

GENERALINIO ADVOKATO

F. G. JACOBS IŠVADA,
pateikta 2004 m. gruodžio 9 d.¹

1. Šioje byloje keliamas klausimas, ar atitinka Bendrijos teisę valstybės narės teisės aktai, nustatantys pelno mokesčio kredito tik šioje valstybėje narėje vykdomiems mokslo tyrimams.

praėjusių dvejų metų vartojimo kainų, išskyrus tabako, indeksą <...>“

3. Minėto kodekso III priedo 49 (g) H straipsnyje numatyta:

Nacionalinės teisės aktai

„Dėl Prancūzijoje vykdomos veiklos patirtos išlaidos suteikia teisę į Bendrojo mokesčių kodekso 244 (c) B straipsnyje minimą mokesčio kreditą.“

2. Prancūzijos bendrojo mokesčių kodekso (*Code général des impôts*) 244 (c) B straipsnyje numatyta:

Faktinės bylos aplinkybės ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimai

„Apmokestintoms pramonės, komercinėms arba žemės ūkio įmonėms, atsižvelgiant į jų grynąjį pelną, gali būti suteiktas mokesčio kreditas, lygus 50 % sumos, kurią išlaidos mokslo tyrimams per vienerių metų laikotarpį viršija vidutinę tokio paties pobūdžio išlaidų sumą, perskaičiuotą atsižvelgiant į

4. Prancūzijoje įsteigta vaistus gaminanti ir parduodanti bendrovė *Laboratoires Fournier SA* (toliau – *Fournier*) įgaliojo keliose kitose valstybėse narėse įsteigtus mokslo tyrimų centrus vykdyti įvairius mokslo tyrimo darbus ir skaičiuodamas mokesčio kreditą mokslo tyrimams už 1995 ir 1996 m. atsi-

¹ — Originalo kalba: anglų.

žvelgė į atitinkamas išlaidas. Mokesčių inspekcija šių išlaidų nepripažino, nes mokslo tyrimai buvo vykdomi ne Prancūzijoje. *Fournier* pateikė skundą remdamasi tuo, kad šios nuostatos prieštarauja EB 49 straipsniui. Šis skundas buvo atmestas.

EB 49 straipsnio taikymo apimtį. Antra, nagrinėsiu, ar toks apribojimas gali būti pateisinamas.

Dėl EB 49 straipsnio taikymo apimties

5. Todėl *Fournier* pareiškė ieškinį Dijono administraciniam teismui (*Tribunal administratif de Dijon*), kuris kreipėsi į Teisingumo Teismą pateikdamas šiuos klausimus: i) ar nagrinėjamos nuostatos tiek, kiek jos numato, kad mokesčio Dėl Prancūzijoje vykdomos veiklos patirtos išlaidos suteikia teisę į Bendrojo mokesčių kodekso 244 (c) B straipsnyje minimą mokesčio kreditą gali būti teikiamas tik Prancūzijoje vykdomiems mokslo tyrimams, prieštarauja EB 49 straipsniui ir ii) teigiamai atsakius, ar sąlygą, kad mokslo tyrimai turi būti vykdomi Prancūzijoje, galima pateisinti remiantis pelno mokesčio darnos principu.

6. *Fournier* ir Komisija pateikė rašytines pastabas bei kartu su Prancūzijos vyriausybę dalyvavo teismo posėdyje.

7. Pirmiausia aptarsiu, ar nagrinėjamos nuostatos tiek, kiek jos numato, kad mokesčio kreditas gali būti teikiamas tik Prancūzijoje vykdomiems mokslo tyrimams, patenka į

8. Prancūzijos vyriausybė pripažįsta, kad teisės aktai įtvirtina nevienodą požiūrį į mokesčių mokėtojus atsižvelgiant į paslaugų teikimo vietą, ir tai gali sukelti žalą kitų valstybių narių paslaugų teikėjams. Vis dėlto ji teigia, kad šis nevienodas požiūris tiesiogiai išplaukia iš teritorinio mokesčių principo, kurį Teisingumo Teismas aiškiai pripažino sprendime *Futura Participations ir Singer*², ir todėl jam nėra taikomas EB 49 straipsnis.

9. Sprendime *Futura Participations ir Singer* Teisingumo Teismas nusprendė, kad jeigu mokesčių mokėtojams, turintiems toje valstybėje narėje nuolatinę buveinę, nėra taikomas palankesnis požiūris, EB 43 straipsnis nedraudžia valstybei narei nustatyti, jog šioje valstybėje nuolatinės buveinės neturinčio, bet turinčio padalinį mokesčių mokėtojo prašymu būtų leidžiama perkelti nuostolius į kitą mokesstinį laikotarpį, jei šie nuostoliai yra ekonomiškai susiję su mokesčių mokėtojo šioje valstybėje gautomis pajamomis.

2 — 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimas (C-250/95, Rink. p. I-2471, 22 punktas).

Konkrečiai kalbant, Teisingumo Teismas konstatavo, jog sąlyga, kad nuostoliai turi būti ekonomiškai susiję su šioje valstybėje gautomis pajamomis, yra teritorinio mokesčių teisės principo išraiška, todėl negali būti Sutartimi uždrausta tiesioginė ar netiesioginė diskriminacija.

10. Prancūzijos vyriausybė mano, kad sprendime *FuturaParticipations ir Singer* Teisingumo Teismo pateiktas teisinis pagrindimas dėl įsisteigimo laisvės gali būti taikomas ir laisvei teikti paslaugas. Aplinkybė, kad šioje byloje nagrinėjama mokesčio kreditas teikiamas tik Prancūzijoje vykdomiems mokslo tyrimams, išplaukia iš teritorinio mokesčių principo. Mokesčių sistema reikalauja, kad tarp išlaidų mokslo tyrimams ir pelno mokesčiu apmokestinamos ekonominės veiklos būtų ekonominis ryšys. Jeigu užsienyje vykdomi mokslo tyrimai suteiktą teisę į mokesčio kreditą Prancūzijoje, nors šioje valstybėje šie tyrimai nėra apmokestinami, būtų pažeista mokesčių sistemos darna.

11. Mano nuomone, svarbu pažymėti, kad Teisingumo Teismas sprendime *FuturaParticipations ir Singer* nagrinėjo nacionalinių mokesčių taisyklių, taikomų turinčioms nuolatinę buveinę ir jos neturinčioms įmonėms, atitiktį Sutarties nuostatomis dėl įsisteigimo laisvės. Nesu įsitikinęs, kad toje byloje Teisingumo Teismo taikytą teritorinį princi-

pą galima taip lengvai pritaikyti ir šioje byloje, susijusioje su nacionalinių mokesčio taisyklių poveikiu kitų valstybių narių paslaugų teikėjams. Pagal šias taisykles bendrovė, turinti nuolatinę buveinę ir priimanči paslaugas, kurias teikia nagrinėjamoje valstybėje narėje įsteigtas paslaugų teikėjas, vertinama palankiau nei bendrovė, turinti nuolatinę buveinę ir priimanči paslaugas, kurias teikia kitoje valstybėje narėje įsteigtas paslaugų teikėjas. Todėl šios taisyklės, nors ir netiesiogiai, grindžiamos paslaugų teikėjo įsisteigimo vieta ir dėl šios priežasties gali riboti šių paslaugų teikėjų veiklą kitose valstybėse narėse. Todėl jos akivaizdžiai prieštarauja EB 49 straipsniui.

12. Tokios pat analizės pagrindu generalinis advokatas G. Tesaro išvadoje, pateiktoje byloje *Safir*³, nepaisydamas atitinkamos valstybės narės bei dviejų į bylą įstojusių valstybių pateikto argumento, kad nagrinėjami teisės aktai įgyvendino teritorinį mokesčių principą, nusprendė, jog nacionalinės taisyklės, numatančios, kad kitose valstybėse narėse bendrovių pagal gyvybės draudimo sutartis išmokėtos išmokos apmokestinamos, o išmokos pagal sutartis, sudarytas su

3 — 1998 m. balandžio 28 d. Sprendimas (C-118/96, Rink. p. I-1897, išvados 20–25 punktai).

bendrovėmis, turinčiomis nuolatinę buveinę, neapmokestinamos, prieštarauja EB 49 straipsniui. Konkrečiai kalbant, generalinis advokatas nurodė, jog „požiūris, kad remiantis teritoriniu mokesčių principu minėti teisės aktai nepatenka į (49) straipsnio taikymo apimtį, yra visiškai nepagrįstas“. Nors Teisingumo Teismas tiesiogiai nenagrinėjo šio argumento, tačiau pripažino, kad 49 straipsnis draudžia tokius teisės aktus.

15. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, nemana, kad remiantis teritoriniu mokesčių principu šiems teisės aktams nebūtų taikomas EB 49 straipsnis.

13. Todėl nemana, kad sprendime *Futura Participations ir Singer* pateikta Teisingumo Teismo išvada galėtų būti taikoma šioje byloje.

16. Be to, *Fournier* ir Komisija teigia, kad pagal analogiją su sprendimu *Baxter ir kt.*⁴ teisės aktai prieštarauja EB 49 straipsniui, nes sudaro „mokestinę kliūtį“, atgrasančią Prancūzijoje įsisteigusias bendroves kitose valstybėse narėse naudotis mokslo tyrimų centrų paslaugomis, ir taip trukdo teikti paslaugas užsienyje.

14. Taip pat galima pažymėti, jog esminė sprendime *Futura Participations ir Singer* pateikto Teisingumo Teismo teisinio pagrindimo prielaida – aiški teiginių, kuriais šioje byloje remiasi Prancūzija, sąlyga – yra tokia, kad mokesčių mokėtojai, turintys nuolatinę buveinę, nesinaudoja palankesniu požiūriu nei neturintys nuolatinės buveinės. Priešingai, šioje byloje nagrinėjamų teisės aktų esmė yra ta, kad mokesčių mokėtojams, besinaudojantiems nacionalinių mokslo tyrimų centrų paslaugomis, taikomas palankesnis režimas nei tiems, kurie naudojami kitose valstybėse narėse įsteigtų mokslo tyrimų centrų paslaugomis.

17. Sutinku, kad sprendimas *Baxter ir kt.* labai panašus į šią bylą. Ta byla buvo susijusi su Prancūzijos teisės aktu, nustatančių vaistų sektoriaus įmonių apmokestinimą ir leidžiančių išskaičiuoti išlaidas, patirtas tik dėl Prancūzijoje vykdomų mokslo tyrimų, atitiktimi EB 43 straipsnyje įtvirtintai įsisteigimo laisvei. Ieškovės šioje byloje, kitose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių dukterinės įmonės Prancūzijoje, teigė, kad teisės aktais buvo įtvirtinta diskriminacija tarp Prancūzijos laboratorijų, vykdančių mokslo tyrimus dau-

4 — 1999 m. liepos 8 d. Sprendimas (C-254/97, Rink. p. I-4809).

giausia Prancūzijoje, ir užsienio laboratorijų, kurių pagrindiniai mokslo tyrimų centrai buvo už Prancūzijos teritorijos ribų.

18. Teisingumo Teismas nurodė, kad nagrinėjamas mokesčio kreditas iš tiesų galėjo padaryti daugiau žalos būtent toms įmonėms, kurių pagrindinė buveinė yra kitose valstybėse narėse ir kurios veikia Prancūzijoje per antrinę buveinę: paprastai tai buvo tos įmonės, kurios daugeliu atvejų savo mokslo tyrimų veiklą vykdė už šios valstybės ribų. Remdamasis tuo, kad EB 43 straipsnyje įtvirtintos taisyklės dėl vienodo požiūrio draudžia ne tik tiesioginę diskriminaciją dėl pilietybės (arba bendrovių atvejų – dėl buveinės vietos), bet ir visas netiesioginės diskriminacijos formas, dėl kurių iš esmės atsiranda tas pats rezultatas, nors skirstymo kriterijai ir skiriasi, Teisingumo Teismas nusprendė, kad minėti teisės aktai prieštaravo įsisteigimo laisvei⁵.

19. Ir šioje byloje, atrodo, akivaizdu, kad nagrinėjami teisės aktai yra palankesni Prancūzijoje įsteigtooms įmonėms, vykdančioms mokslo tyrimus Prancūzijoje, ir jie neskatina

šių įmonių naudotis kitose valstybėse narėse įsteigtais mokslo tyrimų centrais. Neišvengiama tiesioginė tokio skirtingo mokesčio režimo išdava — kitose valstybėse narėse įsteigtų mokslo tyrimų centrų teikiamų paslaugų tokioms įmonėms apribojimas; be to, atrodo, kad ir Prancūzija tai pripažįsta. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką EB 49 straipsnyje reikalaujama panaikinti ne tik bet kokią kitose valstybėse narėse įsisteigusių paslaugų teikėjų diskriminaciją dėl pilietybės, tačiau taip pat ir bet kokius apribojimus, jeigu dėl jų kitose valstybėse narėse įsisteigusio ir teisėtai joje panašias paslaugas teikiančio paslaugų teikėjo veikla taptų mažiau patraukli⁶.

20. Kaip jau minėta pirmiau, sprendime *Safir*⁷ Teisingumo Teismas panašius teisės aktus pripažino prieštaraujančiais 49 straipsniui. Būtent sprendime *Vestergaard*⁸ Teisingumo Teismas konstatavo, kad valstybės narės teisės aktuose, pagal kuriuos mokesčių tikslais išskaičiuoti išlaidas, susijusias su dalyvavimu užsienyje organizuojamuose profesiniuose mokymuose, sudėtingiau nei su tokiais pačiais mokymais susijusias išlaidas, organizuojamais toje valstybėje narėje, yra

5 — Minėto sprendimo 10, 13 ir 21 punktai, kuriuose minimas 1993 m. liepos 13 d. Sprendimas *Commerzbank* (C-330/91, Rink. p. I-4017, 14 punktas).

6 — 1997 m. liepos 9 d. Sprendimas *Parodi* (C-222/95, Rink. p. I-3899, 18 punktas).

7 — Minėtas 3 išnašoje.

8 — 1999 m. spalio 28 d. Sprendimas (C-55/98, Rink. p. I-7641).

įtvirtintas nevienodas požiūris, pagrįstas paslaugų teikimo vieta, kurį draudžia EB 49 straipsnis.

21. Todėl manau, kad nagrinėjamos nuostatos tiek, kiek jos apriboja naudojimąsi mokesčio kreditu tik Prancūzijoje vykdomiems mokslo tyrimams, patenka į EB 49 straipsnio taikymo apimtį ir, jeigu nėra pateisinamos toliau aptariamais pagrindais, prieštarauja Sutarčiai.

Galimi pateisinantys pagrindai

22. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką laisvė teikti paslaugas, vienas pagrindinių Sutarties principų, gali būti apribotas tik teisės aktais, kurie grindžiami privalomais bendrojo intereso pagrindais, tinkamais užtikrinti siekiamą tikslą, ir neviršijančiais to, kas būtina šį tikslą pasiekti⁹.

23. Šioje byloje buvo remtasi trimis galimais pateisinančiais pagrindais.

24. Pirmiausia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar teisės aktus galima pateisinti sprendimuose *Bachmann*¹⁰ ir *Komisija prieš Belgiją*¹¹ suformuluotu principu, t. y. poreikiu išsaugoti pelno mokesčio sistemos Prancūzijoje darną.

25. Sprendimai *Bachmann* ir *Komisija prieš Belgiją*, vienintelės bylos, kuriose šis pateisnantis pagrindas buvo priimtinas, buvo susiję su nacionalinės teisės aktų, pagal kuriuos galimybė iš mokesčio išskaityti pensijų ir gyvybės draudimo įmokas priklausė nuo to, ar šios įmokos buvo mokamos atitinkamoje valstybėje narėje, atitiktimi laisvą darbuotojų judėjimą įtvirtinančiam EB 39 straipsniui. Teisingumo Teismui akivaizdžiai reikšminga pasirodė sąsaja arba tiesioginis ryšys tarp galimybės išskaityti įmokas ir pagal pensijų bei gyvybės draudimo sutartis draudikų išmokamų sumų apmokestinimo, o tai reiškė, jog pajamų praradimą dėl pensijų ir gyvybės draudimo įmokų išskaitymo iš bendrų apmokestinamųjų pajamų kompensavo draudikų mokamų pensijų, anuiteto arba gyvybės draudimo išmokų apmokestinimas, ir jis nusprendė, kad tokios nuostatos pateisinamos poreikiu užtikrinti mokesčių sistemos, kurios dalį jos taip pat sudaro, darną.

9 — Žr., pvz., 1999 m. lapkričio 23 d. Sprendimą *Arblade ir kt.* (sujungtos bylos C-369/96 ir C-376/96, Rink. p. I-8453, 34 ir 35 punktai bei šiuose punktuose minimi sprendimai).

10 — 1992 m. sausio 28 d. Sprendimas (C-204/90, Rink. p. I-249).

11 — 1992 m. sausio 28 d. Sprendimas (C-300/90, Rink. p. I-305).

26. Priėmus šiuos sprendimus valstybės narės daug kartų mėgino įrodyti, kad tam tikros mokesčių nuostatos pateisinamos poreikiu išlaikyti nacionalinės mokesčių sistemos darną. Teisingumo Teismas ne kartą konstatavo, kad norint pagrįsti argumentus, grindžiamus tokiu pateisinančiu pagrindu, būtina nustatyti tiesioginį ryšį tarp atitinkamo mokesčio kredito ir šio kredito kompensavimo konkrečia mokestine prievole¹². Visose bylose (išskyrus dvi) Teisingumo Teismas atmetė šį argumentą remdamasis tuo, kad tokio tiesioginio ryšio nebuvo; dviejose bylose Teisingumo Teismas vis tiek konstatavo, kad teisės aktai buvo neteisėti, nes jie nebuvo būtini siekiant išsaugoti nacionalinės mokesčių sistemos darną¹³.

27. Šioje byloje Prancūzijoje pelno mokesčiu apmokestintos farmacijos įmonės turi teisę atskaityti išlaidas Prancūzijoje vykdomiems mokslo tyrimams. Pirmiau aprašyta prasme tarp šios galimybės atskaityti išlaidas ir pelno mokesčio tiesioginio ryšio nėra.

28. Todėl nemanau, kad nagrinėjami teisės aktai gali būti pateisinami pelno mokesčio darnos principu.

29. Antra, Prancūzijos vyriausybė teismo posėdyje teigė, kad teisės aktai pateisinami, nes jais skatinami mokslo tyrimai ir plėtra.

30. Svarbiausias su viešuoju interesu susijusias priežastis, kuriomis galima pateisinti iš nacionalinės teisės kylančias paslaugų teikimo laisvės kliūtis, Teisingumo Teismas nagrinėja kiekvienoje byloje atskirai. Todėl aplinkybė, kad mokslo tyrimų ir plėtros skatinimas ligi šiol nebuvo pripažintas galimu pateisinančiu pagrindu, nebūtinai yra svarbi¹⁴.

31. Kaip teismo posėdyje nurodė Komisija, pagrindinė priežastis skatinti mokslo tyrimus neabejotinai yra siekis tobulėti; vis dėlto šis siekis nebūtinai turi būti ribojamas vien Prancūzijos mokslo tyrimų centrais. Todėl neįsivaizduoju, kaip nagrinėjami teisės aktai galėtų būti laikomi tinkamais užtikrinti tariamai siekiamą tikslą. Tokių teisės aktų buvimą logiškai paaiškina siekis apsaugoti Prancūzijos vaistų mokslo tyrimų sektorių,

12 — Žr. vieną iš paskutinių pavyzdžių — 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 42 punktą ir šiame punkte minimus sprendimus, taip pat 51–80 punktus, kuriuose pateikta diskusija apie mokesčio darnos principą.

13 — 1995 m. vasario 14 d. Sprendimas *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225, 42 punktas) ir sprendimas *Manninen*, minėtas 12 išnašoje, 45 punktas.

14 — Žr. generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvados byloje *Arblade ir kt.* (minėta 9 išnašoje) 59 punktą dėl galimų pateisinančių pagrindų, kuriuos šiame kontekste yra pripažinęs Teisingumo Teismas.

tačiau ekonominiai tikslai, kaip antai konkretaus ekonominio sektoriaus valstybėje narėje apsauga, jokių būdu negali pateisinti kliūtis pagrindiniam laisvės teikti paslaugas principui sudarymo¹⁵.

32. Be to, nagrinėjami teisės aktai tiesiogiai prieštarauja Sutarties trečiosios dalies XVIII antraštinės dalies „Mokslo tyrimai ir technologijų plėtra“ išdėstytiems siekiams, kuriuos, konkrečiai kalbant, minėjo Prancūzijos vyriausybė savo argumentus grįsdama mokslo tyrimų skatinimu. Nagrinėjamoje antraštinėje dalyje, *inter alia*, nurodytas poreikis, kad įmonės galėtų „visiškai išnaudoti vidaus rinkos potencialą, ypač <...> šalinant <...> fiskalines (bendradarbiavimo tarp įmonių ir mokslo tyrimų centrų) kliūtis“¹⁶.

33. Galiausiai Prancūzijos vyriausybė teigė, kad teisės aktus galima pateisinti, nes jais užtikrinamas mokesčių kontrolės veiksmingumas.

34. Teisingumo Teismas ne kartą konstatavo, kad mokesčių kontrolės veiksmingumas yra privalomas bendrojo intereso pagrindas, kuriuo galima pateisinti naudojimosi pagrindinėmis Sutartyje garantuojamomis laisvėmis apribojimus¹⁷, ir kad dėl šios priežasties valstybė narė gali taikyti priemones, kurios leistų aiškiai ir tiksliai nustatyti šioje valstybėje narėje išskaičiuotinių išlaidų sumą¹⁸. Tačiau labai panašiomis į nagrinėjamas byloje aplinkybėmis Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos mokesčių mokėtojas neturi jokios galimybės pateikti įrodymų, jog jis iš tiesų patyrė išlaidas dėl kitose valstybėse narėse vykdytų mokslo tyrimų, negali būti pateisinami mokesčių kontrolės veiksmingumu: mokesčių mokėtoju *a priori* neturėtų būti užkirstas kelias pateikti atitinkamus dokumentais pagrįstus įrodymus, kurie leistų mokesčius renkančioms valstybės narės mokesčių institucijoms aiškiai ir tiksliai nustatyti kitose valstybėse narėse patirtų išlaidų mokslo tyrimams pobūdį ir tikrumą¹⁹.

35. Todėl nagrinėjamų teisės aktų negalima pateisinti mokesčių kontrolės veiksmingumu.

15 — Žr. 1997 m. birželio 5 d. Sprendimą *SETTG* (C-398/95, Rink. p. I-3091, 23 punktas) ir 1998 m. balandžio 28 d. Sprendimą *Kohll* (C-158/96, Rink. p. I-1931, 41 punktas).

16 — EB 163 straipsnio 2 dalis.

17 — Žr., pvz., 2 išnašoje minėto sprendimo *Futura Participations ir Singer* 31 punktą.

18 — 4 išnašoje minėto sprendimo *Baxter ir kt.* 18 punktas.

19 — Sprendimo *Baxter ir kt.* 19 ir 20 punktai.

Išvada

36. Todėl atsakydamas į Dižono administraciniam teismui pateiktus klausimus, manau, kad EB 49 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos pelno mokesčio kredito gali būti teikiamas tik šioje valstybėje narėje vykdomiems mokslo tyrimams.