TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2008 m. lapkričio 27 d.*

Byloje C-418/07

dėl *Conseil d'État* (Prancūzija) 2007 m. liepos 10 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2007 m. rugsėjo 12 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

bendrovė „Papillon“

prieš

Biudžeto, valstybės turto ir valstybės tarnybos ministeriją,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts (pranešėjas), teisėjai R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis ir J. Malenovský,

* Proceso kalba: prancūzų.

generalinė advokatė J. Kokott,
posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2008 m. birželio 4 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— bendrovės *Papillon*, atstovaujamos advokato G. Calisti,

— Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir J.-C. Gracia,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos C. Blaschke,

— Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos M. Muñoz Pérez,

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels ir C. ten Dam bei M. de Grave,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir J.-P. Keppenne,

susipažinęs su 2008 m. rugsėjo 4 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su EB sutarties 52 straipsnio (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp bendrovės *Papillon* (toliau – *Papillon*), įsteigtos Prancūzijoje, ir Biudžeto, valstybės turto ir valstybės tarnybos ministerijos (*ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique*) dėl šios atsisakymo leisti pasinaudoti vadinamąja „integruoto apmokestinimo“ schema.

Teisinis pagrindas

3 Bendrojo mokesčių kodekso (code général des impôts, toliau – CGI), kurio redakcija taikoma pagrindinės bylos aplinkybėms, 223 A straipsnyje nurodoma:

„Bendrovė <…> gali būti apmokestinama pelno mokesčiu už visą grupės, kurią sudaro ji pati ir bendrovės, kurių akcijų ji turi mažiausiai 95 %, finansiniais metais gautą pelną tiesiogiai arba netiesiogiai per grupės bendroves <…>. Grupės bendrovės turi pareigą

pranešti apie savo pelną <…>. Bendrovių grupės narės gali būti tik sutikimą jomis būti davusios bendrovės, kurių pelnas apmokestinamas pelno mokesčiu <…>“.

4 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad nors pagal CGI 223 A straipsnį patronuojanti bendrovė gali laisvai spręsti dėl narystės grupėje, vis dėlto ji gali turėti kitos grupei priklausančios bendrovės akcijų tik netiesiogiai, t. y. per kitą bendrovę, integruotos grupės narę, kuri Prancūzijoje yra pelno mokesčio mokėtoja.

5 Pagal CGI 223 B straipsnį „bendrą pelną apskaičiuoja patronuojanti bendrovė, matematiškai susumuodama kiekvienos grupės bendrovės pelną <…>“.

6 CGI 223 B, 223 D ir 223 F straipsniuose, be kita ko, numatytas grupės vidaus operacijų kompensavimas, kaip antai rezervas abejotinoms skoloms arba grupės bendrovių rizikai, skolų nurašymas arba subsidijos grupės viduje, rezervas nuvertėjusioms kitose grupės įmonėse turimoms akcijoms ir nekilnojamojo turto perleidimas grupės viduje.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

7 Per pagrindinėje byloje nagrinėjamus mokestinius metus, t. y. nuo 1989 m. sausio 1 d. iki 1991 m. gruodžio 31 d., *Papillon* priklausė 100 % Nyderlandų bendrovės *Artist*

Performance and Communication kapitalo, o šiai priklausė 99,99 % Prancūzijoje reziduojančios bendrovės *Kiron SARL* akcijų. Šiame kontekste *Papillon* pasirinko integruoto apmokestinimo schemą, reglamentuojamą CGI 223 A–223 F straipsniuose, pagal kurią bendrovė rezidentė gali būti viena apmokestinama pelno mokesčiu už visą grupės, kurią sudaro ji pati ir bendrovės, kurių kapitalo bent 95 % jai priklauso tiesiogiai arba netiesiogiai, gautą pelną. Atsižvelgiant į tai, *Papillon* į integruotą grupę, kuriai vadovavo, įtraukė bendrovę *Kiron SARL* ir kelias pastarosios dukterines bendroves, taip pat reziduojančias Prancūzijoje.

8 Mokesčių administratorius atsisakė *Papillon* leisti pasinaudoti šia schema motyvuodamas, kad ji negalėjo sudaryti integruotos grupės su bendrovėmis, netiesiogiai valdomomis per Nyderlanduose reziduojančią bendrovę, nes pastaroji bendrovė Prancūzijoje nemokėjo pelno mokesčio dėl to, kad neturėjo joje nuolatinės verslo vietos.

9 Todėl po koregavimo *Papillon* buvo apmokestinta pagal deklaruotą savo pelną, nesuteikiant galimybės jo kompensuoti kitų integruotos grupės bendrovių rezultatais.

10 Papildomą pelno mokestį, kurį ji buvo įpareigota sumokėti už 1989–1991 m., *Papillon* apskundė *tribunal administratif de Paris* (Paryžiaus administraciniam teismui), kuris jos reikalavimus atmetė 2004 m. vasario 9 d. Sprendimu. Išnagrinėjęs apeliacinį skundą *Cour administrative d'appel de Paris* (Paryžiaus apeliacinis administracinis teismas) šioje byloje tik iš dalies panaikino mokestį ir baudą 2005 m. birželio 25 d. Sprendimu.

11 Nagrinėdama *Papillon* skundą dėl šio sprendimo *Conseil d'État* (Valstybės taryba) klausia, ar Prancūzijoje galiojanti integruoto apmokestinimo schema, kuri leidžia patronuojančiai bendrovei rezidentei kompensuoti visos integruotos bendrovių grupės rezultatą ir mokesčių atžvilgiu neutralizuoti grupės vidaus operacijas, yra bent vienos bendrovės grupės narės įsisteigimo laisvės apribojimas tiek, kiek ši schema tokios galimybės nesuteikia subdukterinei bendrovei rezidentei, jei ją valdo dukterinė bendrovė ne rezidentė.

12 *Conseil d'État* abejoja, ar, nustačius tokį apribojimą, jį galima pateisinti privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, būtent būtinybe užtikrinti mokesčių sistemos darną.

13 Šiomis aplinkybėmis *Conseil d'État* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Jeigu mokestinis pranašumas, kylantis dėl „integruoto apmokestinimo“ schemos, sukelia padarinių apmokestinant grupės patronuojančią bendrovę, kuri gali kompensuoti pelną ir nuostolius, gautus ir patirtus visų integruotos grupės bendrovių, ir pasinaudoti šios grupės vidaus operacijų mokesčių kompensavimu, ar iš (CGI) 223 A ir kituose straipsniuose apibrėžtos tvarkos kylantis negalėjimas į integruotą fiskalinę grupę įtraukti patronuojančios įmonės subdukterinės bendrovės, jeigu pastaroji pirmajai priklauso per kitą jos dukterinę bendrovę, kuri, būdama įsteigta kitoje <…> valstybėje narėje ir nevykdydama Prancūzijoje veiklos, nėra apmokestinama Prancūzijos pelno mokesčiu ir todėl ji pati grupei priklausyti negali, sudaro įsisteigimo laisvės apribojimą dėl patronuojančios įmonės pasirinkimo valdyti subdukterinę bendrovę per Prancūzijos dukterinę bendrovę ar konkrečiu atveju per kitoje valstybėje narėje įsteigtą dukterinę bendrovę mokestinių padarinių?

2. Jeigu atsakymas yra teigiamas, ar toks apribojimas gali būti pateisinamas būtinybe išsaugoti „integruoto apmokestinimo“ sistemos darną, visų pirma grupės vidaus operacijų mokesčių kompensavimo mechanizmus, atsižvelgiant į padarinius sistemos, pagal kurią kitoje valstybėje narėje įsteigta dukterinė bendrovė laikoma priklausančia grupei tik dukterinės bendrovės netiesioginio valdymo sąlygos įvykdymo tikslais, jai visiškai netaikant grupės schemos, nes ji nėra Prancūzijos mokesčio mokėtoja, arba bet kuriuo kitu privalomuoju bendrojo intereso pagrindu?“

Dėl prejudicinių klausimų

14 Abiem savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos grupės apmokestinimo schema suteikiama šioje valstybėje reziduojančiai patronuojančiai bendrovei, kuriai priklauso dukterinės bendrovės ir subdukterinės bendrovės, taip pat reziduojančios šioje valstybėje, bet nesuteikiama tokiai patronuojančiai bendrovei, jei jos subdukterinės bendrovės rezidentės yra valdomos per dukterinę bendrovę kitos valstybės narės rezidentę, pažeidžia įsisteigimo laisvę, ir prireikus, ar šis apribojimas gali būti pateisintas.

15 Šiuo klausimu reikia priminti, kad įsisteigimo laisvė apima bendrovių, įsteigtų vadovaujantis valstybės narės teisės aktais ir Europos Bendrijoje turinčių savo pagrindines buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, teisę vykdyti savo veiklą kitose valstybėse narėse per dukterinę bendrovę, filialą ar atstovybę (žr. 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding*, C-471/04, Rink. p. I-2107, 29 punktą ir 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium*, C-414/06, Rink. p. I-3601, 18 punktą).

16 Nors, atsižvelgiant į tekstą, EB sutarties nuostatos dėl įsisteigimo laisvės yra skirtos užtikrinti naudojimąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis kaip ir nacionalinių subjektų teisėmis, jos taip pat draudžia, kad kilmės valstybė narė savo piliečiui ar pagal jos teisės aktus įsteigtai bendrovei ribotų įsisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje (žr., be kita ko, 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C-264/96, Rink. p. I-4695, 21 punktą; 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services*, C-298/05, Rink. p. I-10451 ir minėto sprendimo *Lidl Belgium* 19 punktą).

17 Pagrindinėje byloje pirmiausia reikia pastebėti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neklausia, ar įsisteigimo laisvę riboja tai, kad *Papillon* priklausančios Nyderlandų dukterinės bendrovės negalima integruoti mokesčių prasme. Kaip savo išvados 5 ir 24 punktuose nurodė generalinė advokatė, prašyme priimti prejudicinį sprendimą klausiama, ar įsisteigimo laisvės apribojimas Sutarties 52 straipsnio prasme yra tai, kad valstybėje narėje įsteigta patronuojanti bendrovė mokestinės integracijos negali pritaikyti grupei, kurią ji sudaro su savo subdukterinėmis bendrovėmis, kurių buveinė yra toje pačioje valstybėje, kai tarpinė dukterinė bendrovė, įsteigta kitoje valstybėje narėje, nėra pirmojoje valstybėje apmokestinama pelno mokesčiu.

18 Kaip išplaukia iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, integruoto apmokestinimo schema sumažina patronuojančios bendrovės apmokestinimą, jai leisdama kompensuoti visų mokesčių atžvilgiu integruotos grupės įmonių pelną ir nuostolius. Ši schema suteikia mokestinę naudą nes, be kita ko, leidus kompensuoti grupei suteikiama galimybė nedelsiant įskaityti kai kurių jos bendrovių narių nuostolius.

19 Pagal CGI 223 A ir paskesnius straipsnius ši mokestinė nauda vis dėlto nėra suteikiama, jei Prancūzijoje įsteigta patronuojanti bendrovė subdukterinę bendrovę, kurios buveinė taip pat yra Prancūzijos teritorijoje, valdo per dukterinę bendrovę, kuri įsteigta kitoje valstybėje narėje ir kuri Prancūzijoje nevykdo veiklos.

20 Iš tikro, kaip priminta šio sprendimo 3 ir 4 punktuose, grupės patronuojanti bendrovė, siekdama pasinaudoti integruoto apmokestinimo schema, kitą grupei priklausančią bendrovę gali netiesiogiai turėti tik per integruotai grupei priklausančią bendrovę, taigi tokią, kuri Prancūzijoje apmokestinama pelno mokesčiu.

21 Taigi patronuojanti bendrovė, turinti buveinę Prancūzijoje, kurios Prancūzijos subdukterinės bendrovės yra valdomos per kitoje valstybėje narėje įsteigtą dukterinę bendrovę, negali pasinaudoti integruoto apmokestinimo schema. Kita vertus, Prancūzijos patronuojanti bendrovė turi teisę mokesčių prasme integruoti savo Prancūzijos subdukterines bendroves, jei tarpinė dukterinė bendrovė yra įsteigta Prancūzijoje.

22 Kaip savo išvados 30 punkte nurodė generalinė advokatė, iš to išplaukia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos CGI nuostatos nevienodai vertina teisę pasinaudoti integruoto apmokestinimo schema, atsižvelgiant į tai, ar patronuojančiai bendrovei akcijos netiesiogiai priklauso per Prancūzijoje, ar per kitoje valstybėje narėje įsteigtą dukterinę bendrovę.

23 Tačiau Prancūzijos vyriausybė teigia, kad toks nevienodas požiūris paaiškinamas aplinkybe, jog šie du atvejai nėra objektyviai panašūs.

24 Pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju kitoje valstybėje narėje nei Prancūzijos Respublika įsteigta dukterinė bendrovė dėl šios aplinkybės nėra Prancūzijoje apmokestinama pelno mokesčiu, atvirkščiai nei dukterinė bendrovė, kurios buveinė yra pastarojoje valstybėje.

25 Šiems argumentams negalima pritarti.

26 Pripažinus, kad valstybė narė gali laisvai taikyti skirtingą vertinimą vien dėl to, kad bendrovės buveinė yra kitoje valstybėje narėje, taisyklės dėl įsisteigimo laisvės taptų beprasmės (šiuo klausimu žr. 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 270/83, Rink. p. 273, 18 punktą ir 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.*, C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727, 42 punktą).

27 Nustatant, ar egzistuoja diskriminavimas, Bendrijos situacijos ir išimtinai vidaus situacijos palyginimas turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į atitinkamų nacionalinių nuostatų tikslą (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 60 punktą ir 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C-231/05, Rink. p. I-6373, 38 punktą).

28 Pagrindinėje byloje nagrinėjamomis CGI nuostatomis siekiama įmonei, turinčiai kelis padalinius, kuo labiau prilyginti grupę, kurią sudaro patronuojanti bendrovė, jos dukterinės bendrovės ir jos subdukterinės bendrovės, leidžiant konsoliduoti kiekvienos bendrovės rezultatus.

29 Šį tikslą galima pasiekti tiek valstybėje narėje reziduojančios patronuojančios bendrovės, kuri taip pat joje reziduojančias subdukterines bendroves valdo per dukterinę bendrovę, irgi rezidentę, situacijoje, tiek toje valstybėje narėje reziduojančios patronuojančios bendrovės, kuri taip pat joje reziduojančias subdukterines bendroves valdo per dukterinę bendrovę, įsteigtą kitoje valstybėje narėje, situacijoje.

30 Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjamų CGI nuostatų atžvilgiu šios dvi situacijos yra objektyviai panašios.

31 Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjamas mokestinis režimas nevienodai vertina, atsižvelgiant į tai, kur yra dukterinės bendrovės, per kurią patronuojanti bendrovė rezidentė valdo savo subdukterines bendroves rezidentes, buveinė.

32 Taigi tiek, kiek pagrindinėje byloje nagrinėjamos CGI nuostatos mokesčių atžvilgiu mažiau palankiai vertina Bendrijos situacijas, palyginti su išimtinai vidaus situacijomis, jos yra Sutarties nuostatomis dėl įsisteigimo laisvės iš principo uždraustas apribojimas.

33 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad įsisteigimo laisvės apribojimas gali būti leidžiamas tik tuo atveju, jeigu jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Tačiau net tokiu atveju šis apribojimas turi būti tinkamas užtikrinti atitinkamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti to, kas būtina jam pasiekti (žr. minėto sprendimo *Lidl Belgium* 27 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).

34 Šiuo klausimu pirmiausia reikia pastebėti, kad Vokietijos ir Nyderlandų vyriausybės Teisingumo Teismui pateiktose rašytinėse pastabose teigia, jog iš pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės aktų išplaukiantis įsisteigimo laisvės apribojimas gali būti pateisinamas būtinybe apsaugoti kompetencijos apmokestinimo srityje padalijimą tarp valstybių narių.

35 Šiuo klausimu šios vyriausybės remiasi 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimu *Marks & Spencer* (C-446/03, Rink. p. I-10837) bei minėtu sprendimu *Oy AA* ir nurodo, jog pagrindinėje byloje CGI nuostatomis numatytas apribojimas yra būtinas, kad nebūtų du kartus įskaitomi nuostoliai ir būtų kovojama su mokesčių vengimo pavojumi.

36 Tokiam pagrindimui negalima pritarti.

37 Iš tikro bylose, kuriose priimti minėti sprendimai *Marks & Spencer* ir *Oy AA*, iškelti klausimai buvo susiję atitinkamai su kitoje valstybėje narėje, nei gyveno mokesčių mokėtojas, patirtu nuostoliu įskaitymu ir mokesčių vengimo pavojumi.

38 Pagrindinės bylos aplinkybėmis šie klausimai nekyla, nes prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas yra klausimas, ar apribojimu laikoma aplinkybė, kad vienoje valstybėje narėje reziduojanti bendrovė negali naudotis integruoto apmokestinimo schema kartu su savo subdukterinėmis bendrovėmis, kurios taip pat reziduoja toje valstybėje, jei tarpinė dukterinė bendrovė įsteigta kitoje valstybėje narėje, o ne klausimas, ar šia schema gali naudotis dukterinė bendrovė ne rezidentė.

39 Pagrindinėje byloje klausimas dėl aptariamai grupei priklausančių bendrovių pelno ir nuostolių įskaitymo kyla tik dėl bendrovių vienos valstybės narės rezidenčių. Todėl pateiktas klausimas yra susijęs su toje pačioje vienoje valstybėje narėje patirtų nuostolių įskaitymu, o tai irgi *a priori* pašalina mokesčių vengimo pavojų.

40 Todėl šio sprendimo 22–32 punktuose konstatuotas apribojimas negali būti pateisintas apmokestinimo kompetencijos padalijimu tarp valstybių narių.

41 Antra, reikia pažymėti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar nagrinėjamas apribojimas gali būti pateisintas būtinybe užtikrinti mokesčių sistemos darną, nes Prancūzijos vyriausybė Teisingumo Teismui pateiktose rašytinėse pastabose teigia, kad pagrindinėje byloje taip yra.

42 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia: kadangi integruoto apmokestinimo schema tikrai netaikoma dukterinei bendrovei ne rezidentei, nes ji nėra Prancūzijoje apmokestinama pelno mokesčiu, grupės vidaus operacijų neutralizavimo sistemos darna bus paveikta, jei su šia dukterine bendrove susijusios operacijos bus vertinamos kitaip nei operacijos, susijusios su dukterine bendrove rezidente ir galinčios sukelti dvigubą išskaitymą sistemos, apimančios tik šiuo mokesčiu apmokestinamas bendroves, atžvilgiu.

43 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Teisingumo Teismas pripažino, jog būtinybė išlaikyti mokesčių sistemos darną gali pateisinti Sutartimi garantuojamų pagrindinių judėjimo laisvių įgyvendinimo apribojimą (1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Bachmann*, C-204/90, Rink. p. I-249, 28 punktas; 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 42 punktas ir minėto sprendimo *Keller Holding* 40 punktas).

44 Kad būtų galima remtis tokiu pateisinimu grindžiamu argumentu, Teisingumo Teismas reikalauja tiesioginio ryšio tarp atitinkamo mokestinio pranašumo ir jo kompensavimo konkrečiu apmokestinimu (1995 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Svensson ir Gustavsson*, C-484/93, Rink. p. I-3955, 18 punktas; minėtų sprendimų *ICI* 29 punktas; *Manninen*

42 punktas ir *Keller Holding* 40 punktas), o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas pagal atitinkamų teisės aktų tikslus (minėto sprendimo *Manninen* 43 punktas ir 2008 m. vasario 28 d. Sprendimo *Deutsche Shell*, C-293/06, Rink. p. I-1129, 39 punktas).

45 Pagrindinėje byloje Prancūzijos vyriausybė teigia, kad integruoto apmokestinimo schema numato bendrovių mokestinę konsolidaciją ir, kita vertus, kai kurių operacijų tarp grupės bendrovių neutralizavimą pagal CGI 223 B, 223 D ir 223 F straipsnius.

46 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad įvairių grupės vidaus operacijų neutralizavimas, be kita ko, leidžia išvengti dvigubo nuostolių panaudojimo bendrovių rezidenčių, kurioms taikoma integruoto apmokestinimo schema, lygiu.

47 Iš tikro, jei nuostolių patiria subdukterinė bendrovė, dukterinė bendrovė paprastai padarys atidėjimus dėl savo dalies šioje subdukterinėje bendrovėje vertės sumažėjimo, o patronuojanti bendrovė padarys atidėjimus dėl savo dalies dukterinėje bendrovėje vertės sumažėjimo. Kalbant apie vieną ir tą patį subdukterinės bendrovės nuostolį, jei visoms šioms bendrovėms taikoma integruoto apmokestinimo schema, neutralizavimo mechanizmas dukterinei bendrovei ir patronuojančiai bendrovei leidžia netaikyti nuostatų dėl vertės sumažėjimo.

48 Tačiau jei dukterinė bendrovė yra bendrovė ne rezidentė, subdukterinės bendrovės nuostoliai bus įskaityti du kartus: pirmą kartą kaip jos tiesioginiai nuostoliai ir antrą kartą kaip patronuojančios bendrovės atidėjimais dėl jos dalies dukterinėje bendrovėje vertės sumažėjimo, nes vidaus operacijos nebus neutralizuotos, kadangi dukterinei bendrovei ne rezidentei netaikoma integruoto apmokestinimo schema.

49 Tokiu atveju reikia pripažinti, kad bendrovės rezidentės naudotųsi integruoto apmokestinimo schema konsoliduodamos rezultatus ir nedelsiant įskaitydamos visų bendrovių, kurioms taikoma ši schema, nuostolius, nors subdukterinės bendrovės nuostoliai ir patronuojančios bendrovės vertės sumažinimas nebūtų neutralizuojamas.

50 Todėl integruoto apmokestinimo schemos tiesioginis ryšys tarp mokestinio pranašumo ir grupės vidaus operacijų neutralizavimo būtų panaikintas, o tai paveiktų šios schemos darną.

51 Todėl integruoto apmokestinimo schema neleisdamos pasinaudoti patronuojančiai bendrovei rezidentei, kuri į ją įtraukti pageidauja subdukterines bendroves rezidentes, nes pastarąsias valdo per dukterinę bendrovę ne rezidentę, pagrindinėje byloje nagrinėjamos CGI nuostatos užtikrina šios sistemos darną.

52 Dar reikia, kad šie nacionalinės teisės aktai neviršytų to, kas būtina šiam tikslui pasiekti, tai yra to paties tikslo negalima pasiekti įsisteigimo laisvę mažiau ribojančiomis priemonėmis.

53 Šiuo klausimu Prancūzijos vyriausybė teigia, kad šios CGI nuostatos yra būtinos dėl sunkumų, kurių Prancūzijos mokesčių institucijos patiria tikrindamos nuostolių dvigubo panaudojimo egzistavimą, kai bendrovė ne rezidentė yra įsiterpusi tarp patronuojančios bendrovės ir subdukterinių bendrovių. Atidėjimų dydis paprastai neatitinka dukterinės bendrovės nuostolio ir yra visiškai neįmanoma tiksliai nustatyti atidėjimo priežasties.

54 Šiuo klausimu pirmiausia reikia pažymėti, kad vien praktiniai sunkumai negali pateisinti sutartyje įtvirtintos laisvės pažeidimo (2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-334/02, Rink. p. I-2229, 29 punktas; 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Rink. p. I-8203, 48 punktas ir 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rink. p. I-11753, 70 punktas).

55 Be to, reikia priminti, kad Bendrijos teisės aktai, t. y. 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15) valstybėms narėms leidžia kompetentingų kitų valstybių narių institucijų prašyti bet kokios informacijos, kuri gali būti svarbi tiksliam, be kita ko, pelno mokesčio, skaičiavimui.

56 Galiausiai reikia pridurti, kad atitinkamos mokesčių institucijos, kaip savo išvados 66 punkte nurodė generalinė advokatė, turi teisę iš patronuojančios bendrovės prašyti pateikti visus dokumentus, kurių reikia nustatyti, ar šios bendrovės atidėjimai dėl jos vertės dukterinės bendrovės kapitale sumažėjimo turi būti netiesiogiai pagrindžiami subdukterinės bendrovės nuostoliu, atspindimu šios dukterinės bendrovės apskaitytuose atidėjimuose (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer* 49 punktą; 2007 m. sausio 30 d. Sprendimo *Komisija prieš Daniją*, C-150/04, Rink. p. I-1163, 54 punktą; 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Rink. p. I-2647, 57 punktą ir 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *ELISA*, C-451/05, Rink. p. I-8251, 95 punktą).

57 Santykiuose tarp valstybių narių atitinkamų mokesčių institucijų prašoma ar pateikta informacija patikrinti, ar tenkinamos nacionalinės teisės aktuose numatytos sąlygos, leidžia dar ir todėl, kad bendrovių apskaitos srityje taikomos Bendrijos derinimo priemonės, kurios suteikia galimybę pateikti patikimus ir patikrintinus duomenis, susijusius su kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrove (šiuo klausimu žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, Rink. p. I-11531, 62 punktą).

58 Taigi, kai patronuojančios bendrovės vienos valstybės narės rezidentės prašo leisti pasinaudoti integruoto apmokestinimo schema kartu su subdukterinėmis bendrovėmis rezidentėmis, valdomomis per dukterines bendroves kitos valstybės narės rezidentes, kaip pagrindinėje byloje, pirmosios valstybės mokesčių institucijos gali šių dukterinių bendrovių prašyti pateikti įrodymų, kuriuos jos laiko būtinus, kad būtų visiškai užtikrintas pastarųjų padarytų atidėjimų skaidrumas.

59 Prancūzijoje įsteigtos bendrovės, kurios subdukterines bendroves rezidentes valdo per dukterines bendroves kitos valstybės narės rezidentes ir kurios dėl šios aplinkybės negali naudotis integruoto apmokestinimo schema, pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamas CGI nuostatas negali pateikti įrodymų, leidžiančių patvirtinti, kad nėra dvigubo nuostolių panaudojimo pavojaus.

60 Todėl šie teisės aktai bet kuriuo atveju šioms bendrovėms rezidentėms neleidžia įrodyti dvigubo nuostolių panaudojimo taikant integruoto apmokestinimo schemą nebuvimo.

61 Iš to išplaukia, kad egzistuoja įsisteigimo laisvę mažiau ribojančios priemonės, leidžiančios pasiekti mokesčių sistemos darnos tikslą.

62 Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjamos CGI nuostatos viršija tai, kas būtina šiam tikslui pasiekti, ir todėl negali būti pateisinamos būtinybe užtikrinti mokesčių sistemos darną.

63 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Sutarties 52 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis valstybės narės teisės aktuose numatyti, jog grupės apmokestinimo schema taikoma patronuojančiai bendrovei, šios valstybės narės rezidentei, turinčiai dukterinių bendrovių ir subdukterinių bendrovių, kurios taip pat reziduoja toje valstybėje, bet tokiai patronuojančiai bendrovei

netaikoma, jei jos subdukterinės bendrovės rezidentės yra valdomos per dukterinę bendrovę, kitos valstybės narės rezidentę.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

64 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

EB sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) turi būti aiškinamas kaip draudžiantis valstybės narės teisės aktuose numatyti, jog grupės apmokestinimo schema taikoma patronuojančiai bendrovei, šios valstybės narės rezidentei, turinčiai dukterinių bendrovių ir subdukterinių bendrovių, kurios taip pat reziduoja toje valstybėje, bet tokiai patronuojančiai bendrovei netaikoma, jei jos subdukterinės bendrovės rezidentės yra valdomos per dukterinę bendrovę, kitos valstybės narės rezidentę.

Parašai.