TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2008. gada 27. novembrī *

Lieta C-418/07

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Conseil d'État* (Francija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2007. gada 10. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 12. septembrī, tiesvedībā

Société Papillon

pret

Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] (referents), tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], E. Juhāss [*E. Juhász*], Dž. Arestis [*G. Arestis*] un J. Malenovskis [*J. Malenovský*],

* Tiesvedības valoda — franču.

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2008. gada 4. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Société Papillon* vārdā — Dž. Kalisti [*G. Calisti*], advokāts,

— Francijas valdības vārdā — Ž. de Bergess [*G. de Bergues*] un Ž. K. Grasija [*J.-C. Gracia*], pārstāvji,

— Vācijas valdības vārdā — C. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvis,

— Spānijas valdības vārdā — M. Munjoss Peress [*M. Muñoz Pérez*] pārstāvis,

— Nīderlandes valdības vārdā — K. Viselsa [*C. Wissels*] un K. ten Dama [*C. ten Dam*], kā arī M. de Hrāfe [*M. de Grave*], pārstāvji,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un Ž. P. Kepenns [*J.-P. Keppenne*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2008. gada 4. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par EK līguma 52. panta (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 43. pants) interpretāciju.

2 Šis lūgums tika iesniegts saistībā ar tiesvedību starp sabiedrību *Papillon* (turpmāk tekstā — "*Papillon*"), kas ir dibināta Francijā, un *Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique* [Budžeta, publisko finanšu un civildienesta ministriju] attiecībā uz tās atteikumu atļaut *Papillon* piemērot tā saukto "nodokļu integrācijas" režīmu.

Atbilstošās tiesību normas

3 *Code général des impôts* [Vispārējā nodokļu kodeksa] (turpmāk tekstā — "*CGI*") 223.A pantā tādā redakcijā, kāda bija piemērojama pamata tiesvedības faktisko apstākļu rašanās laikā, ir noteikts:

"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 [..]. Par grupas dalībniecēm var būt tikai sabiedrības, kas ir devušas savu piekrišanu un kuru darbības rezultāti tiek aplikti ar sabiedrību ienākuma nodokli [..].”

4 Iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar *CGI* 223.A pantu grupas mātes sabiedrība pēc savas izvēles var brīvi noteikt grupas ietvarus. Taču minētajai mātes sabiedrībai var netieši piederēt cita grupas sastāvā ietilpstoša sabiedrība tikai ar tādas sabiedrības starpniecību, kas pati ir integrētās grupas dalībniece un uz kuru līdz ar to attiecas sabiedrību ienākuma nodoklis Francijā.

5 Saskaņā ar *CGI* 223.B pantu “kopējo rezultātu nosaka mātes sabiedrība, matemātiski saskaitot visu grupas sabiedrību darbības rezultātus [..]”.

6 *CGI* 223.B, 223.D un 223.F pantā cita starpā ir paredzēta neitralizācija tādām grupas iekšējām darbībām kā uzkrājumiem grupas sabiedrību šaubīgiem parādiem vai riskiem, prasījumu cesijām vai subsīdijām grupas ietvaros, uzkrājumiem, kas saistīti ar kapitāldaļu citās grupas sabiedrībās vērtības samazināšanos risku, kā arī pamatlīdzekļu nodošanai.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

7 Nodokļa gadu, kuri attiecās uz pamata lietu, laikā, proti, finanšu gados no 1989. gada 1. janvāra līdz 1991. gada 31. decembrim, *Papillon* piederēja 100 % kapitāldaļu

Nīderlandes sabiedrībā *Artist Performance and Communication*, kurai savukārt piederēja 99,99 % daļu sabiedrībā *Kiron SARL*, kas ir Francijas rezidente. Šādos apstākļos *Papillon* izvēlējās nodokļu integrācijas režīmu, kura regulējums bija paredzēts no *CGI* 223.A līdz 223.F pantam un saskaņā ar kuru sabiedrība rezidente var būt vienīgā sabiedrību ienākuma nodokļa maksātāja par visas grupas, kuru veido pati sabiedrība un sabiedrības, kurās tai tieši vai netieši pieder vismaz 95 % no kapitāla, darbības rezultātiem. Šajā sakarā *Papillon* integrētajā grupā, kuras vadību tā uzņēmās, tika iekļauta *Kiron SARL* un vairākas *Kiron* meitas sabiedrības, kuras arī bija Francijas rezidentes.

8 Nodokļu administrācija neatļāva *Papillon* piemērot minēto režīmu, pamatojot ar to, ka *Papillon* nevarēja veidot integrētu grupu ar sabiedrībām, kuras tā netieši kontrolē, ar tādas sabiedrības starpniecību, kas ir Nīderlandes rezidente, jo, tā kā tai nebija pastāvīga uzņēmuma Francijā, šī sabiedrība nav sabiedrību ienākuma nodokļa maksātāja Francijā.

9 Līdz ar to pēc [nodokļu] pārrēķina *Papillon* tika aplikta ar nodokli saistībā ar savu peļņu, ko tā bija deklarējusi, pilnā apmērā bez iespējas to kompensēt ar integrētās grupas citu sabiedrību rezultātiem.

10 *Papillon* apstrīdēja sabiedrību ienākuma nodokļa papildu maksājumus, kas tai tika uzlikti par laika periodu no 1989. līdz 1991. gadam, *Tribunal administratif de Paris* [Parīzes Administratīvajā tiesā], taču šī tiesa ar 2004. gada 9. februāra spriedumu noraidīja *Papillon* iebildumus. Izskatot apelācijas sūdzību, kas par šo spriedumu tika iesniegta *Cour administrative d'appel de Paris* [Parīzes Administratīvajā apelācijas tiesā], pēdējā minētā ar 2005. gada 24. jūnija spriedumu noteica tikai daļēju atbrīvojumu no apstrīdētajiem nodokļiem un soda naudām.

11 Izskatot *Papillon* iesniegto kasācijas sūdzību par šo spriedumu, *Conseil d'État* [Valsts padome] jautā, vai Francijā spēkā esošais nodokļu integrācijas režīms, saskaņā ar kuru mātes sabiedrība rezidente var kompensēt visas integrētās grupas sabiedrību darbības rezultātus un izmantot grupas iekšējo darbību fiskālo neitralizāciju, ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību vismaz vienai no grupas dalībniecēm tiktāl, ciktāl ar šo režīmu paredzētās iespējas nevar izmantot meitas sabiedrībai nerezidentei piederošs apakšuzņēmums rezidents.

12 *Conseil d'État* jautā, vai šādu ierobežojumu — pieņemot, ka tāds pastāv — var pamatot ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, it īpaši ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu režīma konsekvenci.

13 Šādos apstākļos *Conseil d'État* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"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?

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

Par prejudiciālajiem jautājumiem

14 Ar abiem jautājumiem, kurus ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai dalībvalsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem grupas aplikšanas ar nodokļiem sistēma tiek piemērota mātes sabiedrībai, kura ir šīs dalībvalsts rezidente un kurai pieder tādas meitas sabiedrības un meitas sabiedrības apakšuzņēmumi, kas arī ir minētās valsts rezidenti, bet netiek piemērota šādai mātes sabiedrībai, ja tai meitas sabiedrības apakšuzņēmumi pieder ar tādas meitas sabiedrības starpniecību, kas ir citas dalībvalsts rezidente, ir uzskatāmi par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, un, ja tas tā ir, vai šāds ierobežojums ir pamatots.

15 Šajā sakarā jāatgādina, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši kādas dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenās vadības atrašanās vieta vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Eiropas Kopienā, ietver tiesības veikt savu darbību citās dalībvalstīs ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (2006. gada 23. februāra spriedums lietā C-471/04 *Keller Holding*, Krājums, I-2107. lpp., 29. punkts, un 2008. gada 15. maija spriedums lietā C-414/06 *Lidl Belgium*, Krājums, I-3601. lpp., 18. punkts).

16 Pat ja EK līguma noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis atbilstoši to formulējumam ir nodrošināt uzņemošajā dalībvalstī tādu pašu attieksmi kā pret 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 (1998. gada 16. jūlija spriedums lietā C-264/96 *ICI*, *Recueil*, I-4695. lpp., 21. punkts; 2007. gada 6. decembra spriedums lietā C-298/05 *Columbus Container Services*, Krājums, I-10451. lpp., 33. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *Lidl Belgium*, 19. punkts).

17 Uzreiz jāatzīmē, ka pamata lietā iesniedzējtiesa nejautā, vai par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu var uzskatīt to, ka *Papillon* Nīderlandē reģistrētajai meitas sabiedrībai ir aizliegta dalība nodokļu integrācijā. Kā savu secinājumu 5. un 24. punktā atzīmējusi ģenerāladvokāte, lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu tiek jautāts, vai par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu EKL 52. panta izpratnē ir uzskatāms fakts, ka mātes sabiedrība, kas ir kādas dalībvalsts rezidente, nevar piemērot nodokļu integrācijas režīmu attiecībā uz grupu, kuru tā veido kopā ar savu meitas sabiedrības apakšuzņēmumiem, kuru juridiskā adrese ir tajā pašā valstī, ja iesaistītā meitas sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, nav sabiedrību ienākuma nodokļa maksātāja pirmajā valstī.

18 Kā izriet no lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu, nodokļu integrācijas režīms samazina mātes sabiedrībai piemērojamā nodokļa apmēru, ļaujot tai kompensēt visu nodokļu ziņā integrētās grupas sabiedrību peļņu un zaudējumus. Šis režīms ir uzskatāms par nodokļu priekšrocību tiktāl, ciktāl, it īpaši pateicoties atļautajai kompensēšanai, grupa var nekavējoties ņemt vērā noteiktu tās dalībnieču zaudējumus.

19 Taču saskaņā ar *CGI* 223.A un turpmākajiem pantiem šī nodokļu priekšrocība netiek piešķirta, ja Francijā dibinātajai mātes sabiedrībai ar meitas sabiedrības, kura ir dibināta citā dalībvalstī un neveic uzņēmējdarbību Francijā, starpniecību pieder meitas sabiedrības apakšuzņēmums, kas arī ir Francijas rezidents.

20 Kā tika norādīts šī sprieduma 3. un 4. punktā, grupas mātes sabiedrībai, lai tā varētu piemērot nodokļu integrācijas režīmu, var netieši piederēt cita grupas sastāvā ietilpstoša sabiedrība tikai ar tādas sabiedrības starpniecību, kas pati ir integrētās grupas dalībniece un uz kuru līdz ar to attiecas sabiedrību ienākuma nodoklis Francijā.

21 Tādējādi mātes sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir Francijā un kurai ar citā dalībvalstī dibinātas meitas sabiedrības starpniecību pieder Francijā reģistrēti meitas sabiedrības apakšuzņēmumi, nevar piemērot nodokļu integrācijas režīmu. Turpretim Francijā reģistrēta mātes sabiedrība var piemērot nodokļu integrāciju kopīgi ar Francijā reģistrētiem meitas sabiedrības apakšuzņēmumiem, ja attiecīgā meitas sabiedrība arī ir reģistrēta Francijā.

22 Kā norādīja ģenerāladvokāte secinājumu 30. punktā, no minētā izriet, ka pamata lietā *CGI* noteikumi rada nevienlīdzīgu attieksmi, jo iespēja izvēlēties nodokļu integrācijas režīmu ir atkarīga no tā, vai meitas sabiedrība, ar kuras starpniecību mātes sabiedrībai netiešā veidā pieder kapitāldaļas, ir Francijas vai citas dalībvalsts rezidente.

23 Taču Francijas valdība apgalvo, ka šāda atšķirīga attieksme ir izskaidrojama ar to, ka šīs divas situācijas nav objektīvi salīdzināmas.

24 Pamata lietā esošajā situācijā meitas sabiedrība, kas ir citas dalībvalsts, nevis Francijas Republikas rezidente, nav sabiedrību ienākuma nodokļa maksātāja Francijā, pretēji meitas sabiedrības, kura ir Francijas Republikas rezidente, situācijai.

25 Šādiem argumentiem nevar piekrist.

26 Atzīstot, ka dalībvalsts attieksme pēc tās ieskatiem var būt nevienlīdzīga pret sabiedrību tikai tādēļ, ka tās juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, tiesību normas par brīvību veikt uzņēmējdarbību pilnībā zaudētu savu nozīmi (šajā sakarā skat. 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā 270/83 Komisija/Francija, *Recueil*, 273. lpp., 18. punkts, un 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft* u.c., *Recueil*, I-1727. lpp., 42. punkts).

27 Lai konstatētu diskrimināciju, Kopienā pastāvoša situācija ir jāsalīdzina ar valsts iekšienē pastāvošu situāciju, ņemot vērā attiecīgo valsts tiesību normu mērķi (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Metallgesellschaft* u.c., 60. punkts, un 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-231/05 *Oy AA*, Krājums, I-6373. lpp., 38. punkts).

28 Pamata lietā attiecīgo *CGI* noteikumu mērķis ir pēc iespējas pielīdzināt grupu, ko veido mātes sabiedrība ar tās meitas sabiedrībām un meitas sabiedrību apakšuzņēmumiem, uzņēmumam ar vairākām struktūrvienībām, ļaujot konsolidēt katras sabiedrības rezultātus.

29 Taču šādu mērķi var sasniegt gan gadījumā, kad mātes sabiedrībai, kas ir kādas dalībvalsts rezidente, ar tās pašas dalībvalsts meitas sabiedrības rezidentes starpniecību pieder meitas sabiedrības apakšuzņēmumi, kuri arī ir tās pašas dalībvalsts rezidenti, gan gadījumā, kad mātes sabiedrībai, kas ir kādas dalībvalsts rezidente, pieder meitas sabiedrības apakšuzņēmumi, kas ir tās pašas dalībvalsts rezidenti, ar tādas meitas sabiedrības starpniecību, kas ir citas dalībvalsts rezidente.

30 Līdz ar to šīs divas situācijas, ņemot vērā *CGI* noteikumu pamata lietā mērķi, ir objektīvi salīdzināmas.

31 Tādējādi nodokļu režīms pamata lietā rada nevienlīdzīgu attieksmi atkarībā no vietas, kur ir meitas sabiedrības, ar kuras starpniecību mātes sabiedrībai rezidentei pieder meitas sabiedrības apakšuzņēmumi rezidenti, juridiskā adrese.

32 Tā kā *CGI* noteikumi pamata lietā Kopienā pastāvošās situācijās paredz nelabvēlīgāku attieksmi attiecībā uz nodokļiem nekā situācijās, kuras pastāv tikai valsts iekšienē, tie ir uzskatāmi par ierobežojumu, kas principā ir aizliegts saskaņā ar Līguma noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību.

33 No Tiesas judikatūras izriet, ka ierobežojumu brīvībai veikt uzņēmējdarbību var pieļaut tikai tad, ja to var pamatot ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Tāpat šādā gadījumā ir nepieciešams, lai tas būtu piemērots attiecīgā mērķa sasniegšanai un nepārsniegtu to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Lidl Belgium*, 27. punkts un minētā judikatūra).

34 Šajā sakarā jāatzīmē, pirmkārt, ka Vācijas un Nīderlandes valdības savos rakstveida apsvērumos, kuri tika iesniegti Tiesai, apgalvo, ka no tiesību normām pamata lietā izrietošo brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu var pamatot ar vajadzību saglabāt nodokļu iekasēšanas kompetences sadalījumu dalībvalstu vidū.

35 Šajā sakarā minētās valdības atsaucas uz 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer* (Krājums, I-10837. lpp.), kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Oy AA*, un apgalvo, ka *CGI* noteikumos pamata lietā paredzētais ierobežojums ir nepieciešams, lai novērstu zaudējumu divkāršu vērā ņemšanu un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risku.

36 Šādam pamatojumam nevar piekrist.

37 Minētajos spriedumos lietā *Marks & Spencer* un lietā *Oy AA* uzdotie jautājumi attiecās respektīvi uz zaudējumu, kuri tika konstatēti dalībvalstī, kas nebija nodokļa maksātāja rezidences dalībvalsts, vērā ņemšanu un uz izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risku.

38 Taču pamata lietā šādi jautājumi nav radušies, jo lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu tiek prasīts, vai tas, ka dalībvalsts sabiedrība, kas ir kādas dalībvalsts rezidente, nevar piemērot nodokļu integrācijas režīmu kopīgi ar meitas sabiedrības apakšuzņēmumiem, kas arī ir minētās dalībvalsts rezidenti, ja attiecīgā meitas sabiedrība ir citas dalībvalsts rezidente, ir uzskatāms par ierobežojumu, un netiek prasīts, vai attiecībā uz meitas sabiedrību nerezidenti ir jāpiemēro minētais režīms.

39 Pamata lietā jautājums par to, vai ir jāņem vērā sabiedrību, kas pieder pie attiecīgās grupas, peļņa un zaudējumi, attiecas tikai uz tādām sabiedrībām, kas ir vienas dalībvalsts rezidentes. Tāpēc uzdotais jautājums attiecas uz to zaudējumu vērā ņemšanu, kas tika konstatēti vienā un tajā pašā dalībvalstī, tādējādi *a priori* izslēdzot arī izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risku.

40 Līdz ar to šī sprieduma 22.–32. punktā izklāstītais ierobežojums nevar tikt pamatots ar nodokļu iekasēšanas kompetences sadalījumu dalībvalstu vidū.

41 Otrkārt, jāatzīmē, ka iesniedzējtiesa jautā, vai attiecīgais ierobežojums var tikt pamatots ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu režīma konsekvenci, attiecībā uz ko Francijas valdība savos rakstveida apsvērumos, kas tika iesniegti Tiesai, norādīja, ka šāds pamatojums ir pamata lietā.

42 Iesniedzējtiesa atzīmē, ka, ja meitas sabiedrība nerezidente tiktu automātiski izslēgta no nodokļu integrācijas režīma piemērošanas tāpēc, ka tā nav sabiedrību ienākuma nodokļa maksātāja Francijā, tad salīdzinājumā ar sistēmu, kas ir piemērojama tikai tādām sabiedrībām, uz kurām attiecas minētais nodoklis, tiktu ietekmēta grupas iekšējo darbību [fiskālās] neitralizēšanas sistēmas konsekvence, piemērojot atšķirīgu attieksmi darbībām, kurās ir iesaistīta šī meitas sabiedrība, un darbībām, kurās ir iesaistīta meitas sabiedrība rezidente, un rezultātā radot nodokļu dubultas atskaitīšanas iespēju.

43 Šajā sakarā jāatgādina, ka Tiesa ir jau atzinusi, ka nepieciešamība saglabāt nodokļu režīma konsekvenci var pamatot Līgumā garantēto brīvas aprites brīvību īstenošanas ierobežošanu (1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-204/90 *Bachmann*, *Recueil*, I-249. lpp., 28. punkts; 2004. gada 7. septembra spriedums lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 42. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā *Keller Holding*, 40. punkts).

44 Lai pieņemtu argumentu, kas ir balstīts uz šādu pamatojumu, Tiesa tomēr prasa, lai pastāvētu tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju, iekasējot noteiktus nodokļus (1995. gada 14. novembra spriedums lietā C-484/93 *Svensson* un *Gustavsson*, *Recueil*, I-3955. lpp., 18. punkts; iepriekš minētie spriedumi lietā *ICI*, 29. punkts, lietā *Manninen*, 42. punkts, un lietā *Keller Holding*,

40. punkts), un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ņemot vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (iepriekš minētais spriedums lietā *Manninen*, 43. punkts, un 2008. gada 28. februāra spriedums lietā C-293/06 *Deutsche Shell*, Krājums, I-1129. lpp., 39. punkts).

45 Pamata lietā Francijas valdība norāda, ka nodokļu integrācijas režīms paredz sabiedrību nodokļu konsolidāciju un kā kompensācijas mehānismu — noteiktu grupas sabiedrību darbību neitralizāciju saskaņā ar *CGI* 223.B, 223.D un 223.F pantu.

46 Šajā sakarā ir jāatzīmē, ka dažādu grupas iekšējo darbību neitralizācija cita starpā ļauj izvairīties no zaudējumu divkāršas vērā ņemšanas attiecībā uz sabiedrībām rezidentēm, kas piemēro nodokļu integrācijas režīmu.

47 Ja meitas sabiedrības apakšuzņēmumam ir radušies zaudējumi, tad meitas sabiedrība parasti veido uzkrājumus tās kapitāldaļu šajā apakšuzņēmumā vērtības samazināšanās gadījumam un mātes sabiedrība veido uzkrājumus tās kapitāldaļu meitas sabiedrībā vērtības samazināšanās gadījumam. Ja zaudējumi ir radušies tikai un vienīgi meitas sabiedrības apakšuzņēmumam un ja uz visām šīm sabiedrībām attiecas nodokļu integrācijas režīms, tad saskaņā ar neitralizācijas sistēmu uzkrājumus kapitāldaļu vērtības samazināšanās gadījumam veido gan meitas sabiedrība, gan mātes sabiedrība.

48 Taču gadījumā, ja meitas sabiedrība ir nerezidente, meitas sabiedrības apakšuzņēmumam radušies zaudējumi tiktu ņemti vērā divreiz: pirmoreiz kā meitas sabiedrības apakšuzņēmuma tiešie zaudējumi un otrreiz kā mātes sabiedrības uzkrājumu summa tās kapitāldaļu šajā sabiedrībā vērtības samazināšanās gadījumam, jo, tā kā uz meitas sabiedrību nerezidenti neattiecas nodokļu integrācijas režīms, grupas darbības netiek neitralizētas.

49 Šādā gadījumā jākonstatē, ka priekšrocības no nodokļu integrācijas režīma sabiedrībām rezidentēm būtu tādas, ka tās varētu konsolidēt rezultātus un nekavējoties ņemt vērā visu sabiedrību, uz kurām attiecas šis režīms, zaudējumus, taču meitas sabiedrības apakšuzņēmumam radušos zaudējumus un mātes sabiedrības uzkrājumus nevarētu neitralizēt.

50 Tāpēc tiktu pārrauta tiešā saikne, kas nodokļu integrācijas režīmā pastāv starp nodokļu priekšrocībām un grupas iekšējo darbību neitralizēšanu, ietekmējot minētā režīma konsekvenci.

51 Līdz ar to, neatļaujot piemērot nodokļu integrācijas režīmu mātes sabiedrībai rezidentei, kas vēlas šo režīmu piemērot arī attiecībā uz meitas sabiedrības apakšuzņēmumiem rezidentiem, tāpēc, ka mātes sabiedrībai pēdējie minētie pieder ar meitas sabiedrības nerezidentes starpniecību, attiecīgie *CGI* noteikumi pamata lietā nodrošina minētā režīma konsekvenci.

52 Tāpat ir jānodrošina, ka valsts tiesību aktos netiek paredzēts vairāk, kā ir nepieciešams šī mērķa sasniegšanai, proti, ka viens un tas pats mērķis nevar tikt sasniegts ar pasākumiem, kas mazāk ierobežo uzņēmējdarbības brīvību.

53 Šajā sakarā Francijas valdība apgalvo, ka minēto *CGI* noteikumu nepieciešamību pamato grūtības Francijas nodokļu iestādēm pārbaudīt, vai pastāv zaudējumu divkāršas vērā ņemšanas risks, ja kā starpniece starp mātes sabiedrību un tās meitas sabiedrības apakšuzņēmumiem ir sabiedrība nerezidente. Uzkrājumu summa parasti nav atkarīga no tā, cik nopietni ir meitas sabiedrības zaudējumi, un ir vienkārši neiespējami noteikt uzkrājumu precīzu izcelsmi.

54 Šajā sakarā, pirmkārt, jānorāda, ka praktiskas grūtības vien nevar attaisnot Līgumā paredzētas brīvības īstenošanas ierobežojumu (2004. gada 4. marta spriedums lietā C-334/02 Komisija/Francija, *Recueil*, I-2229. punkts; 2006. gada spriedums lietā C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Krājums, I-8203. lpp., 48. punkts, un 2006. gada 12. decembra spriedums lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Krājums, I-11753. lpp., 70. punkts).

55 Otrkārt, jāatgādina, ka saskaņā ar Kopienu tiesisko regulējumu, proti Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvu 77/799/EEK par dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.), dalībvalstis var pieprasīt no citas dalībvalsts kompetentām iestādēm visu informāciju, kas var palīdzēt pareizi aprēķināt it īpaši sabiedrību ienākuma nodokļa summu.

56 Visbeidzot jāpiebilst, kā to savu secinājumu 66. punktā ir norādījusi arī ģenerāladvokāte, ka attiecīgajām nodokļu iestādēm ir iespēja pieprasīt no mātes sabiedrības dokumentus, kurus tās uzskata par vajadzīgiem, lai izvērtētu, vai mātes sabiedrības uzkrājumi tās kapitāldaļu meitas sabiedrības kapitālā vērtības samazināšanās gadījumam ir netieši saistīti ar meitas sabiedrības apakšuzņēmuma zaudējumiem, kas atspoguļojas minētās meitas sabiedrības uzkrājumos tās kapitāldaļu vērtību samazināšanās gadījumam (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, 49. punkts; 2007. gada 30. janvāra spriedumu lietā C-150/04 Komisija/Dānija, Krājums, I-1163. lpp., 54. punkts; 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-374/04 *Rewe Zentralfinanz*, Krājums, I-2647. lpp., 57. punkts, un 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-451/05 *ELISA*, Krājums, I-8251. lpp., 95. punkts).

57 Dalībvalstu attiecībās informācija, ko pieprasa vai sniedz attiecīgās nodokļu iestādes, vēl vairāk var palīdzēt pārbaudīt, vai ir izpildīti valsts tiesību aktos paredzētie nosacījumi, jo Kopienu saskaņošanas pasākumi sabiedrību grāmatvedības jomā dod iespēju sniegt uzticamu un pārbaudāmu informāciju par citā valstī dibinātu sabiedrību (šajā sakarā skat. 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā C-101/05 *A*, Krājums, I-11531. lpp., 62. punkts).

58 Tādējādi, ja mātes sabiedrības, kas ir kādas dalībvalsts rezidentes, vēlas piemērot nodokļu integrācijas režīmu kopīgi ar meitas sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidente, apakšuzņēmumiem rezidentiem, kā tas ir pamata lietā, pirmās valsts nodokļu iestādes var prasīt šīm meitas sabiedrībām iesniegt pierādījumus, kurus tās uzskata par nepieciešamiem, lai pilnībā nodrošinātu šo meitas sabiedrību uzkrājumu pārskatāmību.

59 Tātad Francijā dibinātās sabiedrības, kurām pieder meitas sabiedrību, kas ir citas dalībvalsts rezidentes, apakšuzņēmumi rezidenti un kuras līdz ar to nevar izmantot nodokļu integrācijas režīma priekšrocības, nevar saskaņā ar attiecīgajiem *CGI* noteikumiem pamata lietā sniegt pierādījumus, kas ļautu konstatēt, ka nepastāv zaudējumu divkāršas vērā ņemšanas risks.

60 Līdz ar to šādi tiesību akti nekādos apstākļos neļautu sabiedrībām rezidentēm nodokļu integrācijas režīma ietvaros pierādīt, ka nepastāv zaudējumu divkāršas vērā ņemšanas risks.

61 No minētā izriet, ka pastāv brīvību veikt uzņēmējdarbību mazāk ierobežojoši pasākumi, ar kādiem var sasniegt mērķi — nodrošināt nodokļu režīma konsekvenci.

62 Tāpēc attiecīgie *CGI* noteikumi pamata lietā pārsniedz to, kas ir nepieciešams šī mērķa sasniegšanai, un tādējādi tos nevar pamatot ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu režīma konsekvenci.

63 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Līguma 52. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādus dalībvalsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem grupas aplikšanas ar nodokļiem sistēma ir piemērojama mātes

sabiedrībai, kura ir šīs dalībvalsts rezidente un kurai pieder tādas meitas sabiedrības un meitas sabiedrības apakšuzņēmumi, kas arī ir minētās valsts rezidenti, bet nav piemērojama šādai mātes sabiedrībai, ja tai meitas sabiedrības apakšuzņēmumi pieder ar tādas meitas sabiedrības starpniecību, kas ir citas dalībvalsts rezidente.

Par tiesāšanās izdevumiem

64 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

EK līguma 52. pants (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 43. pants) ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādus dalībvalsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem grupas aplikšanas ar nodokļiem sistēma ir piemērojama mātes sabiedrībai, kura ir šīs dalībvalsts rezidente un kurai pieder tādas meitas sabiedrības un meitas sabiedrības apakšuzņēmumi, kas arī ir minētās valsts rezidenti, bet nav piemērojama šādai mātes sabiedrībai, ja tai meitas sabiedrības apakšuzņēmumi pieder ar tādas meitas sabiedrības starpniecību, kas ir citas dalībvalsts rezidente.

[Paraksti]