

ENERGADVOKTES JULIANAS KOKOTES

[JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2008. gada 4. septembrī (1)

**Lieta C-418/07**

**Société Papillon**

pret

**Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique**

(Conseil d'État (Francija) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Grupas aplikšanas ar nodokļu sistēma – Mātes sabiedrība rezidente, kurai ar meitas sabiedrības nerezidentes starpniecību pieder meitas sabiedrības apakšuzņēmums rezidents

## I – Ievads

1. Šis *Conseil d'État* [Valsts Padome] līguma sniegt prejudiciālu nolikumu priekšmets ir Francijas *Code général des impôts* [Vispārējais nodokļu kodekss] (turpmāk tekstā – “CGI”) normas par grupu aplikšanu ar nodokļiem.
2. CGI paredzētās “nodokļu integrācijas” (*intégration fiscale*) pamatdoma ir grupu, ko veido mātes sabiedrība un meitas sabiedrības, pielīdzināt uzņēmumam ar vairāku struktūrvienību. Grupas aplikšanas ar nodokļu sistēma dod iespēju mātes sabiedrībai apkopot visas grupas sabiedrību peļņu un zaudējumus un pēc tam vienīgajai maksāt uzņēmumu ienākuma nodokli par grupas kopējo rezultātu.
3. Prasītāja pamata procesā, Francijas sabiedrība, vāļģis piemērot “nodokļu integrācijas” režīmu ar saviem meitas sabiedrības apakšuzņēmumiem, kas ir Francijas rezidenti. Lietas patnība ir fakts, ka šie apakšuzņēmumi pieder Nīderlandes rezidentei meitas sabiedrībai. Francijas nodokļu administrācija neatvā šīs mātes sabiedrības un tās meitas sabiedrības apakšuzņēmumu “nodokļu integrāciju,” pamatojot, ka kār starpniecē iesaistīt meitas sabiedrība nav uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja Francijā.
4. Līdz ar to iesniedzējtiesa jautā, vai to var uzskatīt par brīvības veikt uzņēmējdarbību nepamatotu ierobežojumu.
5. Skaidrības labad uzreiz jānorāda, ka šis līguma sniegt prejudiciālu nolikumu priekšmets nav jautājums par to, vai arī Nīderlandes rezidente meitas sabiedrība jāiesaista “nodokļu integrācijā”. Francijas rezidente mātes sabiedrība lēdza piemērot integrācijas režīmu tikai ar saviem meitas sabiedrības apakšuzņēmumiem, kas ir Francijas rezidenti. Līdz ar to šis situācija

atšķiras no apstākšiem, kādi bija, piemēram, sprieduma liet? Oy AA (2) un sprieduma liet? Marks & Spencer (3) pamat?. Šajos spriedumos tika izskatīti jautājumi par grupas sabiedrību, kas ir dažādu dalībvalstu rezidentes, peļņas un zaudējumu pārrobežu iemšanu vēr?. Turpretī šaj? liet? runa ir tikai par to, vai starpniecības nerezidente var būt nepieciešam? saikne, lai būtu iespējama mētes sabiedrības rezidentes un meitas sabiedrības apakšuzņēmumu rezidentu integrācija.

## I – Atbilstošs tiesību normas

6. CGI 223.A pant? tād? redakcij?, kāda bija piemērojama pamata procesa faktisko apstākļu rašanās laikā, ir paredzēts:

“Sabiedrība [...] var būt vieng? 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, kurus var pārbaudīt saskaņ? ar *Livre des Procédures Fiscales* [Nodokļu procesa apkopojums] L 13., L 47. un L 57. pant? minētajiem nosacījumiem. [...] Par grupas dalībniecēm var būt tikai sabiedrības, kas ir devušas savu piekrišanu un kuru darbības rezultāti tiek aplikti ar uzņēmumu ienākuma nodokli [...]”

7. Mētes sabiedrība var brīvi noteikt konsolidēšanas apjomu, tātad nolemt, kurām sabiedrībām jāpiedalās “nodokļu integrācij?”. Tomēr saskaņ? ar iesniedzējtiesas nolēmumu no CGI 223.A panta formulējuma izriet, ka grupas mētes sabiedrība, nosakot grupas ietvarus, uzņēmumu, kas tai pieder netieši, grup? var iesaistīt tikai tad, ja sabiedrība, kuras starpniecība tiek izmantota mētes sabiedrības dalībāi, pati ir grupas dalībiece un līdz ar to uz to attiecas uzņēmumu ienākuma nodoklis Francij?.

8. CGI 223.B pant? ir paredzēts, ka “kopējo rezultātu nosaka mētes sabiedrība, matemātiski saskaitot visu grupas sabiedrību darbības rezultātus, kas tiek noteikti saskaņ? ar vispārīgajām tiesību normām vai saskaņ? ar 217. a pant? noteikto kārtību [...]”.

9. No iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka CGI 223.B, 223.D un 223.F pant? ir paredzēta grupas iekšējo darbību neitralizācija, tād? kā uzkrājumi grupas sabiedrību šaubīgiem parādiem vai riskiem, prasījumu cesijas vai subsīdijas grupas ietvaros, uzkrājumi, kas saistīti ar kapitāldaļu citās grupas sabiedrībās vērtības samazināšanās risku, kā arī pamatlīdzekļu nodošana.

## II – Fakti un pamata process

10. Prasītāja pamata proces?, *Société Papillon* (turpmāk tekst? – “*Papillon*”), ir sabiedrība, kuras juridisk? adrese ir Francij?. *Papillon* piederēja 100 % kapitāldaļu Nīderlandes sabiedrīb? *Artist Performance and Communication (APC) BV* (turpmāk tekst? – “*APC*”). *APC* piederēja 99,99 % daļu sabiedrīb? *SARL Kiron* (turpmāk tekst? – “*Kiron*”), kuras juridisk? adrese ir Francij?. Savukārt *Kiron* kontrolēja citas sabiedrības Francij?.

11. Sākot no 1989. gada 1. janvāra, *Papillon* izvēlējās “nodokļu integrācijas” režīmu. Integrētaj? grup?, kuras vadību uzņēmās *Papillon*, tika iekļauta *Kiron* un vairākas *Kiron* meitas sabiedrības Francij?. Tomēr vēlāk nodokļu administrācija neatļāva piemērot “nodokļu integrācijas” režīmu. Tas tika pamatots ar to, ka *Papillon* nevarēja veidot integrētu grupu ar sabiedrībām, kuras t? netieši kontrol? ar tās sabiedrības starpniecību, kuras juridisk? adrese ir Nīderland? un kura nav uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja Francij?, un tādēļ nevar piedalīties “nodokļu integrācij?”. Līdz ar to *Papillon* tika aplikta ar nodokli saistībā ar savu peļņu

bez iespējas to kompensēt ar citu integrētās grupas sabiedrību rezultātiem “nodokļu integrācijas” veidā.

12. *Papillon* apstrīdēja uzņēmumu ienkamā nodokļa papildu maksājumu, kas tai tika uzlikti par trijiem gadiem, kā arī attiecīgo soda naudu. Ar *Tribunal administratif de Paris* [Parīzes Administratīvā tiesa] (4) 2004. gada 9. februāra spriedumu pācēla, kad tika nolemts daļēji izbeigt tiesvedību saistībā ar nodokļu administrācijas procesa laikā samazinātā summā, atlikušaj daļēji *Papillon* prasība tika noraidīta. Ar otrajā instancē ar *Cour administrative d'appel de Paris* [Parīzes Administratīvā apelojuma tiesa] (5) spriedumu pācēla, kad no jauna tika nolemts izbeigt tiesvedību saistībā ar pirmajā instancē noraidītā summā un tika noteikts daļējs atbrīvojums no apstrīdētajiem nodokļiem un soda naudām, tika noraidīti *Papillon* atlikušie prasījumi.

13. Par šo *Cour administrative d'appel de Paris* spriedumu *Papillon* ir iesniegusi kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā – *Conseil d'État*.

### III – Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

14. Ar 2007. gada 10. jūlija nolēmumu, kas Tiesā tika saņemts 2007. gada 12. septembrā, *Conseil d'État* ir apturējis tiesvedību un iesniegusi Tiesā šādus prejudiciālos jautājumus:

“1) Tiklīdz, ciklīdz nodokļu priekšrocība, kas izriet no “nodokļu integrācijas” režīma, ietekmē nodokļu uzlikšanu grupas mētes 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 iekāut nodokļu ziņā integrētā grupā mētes sabiedrībai ar meitas sabiedrībām, kura, esot citas dalībvalsts [...] rezidente un neveicot darbību Francijā, nav Francijas sabiedrību ienkamā nodokļa maksātāja un līdz ar to nevar ietilpt šajā grupā, starpniecību piederošu meitas sabiedrībām apakšuzņēmumu, ir uzskatāma par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu saistībā ar fiskālajām sekām, ko rada šīs mētes sabiedrības izvēle paturēt pašām meitas sabiedrībām apakšuzņēmumu, kas tai pieder ar meitas sabiedrībām, kura ir Francijas rezidente, starpniecību vai ar meitas sabiedrībām, kas ir dibināta citā dalībvalstī, starpniecību?

1) Vai apstiprināšas atbildes gadījumā šādu ierobežojumu var pamatot ar nepieciešamību saglabāt “nodokļu integrācijas” sistēmas konsekvenci – it īpaši grupas iekšējo darbību fiskālās neitralizācijas mehānismus, ņemot vērā tādās sistēmas sekas, saskaņā ar kuru citā valstī dibināta meitas sabiedrība tiek uzskatīta par piederošu grupai tikai tādā gadījumā, 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?”

15. Tiesvedībā Tiesā *Papillon*, Francijas valdība, Nīderlandes valdība un Vācijas valdība, kā arī Eiropas Kopienų Komisija ir iesniegušas rakstveida un mutvārdu apsvērumus. Turklāt Spānijas valdība sniedza mutvārdu apsvērumus.

### IV – Juridiskais vērtējums

16. Uzdodot abus prejudiciālos jautājumus, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai strīdīgās Francijas tiesību normas ir uzskatāmas par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu un – apstiprināšas atbildes gadījumā – vai tas varētu būt pamatots.

A – Ievada apsvērumi

17. Strādāgo tiesību normu priekšmets ir sabiedrību aplūkšana ar nodokļiem un līdz ar to tiešais nodoklis. Šajā sakarā vispirms jāatgādina, ka atbilstoši Tiesas judikatūrai, lai gan tieši aplūkšana ar nodokļiem ir dalībvalstu, nevis Kopienas kompetencē, tomēr dalībvalstīm šī kompetence ir jāsteno, ievērojot Kopienas tiesības (6).

18. Turpinājumā jākonstatē, ka iesniedzējtiesa pareizi uzskata, ka uz šīs lietas faktiskajiem apstākļiem attiecas brīvības veikt uzņēmējdarbību (EKL 43. pants), nevis brīvas kapitāla aprites (EKL 56. panta 1. punkts) piemērošanas joma.

19. Lai atbildētu uz jautājumu, vai valsts tiesiskais regulējums attiecas uz vienu vai otru pamatbrīvību, jāņem vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma priekšmets (7).

20. Tādējādi valsts tiesību normas, kuras piemēro tikai uz kapitāla un kas šo kapitālu apšņiekam ļauj zināmā mērā ietekmēt sabiedrības lūmumus un noteikt tās darbību, attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību (8). No šāda viedokļa tiesību akti, kas attiecas vienīgi uz attiecībām sabiedrību grupu ietvaros, pārsvarā skar brīvību veikt uzņēmējdarbību (9). Ja šie tiesību akti vienlaikus ir saistīti kapitāla brīvu apriti, šā saikne neattaisno autonomu EKL 56. un turpmāko pantu pārbaudi, jo šāda iedarbība ir brīvības veikt uzņēmējdarbību iespējamo ierobežojumu neizbēgamas sekas (10).

21. Līdz ar to šajā lietā izšķirošā nozīme ir brīvībai veikt uzņēmējdarbību. Saskaņā ar strādājojo tiesību normām nodokļu integrācijas režīmu var piemērot tikai tādām sabiedrībām, kurās mētes sabiedrībai tieši vai netieši pieder vismaz 95 % no kapitāla. Tik liela daļa pamatkapitāla ļauj noteikti un izšķiroši ietekmēt piederošās sabiedrības.

#### *B – Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums*

22. Brīvība veikt uzņēmējdarbību attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Eiropas Kopienā, ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (11).

23. Pat ja EK Līguma noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis atbilstoši to formulējumam ir uzņēmējā dalībvalstī nodrošināt tādā pašā attieksmī kā šīs valsts pilsoņiem vai sabiedrībām, tie arī nepieļauj, ka izcelsmes dalībvalsts kļūdam no saviem pilsoņiem vai sabiedrībām, kas dibināta atbilstoši tās tiesiskajam regulējumam, citā dalībvalstī rada šķēršļus uzņēmējdarbībai (12).

24. Skaidrības labad vēlreiz jāuzsver, ka iesniedzējtiesa nejautā, vai par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu var uzskatīt to, ka Nīderlandes meitas sabiedrībai tiek aizliegta daļa "nodokļu integrācijas". Drīzāk Līguma sniegtā prejudiciālā nolūmumu priekšmets ir tās, ka Francijas rezidentei mētes sabiedrībai ar tās meitas sabiedrības apakšuzņēmumiem, kas ir Francijas rezidenti, nevar piemērot "nodokļu integrācijas" režīmu, ja ir iesaistīta meitas sabiedrība nerezidente.

25. Kā izriet no prejudiciālā jautājuma, ietekmējot nodokļu uzlikšanu mētes sabiedrībai, "nodokļu integrācijas" režīms tai sniedz nodokļu priekšrocību, dodot iespēju kompensēt visu integrētās grupas sabiedrību peļņu un zaudējumus. Šā kompensācija grupai ļauj nekavējoties izmantot atsevišķu sabiedrību zaudējumus. Nepiemērojot integrācijas režīmu, šos zaudējumus varētu vienīgi deklarēt un līdz ar to izmantot tikai nākamajos taksācijas gados.

26. Tomēr saskaņā ar CGI 223.A un turpmāko pantu noteikumiem šā nodokļu priekšrocība

netiek pieširta, ja, ?stenojot br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, Francijas rezidentei m?tes sabiedr?bai ar meitas sabiedr?bas starpniec?bu, kura savuk?rt ir citas dal?bvalsts rezidente un neveic uz??m?jdarb?bu Francij?, pieder meitas sabiedr?bas apakšuz??mums, kas ar? ir Francijas rezidents.

27. T?tad “nodok?u integr?cijas” rež?ma piem?rošana ir atkar?ga no diviem nosac?jumiem. Pirmk?rt, sabiedr?bas, kuras netieši pieder m?tes sabiedr?bai, var tikt iesaist?tas “nodok?u integr?cij?” tikai tad, ja meitas sabiedr?ba, kuras starpniec?ba tiek izmantota dal?bai, pati piedal?s “nodok?u integr?cij?”. T?tad dal?bai j?veido “nep?rtraukta ??de”. Otrk?rt, integr?cij? var piedal?ties tikai t?das sabiedr?bas, uz kur?m attiecas Francijas uz??mumu ien?kuma nodoklis.

28. L?dz ar to Francijas rezidente m?tes sabiedr?ba, kurai ar meitas sabiedr?bas nerezidentes starpniec?bu pieder meitas sabiedr?bas apakšuz??mumi Francij?, nekad nevar izpild?t “nodok?u integr?cijas” rež?ma piem?rošanas nosac?jumu. T? k? meitas sabiedr?ba nerezidente nav uz??mumu ien?kuma nodok?a maks?t?ja Francij?, t? pati nevar b?t “nodok?u integr?cijas” dal?bniece. L?dz ar to m?tes sabiedr?ba un apakšuz??mumi princip? neizpilda ar? pirmo nosac?jumu. Iesaistot meitas sabiedr?bu nerezidenti, neveidojas “nep?rtraukta ??de”.

29. Turpret? Francijas rezidentei m?tes sabiedr?bai ar t?s meitas sabiedr?bas apakšuz??mumiem, kas ir Francijas rezidenti, j?piem?ro nodok?u integr?cijas rež?ms, ja attiec?g? meitas sabiedr?ba ar? ir Francijas rezidente.

30. L?dz ar to pamata proces? str?d?gie ties?bu akti attiec?b? uz iesp?ju izv?l?ties “nodok?u integr?cijas” rež?mu rada nevienl?dz?gu attieksmi atkar?b? no t?, vai meitas sabiedr?ba, kuras starpniec?ba tiek izmantota m?tes sabiedr?bas netiešai dal?bai, ir rezidente vai nerezidente.

31. N?derlandes vald?ba gan ir pareizi nor?d?jusi, ka “nep?rtrauktas ??des” nosac?jums attiecas ar? uz situ?cij?m, kas piln?b? skar Franciju. Tom?r Francijas rezidente m?tes sabiedr?ba, kurai ar Francijas meitas sabiedr?bas starpniec?bu pieder š?s meitas sabiedr?bas apakšuz??mumi, var br?vi izv?l?ties nodok?u integr?cij? iesaist?t ar? meitas sabiedr?bu un l?dz ar to nosl?gt ??di. Turpret?, ja meitas sabiedr?bas apakšuz??mumi pieder meitas sabiedr?bai nerezidentei, meitas sabiedr?bas iesaist?šanas gad?jum? m?tes sabiedr?bai princip? ir liegta iesp?ja nosl?gt dal?bas ??di. Meitas sabiedr?bu nevar iesaist?t integr?cij?, jo t? nav Francijas uz??mumu ien?kuma nodok?a maks?t?ja.

32. Š? iemesla d?? N?derlandes vald?ba uzskata, ka šis ierobežojums neizriet no nosac?juma par “nep?rtrauktu ??di”, bet dr?z?k no fakta, ka sabiedr?bu nerezidenti nedr?kst iesaist?t nodok?u integr?cij?.

33. Ta?u ar? no “nep?rtrauktas ??des” krit?rija izriet nelabv?l?ga attieksme pret to Francijas sabiedr?bu interes?m, kur?m pieder citas sabiedr?bas ar ?rvalstu sabiedr?bu starpniec?bu. Un vien?gi tas – k? jau tika min?ts iepriekš – ir prejudici?l? jaut?juma priekšmets. Parasti tikai Francijas rezident?m m?tes sabiedr?b?m, kur?m pieder ?rvalsts meitas sabiedr?ba, ir iesp?ja piepras?t grupas aplikšanu ar nodok?iem, izsl?dzot meitas sabiedr?bu, jo ?rvalstu meitas sabiedr?bas *a priori* nevar tikt iesaist?tas. Turpret? piln?b? vienas valsts grupas katr? zi?? var izveidot “nep?rtrauktu ??di”.

34. Francijas vald?ba uzskata, ka nevar sal?dzin?t abas situ?cijas, pret kur?m no Francijas ties?bu normu viedok?a ir nevienl?dz?ga attieksme. Sava uzskata pamatojumam t? nor?da, ka pamata proces? izskat?maj? liet? meitas sabiedr?ba ir ?rvalsts rezidente un l?dz ar to nav uz??mumu ien?kuma nodok?a maks?t?ja Francij?.

35. Tom?r nesal?dzin?m?bu nevar pamatot tikai ar to, ka meitas sabiedr?bas, kuras

starpniecība tiek izmantota daļā, juridiskā adrese nav Francijā. Atzīstot, ka daļbvalsts varētu pāc saviem ieskatiem izrādīt nevienlīdzīgu attieksmi pret sabiedrību tikai tādēļ, ka tās juridiskā adrese ir citā daļbvalstī, tiesību norma par brīvību veikt uzņēmējdarbību pilnībā zaudētu savu nozīmi (13).

36. Līdz ar to viens pats fakts, ka meitas sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir Nīderlandē, nav uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja Francijā, nevar būt šķērslis, lai situācijas nevarētu salīdzināt. Drīzāk izšķirošai nozīmei vajadzētu būt tam, vai abas situācijas ir salīdzināmas, ņemot vērā mērķi, kāds ir Francijas tiesību normām par grupu aplikšanu ar nodokļiem (14).

37. Strādāgo tiesību normu mērķis ir grupu, ko veido mātes sabiedrība un meitas sabiedrības, pāc iespējas pielīdzināt uzņēmumam ar vairāku struktūrvienību. Šajā sakarā tiek dota iespēja konsolidēt atsevišķu sabiedrību rezultātus. Šādas intereses ir Francijas rezidentei mātes sabiedrībai, kura vēlas konsolidēt ar tās meitas sabiedrības apakšuzņēmumiem, kas ir Francijas rezidenti, neatkarīgi no tā, vai tai piederošā meitas sabiedrība ir rezidente vai nerezidente. Līdz ar to abas situācijas ir savstarpēji salīdzināmas.

38. Rezumējot, jāatzīmē, ka saskaņā ar Francijas tiesību normām mātes sabiedrības, kurai ar meitas sabiedrības nerezidentes starpniecību pieder meitas sabiedrības apakšuzņēmumi, nodokļu situācija ir nelabvēlīgāka nekā gadījumā, ja mātes sabiedrībai tās meitas sabiedrības apakšuzņēmumi pieder ar meitas sabiedrības rezidentes starpniecību. Līdz ar to mātes sabiedrības izvēle ar meitas sabiedrības, kas ir Francijas vai tālvalsts rezidente, starpniecību būt par meitas sabiedrības apakšuzņēmumu pašnieci var radīt nelabvēlīgas sekas nodokļu ziņā.

39. Šā atšķirīgā attieksme atkarībā no meitas sabiedrības juridiskās adreses atrašanās vietas ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, jo tā padara mazāk pievilcīgu brīvības veikt uzņēmējdarbību stenošanu, līdz ar to mātes sabiedrības var atteikties iegādāties, izveidot vai uzturēt meitas sabiedrību citā daļbvalstī (15).

#### C – Ierobežojuma pamatojums

40. Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums ir pieļaujams tikai gadījumā, ja to pamato primāri vispārējā interešu apsvērumi. Tāpat šāds gadījums tam jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šā mērķa sasniegšanai (16).

1. Nodokļu ieturšanas kompetenču sadalījuma starp daļbvalstīm saglabāšana

41. Vācijas valdība un Francijas valdība uzskata, ka no Francijas tiesību normām izrietošo brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu var pamatot ar vajadzību saglabāt nodokļu ieturšanas kompetenču sadalījumu attiecīgā daļbvalstī starp. Turklāt tas ir nepieciešams, lai novērstu zaudējumu divkāršu ņemšanu vērā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risku.

42. Šos pamatojuma elementus Tiesa ir atzinusi spriedumā lietā *Marks & Spencer* (17). Tomēr šajā un nākamajos spriedumos tika izskatīti jautājumi par to, vai peļņu un zaudējumus ir iespējams ņemt vērā pārrobežu mērogā.

43. Šajā lietā situācija ir atšķirīga. Iesniedzītājas jautājuma priekšmets nav tas, vai Nīderlandes sabiedrībai jāpiedalās nodokļu integrācijas sistēmā – tātad, vai nodokļu konsolidācijā jāiekļauj arī tās peļņa vai zaudējumi. No šāda viedokļa nodokļu ieturšanas kompetenču sadalījums un risks, ka zaudējumi tiks ņemti vērā divreiz, bez šaubām, būtu pamatojuma elementi, kas jāievēro.

44. Vācijas valdība un Nīderlandes valdība uzskata, ka vispirms šajā lietā jānoskaidro, vai ar

pārrobežu mērogā ir pieļaujama nodokļu integrācija. Tās pārbauda, vai būvība veikta uzņēmējdarbību principā paredz iesaistīt nodokļu integrācijā ar meitas sabiedrību Nīderlandē. Tomēr šā pārbaude nedod galīgo atbildi, lai varētu atbildēt uz prejudiciālo jautājumu. Drīzāk prejudiciālo jautājuma priekšmets ir viengīgais, vai par būvbūvības veikta uzņēmējdarbību pārņēmumu var uzskatīt to, ka Francijas tiesību normās nav atļauta divu Francijas sabiedrību nodokļu integrācija, ja tās ir saistītas ar sabiedrības nerezidentes starpniecību. Tādā runā nav par sabiedrības nerezidentes iesaistīšanu nodokļu integrācijā, bet par tās starpniecību, tikai nodrošinot saikni starp mātes sabiedrību un meitas sabiedrības apakšuzņēmumiem.

45. Tā kā šajā lietā runa nav par sabiedrības nerezidentes iesaistīšanu nodokļu integrācijā, tieši nerodas problēma par nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu dažādu dalībvalstu starpā. Šī lietā, ka šajā lietā nav pamatojuma tam, ka pārrobežu mērogā Francijā būtu jāņem vērā Nīderlandes sabiedrības peļņa vai zaudējumi.

46. It īpaši nav runa par Nīderlandes sabiedrības iesaistīšanu nodokļu integrācijā Francijā. Līdz ar to nekas neliecina par divkāršās zaudējumu ņemšanas vērā risku *Marks & Spencer* judikatūras nozīmē. Ciktāl Tiesas judikatūrā līdz šim ir skatīti jautājumi par zaudējumu divkāršās ņemšanas vērā novēršanu, tad runa ir bijusi par vienu un to pašu zaudējumu ņemšanu vērā dažādās dalībvalstīs. Tas ir arī atbilstoši, tomēr pamatojuma elements par riska, ka zaudējumi tiks ņemti vērā divreiz, novēršanu ir cieši saistīts ar kompetenču sadalījumu nodokļu ieturēšanas jomā (18). Tādā te runa ir par risku, ka vieni un tie paši zaudējumi tiks ņemti vērā divu dažādu valstu nodokļu iestādēs. Tomēr šajā gadījumā Francijas valdība norāda tikai uz risku, ka Francijas sabiedrību zaudējumi vairākkārt var tikt ņemti vērā Francijā.

47. Tā kā šajā lietā tieši runa nav par Nīderlandes sabiedrības iesaistīšanu nodokļu integrācijā, nav nekādu pierādījumu, ka strādīgās tiesību normas ir vajadzīgas, lai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

48. Līdz ar to starpsecinājums jāatzīmē, ka nav minēts nekas, lai strādīgo tiesību normu varētu pamatot tieši elementi kā nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījums, zaudējumu divkāršās ņemšanas vērā risks vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risks. Tādā iesniedzējtiesa, Francijas valdība un Spānijas valdība ar sevišķi nenorāda uz šiem pamatojuma elementiem, bet gan par iespējamo pamatojuma elementu uzskata nodokļu konsekvences saglabāšanu.

## 2. Nodokļu sistēmas konsekvence

49. Francijas valdība atsaucas uz to, ka strādīgās tiesību normas ir vajadzīgas, lai saglabātu "nodokļu integrācijas" sistēmas konsekvenci. Tā norāda, ka "nodokļu integrācijas" sistēma paredz sabiedrību nodokļu konsolidāciju. Tā u kā kompensācijas mehānismu tā paredz, ka saskaņā ar CGI 223.B, 223.D un 223.F pantu var tikt neitralizētas noteiktas grupas iekšējās darbības. Sabiedrības nerezidentes iesaistīšana integrētu sabiedrību būtu daudā traucē atbilstīgi neitralizēt grupas iekšējās darbības un rada risku, ka, nosakot grupas rezultātu, piemēram, vairākkārt var tikt ņemti vērā zaudējumi.

50. Tiesa principā ir atzinusi, ka nepieciešamība nodrošināt nodokļu režīma konsekvenci var pamatot Līguma garantēto pamatbūvību īstenošanas ierobežošanu (19). Tomēr šo pamatojuma elementu tā piemēro, ņemot vērā ierobežotību, kā dā līdz šim pat ir izteikts pieņēmums, ka Tiesa ir atteikusies no šā pamatojuma elementa. Tomēr Tiesa to ir pārbaudījusi arī jaunākos nolūmos (20).

51. Lai varētu piemērot šo pamatojuma elementu, Tiesa pieprasa nosacījumu, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības līdzsvārošanu ar noteiktu

nodokļa maksājumu (21). Šādas saiknes tiešais raksturs jākonstatē attiecībā uz mērķi, ko īsteno ar konkrēto nodokļu tiesisko regulējumu attiecīgā nodokļu maksātāju līmenī, precīzi ņemot vērā elementa, kas atskaitāms no nodokļiem, savstarpējā saistību ar elementu, kam uzliekami nodokļi (22).

52. No cita nosacījuma, proti, ka vienam un tam pašam nodokļu maksātājam jāpiemēro gan nodokļa maksājumi, gan nodokļu atvieglojumi (23), šī iet, Tiesa ir atteikusies ar spriedumu liet *Manninen* (24). Tomēr princips šīs kritērijs varētu būt izpildīts arī šajā gadījumā, jo tas būtu mērķis sadalījums, ja grupas sabiedrības – kuras tieši vēlas, lai pret tām attiecas kā pret vienu nodokļu subjektu – netiktu uzskatītas par “vienu un to pašu” nodokļu maksātāju šīs judikatāras nozīmē.

53. Kā savos secinājumos liet *Marks & Spencer* pareizi ir konstatējis enerģētiskais advokāts Pojarešs Maduru [*Poiars Maduro*], nodokļu konsekvences uzdevums ir aizsargāt dalībvalstu nodokļu sistēmu neaizskaramību, ja vien tā nekavē šo sistēmu integrāciju iekšējā tirgū (25). Līdz ar to konsekvence vispirms ir jāizskata attiecībā uz strādīgā nodokļu režīma mērķi un loģiku (26).

54. Francijas tiesību normu par “nodokļu integrāciju” mērķis ir nodokļu ziņā neitralizēt integrētas grupas izveides sekas, citiem vārdiem sakot, pielīdzināt to uzņēmumam ar vairāku struktūrvienību. Sniegtā priekšrocība ir integrētas grupas locekļu rezultātu konsolidēšana, visu sabiedrību peļņa un zaudējumi tiek saskaitīti mētes sabiedrības līmenī, un pēc šīs konsolidēšanas iegūtais rezultāts ir ar nodokļiem apliekams būze. Tādu grupa nedrīkst saņemt nekādas papildu priekšrocības tādējādi, ka konsolidācija izraisītu to, ka noteiktus zaudējumus grupa varētu izmantot vairākas reizes. Līdz ar to saskaņā ar Francijas tiesību normām šīs konsolidācijas loģiskā saikne nodrošina, ka tie paši zaudējumi grupas ietvaros nevar tikt izmantoti vairākas reizes. Ja zaudējumi tiktu ņemti vērā divreiz, netiktu sasniegts tiesiskā regulējuma mērķis – neitralitāte. Lai to nepieļautu, Francijas tiesību norma ir paredzēta noteiktu darbību neitralizēšana.

55. Lai ilustrētu šos neitralizācijas pasākumus, cita starpā Francijas valdība ir norādījusi turpmāk minēto piemēru. Meitas sabiedrības apakšuzņēmumam ir radušies zaudējumi. Līdz ar to meitas sabiedrība veido uzkrājumus par tās kapitāla šajā apakšuzņēmumā vērtības samazināšanos. Šī iemesla dēļ arī mētes sabiedrība no savas puses veido uzkrājumus par tās kapitāla meitas sabiedrības vērtības samazināšanos. Tādā meitas sabiedrības apakšuzņēmuma zaudējumi izraisa to, ka uzkrājumus veido gan meitas sabiedrība, gan mētes sabiedrība. Ja mētes sabiedrība un meitas sabiedrības apakšuzņēmums tagad piemērotu nodokļu integrācijas režīmu, konsolidējot rezultātus, šie zaudējumi tiktu ņemti vērā divreiz. Vispirms tie tiktu ņemti vērā kā meitas sabiedrības apakšuzņēmuma tiešie zaudējumi, un pēc tam šie paši zaudējumi tiktu ņemti vērā vēlreiz kā mētes sabiedrības uzkrājumi meitas sabiedrības zaudējumu dēļ.

56. Lai nepieļautu šo divkārtējo zaudējumu ņemšanu vērā, Francijas tiesību norma par “nodokļu integrāciju” ir paredzēti noteikti neitralizācijas pasākumi. To dēļ iepriekš minētajā piemērā zaudējumi tiktu ņemti vērā tikai vienreiz. Turpretī, ja kā starpniece tiktu iesaistīta meitas sabiedrība nerezidente, zaudējumi tiktu ņemti vērā divreiz: pirmoreiz kā meitas sabiedrības apakšuzņēmuma tiešie zaudējumi un otrreiz kā mētes sabiedrības uzkrājumu summa kapitāla vērtības samazināšanās gadījumā, un, tā kā meitas sabiedrība nerezidente nav integrētas grupas dalībniece, iekšējās darbības nevar neitralizēt.

57. Līdz ar to jāatzīmē, ka Francijas tiesību normu par “nodokļu integrāciju” mērķis un loģika prasa, lai noteiktas grupas iekšējās darbības tiktu neitralizētas pirms rezultātu konsolidēšanas. Tomēr, vai pastāv arī tieša saikne starp nodokļu priekšrocību, ko rada grupas aplikšana ar

nodokļiem, un šīs priekšrocības kompensāšanu ar nodokļa maksājumu Tiesas judikatras nozīmē?

58. Spriedumā lietā *Bachmann* Tiesa ir konstatējusi tiešu saikni starp apdrošināšanas iemaksu samazinājumu un to naudas summu aplikšanu ar nodokļiem, kuras apdrošināšanas sabiedrība bija jāizmaksā, izpildot attiecīgos apdrošināšanas līgumus. Tā kā Bahma [Bachmann] kungs Vācijas bija noslēdzis apdrošināšanas līgumu, kura izpildi Beļģijā nevarēja aplikēt ar nodokli, Beļģijas iestādes atteikums piešķirt nodokļu atvieglojumus par maksājumiem, kas veikti uz šo līgumu pamata, bija pamatots.

59. Līdz šim izspriestajās lietās, kurās nodokļu sistēmas konsekvence bija atbilstošs pamatojuma elements, šajā nozīmē par ierobežojumu tika uzskatīts kompensājošs nodokļa maksājums, tādā aplikšana ar nodokli. Turpretī izskatāmajā situācijā ierobežojums ir noteiktu grupas iekšējo darbību neitralizāšana. Šeit nevar saskatīt nekādu nodokļa maksājumu šaurā izpratnē, jo neitralizācijas noteikumi nav nodokļu iekasēšana. Tāpat pat laikā tie ietver ierobežojumu nodokļu ziņā, jo atšķirībā no pastāvīgās ar nodokļiem apliekamās summas netiek ņemtas vērā noteiktas darbības, piemēram, mētes sabiedrības uzkrājumu summa kapitāla vērtības samazināšanas gadījumā. Tādā starp neitralizācijas noteikumiem un nodokļu integrāciju ar pastāvīgu tiešu saikni, jo dažādu integrātas grupas sabiedrību rezultātu konsolidāšana tiek atauta tikai tad, ja vienlaikus tiek nodrošināts, ka netiks radīti traucējumi, lai sasniegtu mērķi nepieaut noteiktu zaudējumu vairākkārtēju ņemšanu vērā.

60. Līdz ar to principā tiesību normu, ar kuru likumdevējs vēlas nepieaut zaudējumu vairākkārtēju ņemšanu vērā, var pamatot ar nepieciešamību saglabāt nodokļu konsekvenci.

61. Tomēr Francijas tiesību normām jāatbilst arī samērīguma principam.

62. Itā paši likumdevēja rīcībā nedrīkst būt nekādu mazāk ierobežojošu pasākumu, ar kuriem tiepat var panākt, ka zaudējumus nedrīkst izmantot vairākas reizes. Tādā ir jābūt pārliecībai, ka situācijā, kad starp mētes sabiedrību un meitas sabiedrības apakšuzņēmumiem ir iesaistīta meitas sabiedrība nerezidente, noteiktas darbības nedrīkst neitralizēt tiepat kā gadījumā, ja visas iesaistītās sabiedrības būtu Francijas rezidentes, lai nepieautu, ka zaudējumi var tikt izmantoti divreiz. Par mazāk ierobežojošu pasākumu varētu uzskatīt izskatāmo darbību neitralizāšanu tieši tādā pašā veidā kā gadījumos, kad iesaistītas ir tikai Francijas sabiedrības.

63. Tomēr Francija norāda uz dažādu praktiskumu problēmu, kuras rastas, ja sabiedrības nerezidentes iesaistīšanas gadījumā būtu jānoskaidro, vai zaudējumi tiek ņemti vērā divreiz. Iespējamu zaudējumu divkārtēju ņemšanu vērā nevar viegli identificēt, jo uzkrājumu summa parasti neatbilst meitas sabiedrības zaudējumu apmēram. Turklāt tik vienkārši nav iespējams precīzi noteikt uzkrājumu izcelsmi. Lai to nodrošinātu, ir vajadzīgi arī tiesību aktu grozījumi.

64. Šajā sakarā, pirmkārt, jānorāda, ka tikai praktiskas grūtības nevar attaisnot Līguma paredzēto brīvības pārkāpumu (27).

65. Otrkārt, – ko ir norādījusi arī Komisija – Kopienas tiesību akti ar Direktīvu 77/799/EEK (28) dalībvalstīm dod iespēju pieprasīt no citas dalībvalsts kompetentām iestādēm visu informāciju, kas tai var palīdzēt pareizi aprēķināt uzņēmumu ienākuma nodokļa summu.

66. Turklīt j?secina, ka attiecīg?m nodok?u iest?d?m ir iesp?ja pieprasīt no pašas m?tes sabiedr?bas pier?d?jumus, kurus t? uzskata par vajadz?giem, lai izv?rt?tu, vai m?tes sabiedr?bas uzkr?jumi kapit?lda?u v?rt?bas samazin?šan?s gad?jumam, pamatojoties uz starpnieksabiedr?bas uzkr?jumiem, netieši ir attiecin?mi uz meitas sabiedr?bas apakšuz??muma zaud?jumiem (29).

67. Pamatojoties uz šo inform?ciju, no š?da viedokļa past?v b?tiskas šaubas, vai piln?gs atteikums piem?rot nodok?u integr?ciju starp m?tes sabiedr?bu un meitas sabiedr?bas apakšuz??mumu, kas m?tes sabiedr?bai pieder ar meitas sabiedr?bas nerezidentes starpniec?bu, ir vismaz?k ierobežojošais pas?kums, lai nepie?autu zaud?jumu divk?ršu ?emšanu v?r? un l?dz ar to saglab?tu nodok?u konsekvenci. L?dz ar to iesniedz?jtiesai j?pie?em gal?gais nol?mums par to, vai paredz?to m?r?i, citiem v?rdiem sakot, nepie?aut zaud?jumu divk?ršu ?emšanu v?r?, piem?rojot nodok?u integr?cijas rež?mu, ar? p?robežu situ?cij?s var sasniegt ar maz?k ierobežošu neitraliz?cijas pas?kumu.

## V – Secinājumi

68. ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, iesaku Tiesai sniegt š?das atbildes uz *Conseil d'État* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem:

1) t?ds valsts tiesiskais regulējums k? Francijas “nodok?u integr?cijas” rež?ms atbilstoši *Code général des impôts* 223.A pantam un turpmākajiem pantiem, saska?? ar kuru Francijas rezidente m?tes sabiedr?ba var piem?rot nodok?u integr?cijas rež?mu savas meitas sabiedr?bas apakšuz??mumam, kas ir Francijas rezidents, tikai gad?jum?, ja min?tais apakšuz??mums m?tes sabiedr?bai pieder ar Francijas rezidentes, nevis meitas sabiedr?bas nerezidentes starpniec?bu, ir br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojums;

2) šo ierobežojumu var pamatot ar nepieciešam?bu saglab?t nodok?u sist?mas konsekvenci, ja š? integr?tas grupas rež?ma piem?rošanas izsl?gšana ir piem?rota, lai konsolid?jot m?tes sabiedr?bas un meitas sabiedr?bas apakšuz??mumu rezult?tus, nepie?autu zaud?jumu divk?ršu ?emšanu v?r?, un nep?rsniedz to, kas nepieciešams š? m?r?a sasniegšanai.

1 – Ori?in?lvaloda – v?cu.

2 – 2007. gada 18. j?lija spriedums liet? C?231/05 Oy AA (Kr?jums, l?6373. lpp.).

3 – 2005. gada 13. decembra spriedums liet? C?446/03 *Marks & Spencer* (Kr?jums, l?10837. lpp.).

4 – Par?zes Administrat?v? tiesa.

5 – Par?zes Administrat?v? apel?cijas tiesa.

6 – Tostarp skat. 2008. gada 26. j?nija spriedumu liet? C?284/06 *Burda* (Kr?jums, l?4571.. lpp., 66. punkts), iepriekš 2. zemsv?tras piez?m? min?t? sprieduma liet? Oy AA 18. punktu, 2006. gada 12. decembra spriedumu liet? C?374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (Kr?jums, l?11673. lpp., 35. punkts) un 2006. gada 12. septembra spriedumu liet? C?196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (Kr?jums, l?7995. lpp., 40. punkts).

7 – Šaj? sakar? skat. 2007. gada 24. maija spriedumu liet? C?157/05 *Holböck* (Kr?jums, l?4051. lpp., 22. un 23. punkts), 2007. gada 13. marta spriedumu liet? C?524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (Kr?jums, l?2107. lpp., 26.–34. punkts) un 2006. gada 3. oktobra spriedumu liet? C?452/04 *Fidium Finanz* (Kr?jums, l?9521. lpp., 34., 44.–49. punkts).

8 – Iepriekš 6. zemsvaltras piezvalmval minvaltais spriedums lietval *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 31. un 32. punkts, kval arval iepriekš 7. zemsvaltras piezvalmval minvaltais spriedums lietval *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 27. punkts, iepriekš 2. zemsvaltras piezvalmval minvaltais spriedums lietval Oy AA, 20. punkts, 2002. gada 21. novembra spriedums lietval C?436/00 X un Y (*Recueil*, I?10829. lpp., 37. punkts) un 2000. gada 13. aprivala spriedums lietval C?251/98 Baars (*Recueil*, I?2787. lpp., 22. punkts).

9 – 2006. gada 12. decembra spriedums lietval C?446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (Krvaljums, I?11753. lpp., 118. punkts), iepriekš 7. zemsvaltras piezvalmval minvaltais spriedums lietval *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 33. punkts, un iepriekš 2. zemsvaltras piezvalmval minvaltais spriedums lietval Oy AA, 23. punkts un spriedums lietval C?284/06 *Burda*, 68. punkts.

10 – Iepriekš 2. zemsvaltras piezvalmval minvaltais spriedums lietval Oy AA, 24. punkts, iepriekš 6. zemsvaltras piezvalmval minvaltais spriedums lietval *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 33. punkts, un iepriekš 7. zemsvaltras piezvalmval minvaltais spriedums lietval *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 34. punkts.

11 – Skat. 2008. gada 15. maija spriedumu lietval C?414/06 *Lidl Belgium* (Krvaljums, I?3601. lpp., 18. punkts), 2006. gada 23. februvalra spriedumu lietval C?471/04 *Keller Holding* (Krvaljums, I?2107. lpp., 29. punkts), 2000. gada 14. decembra spriedumu lietval C?141/99 *AMID* (*Recueil*, I?11619. lpp., 20. punkts) un 1999. gada 21. septembra spriedumu lietval C?307/97 *Saint-Gobain ZN* (*Recueil*, I?6161. lpp., 35. punkts).

12 – Iepriekš 11. zemsvaltras piezvalmval minvaltais spriedums lietval *Lidl Belgium*, 19. punkts, 2007. gada 6. decembra spriedums lietval C?298/05 *Columbus Container Services* (Krvaljums, I?10451. lpp., 33. punkts) un 1998. gada 16. jvallila spriedums lietval C?264/96 *ICI* (*Recueil*, I?4695. lpp., 21. punkts).

13 – Šajval sakarval skat. 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajval s lietval s C?397/98 un C?410/98 *Metallgesellschaft u.c.* (*Recueil*, I?1727. lpp., 42. punkts) un 1986. gada 8. janvvalra spriedumu lietval 270/83 Komisija/Francija (*Recueil*, 273. lpp., 18. punkts).

14 – Šajval sakarval skat. iepriekš 2. zemsvaltras piezvalmval minvaltval sprieduma lietval Oy AA 38. punktu un iepriekš 13. zemsvaltras piezvalmval minvaltval sprieduma lietval *Metallgesellschaft* 60. punktu.

15 – Šajval sakarval tostarp skat. iepriekš 11. zemsvaltras piezvalmval minvaltval sprieduma lietval *Lidl Belgium* 25. punktu.

16 – Skat. iepriekš 11. zemsvaltras piezvalmval minvaltval sprieduma lietval *Lidl Belgium* 27. punktu, iepriekš 7. zemsvaltras piezvalmval minvaltval sprieduma lietval *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 64. punktu, iepriekš 6. zemsvaltras piezvalmval minvaltval sprieduma lietval *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* 47. punktu un iepriekš 3. zemsvaltras piezvalmval minvaltval sprieduma lietval *Marks & Spencer* 35. punktu.

17 – Iepriekš 11. zemsvaltras piezvalmval minvaltais spriedums lietval *Marks & Spencer*, 51. punkts. Par jautvaljumu, vai, lai pamatotu ierobežojumu, jvalkonstatval visi šie pamatojuma elementi, un uz kuru atbilde ir noliedzoša, skat. iepriekš 11. zemsvaltras piezvalmval minvaltval sprieduma lietval *Lidl Belgium* 40. punktu un enervaladvokvaltes Šarpstones [*Sharpston*] 2008. gada 14. februvalra secinvaljumu šajval lietval 18. punktu.

18 – Skat. manu 2006. gada 12. septembra secinājumu iepriekš 2. zemsvārtas piezīmē minētajā lietā Oy AA 54. punktu.

19 – 1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp., 28. punkts) un 1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-300/90 Komisija/Belģija (*Recueil*, I-305. lpp., 21. punkts). Skat. arī 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp., 42. punkts) un iepriekš 11. zemsvārtas piezīmē minētais 2006. gada 23. februāra sprieduma lietā *Keller Holding*, 40. punkts.

20 – 2008. gada 28. februāra spriedums lietā C-293/06 *Deutsche Shell* (Krājums, I-1129. lpp., 37. punkts), 2007. gada 8. novembra spriedums lietā C-379/05 *Amurta* (Krājums, I-9569. lpp., 46. punkts), 2007. gada 11. oktobra spriedums lietā C-443/06 *Hollmann* (Krājums, I-8491. lpp., 56. punkts) un iepriekš 7. zemsvārtas piezīmē minētais spriedums lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 68. punkts.

21 – 1995. gada 14. novembra spriedums lietā C-484/93 *Svensson* un *Gustavsson* (*Recueil*, I-3955. lpp., 18. punkts) un iepriekš 12. zemsvārtas piezīmē minētais spriedums lietā *ICI*, 29. punkts. Skat. arī iepriekš 19. zemsvārtas piezīmē minēto sprieduma lietā *Manninen* 42. punktu, iepriekš 11. zemsvārtas piezīmē minēto sprieduma lietā *Keller Holding* 40. punktu, kā arī iepriekš 19. un 20. zemsvārtas piezīmē minētos spriedumus.

22 – Iepriekš 20. zemsvārtas piezīmē minētais spriedums lietā *Deutsche Shell*, 39. punkts, ar atsauci uz 1995. gada 11. augusta spriedumu lietā C-80/94 *Wielockx* (*Recueil*, I-2493. lpp., 24. punkts).

23 – Agrākās judikatūras kritika manu iepriekš 19. zemsvārtas piezīmē minēto 2004. gada 18. marta secinājumu lietā *Manninen* 53. un turpmākajos punktos.

24 – Šim viedoklim piekrīt ģenerālvokāts Hālhuds [Geelhoed] savu 2006. gada 29. jūnija secinājumu lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 88. punktā.

25 – Ģenerālvokāta Pojareša Maduru 2005. gada 7. aprīlī a secinājumi iepriekš 3. zemsvārtas piezīmē minētajā lietā *Marks & Spencer*, 66. punkts.

26 – Secinājumi iepriekš 3. zemsvārtas piezīmē minētajā lietā *Marks & Spencer*, 71. punkts.

27 – Šajā sakarā skat. 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (Krājums, I-8203. lpp., 48. punkts), 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija (*Recueil*, I-2229. lpp., 30. punkts), iepriekš 8. zemsvārtas piezīmē minēto sprieduma lietā *Test Claimants in FII Group Litigation* 155.–157. punktu, kā arī ģenerālvokātes Šārpstones [Sharpston] 2008. gada 14. februāra secinājumu iepriekš 11. zemsvārtas minētajā lietā *Lidl Belgium* 31. punktu.

28 – Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.).

29 – Šaj? sakar? skat. 2007. gada 9. marta spriedumu liet? C?347/04 *Rewe Zentralfinanz* (Kr?jums, l?2647. lpp., 57. punkts), iepriekš 27. zemsp?tras piez?m? min?t? sprieduma liet? *Centro di Musicologia Walter Stauffer* 49. punktu, 2007. gada 11. oktobra spriedumu liet? C?451/05 *ELISA* (Kr?jums, l?8251. lpp., 95. punkts), k? ar? 2007. gada 30. janv?ra spriedumu liet? C?150/04 Komisija/D?nija (Kr?jums, l?1163. lpp., 54. punkts). Sprieduma liet? *Rewe* 58. punkt? it ?paši ir nor?d?ts, ka m?tes sabiedr?bai vajadz?tu piepras?t visus vajadz?gos dokumentus tieši no t?s meitas sabiedr?bas.