πίστωση φόρου ίση με το 50 % του ποσού κατά το οποίο οι δαπάνες έρευνας στις οποίες υποβλήθηκαν κατά τη διάρκεια του έτους υπερβαίνουν τον μέσο όρο των αντίστοιχων δαπανών τους κατά τα δύο προηγούμενα έτη, αναπροσαρμοσμένων βάσει της ανόδου των τιμών καταναλωτή πλην των τιμών του καπνού [...]»

- 4 Το άρθρο 49 septies H του παραρτήματος III του code général, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, όριζε τα εξής:

«Το δικαίωμα πιστώσεως φόρου, βάσει του άρθρου 244 quater B του code général des impôts παρέχεται για τις δαπάνες που αφορούν έργα που υλοποιούνται στη Γαλλία.»

**Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

- 5 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η Laboratoires Fournier, της οποίας η δραστηριότητα έγκειται στην παρασκευή και πώληση φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων, ανέθεσε, με σύμβαση υπεργολαβίας, σε ερευνητικά κέντρα εγκατεστημένα σε διάφορα κράτη μέλη πολυάριθμα ερευνητικά έργα και συνεκτίμησε τις αντίστοιχες δαπάνες για τον υπολογισμό της πιστώσεως της φόρου λόγω έρευνας για τα έτη 1995 και 1996.
- 6 Το 1998, η Laboratoires Fournier υποβλήθηκε σε λογιστικό έλεγχο αφορώντα τα ίδια αυτά έτη.
- 7 Κατά το πέρας του ελέγχου αυτού, κοινοποιήθηκαν καταλογιστικές πράξεις στην εν λόγω εταιρία, βάσει των άρθρων 244 quater B του code général και 49 septies H του παραρτήματος III του εν λόγω κώδικα, διότι η direction des vérifications δεν δέχθηκε τον συνυπολογισμό των ως άνω δαπανών για τον καθορισμό της πιστώσεως φόρου λόγω έρευνας της οποίας ισχυριζόταν ότι έπρεπε να τύχει η Laboratoires Fournier. Της επιβλήθηκε επίσης αντίστοιχος πρόσθετος φόρος για το επίμαχο στην κύρια δίκη διάστημα.
- 8 Η Laboratoires Fournier υπέβαλε ένσταση κατά των ως άνω πράξεων επιβολής φόρου. Η ένσταση αυτή απορρίφθηκε στις 25 Ιουλίου 2001.
- 9 Η εν λόγω εταιρία άσκησε προσφυγή ενώπιον του tribunal administratif de Dijon στις 8 Σεπτεμβρίου 2001. Με το δικόγραφο της προσφυγής αυτής, ζήτησε την απαλλαγή της από τον πρόσθετο φόρο εισοδήματος εταιριών ο οποίος προκύπτει από τις ως άνω καταλογιστικές πράξεις, καθώς και από τους τόκους υπερημερίας.

- 10 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η Laboratoires Fournier ισχυρίστηκε ότι τα άρθρα 244 quater B του code général και 49 septies H του παραρτήματος III του κώδικα αυτού αντιβαίνουν στο άρθρο 49 ΕΚ.
- 11 Κατά το δικαστήριο αυτό, η direction des vérifications υποστηρίζει ότι το Δικαστήριο, με την απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann (Συλλογή 1992, σ. I-249), δέχθηκε ότι επιτρέπεται παρέκκλιση από το άρθρο 49 ΕΚ, προκειμένου να διατηρηθεί η συνοχή του εσωτερικού φορολογικού συστήματος εκάστου κράτους μέλους.
- 12 Υπό τις συνθήκες αυτές, το tribunal administratif de Dijon αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«[Α]ντιβαίνουν [τα άρθρα 244 quater B του code général και 49 septies H του παραρτήματος III του εν λόγω κώδικα] στο άρθρο 49 [ΕΚ] [...], καθόσον περιορίζουν το ευεργέτημα της πιστώσεως φόρου λόγω έρευνας στις δαπάνες για ερευνητικές εργασίες που πραγματοποιούνται στη Γαλλία [;]

Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα αυτό, [...] [είναι] η προϋπόθεση της πραγματοποίησεως των ερευνητικών εργασιών στη Γαλλία, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, [...] συνυφασμένη με την αρχή της συνοχής του φόρου εισοδήματος των εταιριών και δικαιολογεί παρέκκλιση από το άρθρο 49 [ΕΚ] [;]»

## Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 13 Με τα δύο του ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 49 ΕΚ απαγορεύει την κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους η οποία παρέχει το ευεργέτημα της πιστώσεως φόρου λόγω έρευνας μόνο για τις ερευνητικές εργασίες που πραγματοποιούνται στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού.
- 14 Ναι μεν η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, πλην όμως αυτά πρέπει να την ασκούν τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx, Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 16, και της 15ης Ιουλίου 2004, C-242/03, Weidert και Paulus, Συλλογή 2004, σ. I-7379, σκέψη 12).
- 15 Η κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, παρέχοντας το ευεργέτημα της πιστώσεως φόρου λόγω έρευνας μόνο στις ερευνητικές εργασίες που πραγματοποιούνται εντός του εν λόγω κράτους μέλους, υπάγει την παροχή υπηρεσιών την οποία αποτελεί η ερευνητική δραστηριότητα σε φορολογικό καθεστώς το οποίο διαφέρει αναλόγως του αν η δραστηριότητα αυτή πραγματοποιείται εντός άλλων κρατών μελών ή εντός του οικείου κράτους μέλους (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 28ης Οκτωβρίου 1999, C-55/98, Vestergaard, Συλλογή 1998, σ. I-7641, σκέψη 21).
- 16 Μια τέτοια κανονιστική ρύθμιση συνεπάγεται διαφορετική μεταχείριση αναλόγως του τόπου παροχής της υπηρεσίας, η οποία αντιβαίνει στο άρθρο 49 ΕΚ.
- 17 Η Γαλλική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ωστόσο ότι αυτή η διαφορετική μεταχείριση απορρέει ευθέως από την αρχή της εδαφικότητας του φόρου, την οποία αναγνώρισε ρητώς το Δικαστήριο με την απόφαση της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura Participations και Singer (Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψη 22), και ότι, επομένως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνεπάγεται εμφανή ή συγκεκαλυμμένη διάκριση απαγορευόμενη από τη Συνθήκη ΕΚ.

- 18 Πάντως, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η τελευταία αυτή απόφαση, το Δικαστήριο εξέτασε το αν συμβιβάζονται με τις διατάξεις της Συνθήκης περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως οι εθνικές φορολογικές διατάξεις οι οποίες έχουν εφαρμογή στις επιχειρήσεις που εδρεύουν στην ημεδαπή και στις επιχειρήσεις που εδρεύουν στην αλλοδαπή, ενώ, στη διαφορά της κύριας δίκης την οποία αφορά η υπό κρίση υπόθεση, το ζήτημα έγκειται στην εξέταση του αν συμβιβάζονται προς τη Συνθήκη εθνικές φορολογικές διατάξεις οι οποίες παρέχουν όφελος σε επιχειρήσεις εγκατεστημένες εντός κράτους μέλους για τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν εντός αυτού του κράτους μέλους και μόνον. Οι διατάξεις αυτές αντιβαίνουν στο άρθρο 49 ΕΚ, διότι βασίζονται, αν και εμμέσως, στον τόπο της εγκαταστάσεως του παρέχοντος τις υπηρεσίες και, συνεπώς, είναι ικανές να εμποδίζουν τις διασυνοριακές δραστηριότητες αυτού.
- 19 Ωστόσο, πρέπει να εξετασθεί αν η άνιση μεταχείριση την οποία συνεπάγονται οι διατάξεις αυτές μπορεί να δικαιολογηθεί από πλευράς των διατάξεων της Συνθήκης περί της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών.
- 20 Συναφώς, αληθεύει ότι το Δικαστήριο, με τις αποφάσεις *Bachmann* (προπαρατεθείσα, σκέψη 28) και της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1992, σ. I-305, σκέψη 21), δέχθηκε ότι η ανάγκη εξασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογήσει κάποιον περιορισμό στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών που κατοχυρώνει η Συνθήκη. Ωστόσο, κατόπιν το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι, στις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι δύο εν λόγω αποφάσεις, υπήρχε άμεσος σύνδεσμος, στο πρόσωπο ενός και του αυτού φορολογουμένου που υπόκειται στον φόρο εισοδήματος, μεταξύ της δυνατότητας εκπτώσεως των ασφαλιστικών εισφορών από το φορολογητέο εισόδημα και της μεταγενέστερης φορολογίας των ποσών που καταβάλλουν οι ασφαλιστές κατ' εφαρμογή των εν λόγω συμβάσεων ασφαλίσεως γήρατος ή θανάτου, σύνδεσμος που έπρεπε να διατηρηθεί προκειμένου να διαφυλαχθεί η συνοχή του εν λόγω φορολογικού συστήματος (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 14ης Νοεμβρίου 1995, C-484/93, *Svensson* και *Gustavsson*, Συλλογή 1995, σ. I-3955, σκέψη 18, και της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, *Manninen*, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 42). Όταν δεν υπάρχει τέτοιος άμεσος σύνδεσμος, το επείρημα που αντλείται από την ανάγκη εξασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος δεν μπορεί να προβληθεί (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση *Weidert* και *Paulus*, προπαρατεθείσα, σκέψεις 20 και 21).
- 21 Σε περιπτώσεις όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν υπάρχει κανένας σύνδεσμος τέτοιας φύσεως μεταξύ, αφενός, του γενικού φόρου εισοδήματος εταιριών και, αφετέρου, της πιστώσεως φόρου που αντιστοιχεί σε τμήμα των ερευνητικών δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε μια επιχείρηση.

- 22 Η Γαλλική Κυβέρνηση υποστηρίζει ωστόσο ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική κανονιστική ρύθμιση δικαιολογείται από τον σκοπό της προώθησής της έρευνας και από την ανάγκη διασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων.
- 23 Μολονότι δεν αποκλείεται, όπως ισχυρίζεται η εν λόγω κυβέρνηση, να αποτελεί η προώθηση της έρευνας και της αναπτύξεως επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, γεγονός παραμένει ότι αυτή δεν μπορεί να δικαιολογήσει εθνικό μέτρο όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη, το οποίο στερεί το ευεργέτημα της πιστώσεως φόρου λόγω έρευνας από όλες τις ερευνητικές εργασίες που δεν πραγματοποιούνται εντός του οικείου κράτους μέλους. Συγκεκριμένα, μια τέτοια κανονιστική ρύθμιση αντιβαίνει ευθέως στον σκοπό της κοινοτικής πολιτικής στον τομέα της έρευνας και της τεχνολογικής ανάπτυξεως, ο οποίος, σύμφωνα με το άρθρο 163, παράγραφος 1, ΕΚ, είναι, κυρίως, «η ενίσχυση των επιστημονικών και τεχνολογικών βάσεων της βιομηχανίας της Κοινότητας και η διευκόλυνση της ανάπτυξης της διεθνούς ανταγωνιστικότητάς της». Η παράγραφος 2 του ίδιου αυτού άρθρου διευκρινίζει ιδίως ότι, προς τούτο, η Κοινότητα «ενισχύει τις προσπάθειες [των επιχειρήσεων] για συνεργασία, αποβλέποντας, ιδιαίτερα, στο να δίδεται [σ' αυτές] η ευκαιρία να εκμεταλλεύονται πλήρως τις δυνατότητες που παρέχει η εσωτερική αγορά, ιδίως μέσω [...] της εξάλειψης των νομικών και φορολογικών εμποδίων στη συνεργασία αυτή».
- 24 Η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ικανό να δικαιολογήσει περιορισμό της ασκήσεως των θεμελιωδών ελευθεριών που διασφαλίζει η Συνθήκη (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Futura Participations και Singer, προπαρατεθείσα, σκέψη 31). Έτσι, επιτρέπεται σε κράτος μέλος να εφαρμόσει μέτρα που καθιστούν δυνατή την εξακρίβωση, με σαφήνεια και ακρίβεια, του ποσού των εξόδων που μπορούν να αφαιρεθούν εντός του κράτους αυτού ως έξοδα έρευνας (βλ. απόφαση της 8ης Ιουλίου 1999, C-254/97, Baxter κ.λπ., Συλλογή 1999, σ. I-4809, σκέψη 18).
- 25 Η εθνική ρύθμιση η οποία εμποδίζει με απόλυτο τρόπο τον φορολογούμενο να αποδείξει ότι όντως υποβλήθηκε σε έξοδα για ερευνητικές δραστηριότητες σε άλλα κράτη μέλη δεν μπορεί να δικαιολογηθεί με βάση την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων. Συγκεκριμένα, δεν μπορεί να αποκλειστεί εκ των προτέρων ότι ο φορολογούμενος θα είναι σε θέση να προσκομίσει τα κατάλληλα δικαιολογητικά έγγραφα που θα παράσχουν στις φορολογικές αρχές του κράτους

μέλους επιβολής του φόρου τη δυνατότητα να εξακριβώσουν, με σαφήνεια και ακρίβεια, ότι όντως έγιναν έξοδα σε άλλα κράτη μέλη και ότι όντως αποτελούν έξοδα για έρευνα (βλ. απόφαση Baxter κ.λπ., προπαρατεθείσα, σκέψεις 19 και 20).

- 26 Συνεπώς, στα υποβληθέντα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 49 ΕΚ απαγορεύει την κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους η οποία παρέχει το ευεργέτημα της πιστώσεως φόρου λόγω έρευνας μόνο για τις ερευνητικές εργασίες που πραγματοποιούνται στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 27 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόδιοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό αναπόκειται να αποφανθεί επί των εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

**Το άρθρο 49 ΕΚ απαγορεύει την κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους η οποία παρέχει το ευεργέτημα της πιστώσεως φόρου λόγω έρευνας μόνο για τις ερευνητικές εργασίες που πραγματοποιούνται στο έδαφος του κράτους μέλους αυτού.**

(υπογραφές)