

Byla C-418/07

Société Papillon

prieš

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

(Conseil d'État (Prancūzija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„sisteigimo laisvė – Tiesioginiai mokesčiai – Pelno mokesčiai – Grupės apmokestinimo schema – Patronuojanti bendrovė rezidentė – Subdukterinės bendrovės rezidentės, valdomos per dukterinę bendrovę ne rezidentę“

Sprendimo santrauka

Laisvas asmenų judėjimas – sisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai – Bendrovių pelno mokestis

(EB sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo) – EB 43 straipsnis)

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 dukterinę bendrovę ir subdukterinę bendrovę, kurios taip pat reziduoja toje valstybėje, bet tokiai patronuojančiai bendrovei netaikoma, jei jos subdukterinės bendrovės rezidentės yra valdomos per dukterinę bendrovę, kitos valstybės narės rezidentės.

Iš tiesų tokios teisės nuostatos nevienodai vertina, atsižvelgiant į tai, kur yra dukterinės bendrovės, per kurią patronuojanti bendrovė rezidentė valdo savo subdukterines bendroves rezidentes, buveinę. Taigi tiek, kiek šios nuostatos mokesčių atžvilgiu mažiau palankiai vertina Bendrijos situacijas, palyginti su išimtinai vidaus situacijomis, kurios yra objektyviai panašios šių teisės nuostatų siekiamo tikslo atžvilgiu, jos yra Sutarties nuostatomis dėl sisteigimo laisvės iš principo uždraustas apribojimas.

Šis apribojimas negali būti pateisinamas kompetencijos apmokestinimo srityje padalijimu tarp valstybių narių, nes klausimas dėl grupės priklausančių bendrovių pelno ir nuostolių skaitymo kyla tik dėl bendrovių, vienos valstybės narės rezidentės, o tai *a priori* pašalina mokesčių vengimo pavojų.

Be to ši teisės nuostatą neturėtų pateisinti bėtinybų užtikrinti mokesčių sistemos darną. Todėl integruoto apmokestinimo schema neleisdamos pasinaudoti patronuojančiai bendrovei rezidentei, kuri pageidauja į ją įtraukti subdukterines bendroves rezidentes, nes pastarosios valdo per dukterinę bendrovę ne rezidentę, šios nuostatos užtikrina šios sistemos darną. Tačiau jei dukterinė bendrovė yra bendrovė ne rezidentė, subdukterinės bendrovės nuostoliai bus skaityti du kartus: pirmą kartą kaip jos tiesioginiai nuostoliai ir antrą kartą kaip patronuojančios bendrovės atidėjimai dėl jos dalies dukterinėje bendrovėje vertės sumažėjimo, nes vidaus operacijos nebus neutralizuotos, kadangi dukterinei bendrovei ne rezidentei netaikoma integruoto apmokestinimo schema. Tokiu atveju bendrovės rezidentės naudotųsi integruoto apmokestinimo schema konsoliduodamos rezultatus ir iškart skaitydamos visų bendrovių, kurioms taikoma ši apmokestinimo schema, nuostolius, nors subdukterinės bendrovės nuostoliai ir patronuojančios

bendrovės atidėjimai nebūtų neutralizuojami. Todėl tiesioginis ryšys tarp mokestinio pranašumo ir grupės vidaus operacijų neutralizavimo, be kita ko, leidžiantis išvengti dvigubo nuostolių įskaitymo bendrovių rezidentų, kurioms taikoma integruoto apmokestinimo schema, lygiu, būtų panaikintas, o tai paveiktų šios schemos darną.

Tačiau, kadangi egzistuoja mažiau sąsisteigimo laisvę ribojantys priemonės, skirti mokesčių sistemos darnos tikslui pasiekti, tokios nuostatos viršija tai, ko reikia šiam tikslui pasiekti. Pirmiausia, vien praktiniai sunkumai, kaip antai sunkumas patikrinti nuostolių dvigubo įskaitymo egzistavimą, kai bendrovė ne rezidentė yra siterpusi tarp patronuojančios bendrovės ir jos subdukterinių bendrovių, negali pateisinti Sutartyje tvirtintos laisvės pažeidimo. Be to, valstybės narės gali kompetentingą kitą valstybių narį institucijų prašyti bet kokios informacijos, kuri gali būti svarbi tikslui, be kita ko, pelno mokesčio skaičiavimui. Galiausiai, 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 rezidentės, pirmosios valstybės mokesčių institucijos gali šią dukterinę bendrovę prašyti pateikti įrodymų, kuriuos jos laiko būtinais, kad būtų visiškai užtikrintas pastarųjų padarytų atidėjimų skaidrumas. Todėl aptariami teisės aktai bet kuriuo atveju šioms bendrovėms rezidentėms neleidžia įrodyti dvigubo nuostolių įskaitymo taikant integruoto apmokestinimo schemą nebuvimo.

(žr. 30–32, 39–40, 46, 48–51, 53–55, 58 ir 60–63 punktus bei rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija)

SPRENDIMAS

2008 m. lapkričio 27 d.(*)

„Sąsisteigimo laisvė – Tiesioginiai mokesčiai – Pelno mokesčiai – Grupės apmokestinimo schema – Patronuojanti bendrovė rezidentė – Subdukterinės bendrovės rezidentės, valdomos per dukterinę bendrovę ne rezidentę“

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,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

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

išnagrinęs 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

Sprendimas

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*), steigtos 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 aplinkyboms, 223 A straipsnyje nurodoma:

„Bendrovė <...> gali būti apmokestinama pelno mokesčiu už visų grupės, kuri sudaro ji pati ir bendrovės, kuri akciją ji turi mažiausiai 95%, finansiniais metais gautą pelną tiesiogiai arba netiesiogiai per grupės bendroves <...>. Grupės bendrovės turi pareigą pranešti apie savo pelną <...>. Bendrovių grupės narys gali būti tik sutikimų jomis būti davusios bendrovės, kuri 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 grupės priklausantis bendrovės akciją tik netiesiogiai, t. y. per kitą bendrovę, integruotos grupės narį, 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 pagrindinę bylą nagrinėjamus mokestinius metus, t. y. nuo 1989 m. sausio 1 d. iki 1991 m. gruodžio 31 d., *Papillon* priklauso 100 % Nyderlandų bendrovės *Artist Performance and Communication* kapitalo, o šiai priklauso 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 grupę, kuri sudaro ji pati ir bendrovės, kuri kapitalo bent 95 % jai priklauso tiesiogiai arba netiesiogiai, gautą pelną. Atsižvelgiant į tai, *Papillon* integruotą grupę, kuriai vadovavo, traukė bendrovė *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 galimybių jo kompensuoti kitą integruotos grupės bendrovių rezultatais.

10 Papildomą pelno mokestį, kurį ji buvo pareigota sumokėti už 1989–1991 m., *Papillon* apskundė *tribunal administratif de Paris* (Paryžiaus administraciniam teismui), kuris jos reikalavimus atmetė 2004 m. vasario 9 d. Sprendimu. Išnagrinėjus 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 Nagrinėjama *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 rezultatų ir mokesčių atžvilgiu neutralizuoti grupės vidaus operacijas, yra bent vienos bendrovės grupės narės įsisteigimo laisvės apribojimas tiek, kiek ši schema tokios galimybių nesuteikia subdukterinei bendrovei rezidentei, jei ji valdo dukterinę bendrovę ne rezidentę.

12 *Conseil d'État* abejoja, ar, nustačius tokį apribojimą, jį galima pateisinti privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, būtų bitynė 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 visą integruotos grupės bendrovių, ir pasinaudoti šios grupės vidaus operacijų mokesčių kompensavimu, ar iš (CGI) 223 A ir kituose straipsniuose apibrėžtos tvarkos kylantis negalėjimas integruotą fiskalinę grupę traukti patronuojančios įmonės subdukterinės bendrovės, jeigu pastaroji pirmajai priklauso per kitą jos dukterinę bendrovę, kuri, būdama steigta kitoje <...> valstybėje narėje ir nevykdydama Prancūzijoje veiklos, nėra apmokestinama Prancūzijos pelno mokesčiu ir todėl ji pati grupei priklausyti negali, sudaro įsisteigimo laisvės

apribojim? d?l patronuojan?ios ?mon?s pasirinkimo valdyti subdukterin? bendrov? per Pranc?zijos dukterin? bendrov? ar konkre?iu atveju per kitoje valstyb?je nar?je ?steigt? dukterin? bendrov? mokestini? padarini??

2. Jeigu atsakymas yra teigiamas, ar toks apribojimas gali b?ti pateisinamas b?tinybe išsaugoti „integruoto apmokestinimo“ sistemos darn?, vis? pirma grup?s vidaus operacij? mokes?i? kompensavimo mechanizmus, atsižvelgiant ? padarinius sistemos, pagal kuri? kitoje valstyb?je nar?je ?steigta dukterin? bendrov? laikoma priklausan?ia grupei tik dukterin?s bendrov?s netiesioginio valdymo s?lygos ?vykdymo tikslais, jai visiškai netaikant grup?s schemos, nes ji n?ra Pranc?zijos mokes?io mok?toja, arba bet kuriuo kitu privalomuoju bendrojo intereso pagrindu?“

D?l prejudicini? klausim?

14 Abiem savo klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos grup?s apmokestinimo schema suteikiama šioje valstyb?je reziduojan?iai patronuojan?iai bendrovei, kuriai priklauso dukterin?s bendrov?s ir subdukterin?s bendrov?s, taip pat reziduojan?ios šioje valstyb?je, bet nesuteikiama tokiai patronuojan?iai bendrovei, jei jos subdukterin?s bendrov?s rezident?s yra valdomos per dukterin? bendrov? kitos valstyb?s nar?s rezident?, pažeidžia ?sisteigimo laisv?, ir prireikus, ar šis apribojimas gali b?ti pateisintas.

15 Šiuo klausimu reikia priminti, kad ?sisteigimo laisv? apima bendrovi?, ?steigt? vadovaujantis valstyb?s nar?s teis?s aktais ir Europos Bendrijoje turin?i? savo pagrindines buveines, centrin? administracij? ar pagrindin? verslo viet?, teis? vykdyti savo veikl? kitose valstyb?se nar?se per dukterin? bendrov?, filial? ar atstovyb? (žr. 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding*, C?471/04, Rink. p. I?2107, 29 punkt? ir 2008 m. geguž?s 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium*, C?414/06, Rink. p. I?0000, 18 punkt?).

16 Nors, atsižvelgiant ? tekst?, EB sutarties nuostatos d?l ?sisteigimo laisv?s yra skirtos užtikrinti naudojim?si priiman?iojoje valstyb?je nar?je tomis pa?iomis kaip ir nacionalini? subjekt? teis?mis, jos taip pat draudžia, kad kilm?s valstyb? nar? savo pilie?iui ar pagal jos teis?s aktus ?steigtai bendrovei ribot? ?sisteigimo laisv? kitoje valstyb?je nar?je (žr., be kita ko, 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C?264/96, Rink. p. I?4695, 21 punkt?; 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services*, C?298/05, Rink. p. I?10451 ir min?to sprendimo *Lidl Belgium* 19 punkt?).

17 Pagrindin?je byloje pirmiausia reikia pasteb?ti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas neklausia, ar ?sisteigimo laisv? riboja tai, kad *Papillon* priklausan?ios Nyderland? dukterin?s bendrov?s negalima integruoti mokes?i? prasme. Kaip savo išvados 5 ir 24 punktuose nurod? generalin? advokat?, prašyme priimti prejudicin? sprendim? klausiamo, ar ?sisteigimo laisv?s apribojimas Sutarties 52 straipsnio prasme yra tai, kad valstyb?je nar?je ?steigta patronuojanti bendrov? mokestin?s integracijos negali pritaikyti grupei, kuri? ji sudaro su savo subdukterin?mis bendrov?mis, kuri? buvein? yra toje pa?ioje valstyb?je, kai tarpin? dukterin? bendrov?, ?steigta kitoje valstyb?je nar?je, n?ra pirmojoje valstyb?je apmokestinama pelno mokes?iu.

18 Kaip išplaukia iš prašymo priimti prejudicin? sprendim?, integruoto apmokestinimo schema sumažina patronuojan?ios bendrov?s apmokestinim?, jai leisdama kompensuoti vis? mokes?i? atžvilgiu integruotos grup?s ?moni? peln? ir nuostolius. Ši schema suteikia mokestin? naud? nes, be kita ko, leidus kompensuoti grupei suteikiama galimyb? nedelsiant ?skaityti kai kuri? jos bendrovi? nari? nuostolius.

19 Pagal CGI 223 A ir paskesnius straipsnius ši mokestin? nauda vis d?lto n?ra suteikiama, jei

Prancūzijoje steigta patronuojanti bendrovė subdukterinė bendrovė, kurios buveinė taip pat yra Prancūzijos teritorijoje, valdo per dukterinę bendrovę, kuri steigta 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 steigtą 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 steigta Prancūzijoje.

22 Kaip savo išvados 30 punkte nurodė generalinė advokatė, iš to išplaukia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos CGI nuostatose nevienodai vertina teisę pasinaudoti integruoto apmokestinimo schema, atsižvelgiant į tai, ar patronuojantys bendrovei akcijos netiesiogiai priklauso per Prancūzijoje, ar per kitoje valstybėje narėje steigtą 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 steigta 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 sisteminio laisvės tapti 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 atitinkamą 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 žmonei, turinčiai kelis padalinius, kuo labiau prilyginti grupę, kuri sudaro patronuojanti bendrovė, jos dukterinės bendrovės ir jos subdukterinės bendrovės, leidžiant konsoliduoti kiekvienos bendrovės rezultatus.

29 Šis tikslas galima pasiekti tiek valstybėje narėje reziduojančių patronuojančių bendrovės, kuri taip pat joje reziduojančias subdukterines bendroves valdo per dukterinę bendrovę, irgi rezidentę, situacijoje, tiek toje valstybėje narėje reziduojančių patronuojančių bendrovės, kuri taip pat joje reziduojančias subdukterines bendroves valdo per dukterinę bendrovę, steigtą kitoje valstybėje narėje, situacijoje.

30 Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjamą CGI nuostatą atžvilgiu šios dvi situacijos yra objektyviai panašios.

31 Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjamas mokestinis režimas nevienodai vertina, atsižvelgiant

Ar tai, kur yra dukterinės bendrovės, per kurią patronuojanti bendrovė rezidentė valdo savo subdukterines bendroves rezidentės, buveiną.

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 sistėigimo laisvės iš principo uždraustas apribojimas.

33 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad sistėigimo 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 teismo praktiką).

34 Šiuo klausimu pirmiausia reikia pastebėti, kad Vokietijos ir Nyderlandų vyriausybės Teisingumo Teismui pateiktose rašytinėse pastabose teigia, jog iš pagrindinėje byloje nagrinėjamo teisės aktų išplaukiantis sistėigimo laisvės apribojimas gali būti pateisinamas bėtinybe 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 kovoje su mokesčių vengimo pavojumi.

36 Tokiam pagrindimui negalima pritarti.

37 Iš tikro byloje, 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 aplinkybomis 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 steigta 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 rezidentų. Todėl pateiktas klausimas yra susijęs su toje pačioje vienoje valstybėje narėje patirtu 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 bėtinybe 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 garantuojamą pagrindinį judėjimo laisvės gyvendinimo 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 mokesčio pranašumo ir jo kompensavimo konkrečiu apmokestinimu (1995 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Svensson ir Gustavsson*, C-484/93, Rink. p. I-3955, 18 punktas; minėto sprendimo *ICI* 29 punktas; *Manninen* 42 punktas ir *Keller Holding* 40 punktas), o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas pagal atitinkamą teisės aktą tikslus (minėto sprendimo *Manninen* 43 punktas ir 2008 m. vasario 28 d. Sprendimo *Deutsche Shell*, C-293/06, Rink. p. I-0000, 39 punktas).

45 Pagrindinėje byloje Prancūzijos vyriausybė teigia, kad integruoto apmokestinimo schema numato bendrovių mokesčių 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 rezidentų, 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 nuostatą 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 naudotasi 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 schemas tiesioginis ryšys tarp mokesčio pranašumo ir grupės vidaus operacijų neutralizavimo būtų panaikintas, o tai paveiktų šios schemas darną.

51 Todėl integruoto apmokestinimo schema neleidžiamas 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 subdukterinės bendrovės. 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) valstyboms narėms leidžia kompetentingą kitų valstybių narių institucijų prašyti bet kokios informacijos, kuri gali būti svarbi tiksliai, 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 bendrovė 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 rezidentės, kaip pagrindinėje byloje, pirmosios valstybės mokesčių institucijos gali šią dukterinę bendrovę prašyti pateikti įrodymų, kuriuos jos laiko būtinus, kad būtų visiškai užtikrintas pastarųjų padarytų atidėjimų skaidrumas.
- 59 Prancūzijoje įsteigtos bendrovės, kurios subdukterines bendroves rezidentės valdo per dukterines bendroves kitos valstybės narės rezidentės ir kurios dėl šios aplinkybės negali naudotis integruoto apmokestinimo schema, pagal pagrindinėje byloje nagrinjamą CGI nuostatą negali pateikti įrodymų, leidžiančių patvirtinti, kad nėra dvigubo nuostolių panaudojimo pavojaus.

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

61 Iš to išplaukia, kad egzistuoja įsisteigimo laisvė 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 dukterinį bendrovę ir subdukterinį bendrovę, kurios taip pat reziduoja toje valstybėje, bet tokiai patronuojančiai bendrovei netaikoma, jei jos subdukterinės bendrovės rezidentas yra valdomos per dukterinę bendrovę, kitos valstybės narės rezidentas.

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 dukterinį bendrovę ir subdukterinį bendrovę, kurios taip pat reziduoja toje valstybėje, bet tokiai patronuojančiai bendrovei netaikoma, jei jos subdukterinės bendrovės rezidentas yra valdomos per dukterinę bendrovę, kitos valstybės narės rezidentas.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.