

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

F. G. JACOBSA

przedstawiona w dniu 9 grudnia 2004 r.¹

1. Przedmiotem niniejszej sprawy jest pytanie, czy przepisy państwa członkowskiego zastrzegające prawo do ulgi podatkowej na badania naukowe jedynie dla projektów badawczych przeprowadzonych na terenie tego państwa członkowskiego są zgodne z prawem wspólnotowym.

podwyżki cen towarów konsumpcyjnych z wyłączeniem tytoniu [...]”.

3. Artykuł 49 *septies* H załącznika III do wspomnianego kodeksu podatkowego stanowi:

Uregulowania krajowe

2. Artykuł 244 *quater* B francuskiego Code général des impôts (kodeksu podatkowego) stanowi:

„Prawo do skorzystania z ulgi podatkowej przewidzianej w art. 244 *quater* B code général des impôts powstaje w związku z poniesieniem wydatków na projekty zrealizowane we Francji”.

„Przedsiębiorstwom przemysłowym i handlowym oraz rolniczym, podlegającym opodatkowaniu według realnie uzyskanego dochodu, może zostać przyznana ulga podatkowa w wysokości 50% kwoty, o którą poczynione w ciągu roku wydatki na badania naukowe przewyższają średnią wydatków tego rodzaju w ostatnich dwóch latach, zrewaloryzowanych przy wzięciu pod uwagę

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

4. Laboratoires Fournier SA (zwana dalej „Fournier”), spółka mająca siedzibę we Francji, która produkuje i sprzedaje leki gotowe, zleciła wykonanie licznych projektów badawczych zakładom badawczym mającym siedzibę w różnych państwach członkowskich i uwzględniła związane z tym wydatki przy obliczaniu ulgi podatkowej na badania

1 — Język oryginału: angielski.

naukowe w latach 1995 i 1996. Dyrekcja kontroli podatkowej nie uwzględniła tych wydatków, uzasadniając, że badania nie zostały przeprowadzone we Francji. Fournier wniosła odwołanie od tej decyzji, powołując się na naruszenie przez przepisy krajowe art. 49 WE. Odwołanie to zostało oddalone.

we Francji, należą do zakresu stosowania art. 49 WE. Następnie zajmę się kwestią, czy tego rodzaju ograniczenie jest uzasadnione.

Zakres stosowania art. 49 WE

5. W związku z tym Fournier wniosła skargę do tribunal administratif de Dijon (sądu administracyjnego), który zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi: i) czy rzeczone przepisy naruszają art. 49 WE w związku z tym, że zastrzegają ulgę podatkową na badania naukowe jedynie dla projektów badawczych przeprowadzanych we Francji?; ii) w przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pierwsze pytanie — czy zawarty w tych przepisach wymóg przeprowadzenia tych projektów we Francji może być uzasadniony zasadą spójności podatku dochodowego od osób prawnych?

6. Fournier oraz Komisja przedłożyły uwagi na piśmie i wraz z rządem francuskim wzięły udział w rozprawie.

7. W pierwszej kolejności zajmę się oceną, czy przepisy te, w zakresie w jakim zastrzegają ulgę podatkową na badania naukowe dla projektów badawczych przeprowadzonych

8. Rząd francuski przyznaje, że przepisy te wprowadzają nierówne traktowanie podatników związane z miejscem wykonania usługi, co może wywoływać niekorzystne skutki dla świadczących usługi w innym państwie członkowskim. Rząd francuski podnosi jednakże, że różnica w traktowaniu wynika bezpośrednio z zasady terytorialności prawa podatkowego, którą Trybunał wyraźnie uznał w wyroku w sprawie Futura Participations i Singer² i w związku z tym nie należy ona do zakresu stosowania art. 49 WE.

9. W sprawie Futura Participations i Singer Trybunał orzekł, że nie stanowi naruszenia art. 43 WE, jeżeli państwo członkowskie uzależnia przeniesienie straty na rok przyszły przez podatnika posiadającego w tym państwie członkowskim oddział, ale nie siedzibę, od istnienia gospodarczego związku pomiędzy tymi stratami i dochodem uzyskiwanym przez podatnika w tym państwie, pod warunkiem że podatnicy krajowi nie korzystają z traktowania uprzywilejowanego. W szczególności Trybunał stwierdził, że

2 — Wyrok z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95, Rec. str. I-2471, pkt 22.

wymóg związku gospodarczego między stratami a dochodami uzyskiwanymi w tym państwie stanowi przejaw zasady terytorialności prawa podatkowego i w związku z tym nie można uznać, iż pociąga za sobą bezpośrednią lub ukrytą dyskryminację, której zabrania traktat.

10. Rząd francuski jest zdania, że argumentacja Trybunału w wyroku w sprawie Futura Participations i Singer dotycząca swobody przedsiębiorczości może zostać zastosowana w odniesieniu do swobody świadczenia usług. Okoliczność, że sporna ulga podatkowa jest zastrzeżona jedynie dla projektów badawczych, które zostały przeprowadzone we Francji, wynika, zdaniem rządu francuskiego, z zasady terytorialności prawa podatkowego. System podatkowy wymaga istnienia związku gospodarczego między wydatkami na badania naukowe i działalnością gospodarczą podlegającą opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Jego spójność byłaby zagrożona, gdyby projekty badawcze przeprowadzone za granicą stanowiłyby podstawę do przyznania ulgi podatkowej we Francji, mimo iż nie podlegają w tym państwie opodatkowaniu.

11. Moim zdaniem na uwagę zasługuje to, że w wyroku w sprawie Futura Participations i Singer Trybunał dokonał oceny zgodności z dotyczącymi swobody przedsiębiorczości postanowieniami traktatu krajowych przepisów podatkowych, które podlegały stosowa-

niu zarówno wobec przedsiębiorstw mających siedzibę w danym państwie członkowskim, jak i tych mających siedzibę za granicą. Nie jestem przekonany, że zastosowanie zasady terytorialności prawa podatkowego przez Trybunał w tym przypadku może z łatwością zostać powtórzone w niniejszej sprawie, która dotyczy skutków przepisów krajowych względem świadczących usługi w innych państwach członkowskich. Przepisy te faworyzują przedsiębiorstwa mające siedzibę we Francji i będące odbiorcami usług wykonywanych w tym państwie członkowskim względem przedsiębiorstw mających siedzibę we Francji, ale będących odbiorcami usług wykonywanych w innym państwie członkowskim. Przepisy te stosują — choć pośrednio — kryterium siedziby świadczącego usługę i mogą w związku z tym utrudniać wykonywanie przez niego działalności wykraczającej poza granice jednego państwa, a zatem są wyraźnie sprzeczne z art. 49 WE.

12. Na podstawie identycznego wnioskowania rzecznik generalny Tesauro doszedł w sprawie Safir³ do wniosku, że przepisy krajowe przewidujące opodatkowanie wypłat premii z tytułu umów ubezpieczenia na życie zawartych z zakładami ubezpieczeń mającymi siedzibę za granicą oraz nieopodatkowanie premii wypłacanych na podstawie umów zawartych z zakładami ubezpieczeń mającymi siedzibę w tym państwie stanowiły naruszenie art. 49 WE, mimo uwag tego państwa członkowskiego oraz dwóch interwenientów, którzy podnosili, iż sporne przepisy realizują zasadę terytorialności prawa

3 — Opinia w sprawie C-118/96 (wyrok z dnia 28 kwietnia 1998 r., Rec. str. I-1897) pkt 20–25.

podatkowego. Rzecznik generalny stwierdził w szczególności, że „przekonanie, iż rzeczony przepis nie są objęte zakazem art. [49] na mocy zasady terytorialności prawa podatkowego, jest całkowicie nieuzasadnione”. Mimo iż Trybunał nie odniósł się bezpośrednio do tego argumentu, orzekł on, iż przepisy te są sprzeczne z art. 49 WE.

13. Z tego względu nie uważam, że rozważania Trybunału w sprawie Futura Participations i Singer mogą zostać zastosowane do niniejszego przypadku.

14. Należy wskazać, że podstawową przesłanką wnioskowania Trybunału w wyroku w sprawie Futura Participations i Singer, jak również wyraźnym warunkiem tezy, na której w niniejszej sprawie opiera swoją argumentację Francja, była okoliczność, że podatnicy krajowi nie są faworyzowani kosztem podatników zagranicznych. W niniejszej sprawie tymczasem istotą rzeczonych przepisów jest to, że podatnicy korzystający z usług krajowych zakładów badawczych są traktowani korzystniej niż podatnicy, którzy korzystają z zakładów badawczych położonych za granicą.

15. W świetle powyższego, moim zdaniem, przepisy te nie są wyłączone z zakresu stosowania art. 49 WE na mocy zasady terytorialności prawa podatkowego.

16. Fournier i Komisja podnoszą ponadto, poprzez analogię z wyrokiem w sprawie Baxter i in.⁴, że przepisy te stanowią naruszenie art. 49 WE, bowiem stwarzają barierę podatkową, utrudniającą świadczenie usług wykraczające poza granice jednego państwa w ten sposób, że zniechęcają one przedsiębiorstwa mające siedzibę we Francji do korzystania z usług zakładów badawczych położonych w innych państwach członkowskich.

17. Zgadzam się, że sprawę Baxter i in. charakteryzuje daleko idące podobieństwo z niniejszą sprawą. Sprawa ta dotyczyła zgodności ze swobodą przedsiębiorczości, określoną w art. 43 WE, francuskich przepisów nakładających podatek na przedsiębiorstwa farmaceutyczne, umożliwiających im jednocześnie odliczenie wydatków poniesionych w związku z badaniami naukowymi przeprowadzonymi wyłącznie we Francji. Strona skarżąca w tamtej sprawie, tj. francuskie spółki zależne spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich, podnosiła, że przepisy wprowadzają nierówne traktowanie pomiędzy laboratoriami francuskimi, które przeprowadzają większość

4 — Wyrok z dnia 8 lipca 1999 r. w sprawie C-254/97, Rec. str. I-4809.

badani we Francji, a laboratoriami zagranicznymi, których główne jednostki badawcze znajdują się poza terytorium Francji.

18. Trybunał stwierdził, że będąca przedmiotem sporu ulga podatkowa może wywołać skutki w szczególności na niekorzyść tych przedsiębiorstw, które mają główną siedzibę w innych państwach członkowskich i prowadzą działalność we Francji poprzez oddziały, ponieważ zazwyczaj przedsiębiorstwa te prowadziły działalność badawczą poza granicami tego państwa. Uzasadniając, że znajdujące oparcie w art. 43 WE przepisy dotyczące równego traktowania zabraniają nie tylko dyskryminacji bezpośredniej ze względu na przynależność państwową (a w przypadku spółek ze względu na siedzibę), ale również wszystkich ukrytych form dyskryminacji, które poprzez stosowanie innych kryteriów prowadzą w rzeczywistości do tego samego skutku, Trybunał orzekł, że przepisy te stanowią naruszenie swobody przedsiębiorczości⁵.

19. Podobnie w niniejszym przypadku wydaje się oczywiste, że rzeczzone przepisy faworyzują przedsiębiorstwa mające siedzibę we Francji, które przeprowadzają badania we

Francji, i zniechęcają je do korzystania z zakładów badawczych położonych w innych państwach członkowskich. Tego rodzaju zróżnicowanie sytuacji podatkowej doprowadzi bezpośrednio, w nieunikniony sposób, do ograniczenia świadczenia usług na rzecz tych przedsiębiorstw przez jednostki naukowe położone w innych państwach członkowskich, co ponadto, wydaje się, potwierdza Francja. W myśl utrwalonego orzecznictwa art. 49 WE wymaga nie tylko zniesienia wszelkiej dyskryminacji świadczących usługi, którzy mają siedzibę w innym państwie członkowskim ze względu na ich przynależność państwową, ale również wyeliminowania wszelkich ograniczeń mogących zmniejszyć atrakcyjność świadczenia usług przez podmiot mający siedzibę w innym państwie członkowskim i świadczący tam zgodnie z prawem podobne usługi⁶.

20. Jak wyjaśniono powyżej, w wyroku w sprawie Safir⁷ Trybunał uznał podobne przepisy za niezgodne z art. 49 WE. W szczególności w wyroku w sprawie Vestergaard⁸ Trybunał orzekł, że przepisy, które odliczenie od podatku wydatków na udział w szkoleniach za granicą czynią trudniejszym niż w przypadku wydatków na tego rodzaju szkolenia odbywające się w danym państwie

6 — Wyrok z dnia 9 lipca 1997 r. w sprawie C-222/95, Rec. str. I-3899, pkt 18.

7 — Wyrok przywołany w przypisie 3.

8 — Wyrok z dnia 28 października 1999 r. w sprawie C-55/98, Rec. str. I-7641.

5 — Punkty 10, 13 i 21 wyroku w sprawie Baxter i in., cytującego wyrok z dnia 13 lipca 1993 r. w sprawie C-330/91 Commerzbank, Rec. str. I-4017, pkt 14.

członkowskim, stanowią zabronione w art. 49 WE nierówne traktowanie związane z miejscem wykonania usługi.

21. W związku z tym dochodzę do wniosku, że wspomniane przepisy, w zakresie, w jakim ograniczają ulgę podatkową na badania naukowe do projektów badawczych przeprowadzonych we Francji, należą do zakresu stosowania art. 49 WE i z zastrzeżeniem możliwego uzasadnienia, które zostanie omówione poniżej, są z nim sprzeczne.

Możliwe uzasadnienie

22. Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem swobodne świadczenie usług jako jedna z fundamentalnych zasad traktatu może zostać ograniczone jedynie przepisami uzasadnionymi nadrzędnymi względami interesu ogólnego, które są stosowne dla zrealizowania zamierzonego celu i które nie wykraczają ponad to, co jest do jego osiągnięcia konieczne⁹.

23. W niniejszej sprawie zostały powołane trzy możliwe uzasadnienia.

24. Po pierwsze, sąd krajowy pyta, czy w myśl zasad ustalonych w wyrokach w sprawach Bachmann¹⁰ i Komisja przeciwko Belgii¹¹ przepisy te są uzasadnione koniecznością zapewnienia spójności systemu podatku dochodowego od osób prawnych we Francji.

25. Sprawy Bachmann i Komisja przeciwko Belgii, jedyne, w których to uzasadnienie zostało uznane za dopuszczalne, dotyczyły pytania, czy przepisy krajowe uzależniające możliwość odliczenia składek na ubezpieczenie emerytalne i na ubezpieczenie na życie od faktu uiszczenia ich w danym państwie członkowskim są zgodne z art. 39 WE, ustanawiającym swobodny przepływ pracowników. Trybunał niewątpliwie przyznał szczególne znaczenie powiązaniu lub bezpośredniemu związkowi między możliwością odliczenia tych składek i opodatkowaniem sum wypłacanych przez zakłady ubezpieczeń z tytułu wykonania umowy ubezpieczenia emerytalnego lub ubezpieczenia na życie, mając na uwadze, iż obniżenie wysokości wpływów z podatków, spowodowane odliczeniem składek na ubezpieczenie emerytalne lub na ubezpieczenie na życie od kwoty podlegającej opodatkowaniu było rekompensowane opodatkowaniem wypłacanych przez zakład ubezpieczeń emerytur, rent i odszkodowań kapitałowych. Trybunał orzekł, że przepisy tego rodzaju są uzasadnione koniecznością zapewnienia spójności systemu podatkowego, do którego należą.

9 — Zobacz m.in. wyrok z dnia 23 listopada 1999 r. w sprawach połączonych C-369/96 i C-376/96 *Arblade i in.*, Rec. str. I-8453, pkt 34 i 35 oraz przywołane tam orzecznictwo.

10 — Wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90, Rec. str. I-249.

11 — Wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-300/90, Rec. str. I-305.

26. Od czasu wydania tych wyroków państwa członkowskie wielokrotnie próbowały dowodzić, iż określone przepisy podatkowe są uzasadnione wymogiem zachowania spójności podatkowej. Trybunał orzekł niezmienne, że argument ten może zostać uznany, jeżeli zachodzi bezpośredni związek pomiędzy daną ulgą podatkową a kompensatą tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego¹². We wszystkich tych sprawach, z wyjątkiem dwóch, Trybunał odrzucił ten argument, uzasadniając to brakiem bezpośredniego związku tego rodzaju. W dwóch sprawach Trybunał orzekł jednakże, że przepisy były sprzeczne z prawem, ponieważ nie były one niezbędne dla zagwarantowania spójności krajowego systemu podatkowego¹³.

27. W niniejszej sprawie producenci leków, podlegający obowiązкови uiszczania francuskiego podatku dochodowego od osób prawnych są uprawnieni do odliczenia wydatków na badania naukowe przeprowadzone we Francji. Nie zachodzi tu opisany powyżej bezpośredni związek między ulgą podatkową i podatkiem dochodowym od osób prawnych.

28. Z tego względu nie uważam, by sporna regulacja mogła zostać uzasadniona koniecznością zapewnienia spójności podatku dochodowego od osób prawnych.

29. Po drugie, rząd francuski podniósł na rozprawie, że przepisy te są uzasadnione wspieraniem badań i rozwoju.

30. Trybunał rozwinął orzecznictwo dotyczące nadrzędnych względów interesu ogólnego, które mogą uzasadniać ograniczenia swobodnego świadczenia usług przez przepisy krajowe. Okoliczność, że wspieranie badań i rozwoju nie były dotychczas uznane przez Trybunał za dopuszczalne uzasadnienia, nie musi mieć decydującego znaczenia¹⁴.

31. Jak stwierdziła Komisja podczas rozprawy, celem wspierania badań musi być z pewnością sprzyjanie świadczeniom wysokiej jakości, jednakże wysoka jakość nie jest nieodzownie zastrzeżona dla francuskich zakładów badawczych. W związku z tym, moim zdaniem, trudno ustalić, w jaki sposób sporne przepisy mogłyby zapewnić zrealizowanie celu, do którego zrealizowania rzekomo służą. Naturalnym celem istnienia tego rodzaju przepisów jest dążenie do ochrony francuskiego sektora badań w dziedzinie

12 — Zobacz wyrok z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. I-7477, pkt 42 oraz wyroki tam przywołane. W przedmiocie bogatego uzasadnienia zasady spójności podatkowej zob. pkt 51–80 opinii rzecznik generalnej J. Kokott.

13 — Wyrok z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 42 oraz przywołany w przypisie 12 wyrok w sprawie Manninen, pkt 45.

14 — Odnośnie do przykładów możliwych uzasadnień, uznanych przez Trybunał w tym kontekście zob. pkt 59 opinii rzecznika generalnego Ruiza-Jaraba Colomera w przywołanych w przypisie 9 sprawach połączonych Arblade i in..

leków. Czysto ekonomiczne względy, takie jak ochrona określonej gałęzi przemysłu w państwie członkowskim, nie mogą jednak uzasadniać ograniczenia podstawowej swobody w postaci swobodnego świadczenia usług¹⁵.

32. Przepisy tego rodzaju jak w niniejszym przypadku są ponadto bezpośrednio sprzeczne z celami sformułowanymi w tytule XVIII trzeciej części traktatu WE „Badania i rozwój technologiczny”, przywołanymi przez rząd francuski dla uzasadnienia jego argumentacji dotyczącej wspierania badań. Tytuł ten wymienia, między innymi, konieczność zapewnienia przedsiębiorstwom „[możliwości] pełnego wykorzystania potencjału rynku wewnętrznego, zwłaszcza poprzez [...] usuwanie przeszkód prawnych i fiskalnych [współpracy przedsiębiorstw i centrów badawczych]”¹⁶.

33. W końcu rząd francuski argumentował, że regulacja ta jest uzasadniona wymogiem zapewnienia skuteczności kontroli podatkowej.

34. Trybunał orzekał wielokrotnie, że skuteczność kontroli podatkowej stanowi jeden z nadrzędnych względów interesu ogólnego, który może stanowić uzasadnienie ograniczenia korzystania z gwarantowanych przez traktat podstawowych swobód¹⁷, oraz że państwo członkowskie może w związku z tym stosować środki umożliwiające w sposób jasny i precyzyjny określenie wysokości kwoty podlegającej w tym państwie odliczeniu z tytułu wydatków na badania naukowe¹⁸. Jednakże Trybunał orzekł również, w przypadku bardzo podobnym do będącego przedmiotem niniejszej sprawy, że krajowe przepisy, które całkowicie uniemożliwiają podatnikowi przedstawienie dowodu na to, że wydatki na przeprowadzoną w innych państwach członkowskich działalność badawczą zostały rzeczywiście poniesione, nie mogą zostać uzasadnione skutecznością kontroli podatkowej. Nie można bowiem a priori wykluczyć, że podatnik jest w stanie przedłożyć dowody, na podstawie których organ podatkowy państwa członkowskiego mógłby w sposób jasny i precyzyjny skontrolować charakter wydatków rzeczywiście poniesionych w innych państwach członkowskich¹⁹.

35. Rozpatrywane przepisy nie mogą zatem zostać uznane za uzasadnione koniecznością zapewnienia skuteczności kontroli podatkowej.

15 — Zobacz wyroki: z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-398/95 SETTG, Rec. str. I-3091, pkt 23 oraz z dnia 28 kwietnia 1998 r. w sprawie C-158/96 Kohll, Rec. str. I-1931, pkt 41.

16 — Artykuł 163 ust. 2 WE.

17 — Zobaczyć w szczególności przywołany w przypisie 2 wyrok w sprawie Futura Participations i Singer, pkt 31.

18 — Przywołany w przypisie 4 wyrok w sprawie Baxter i in., pkt 18.

19 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Baxter i in., pkt 19 i 20.

Wnioski

36. Mając na uwadze powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał odpowiedział na przedstawione przez tribunal administratif de Dijon pytanie prejudycjalne, że przepisy państwa członkowskiego zastrzegające prawo do ulgi podatkowej na badania naukowe jedynie dla projektów badawczych przeprowadzonych na terenie tego państwa członkowskiego są sprzeczne z art. 49 WE.