

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

F. G. JACOBSE

přednesené dne 9. prosince 2004¹

1. V projednávaném případě je vznesena otázka, zda jsou právní předpisy členského státu, které stanoví pro společnosti daňové úlevy na výzkum pouze tehdy, pokud je výzkum prováděn na území daného členského státu, slučitelné s právem Společenství.

cen, kromě tabáku, k němuž došlo v předchozích dvou letech ...“

3. Článek 49f bod H přílohy III uvedeného zákoníku stanoví:

Vnitrostátní právní předpisy

„Výdaje na činnosti prováděné ve Francii zakládají nárok na daňovou úlevu podle článku 244c bodu B Code général des impôts.“

2. Článek 244c bod B francouzského Code général des impôts (Obecný daňový zákoník) stanoví:

Skutkové okolnosti a položené otázky

„Průmyslové a obchodní nebo zemědělské podniky zdaněné podle svého skutečného příjmu mohou obdržet daňovou úlevu ve výši 50 % z částky, o níž výdaje na výzkum v průběhu roku přesáhnou průměrné výdaje stejné povahy, přepočtené ve shodě s jakýmkoli zvýšením indexu spotřebních

4. SA Laboratoires Fournier (dále jen „Fournier“), společnost usazená ve Francii, která vyrábí a prodává léčiva, pověřila výzkumná střediska v několika jiných členských státech provedením různých výzkumných projektů a zohlednila výsledné výdaje při výpočtu svých daňových úlev na výzkum pro roky

1 — Původní jazyk: angličtina.

1995 a 1996. Finanční úřad nepovolil započtení výdajů na základě toho, že výzkum nebyl proveden ve Francii. Fournier podala stížnost na základě toho, že uvedená ustanovení odporují článku 49 ES. Uvedená stížnost byla zamítnuta.

Francii, spadají do rozsahu působnosti článku 49 ES. Zadruté posoudím, zda může být takové omezení odůvodněné.

Rozsah působnosti článku 49 ES

5. Fournier tedy podala žalobu k Tribunal Administratif (Správní soud) v Dijonu, který Soudnímu dvoru položil otázky i) zda daná opatření v rozsahu, v němž omezují výhody daňové úlevy pro výzkum na výzkum provedený ve Francii, odporují článku 49 ES a ii) pokud ano, zda je podmínka provedení výzkumu ve Francii odůvodněná odkazem na zásadu soudržnosti daní z příjmů společností.

8. Francouzská vláda připouští, že dané právní předpisy rozlišují mezi daňovými poplatníky v závislosti na tom, kde je poskytnuta služba, která může znevýhodnit poskytovatele služeb v jiných členských státech. Konstatuje nicméně, že rozdílné zacházení vyplývá přímo z daňové zásady teritoriality, kterou Soudní dvůr výslovně uznal v rozsudku Futura², a tedy nespadá do rozsahu působnosti článku 49 ES.

6. Fournier a Komise předložily písemná vyjádření, přičemž obě byly spolu s francouzskou vládou zastoupeny na jednání.

9. V rozsudku Futura Soudní dvůr rozhodl, že článek 43 ES nebrání členskému státu stanovit, že přenesení předchozích ztrát, požadované daňovým poplatníkem, který má pobočku v daném členském státě, ale není tam usazen, podléhá splnění podmínky, že dané ztráty se musejí hospodářsky týkat příjmu daňového poplatníka získaného v daném státě, pokud se usazeným daňovým poplatníkům nedostává příznivějšího zachá-

7. Nejprve posoudím, zda daná opatření v rozsahu, v němž omezují výhody daňových úlev pro výzkum na výzkum provedený ve

2 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer v. Administration des contributions (C-250/95, Recueil, s. I-2471, bod 22).

zení. Podrobněji Soudní dvůr stanovil, že podmínka, že dané ztráty se musejí hospodářsky týkat místního příjmu, je vyjádřením zásady teritoriality v daňovém právu, a tedy nemůže být považována za způsobující diskriminaci, zjevnou či skrytou, která je zakázána Smlouvou.

jako je tento, který se týká dopadu vnitrostátních daňových předpisů na poskytovatele služeb v jiných členských státech. Tato pravidla zacházejí s usazenou společností, která přijala služby poskytované v rámci daného členského státu, příznivěji než s usazenou společností, která přijala služby poskytované z jiného členského státu. Jsou proto, přestože nepřímo, založeny na místě usazení poskytovatele služeb, a mohou proto omezovat jejich přeshraniční činnosti; jsou tedy ve zjevném rozporu v článkem 49 ES.

10. Francouzská vláda se domnívá, že odůvodnění Soudního dvora v rozsudku *Futura* týkající se svobody usazování lze přenést na volný pohyb služeb. Skutečnost, že daňová úleva, která je předmětem projednávaného sporu, je vyhrazena pouze pro výzkum provedený ve Francii, vyplývá ze zásady daňové teritoriality. Daňový systém vyžaduje hospodářskou vazbu mezi náklady na výzkum a hospodářskou činností podléhající dani z příjmů společností. Její soudržnost by byla dotčena, pokud by výzkumy provedené v zahraničí dávaly vzniknout nároku na daňovou úlevu ve Francii, přestože tam nebyly zdaněny.

12. Na základě totožného rozboru generální advokát Tesauro ve věci *Safir*³ došel k závěru, že vnitrostátní pravidla stanovící zdanění premii vyplacených na základě politiky životního pojištění uzavřené u neusazené společnosti, zatímco premie na základě politik vydaných usazenými společnostmi nebyly zdaněny, odporují článku 49 ES, bez ohledu na argument uvedený daným členským státem a dvěma dalšími státy, že dané právní předpisy provádějí zásadu teri-

11. Podle mého názoru je důležité, že Soudní dvůr v rozsudku *Futura* zvažoval slučitelnost vnitrostátních daňových předpisů použitelných pro usazené a neusazené podniky s ustanoveními Smlouvy o svobodě usazování. Nejsem přesvědčen, že použití zásady teritoriality Soudním dvorem v tomto případě lze tak snadno přenést na případ,

3 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 28. dubna 1998, *Safir* v. Skattemyndigheten i Dalarnas län (C-118/96, Recueil, s. I-1897, body 20 až 25 stanoviska).

toriality. Generální advokát konstatoval zejména, že „názor, že na základě zásady daňové teritoriality spadají dané právní předpisy mimo rozsah působnosti článku [49], se jeví jako naprosto neopodstatněný“. Přestože Soudní dvůr se tímto argumentem výslovně nezabýval, stanovil, že článek 49 brání takovýmto právním předpisům.

13. Proto se nedomnívám, že přístup Soudního dvora v rozsudku Futuralze přenést na projednáváný případ.

14. Rovněž lze konstatovat, že v rozsudku Futura byla zásadním předpokladem, na němž Soudní dvůr založil svoji úvahu – a výslovným předpokladem tvrzení, o které se opírá Francie v projednáváném případě – skutečnost, že usazeným daňovým poplatníkům se nedostalo příznivějšího zacházení než neusazeným. V tomto případě je naopak podstatou daných právních předpisů skutečnost, že daňovým poplatníkům používajícím tuzemská výzkumná centra se dostává příznivějšího zacházení než těm, kteří používají výzkumná centra usazená v jiných členských státech.

15. S ohledem na výše uvedené se nedomnívám, že dané právní předpisy spadají mimo rozsah působnosti článku 49 ES ve smyslu zásady daňové teritoriality.

16. Fournier a Komise dále konstatují, že obdobně s rozsudkem Baxter⁴ odporují právní předpisy článku 49 ES tím, že vytváří „daňovou bariéru“, která odrazováním podniků usazených ve Francii od používání výzkumných center usazených v jiných členských státech vytváří překážku přeshraničnímu poskytování služeb.

17. Souhlasím, že rozsudek Baxter je velmi blízce podobný. Uvedená věc se týkala slučitelnosti francouzských právních předpisů ukládajících daň podnikům v odvětví léčiv, přičemž byl možný odečet výdajů vynaložených na výzkum provedený výhradně ve Francii, se svobodou usazování zakotvenou v článku 43 ES. Žalobkyně v uvedené věci, dceřiné společnosti mateřských společností usazených v jiných členských státech, tvrdily, že právní předpisy zakládaly diskriminaci mezi francouzskými laboratoři provádějícími výzkum hlavně

4 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 8. července 1999, Baxter a další (C-254/97, Recueil, s. I-4809).

ve Francii a cizími laboratořemi, jejichž hlavní výzkumné jednotky byly mimo Francii.

podniky od používání výzkumných center v jiných členských státech. Toto odlišné daňové zacházení má nevyhnutelně za přímý následek omezení poskytování služeb těmto podnikům výzkumnými subjekty usazenými v jiných členských státech; navíc se jeví, že je to ve Francii přijímáno. Soudní dvůr v souladu s tím stanovil, že článek 49 ES vyžaduje nejen odstranění všech forem diskriminace na základě státní příslušnosti vůči poskytovatelům služeb usazeným v jiných členských státech, ale rovněž odstranění veškerých omezení, která mohou znevýhodňovat činnosti poskytovatele služeb usazeného v jiném členském státě, kde legálně poskytuje podobné služby⁶.

18. Soudní dvůr konstatoval, že tyto odpočty se zdály být zejména nevýhodné pro podniky se sídlem v jiných členských státech a provozujících činnost ve Francii prostřednictvím poboček: byly to typicky ty podniky, které ve většině případů rozvíjely svoji výzkumnou činnost mimo daný stát. Protože pravidla týkající se rovného zacházení zakotvená v článku 43 ES zakazují nejen otevřenou diskriminaci na základě státní příslušnosti (nebo v případě společnosti na základě místa usazení), ale veškeré skryté formy diskriminace, které uplatňováním různých kritérií diferenciací vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku, Soudní dvůr rozhodl, že dané právní předpisy jsou v rozporu se svobodou usazování⁵.

19. Podobně se v projednávaném případě zdá jasné, že dané právní předpisy zvýhodňují podniky usazené ve Francii, které provádějí výzkum ve Francii a odrazuje tyto

20. Jak bylo projednáno výše, srovnatelné právní předpisy byl posouzeny Soudním dvorem v rozsudku *Safir*⁷ jako odporující článku 49. Dále Soudní dvůr v rozsudku *Vestergaard*⁸ stanovil, že pravidla členského státu, podle kterých je odečet pro daňové účely výdajů týkajících se účasti v kurzech odborného vzdělávání organizovaných v zahraničí obtížnější než odečet výdajů týkajících se kurzů organizovaných v daném

5 — Body 10, 13 a 21 výše uvedeného rozsudku, který uvádí rozsudek Soudního dvora ze dne 13. července 1993, *The Queen v. Inland Revenue Commissioners, ex parte Commercial Bank* (C-330/91, Recueil, s. I-4017, bod 14).

6 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 9. července 1997, *SCI Parodi v. Banque de Bary* (C-222/95, Recueil, s. I 3899, bod 18).

7 — Uvedený výše v poznámce pod čarou 3.

8 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 28. října 1999, *Vestergaard* (C-55/98, Recueil, s. I-7641).

členském státě, zahrnují rozdílné zacházení, založené na místě poskytování služby, které je zakázáno článkem 49 ES.

21. V důsledku toho dospívám k závěru, že daná ustanovení v rozsahu, v němž omezují výhody daňové úlevy pro výzkum na výzkum provedený ve Francii, spadají do rozsahu působnosti článku 49 ES a s výhradou případných odůvodnění přezkoumaných níže jsou v rozporu s tímto článkem.

Případná odůvodnění

22. Je ustálenou judikaturou, že volný pohyb služeb, jako jedna ze základních zásad Smlouvy, může být omezen pouze opatřeními, která jsou odůvodněná naléhavými důvody obecného zájmu, jsou přiměřená k zajištění dosažení cíle, který sledují, a nejdou nad rámec toho, co je nezbytné pro účely dosažení tohoto cíle⁹.

23. V projednávaném případě jsou dovolávána tři možná odůvodnění.

24. Zprv se vnitrostátní soud táže, zda jsou právní předpisy v souladu se zásadou vyjádřenou v rozsudcích *Bachmann*¹⁰ a *Komise v. Belgie*¹¹ odůvodněné nezbytností zachovat soudržnost systému daní z příjmů společností ve Francii.

25. *Bachmann a Belgie*, jediné věci, v nichž bylo toto odůvodnění připuštěno, se týkaly otázky, zda jsou vnitrostátní právní předpisy, které podmínily daňové odpočty příspěvků na penzijní a životní pojištění jejich placením v Belgii, slučitelné se článkem 48 Smlouvy o ES (nyní, po změně článek 39 ES). Soudní dvůr byl zjevně velmi ovlivněn spojením nebo přímou vazbou mezi možností odečtu příspěvků a povinností zdanění částek placených pojišťovateli na základě smluv o penzijním a životním pojištění, což znamenalo, že ztráta výnosů následkem odečtu příspěvků na životní pojištění z celkového zdanitelného příjmu byla vyrovnána zdaněním penzí, rent nebo kapitálových výnosů placených pojišťovateli, a stanovil, že taková opatření byla odůvodněna nezbytností zajištění soudržnosti daňového systému, jehož jsou součástí.

9 — Viz například rozsudek Soudního dvora ze dne 23. listopadu 1999, *Arblade* (spojené věci C-369/96 a C-376/96, Recueil, s. I-8453, body 34 a 35, jakož i rozsudky, které jsou v něm uváděny).

10 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 28. ledna 1992, *Bachmann v. Belgický stát* (C-204/90, Recueil, s. I 249).

11 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 28. ledna 1992, *Komise v. Belgie* (C-300/90, Recueil, s. I-305).

26. Po vydání uvedených rozsudků došlo k četným pokusům členských států argumentovat, že specifická opatření byla odůvodněna nezbytností zachovat daňovou soudržnost. Soudní dvůr opakovaně stanovil, že za účelem úspěchu argumentu založeného na takovém odůvodnění musí existovat přímá souvislost mezi uvedenou daňovou výhodou a vyrovnaním této výhody specifickou daňovou povinností¹². Ve všech kromě dvou z těchto případů Soudní dvůr zamítl argument na základě toho, že takováto přímá souvislost neexistovala; v uvedených dvou případech Soudní dvůr stanovil, že právní předpisy nebyly legální, protože nebyly nezbytné za účelem zachování soudržnosti vnitrostátního daňového systému¹³.

27. V projednávaném případě jsou farmaceutické podniky podléhající francouzské dani z příjmů společností oprávněny k odečtu výdajů na výzkum provedený ve Francii. Neexistuje žádná přímá souvislost mezi odpočtem a daní z příjmu společností ve smyslu uvedeném výše.

28. Proto se nedomnívám, že by dané právní předpisy mohly být odůvodněny odkazem na zásadu soudržnosti daně z příjmů společností.

29. Zadruhé francouzská vláda na jednání tvrdila, že dané právní předpisy byly odůvodněny skutečností, že podporovaly výzkum a rozvoj.

30. Soudní dvůr zaujal postoj případ od případu vůči naléhavým důvodům obecného zájmu, u kterých mohou být odůvodněné překážky volnému pohybu služeb plynoucí z vnitrostátních právních předpisů. Skutečnost, že podpora výzkumu a rozvoje nebyla dosud posouzena jako přípustné odůvodnění, tedy není nutně významná¹⁴.

31. Jak Komise konstatovala na jednání, odůvodněním podpory výzkumu musí jistě být povzbuzení vynikající kvality; vynikající kvalita nicméně není nutně omezena na výzkumná centra ve Francii. Proto nevidím důvod, proč by dané právní předpisy měly být považovány za vhodné za účelem zajištění dosažení údajně sledovaného cíle. Logickým závěrem plynoucím z existence takové

12 — Viz naposledy rozsudek Soudního dvora ze dne 7. září 2004, Petrii Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 42 a rozsudky, které jsou v něm uváděny, a pokud jde o objasnění zásady daňové soudržnosti, viz body 51 až 80 stanoviska generálního advokáta J. Kokotta.

13 — Rozsudek Soudního dvora ze dne 14. února 1995, Finanzamt Köln-Alstadt v. Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 42), a rozsudek Manninen, uvedený výše v poznámce pod čarou 12, bod 45.

14 — Pokud jde o případy možných odůvodnění, které byly uznány Soudním dvorem v tomto kontextu, viz bod 59 stanoviska generálního advokáta Ruiz-Jaraba Colomera ve věci Arblade (spojené věci C-369/96 a C-376/96), uvedené výše v poznámce pod čarou 9.

vých právních předpisů je právní chránit odvětví farmaceutického výzkumu ve Francii; nicméně hospodářské cíle, například ochrana určitého hospodářského odvětví v rámci členského státu, zjevně nemohou odůvodnit překážku základní zásady volného pohybu služeb¹⁵.

32. Takové právní předpisy jsou navíc v přímém rozporu s cíli vyjádřenými v hlavě XVIII třetí části Smlouvy „Výzkum a technologický rozvoj“, výslovně uvedené francouzskou vládou na podporu jejího argumentu týkajícího se podpory výzkumu. Uvedená hlava se *inter alia* týká potřeby podniků být schopné „plně využívat potenciál vnitřního trhu Společenství, a to ... odstraněním ... daňových překážek [spolu-práce mezi podniky a výzkumnými centry]“¹⁶.

33. Konečně francouzská vláda argumentovala tím, že právní předpisy jsou odůvodněné skutečností, že zajišťují účinný daňový dohled.

34. Soudní dvůr opakovaně stanovil, že účinnost daňového dohledu představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou¹⁷, a že členský stát tedy může uplatňovat opatření, která umožňují zřetelně a přesně zjistit částku výdajů odpočitatelných v daném státě jako výdaje na výzkum¹⁸. Nicméně rovněž stanovil v souvislosti blízce podobné projednávanému případu, že vnitrostátní právní předpisy, které zcela brání daňovému poplatníku předložit důkaz o tom, že výdaje na výzkum provedené v jiném členském státě byly skutečně vynaloženy, nemohou být odůvodněny na základě účinnosti daňového dohledu: nelze totiž a *priori* vyloučit, že daňový poplatník mohl předložit vhodný listinný důkaz umožňující daňovým orgánům členského státu, které ukládají daně, zřetelně a přesně zjistit povahu a autentičnost výdajů na výzkum vynaložených v jiných členských státech¹⁹.

35. Dané právní předpisy proto nemohou být považovány za odůvodněné na základě účinného daňového dohledu.

15 — Viz rozsudek Soudního dvora ze dne 5. června 1997, Syndesmos ton en Elladi Touristikon kai Taxiidotikon Grafeion v. Ypourgos Ergasias (C-398/95, Recueil, s. I-3091, bod 23), a rozsudek Soudního dvora ze dne 28. dubna 1998, Kohl v. Union des caisses de maladie (C-158/96, Recueil, s. I-1931, bod 41).

16 — Článek 163 odst. 2 ES.

17 — Viz zejména rozsudek ze dne 15. května 1997, Futura Participations a Singer, uvedený výše v poznámce pod čarou 2, bod 31.

18 — Rozsudek Baxter, uvedený výše v poznámce pod čarou 4, bod 18.

19 — Výše uvedený rozsudek Baxter, body 19 a 20.

Závěry

36. V důsledku toho mám za to, že na otázku položenou Tribunal administratif v Dijonu je třeba odpovědět tak, že článek 49 ES brání právním předpisům členského státu, které stanoví pro společnosti daňovou úlevu na výzkum, pouze pokud je výzkum proveden v daném členském státě.