

ĢENERĀLADVOKĀTA F. DŽ. DŽEIKOBSA [F. G. JACOBS] SECINĀJUMI,

sniegti 2004. gada 9. decembrī¹

1. Šajā lietā tiek uzdots jautājums par to, vai ar Kopienu tiesībām ir saderīgi dalībvalsts tiesību akti, kuros paredzēta uzņēmuma ienākuma nodokļa atlaide par pētniecības darbu tikai gadījumos, ja šis pētniecības darbs ir veikts attiecīgajā dalībvalstī.

palielināmas atbilstoši patēriņa preču, neskaitot tabaku, cenu pieaugumam [..].”

3. Minētā kodeksa III pielikuma 49.f (H) pantā noteikts:

Valsts tiesību akti

“Vispārējā nodokļu kodeksa 244.c (B) pantā minētās tiesības uz nodokļa atlaidi attiecas uz izdevumiem sakarā ar darbībām, kas veiktas Francijā.”

2. Francijas Vispārējā nodokļu kodeksa (turpmāk tekstā — “Vispārējais kodekss”) 244.c (B) pantā noteikts:

Fakti un uzdotie jautājumi

“Rūpniecības, tirdzniecības vai lauksaimniecības uzņēmumi, kas maksā nodokļus no saviem reālajiem ienākumiem, var saņemt nodokļu atlaidi 50 procentu apmērā no izdevumiem par pētniecības darbu gada laikā, kas pārsniedz vidējās šāda veida izmaksas iepriekšējo divu gadu laikā, kas

4. *SA Laboratoires Fournier* (turpmāk tekstā — “*Fournier*”), Francijā reģistrēts uzņēmums, kas ražo un pārdod farmaceitiskos izstrādājumus, uzticēja pētniecības centriem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs, kā apakšuzņēmējiem veikt vairākus pētniecības uzdevumus un ņēma vērā no tā izrietošus izdevumus nodokļa atlaides par pētniecības darbu aprēķināšanai 1995. un 1996. gadā. Nodokļu

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

kontroles dienests noraidīja šos izdevumus, pamatojot ar to, ka pētniecības darbs netika veikts Francijā. *Fournier* iesniedza sūdzību, ko pamatoja ar apstākli, ka šie noteikumi ir pretrunā EKL 49. pantam. Šī sūdzība tika noraidīta.

Francijā, ietilpst EKL 49. panta piemērošanas jomā. Pēc tam jāpārbauda tas, vai šādu ierobežojumu var pamatot.

EKL 49. panta piemērošanas joma

5. *Fournier* tādēļ cēla prasību *Tribunal Administratif de Dijon* (Dižonas Administratīvā tiesā, Francija), kas uzdeva Tiesai šādus jautājumus i) vai attiecīgie noteikumi, kas paredz nodokļa atlaides piešķiršanu tikai par tādu pētniecības darbu, kas ir veikts Francijā, ir pretrunā EKL 49. panta noteikumiem, un ii) ja tas tā ir — vai nosacījumu, saskaņā ar kuru pētniecības darbs ir jāveic Francijā, pamato uzņēmuma ienākuma nodokļa saskanības princips.

6. Rakstveida apsvērumus iesniedza *Fournier* un Komisija, kas tāpat kā Francijas valdība tika pārstāvētas tiesas sēdē.

7. Vispirms jāpārbauda tas, vai apstrīdētie noteikumi, ciktāl tie paredz nodokļa atlaidi tikai par to pētniecības darbu, kas veikts

8. Francijas valdība atzīst, ka tiesību akti nodala nodokļu maksātājus, ievērojot pakalpojuma sniegšanas vietu, kas var nelabvēlīgi ietekmēt pakalpojuma sniedzējus citās dalībvalstīs. Tā tomēr uzskata, ka atšķirīgas attieksmes pamatā ir nodokļu teritorialitātes princips, kuru Tiesa nepārprotami ir atzinusi spriedumā lietā *Futura*², un tādēļ uz to neattiecas EKL 49. pants.

9. Spriedumā lietā *Futura* Tiesa nosprieda, ka EKL 43. pants dalībvalstij gadījumā, ja nodokļu maksātājs — šis valsts nerezidents ar filiāli tās teritorijā — lūdz iepriekšējos zaudējumus pārnest uz turpmāko periodu, neliedz izvirzīt nosacījumu, saskaņā ar kuru šiem zaudējumiem jābūt ekonomiski saistītiem ar ienākumiem, ko nodokļu maksātājs guvis šajā valstī, nodrošinot, ka rezidentiem nodokļu maksātājiem nepiemēro labvēlīgāku attieksmi. Precizējot Tiesa atzina, ka nosaci-

2 — 1997. gada 15. maija spriedums lietā C-250/95 *Futura Participations* un *Singer* (*Recueil*, I-2471. lpp., 22. punkts).

jums, saskaņā ar kuru zaudējumiem ir jābūt ekonomiski saistītiem ar valstī gūtajiem ienākumiem, ir teritorialitātes principa izpaušme nodokļu tiesībās un tādēļ to nevar uzskatīt par atklāti vai slēpti diskriminējošu, ko aizliedz EK līgums.

kas tiek izskatīta šajā gadījumā, kas ir saistīta ar valsts fiskālo normu ietekmi uz pakalpojumu sniedzējiem citās dalībvalstīs. Saskaņā ar šīm normām uzņēmumam rezidentam, kas saņēmis šajā dalībvalstī sniegtos pakalpojumus, piemēro labvēlīgāku attieksmi, nekā uzņēmumam rezidentam, kas saņēmis citā dalībvalstī sniegtos pakalpojumus. Tādēļ šīs normas, kaut arī netieši, balstās uz pakalpojuma sniedzēja atrašanās vietu un tādējādi var ierobežot pakalpojuma sniedzēja pārrobežu darbību, un šī iemesla dēļ acimredzami ir pretrunā EKL 49. pantam.

10. Francijas valdība uzskata, ka Tiesas pamatojumu spriedumā lietā *Futura*, kas attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, var attiecināt uz pakalpojumu sniegšanas brīvību. Tas, ka šajā tiesvedībā apstrīdēto nodokļa atlaidi par pētniecības darbu piemēro tikai par Francijā veikto pētniecības darbu, izriet no nodokļa teritorialitātes principa. Nodokļu sistēmā ir izvirzīta prasība par ekonomisku saikni starp pētniecības izmaksām un saimniecisko darbību, kuru apliek ar uzņēmuma ienākuma nodokli. Šīs sistēmas saskaņība tiktu ietekmēta, ja ārvalstīs veiktais pētniecības darbs dotu tiesības uz nodokļa atlaidi Francijā, kur to neapliek ar nodokļiem.

11. Manuprāt, ir svarīgi [uzsvērt], ka Tiesas spriedumā lietā *Futura* pārbaudīja uzņēmumiem — rezidentiem un nerezidentiem — piemēroto valsts fiskālo normu saderību ar Līguma noteikumiem, kas attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību. Neesmu pārliecināts, ka šajā lietā Tiesas piemēroto teritorialitātes principu var tik viegli attiecināt uz tādu lietu,

12. Pamatojot ar tādu pašu analīzi, lietā *Safir*³ ģenerālvokāts Tezauro [*Tesauro*] secināja, ka valsts normas, saskaņā ar kurām nodokli uzliek prēmijām, kas izmaksātas atbilstoši nerezidentu izsniegtajām dzīvības apdrošināšanas polisēm, bet neuzliek tām prēmijām, kas izmaksātas atbilstoši rezidentu izsniegtajām polisēm, ir pretrunā EKL 49. pantam, neskatoties uz attiecīgās dalībvalsts un divu citu dalībvalstu, kas bija iestājušās lietā, izvirzīto argumentu, ka attie-

3 — 1998. gada 28. aprīļa spriedums lietā C-118/96 (*Recueil*, I-1897. lpp., secinājumu 20.–25. punkts).

cīgie tiesību akti atspoguļo nodokļa teritorialitātes principa piemērošanu. Ģenerāladvokāts jo īpaši norādīja, ka “viedoklis, saskaņā ar kuru uz tiesību normām, ievērojot nodokļa teritorialitātes principu, neattiecas EKL 49. pants, ir pilnībā nepamatots”. Kaut gan Tiesa skaidri nav atbildējusi uz šo argumentu, tā nosprieda, ka EKL 49. pants iestājas pret šādiem tiesību aktiem.

13. Tādēļ neuzskatu, ka Tiesas pieeju spriedumā lietā *Futura* var attiecināt uz šo lietu.

14. Turklāt ir jāpiebilst, ka spriedumā lietā *Futura* Tiesas pamatojuma būtisks priekšnoteikums un neapstrīdams nosacījums šī sprieduma rezolutīvajai daļai, uz kuru šajā lietā atsaucas Francija, bija tas, ka nodokļu maksātājiem rezidentiem nepiemēroja labvēlīgāku attieksmi nekā nerezidentiem. Tomēr šajā lietā apstrīdēto tiesību aktu būtība ir tāda, ka nodokļu maksātājiem, kas izmanto valsts pētniecības centrus, piemēro labvēlīgāku attieksmi nekā nodokļu maksātājiem, kas izmanto citās dalībvalstīs atrodošos pētniecības centrus.

15. Ņemot vērā iepriekš minēto, neuzskatu, ka, ievērojot nodokļa teritorialitātes principu, uz šiem tiesību aktiem neattiecas EKL 49. pants.

16. *Fournier* un Komisija turklāt apgalvo, ka pēc analogijas ar spriedumu lietā *Baxter*⁴ tiesību akti ir pretrunā EKL 49. pantam, ja tie rada “fiskālos šķēršļus”, kas, atturot Francijā atrodošos uzņēmumus izmantot pētniecības centrus citās dalībvalstīs, kavē pārrobežu pakalpojumu sniegšanu.

17. Jāpiekrīt, ka lieta *Baxter* ir ļoti līdzīga šai lietai. Šajā lietā tika pārbaudīta tādu Francijas tiesību aktu saderība ar EKL 43. pantā minēto brīvību veikt uzņēmējdarbību, saskaņā ar kuriem nodokli uzlika farmācijas nozarē strādājošiem uzņēmumiem, atļaujot atskaitīt attiecīgos izdevumus tikai par Francijā veikto pētniecības darbu. Prasītāji šajā lietā — citās dalībvalstīs atrodošos mātes uzņēmumu filiāles Francijā — iebilda, ka tiesību akti diskriminē ārvalstu laboratorijas ar galvenajām pētniecības struktūrām ārpus

4 — 1999. gada 8. jūlija spriedums lietā C-254/97 (*Recueil*, I-4809. lpp.)

Francijas salīdzinājumā ar Francijas laboratorijām, kas pētniecības darbu veic galvenokārt Francijā.

18. Tiesa atzina, ka attiecīgais nodokļa atbrīvojums drīzāk varētu būt īpaši nelabvēlīgs tādiem uzņēmumiem, kuru galvenais interešu centrs atrodas citās dalībvalstīs un kas Francijā darbojas, izmantojot filiāles, kuri parasti ir tādi uzņēmumi, kas galvenokārt savu pētniecības darbu veic ārpus šīs valsts. Tā kā EKL 43. pantā minētā vienlīdzīgas attieksmes norma aizliedz ne tikai atklātu diskrimināciju pilsonības dēļ (vai uzņēmuma gadījumā — tā atrašanās vietas dēļ), bet arī visa veida slēptu diskrimināciju, kas, piemērojot citus nodalīšanas kritērijus, faktiski noved pie tā paša rezultāta, Tiesa nosprieda, ka tiesību akti ir pretrunā brīvībai veikt uzņēmējdarbību⁵.

19. Lidzīgi arī šajā lietā ir skaidrs, ka apstrīdētie tiesību akti ir labvēlīgāki Francijā dibinātiem uzņēmumiem, kas veic pētniecības darbu Francijā, un attur šādus uzņemu-

mus no citās dalībvalstīs atrodošos pētniecības centru izmantošanas. Šāda atšķirīga attieksme nodokļu jomā neizbēgami tieši ierobežos citās dalībvalstīs dibinātu pētniecības struktūru pakalpojumu sniegšanu šādiem uzņēmumiem, un turklāt šķiet, ka Francijas Republika to atbalsta. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru EKL 49. pants paredz likvidēt ne tikai citā dalībvalstī reģistrēta pakalpojumu sniedzēja visa veida diskrimināciju pilsonības dēļ, bet arī atcelt jebkāda veida ierobežojumus, kas varētu padarīt mazāk pievilcīgu citā dalībvalstī reģistrēta pakalpojuma sniedzēja darbību, kur tas likumīgi sniedz līdzīgus pakalpojumus⁶.

20. Kā minēts iepriekš, līdzīgus tiesību aktus Tiesa spriedumā lietā *Safir*⁷ atzina par pretrunā esošiem EKL 49. pantam. Precīzāk, spriedumā lietā *Vestergaard*⁸ Tiesa nosprieda, ka dalībvalsts normas, saskaņā ar kurām tādu izdevumu, kas saistīti ar piedalīšanos kvalifikācijas celšanasursos ārvalstīs, atskaitīšanu fiskālos nolūkos padara grūtāku salīdzinājumā ar attiecīgiem izdevumiem par dalībvalstī organizētiem šādiem kursiem,

5 — Iepriekš minētā sprieduma 10., 13. un 21. punkts, kuros minēts 1993. gada 13. jūlija spriedums lietā C-330/91 *Commerzbank* (*Recueil*, I-4017. lpp., 14. punkts).

6 — 1997. gada 9. jūlija spriedums lietā C-222/95 *Société Civile Immobilière Parodi* (*Recueil*, I-3899. lpp., 18. punkts).

7 — Iepriekš minēts 3. zemsvītras piezīmē.

8 — 1999. gada 28. oktobra spriedums lietā C-55/98 (*Recueil*, I-7641. lpp.).

norāda uz atšķirīgu attieksmi, kas pamatota ar pakalpojuma sniegšanas vietu, ko aizliedz EKL 49. pants.

21. Līdz ar to var secināt, ka apstrīdētie noteikumi, ciktāl tie piešķir nodokļa atlaidi tikai par Francijā veikto pētniecības darbu, ietilpst EKL 49. panta piemērošanas jomā un, neņemot vērā iespējamo pamatojumu, ko turpmāk pārbaudīsim, tie ir pretrunā šim pantam.

Iespējamais pamatojums

22. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru pakalpojumu sniegšanas brīvību kā vienu no Līguma pamatprincipiem var ierobežot tikai normas, ko pamato tādi primāri vispārējo interešu iemesli, kas ir atbilstoši, lai nodrošinātu izvirzītā mērķa sasniegšanu un nepārsniegtu tam nepieciešamā robežas⁹.

23. Šajā lietā ir izvirzīti trīs iespējamie pamatojumi.

24. Pirmkārt, valsts tiesa jautā — vai valsts tiesību akti ir pamatoti saskaņā ar spriedumā lietā *Bachmann*¹⁰ un spriedumā lietā *Komisija/Belģija*¹¹ formulēto principu, proti, ar nepieciešamību aizsargāt uzņēmuma ienākuma nodokļa sistēmas Francijā saskanību.

25. Lietas *Bachmann* un Komisija/Belģija, kas ir vienīgās, kur šis pamatojums ir pieņemts, bija saistītas ar jautājumu — vai ar EK līguma 39. pantu par darba ņēmēju brīvu pārvietošanos ir saderīgi valsts tiesību akti, kas pieļāva nodokļa atskaitījumu veikšanu par izdarītajām dzīvības un pensijas apdrošināšanas iemaksām tikai ar nosacījumu, ka šīs iemaksas ir veiktas Belģijā. Neapšaubāmi Tiesu īpaši ietekmēja saistība vai tiešā saikne starp nodokļa atskaitījumiem par veiktajām iemaksām un nodokļa uzlikšanu tām summām, kuras apdrošinātāji izmaksā saskaņā ar dzīvības un pensijas apdrošināšanas līgumiem, kas nozīmē, ka atskaitījumu par dzīvības un pensijas apdrošināšanas iemaksām radīto nodokļu ieņēmumu samazinājumu kompensēja apdrošinātāju izmaksāto pensiju, gadskārtējo izmaksu un kapitāla aplikšana ar nodokli, un tā nosprieda, ka tādus noteikumus kā apstrīdētie noteikumi pamatoja vajadzība nodrošināt nodokļu sistēmas, kuras daļu tie veido, saskanību.

9 — Skat., piemēram, 1999. gada 23. novembra spriedumu apvienotajās lietās C-369/96 un C-376/96 *Arblade u.c.* (*Recueil*, I-8453. lpp., 34. un 35. punkts un tajos minētā judikatūra).

10 — 1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-204/90 (*Recueil*, I-249. lpp.).

11 — 1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-300/90 (*Recueil*, I-305. lpp.).

26. Kopš šo spriedumu pasludināšanas daļībvalstis vairākkārt mēģinājušas iebilst, ka atsevišķus fiskālos noteikumus pamato vajadzība saglabāt nodokļu sistēmas saskanību. Tiesa atkārtoti atgādināja — lai argumentu, ko šādi pamato, varētu pieņemt, ir jākonstatē attiecīgo nodokļa priekšrocību tieša saistība ar noteiktu nodokļa samaksu, kas kompensē šādu priekšrocību¹². Visos gadījumos, izņemot divus, Tiesa noraidīja šo argumentu, jo šāda tieša saikne netika konstatēta, bet minētajos divos gadījumos Tiesa tāpat nosprieda, ka tiesību akti bija nelikumīgi, jo tie nebija nepieciešami, lai saglabātu valsts tiesību sistēmas saskanību¹³.

27. Šajā lietā farmācijas uzņēmumiem, kas maksā uzņēmuma ienākuma nodokli Francijā, ir tiesības atskaitīt izdevumus par Francijā veikto pētniecības darbu. Šajā gadījumā nepastāv tieša saistība starp atskaitījumiem un uzņēmuma ienākuma nodokli iepriekš norādītajā nozīmē.

28. Tādēļ neuzskatu, ka apstrīdētos tiesību aktus varētu pamatot ar atsauci uz uzņēmuma ienākuma nodokļa saskanības principu.

29. Otrkārt, Francijas valdība tiesas sēdē norādīja, ka tiesību aktus pamato apstākļi, ka tie veicina izpēti un attīstību.

30. Tiesa izskata atsevišķi katru gadījumu, kas saistīts ar primāriem vispārējo interešu iemesliem, kuri varētu pamatot valsts tiesību radītos šķēršļus pakalpojumu sniegšanas brīvībai. Tam, ka pētniecība un attīstība līdz šim nav atzīta par iespējamu pamatojumu, tādējādi nav nozīmes¹⁴.

31. Kā tiesas sēdē norādīja Komisija — sekmējot pētniecību, neapšaubāmi ir jāveicina pārākums, tomēr to nevar attiecināt tikai uz Francijas pētniecības centriem. Tādēļ es nesaskatu iemeslu, kādēļ apstrīdētie tiesību akti būtu jāuzskata par atbilstošiem, lai nodrošinātu [sākotnēji] izvirzītā mērķa sasniegšanu. Šādu tiesību aktu esamību loģiski izskaidro vēlme aizsargāt Francijas farmācijas

12 — Skat. kā jaunāko 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp., 42. punkts un tajā minētā judikatūra) un, lai aplūkotu nodokļu saskanības principa paskaidrojošo analīzi, skat. ģenerālvokātes Kokottes [Kokott] secinājumu 51.–80. punktu.

13 — 1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker* (Recueil, I-225. lpp., 42. punkts) un 12. zemesvitrās piezīmē minētais spriedums lietā *Manninen*, 45. punkts.

14 — Attiecībā uz iespējamu pamatojumu, ko Tiesa šajā kontekstā ir atzinusi, skat. 59. punktu ģenerālvokāta Ruisa-Harabo Kolomera [Ruiz-Jarabo Colomer] secinājumos 9. zemesvitrās piezīmē minētajās apvienotajās lietās *Arblade* u.c.

izpētes nozari, tomēr tāds ekonomiska rakstura mērķis kā noteiktas ekonomikas nozares aizsardzība dalībvalstī nepārprotami nevar pamatot šķērslī pakalpojumu sniegšanas brīvības pamatprincipam¹⁵.

32. Tādi kā apstrīdētie tiesību akti vēl jo vairāk ir tieši pretēji mērķiem, kas izvirzīti Līguma trešās daļas XVIII sadaļā ar nosaukumu “Pētniecība un tehnoloģijas attīstība”, uz kuru Francijas valdība īpaši norādīja, lai pamatotu savu argumentu par pētniecības veicināšanu. Šajā sadaļā cita starpā minēta nepieciešamība uzņēmumiem ļaut “pilnīgi izmantot iekšējā tirgus potenciālu, konkrēti, [...] likvidējot [...] fiskālus šķēršļus [uzņēmumu un pētniecības centru savstarpējai] sadarbībai”¹⁶.

33. Visbeidzot Francijas valdība norāda, ka tiesību aktus pamato tas, ka tie nodrošina fiskālās kontroles efektivitāti.

34. Tiesa atkārtoti ir spriedusi, ka fiskālās kontroles efektivitāte ir primārs vispārējo interešu iemesls, kas var pamatot ierobežojumu Līgumā garantēto pamatbrīvību izmantošanai¹⁷, un ka tādēļ dalībvalsts var veikt pasākumus, kas tai ļauj skaidri un precīzi novērtēt to izdevumu summu, ko šajā valstī atskaita kā izdevumus par pētniecības darbu¹⁸. Tā tomēr arī nosprieda kontekstā, kas ir ļoti līdzīgs tam, kas aplūkots šajā lietā, ka valsts tiesību aktus, kas pilnībā traucē nodokļu maksātājam iesniegt pierādījumus tam, ka attiecīgie izdevumi par citā dalībvalstī veikto pētniecības darbu ir faktiski radušies, nevar pamatot ar fiskālās kontroles efektivitāti, jo nodokļu maksātājam nevar *a priori* liegt iesniegt attiecīgos pierādījumus dokumentu veidā, kas dalībvalstu iestādēm, kas uzliek nodokli, ļautu skaidri un precīzi pārbaudīt citās dalībvalstīs par pētniecības darbu veikto izdevumu raksturu un patiesumu¹⁹.

35. Līdz ar to apstrīdētos tiesību aktus nevar pamatot ar fiskālās kontroles efektivitāti.

15 — Skat. 1997. gada 5. jūnija spriedumu lietā C-398/95 *Ypourgos Ergasias* (Recueil, I-3091. lpp., 23. punkts) un 1998. gada 28. aprīļa spriedumu lietā C-158/96 *Kohll* (Recueil, I-1931. lpp., 41. punkts).

16 — EKL 163. panta 2. punkts.

17 — Skat., piemēram, 2. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Futura Participations un Singer*, 31. punkts.

18 — 4. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Baxter*, 18. punkts.

19 — *Ibidem*, 19. un 20. punkts.

Secinājumi

36. Tādēļ uzskatu, ka uz *Tribunal administratif de Dijon* uzdoto jautājumu būtu jāatbild šādi: EKL 49. pants iestājas pret dalībvalsts tiesību aktiem, kas paredz uzņēmuma ienākuma nodokļa atlaidi par pētniecības darbu tikai tad, ja pētniecības darbs ir veikts šajā dalībvalstī.