ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,

sniegti 2008. gada 4. septembrī [1]

I — Ievads

1. Šī *Conseil d'État* [Valsts Padome] lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets ir Francijas *Code général des impôts* [Vispārējais nodokļu kodekss] (turpmāk tekstā — "*CGI*") normas par grupu aplikšanu ar nodokļiem.

2. *CGI* paredzētās "nodokļu integrācijas" (*intégration fiscale*) pamatdoma ir grupu, ko veido mātes sabiedrība un meitas sabiedrības, pielīdzināt uzņēmumam ar vairākām struktūrvienībām. Grupas aplikšanas ar nodokļiem sistēma dod iespēju mātes sabiedrībai apkopot visas grupas sabiedrību peļņu un zaudējumus un pēc tam vienīgajai maksāt uzņēmumu ienākuma nodokli par grupas kopējo rezultātu.

3. Prasītāja pamata procesā, Francijas sabiedrība, vēlējās piemērot "nodokļu integrācijas" režīmu ar saviem meitas sabiedrības apakšuzņēmumiem, kas ir Francijas rezidenti. Lietas īpatnība ir fakts, ka šie apakšuzņēmumi pieder Nīderlandes rezidentei meitas sabiedrībai. Francijas nodokļu administrācija neatļāva šīs mātes sabiedrības un tās meitas sabiedrības apakšuzņēmumu "nodokļu integrāciju," pamatojot, ka kā starpniece iesaistītā meitas sabiedrība nav uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja Francijā.

4. Līdz ar to iesniedzējtiesa jautā, vai to var uzskatīt par brīvības veikt uzņēmējdarbību nepamatotu ierobežojumu.

5. Skaidrības labad uzreiz jānorāda, ka šī lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets nav jautājums par to, vai arī Nīderlandes rezidente meitas sabiedrība jāiesaista "nodokļu integrācijā". Francijas rezidente mātes sabiedrība lūdza piemērot integrācijas režīmu tikai ar saviem meitas sabiedrības apakšuzņēmumiem, kas ir Francijas rezidenti. Līdz ar to šī situācija atšķiras no apstākļiem, kādi bija, piemēram, sprieduma lietā *Oy AA* [2] un sprieduma lietā *Marks & Spencer* [3] pamatā. Šajos spriedumos tika izskatīti jautājumi par grupas sabiedrību, kas ir dažādu dalībvalstu rezidentes, peļņas un zaudējumu pārrobežu

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

2 — 2007. gada 18. jūlija spriedums lietā C-231/05 *Oy AA* (Krājums, I-6373. lpp.).

3 — 2005. gada 13. decembra spriedums lietā C-446/03 *Marks & Spencer* (Krājums, I-10837. lpp.).

ņemšanu vērā. Turpretī šajā lietā runa ir tikai par to, vai starpnieksabiedrība nerezidente var būt nepieciešamā saikne, lai būtu iespējama mātes sabiedrības rezidentes un meitas sabiedrības apakšuzņēmumu rezidentu integrācija.

II — Atbilstošās tiesību normas

6. *CGI* 223.A pantā tādā redakcijā, kāda bija piemērojama pamata procesa faktisko apstākļu rašanās laikā, ir paredzēts:

"Sabiedrība [..] var būt vienīgā sabiedrību ienākuma nodokļa maksātāja par visas grupas, kuru veido pati sabiedrība un sabiedrības, kurās tai nepārtraukti visa finanšu gada laikā tieši vai netieši ar grupas sabiedrību starpniecību [..] pieder vismaz 95 % no kapitāla, darbības rezultātiem. [..] Grupas sabiedrībām ir pienākums deklarēt savas darbības rezultātus, kurus var pārbaudīt saskaņā ar *Livre des Procédures Fiscales* [Nodokļu procesa apkopojums] L 13., L 47. un L 57. pantā minētajiem nosacījumiem. [..] Par grupas dalībniecēm var būt tikai sabiedrības, kas ir devušas savu piekrišanu un kuru darbības rezultāti tiek aplikti ar uzņēmumu ienākuma nodokli [..]."

7. Mātes sabiedrība var brīvi noteikt konsolidēšanas apjomu, tātad nolemt, kurām sabiedrībām jāpiedalās "nodokļu integrācijā". Tomēr saskaņā ar iesniedzējtiesas nolēmumu no *CGI* 223.A panta formulējuma izriet, ka grupas mātes sabiedrība, nosakot grupas ietvarus, uzņēmumu, kas tai pieder netieši, grupā var iesaistīt tikai tad, ja sabiedrība, kuras starpniecība tiek izmantota mātes sabiedrības dalībai, pati ir grupas dalībniece un līdz ar to uz to attiecas uzņēmumu ienākuma nodoklis Francijā.

8. *CGI* 223.B pantā ir paredzēts, ka "kopējo rezultātu nosaka mātes sabiedrība, matemātiski saskaitot visu grupas sabiedrību darbības rezultātus, kas tiek noteikti saskaņā ar vispārīgajām tiesību normām vai saskaņā ar 217. a pantā noteikto kārtību [..]".

9. No iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka *CGI* 223.B, 223.D un 223.F pantā ir paredzēta grupas iekšējo darbību neitralizācija, tādu kā uzkrājumi grupas sabiedrību šaubīgiem parādiem vai riskiem, prasījumu cesijas vai subsīdijas grupas ietvaros, uzkrājumi, kas saistīti ar kapitāldaļu citās grupas sabiedrībās vērtības samazināšanās risku, kā arī pamatlīdzekļu nodošana.

III — Fakti un pamata process

10. Prasītāja pamata procesā, *Société Papillon* (turpmāk tekstā — "*Papillon*"), ir sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir Francijā. *Papillon* piederēja 100 % kapitāldaļu Nīderlandes sabiedrībā *Artist Performance and Communication (APC) BV* (turpmāk tekstā — "*APC*"). *APC* piederēja 99,99 % daļu sabiedrībā *SARL Kiron* (turpmāk tekstā — "*Kiron*"), kuras juridiskā adrese ir Francijā. Savukārt *Kiron* kontrolēja citas sabiedrības Francijā.

11. Sākot no 1989. gada 1. janvāra, *Papillon* izvēlējās "nodokļu integrācijas" režīmu. Integrētajā grupā, kuras vadību uzņēmās *Papillon*, tika iekļauta *Kiron* un vairākas *Kiron* meitas sabiedrības Francijā. Tomēr vēlāk nodokļu administrācija neatļāva piemērot "nodokļu integrācijas" režīmu. Tas tika pamatots ar to, ka *Papillon* nevarēja veidot integrētu grupu ar sabiedrībām, kuras tā netieši kontrolē ar tādas sabiedrības starpniecību, kuras juridiskā adrese ir Nīderlandē un kura nav uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja Francijā, un tādēļ nevar piedalīties "nodokļu integrācijā". Līdz ar to *Papillon* tika aplikta ar nodokli saistībā ar savu peļņu bez iespējas to kompensēt ar citu integrētās grupas sabiedrību rezultātiem "nodokļu integrācijas" veidā.

12. *Papillon* apstrīdēja uzņēmumu ienākuma nodokļa papildu maksājumus, kas tai tika uzlikti par trijiem gadiem, kā arī attiecīgo soda naudu. Ar *Tribunal administratif de Paris* [Parīzes Administratīvā tiesa] [4] 2004. gada 9. februāra spriedumu pēc tam, kad tika nolemts daļēji izbeigt tiesvedību saistībā ar nodokļu administrācijas procesa laikā samazinātajām summām, atlikušajā daļā *Papillon* prasība tika noraidīta. Arī otrajā instancē ar *Cour administrative d'appel de Paris* [Parīzes Administratīvā apelācijas tiesa] [5] spriedumu pēc tam, kad no jauna tika nolemts izbeigt tiesvedību saistībā ar pirmajā instancē noraidītajām summām un tika noteikts daļējs atbrīvojums no apstrīdētajiem nodokļiem un soda naudām, tika noraidīti *Papillon* atlikušie prasījumi.

13. Par šo *Cour administrative d'appel de Paris* spriedumu *Papillon* ir iesniegusi kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā — *Conseil d'État*.

IV — Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

14. Ar 2007. gada 10. jūlija nolēmumu, kas Tiesā tika saņemts 2007. gada 12. septembrī, *Conseil d'État* ir apturējusi tiesvedību un iesniegusi Tiesā šādus prejudiciālos jautājumus:

4 — Parīzes Administratīvā tiesa.
5 — Parīzes Administratīvā apelācijas tiesa.

"1) Tiktāl, ciktāl nodokļu priekšrocība, kas izriet no "nodokļu integrācijas" režīma, ietekmē nodokļu uzlikšanu grupas mātes sabiedrībai, kas var kompensēt integrētās grupas sabiedrību peļņu un zaudējumus un izmantot grupas iekšējo darbību fiskālo neitralizāciju — vai no [*CGI*] 223.A un turpmākajos pantos paredzētā režīma izrietošā neiespējamība iekļaut nodokļu ziņā integrētā grupā mātes sabiedrībai ar meitas sabiedrības, kura, esot citas dalībvalsts [..] rezidente un neveicot darbību Francijā, nav Francijas sabiedrību ienākuma nodokļa maksātāja un līdz ar to nevar ietilpt šajā grupā, starpniecību piederošu meitas sabiedrības apakšuzņēmumu, ir uzskatāma par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu saistībā ar fiskālajām sekām, ko rada šīs mātes sabiedrības izvēle paturēt īpašumā meitas sabiedrības apakšuzņēmumu, kas tai pieder ar meitas sabiedrības, kura ir Francijas rezidente, starpniecību vai ar meitas sabiedrības, kas ir dibināta citā dalībvalstī, starpniecību?

apakšuzņēmumu, jo uz to neattiecas Francijas nodokļi, — vai ar citiem primāriem vispārējo interešu apsvērumiem?"

15. Tiesvedībā Tiesā *Papillon*, Francijas valdība, Nīderlandes valdība un Vācijas valdība, kā arī Eiropas Kopienu Komisija ir iesniegušas rakstveida un mutvārdu apsvērumus. Turklāt Spānijas valdība sniedza mutvārdu apsvērumus.

V — Juridiskais vērtējums

1) Vai apstiprinošas atbildes gadījumā šādu ierobežojumu var pamatot ar nepieciešamību saglabāt "nodokļu integrācijas" sistēmas konsekvenci — it īpaši grupas iekšējo darbību fiskālās neitralizēšanas mehānismus, ņemot vērā tādas sistēmas sekas, saskaņā ar kuru citā valstī dibināta meitas sabiedrība tiek uzskatīta par piederošu grupai tikai tāpēc, lai izpildītu nosacījumu par šai meitas sabiedrībai netieši piederošu apakšuzņēmumu, vienlaikus automātiski izslēdzot grupas režīma piemērošanu attiecībā uz šo

16. Uzdodot abus prejudiciālos jautājumus, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai strīdīgās Francijas tiesību normas ir uzskatāmas par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu un — apstiprinošas atbildes gadījumā — vai tas varētu būt pamatots.

A — *Ievada apsvērumi*

17. Strīdīgo tiesību normu priekšmets ir sabiedrību aplikšana ar nodokļiem un līdz ar to tiešais nodoklis. Šajā sakarā vispirms jāatgādina, ka atbilstoši Tiesas judikatūrai, lai gan tiešā aplikšana ar nodokļiem ir dalībvalstu, nevis Kopienas kompetencē, tomēr dalībvalstīm šī kompetence ir jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības [6].

18. Turpinājumā jākonstatē, ka iesniedzējtiesa pareizi uzskata, ka uz šīs lietas faktiskajiem apstākļiem attiecas brīvības veikt uzņēmējdarbību (EKL 43. pants), nevis brīvas kapitāla aprites (EKL 56. panta 1. punkts) piemērošanas joma.

19. Lai atbildētu uz jautājumu, vai valsts tiesiskais regulējums attiecas uz vienu vai otru pamatbrīvību, jāņem vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma priekšmets [7].

20. Tādējādi valsts tiesību normas, kuras piemēro tikai uz kapitāldaļām un kas šo kapitāldaļu īpašniekam ļauj zināmā mērā ietekmēt sabiedrības lēmumus un noteikt tās darbību, attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību [8]. No šāda viedokļa tiesību akti, kas attiecas vienīgi uz attiecībām sabiedrību grupu ietvaros, pārsvarā skar brīvību veikt uzņēmējdarbību [9]. Ja šie tiesību akti vienlaikus ir saistīti kapitāla brīvu apriti, šī saikne neattaisno autonomu EKL 56. un turpmāko pantu pārbaudi, jo šāda iedarbība ir brīvības veikt uzņēmējdarbību iespējamo ierobežojumu neizbēgamas sekas [10].

21. Līdz ar to šajā lietā izšķirošā nozīme ir brīvībai veikt uzņēmējdarbību. Saskaņā ar strīdīgajām tiesību normām nodokļu integrācijas režīmu var piemērot tikai tādām sabiedrībām, kurās mātes sabiedrībai tieši vai netieši pieder vismaz 95 % no kapitāla. Tik liela dalība pamatkapitālā ļauj noteikti un izšķiroši ietekmēt piederošās sabiedrības.

6 — Tostarp skat. 2008. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-284/06 *Burda* (Krājums, I-4571.. lpp., 66. punkts), iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Oy AA* 18. punktu, 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (Krājums, I-11673. lpp., 35. punkts) un 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (Krājums, I-7995. lpp., 40. punkts).

7 — Šajā sakarā skat. 2007. gada 24. maija spriedumu lietā C-157/05 *Holböck* (Krājums, I-4051. lpp., 22. un 23. punkts), 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (Krājums, I-2107. lpp., 26.–34. punkts) un 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-452/04 *Fidium Finanz* (Krājums, I-9521. lpp., 34., 44.–49. punkts).

8 — Iepriekš 6. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 31. un 32. punkts, kā arī iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 27. punkts, iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Oy AA*, 20. punkts, 2002. gada 21. novembra spriedums lietā C-436/00 *X* un *Y* (*Recueil*, I-10829. lpp., 37. punkts) un 2000. gada 13. aprīļa spriedums lietā C-251/98 *Baars* (*Recueil*, I-2787. lpp., 22. punkts).

9 — 2006. gada 12. decembra spriedums lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (Krājums, I-11753. lpp., 118. punkts), iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 33. punkts, un iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Oy AA*, 23. punkts un spriedums lietā C-284/06 *Burda*, 68. punkts.

10 — Iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Oy AA*, 24. punkts, iepriekš 6. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 33. punkts, un iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 34. punkts.

B — *Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums*

22. Brīvība veikt uzņēmējdarbību attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Eiropas Kopienā, ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību [11].

23. Pat ja EK līguma noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis atbilstoši to formulējumam ir uzņēmējā dalībvalstī nodrošināt tādu pašu attieksmi kā šīs valsts pilsoņiem vai sabiedrībām, tie arī nepieļauj, ka izcelsmes dalībvalsts kādam no saviem pilsoņiem vai sabiedrībai, kas dibināta atbilstoši tās tiesiskajam regulējumam, citā dalībvalstī rada šķēršļus uzņēmējdarbībai [12].

24. Skaidrības labad vēlreiz jāuzsver, ka iesniedzējtiesa nejautā, vai par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu var uzskatīt to, ka Nīderlandes meitas sabiedrībai tiek aizliegta dalība "nodokļu integrācijā". Drīzāk lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets ir tāds, ka Francijas rezidentei mātes sabiedrībai ar tās meitas sabiedrības apakšuzņēmumiem, kas ir Francijas rezidenti, nevar piemērot "nodokļu integrācijas" režīmu, ja ir iesaistīta meitas sabiedrība nerezidente.

25. Kā izriet no prejudiciālā jautājuma, ietekmējot nodokļu uzlikšanu mātes sabiedrībai, "nodokļu integrācijas" režīms tai sniedz nodokļu priekšrocību, dodot iespēju kompensēt visu integrētās grupas sabiedrību peļņu un zaudējumus. Šī kompensēšana grupai ļauj nekavējoties izmantot atsevišķu sabiedrību zaudējumus. Nepiemērojot integrācijas režīmu, šos zaudējumus varētu vienīgi deklarēt un līdz ar to izmantot tikai nākamajos taksācijas gados.

26. Tomēr saskaņā ar *CGI* 223.A un turpmāko pantu noteikumiem šī nodokļu priekšrocība netiek piešķirta, ja, īstenojot brīvību veikt uzņēmējdarbību, Francijas rezidentei mātes sabiedrībai ar meitas sabiedrības starpniecību, kura savukārt ir citas dalībvalsts rezidente un neveic uzņēmējdarbību Francijā, pieder meitas sabiedrības apakšuzņēmums, kas arī ir Francijas rezidents.

27. Tātad "nodokļu integrācijas" režīma piemērošana ir atkarīga no diviem nosacīju-

11 — Skat. 2008. gada 15. maija spriedumu lietā C-414/06 *Lidl Belgium* (Krājums, I-3601. lpp., 18. punkts), 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-471/04 *Keller Holding* (Krājums, I-2107. lpp., 29. punkts), 2000. gada 14. decembra spriedumu lietā C-141/99 *AMID* (*Recueil*, I-11619. lpp., 20. punkts) un 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN* (*Recueil*, I-6161. lpp., 35. punkts).

12 — Iepriekš 11. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Lidl Belgium*, 19. punkts, 2007. gada 6. decembra spriedums lietā C-298/05 *Columbus Container Services* (Krājums, I-10451. lpp., 33. punkts) un 1998. gada 16. jūlija spriedums lietā C-264/96 *ICI* (*Recueil*, I-4695. lpp., 21. punkts).

miem. Pirmkārt, sabiedrības, kuras netieši pieder mātes sabiedrībai, var tikt iesaistītas "nodokļu integrācijā" tikai tad, ja meitas sabiedrība, kuras starpniecība tiek izmantota dalībai, pati piedalās "nodokļu integrācijā". Tātad dalībai jāveido "nepārtraukta ķēde". Otrkārt, integrācijā var piedalīties tikai tādas sabiedrības, uz kurām attiecas Francijas uzņēmumu ienākuma nodoklis.

28. Līdz ar to Francijas rezidente mātes sabiedrība, kurai ar meitas sabiedrības nerezidentes starpniecību pieder meitas sabiedrības apakšuzņēmumi Francijā, nekad nevar izpildīt "nodokļu integrācijas" režīma piemērošanas nosacījumu. Tā kā meitas sabiedrība nerezidente nav uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja Francijā, tā pati nevar būt "nodokļu integrācijas" dalībniece. Līdz ar to mātes sabiedrība un apakšuzņēmumi principā neizpilda arī pirmo nosacījumu. Iesaistot meitas sabiedrību nerezidenti, neveidojas "nepārtraukta ķēde".

29. Turpretī Francijas rezidentei mātes sabiedrībai ar tās meitas sabiedrības apakšuzņēmumiem, kas ir Francijas rezidenti, jāpiemēro nodokļu integrācijas režīms, ja attiecīgā meitas sabiedrība arī ir Francijas rezidente.

30. Līdz ar to pamata procesā strīdīgie tiesību akti attiecībā uz iespēju izvēlēties "nodokļu integrācijas" režīmu rada nevienlīdzīgu attieksmi atkarībā no tā, vai meitas sabiedrība, kuras starpniecība tiek izmantota mātes sabiedrības netiešai dalībai, ir rezidente vai nerezidente.

31. Nīderlandes valdība gan ir pareizi norādījusi, ka "nepārtrauktas ķēdes" nosacījums attiecas arī uz situācijām, kas pilnībā skar Franciju. Tomēr Francijas rezidente mātes sabiedrība, kurai ar Francijas meitas sabiedrības starpniecību pieder šīs meitas sabiedrības apakšuzņēmumi, var brīvi izvēlēties nodokļu integrācijā iesaistīt arī meitas sabiedrību un līdz ar to noslēgt ķēdi. Turpretī, ja meitas sabiedrības apakšuzņēmumi pieder meitas sabiedrībai nerezidentei, meitas sabiedrības iesaistīšanas gadījumā mātes sabiedrībai principā ir liegta iespēja noslēgt dalības ķēdi. Meitas sabiedrību nevar iesaistīt integrācijā, jo tā nav Francijas uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja.

32. Šī iemesla dēļ Nīderlandes valdība uzskata, ka šis ierobežojums neizriet no nosacījuma par "nepārtrauktu ķēdi", bet drīzāk no fakta, ka sabiedrību nerezidenti nedrīkst iesaistīt nodokļu integrācijā.

33. Taču arī no "nepārtrauktas ķēdes" kritērija izriet nelabvēlīga attieksme pret to Francijas sabiedrību interesēm, kurām pieder citas

sabiedrības ar ārvalstu sabiedrību starpniecību. Un vienīgi tas — kā jau tika minēts iepriekš — ir prejudiciālā jautājuma priekšmets. Parasti tikai Francijas rezidentēm mātes sabiedrībām, kurām pieder ārvalsts meitas sabiedrība, ir iespēja pieprasīt grupas aplikšanu ar nodokļiem, izslēdzot meitas sabiedrību, jo ārvalstu meitas sabiedrības *a priori* nevar tikt iesaistītas. Turpretī pilnībā vienas valsts grupas katrā ziņā var izveidot "nepārtrauktu ķēdi".

34. Francijas valdība uzskata, ka nevar salīdzināt abas situācijas, pret kurām no Francijas tiesību normu viedokļa ir nevienlīdzīga attieksme. Sava uzskata pamatojumam tā norāda, ka pamata procesā izskatāmajā lietā meitas sabiedrība ir ārvalsts rezidente un līdz ar to nav uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja Francijā.

35. Tomēr nesalīdzināmību nevar pamatot tikai ar to, ka meitas sabiedrības, kuras starpniecība tiek izmantota dalībai, juridiskā adrese nav Francijā. Atzīstot, ka dalībvalsts varētu pēc saviem ieskatiem izrādīt nevienlīdzīgu attieksmi pret sabiedrību tikai tādēļ, ka tās juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, tiesību norma par brīvību veikt uzņēmējdarbību pilnībā zaudētu savu nozīmi [13].

36. Līdz ar to viens pats fakts, ka meitas sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir Nīderlandē, nav uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja Francijā, nevar būt šķērslis, lai situācijas nevarētu salīdzināt. Drīzāk izšķirošai nozīmei vajadzētu būt tam, vai abas situācijas ir salīdzināmas, ņemot vērā mērķi, kāds ir Francijas tiesību normām par grupu aplikšanu ar nodokļiem [14].

37. Strīdīgo tiesību normu mērķis ir grupu, ko veido mātes sabiedrība un meitas sabiedrības, pēc iespējas pielīdzināt uzņēmumam ar vairākām struktūrvienībām. Šajā sakarā tiek dota iespēja konsolidēt atsevišķu sabiedrību rezultātus. Šādas intereses ir Francijas rezidentei mātes sabiedrībai, kura vēlas konsolidēties ar tās meitas sabiedrības apakšuzņēmumiem, kas ir Francijas rezidenti, neatkarīgi no tā, vai tai piederošā meitas sabiedrība ir rezidente vai nerezidente. Līdz ar to abas situācijas ir savstarpēji salīdzināmas.

38. Rezumējot, jāatzīmē, ka saskaņā ar Francijas tiesību normām mātes sabiedrības, kurai ar meitas sabiedrības nerezidentes starpniecību pieder meitas sabiedrības apakšuzņēmumi, nodokļu situācija ir nelabvēlīgāka nekā gadījumā, ja mātes sabiedrībai tās meitas sabiedrības apakšuzņēmumi pieder ar meitas sabiedrības rezidentes starpniecību. Līdz ar to mātes sabiedrības izvēle ar meitas sabiedrības, kas ir Francijas vai ārvalsts rezidente, starpniecību būt par meitas sabiedrības apakšuzņēmumu īpašnieci var radīt nelabvēlīgas sekas nodokļu ziņā.

13 — Šajā sakarā skat. 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft* u.c. (*Recueil*, I-1727. lpp., 42. punkts) un 1986. gada 8. janvāra spriedumu lietā 270/83 Komisija/Francija (*Recueil*, 273. lpp., 18. punkts).

14 — Šajā sakarā skat. iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Oy AA* 38. punktu un iepriekš 13. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Metallgesellschaft* 60. punktu.

39. Šī atšķirīgā attieksme atkarībā no meitas sabiedrības juridiskās adreses atrašanās vietas ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, jo tā padara mazāk pievilcīgu brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanu, līdz ar to mātes sabiedrības var atteikties iegādāties, izveidot vai uzturēt meitas sabiedrību citā dalībvalstī [15].

C — *Ierobežojuma pamatojums*

40. Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums ir pieļaujams tikai gadījumā, ja to pamato primāri vispārējo interešu apsvērumi. Tāpat šādā gadījumā tam jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai [16].

1. Nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšana

41. Vācijas valdība un Francijas valdība uzskata, ka no Francijas tiesību normām izrietošo brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu var pamatot ar vajadzību saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu attiecīgo dalībvalstu starpā. Turklāt tas ir nepieciešams, lai novērstu zaudējumu divkāršu ņemšanu vērā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risku.

42. Šos pamatojuma elementus Tiesa ir atzinusi spriedumā lietā *Marks & Spencer* [17]. Tomēr šajā un nākamajos spriedumos tika izskatīti jautājumi par to, vai peļņu un zaudējumus ir iespējams ņemt vērā pārrobežu mērogā.

43. Šajā lietā situācija ir atšķirīga. Iesniedzējtiesas jautājuma priekšmets nav tas, vai Nīderlandes sabiedrībai jāpiedalās nodokļu integrācijas sistēmā — tātad, vai nodokļu konsolidācijā jāiekļauj arī tās peļņa vai zaudējumi. No šāda viedokļa nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījums un risks, ka zaudējumi tiks ņemti vērā divreiz, bez šaubām, būtu pamatojuma elementi, kas jāievēro.

15 — Šajā sakarā tostarp skat. iepriekš 11. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Lidl Belgium* 25. punktu.

16 — Skat. iepriekš 11. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Lidl Belgium* 27. punktu, iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 64. punktu, iepriekš 6. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* 47. punktu un iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Marks & Spencer* 35. punktu.

17 — Iepriekš 11. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 51. punkts. Par jautājumu, vai, lai pamatotu ierobežojumu, jākonstatē visi šie pamatojuma elementi, un uz kuru atbilde ir noliedzoša, skat. iepriekš 11. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Lidl Belgium* 40. punktu un ģenerāladvokātes Šarpstones [*Sharpston*] 2008. gada 14. februāra secinājumu šajā lietā 18. punktu.

44. Vācijas valdība un Nīderlandes valdība uzskata, ka vispirms šajā lietā jānoskaidro, vai arī pārrobežu mērogā ir pieļaujama nodokļu integrācija. Tās pārbauda, vai brīvība veikt uzņēmējdarbību principā paredz iesaistīt nodokļu integrācijā arī meitas sabiedrību Nīderlandē. Tomēr šī pārbaude nedod galīgo atbildi, lai varētu atbildēt uz prejudiciālo jautājumu. Drīzāk prejudiciālā jautājuma priekšmets ir vienīgi tas, vai par brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpumu var uzskatīt to, ka Francijas tiesību normās nav atļauta divu Francijas sabiedrību nodokļu integrācija, ja tās ir saistītas ar sabiedrības nerezidentes starpniecību. Tātad runa nav par sabiedrības nerezidentes iesaistīšanu nodokļu integrācijā, bet par tās starpniecību, tikai nodrošinot saikni starp mātes sabiedrību un meitas sabiedrības apakšuzņēmumiem.

45. Tā kā šajā lietā runa nav par sabiedrības nerezidentes iesaistīšanu nodokļu integrācijā, tieši nerodas problēma par nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu dažādu dalībvalstu starpā. Šķiet, ka šajā lietā nav pamatojuma tam, ka pārrobežu mērogā Francijā būtu jāņem vērā Nīderlandes sabiedrības peļņa vai zaudējumi.

46. It īpaši nav runa par Nīderlandes sabiedrības iesaistīšanu nodokļu integrācijā Francijā. Līdz ar to nekas neliecina par divkāršas zaudējumu ņemšanas vērā risku *Marks & Spencer* judikatūras nozīmē. Ciktāl Tiesas judikatūrā līdz šim ir skatīti jautājumi par zaudējumu divkāršas ņemšanas vērā novēršanu, tad runa ir bijusi par vienu un to pašu zaudējumu ņemšanu vērā dažādās dalībvalstīs. Tas ir arī atbilstoši, tomēr pamatojuma elements par riska, ka zaudējumi tiks ņemti vērā divreiz, novēršanu ir cieši saistīts ar kompetenču sadalījumu nodokļu ieturēšanas jomā [18]. Tātad te runa ir par risku, ka vieni un tie paši zaudējumi tiks ņemti vērā divu dažādu valstu nodokļu iestādēs. Tomēr šajā gadījumā Francijas valdība norāda tikai uz risku, ka Francijas sabiedrību zaudējumi vairākkārt var tikt ņemti vērā Francijā.

47. Tā kā šajā lietā tieši runa nav par Nīderlandes sabiedrības iesaistīšanu nodokļu integrācijā, nav nekādu pierādījumu, ka strīdīgās tiesību normas ir vajadzīgas, lai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

48. Līdz ar to starpsecinājumā jāatzīmē, ka nav minēts nekas, lai strīdīgo tiesību normu varētu pamatot tādi elementi kā nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījums, zaudējumu divkāršas ņemšanas vērā risks vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risks.

18 — Skat. manu 2006. gada 12. septembra secinājumu iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Oy AA* 54. punktu.

Tādēļ iesniedzējtiesa, Francijas valdība un Spānijas valdība arī sevišķi nenorāda uz šiem pamatojuma elementiem, bet gan par iespējamu pamatojuma elementu uzskata nodokļu konsekvences saglabāšanu.

2. Nodokļu sistēmas konsekvence

49. Francijas valdība atsaucas uz to, ka strīdīgās tiesību normas ir vajadzīgas, lai saglabātu "nodokļu integrācijas" sistēmas konsekvenci. Tā norāda, ka "nodokļu integrācijas" sistēma paredz sabiedrību nodokļu konsolidāciju. Taču kā kompensācijas mehānismu tā paredz, ka saskaņā ar *CGI* 223.B, 223. D un 223.F pantu var tikt neitralizētas noteiktas grupas iekšējās darbības. Sabiedrības nerezidentes iesaistīšana integrētu sabiedrību ķēdē traucē atbilstīgi neitralizēt grupas iekšējās darbības un rada risku, ka, nosakot grupas rezultātu, piemēram, vairākkārt var tikt ņemti vērā zaudējumi.

50. Tiesa principā ir atzinusi, ka nepieciešamība nodrošināt nodokļu režīma konsekvenci var pamatot Līgumā garantēto pamatbrīvību īstenošanas ierobežošanu [19]. Tomēr šo pamatojuma elementu tā piemēro ļoti ierobežoti, kā dēļ līdz šim pat ir izteikts pieņēmums, ka Tiesa ir atteikusies no šī pamatojuma elementa. Tomēr Tiesa to ir pārbaudījusi arī jaunākos nolēmumos [20].

51. Lai varētu piemērot šo pamatojuma elementu, Tiesa pieprasa nosacījumu, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības līdzsvarošanu ar noteiktu nodokļa maksājumu [21]. Šādas saiknes tiešais raksturs jākonstatē attiecībā uz mērķi, ko īsteno ar konkrēto nodokļu tiesisko regulējumu attiecīgo nodokļu maksātāju līmenī, precīzi ņemot vērā elementa, kas atskaitāms no nodokļiem, savstarpējo saistību ar elementu, kam uzliekami nodokļi [22].

52. No cita nosacījuma, proti, ka vienam un tam pašam nodokļu maksātājam jāpiemēro gan nodokļa maksājumi, gan nodokļu atvieglojumi [23], šķiet, Tiesa ir atteikusies ar spriedumu lietā *Manninen* [24]. Tomēr principā šis kritērijs varētu būt izpildīts arī šajā gadījumā,

19 — 1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp., 28. punkts) un 1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-300/90 Komisija/Beļģija (*Recueil*, I-305. lpp., 21. punkts). Skat. arī 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp., 42. punkts) un iepriekš 11. zemsvītras piezīmē minētais 2006. gada 23. februāra sprieduma lietā *Keller Holding*, 40. punkts.

20 — 2008. gada 28. februāra spriedums lietā C-293/06 *Deutsche Shell* (Krājums, I-1129. lpp., 37. punkts), 2007. gada 8. novembra spriedums lietā C-379/05 *Amurta* (Krājums, I-9569. lpp., 46. punkts), 2007. gada 11. oktobra spriedums lietā C-443/06 *Hollmann* (Krājums, I-8491. lpp., 56. punkts) un iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 68. punkts.

21 — 1995. gada 14. novembra spriedums lietā C-484/93 *Svensson* un *Gustavsson* (*Recueil*, I-3955. lpp., 18. punkts) un iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *ICI*, 29. punkts. Skat. arī iepriekš 19. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Manninen* 42. punktu, iepriekš 11. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Keller Holding* 40. punktu, kā arī iepriekš 19. un 20. zemsvītras piezīmē minētos spriedumus.

22 — Iepriekš 20. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Deutsche Shell*, 39. punkts, ar atsauci uz 1995. gada 11. augusta spriedumu lietā C-80/94 *Wielockx* (*Recueil*, I-2493. lpp., 24. punkts).

23 — Agrākās judikatūras kritika manu iepriekš 19. zemsvītras piezīmē minēto 2004. gada 18. marta secinājumu lietā *Manninen* 53. un turpmākajos punktos.

24 — Šim viedoklim piekrīt ģenerāladvokāts Hēlhuds [*Geelhoed*] savu 2006. gada 29. jūnija secinājumu lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 88. punktā.

jo tas būtu mākslīgs sadalījums, ja grupas sabiedrības — kuras tieši vēlas, lai pret tām attiecas kā pret vienu nodokļu subjektu — netiktu uzskatītas par "vienu un to pašu" nodokļu maksātāju šīs judikatūras nozīmē.

53. Kā savos secinājumos lietā *Marks & Spencer* pareizi ir konstatējis ģenerāladvokāts Pojarešs Maduru [*Poiares Maduro*], nodokļu konsekvences uzdevums ir aizsargāt dalībvalstu nodokļu sistēmu neaizskaramību, ja vien tā nekavē šo sistēmu integrāciju iekšējā tirgū [25]. Līdz ar to konsekvence vispirms ir jāizskata attiecībā uz strīdīgā nodokļu režīma mērķi un loģiku [26].

54. Francijas tiesību normu par "nodokļu integrāciju" mērķis ir nodokļu ziņā neitralizēt integrētas grupas izveides sekas, citiem vārdiem sakot, pielīdzināt to uzņēmumam ar vairākām struktūrvienībām. Sniegtā priekšrocība ir integrētas grupas locekļu rezultātu konsolidēšana, visu sabiedrību peļņa un zaudējumi tiek saskaitīti mātes sabiedrības līmenī, un pēc šīs konsolidēšanas iegūtais rezultāts ir ar nodokļiem apliekamā bāze. Taču grupa nedrīkst saņemt nekādas papildu priekšrocības tādējādi, ka konsolidācija izraisītu to, ka noteiktus zaudējumus grupa varētu izmantot vairākas reizes. Līdz ar to saskaņā ar Francijas tiesību normām šīs konsolidācijas loģiskā saikne nodrošina, ka tie paši zaudējumi grupas ietvaros nevar tikt izmantoti vairākas reizes. Ja zaudējumi tiktu ņemti vērā divreiz, netiktu sasniegts tiesiskā regulējuma mērķis — neitralitāte. Lai to nepieļautu, Francijas tiesību normās ir paredzēta noteiktu darbību neitralizēšana.

55. Lai ilustrētu šos neitralizācijas pasākumus, cita starpā Francijas valdība ir norādījusi turpmāk minēto piemēru. Meitas sabiedrības apakšuzņēmumam ir radušies zaudējumi. Līdz ar to meitas sabiedrība veido uzkrājumus par tās kapitāldaļu šajā apakšuzņēmumā vērtības samazināšanos. Šī iemesla dēļ arī mātes sabiedrība no savas puses veido uzkrājumus par tās kapitāldaļu meitas sabiedrībā vērtības samazināšanos. Tātad meitas sabiedrības apakšuzņēmuma zaudējumi izraisa to, ka uzkrājumus veido gan meitas sabiedrība, gan mātes sabiedrība. Ja mātes sabiedrība un meitas sabiedrības apakšuzņēmums tagad piemērotu nodokļu integrācijas režīmu, konsolidējot rezultātus, šie zaudējumi tiktu ņemti vērā divreiz. Vispirms tie tiktu ņemti vērā kā meitas sabiedrības apakšuzņēmuma tiešie zaudējumi, un pēc tam šie paši zaudējumi tiktu ņemti vērā vēlreiz kā mātes sabiedrības uzkrājumi meitas sabiedrības zaudējumu dēļ.

56. Lai nepieļautu šo divkāršo zaudējumu ņemšanu vērā, Francijas tiesību normās par

25 — Ģenerāladvokāta Pojareša Maduru 2005. gada 7. aprīļa secinājumi iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Marks & Spencer*, 66. punkts.

26 — Secinājumi iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Marks & Spencer*, 71. punkts.

"nodokļu integrāciju" ir paredzēti noteikti neitralizācijas pasākumi. To dēļ iepriekš minētajā piemērā zaudējumi tiktu ņemti vērā tikai vienreiz. Turpretī, ja kā starpniece tiktu iesaistīta meitas sabiedrība nerezidente, zaudējumi tiktu ņemti vērā divreiz: pirmoreiz kā meitas sabiedrības apakšuzņēmuma tiešie zaudējumi un otrreiz kā mātes sabiedrības uzkrājumu summa kapitāldaļu vērtības samazināšanās gadījumam, un, tā kā meitas sabiedrība nerezidente nav integrētas grupas dalībniece, iekšējās darbības nevar neitralizēt.

57. Līdz ar to jāatzīmē, ka Francijas tiesību normu par "nodokļu integrāciju" mērķis un loģika prasa, lai noteiktas grupas iekšējās darbības tiktu neitralizētas pirms rezultātu konsolidēšanas. Tomēr, vai pastāv arī tieša saikne starp nodokļu priekšrocību, ko rada grupas aplikšana ar nodokļiem, un šīs priekšrocības kompensēšanu ar nodokļa maksājumu Tiesas judikatūras nozīmē?

58. Spriedumā lietā *Bachmann* Tiesa ir konstatējusi tiešu saikni starp apdrošināšanas iemaksu samazinājumu un to naudas summu aplikšanu ar nodokļiem, kuras apdrošināšanas sabiedrībām bija jāizmaksā, izpildot attiecīgos apdrošināšanas līgumus. Tā kā Bahmaņa [*Bachmann*] kungs Vācijā bija noslēdzis apdrošināšanas līgumu, kura izpildi Beļģijā nevarēja aplikt ar nodokli, Beļģijas iestādes atteikums piešķirt nodokļu atvieglojumus par maksājumiem, kas veikti uz šo līgumu pamata, bija pamatots.

59. Līdz šim izspriestajās lietās, kurās nodokļu sistēmas konsekvence bija atbilstošs pamatojuma elements, šajā nozīmē par ierobežojumu tika uzskatīts kompensējošs nodokļa maksājums, tātad aplikšana ar nodokli. Turpretī izskatāmajā situācijā ierobežojums ir noteiktu grupas iekšējo darbību neitralizēšana. Šeit nevar saskatīt nekādu nodokļa maksājumu šaurākā izpratnē, jo neitralizācijas noteikumi nav nodokļu iekasēšana. Tanī pat laikā tie ietver ierobežojumu nodokļu ziņā, jo atšķirībā no pastāvīgās ar nodokļiem apliekamās summas netiek ņemtas vērā noteiktas darbības, piemēram, mātes sabiedrības uzkrājumu summa kapitāldaļu vērtības samazināšanās gadījumam. Tātad starp neitralizācijas noteikumiem un nodokļu integrāciju arī pastāv tieša saikne, jo dažādu integrētas grupas sabiedrību rezultātu konsolidēšana tiek atļauta tikai tad, ja vienlaikus tiek nodrošināts, ka netiks radīti traucējumi, lai sasniegtu mērķi nepieļaut noteiktu zaudējumu vairākkārtēju ņemšanu vērā.

60. Līdz ar to principā tiesību normu, ar kuru likumdevējs vēlas nepieļaut zaudējumu vairākkārtēju ņemšanu vērā, var pamatot ar nepieciešamību saglabāt nodokļu konsekvenci.

61. Tomēr Francijas tiesību normām jāatbilst arī samērīguma principam.

62. It īpaši likumdevēja rīcībā nedrīkst būt nekādu mazāk ierobežojošu pasākumu, ar kuriem tāpat var panākt, ka zaudējumus nedrīkst izmantot vairākas reizes. Tātad ir jābūt pārliecībai, ka situācijā, kad starp mātes sabiedrību un meitas sabiedrības apakšuzņēmumiem ir iesaistīta meitas sabiedrība nerezidente, noteiktas darbības nedrīkst neitralizēt tāpat kā gadījumā, ja visas iesaistītās sabiedrības būtu Francijas rezidentes, lai nepieļautu, ka zaudējumi var tikt izmantoti divreiz. Par mazāk ierobežojošu pasākumu varētu uzskatīt izskatāmo darbību neitralizēšanu tieši tādā pašā veidā kā gadījumos, kad iesaistītas ir tikai Francijas sabiedrības.

63. Tomēr Francija norāda uz dažādām praktiskām problēmām, kuras rastos, ja sabiedrības nerezidentes iesaistīšanas gadījumā būtu jānoskaidro, vai zaudējumi tiek ņemti vērā divreiz. Iespējamu zaudējumu divkāršu ņemšanu vērā nevar viegli identificēt, jo uzkrājumu summa parasti neatbilst meitas sabiedrības zaudējumu apmēram. Turklāt tik vienkārši nav iespējams precīzi noteikt uzkrājumu izcelsmi. Lai to nodrošinātu, ir vajadzīgi arī tiesību aktu grozījumi.

64. Šajā sakarā, pirmkārt, jānorāda, ka tikai praktiskas grūtības nevar attaisnot Līgumā paredzētas brīvības pārkāpumu [27].

65. Otrkārt, — ko ir norādījusi arī Komisija — Kopienas tiesību akti ar Direktīvu 77/799/EEK [28] dalībvalstīm dod iespēju pieprasīt no citas dalībvalsts kompetentām iestādēm visu informāciju, kas tai var palīdzēt pareizi aprēķināt uzņēmumu ienākuma nodokļa summu.

66. Turklāt jāsecina, ka attiecīgām nodokļu iestādēm ir iespēja pieprasīt no pašas mātes sabiedrības pierādījumus, kurus tā uzskata par vajadzīgiem, lai izvērtētu, vai mātes sabiedrības uzkrājumi kapitāldaļu vērtības samazināšanās gadījumam, pamatojoties uz starpniecības sabiedrības uzkrājumiem, netieši ir attiecināmi uz meitas sabiedrības apakšuzņēmuma zaudējumiem [29].

27 — Šajā sakarā skat. 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (Krājums, I-8203. lpp., 48. punkts), 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija (*Recueil*, I-2229. lpp., 30. punkts), iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Test Claimants in FII Group Litigation* 155.–157. punktu, kā arī ģenerāladvokātes Šarpstones [*Sharpston*] 2008. gada 14. februāra secinājumu iepriekš 11. zemsvītras minētajā lietā *Lidl Belgium* 31. punktu.

28 — Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.).

29 — Šajā sakarā skat. 2007. gada 9. marta spriedumu lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz* (Krājums, I-2647. lpp., 57. punkts), iepriekš 27. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Centro di Musicologia Walter Stauffer* 49. punktu, 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-451/05 *ELISA* (Krājums, I-8251. lpp., 95. punkts), kā arī 2007. gada 30. janvāra spriedumu lietā C-150/04 Komisija/Dānija (Krājums, I-1163. lpp., 54. punkts). Sprieduma lietā *Rewe* 58. punktā it īpaši ir norādīts, ka mātes sabiedrībai vajadzētu pieprasīt visus vajadzīgos dokumentus tieši no tās meitas sabiedrības.

67. Pamatojoties uz šo informāciju, no šāda viedokļa pastāv būtiskas šaubas, vai pilnīgs atteikums piemērot nodokļu integrāciju starp mātes sabiedrību un meitas sabiedrības apakšuzņēmumu, kas mātes sabiedrībai pieder ar meitas sabiedrības nerezidentes starpniecību, ir vismazāk ierobežojošais pasākums, lai nepieļautu zaudējumu divkāršu ņemšanu vērā un līdz ar to saglabātu nodokļu konsekvenci. Līdz ar to iesniedzējtiesai jāpieņem galīgais nolēmums par to, vai paredzēto mērķi, citiem vārdiem sakot, nepieļaut zaudējumu divkāršu ņemšanu vērā, piemērojot nodokļu integrācijas režīmu, arī pārrobežu situācijās var sasniegt ar mazāk ierobežojošu neitralizācijas pasākumu.

V — Secinājumi

68. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, iesaku Tiesai sniegt šādas atbildes uz *Conseil d'État* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem:

1) tāds valsts tiesiskais regulējums kā Francijas "nodokļu integrācijas" režīms atbilstoši *Code général des impôts* 223.A pantam un turpmākajiem pantiem, saskaņā ar kuru Francijas rezidente mātes sabiedrība var piemērot nodokļu integrācijas režīmu savas meitas sabiedrības apakšuzņēmumam, kas ir Francijas rezidents, tikai gadījumā, ja minētais apakšuzņēmums mātes sabiedrībai pieder ar Francijas rezidentes, nevis meitas sabiedrības nerezidentes starpniecību, ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums;

2) šo ierobežojumu var pamatot ar nepieciešamību saglabāt nodokļu sistēmas konsekvenci, ja šī integrētas grupas režīma piemērošanas izslēgšana ir piemērota, lai, konsolidējot mātes sabiedrības un meitas sabiedrības apakšuzņēmumu rezultātus, nepieļautu zaudējumu divkāršu ņemšanu vērā, un nepārsniedz to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai.