

Lieta C-418/07

Société Papillon

pret

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

(Conseil d'État (Francija) lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Tiešie nodokļi – Sabiedrību ienākuma nodokļi – Grupas aplikšanas ar nodokļiem sistēma – Mātes sabiedrība rezidente – Ar meitas sabiedrības nerezidentes starpniecību piederīgi meitas sabiedrības apakšuzņēmumi rezidenti

Sprieduma kopsavilkums

Personu brīvība pārvietošanās – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Nodokļu tiesību akti – Sabiedrību ienākuma nodokļi

(EK lūguma 52. pants (jaunajā redakcijā pāc grozījumiem – EKL 43. pants))

Lūguma 52. pants (jaunajā redakcijā pāc 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 tās 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 tās meitas sabiedrības starpniecību, kas ir citas dalībvalsts rezidente.

Šādi tiesību akti rada nevienlīdzīgu attieksmi atkarībā no vietas, kur ir meitas sabiedrības, ar kuras starpniecību mātes sabiedrībai rezidentei pieder meitas sabiedrības apakšuzņēmumi rezidenti, juridiskā adrese. Tā kā šādi tiesību akti Kopienā pastāvošās situācijās paredz nelabvēlīgāku attieksmi attiecībā uz nodokļiem nekā situācijās, kuras pastāv tikai valsts iekšien un ir objektīvi salīdzināmas attiecībā uz šajos tiesību aktos paredzēto mērķi, tie ir uzskatāmi par ierobežojumu, kas principā ir aizliegts saskaņā ar Lūguma noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību.

Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu nevar pamatot ar vajadzību saglabāt nodokļu iekasēšanas kompetences sadalījumu dalībvalstu vidū, jo jautājums par to, vai ir jāņem vērā sabiedrība, kas pieder pie attiecīgās grupas, peļņa un zaudējumi, attiecas tikai uz tādām sabiedrībām, kas ir vienas dalībvalsts rezidentes, tādējādi *a priori* izslēdzot arī izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risku.

Turklāt šāds tiesību aktus nevar pamatot ar nepieciešamību nodrošināt nodokļa režīma konsekvenču. Protams, ka, atsakoties piešķirt priekšrocības no nodokļu integrācijas režīma mātes sabiedrībai rezidentei, kas vēlas iekāut šajā režīmā meitas sabiedrību rezidentu apakšuzņēmumus, ja tie mātes sabiedrībai rezidentei pieder ar meitas sabiedrības nerezidentes starpniecību, minētā tiesību akti nodrošina minētā režīma konsekvenču. 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 kapitāla šajā sabiedrībā vērtības

samazināšanai gadījumam, jo, tādēļ ka uz meitas sabiedrību nerezidenti neattiecas nodokļu integrācijas režīms, grupas darbības netiek neitralizētas. Šādi gadījumi priekšrocības no nodokļu integrācijas režīma sabiedrībām rezidentēm būtu tādās, 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 uzkrējumus nevarētu neitralizēt. Tādējādi tiktu pārrauta tiešā saikne, kas starp nodokļu priekšrocībām un grupas iekšējo darbību neitralizēšanu ņautu cita starpā izvairīties no zaudējumu divkāršas vērā ņemšanas attiecībā uz sabiedrībām rezidentēm, kas piemēro nodokļu integrācijas režīmu, kā rezultātā tiktu ietekmēta minētā režīma konsekvence.

Tomēr, tādēļ ka pastāv brīvību veikt uzņēmējdarbību mazāk ierobežojoši pasākumi, ar kuriem var sasniegt mātes nodrošināt nodokļu režīma konsekvenci, šādi tiesību akti pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu šo mērķi. Pirmkārt, praktiskas grūtības vien – tādās kā grūtības pārbaudīt, vai pastāv zaudējumu divkāršas vērā ņemšanas risks, ja kā starpniece starp mātes sabiedrību un tās meitas sabiedrības apakšuzņēmumiem ir sabiedrība nerezidente, – nevar attaisnot Līguma paredzētas brīvības stenošanas ierobežojumu. Otrkārt, dalībvalstis var pieprasīt no citas dalībvalsts kompetentām iestādēm visu informāciju, kas var palīdzēt pareizi aprēķināt it īpaši sabiedrību ienākuma nodokļa summu. Visbeidzot, ja mātes sabiedrības, kas ir kādas dalībvalsts rezidentes, vēlas piemērot nodokļu integrācijas režīmu kopīgi ar meitas sabiedrības, kas ir citas dalībvalsts rezidente, apakšuzņēmumiem rezidentiem, pirmās valsts nodokļu iestādes var prasīt šīm meitas sabiedrībām iesniegt pierādījumus, kurus tās uzskata par nepieciešamiem, lai pilnībā nodrošinātu šo meitas sabiedrību uzkrājumu pārskatāmību. Līdz ar to šādi tiesību akti nekādā apmērā neņautu sabiedrībām rezidentēm nodokļu integrācijas režīma ietvaros pierādīt, ka nav zaudējumu divkāršas vērā ņemšanas riska.

(sal. ar 30.–32., 39., 40., 46., 48.–51., 53.–55., 58., 60.–63. punktu un rezolūciju daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (ceturto palātu)

2008. gada 27. novembrī (*)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Tiešie nodokļi – Sabiedrību ienākuma nodoklis – Grupas aplikšanas ar nodokļiem sistēma – Mātes sabiedrība rezidente – Ar meitas sabiedrības nerezidentes starpniecību piederīgi meitas sabiedrības apakšuzņēmumi rezidenti

Lieta C-418/07

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Conseil d'État* (Francija) iesniedza ar līgumu, 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],

ģenerālvokāte J. Kokote [J. Kokott],

sekretārs B. Fileps [B. Fülöp], administrators,

ģemotvārā rakstveida procesā un 2008. gada 4. jūnija tiesas sēdē,

ģemotvārā apsvērumus, ko sniedza:

- *Société Papillon* vārdā – Dž. Kalisti [G. Calisti], advokāts,
- Francijas valdības vārdā – Ž. de Bergess [G. de Bergues] un Ž. K. Grasijs [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 Grāfe [M. de Grave], pārstāvji,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārdā – R. Liāls [R. Lya] un Ž. P. Kepenns [J.-P. Keppenne], pārstāvji,

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par EK līguma 52. panta (jaunajā redakcijā pāc grozījumiem – EKL 43. pants) interpretāciju.

2 Šis līgums 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 tās saukto “nodokļu integrācijas” režīmu.

Atbilstošās tiesību normas

3 *Code général des impôts* [Vispārējais nodokļu kodekss] (turpmāk tekstā – “*CGI*”) 223.A pantā tādā redakcijā, kādā bija piemērojama pamata tiesvedības faktiskā apstākļu rašanās laikā, ir noteikts:

“Sabiedrība [...] var būt vienīgā sabiedrību ienākuma nodokļa maksātāja par visas grupas, kuru veido pati sabiedrība un sabiedrības, kurās tai nepātraukti visa finanšu gada laikā tieši vai netieši ar grupas sabiedrību starpniecību [...] pieder vismaz 95 % no kapitāla, darbības

rezult?tiem [..]. Grupas sabiedr?b?m ir pien?kums deklar?t savas darb?bas rezult?tus [..]. Par grupas dal?bniec?m var b?t tikai sabiedr?bas, kas ir devušas savu piekrišanu un kuru darb?bas rezult?ti tiek aplikti ar sabiedr?bu ien?kuma nodokli [..].”

4 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka saska?? ar CGI 223.A pantu grupas m?tes sabiedr?ba p?c savas izv?les var br?vi noteikt grupas ietvarus. Ta?u min?tajai m?tes sabiedr?bai var netieši pieder?t cita grupas sast?v? ietilpstoša sabiedr?ba tikai ar t?das sabiedr?bas starpniec?bu, kas pati ir integr?t?s grupas dal?bniece un uz kuru l?dz ar to attiecas sabiedr?bu ien?kuma nodoklis Francij?.

5 Saska?? ar CGI 223.B pantu “kop?jo rezult?tu nosaka m?tes sabiedr?ba, matem?tiski saskaitot visu grupas sabiedr?bu darb?bas rezult?tus [..].”

6 CGI 223.B, 223.D un 223.F pant? cita starp? ir paredz?ta neitraliz?cija t?d?m grupas iekš?j?m darb?b?m k? uzkr?jumiem grupas sabiedr?bu šaub?giem par?diem vai riskiem, pras?jumu cesij?m vai subs?dij?m grupas ietvaros, uzkr?jumiem, kas saist?ti ar kapit?lda?u cit?s grupas sabiedr?b?s v?rt?bas samazin?šanas risku, k? ar? pamatl?dzek?u nodošanai.

Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi

7 Nodok?a gadu, kuri attiec?s uz pamata lietu, laik?, proti, finanšu gados no 1989. gada 1. janv?ra l?dz 1991. gada 31. decembrim, *Papillon* pieder?ja 100 % kapit?lda?u N?derlandes sabiedr?b? *Artist Performance and Communication*, kurai savuk?rt pieder?ja 99,99 % da?u sabiedr?b? *Kiron SARL*, kas ir Francijas rezidente. Š?dos apst?k?os *Papillon* izv?l?j?s nodok?u integr?cijas re?žmu, kura regul?jums bija paredz?ts no CGI 223.A l?dz 223.F pantam un saska?? ar kuru sabiedr?ba rezidente var b?t vien?g? sabiedr?bu ien?kuma nodok?a maks?t?ja par visas grupas, kuru veido pati sabiedr?ba un sabiedr?bas, kur?s tai tieši vai netieši pieder vismaz 95 % no kapit?la, darb?bas rezult?tiem. Šaj? sakar? *Papillon* integr?taj? grup?, kuras vad?bu t? uz??m?s, tika iek?auta *Kiron SARL* un vair?kas *Kiron* meitas sabiedr?bas, kuras ar? bija Francijas rezidentes.

8 Nodok?u administr?cija neat??va *Papillon* piem?rot min?to re?žmu, pamatojot ar to, ka *Papillon* nevar?ja veidot integr?tu grupu ar sabiedr?b?m, kuras t? netieši kontrol?, ar t?das sabiedr?bas starpniec?bu, kas ir N?derlandes rezidente, jo, t? k? tai nebija past?v?ga uz??muma Francij?, š? sabiedr?ba nav sabiedr?bu ien?kuma nodok?a maks?t?ja Francij?.

9 L?dz ar to p?c [nodok?u] p?rr??ina *Papillon* tika aplikta ar nodokli saist?b? ar savu pe??u, ko t? bija deklar?jusi, piln? apm?r? bez iesp?jas to kompens?t ar integr?t?s grupas citu sabiedr?bu rezult?tiem.

10 *Papillon* apstr?d?ja sabiedr?bu ien?kuma nodok?a papildu maks?jumus, kas tai tika uzlikti par laika periodu no 1989. l?dz 1991. gadam, *Tribunal administratif de Paris* [Par?zes Administrat?vaj? ties?], ta?u š? tiesa ar 2004. gada 9. febru?ra spriedumu noraid?ja *Papillon* iebildumus. Izskatot apel?cijas s?dz?bu, kas par šo spriedumu tika iesniegta *Cour administrative d'appel de Paris* [Par?zes Administrat?vaj? apel?cijas ties?], p?d?j? min?t? ar 2005. gada 24. j?nija spriedumu noteica tikai da??ju atbr?vojumu no apstr?d?tajiem nodok?iem un soda naud?m.

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 mēģina sabiedrība rezidente var kompensēt visas integrācijas 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 tās pastāv – var pamatot ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, it īpaši ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu režīma konsekveni.

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

“1) Tiktāl, ciktāl nodokļu priekšrocība, kas izriet no “nodokļu integrācijas” režīma, ietekmē nodokļu uzlikšanu grupas mēģina sabiedrībai, kas var kompensēt integrācijas grupas sabiedrību peļņu un zaudējumus un izmantot grupas iekšējo darbību fiskālo neitralizāciju – vai no [CGI] 223.A un turpmākajos pantos paredzēto režīma izrietošā neiespējamība iekāut nodokļu ziņā integrāto grupu mēģina 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 mēģina sabiedrības izvēle paturēt pašam 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 konsekveni – it īpaši grupas iekšējo darbību fiskālās neitralizācijas mehānismus, ņemot vērā tās sistēmas sekas, saskaņā ar kuru citā valstī dibināta meitas sabiedrība tiek uzskatīta par piederošu grupai tikai tādēļ, 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 mēģina sabiedrībai, kura ir šīs dalībvalsts rezidente un kurai pieder tās meitas sabiedrības un meitas sabiedrības apakšuzņēmumi, kas arī ir minētās valsts rezidenti, bet netiek piemērota šādai mēģina sabiedrībai, ja tai meitas sabiedrības apakšuzņēmumi pieder ar tās 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

formul?jumam ir nodrošin?t uz?emošaj? dal?bvalst? t?du pašu attieksmi k? pret š?s valsts pilso?iem vai sabiedr?b?m, tie ar? nepie?auj, ka izcelsmes dal?bvalsts k?dam no saviem pilso?iem vai sabiedr?bai, kas dibin?ta atbilstoši t?s tiesiskajam regul?jumam, cit? dal?bvalst? rada š??rš?us uz??m?jdarb?bai (1998. gada 16. j?lija spriedums liet? C?264/96 *ICI, Recueil*, I?4695. lpp., 21. punkts; 2007. gada 6. decembra spriedums liet? C?298/05 *Columbus Container Services*, Kr?jums, I?10451. lpp., 33. punkts, un iepriekš min?tais spriedums liet? *Lidl Belgium*, 19. punkts).

17 Uzreiz j?atz?m?, ka pamata liet? iesniedz?jtiesa nejaut?, vai par br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojumu var uzskat?t to, ka *Papillon* N?derland? re?istr?tajai meitas sabiedr?bai ir aizliegta dal?ba nodok?u integr?cij?. K? savu secin?jumu 5. un 24. punkt? atz?m?jusi ?ener?ladvok?te, l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu tiek jaut?ts, vai par br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojumu EKL 52. panta izpratn? ir uzskat?ms fakts, ka m?tes sabiedr?ba, kas ir k?das dal?bvalsts rezidente, nevar piem?rot nodok?u integr?cijas rež?mu attiec?b? uz grupu, kuru t? veido kop? ar savu meitas sabiedr?bas apakšuz??mumiem, kuru juridisk? adrese ir taj? paš? valst?, ja iesaist?t? meitas sabiedr?ba, kuras juridisk? adrese ir cit? dal?bvalst?, nav sabiedr?bu ien?kuma nodok?a maks?t?ja pirmaj? valst?.

18 K? izriet no l?muma par prejudici?lu jaut?jumu uzdošanu, nodok?u integr?cijas rež?ms samazina m?tes sabiedr?bai piem?rojam? nodok?a apm?ru, ?aujot tai kompens?t visu nodok?u zi?? integr?t?s grupas sabiedr?bu pe??u un zaud?jumus. Šis rež?ms ir uzskat?ms par nodok?u priekšroc?bu tikt?, cikt?, it ?paši pateicoties at?autajai kompens?šanai, grupa var nekav?joties ?emt v?r? noteiktu t?s dal?bnie?u zaud?jumus.

19 Ta?u saska?? ar CGI 223.A un turpm?kajiem pantiem š? nodok?u priekšroc?ba netiek pieš?irta, ja Francij? dibin?tajai m?tes sabiedr?bai ar meitas sabiedr?bas, kura ir dibin?ta cit? dal?bvalst? un neveic uz??m?jdarb?bu Francij?, starpniec?bu pieder meitas sabiedr?bas apakšuz??mums, kas ar? ir Francijas rezidents.

20 K? tika nor?d?ts š? sprieduma 3. un 4. punkt?, grupas m?tes sabiedr?bai, lai t? var?tu piem?rot nodok?u integr?cijas rež?mu, var netieši pieder?t cita grupas sast?v? ietilpstoša sabiedr?ba tikai ar t?das sabiedr?bas starpniec?bu, kas pati ir integr?t?s grupas dal?bniece un uz kuru l?dz ar to attiecas sabiedr?bu ien?kuma nodoklis Francij?.

21 T?d?j?di m?tes sabiedr?ba, kuras juridisk? adrese ir Francij? un kurai ar cit? dal?bvalst? dibin?tas meitas sabiedr?bas starpniec?bu pieder Francij? re?istr?ti meitas sabiedr?bas apakšuz??mumi, nevar piem?rot nodok?u integr?cijas rež?mu. Turpretim Francij? re?istr?ta m?tes sabiedr?ba var piem?rot nodok?u integr?ciju kop?gi ar Francij? re?istr?tiem meitas sabiedr?bas apakšuz??mumiem, ja attiec?g? meitas sabiedr?ba ar? ir re?istr?ta Francij?.

22 K? nor?d?ja ?ener?ladvok?te secin?jumu 30. punkt?, no min?t? izriet, ka pamata liet? CGI noteikumi rada nevienl?dz?gu attieksmi, jo iesp?ja izv?l?ties nodok?u integr?cijas rež?mu ir atkar?ga no t?, vai meitas sabiedr?ba, ar kuras starpniec?bu m?tes sabiedr?bai netieš? veid? pieder kapit?lda?as, ir Francijas vai citas dal?bvalsts rezidente.

23 Ta?u Francijas vald?ba apgalvo, ka š?da atš?ir?ga attieksme ir izskaidrojama ar to, ka š?s divas situ?cijas nav objekt?vi sal?dzin?mas.

24 Pamata liet? esošaj? situ?cij? meitas sabiedr?ba, kas ir citas dal?bvalsts, nevis Francijas Republikas rezidente, nav sabiedr?bu ien?kuma nodok?a maks?t?ja Francij?, pret?ji meitas sabiedr?bas, kura ir Francijas Republikas rezidente, situ?cijai.

25 Šādīem argumentiem nevar piekrist.

26 Atzīstot, ka dalībvalsts attieksme pāc tās ieskatiem var būt nevienlīdzīga pret sabiedrību tikai tādā, 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 pastāvīga situācija ir jāsalīdzina ar valsts iekšienā pastāvīgu 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 pāc iespējas pielādzināt grupu, ko veido mētes sabiedrība ar tās meitas sabiedrībām un meitas sabiedrību apakšuzņēmumiem, uzņēmumam ar vairāku struktūrvienībām, ļaujot konsolidēt katras sabiedrības rezultātus.

29 Taču šādu mērķi var sasniegt gan gadījumā, kad mētes sabiedrībai, kas ir kdas dalībvalsts rezidente, ar tās pašas dalībvalsts meitas sabiedrības rezidentes starpniecību pieder meitas sabiedrības apakšuzņēmumi, kuri arī ir tās pašas dalībvalsts rezidenti, gan gadījumā, kad mētes sabiedrībai, kas ir kdas dalībvalsts rezidente, pieder meitas sabiedrības apakšuzņēmumi, kas ir tās pašas dalībvalsts rezidenti, ar tās 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 mētes sabiedrībai rezidentei pieder meitas sabiedrības apakšuzņēmumi rezidenti, juridiskā adrese.

32 Tā kā CGI noteikumi pamata lietā Kopienā pastāvīgs situācijas paredz nelabvēlīgāku attieksmi attiecībā uz nodokļiem nekā situācijas, kuras pastāv tikai valsts iekšienā, 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 vispārīgo interešu apsvērumiem. Tāpat šāds gadījums ir nepieciešams, lai tas būtu piemērots attiecīgā mērķa sasniegšanai un nepārsniegtu to, kas nepieciešams šā 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 Šaj? sakar? min?t?s vald?bas atsaucas uz 2005. gada 13. decembra spriedumu liet? C?446/03 *Marks & Spencer* (Kr?jums, l?10837. lpp.), k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? Oy AA, un apgalvo, ka CGI noteikumos pamata liet? paredz?tais ierobežojums ir nepieciešams, lai nov?rstu zaud?jumu divk?ršu v?r? ?emšanu un izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas risku.

36 Š?dam pamatojumam nevar piekrist.

37 Min?tajos spriedumos liet? *Marks & Spencer* un liet? Oy AA uzdotie jaut?jumi attiec?s respekt?vi uz zaud?jumu, kuri tika konstat?ti dal?bvalst?, kas nebija nodok?a maks?t?ja rezidences dal?bvalsts, v?r? ?emšanu un uz izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas risku.

38 Ta?u pamata liet? š?di jaut?jumi nav radušies, jo l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu tiek pras?ts, vai tas, ka dal?bvalsts sabiedr?ba, kas ir k?das dal?bvalsts rezidente, nevar piem?rot nodok?u integr?cijas rež?mu kop?gi ar meitas sabiedr?bas apakšuz??mumiem, kas ar? ir min?t?s dal?bvalsts rezidenti, ja attiec?g? meitas sabiedr?ba ir citas dal?bvalsts rezidente, ir uzskat?ms par ierobežojumu, un netiek pras?ts, vai attiec?b? uz meitas sabiedr?bu nerezidenti ir j?piem?ro min?tais rež?ms.

39 Pamata liet? jaut?jums par to, vai ir j??em v?r? sabiedr?bu, kas pieder pie attiec?g?s grupas, pe??a un zaud?jumi, attiecas tikai uz t?d?m sabiedr?b?m, kas ir vienas dal?bvalsts rezidentes. T?p?c uzdotais jaut?jums attiecas uz to zaud?jumu v?r? ?emšanu, kas tika konstat?ti vien? un taj? paš? dal?bvalst?, t?d?j?di *a priori* izsl?dzot ar? izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas risku.

40 L?dz ar to š? sprieduma 22.–32. punkt? izkl?st?tais ierobežojums nevar tikt pamatots ar nodok?u iekas?šanas kompetences sadal?jumu dal?bvalstu vid?.

41 Otrk?rt, j?atz?m?, ka iesniedz?jtiesa jaut?, vai attiec?gais ierobežojums var tikt pamatots ar nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u rež?ma konsekvenci, attiec?b? uz ko Francijas vald?ba savos rakstveida apsv?rumos, kas tika iesniegti Tiesai, nor?d?ja, ka š?ds pamatojums ir pamata liet?.

42 Iesniedz?jtiesa atz?m?, ka, ja meitas sabiedr?ba nerezidente tiktu autom?tiski izsl?gta no nodok?u integr?cijas rež?ma piem?rošanas t?p?c, ka t? nav sabiedr?bu ien?kuma nodok?a maks?t?ja Francij?, tad sal?dzin?jum? ar sist?mu, kas ir piem?rojama tikai t?d?m sabiedr?b?m, uz kur?m attiecas min?tais nodoklis, tiktu ietekm?ta grupas iekš?jo darb?bu [fisk?l?s] neitraliz?šanas sist?mas konsekvence, piem?rojot atš?ir?gu attieksmi darb?b?m, kur?s ir iesaist?ta š? meitas sabiedr?ba, un darb?b?m, kur?s ir iesaist?ta meitas sabiedr?ba rezidente, un rezult?t? radot nodok?u dubultas atskait?šanas iespiju.

43 Šaj? sakar? j?atg?dina, ka Tiesa ir jau atzinusi, ka nepieciešam?ba saglab?t nodok?u rež?ma konsekvenci var pamatot L?gum? garant?to br?vas aprites br?v?bu ?stenošanas ierobežošanu (1992. gada 28. janv?ra spriedums liet? C?204/90 *Bachmann, Recueil*, l?249. lpp., 28. punkts; 2004. gada 7. septembra spriedums liet? C?319/02 *Manninen*, Kr?jums, l?7477. lpp., 42. punkts, un iepriekš min?tais spriedums liet? *Keller Holding*, 40. punkts).

44 Lai pie?emtu argumentu, kas ir balst?ts uz š?du pamatojumu, Tiesa tom?r prasa, lai past?v?tu tieša saikne starp attiec?go nodok?u priekšroc?bu un š?s priekšroc?bas kompens?ciju, iekas?jot noteiktus nodok?us (1995. gada 14. novembra spriedums liet? C?484/93 *Svensson un Gustavsson, Recueil*, l?3955. lpp., 18. punkts; iepriekš min?tie spriedumi liet? *ICI*, 29. punkts, liet? *Manninen*, 42. punkts, un liet? *Keller Holding*, 40. punkts), un š?s saiknes tiešais raksturs ir j?nov?rt?, ?emot v?r? attiec?g? tiesisk? regul?juma m?r?i (iepriekš min?tais spriedums liet? *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 divķērpas vērā ņemšanas attiecībā uz sabiedrības rezidentu, kas piemēro nodokļu integrācijas režīmu.

47 Ja meitas sabiedrības apakšuzņēmumam ir radušies zaudējumi, tad meitas sabiedrība parasti veido uzkrājumus tās kapitāla šajā apakšuzņēmumā vērējamā samazināšanā gadījumam un mātes sabiedrība veido uzkrājumus tās kapitāla meitas sabiedrības vērējamā samazināšanā 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 kapitāla vērējamā samazināšanā gadījumam veido gan meitas sabiedrība, gan mātes sabiedrība.

48 Tādu gadījumu, 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 kapitāla šajā sabiedrības vērējamā samazināšanā 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 sabiedrības rezidentam būtu tādā, ka tās varētu konsolidēt rezultātus un nekavējoties ņemt vērā visu sabiedrību, uz kuru attiecas šis režīms, zaudējumus, tādu meitas sabiedrības apakšuzņēmumam radušos zaudējumus un mātes sabiedrības uzkrājumus nevarētu neitralizēt.

50 Tāpēc tiktu pārrauta tiešā saikne, kas nodokļu integrācijas režīmā pastāv starp nodokļu priekšrocību un grupas iekšējo darbību neitralizāšanu, 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 pārdējie minētie pieder ar meitas sabiedrības nerezidentes starpniecību, attiecīgā CGI noteikumi pamata lietā nodrošina minētā režīma konsekvenci.

52 Tāpat ir jānodrošina, ka valsts tiesību aktos netiek paredzēts vairāki, kā ir nepieciešams šā 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 divķērpas vērā ņemšanas risks, ja kā starpniecē 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 Līguma paredzēto 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 liet? C?446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Kr?jums, l?11753. lpp., 70. punkts).

55 Otrk?rt, j?atg?dina, ka saska?? ar Kopienu tiesisko regul?jumu, proti Padomes 1977. gada 19. decembra Direkt?vu 77/799/EEK par dal?bvalstu kompetento iest?žu savstarp?ju pal?dz?bu tiešo nodok?u jom? (OV L 336, 15. lpp.), dal?bvalstis var piepras?t no citas dal?bvalsts kompetent?m iest?d?m visu inform?ciju, kas var pal?dz?t pareizi apr??in?t it ?paši sabiedr?bu ien?kuma nodok?a summu.

56 Visbeidzot j?piebilst, k? to savu secin?jumu 66. punkt? ir nor?d?jusi ar? ?ener?ladvok?te, ka attiec?gaj?m nodok?u iest?d?m ir iesp?ja piepras?t no m?tes sabiedr?bas dokumentus, kurus t?s uzskata par vajadz?giem, lai izv?rt?tu, vai m?tes sabiedr?bas uzkr?jumi t?s kapit?lda?u meitas sabiedr?bas kapit?l? v?rt?bas samazin?šan?s gad?jumam ir netieši saist?ti ar meitas sabiedr?bas apakšuz??muma zaud?jumiem, kas atspogu?ojas min?t?s meitas sabiedr?bas uzkr?jumos t?s kapit?lda?u v?rt?bu samazin?šan?s gad?jumam (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, 49. punkts; 2007. gada 30. janv?ra spriedumu liet? C?150/04 Komisija/D?nija, Kr?jums, l?1163. lpp., 54. punkts; 2007. gada 29. marta spriedumu liet? C?374/04 *Rewe Zentralfinanz*, Kr?jums, l?2647. lpp., 57. punkts, un 2007. gada 11. oktobra spriedumu liet? C?451/05 *ELISA*, Kr?jums, l?8251. lpp., 95. punkts).

57 Dal?bvalstu attiec?b?s inform?cija, ko pieprasa vai sniedz attiec?g?s nodok?u iest?des, v?l vair?k var pal?dz?t p?rbaud?t, vai ir izpild?ti valsts ties?bu aktos paredz?tie nosac?jumi, jo Kopienu saska?ošanas pas?kumi sabiedr?bu gr?matved?bas jom? dod iesp?ju sniegt uzticamu un p?rbaud?mu inform?ciju par cit? valst? dibin?tu sabiedr?bu (šaj? sakar? skat. 2007. gada 18. decembra spriedumu liet? C?101/05 A, Kr?jums, l?11531. lpp., 62. punkts).

58 T?d?j?di, ja m?tes sabiedr?bas, kas ir k?das dal?bvalsts rezidentes, v?las piem?rot nodok?u integr?cijas rež?mu kop?gi ar meitas sabiedr?bas, kas ir citas dal?bvalsts rezidente, apakšuz??mumiem rezidentiem, k? tas ir pamata liet?, pirm?s valsts nodok?u iest?des var pras?t š?m meitas sabiedr?b?m iesniegt pier?d?jumus, kurus t?s uzskata par nepieciešamiem, lai piln?b? nodrošin?tu šo meitas sabiedr?bu uzkr?jumu p?rskat?m?bu.

59 T?tad Francij? dibin?t?s sabiedr?bas, kur?m pieder meitas sabiedr?bu, kas ir citas dal?bvalsts rezidentes, apakšuz??mumi rezidenti un kuras l?dz ar to nevar izmantot nodok?u integr?cijas rež?ma priekšroc?bas, nevar saska?? ar attiec?gajiem CGI noteikumiem pamata liet? sniegt pier?d?jumus, kas ?autu konstat?t, ka nepast?v zaud?jumu divk?ršas v?r? ?emšanas risks.

60 L?dz ar to š?di ties?bu akti nek?dos apst?k?os ne?autu sabiedr?b?m rezident?m nodok?u integr?cijas rež?ma ietvaros pier?d?t, ka nepast?v zaud?jumu divk?ršas v?r? ?emšanas risks.

61 No min?t? izriet, ka past?v br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu maz?k ierobežojoši pas?kumi, ar k?diem var sasniegt m?r?i – nodrošin?t nodok?u rež?ma konsekvenci.

62 T?p?c attiec?gie CGI noteikumi pamata liet? p?rsniedz to, kas ir nepieciešams š? m?r?a sasniegšanai, un t?d?j?di tos nevar pamatot ar nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u rež?ma konsekvenci.

63 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka L?guma 52. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?dus dal?bvalsts ties?bu aktus, saska?? ar kuriem grupas aplikšanas ar nodok?iem sist?ma ir piem?rojama m?tes sabiedr?bai, kura ir š?s dal?bvalsts rezidente un kurai pieder t?das meitas sabiedr?bas un meitas sabiedr?bas apakšuz??mumi, kas ar? ir min?t?s valsts rezidenti, bet nav piem?rojama š?dai m?tes sabiedr?bai, ja tai meitas sabiedr?bas apakšuz??mumi pieder ar t?das meitas sabiedr?bas

starpniecību, kas ir citas dalībvalsts rezidente.

Par tiesāšanas izdevumiem

64 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas 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 sistēmā ir piemērojama mētes sabiedrībai, kura ir šīs dalībvalsts rezidente un kurai pieder tās meitas sabiedrības un meitas sabiedrības apakšuzņēmumi, kas arī ir minētās valsts rezidenti, bet nav piemērojama šādai mētes sabiedrībai, ja tai meitas sabiedrības apakšuzņēmumi pieder ar tās meitas sabiedrības starpniecību, kas ir citas dalībvalsts rezidente.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – franču.