

F. G. JACOBS

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2004. december 9.¹

1. A jelen ügy azt a kérdést veti fel, hogy összeegyeztethető-e a közösségi joggal az olyan tagállami jogszabály, amely a kutatással kapcsolatos társasági adójóváírást csak abban az esetben teszi lehetővé, ha a kutatást ebben a tagállamban végezték.

növekménye 50%-ának megfelelő adójóváírás illeti meg”.

3. A fenti kódex III. mellékletének 49g. H cikke a következőképpen rendelkezik:

A nemzeti szabályozás

„Az általános adókódex 244c. B cikkében említett adójóváírás a Franciaországban megvalósuló műveletekkel összefüggő kiadások esetén vehető igénybe.”

2. A francia Code général des impôts (általános adókódex) 244c. B cikke a következőt tartalmazza:

A tényállás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

„A tényleges nyereségük után adózó ipari, kereskedelmi és mezőgazdasági vállalkozásokat a tárgyévben felmerült kutatási kiadásoknak a tárgyévet megelőző két év folyamán felmerült ugyanolyan típusú kiadások — dohány nélkül számolt fogyasztói árindexszel korrigált — átlagához képest számított

4. A Franciaországban bejegyzett, gyógyszer-gyártással és -kereskedelemmel foglalkozó SA Laboratoires Fournier (a továbbiakban: Fournier) más tagállamokban működő kutatóközpontokat bízott meg különféle kutatási projektek lefolytatásával, és az így felmerülő költséget figyelembe vette az 1995. és 1996. évi adójóváírás kiszámításánál. Az

¹ — Eredeti nyelv: angol.

adóhatóság megtagadta a fenti költség figyelembevételét arra hivatkozva, hogy a kutatást nem Franciaországban folytatták. A Fournier fellebbezést nyújtott be arra hivatkozva, hogy a fenti rendelkezés ellentétes az EK 49. cikkel. A fellebbezést elutasították.

tott kutatás esetén teszik lehetővé. Másodszor azt fogom elemezni, hogy ez a korlátozás igazolható-e.

A jogszabály az EK 49. cikk hatálya alá esik-e?

5. A fentieknek megfelelően a Fournier eljárást kezdeményezett a Tribunal administratif, Dijon (dijoni közigazgatási bíróság) előtt, amely a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé: i. ellentétesek-e az EK 49. cikkel a kérdéses rendelkezések, amennyiben azok a kutatási adójóváírás előnyeit a Franciaországban folytatott kutatásra korlátozzák, és ii. igenlő válasz esetén az a feltétel, hogy a kutatást Franciaországban kell folytatni, igazolható-e a társasági adó koherenciájának elvével.

8. A francia kormány elfogadja, hogy a jogszabály a szolgáltatásnyújtás helyétől függetlenül különbséget tesz az adóalanyok között, amely hátrányos lehet a más tagállamokban működő szolgáltatókra nézve. Ugyanakkor előadja, hogy az eltérő bánásmód közvetlenül a területi adóztatás elvéből következik, amelyet a Bíróság kifejezetten elfogadott a Futura-ügyben hozott ítéletében², és így az az EK 49. cikk hatályán kívül esik.

6. A Fournier és a Bizottság terjesztett előírásbeli észrevételt, amelyek Franciaországgal együtt mindketten képviseltették magukat a tárgyaláson.

9. A Futura-ügyben hozott ítéletében a Bíróság kimondta, hogy az EK 43. cikk nem zárja ki azt, hogy a tagállam az elhatárolt veszteség átvitelét azzal a feltétellel tegye lehetővé a tagállamban fiókteleppel, de illetőséggel nem rendelkező adóalany részére, hogy a veszteségek gazdaságilag az adóalany által ebben a tagállamban szerzett jövedelemmel kapcsolatosak, feltéve hogy a belföldi illetőségű adóalanyok nem részesülnek ked-

7. Először azt vizsgálom meg, hogy a kérdéses rendelkezések az EK 49. cikk hatálya alá esnek-e annyiban, amennyiben a kutatási adójóváírást csak a Franciaországban folyta-

² — A C-250/95. sz., Futura Participations SA és Singer kontra Administration des contributions ügyben 1997. május 15-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-2471. o.) 22. pontja.

vezőbb bánásmódban. A Bíróság pontosabban azt mondta ki, hogy az a feltétel, hogy a veszteségnek gazdaságilag a tagállamban szerzett jövedelemmel kell kapcsolatban állnia, a területi adóztatás elvének kifejezése, és ezért azt nem lehet a Szerződés által tiltott nyílt vagy rejtett hátrányos megkülönböztetésnek tekinteni.

10. A francia kormány álláspontja szerint a Bíróságnak a Futura-ügyben a letelepedés szabadságával kapcsolatosan kifejtett érvelését a szolgáltatásnyújtás szabadsága vonatkozásában is megfelelően lehet alkalmazni. Az a tény, hogy a jelen ügyben az adójóváírás csupán a Franciaországban folytatott kutatás esetén vehető igénybe, a területi adóztatás elvéből származik. Az adórendszer megköveteli, hogy gazdasági kapcsolat álljon fenn a kutatási költségek és a társaságiadó-köteles gazdasági tevékenység között. Az adórendszer koherenciáját érintené az, ha a külföldön végzett kutatási tevékenység után adójóváírást lehetne Franciaországban igénybe venni annak ellenére, hogy az nem ott adózott.

11. Véleményem szerint jelentős, hogy a Futura-ügyben a Bíróság azt vizsgálta, hogy összeegyeztethető-e a Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseivel a valamely tagállamban illetőséggel rendelkező, illetve nem rendelkező adóalanyokra alkalmazott nemzeti adójogszabály. Nem vagyok meggyőződve arról, hogy a

területiség elvének abban az ügyben a Bíróság által követett alkalmazását könnyedén lehetne a jelen ügghöz hasonló esetekre vonatkoztatni, amely a nemzeti adójogszabályoknak a más tagállamokban működő szolgáltatókat sújtó hátrányos következményeivel foglalkozik. Az ilyen szabályok kedvezőbb bánásmódban részesítik az olyan belföldi illetékességű társaságot, amely a szóban forgó tagállamban nyújtott szolgáltatásokat vett igénybe, mint az olyan belföldi illetékességű társaságot, amely más tagállamban nyújtott szolgáltatást vett igénybe. Így ezek a szabályok — noha közvetett módon — a szolgáltató letelepedésének helyétől függő feltételt alkalmaznak, és következőképpen alkalmasak a határokon átnyúló tevékenység korlátozására, tehát kifejezetten ellentétesek az EK 49. cikkel.

12. Ugyanilyen elemzés alapján Tizzano főtanácsnok a Safir-ügyben³ arra a következtetésre jutott, hogy az EK 49. cikkel ellentétesek az olyan nemzeti jogszabályok, amelyek adókötelezettséget írnak elő a külföldi illetékességű társaságoknál kötött életbiztosítási szerződések alapján fizetett járulékokra, míg a belföldi illetékességű társaságoknál kötött életbiztosítási szerződések alapján fizetett járulékokra nem írnak elő adókötelezettséget, függetlenül attól, hogy az érintett tagállam és két másik beavatkozó tagállam arra hivatkozott, hogy a kérdéses

3 — A C-118/96. sz., Jessica Safir kontra Skattemyndigheten i Dalarnas Län, korábban Skattemyndigheten i Kopparbergs Län ügyre vonatkozó indítvány (1998. április 28-i ítélet, EBHT 1998., I-1897. o.) 20–25. pontja.

jogszabály a területi adóztatás elvén alapult. A főtanácsnok különösen kifejtette, hogy „teljesen alaptalannak tűnik az a nézőpont, amely szerint a kérdéses jogszabály a területi adóztatás elve alapján kívül esik az EK [49]. cikk alkalmazási körén”. Habár a Bíróság nem foglalkozott kifejezetten a fenti érvel, kimondta, hogy az ilyen jogszabály ellentétes az EK 49. cikkel.

13. Így álláspontom szerint a Bíróságnak a Futura-ügyben követett álláspontja nem alkalmazható a jelen ügyben.

14. Meg kell jegyezni azt is, hogy a Futura-ügyben a Bíróság érvelésének alapvető premisszája — és a jelen ügyben a Franciaország által hivatkozott álláspont kifejezett feltétele — az volt, hogy a belföldi illetékességű adóalanyok nem részesülnek kedvezőbb bánásmódban, mint a külföldi illetékességű adóalanyok. A jelen ügyben — a fentiekkel ellentétben — a kérdéses jogszabály lényege az, hogy a belföldi kutatóközpontokat használó adóalanyok kedvezőbb bánásmódban részesülnek, mint azok, amelyek más tagállamban működő kutatóközpontot vesznek igénybe.

15. A fentiek fényében tehát úgy vélem, hogy nem esik az EK 49. cikk hatályaán kívül a jogszabály a területi adóztatás elve folytán.

16. A Fournier és a Bizottság előadják, hogy hasonlóan a Baxter-ügyben hozott ítéletben⁴ foglaltakhoz, a jogszabály ellentétes az EK 49. cikkel, amennyiben „adózási korlátot” képez, amely a határokon átnyúló szolgáltatásnyújtást akadályozza azzal, hogy a Franciaországban letelepedett vállalkozásokat eltántorítja a más tagállamokban működő kutatóközpontok igénybevételeitől.

17. Egyetértek azzal, hogy a Baxter-ügy a jelen ügynek nagyon közeli analógiája. Azon ügy tárgya olyan francia jogszabálynak az EK 43. cikkben megfogalmazott letelepedés szabadságával való összeegyeztethetősége volt, amely a gyógyszeripari vállalkozásokra adókötelezettséget írt elő, míg lehetővé tette a kizárólag Franciaországban folytatott kutatások költségének levonását. Az ügy felpereisei — más tagállamokban székhellyel rendelkező anyavállalatok francia leányvállalatai — arra hivatkoztak, hogy a jogszabály eltérő bánásmódban részesítette a kutatási tevékenységüket főként Franciaországban végző

⁴ — A C-254/97. sz., Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France és Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA kontra Premier Ministre ügyben 1999. július 8-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-4809. o.).

francia laboratóriumokat, illetve a külföldi laboratóriumokat, amelyek fő kutatórészlegei Franciaországban kívül voltak.

18. A Bíróság kimondta, hogy a kérdéses adókedvezmény azon vállalkozások szempontjából tűnik hátrányosabbnak, amelyek ügyvezetésének központja más tagállamban található, és Franciaországban csak telephelyeken keresztül működik: tipikusan ezek a vállalkozások fejtették ki kutatótevékenységüket Franciaországon kívül. A Bíróság úgy döntött, hogy a jogszabály ellentétes volt a letelepedés szabadságának elvével, mivel az EK 43. cikkben megfogalmazott egyenlő bánásmód elve nemcsak az állampolgárságon (illetve társaságok esetében a székhelyen) alapuló nyílt megkülönböztetést tiltja, hanem a megkülönböztetés rejtett formáit is, amelyek más megkülönböztető feltételek alkalmazása révén lényegében ugyanerre az eredményre vezetnek⁵.

19. Hasonlóképpen a jelen ügyben világosnak tűnik, hogy a szóban forgó jogszabály a kutatótevékenységüket Franciaországban folytató, Franciaországban székhellyel ren-

delkező vállalkozásokat részesíti előnyben, és ezeket a vállalkozásokat eltántorítja a más tagállamokban működő kutatóközpontok igénybevételétől. Úgy tűnik, hogy Franciaország is elfogadja azt, hogy az adózás terén megvalósuló ilyen, hátrányosan megkülönböztető bánásmódnak közvetlen következménye a más tagállamokban működő kutatóközpontok által az ilyen vállalkozásoknak nyújtott szolgáltatások korlátozása. A Bíróság következetesen kimondta, hogy az EK 49. cikk nem csupán a honosság alapján történő mindenfajta hátrányos megkülönböztetés megszüntetését követeli meg a más tagállamokban székhellyel rendelkező, és ott jogszerűen hasonló szolgáltatást nyújtó szolgáltatók vonatkozásában, hanem minden olyan korlátozás eltörlését is, amely a más tagállamokban székhellyel rendelkező szolgáltatók tevékenységét kedvezőtlenebbé teszi⁶.

20. Ahogy a fentiekben kifejtettem, a Safir-ügyben⁷ a Bíróság a jelen ügy tárgyához hasonló jogszabállyal kapcsolatban kimondta, hogy az ellentétes az EK 49. cikkel. Még pontosabban, a Bíróság a Vestergaard-ügyben⁸ hozott ítéletében úgy határozott, hogy az olyan tagállami jogszabály, amely nehezebbé teszi a külföldön szervezett szakmai képzésen való részvétellel kapcsolatban felmerült költségek levonását az adóalap kiszámításánál, mint a tagállamban szervezett képzések költsége esetén, az EK 49. cikk

6 — A C-222/95. sz., Société civile immobilière Parodi kontra Banque H. Albert de Bary et Cie ügyben 1997. július 9-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-3899. o.) 18. pontja.

7 — A fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott ítélet.

8 — A C-55/98. sz., Skatteministeriet kontra Bent Vestergaard ügyben 1999. október 28-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-7641. o.).

5 — Az ítélet 10. és 13. pontja, amely a C-330/91. sz., The Queen kontra Inland Revenue Commissioners, ex parte Commerzbank AG ügyben 1993. július 13-án hozott ítélet (EBHT 1993., I-4017. o.) 14. pontjára hivatkozik.

által tiltott, a szolgáltatásnyújtás helye szerinti hátrányos megkülönböztetést valósít meg.

21. Ennek megfelelően arra a következtetésre jutottam, hogy a kérdéses rendelkezések, olyan mértékben, amennyiben a kutatási adójóváírás igénybevételének lehetőségét a Franciaországban folytatott kutatásokra korlátozzák, az EK 49. cikk hatálya alá esnek, és az alábbiakban megfontolásra kerülő esetleges igazolhatóságtól függően ellentétesek a Szerződéssel.

Lehetséges igazolás

22. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a szolgáltatásnyújtás szabadságát, amely a Szerződés alapelveinek egyike, csupán nyomós közérdeken alapuló rendelkezések korlátozhatják, amelyek szükségesek az általuk kitűzött cél megvalósításához, és nem haladják meg azt, ami szükséges e cél megvalósításához⁹.

23. Három lehetséges igazolás került felvetésre a jelen ügyben.

24. Először a nemzeti bíróság azt kérdezi, hogy a jogszabályt igazolja-e a Bachmann-¹⁰ és Bizottság kontra Belgium¹¹ ügyekben hozott ítéletekben kifejtett alapelv, valamint a francia társaságiadó-rendszer koherenciája megőrzésének szükségessége.

25. Azon két ügyben, ahol a fenti igazolást elfogadta a Bíróság — a Bachmann-ügyben és a Bizottság kontra Belgium ügyben — az a kérdés merült fel, hogy az olyan nemzeti jogszabály, amely a nyugdíj-, illetve életbiztosítási járulékok adóból történő levonhatóságát attól tette függővé, hogy ezeket a hozzájárulásokat az érintett tagállamban fizették meg, összeegyeztethető-e a munkavállalók szabad mozgását rögzítő EK 39. cikkel. A Bíróságot nyilvánvalóan befolyásolta a járulékok levonhatósága, valamint a nyugdíj- és életbiztosítási szerződések alapján a biztosítók által kifizetett összegek adóköteles jellege között fennálló összefüggés vagy közvetlen kapcsolat, amely azt jelentette, hogy az életbiztosítási járulékoknak a teljes adóalapból történő levonásával elvesztett állami bevételt ellensúlyozta a biztosítók által kifizetett nyugdíjak, évváradiékok és tőkeösszegek megadóztatása, és a Bíróság úgy határozott, hogy a fenti rendelkezéseket indokoltak azon adórendszer koherenciájának megőrzése érdekében, amelynek azok részét képezik.

9 — Lásd például a C-369/96. és C-376/96. sz., Jean-Claude Arblade és Arblade & Fils SARL, valamint Bernard Leloup, Serge Leloup és Sofrage SARL ellen folytatott büntetőeljárások egyesített ügyekben 1999. november 23-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-8453. o.) 34. és 35. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

10 — A C-204/90. sz., Hanns-Martin Bachmann kontra Belgium ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-249. o.)

11 — A C-300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-305. o.).

26. A fenti ítéleteket követően számos tagállam próbált bizonyos adóügyi rendelkezéseket azzal igazolni, hogy azok az adórendszer koherenciájának megőrzése miatt szükségesek. A Bíróság több ízben kimondta, hogy a fenti igazolásra alapított érvelés csak abban az esetben lehet sikeres, ha közvetlen kapcsolat mutatható ki a kérdéses adókedvezmény és a fenti kedvezmény ellensúlyozására előírt adófizetési kötelezettség között¹². A Bíróság két kivétellel az összes ilyen ügyben elutasította ezt az érvelést azon az alapon, hogy nem létezett ilyen közvetlen kapcsolat, a fennmaradó két ügyben pedig úgy döntött, hogy a jogszabály jogellenes volt, mivel nem tűnt szükségesnek az adórendszer koherenciájának megőrzése érdekében¹³.

27. A jelen ügyben a francia társasági adó fizetésére kötelezett gyógyszeripari vállalkozások jogosultak a Franciaországban folytatott kutatások költségeinek levonására. Nem áll fenn a fentiekben leírtak szerinti közvetlen kapcsolat a levonás és a társasági adó között.

28. Ezért úgy vélem, hogy a kérdéses jogszabály nem igazolható az adórendszer koherenciájának elvére való hivatkozással.

29. Másodszor, a francia kormány a tárgyaláson úgy érvelt, hogy a jogszabály igazolható a kutatás-fejlesztés támogatásával.

30. A Bíróság esetről esetre vizsgálja azon nyomós közérdekeket, amelyek igazolhatják a szolgáltatásnyújtás szabadságának a nemzeti jogból származó korlátait. Nem szükség-szerűen jelentős tehát az a tény, hogy mind- eddig a kutatás-fejlesztés támogatása nem szerepelt mint lehetséges igazolás¹⁴.

31. Ahogy a Bizottság előadta a tárgyaláson, a kutatás támogatásának ésszerű oka nyilvánvalóan a kiváló minőség elősegítése, a kiváló minőség azonban nyilvánvalóan nem-csak a francia kutatóközpontokra korlátozódik. Így nem látom be, hogy a kérdéses jogszabály hogyan lehet megfelelő az állítólag kitűzött cél elérésére. A jogszabály létezéséből természetesen az a következtetés vonható le, hogy annak célja a francia gyógyszeripar védelme, mindazonáltal a gazdasági célok —

12 — Lásd legutóbb a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7477. o.) 42. pontját, és adórendszer koherenciájának elvével kapcsolatban tanulságos eszmefuttatáshoz az ítélet 51–80. pontjait.

13 — A C-279/93. sz., Finanzamt Köln-Alstadt kontra Roland Schumacker ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-225. o.) 42. pontja és a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 45. pontja.

14 — Lásd Ruiz-Jarabo főtanácsnok fenti 9. lábjegyzetben hivatkozott C-369/96. és C-376/96. sz. egyesített ügyekre vonatkozó indítványának 59. pontját, amely a Bíróság által ebben az összefüggésben elfogadott igazolásokra sorol fel példákat.

mint például valamely tagállam bizonyos gazdasági ágazatának védelme — nyilvánvalóan nem alkalmasak a szolgáltatásnyújtás szabadságát előíró alapelv korlátozásának igazolására¹⁵.

32. A jelen ügyben tárgyalt jogszabályhoz hasonló előírás továbbá kifejezetten ellentétes a Szerződés harmadik részének XVIII. címében meghatározott „Kutatás és technológiai fejlesztés” célkitűzéssel, amelyet a francia kormány kifejezetten említ a kutatás támogatására alapított érve kapcsán. A fenti cím egyebek között kimondja annak szükségességét, hogy „a vállalkozások teljes mértékben kihasználhassák a belső piac lehetőségeit, különösen [a vállalkozások és a kutatási központok közötti] együttműködés [...] adóügyi akadályainak felszámolása útján”¹⁶.

33. Végül a francia kormány azzal érvelt, hogy a jogszabály szükséges az adóellenőrzés hatékonyságának biztosítása érdekében.

34. A Bíróság több ízben kimondta, hogy az adóellenőrzés hatékonysága nyomós közérdek, amely alkalmas lehet a Szerződésben biztosított alapvető szabadságok korlátozásának igazolására¹⁷, és hogy a tagállamok ezért alkalmazhatnak intézkedéseket annak biztosítása érdekében, hogy az érintett tagállamban a kutatási költségként levonható költségeket világosan és pontosan ellenőrizni lehessen¹⁸. Ugyanakkor azt is kimondta a jelen esetben felmerülővel közeli hasonlóságot mutató összefüggésben, hogy nem indokolható az adóellenőrzés hatékonyságával olyan nemzeti szabályozás, amely teljes egészében kizárja azt, hogy az adózó bizonyítékot terjesszen elő arra vonatkozóan, hogy a más tagállamban folytatott kutatás költsége ténylegesen felmerült: nem szabad *a priori* elzárkózni attól, hogy az adóalanyok megfelelő okirati bizonyítékot nyújthassanak be a más tagállamban felmerült kutatási költségeik természetére és valóságára vonatkozóan annak érdekében, hogy az adót kivető tagállam adóhatósága erről meggyőződhesen¹⁹.

35. A kérdéses jogszabályt a fentiek alapján nem indokolja az adóellenőrzés hatékonyságának szükségessége.

15 — Lásd a C-398/95. sz., Ypourgos Ergasias-ügyben 1997. június 5-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-3091. o.) 23. pontját és a C-158/96. sz., Raymond Kohll kontra Union des caisses de maladie ügyben 1998. április 28-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-1931. o.) 41. pontját.

16 — Az EK 163. cikk (2) bekezdése.

17 — Lásd például a fenti 2. lábjegyzetben hivatkozott Futura-ügyben hozott ítélet 31. pontját.

18 — Lásd a fenti 4. lábjegyzetben hivatkozott Baxter-ügyben hozott ítélet 18. pontját.

19 — A Baxter-ügyben hozott ítélet 19–20. pontja.

Véggövetkeztetések

36. A fentiek alapján álláspontom szerint a Tribunal administratif, Dijon által feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy ellentétes az EK 49. cikkel az olyan tagállami jogszabály, amely a kutatással kapcsolatos társaságiadó-jóváírást csak az érintett tagállamban folytatott kutatás esetén teszi lehetővé.