TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2023. gada 11. maijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – LESD 49. pants – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Uzņēmumu ienākuma nodokļi – Grupu aplikšana ar nodokļiem (Francijas "vienotā aplikšana ar nodokļiem") – To dividenžu atbrīvojums no nodokļa, kuras izmaksā grupai, kas tiek vienoti aplikta ar nodokļiem, piederīgi meitasuzņēmumi – Mātesuzņēmums rezidents – Kapitāla saikne ar sabiedrībām rezidentēm un nerezidentēm, neveidojot grupu, kas tiek vienoti aplikta ar nodokļiem – Sabiedrību nerezidenšu izmaksātu dividenžu atbrīvojums no nodokļa – Neatskaitāmi izdevumi un izmaksas saistībā ar dalību kapitālā – Šo izdevumu un izmaksu atkārtotas iekļaušanas neitralizācijas neesamība

Apvienotajās lietās C-407/22 un C-408/22

par lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Conseil d'État* (Valsts Padome, Francija) iesniegusi ar 2022. gada 14. jūnija lēmumiem un kas Tiesā reģistrēti 2022. gada 20. jūnijā, tiesvedībās

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance

pret

Manitou BF SA (C-407/22),

Bricolage Investissement France SA (C-408/22),

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], tiesneši P. Dž. Švīrebs [*P. G. Xuereb*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents), A. Kumins [*A. Kumin*] un I. Ziemele,

ģenerāladvokāts: P. Pikamēe [*P. Pikamäe*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– *Manitou BF SA* vārdā – *S. Joalland*, *S. Laisney*, *F. Locatelli*, un *G. Menu-Lejeune*, advokāti,

* Tiesvedības valoda – franču.

– *Bricolage Investissement Francija SA* vārdā – *M. Dervieux* un *F. Donnedieu de Vabres*, advokāti,

– Francijas valdības vārdā – *R. Bénard* un *T. Stéhelin*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *A. Armenia* un *W. Roels*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 49. pantu.

2 Šie lūgumi ir iesniegti divās tiesvedībās starp *ministre l'Économie, des Finances et de la Relance* [ekonomikas, finanšu un ekonomikas atveseļošanas ministrs (Francija), turpmāk tekstā – "ministrs"] un *Manitou BF SA* (lieta C-407/22), no vienas puses, un *Bricolage Investissement France SA* (lieta C-408/22), no otras puses, saistībā ar tās uzņēmumu ienākuma nodokļa un ar šo nodokli saistīto papildmaksājumu daļas atmaksāšanu šīm sabiedrībām, ko tās samaksājušas attiecīgi par 2011. un 2012. finanšu gadu un kura atbilst to izdevumu un izmaksu proporcijai, kas atkārtoti iekļauta minēto sabiedrību pelņā saistībā ar dividendēm, kas saņemtas no to meitasuzņēmumiem, kuri reģistrēti citās dalībvalstīs, nevis Francijā.

Francijas tiesības

3 *Code général des impôts* [Vispārējā nodokļu kodeksa] – redakcijā, kas piemērojama pamatlietu apstākļiem (turpmāk tekstā – "Vispārējais nodokļu kodekss"), – 216. panta I punktā ir paredzēts:

"145. pantā minētos neto ienākumus no dalības kapitālā, kuri dod tiesības piemērot mātesuzņēmumu nodokļu režīmu un ko pārskata gadā ir guvis mātesuzņēmums, var atskaitīt no šī mātesuzņēmuma kopējās neto peļņas pēc tam, kad no tiem ir atskaitīta atbilstošā izdevumu un izmaksu proporcija.

Pirmajā daļā minētā izdevumu un izmaksu proporcija visos ir noteikta vienoti 5 % apmērā no kopējiem ienākumiem no dalības, ieskaitot nodokļa atlaidi."

4 Vispārējā nodokļu kodeksa 223.A pantā ir noteikts:

"Sabiedrība var būt vienīgā tā uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja, kas ir piemērojams visiem tās grupas ienākumiem, kuru veido pati šī sabiedrība un sabiedrības, kurās tai nepārtraukti pārskata gada laikā tieši vai netieši ar grupas sabiedrību starpniecību pieder vismaz 95 % no kapitāla [..].

[..]

Grupas dalībnieces var būt tikai tās sabiedrības vai pastāvīgi uzņēmumi, kuri ir devuši savu piekrišanu un kuru ienākumiem uzņēmumu ienākuma nodoklis ir piemērojams atbilstoši vispārējo tiesību nosacījumiem vai 214. pantā noteikto kārtību. [..]"

5 Vispārējā nodokļu kodeksa 223.B pantā ir paredzēts:

"Kopējos ienākumus nosaka mātesuzņēmums, matemātiski saskaitot visu grupas sabiedrību darbības ienākumus, kas noteikti saskaņā ar vispārējo tiesību nosacījumiem vai 214. pantā noteikto kārtību.

Kopējos ienākumus samazina par to izmaksu un izdevumu proporciju, kas attiecas uz ienākumiem no līdzdalības peļņas, ko grupas uzņēmums saņēmis no uzņēmuma, kas ir grupas dalībnieks ilgāk nekā vienu finanšu gadu, un peļņas no līdzdalības, ko grupas sabiedrība saņēmusi no starpniecības uzņēmuma, attiecībā uz kuru mātesuzņēmums sniedz pierādījumus, ka tie izriet no ienākumiem no līdzdalības, ko izmaksājusi sabiedrība, kura ir grupas dalībniece ilgāk nekā vienu finanšu gadu un kura vēl nav pamatojusi korekcijas, kas veiktas, piemērojot [šī panta] šo daļu vai trešo daļu.

[..]"

Pamatlietas un prejudiciālais jautājums

Lieta C-407/22

6 *Manitou BF* 2011. gadā saņēma dividendes no meitasuzņēmumiem, kas reģistrēti citās dalībvalstīs, nevis Francijā, un kuriem tā piemēroja Vispārējā nodokļu kodeksa 145. un 216. pantā paredzēto mātesuzņēmuma nodokļu režīmu. Saskaņā ar 216. panta I punktu tā atskaitīja šo dividenžu summu no savas neto peļņas, izņemot izdevumu un izmaksu proporciju, kas noteikta pēc vienotas likmes 5 % apmērā no saņemto dividenžu summas.

7 *Manitou BF* ar 2014. gada 24. decembra sūdzību lūdza tai atmaksāt daļu no uzņēmumu ienākuma nodokļa sākotnējās summas, kas tai bija jāmaksā par 2011. gadā slēgto finanšu gadu un kura atbilst minētās proporcijas atkārtotai iekļaušanai ar nodokli apliekamajos ienākumos, pamatojoties uz to, ka šī atkārtotā iekļaušana esot veikta atbilstoši valsts tiesību normām, kas apdraud brīvību veikt uzņēmējdarbību.

8 Nodokļu administrācija noraidīja šo sūdzību, un *Manitou BF* par šo lēmumu cēla prasību tiesā. Ar 2017. gada 26. septembra spriedumu *Tribunal administratif de Montreuil* [Montreijas administratīvā tiesa, Francija] šo prasību noraidīja. Ar 2021. gada 27. maija spriedumu *cour administrative d'appel de Versailles* [Versaļas Administratīva apelācijas tiesa, Francija] atcēla pirmās instances tiesas spriedumu un nosprieda, ka *Manitou BF* prasītās summas ir jāatmaksā, atzīstot, ka Vispārējā nodokļu kodeksa 223.B pants ir pretrunā brīvībai veikt uzņēmējdarbību, ciktāl tajā mātesuzņēmumam nav paredzēta iespēja neitralizēt to izdevumu un izmaksu proporciju, kas atkārtoti iekļauta saistībā ar ienākumiem no dalības, kas gūti no citā dalībvalstī, nevis Francijā reģistrētiem meitasuzņēmumiem, kuri atbilst šajā pantā paredzētajiem kritērijiem, lai tiem varētu piemērot minētajā pantā paredzēto vienotās aplikšanas ar nodokļiem sistēmu. Šajā ziņā minētā tiesa nosprieda – nav nozīmes apstāklim, ka šis mātesuzņēmums, lai gan tam Francijā pieder meitasuzņēmumi, kas atbilst attiecīgajiem kritērijiem, šajā dalībvalstī nav izveidojis grupu, kas tiek vienoti aplikta ar nodokli.

9 Uzskatot, ka minētā tiesa ir kļūdaini nospriedusi, ka ar Vispārējā nodokļu kodeksa 223.B pantu tiek pārkāpta šī brīvība, ministrs pārsūdzēja šo spriedumu *Conseil d'État*, kas ir iesniedzējtiesa. Viņš it īpaši norāda, ka Administratīvā apelācijas tiesa esot pieļāvusi tiesību kļūdu, kā arī nepareizi kvalificējusi faktus, nospriezdama, ka apstāklis, ka mātesuzņēmums ir vai nav izdarījis izvēli izveidot vienotas aplikšanas ar nodokļiem grupu ar saviem Francijas meitasuzņēmumiem, neietekmējot *Manitou BF* lūguma atmaksāt minētās summas pamatojumu.

Lieta C-408/22

10 *Bricolage Investissement France*, kas pilnībā pieder *Adeo* grupai, 2012. gadā saņēma dividendes no tai pilnībā piederoša Polijas meitasuzņēmuma. Lai noteiktu uzņēmumu ienākuma nodokli, kas maksājams par 2012. gadā slēgto finanšu gadu, *Bricolage Investissement France* piemēroja šīm dividendēm Vispārējā nodokļu kodeksa 145. un 216. pantā paredzēto mātesuzņēmuma režīmu. Saskaņā ar 216. panta I punktu tā atskaitīja šo dividenžu summu no neto peļņas, izņemot izdevumu un izmaksu proporciju, kas noteikta pēc vienotas likmes 5 % apmērā no saņemto dividenžu summas.

11 Ar secīgu sūdzību *Bricolage Investissement France* lūdza nodokļu administrācijai tiesības izmantot visu dividenžu, ko tā saņēmusi no meitasuzņēmuma Polijā, atskaitīšanu, no jauna neiekļaujot minēto proporciju.

12 Pēc tam, kad šis lūgums tika noraidīts, *Bricolage Investissement France* cēla prasību *tribunal administratif de Montreuil* [Montreijas Administratīvajā tiesā] piešķirt tai atbrīvojumu no pienākuma maksāt uzņēmuma ienākuma nodokli un ar to saistītos maksājumus par summu 633 352 EUR, ko tā bija samaksājusi par 2012. finanšu gadu. Minēto prasību šī tiesa noraidīja ar 2019. gada 10. oktobra spriedumu.

13 Ar 2021. gada 19. oktobra spriedumu *cour administrative d'appel de Versailles* [Versaļas Administratīvā apelācijas tiesa], izskatot *Bricolage Investissement France* iesniegto apelācijas sūdzību, atcēla minēto spriedumu un atbrīvoja šo sabiedrību no pienākuma veikt attiecīgās iemaksas, kas atbilst neitralizētajai izdevumu un izmaksu proporcijai, ko tā bija atkārtoti iekļāvusi savā peļņā, pamatojoties uz šā sprieduma 8. punktā jau minētajiem apsvērumiem.

14 Ministrs par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību iesniedzējtiesā. Ministrs apgalvo, ka Administratīvā apelācijas tiesa esot kļūdaini uzskatījusi, ka Vispārējā nodokļu kodeksa 223.B pants nav saderīgs ar brīvību veikt uzņēmējdarbību, ka tā neesot ievērojusi šā panta noteikumus un esot kļūdaini kvalificējusi faktus, uzskatīdama, ka mātesuzņēmums, kas nav tās grupas dalībnieks, kura tiek vienoti aplikta ar nodokli, no savas ar nodokli apliekamās peļņas var atskaitīt visas dividendes, kas saņemtas no tā meitasuzņēmumiem, kuri reģistrēti citā dalībvalstī, nevis Francijā un kuri ietilpst minētā panta piemērošanas jomā, neveicot šīs proporcijas atkārtotu iekļaušanu.

Kopīgie apsvērumi lietās C-407/22 un C-408/22

15 Ņemot vērā lietas dalībnieku apgalvojumus, iesniedzējtiesai rodas jautājums par 2015. gada 2. septembra sprieduma *Groupe Steria* (C-386/14, turpmāk tekstā – "spriedums *Groupe Steria*", EU:C:2015:524) ietekmi uz tajā izskatāmajām lietām. Šajā spriedumā Tiesa nosprieda, ka LESD 49. pants nepieļauj tādu dalībvalsts tiesību aktu par vienotas aplikšanas ar nodokļiem sistēmu, saskaņā ar kuru mātesuzņēmums, kas izmanto šo sistēmu, ir tiesīgs piemērot neitralizāciju attiecībā uz izdevumu un izmaksu proporcijas atkārtotu iekļaušanu, kas paušāli noteikta 5 % apmērā no tādu dividenžu neto summas, ko šis mātesuzņēmums ir saņēmis no vienotās aplikšanas ar nodokļiem sistēmā iesaistītajiem uzņēmumiem rezidentiem, savukārt atbilstoši minētajiem tiesību aktiem šim mātesuzņēmumam nav tiesību uz šādu neitralizāciju attiecībā uz dividendēm, ko tam izmaksā tā meitasuzņēmumi, kuri atrodas citā dalībvalstī, uz kuriem, ja tie būtu bijuši rezidenti, objektīvi – pēc to izvēles – attiektos vienotās aplikšanas ar nodokļiem sistēmas piemērošana.

16 Ņemot vērā Tiesas apsvērumus minētajā spriedumā, *Conseil d'État* [Valsts Padome] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu, kas lietās C-407/22 un C-408/22 ir formulēts identiski:

"Vai [LESD] 49. pantam ir pretrunā dalībvalsts tiesību akti par vienotas aplikšanas ar nodokļiem sistēmu, saskaņā ar kuru mātesuzņēmums, kas izmanto šo sistēmu, ir tiesīgs piemērot neitralizāciju attiecībā uz izdevumu un izmaksu proporcijas atkārtotu iekļaušanu saistībā ar dividendēm, ko šis mātesuzņēmums ir saņēmis no vienotās aplikšanas ar nodokļiem sistēmā iesaistītajiem uzņēmumiem rezidentiem, kā arī, lai ņemtu vērā [spriedumu *Groupe Steria*], saistībā ar dividendēm, kas saņemtas no meitasuzņēmumiem, kas reģistrēti citā dalībvalstī, uz kuriem, ja tie būtu bijuši rezidenti, objektīvi – pēc to izvēles – attiektos vienotas aplikšanas ar nodokļiem sistēmas piemērošana, bet saskaņā ar kuru nav tiesību uz šo neitralizāciju tādam mātesuzņēmumam rezidentam, kurš, neraugoties uz to, ka pastāv tādas ar kapitālu saistītas saiknes ar citām vienībām, kuras ir rezidentes, kas ļauj izveidot grupu, kas tiek vienoti aplikta ar nodokli, nav izvēlējies piederēt šādai grupai gan saistībā ar dividendēm, kuras tam izmaksā meitasuzņēmumi rezidenti, gan kuras tiek saņemtas no meitasuzņēmumiem, kas reģistrēti citās dalībvalstīs un kuri atbilst citiem vienotās aplikšanas ar nodokļiem sistēmas piemērošanas kritērijiem, kas nav rezidences kritērijs."

17 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2022. gada 21. jūlija lēmumu lietas C-407/22 un C-408/22 tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesā, kā arī sprieduma taisīšanai.

Par prejudiciālo jautājumu

18 Ar uzdoto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesību aktu par vienotas aplikšanas ar nodokļiem sistēmu, saskaņā ar kuru

– mātesuzņēmumam rezidentam, kas ir izvēlējies vienotas aplikšanas ar nodokļiem sistēmu ar sabiedrībām rezidentēm, ir tiesības uz neitralizāciju attiecībā uz tās izdevumu un izmaksu proporcijas atkārtotu iekļaušanu, kas pēc vienotas likmes noteikta 5 % apmērā no to dividenžu neto summas, ko tas saņēmis no meitasuzņēmumiem citās dalībvalstīs, uz kuriem, ja tie būtu rezidenti, objektīvi – pēc to izvēles – attiektos minētā sistēma,

– savukārt šāda neitralizācija tiek atteikta mātesuzņēmumam rezidentam, kas nav izvēlējies šādu vienotas aplikšanas ar nodokļiem sistēmu, lai gan tam ir kapitāla saiknes ar citām sabiedrībām rezidentēm, kas to pieļautu.

19 LESD 49. panta pirmajā daļā ir noteikts, ka, ievērojot LESD trešās daļas IV sadaļas 2. nodaļas noteikumus, ir aizliegts noteikt ierobežojumus kādas dalībvalsts pilsoņu brīvībai veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī.

20 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem ir uzskatāmi visi pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu LESD 49. pantā garantētās brīvības izmantošanu (spriedums, 2022. gada 7. septembris, Cilevičs u.c., C-391/20, EU:C:2022:638, 61. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

21 Tādējādi LESD 49. pantā ir paredzēta brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu atcelšana. Lai gan LESD tiesību normu par brīvību veikt uzņēmējdarbību formulējums liecina, ka to mērķis ir nodrošināt uzņemošajā dalībvalstī tādu pašu attieksmi kā pret šīs dalībvalsts pilsoņiem, tajās ir arī aizliegts izcelsmes dalībvalstij radīt šķēršļus kādam savam pilsonim vai sabiedrībai, kas dibināta saskaņā ar tās tiesību aktiem, veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (spriedums *Groupe Steria*, 14. punkts un tajā minētā judikatūra).

22 No Tiesas judikatūras arī izriet, ka šķēršļi brīvībai veikt uzņēmējdarbību tiek likti tad, ja atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem sabiedrībai rezidentei, kurai pieder meitasuzņēmums vai pastāvīgais uzņēmums citā dalībvalstī, tiek piemērots citāds, neizdevīgāks nodokļu režīms salīdzinājumā ar sabiedrību rezidenti, kurai pieder pastāvīgs uzņēmums vai meitasuzņēmums pirmajā minētajā dalībvalstī (spriedums *Groupe Steria*, 15. punkts un tajā minētā judikatūra).

23 Saskaņā ar pamatlietās aplūkotajām tiesību normām dividendes, ko mātesuzņēmums rezidents saņem no sava meitasuzņēmuma, neatkarīgi no tā, vai tas ir rezidents vai nerezidents, tiek atskaitītas no mātesuzņēmuma neto peļņas, izņemot izdevumu un izmaksu proporciju, kas noteikta pēc vienotas likmes 5 % apmērā no šo dividenžu summas. Izdevumi un izmaksas, kas ir saistītas ar dalību, kura ir no nodokļa atbrīvotu dividenžu avots, ir uzskatāmas par neatskaitāmiem no mātesuzņēmuma peļņas.

24 Tomēr šīs izdevumu un izmaksu proporcijas atkārtota iekļaušana mātesuzņēmuma peļņā tiek neitralizēta par labu mātesuzņēmumam, kas ir daļa no grupas, kas tiek vienoti aplikta ar nodokļiem Vispārējā nodokļu kodeksa 223.A panta izpratnē saistībā ar dividendēm, ko izmaksā šai grupai piederošie meitasuzņēmumi atbilstoši Vispārējā nodokļu kodeksa 223.B pantam.

25 No šī tiesiskā regulējuma izriet, ka dividendes, kuras saņem mātesuzņēmums rezidents, kas ietilpst grupā, kura tiek vienoti aplikta ar nodokli, un kuras izmaksājuši šai pašai nodokļu grupai piederīgi meitasuzņēmumi, tiek pilnībā atskaitītas no minētā mātesuzņēmuma neto peļņas un tādējādi tiek pilnībā atbrīvotas no uzņēmumu ienākuma nodokļa šajā dalībvalstī.

26 Šīs tiesību normas tika aplūkotas spriedumā *Groupe Steria*, kurā Tiesa nosprieda – tā kā atbilstoši šādam regulējumam grupas, kas tiek vienoti aplikta ar nodokļiem, dalībnieki var būt tikai uzņēmumi rezidenti, pamatlietā aplūkojamā nodokļu priekšrocība ir paredzēta tikai attiecībā uz valsts izcelsmes dividendēm. Tiesa nosprieda, ka LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tāds dalībvalsts tiesību akts par vienotas aplikšanas ar nodokļiem sistēmu, saskaņā ar kuru mātesuzņēmums, kas izmanto šo sistēmu, ir tiesīgs piemērot neitralizāciju attiecībā uz izdevumu un izmaksu proporcijas atkārtotu iekļaušanu, kas paušāli noteikta 5 % apmērā no tādu dividenžu neto summas, ko šis mātesuzņēmums ir saņēmis no vienotās aplikšanas ar nodokļiem sistēmā iesaistītajiem uzņēmumiem rezidentiem, savukārt šim mātesuzņēmumam atbilstoši minētajiem tiesību aktiem nav tiesību uz šādu atkārtotu iekļaušanu attiecībā uz dividendēm, ko tam izmaksā tā meitasuzņēmumi, kuri atrodas citā dalībvalstī, uz kuriem, ja tie būtu bijuši rezidenti, objektīvi – pēc to izvēles – attiektos vienotas aplikšanas ar nodokļiem sistēmas piemērošana.

27 No lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka pēc sprieduma *Groupe Steria* pasludināšanas mātesuzņēmums, kas ietilpst grupā, kura tiek vienoti aplikta ar nodokli, ir tiesīgs piemērot neitralizāciju attiecībā uz to izdevumu un izmaksu proporcijas atkārtotu iekļaušanu, kas paušāli noteikta 5 % apmērā no tādu dividenžu neto summas, ko šis mātesuzņēmums ir saņēmis arī no sabiedrībām nerezidentēm, kuras, ja tās būtu rezidentes, objektīvi – pēc to izvēles – varētu ietilpt grupā, kas tiek vienoti aplikta ar nodokļiem.

28 Tādējādi no šī tiesiskā regulējuma, ko piemēro, ņemot vērā spriedumu *Groupe Steria*, izriet, ka dividendes, kuras saņem mātesuzņēmums rezidents, kas ietilpst grupā, kura tiek vienoti aplikta ar nodokļiem, un kuras izmaksājuši tā meitasuzņēmumi rezidenti, kuri ietilpst tajā pašā nodokļu grupā, kā arī meitasuzņēmumi nerezidenti, kuri, ja tie būtu rezidenti, objektīvi – pēc to izvēles – varētu ietilpst minētajā nodokļu grupā, tiek pilnībā atskaitītas no šī mātesuzņēmuma neto peļņas un tādējādi ir pilnībā atbrīvotas no uzņēmumu ienākuma nodokļa šajā dalībvalstī.

29 Turpretī dividendes, ko mātesuzņēmums rezidents, kurš neietilpst grupā, kas tiek vienoti aplikta ar nodokli, saņem gan no meitasuzņēmumiem rezidentiem, gan meitasuzņēmumi nerezidentiem, no šī nodokļa ir atbrīvotas tikai daļēji, jo šī mātesuzņēmuma peļņā atkārtoti tiek iekļauta izdevumu un izmaksu proporcija, kas noteikta 5 % apmērā.

30 Izskatāmajā lietā un pretēji spriedumā *Groupe Steria* aplūkotajai situācijai *Manitou BF* un *Bricolage Investissement France* neietilpst grupā, kas tiek vienoti aplikta ar nodokli Vispārējā nodokļu kodeksa 223.A panta izpratnē. Tomēr, ņemot vērā to kapitāla saikni ar citām sabiedrībām, kas ir Francijas rezidentes, tām šī iespēja bija pieejama, ja tās šādu izvēli izdarītu attiecībā uz pēdējām minētajām sabiedrībām, proti, *Manitou BF* gadījumā – ņemot vērā kapitāla saikni starp to un tās meitasuzņēmumiem rezidentiem, un *Bricolage Investissement France* gadījumā – ņemot vērā kapitāla saikni starp to un tās mātesuzņēmumu rezidenti.

31 Tomēr atbilstoši pamatlietā aplūkotajam valsts tiesiskajam regulējumam izvēlēties vienotas aplikšanas ar nodokļiem sistēmu un būt šajā dalībvalstī daļa no grupas, kura tiek vienoti aplikta ar nodokli, var tikai tās sabiedrības, kas ir Francijas rezidentes. Tādējādi *Manitou BF* un *Bricolage Investissement France* nebija iespējas izveidot šādu grupu ar saviem meitasuzņēmumiem, kas reģistrēti citās dalībvalstīs, nevis Francijā.

32 It īpaši saskaņā ar šo tiesisko regulējumu mātesuzņēmums rezidents jebkurā laikā var izvēlēties piemērot šo sistēmu, ja tā meitasuzņēmumi atrodas Francijā un atbilst kritērijiem. Turklāt saskaņā ar minēto tiesisko regulējumu mātesuzņēmums var brīvi izvēlēties tās grupas apjomu, kura tiek vienoti aplikta ar nodokli, un tam nav pienākuma iekļaut tajā visus kritērijiem atbilstošos meitasuzņēmumus rezidentus.

33 Turpretī mātesuzņēmumam rezidentam nav iespējas izvēlēties vienotas aplikšanas ar nodokļiem sistēmu tikai ar tiem meitasuzņēmumiem, kas atrodas citās dalībvalstīs un atbilst citiem atbilstības kritērijiem, nevis rezidences vietas kritērijam, bet tai obligāti ir jāveido šāda nodokļu grupa, iekļaujot tajā vismaz vienu kritērijiem atbilstošu sabiedrību rezidenti.

34 No tā izriet, ka, lai gan mātesuzņēmums rezidents, kura meitasuzņēmumi atrodas Francijā, vienmēr var gūt labumu no nodokļu priekšrocības saistībā ar izdevumu un izmaksu proporcijas atkārtotas iekļaušanas neitralizāciju – izmantojot šo iespēju tādā apjoma, kādu tas pats brīvi ir izvelējies –, mātesuzņēmums rezidents, kura meitasuzņēmumi atrodas citās dalībvalstīs, nevar gūt labumu no šīs iespējas, izņemot, ja tas iepriekš Francijā kopā ar sabiedrībām rezidentēm ir bijis daļa no grupas, kas tiek vienoti aplikta ar nodokli.

35 Šādas atšķirīgas attieksmes dēļ mātesuzņēmums, kuram ir citā dalībvalstī reģistrēts meitasuzņēmums un kurš neietilpst grupā, kas tiek vienoti aplikta ar nodokli, tiek izslēgts no tādas nodokļa priekšrocības kā aplūkotā neitralizācija un tas šim mātesuzņēmumam brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošana padara mazāk pievilcīgu, jo attur to no meitasuzņēmumu citās dalībvalstīs izveidošanas (šajā nozīmē skat. spriedumu *Groupe Steria*, 20. punkts).

36 Lai šāda atšķirīga attieksme būtu saderīga ar LESD noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību, tai ir jāattiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai arī tai ir jābūt pamatotai ar primāriem vispārējo interešu iemesliem (spriedums, 2010. gada 25. februāris, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Runājot par situāciju salīdzināmību, Tiesa attiecībā uz pamatlietās aplūkotajām tiesību normām jau ir nospriedusi – apstāklis, ka dividendes, kuras saņem no nodokļa pilnībā atbrīvotais mātesuzņēmums, nāk no meitasuzņēmumiem, kas veido grupu, kura tiek vienoti aplikta ar nodokļiem un kurai pieder arī attiecīgais mātesuzņēmums, nav uzskatāms par objektīvu atšķirību starp mātesuzņēmumu situācijām, kas attaisnotu konstatēto atšķirīgo attieksmi (spriedums *Groupe Steria*, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Tiesa ir nospriedusi, ka, ņemot vērā tiesisko regulējumu, kurā izdevumu un izmaksu proporcijas, kas tiek atkārtoti iekļauta mātesuzņēmuma peļņā, neitralizācijas ceļā ir paredzēts saņemto dividenžu pilnīgs atbrīvojums no nodokļa, grupai, kas tiek vienoti aplikta ar nodokļiem, piederīgu uzņēmumu situācija ir salīdzināma ar šādai grupai nepiederīgu uzņēmumu situāciju gan mātesuzņēmuma, gan tā meitasuzņēmuma gadījumā. Abos minētajos gadījumos, pirmkārt, mātesuzņēmums uzņemas izdevumus un izmaksas saistībā ar tā dalību savā meitasuzņēmumā un, otrkārt, meitasuzņēmuma gūtajai peļņai, no kuras izriet izmaksātās dividendes, principā ir iespējams piemērot ekonomiski dubultu vai vairākkārtēju nodokļa uzlikšanu (šajā nozīmē skat. spriedumu *Groupe Steria*, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Francijas valdība, atsaucoties uz 2010. gada 25. februāra spriedumu *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 24. punkts), kā arī 2014. gada 12. jūnija spriedumu *SCA Group Holding* u.c. (no C-39/13 līdz C-41/13, EU:C:2014:1758, 31. punkts) tomēr norāda, ka tāda nodokļa maksātāja situācija, kurš izvēlējies vienotas aplikšanas ar nodokļiem sistēmu, nav objektīvi salīdzināma ar tāda nodokļa maksātāja situāciju, kurš šādu sistēmu nav izvēlējies, *a fortiori*, ja tas atbilst objektīviem nosacījumiem, lai šādi rīkotos.

40 Šajā ziņā Tiesa, protams, 2010. gada 25. februāra spriedumā *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 24. punkts) ir norādījusi, ka mātesuzņēmuma rezidenta, kas vēlas veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ar meitasuzņēmumu rezidentu, un mātesuzņēmuma rezidenta, kas vēlas veidot šādu vienību ar meitasuzņēmumu nerezidentu, situācijas, ņemot vērā vienotās aplikšanas ar nodokļiem sistēmas mērķi, ir objektīvi salīdzināmas, jo gan viens, gan otrs uzņēmums vēlas izmantot šīs sistēmas priekšrocības, kas it īpaši ļauj vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām integrēto sabiedrību peļņu un zaudējumus konsolidēt mātesuzņēmuma līmenī un saglabāt fiskāli neitrālu raksturu grupas iekšienē veiktajiem darījumiem.

41 Tāpat 2014. gada 12. jūnija spriedumā *SCA Group Holding* u.c. (no C-39/13 līdz C-41/13, EU:C:2014:1758, 29.–31. punkts) tā norādīja, ka mātesuzņēmumu rezidentu, kuriem pieder meitasuzņēmumi rezidenti, situācijas ir objektīvi salīdzināmas, ņemot vērā šādu mērķi, neatkarīgi no tā, vai šie meitasuzņēmumi tiem pieder ar meitasuzņēmumu rezidentu vai nerezidentu starpniecību, ņemot vērā, ka abos gadījumos tiek mēģināts piemērot vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām režīmu kopumam, ko veido mātesuzņēmums un tā meitasuzņēmumi.

42 Tomēr, ciktāl, pirmkārt, mātesuzņēmumam, kas ir Francijas rezidents, nav nekādu iespēju izveidot grupu, kas tiek vienoti aplikta ar nodokli, ar citā dalībvalstī reģistrētiem meitasuzņēmumiem, apstāklis, ka tas nav izveidojis šādu grupu ar vismaz vienu no iespējamajiem

meitasuzņēmumiem vai citām vienībām rezidentēm, kas atbilst kritērijiem, neļauj secināt, ka minētais mātesuzņēmums nav mēģinājis izveidot šādu grupu vai izmantot vienotas aplikšanas ar nodokli sistēmu ar vienu no vai vairākiem tā meitasuzņēmumiem nerezidentiem.

43 Otrkārt, šajā gadījumā, kā izriet no šī sprieduma 38. punktā minētajiem apsvērumiem, tādu sabiedrību situācija, kuras ietilpst grupā, kas tiek vienoti aplikta ar nodokli, ir jāuzskata par salīdzināmu ar tādu sabiedrību situāciju, kuras šādā grupā neietilpst, ņemot vērā tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēta nevis vienota nodokļu uzlikšana, bet gan pilnīgs saņemto dividenžu atbrīvojums no nodokļa – pamatlietās aplūkoto nodokļu priekšrocības ceļā.

44 Ņemot vērā iepriekš minēto, pamatlietās aplūkotā atšķirīgā attieksme skar situācijas, kas ir objektīvi salīdzināmas.

45 Attiecībā uz to, vai šo atšķirīgo attieksmi varētu pamatot ar primāru vispārējo interešu apsvērumu, pietiek norādīt, ka nedz iesniedzējtiesa, nedz Francijas valdība nav minējusi, ka pastāvētu šāds primārs vispārējo interešu apsvērums.

46 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesību aktu par vienotas aplikšanas ar nodokļiem sistēmu, saskaņā ar kuru

– mātesuzņēmumam rezidentam, kas ir izvēlējies vienotas aplikšanas ar nodokļiem sistēmu ar sabiedrībām rezidentēm, ir tiesības uz neitralizāciju attiecībā uz tās izdevumu un izmaksu proporcijas atkārtotu iekļaušanu, kas pēc vienotas likmes noteikta 5 % apmērā no to dividenžu neto summas, ko tas saņēmis no meitasuzņēmumiem citās dalībvalstīs, uz kuriem, ja tie būtu rezidenti, objektīvi – pēc to izvēles – attiektos minētā sistēma,

– savukārt šāda neitralizācija tiek atteikta mātesuzņēmumam rezidentam, kas nav izvēlējies šādu vienotas aplikšanas ar nodokļiem sistēmu, lai gan tam ir kapitāla saiknes ar citām sabiedrībām rezidentēm, kas to pieļauj.

Par tiesāšanās izdevumiem

47 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesību aktu par vienotas aplikšanas ar nodokļiem sistēmu, saskaņā ar kuru

– **mātesuzņēmumam rezidentam, kas ir izvēlējies vienotas aplikšanas ar nodokļiem sistēmu ar sabiedrībām rezidentēm, ir tiesības uz neitralizāciju attiecībā uz tās izdevumu un izmaksu proporcijas atkārtotu iekļaušanu, kas pēc vienotas likmes noteikta 5 % apmērā no to dividenžu neto summas, ko tas saņēmis no meitasuzņēmumiem citās dalībvalstīs, uz kuriem, ja tie būtu rezidenti, objektīvi – pēc to izvēles – attiektos minētā sistēma,**

– **savukārt šāda neitralizācija tiek atteikta mātesuzņēmumam rezidentam, kas nav izvēlējies šādu vienotas aplikšanas ar nodokļiem sistēmu, lai gan tam ir kapitāla saiknes ar citām sabiedrībām rezidentēm, kas to pieļauj.**

[Paraksti]