



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA PEDRO KRUSA VILJALONA [*PEDRO CRUZ VILLALÓN*] SECINĀJUMI,
sniegti 2013. gada 7. novembrī¹

Lieta C-47/12

Kronos International Inc.
pret
Finanzamt Leverkusen

(Finanzgericht Köln (Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Kapitāla brīva aprīte — Nodokļu tiesību akti — Uzņēmumu ienākuma nodoklis — Dividenžu aplikšana ar nodokli — LESD 49. panta un LESD 63. panta attiecīgā piemērošanas joma — Valsts tiesiskais regulējums, kas vienādi piemērojams kapitāldaļu kontrolpaketei un portfeļa kapitāldaļām — Noteikumi par nodokļu dubultās uzlikšanas dividendēm novēršanu — Ārvalsts izcelsmes dividendēm piemērojamā atbrīvojuma no nodokļa sistēma — Valsts izcelsmes dividendēm piemērojamā nodokļa ieskaitīšanas sistēma — Atšķirīga attieksme pret mātesuzņēmuma zaudējumiem — Ierobežojums — Pamatojumi — Nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījums starp dalībvalstīm — Sistēmas vispārējā saskaņotība

1. Šajā lietā Tiesai atkal ir iesniegts lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu par to, vai ar Savienības tiesībām, šajā gadījumā Līguma normām par brīvību veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvu aprīti, ir saderīgs valsts tiesiskais regulējums par uzņēmumu ienākuma nodokli, kurā ir noteikts, ka mātesuzņēmumiem rezidentiem izmaksātajām dividendēm piemēro dažādus nodokļu režīmus atkarībā no tā, vai dividendēm ir valsts vai ārvalsts izcelsme.

2. Tiesai vispirms ir jānosaka, kāda brīvība ir piemērojama pamatlietā, zinot, ka attiecīgā sabiedrība rezidente ir inkorporēta Amerikas Savienotajās Valstīs, ka tās līdzdalība dažādos meitasuzņēmumos ir lielāka par 90 % un ka valsts tiesiskais regulējums ir piemērojams jebkurai dalībai, kas pārsniedz 10 %. Tādējādi Tiesa arī varēs papildināt tās ļoti plašo judikatūru par brīvību, kas ir piemērojama nodokļu režīmam dividendēm.

3. Tad Tiesai ir jāapsver, vai ar Līguma normām ir saderīgs attiecīgais valsts tiesiskais regulējums pamatlietā², kura mērķis ir novērst nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu vai ekonomisku nodokļu dubulto uzlikšanu sabiedrībām rezidentēm izmaksātajām dividendēm, atbrīvojot no nodokļa ārvalsts izcelsmes dividendes, kas ir aplikamas ar nodokli ienākuma gūšanas vietā, un vienlaikus paredzot valsts izcelsmes dividendēm piemērot nodokļa ieskaitīšanas sistēmu.

1 — Oriģinālvaloda – franču.

2 — Tiesai jau ir bijusi iespēja izvērtēt regulējuma dažus aspektus; skat. 2007. gada 6. marta spriedumu lietā C-292/04 *Meilicke* u.c. (Krājums, I-1835. lpp.) un 2011. gada 30. jūnija spriedumu lietā C-262/09 *Meilicke* u.c. (Krājums, I-5669. lpp.).

4. Tiesai, protams, bija iespēja paust savu viedokli par šiem jautājumiem, taču situācijās, kurās, atšķirībā no aplūkotās situācijas pamatlietā, tieši valsts izcelsmes dividendes tika atbrīvotas no nodokļiem un ārvalsts izcelsmes dividendēm tika piemērota nodokļa ieskaitīšanas sistēma³ vai kurām tā būtu jāpiemēro⁴.

5. Tomēr šī lieta ietver sarežģītu jautājumu, kas to nošķir no lietām, kuras Tiesa līdz šim ir izskatījusi. Pamatlietā ir apstrīdēts nevis dividendēm piemērojamo režīmu divpusējais raksturs, bet to piemērošanas sekas, kas var rasties gadījumā, ja sabiedrība rezidente saņēma reģistrē radušos zaudējumus. Tādējādi Tiesa saskaras ar problemātiku, par kuru pastāv ļoti plaša judikatūra par nodokļu režīmu dividendēm un judikatūra par zaudējumu ievērošanu⁵, bet kas parādās pilnīgi jaunā salikumā.

I – Atbilstošās tiesību normas

A – Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu

6. Vācijas Federatīvā Republika ir noslēgusi dažādas atbilstošas divpusējas konvencijas, kas bija spēkā attiecīgajos taksācijas gados pamatlietā, respektīvi, ar Beļģijas Karalisti, Dānijas Karalisti, Francijas Republiku, Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienoto Karalisti un Kanādu, visās tajās ir vispārīgi noteikts, ka dividendes, kuras Vācijā dibinātam mātesuzņēmumam ir izmaksājuši tā meitasuzņēmumi, nav apliekamas ar nodokli Vācijā, ja dalība ir 10 %–25 %, bet meitasuzņēmumu reģistrācijas valstī.

B – Vācijas tiesiskais regulējums

7. Vācijas Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli (*Körperschaftsteuergesetz*⁶) 49. panta 1. punkts attiecas uz Likuma par ienākuma nodokli normām (*Einkommensteuergesetz*⁷) saistībā ar uzņēmumu ienākuma nodokļa uzlikšanu, tostarp nodokļa ieskaitīšanas sistēmu.

8. *EStG* 36. panta 2. punkta 3. apakšpunktā, kas regulē tā saukto “pilnīgo nodokļa ieskaitīšanu”, ir noteikts:

“[...] No ienākuma nodokļa summas atskaita:

3. uzņēmumu ienākuma nodokli, ko uzņēmums vai apvienība, kura maksā uzņēmumu ienākuma nodokli pilnā apmērā, ir samaksājusi trīs septiņdaļu apmērā no ienākumiem 20. panta 1. punkta 1. apakšpunkta vai 2. apakšpunkta izpratnē, ja šie ienākumi nerodas no dividenžu sadales, kurai izmantots kapitāls Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 30. panta 2. punkta 1. apakšpunkta izpratnē. Tas pats attiecas uz ienākumiem 20. panta 2. punkta 2. apakšpunkta a) punkta izpratnē,

3 — Skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (Krājums, I-11753. lpp.; turpmāk tekstā – “spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation I*”), 2008. gada 23. aprīļa rīkojumu lietā C-201/05 *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* (Krājums, I-2875. lpp.), 2009. gada 23. aprīļa spriedumu lietā C-406/07 Komisija/Grieķija, kā arī 2012. gada 13. novembra spriedumu lietā C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (turpmāk tekstā – “spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation II*”).

4 — Skat. 2011. gada 10. februāra spriedumu apvienotajās lietās C-436/08 un C-437/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen* (Krājums, I-305. lpp.).

5 — Skat. it īpaši 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-264/96 *ICI* (*Recueil*, I-4695. lpp.), 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft u.c.* (*Recueil*, I-1727. lpp.), 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer* (Krājums, I-10837. lpp.), 2008. gada 15. maija spriedumu lietā C-414/06 *Lidl Belgium* (Krājums, I-3601. lpp.), spriedumu apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, minēts iepriekš; 2012. gada 6. septembra spriedumu lietā C-18/11 *Philips Electronics*, 2013. gada 21. februāra spriedumu lietā C-123/11 *A*.

6 — Turpmāk tekstā – “*KStG*”.

7 — Turpmāk tekstā – “*EStG*”.

kurus dalībnieks ir guvis no kuponu vai citu tiesību pirmās nodošanas, šādos gadījumos uzņēmumu ienākuma nodoklis nepārsniedz trīs septiņdaļas no sadalītās peļņas, kas gūta no nodotajām tiesībām. Uzņēmumu ienākuma nodoklis nav ieskaitāms:

[..]

f) ja ienākumi netika iegrāmatoti, nosakot nodokļa bāzi;

[..].”

9. Turklāt iesniedzējtiesa precizē, ka ārvalsts izcelsmes dividendes arī bija atbrīvotas no uzņēmumu ienākuma nodokļa Vācijā saskaņā ar *KStG* 26. panta 7. punktu redakcijā, kas bija spēkā līdz 1993. gadam, un saskaņā ar *KStG* 8.b panta 5. punktu redakcijā, kas bija spēkā no 1994. līdz 2000. gadam.

II – Pamatlietas rašanās fakti

10. *Kronos International Inc.*⁸, prasītāja pamatlietā, ir saskaņā ar Delavēras štata (Amerikas Savienotās Valstis) tiesībām 1988. gadā dibināta holdinga sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir šajā štatā un vadības atrašanās vieta ir Vācijā, kurā tā un tās filiāle ir reģistrētas komercreģistrā.

11. Tā tika izveidota, lai nodrošinātu dažādu Eiropas un Kanādas uzņēmumu vienotu vadību, kuri tai bija jāpārpērk no *NL Industries Inc.* (ASV). Kopš 1989. gada tai pieder 99,95 % Vācijas uzņēmuma *Kronos Titan GmbH* daļu, kā arī tiešas vai netiešas daļas vairākos uzņēmumos, kuru lielums periodā no 1991. līdz 2001. gadam – pamatlietā aplūkotajā periodā – ir svārstījies no 90 % līdz 100 %.

12. Tādējādi no 1991. līdz 2001. gadam *KII* piederēja 100 % no *Kronos Canada Inc.* un *Kronos UK Ltd* kapitāla, kā arī no 92,941 % līdz 93,771 % *Société Industrielle Titane* (Francija) kapitāla.

13. No 1999. līdz 2001. gadam tai arī piederēja 100 % *Kronos Denmark APS* kapitāla, ar kura starpniecību tā kontrolēja 99,99 % *Kronos Europa SA/NV* (Beļģija) kapitāla, un 2000. un 2001. gadā – 100 % *Kronos Norge* (Norvēģija) kapitāla.

14. Pamatlieta attiecas uz uzņēmumu ienākuma nodokli, kas *KII* bija jāmaksā Vācijā periodā no 1991. līdz 2001. gadam, un, precīzāk, neiespējamību ieskaitīt uzņēmumu ienākuma nodokli, kas *KII* ir jāmaksā Vācijā, uzņēmumu ienākuma nodokli, ko bija samaksājuši tās citās dalībvalstīs vai trešās valstīs dibināti meitasuzņēmumi un zemāka līmeņa meitasuzņēmumi, un vajadzības gadījumā saņemt tā atmaksu Vācijā zaudējumu gadījumā.

15. No 2004. līdz 2010. gadam *KII* tika izdoti paziņojumi par uzņēmumu ienākuma nodokli, kas tai bija jāmaksā par 1991.–2001. gadu. Šajā gadījumā *KII* ir samaksājusi uzņēmumu ienākuma nodokli EUR 4 190 788,57 apmērā par 1991. gadu un EUR 2 050 183,81 par 1992. gadu. Turpretī no 1993. līdz 2001. gadam tā nemaksāja uzņēmumu ienākuma nodokli tās reģistrēto zaudējumu dēļ.

16. Šādos apstākļos *KII* lūdza ieskaitīt uzņēmumu ienākuma nodokli, kas tai bija jāmaksā Vācijā, nodokļus par periodu no 1991. līdz 2001. gadam, ko bija samaksājuši tās citās dalībvalstīs (Beļģija, Francija un Apvienotā Karaliste) vai trešās valstīs (Kanāda, Norvēģija) dibināti meitasuzņēmumi un zemāka līmeņa meitasuzņēmumi, un veikt to atmaksāšanu.

8 — Turpmāk tekstā – “*KII*”.

17. Ar 2005. gada 15. decembra lēmumu *Finanzamt Leverkusen* [Lēverkūzenes Finanšu pārvalde] šo lūgumu noraidīja. Atteikums tika pamatots ar *EStG* 36. panta 2. punkta 3. apakšpunkta f) punktā un *KStG* 49. panta 1. punktā ietvertajām normām, kurās noteikts, ka uzņēmumu ienākuma nodokļa ieskaitīšana par dividendēm ir iespējama tikai tad, ja minētās dividendes tika iegrāmatotas kā ar nodokli apliekami ienākumi. Taču, tā kā ārvalsts izcelsmes dividendes ir atbrīvotas no nodokļa, tās nevar uzskatīt par ar nodokli apliekamiem ienākumiem.

18. Ar 2007. gada 10. janvāra lēmumu *Finanzamt Leverkusen KII* iesniegto pārsūdzību attiecībā uz paziņojumu par atlaidi un par nodokļa kredīta ieskaitīšanu uzņēmumu ienākuma nodokli par 1994. finanšu gadu noraidīja kā nepamatotu.

19. *KII* 2007. gada 7. februārī *Finanzgericht Köln* [Ķelnes Finanšu tiesa] iesniedza prasību atcelt tiesību aktu pret šo lēmumu, kā arī prasību sakarā ar bezdarbību attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokļa atlaidi par 1991.–1993. un 1995.–2001. finanšu gadu.

III – Prejudiciālie jautājumi un tiesvedība Tiesā

20. Šādos apstākļos *Finanzgericht Köln* (Vācija) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai tādi uzņēmumu ienākuma nodokļa ieskaitīšanas izslēgšanai, kuras pamatā ir trešo valstu kapitālsabiedrību dividenžu maksājumu Vācijas kapitālsabiedrībām, uz kurām saskaņā ar valsts tiesību normām attiecas vienīgi nosacījums, ka dividendes saņemšanai kapitālsabiedrībai ir jābūt vismaz 10 % dalībai izmaksājošā kapitālsabiedrībā, atbrīvojums no nodokļa, ir piemērojama tikai brīvība veikt uzņēmējdarbību LESD 49. panta izpratnē, skatot to kopā ar LESD 54. pantu, vai arī kapitāla brīva aprīte LESD 63.–65. panta izpratnē, ja dividendes saņemšanai kapitālsabiedrībai faktiski ir 100 % dalības?
- 2) Vai noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību (tagad – LESD 49. pants) un attiecīgajā gadījumā arī par kapitāla brīvu aprīti (līdz 1993. gadam EEKL/EKL 67. pants, tagad – LESD 63.–65. pants) ir jāsaprot tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāda tiesību norma, kas, atbrīvojot no aplikšanas ar nodokli meitasuzņēmumu nerezidentu dividendes, neparedz uzņēmumu ienākuma nodokļa par to dividenžu maksājumiem ieskaitīšanu un atmaksāšanu arī mātesuzņēmuma zaudējumu gadījumā, bet attiecībā uz meitasuzņēmumu rezidentu izmaksātajām dividendēm ir paredzēts atvieglojums, kas ir uzņēmumu ienākuma nodokļa ieskaitīšana?
- 3) Vai normas par brīvību veikt uzņēmējdarbību (tagad – LESD 49. pants) un attiecīgajā gadījumā arī par kapitāla brīvu aprīti (līdz 1993. gadam EEKL/EKL 67. pants, tagad – LESD 63.–65. pants) ir jāsaprot tādējādi, ka tās nepieļauj tādu tiesību normu, kas neparedz uzņēmumu ienākuma nodokļa ieskaitīšanu un atmaksāšanu par zemāka līmeņa meitasuzņēmumu (2. līmeņa uzņēmumu) izmaksātajām dividendēm, kuras tika atbrīvotas no nodokļa meitasuzņēmuma reģistrācijas valstī un kuras tika (atkārtoti) izmaksātas mātesuzņēmumam rezidentam un arī Vācijā tika atbrīvotas no nodokļa, bet kas tikai Vācijas iekšzemes situācijā atļauj atmaksāšanu, ieskaitot meitasuzņēmumam to uzņēmumu ienākuma nodokli, ko par dividendēm ir samaksājis zemāka līmeņa meitasuzņēmums, un atļauj ieskaitīt mātesuzņēmumam tā meitasuzņēmuma samaksāto uzņēmumu ienākuma nodokli, gadījumā, ja mātesuzņēmumam ir reģistrēti zaudējumi?

- 4) Ja gadījumā ir jāpiemēro arī normas par kapitāla brīvu apriti, atkarībā no atbildes uz otro jautājumu ir jāuzdod papildu jautājums par Kanādas dividendēm:

Vai pašreiz spēkā esošais LESD 64. panta 1. punkts ir jāsaprot tādējādi, ka tas ļauj piemērot valsts tiesību un konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu noteikumus, kas satur a ziņā kopš 1993. gada 31. decembra būtībā nav grozīti, un līdz ar to tas ļauj pastāvīgi neparedzēt Kanādas sabiedrību samaksātā uzņēmumu ienākuma nodokļa par dividendēm, kas ir atbrīvotas no nodokļa Vācijā, ieskaitīšanu?”

21. Prasītājas un atbildētāja pamatlietā, Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības, kā arī Eiropas Komisija ir iesniegušas rakstveida apsvērumus.

22. Tiesas sēdē, kas notika 2013. gada 16. maijā, arī tika uzklauti prasītāju un atbildētājas pamatlietā, Vācijas valdības, kā arī Komisijas mutvārdu apsvērumi.

IV – Ievada apsvērumi

23. Četri iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi kopumā attiecas uz divām skaidri atšķirīgām problēmām, kas tiks secīgi aplūkotas: pirmā attiecas uz strīdam piemērojamo brīvību, kas atbilst pirmajam jautājumam, un otrā – uz piemērojamās brīvības saderību ar Vācijas tiesisko regulējumu, kas atbilst otrajam, trešajam un ceturtajam jautājumam.

V – Par pamatlietā minētajām un piemērojamajām brīvībām (pirmais jautājums)

24. Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā Tiesai jautā, vai uz dalībvalsts tiesisko regulējumu (Vācijas Federatīvā Republika), kas ir piemērojams to dividenžu aplikšanai ar nodokli, kuras trešā valstī dibināti meitasuzņēmumi (“trešās valsts kapitālsabiedrības”) izmaksā minētās dalībvalsts sabiedrībām (“Vācijas kapitālsabiedrības”), attiecas tikai LESD 49. pants un 54. pants par brīvību veikt uzņēmējdarbību, vai arī uz to attiecas arī LESD 63.–65. pants par kapitāla brīvu apriti, zinot, pirmkārt, ka minētais tiesiskais regulējums ir piemērojams jebkurai dalībai, kas pārsniedz 10 %, un, otrkārt, ka attiecīgā dalība faktiski ir 100 % apmērā.

25. Aizsteidzoties priekšā turpmākajai analīzei, varu uzreiz precizēt, ka atbilde uz iesniedzējtiesas šādi formulēto pirmo jautājumu ir atrodama Tiesas judikatūrā – šajā gadījumā tieši spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation II*⁹.

26. Minētajā spriedumā izsakoties vienkārši, un, kā par to varēs pārliecināties vēlāk, Tiesa faktiski nosprieda, ka, ciktāl brīvība veikt uzņēmējdarbību nebija piemērojama *ratione loci* valsts tiesiskajam regulējumam par nodokļu režīmu dividendēm, kuras dalībvalsts sabiedrībai rezidentei izmaksā trešā valstī dibināts meitasuzņēmums¹⁰, būtu jāpiemēro kapitāla brīva aprīte ar nosacījumu, ka netiek pieļauta ļaunprātīga izmantošana, ciktāl šis tiesiskais regulējums attiecas gan uz dalību, kas ļauj īstenot konkrētu ietekmi uz sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību (“kapitāldaļu kontrolpakete”), gan uz dalību, kas tiek īstenota ar vienīgo mērķi veikt kapitāla ieguldīšanu bez nodoma ietekmēt uzņēmuma vadību vai to kontrolēt (portfeļa kapitāldaļas).

9 — Minēts iepriekš (88.–104. punkts).

10 — Jāatgādina, ka Tiesa savā 1994. gada 15. novembra atzinumā 1/94 (*Recueil*, I-5267. lpp., 81. punkts) norādīja, ka Līguma nodaļas par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis ir nodrošināt brīvību veikt uzņēmējdarbību dalībvalstu pilsoņiem, fiziskām vai juridiskām personām. Šajā nodaļā nav iekļautas tiesību normas, kas paplašinātu minēto tiesību normu piemērošanas jomu uz situācijām, kuras ir ārpus Eiropas Savienības. Tādējādi uz brīvību veikt uzņēmējdarbību nevar atsaukties ne tādā situācijā, kurā trešās valsts juridiskai personai pieder daļas, kas dod tai izšķirošu ietekmi uz dalībvalsts sabiedrības lēmumiem un darbību (skat. it īpaši 2007. gada 10. maija rīkojumu lietā C-492/04 *Lasertec*, Krājums, I-3775. lpp., 15.–28. punkts), ne arī situācijās, kas saistītas ar dalībvalsts sabiedrības nodibināšanu trešā valstī (skat. it īpaši 2007. gada 10. maija rīkojumu lietā C-102/05 *A un B*, Krājums, I-3871. lpp., 19.–30. punkts).

27. Tomēr, lai gan pamatlietā rodas jautājums par piemērojamo brīvību dividendēm, kuras *KII* izmaksāja tās trešā valstī dibināts meitasuzņēmums – ko ērtības labad saukšu par pamatlīetas “ārpuskopienas aspektu” –, jautājums rodas arī par dividendēm, kuras *KII* izmaksāja tās meitasuzņēmumi, kas reģistrēti citās dalībvalstīs vai valstīs, kuras ir 1992. gada 2. maijā noslēgtā Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu¹¹ līgumslēdzējas puses, proti, pamatlīetas “Kopienas iekšējais aspekts”, kaut gan iesniedzējtiesa neuzskatīja, ka tai būtu jāuzdod par to jautājums Tiesai, un tas ir šāda iemesla dēļ.

28. Piemērojot Tiesas pastāvīgo judikatūru, tikai brīvība veikt uzņēmējdarbību principā ir piemērojama Kopienas iekšējam aspektam pamatlietā. Taču pretēji tam, kas, šķiet, ir apgalvots iesniedzējtiesas jautājumos, *KII* tās “valstspiederības” dēļ nevar atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību ne attiecībā uz tās trešās valstīs dibinātajiem meitasuzņēmumiem, ne attiecībā uz tās meitasuzņēmumiem, kas reģistrēti citās dalībvalstīs vai EEZ līgumslēdzējas valstīs.

29. Tādējādi Tiesai ir jāatrisina jautājums par to, vai saskaņā ar tās spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation II* un, ņemot vērā tās rastā risinājuma minētajā spriedumā *ratio legis*, kapitāla brīva aprīte pamatlietā ir jāpiemēro ne tikai ārpuskopienas aspektam, bet arī Kopienas iekšējam aspektam.

30. Es centīšos pierādīt, ka uz šo jautājumu ir jāsniedz apstiprinoša atbilde. Ciktāl brīvība veikt uzņēmējdarbību nav jāpiemēro *ratione personae* valsts tiesiskajam regulējumam par nodokļu režīmu dividendēm, kuras dalībvalsts sabiedrībai rezidentei izmaksā tās citā dalībvalstī dibināts meitasuzņēmums, tiek piemērota kapitāla brīva aprīte ar nosacījumu, ka netiek pieļauta ļaunprātīga izmantošana, ciktāl šis tiesiskais regulējums vienādi piemērojams kapitāldaļu kontrolpaketei un portfeļa kapitāldaļām.

31. Aplūkosim šos jautājumus sīkāk.

A – Par ārpuskopienas aspektam piemērojamo brīvību pamatlietā

32. Savā spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation II*¹², par kuru jāuzsver, ka tas tika pasludināts pēc šī lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu saņemšanas, Tiesa ir devusi apstiprinošu atbildi uz jautājumu, kas bija ļoti līdzīgs iesniedzējtiesas pirmajam jautājumam un kas tika uzdots salīdzināmā konfigurācijā¹³, ņemot vērā iespējamo tiesību ļaunprātīgu izmantošanu¹⁴.

33. Faktiski tā nosprieda, ka dalībvalsts sabiedrība rezidente, kurai pieder trešās valsts sabiedrības rezidentes kapitāldaļu kontrolpakete, var atsaukties uz LESD 63. pantu, lai apstrīdētu minētās dalībvalsts tiesību akta par nodokļu režīmu trešās valsts izcelsmes dividendēm, kas piemērojams gan kapitāldaļu kontrolpaketei, gan portfeļa kapitāldaļām¹⁵, saderību ar šo noteikumu.

34. Šajā ziņā ir svarīgi uzsvērt, ka spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation II* Tiesas konsolidētajā judikatūrā definētā pieeja ārpuskopienas situācijām ir grozīta, lai noteiktu to, kāda brīvība ir piemērojama valsts tiesiskajam regulējumam par dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu.

11 — OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpmāk tekstā – “EEZ līgums”.

12 — Minēts iepriekš (88.–104. punkts).

13 — Šajā gadījumā runa ir par ceturto prejudiciālo jautājumu. Skat. 30. un 31., kā arī 88.–104. punktu.

14 — Skat. 100. punktu.

15 — Skat. 104. punktu un rezolutīvās daļas 4) punktu.

1) Ar spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation II* judikatūrā ieviestās pārmaiņas attiecībā uz ārpuskopienas situācijām

35. Līdz sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation II* pasludināšanai, kā Tiesa to izklāsta 89.–92. punktā, nodokļu režīmam dividendēm piemērojamā brīvība bija jānosaka, vienlaikus ņemot vērā attiecīgās valsts tiesiskā regulējuma (juridisks kritērijs) un attiecīgās faktiskās situācijas (faktisks kritērijs) mērķis.

36. Tādējādi, ja attiecīgo valsts tiesisko regulējumu bija paredzēts piemērot tikai kapitāldaļu kontrolpaketei, tad tas principā bija jāpārbauda, ņemot vērā tikai brīvību veikt uzņēmējdarbību¹⁶.

37. Ja valsts tiesiskais regulējums bija piemērojams portfeļa kapitāldaļām, tad principā tas bija jāpārbauda, ņemot vērā tikai kapitāla brīvu apriti.

38. Turpretī, ja valsts tiesiskais regulējums bija piemērojams neatkarīgi no piederošās kapitāla daļas –, proti, neatkarīgi no kapitāldaļu kontrolpaketes un portfeļa kapitāldaļu – lieluma, tad tikai no tā mērķa vairs nebija iespējams noteikt, vai uz to attiecās galvenokārt viena vai otra brīvība, un tad bija jāizmanto faktiskais kritērijs.

39. Tādējādi kapitāldaļu kontrolpaketei bija jāpiemēro brīvība veikt uzņēmējdarbību, bet portfeļa kapitāldaļām bija jāpiemēro kapitāla brīva aprīte – abos gadījumos principā minētās brīvības bija jāpiemēro ekskluzīvi. Ja nebija iespējams noteikt attiecīgās dalības veidu, tad valsts tiesiskais regulējums bija jāpārbauda, ņemot vērā abas brīvības¹⁷.

40. Šī divkāršā pārbaude pilnībā bija jāveic gan situācijās, kurās dividendes sabiedrībām rezidentēm izmaksāja citās dalībvalstīs dibināti meitasuzņēmumi – Kopienas iekšējās situācijās –, gan situācijās, kurās attiecīgās dividendes izmaksāja trešās valstīs dibināti meitasuzņēmumi – ārpuskopienas situācijās.

41. Tātad saskaņā ar spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, lai noteiktu piemērojamo brīvību attiecībā uz nodokļu režīmu trešās valsts izcelsmes dividendēm – ārpuskopienas situācija –, pietiek tikai pārbaudīt valsts tiesību aktu mērķi¹⁸.

42. Tādējādi, ja attiecīgo valsts tiesisko regulējumu ir paredzēts piemērot gan kapitāldaļu kontrolpaketei, gan portfeļa kapitāldaļām (juridisks kritērijs), uz kapitāla brīvu aprīti var atsaukties neatkarīgi no attiecīgās dalības (faktisks kritērijs).

16 — Dažkārt Tiesa tikai konstatē, ka attiecīgais valsts tiesiskais regulējums ir piemērojams tikai “attiecībās starp vienas grupas sabiedrībām”, taču ideja nemainās, proti, brīvība veikt uzņēmējdarbību attiecas uz minēto valsts tiesisko regulējumu ciktāl, ņemot vērā tā mērķi, tas galvenokārt skar minēto brīvību. Par judikatūru, kas atvasināta no 32. punkta 2006. gada 12. septembra sprieduma lietā *C-196/04 Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (Krājums, I-7995. lpp.) un no 118. punkta spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation I*, minēts iepriekš, skat. 2007. gada 13. marta spriedumu lietā *C-524/04 Test Claimants in Thin Cap Group Litigation* (Krājums, I-2107. lpp., 33. punkts), 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā *C-231/05 Oy AA* (Krājums, I-6373. lpp., 23. punkts) un 2008. gada 26. jūnija spriedumu lietā *C-284/06 Burda* (Krājums, I-4571. lpp., 68. punkts).

17 — Tas it īpaši attiecas uz prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi šim tiesību aizsardzības līdzeklim raksturīgo iemeslu dēļ; šajā ziņā skat. 2008. gada 17. jūlija spriedumu lietā *C-207/07 Komisija/Spānija* (37. punkts), spriedumu lietā *Komisija/Griekija*, minēts iepriekš (22. punkts); 2011. gada 10. novembra spriedumu lietā *C-212/09 Komisija/Portugāle* (Krājums, I-10889. lpp., 41.–45. punkts) un 2012. gada 25. oktobra spriedumu lietā *C-387/11 Komisija/Belģija* (35. punkts). To var attiecināt uz lietām par prejudiciāliem jautājumiem, kad Tiesai pieejamā informācija neļauj noteikt attiecīgās daļas lielumu pamatlietā; skat. spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation I*, minēts iepriekš (38. punkts); 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā *C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (Krājums, I-11673. lpp., 40. punkts) un 2011. gada 15. septembra spriedumu lietā *C-310/09 Accor* (Krājums, I-8115. lpp., 30.–38. punkts).

18 — 96. punkts.

43. Tādējādi, pārskatot metodi un kritērijus, kā noteikt brīvību, kas piemērojama nodokļu režīmam dividendēm ārpuskopienas situācijās, spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation II* ļauj labot judikatūras – dažkārt radikālas – sekas, kas liktu Tiesai nopriest, ka dažās situācijās Savienības tiesības vienkārši nav piemērojamas¹⁹.

44. Tātad inovatīvo risinājumu spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation II* būtībā attaisno tas, ka minētais tiesiskais regulējums, piemērojot to trešo valstu izcelsmes dividendēm, nevar attiekties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, tādējādi tas neietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā.

2) Judikatūras lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation II* piemērošana pamatlietas ārpuskopienas aspektam

45. Šajā gadījumā *KII* – sabiedrībai, kas tiek uzskatīta par “rezidenti” Vācijā, lai gan tā ir reģistrēta Amerikas Savienotajās Valstīs, – pieder 100 % trešās valstīs dibināta meitasuzņēmuma kapitāla, kas tai neapšaubāmi piešķir konkrētu ietekmi uz šī meitasuzņēmuma lēmumiem. Tai arī ir piemērojama no minētā meitasuzņēmuma izmaksāto dividendžu aplikšanas ar nodokli atbrīvojuma sistēma, ko piemēro jebkurai dalībai, kas pārsniedz 10 %, un tādējādi tas nav attiecināms tikai uz situācijām, kurās mātesuzņēmums izmanto izšķirošu ietekmi uz sabiedrību, kas izmaksā dividendes.

46. Tātad pirmais iesniedzējtiesas uzdotais jautājums burtiski attiecas uz situāciju, kuru var uzskatīt par precīzi atbilstošu tai, kas ir aplūkota spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, tādējādi uz šo jautājumu var atbildēt apstiprinoši, izmantojot minētā sprieduma jēdzienus un pamatojumus.

B – Par piemērojamo brīvību pamatlietas ārpuskopienas aspektam

47. Tomēr, kā esmu jau uzsvēris, pirmais iesniedzējtiesas jautājums pamatlietas apstākļos attiecas tikai uz *KII* meitasuzņēmumu (“Drittland”), kas dibināts trešā valstī attiecībā pret Eiropas Savienību, un tātad, šķiet, neattiecas uz meitasuzņēmumiem, kas ir dibināti citās dalībvalstīs, kas nav Vācija, vai EEZ līgumslēdzējās valstīs. Kā tas izriet no otrā un trešā jautājuma, iesniedzējtiesa, šķiet, arī apgalvo, ka Kopienas iekšējais aspekts pamatlietā attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību un vajadzības gadījumā – uz kapitāla brīvu apriti.

48. Tomēr brīvība veikt uzņēmējdarbību pamatlietas apstākļos nav piemērojama ne *ratione loci*, ne *ratione personae*. Kā minēts iepriekš, *KII* nevar atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību attiecībā uz dividendēm, kuras tai ir izmaksājuši tās meitasuzņēmumi, kas ir dibināti trešās valstīs. Savas “valstspiederības” dēļ tā nevar atsaukties uz to arī attiecībā uz dividendēm, kuras tai ir izmaksājuši tās meitasuzņēmumi, kas ir dibināti citās dalībvalstīs.

1) *KII* nevar atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību

49. Pamatlietai ir īpaša konfigurācija tādā nozīmē, ka *KII* savas “valstspiederības” dēļ nevar atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību ne attiecībā uz tās meitasuzņēmumiem, kas ir dibināti trešās valstīs, ne attiecībā uz tās meitasuzņēmumiem, kas ir dibināti citās dalībvalstīs vai EEZ līguma dalībvalstīs.

19 — Iepriekš minētais spriedums (26.–35. un 103.–105. punkts), rikožumi lietā *Lasertec*, minēts iepriekš (27. punkts), un lietā *A* un *B*, minēts iepriekš (29. punkts), un 2007. gada 6. novembra rikožums lietā *C-415/06 Stahlwerk Ergste Westig* (18. un 19. punkts), kā arī 2012. gada 19. jūlija rikožums lietā *C-31/11 Scheunemann* (33. un 34. punkts).

50. Turklāt Tiesa savā atzinumā 1/94²⁰ arī ir norādījusi, ka Līguma nodaļas par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis ir nodrošināt brīvību veikt uzņēmējdarbību dalībvalstu pilsoņiem, fiziskām vai juridiskām personām. Šajā nodaļā nav nevienas tiesību normas, kas paplašinātu minēto tiesību normu piemērošanas jomu, attiecībā uz situācijām, kas ir ārpus Eiropas Savienības. Tādējādi uz brīvību veikt uzņēmējdarbību nevar atsaukties ne tādā kontekstā, kurā trešās valsts juridiskajai personai pieder daļa, kas tai piešķir izšķirošu ietekmi uz dalībvalsts sabiedrības lēmumiem un darbībām²¹, ne arī situācijās saistībā ar dalībvalsts sabiedrības nodibināšanu trešā valstī²².

51. Faktiski *KII* ir saskaņā ar Amerikas tiesībām dibināta sabiedrība, un tās juridiskā adrese ir Amerikas Savienotajās Valstīs. Tomēr tās vadības mītne ir Vācijā, tādējādi, kā tas izriet no Vācijas Federatīvās Republikas valdības rakstveida apsvērumiem, saskaņā ar *KStG* 1. panta 1. punktu tai ir jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis pilnā apmērā šajā dalībvalstī. Būdamā sabiedrība “rezidente”, kam jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis Vācijā, *KII* atsaucas gan uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, gan uz kapitāla brīvu apriti, lai apstrīdētu, ka tai tiek piemērots Vācijas nodokļu tiesiskais regulējums, vai, precīzāk, lūdz, lai dividendēm tiktu piemērots tās prasītais nodokļu režīms.

52. Tātad, ņemot vērā LESD 54. panta noteikumus, *KII* nevar atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, jo tā nav reģistrēta saskaņā ar kādas dalībvalsts tiesību aktiem²³. Tūlīt rodas jautājums, vai attiecīgajā gadījumā tā var atsaukties uz kapitāla brīvu apriti.

53. Tātad pamatlietā rodas arī jautājums, vai pamatlietas apstākļos kapitāla brīva aprite ir piemērojama Kopienas iekšējam aspektam, vai, citiem vārdiem, Tiesas izvēlēto risinājumu attiecībā uz ārpuskopienas situācijām tās spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation II* var transponēt attiecībā uz Kopienas iekšējām situācijām, un tādējādi piemērot pamatlietai kopumā.

2) Spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation II* sniegtā atbilde ir jāspēj piemērot pamatlietas apstākļos

54. Manuprāt, tā kā nav iespējams atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību attiecībā uz valsts tiesisko regulējumu par vispārpiemērojamu nodokļu režīmu dividendēm, ko piemēro gan kapitāldaļu kontrolpaketei, gan portfeļa kapitāldaļām, ir jāspēj piemērot kapitāla brīvu apriti ar nosacījumu, ka netiek pieļauta ļaunprātīga izmantošana, pat ja pamatlietā būtu runa par kapitāldaļu kontrolpaketi.

55. Kā izriet no iepriekš veiktās analīzes, šis risinājums pilnībā turpina spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation II* rasto risinājumu, un tajā nav neviena pamatojuma, kas traucētu to transponēt šajā lietā.

56. No sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation II* nav sarežģīti izsecināt, ka galvenais iemesls, kāpēc Tiesa uzskatīja, ka kapitāla brīva aprite ir jāpiemēro vispārpiemērojamiem tiesiskajiem regulējumiem ārpuskopienas situācijās, ir tikai tas, ka tām nebija iespējams piemērot brīvību veikt uzņēmējdarbību.

20 — 81. punkts.

21 — Skat. it īpaši rīkojumu lietā *Lasertec*, minēts iepriekš (15.–28. punkts).

22 — Skat. it īpaši rīkojumu lietā *A un B*, minēts iepriekš (19.–30. punkts).

23 — Skat. it īpaši, tieši pretēji, 1988. gada 27. septembra spriedumu lietā 81/87 *Daily Mail and General Trust* (*Recueil*, 5483. lpp., 16. punkts), 1999. gada 9. marta spriedumu lietā C-212/97 *Centros* (*Recueil*, I-1459. lpp., 17. punkts), 2002. gada 5. novembra spriedumu lietā C-208/00 *Überseering* (*Recueil*, I-9919. lpp., 56. un 57. punkts), 2008. gada 16. decembra spriedumu lietā C-210/06 *Cartesio* (Krājums, 2008, I-9641. lpp., 110. punkts) un 2013. gada 20. jūnija spriedumu lietā C-186/12 *Impacto Azul* (32. punkts).

57. Taču, kā minēts iepriekš, tāpat kā trešās valstīs dibināti meitasuzņēmumi *KII*, būdams mātesuzņēmums, nevar atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, un tādējādi tas izpilda Tiesas izvirzīto nosacījumu, lai piemērotu kapitāla brīvu apriti. Turklāt valsts tiesiskais regulējums pamatlietā ir vienādi piemērojams portfeļa kapitāldaļām un kapitāldaļu kontrolpaketei, un tādējādi tas izpilda Tiesas izvirzīto nosacījumu, lai piemērotu kapitāla brīvu apriti.

58. Tātad būtībā attiecīgā situācija pamatlietā atbilst nosacījumiem, kurus Tiesa izvirzīja spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, un neattiecas uz gadījumu, kuru tā skaidri vēlējās izslēgt no jaunās judikatūras piemērošanas jomas. Tiesa veltīja lielu vērību tam, lai uzsvertu, ka kapitāla brīva aprīte un tādējādi Savienības tiesības paliek nepiemērojamas ārpuskopienas situācijām, ja valsts tiesiskais regulējums par nodokļu režīmu dividendēm ir piemērojams tikai kapitāldaļu kontrolpaketei. Šajā gadījumā tiek piemērota tikai brīvība veikt uzņēmējdarbību, un ārpuskopienas situācijām Savienības tiesības netiek piemērotas²⁴.

59. Visbeidzot judikatūras lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation II* transponēšana ļautu it īpaši novērst Savienības tiesību piemērošanu pamatlietas ārpuskopienas aspektam, vienlaikus liedzot tās piemērot Kopienas iekšējam aspektam, ko var uzskatīt tikai par anomāliju.

60. Kapitāla brīvas aprītes piemērojamība tādos apstākļos kā pamatlietā, manuprāt, ir jāpieņem it īpaši tāpēc, ka tā nevar būt ne automātiska, ne sistemātiska un ka tādējādi tā veicinātu ļaunprātīgas izmantošanas gadījumus, kā uz to ir norādījusi Tiesa sava sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation II* 100. punktā.

61. Tiesa ir precizējusi, ka ir svarīgi novērst to, ka LESD 63. panta 1. punkta interpretācija neļauj saimnieciskās darbības subjektiem, kuri izmanto kapitāla brīvu apriti, bet kuri neietilpst brīvības veikt uzņēmējdarbību teritoriālajā piemērošanas jomā, gūt labumu no šīs brīvības. Tomēr tā ir nospriedusi, ka šajā lietā tāda iespēja neradās, jo attiecīgās dalībvalsts tiesiskais regulējums neattiecas uz minētās dalībvalsts sabiedrības “piekļuvi tirgum” trešajā valstī vai trešās valsts sabiedrības [piekļuvi tirgum] minētajā dalībvalstī.

62. Tādu pašu kritēriju tirgus piekļuves nosacījumiem Tiesa izmantoja spriedumā lietā *Fidium Finanz*²⁵, un, lai gan Tiesas atrunu detalizēts attaisnojums nav skaidri atspoguļots sprieduma lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation II* motīvu daļā, tomēr tās ir pilnībā saprotamas, ņemot vērā spriedumu lietā *Fidium Finanz*.

63. Vācijas tiesiskajā regulējumā, kas tika aplūkots spriedumā lietā *Fidium Finanz*, bija noteikts, ka trešās valstīs dibinātajām finanšu iestādēm, kas Vācijas teritorijā veica uzņēmējdarbību, proti, sniedza finanšu pakalpojumus, bija jāsaņem atļauja – tas faktiski bija pielīdzināms pienākumam reģistrēt uzņēmējdarbību. Tā rezultātā “trešās valstīs dibinātajām sabiedrībām tiek likti šķēršļi pieejai Vācijas finanšu tirgum”²⁶. Tādos apstākļos bija grūti piekrist, ka trešā valstī dibināta sabiedrība varētu atsaukties uz kapitāla brīvu apriti, lai zināmā mērā apietu, neitralizētu kādas dalībvalsts tiesisko regulējumu, kas īpaši regulē finanšu pakalpojumu sniegšanas nosacījumus, proti, piekļuves nosacījumus minētās dalībvalsts tirgum.

64. Šajā gadījumā un tāpat kā Lielbritānijas tiesiskā regulējuma lietā, kurā tika pasludināts spriedums *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, attiecīgā pamatlietā izskatāmā Vācijas tiesiskā regulējuma mērķis vai tā radītās sekas nekādā gadījumā nav ietekme uz “tirgus piekļuves nosacījumiem” sprieduma lietā *Fidium Finanz* izpratnē.

24 — Iepriekš minētais spriedums (98. punkts). Skat. arī 2013. gada 28. februāra spriedumu lietā C-168/11 *Beker* (30. punkts).

25 — 2006. gada 3. oktobra spriedums lietā C-452/04 (Krājums, I-9521. lpp.).

26 — 46. un 48. punkts.

C – Secinājumi

65. No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka pamatlietas apstākļos dalībvalsts sabiedrība rezidente, kurai pieder citu dalībvalstu, EEZ ligumslēdzēju valstu vai trešo valstu sabiedrību rezidenšu kapitāldaļu kontrolpakete, var atsaukties uz Līguma normām par kapitāla brīvu apriti, lai apstrīdētu to, vai ar minētajām tiesību normām ir saderīgs dalībvalsts tiesiskais regulējums par nodokļu režīmu dividendēm, ja minētais tiesiskais regulējums ir piemērojams gan dalībai, kas pieļauj konkrēti ietekmēt sabiedrības lēmumus un noteikt tās darbību (kapitāldaļu kontrolpakete), gan dalībai, kuras vienīgais mērķis ir veikt finanšu ieguldījumu bez nodoma ietekmēt uzņēmuma darbību vai veikt kontroli (portfeļa kapitāldaļas), un ar nosacījumu, ka tā mērķis nav regulēt minētās dalībvalsts sabiedrību piekļuvi tirgum citās dalībvalstīs vai trešās valstīs vai citu dalībvalstu un trešo valstu sabiedrību piekļuvi tirgum minētajā dalībvalstī.

66. Tāpēc es ierosinu Tiesai, atbildot uz pirmo iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu, kā tas tika pārformulēts, nopriest, ka Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts tiesiskā regulējuma par nodokļu režīmu dividendēm, kurš piemērojams dalībai, kas pārsniedz 10 %, saderību attiecībā uz kapitāla brīvu apriti var pārbaudīt, ja attiecīgā dalība ļauj konkrēti ietekmēt sabiedrību lēmumus un noteikt to darbību ar nosacījumu, ka minētā tiesiskā regulējuma mērķis nav regulēt minētās dalībvalsts sabiedrību tirgus piekļuves nosacījumus citās dalībvalstīs vai trešās valstīs vai citu dalībvalstu un trešo valstu sabiedrību tirgus piekļuves nosacījumus minētajā dalībvalstī.

VI – Par Vācijas tiesiskā regulējuma saderību ar brīvu kapitāla apriti

67. Ar otro, trešo un ceturto jautājumu, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa Tiesai būtībā jautā, vai Līguma normas par kapitāla brīvu apriti ir jāinterpretē tādējādi, ka tām pretrunā ir tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā, kas nepieļauj ieskaitīt un atmaksāt uzņēmumu ienākuma nodokli, ko samaksājuši sabiedrības rezidentes meitasuzņēmumi un zemāka līmeņa meitasuzņēmumi, kas ir reģistrēti citās dalībvalstīs vai trešās valstīs, gadījumā, ja mātesuzņēmums cieš zaudējumus, lai gan tajā ir paredzēta šāda ieskaitīšana un atmaksāšana meitasuzņēmumiem rezidentiem.

A – Vācijas tiesiskais regulējums par dividenžu aplikšanu ar nodokli (mehānismi valsts izcelsmes dividenžu aplikšanai ar nodokli un ārvalsts izcelsmes dividenžu atbrīvojumam no nodokļa)

68. Sākumā ir jāatgādina būtiski elementi Vācijas nodokļu tiesiskajā regulējumā par dividendēm, kurā dividendes, kuras sabiedrībai rezidentei izmaksā tās meitasuzņēmums rezidents (valsts izcelsmes dividendes) un kurām piemēro nodokļa ieskaitīšanas sistēmu, tiek nošķirtas no tām dividendēm, kuras sabiedrībai rezidentei izmaksā tās citā dalībvalstī vai trešā valstī dibināts meitasuzņēmums (ārvalstu izcelsmes dividendes) un kuras tiek atbrīvotas no nodokļa.

1) Valsts izcelsmes dividenžu ieskaitīšanas sistēma

69. Valsts izcelsmes dividendēm piemēro nodokļa ieskaitīšanas sistēmu saskaņā ar *EStG* 36. panta 2. punkta 3) apakšpunktu, saskaņā ar kuru uzņēmumu ienākuma nodoklis, ko ienākumu gūšanas vietā ir samaksājis meitasuzņēmums – dividenžu izmaksātājs, daļēji vai pilnībā tiek ieskaitīts nodokli, kas jāmaksā mātesuzņēmumam – dividenžu saņēmējam: daļēji tad, ja minētā sabiedrība neizmaksā šīs dividendes gala akcionāriem, un pilnā apmērā tad, ja tā izmaksā tālāk visas dividendes.

2) Ārvalsts izcelsmes dividendēm piemērojamā atbrīvojuma no nodokļa sistēma

70. Savukārt ārvalsts izcelsmes dividendēm ir piemērojama atbrīvojuma no nodokļa sistēma, tā sauktā “parastā privilēģiju sistēma dividendēm grupas ietvaros”. Saskaņā ar dažādām divpusējām konvencijām tās ir atbrīvotas no nodokļa Vācijā, ja dalība ir sākot no 10 % līdz 25 %. Tā kā šis ārvalsts izcelsmes dividendes nav ar nodokli apliekami ienākumi, tās netiek ņemtas vērā, aprēķinot nodokli, un tātad tās nevar ieskaitīt nodokļos, kas jāmaksā mātesuzņēmumam. *EStG* 36. panta 3. punkta [3. apakšpunkta f) punktu] bija noteikts, ka uzņēmumu ienākuma nodoklis netika ieskaitīts uzņēmumu ienākuma nodoklī, ja minētie ienākumi netika ieģrāmatoti, nosakot nodokļa bāzi.

3) Zaudējumu ņemšana vērā, piemērojot valsts izcelsmes dividenžu ieskaitīšanas sistēmu

71. No iesniedzējtiesas lēmuma, kā arī no Tiesā iesniegtajiem rakstveida apsvērumiem izriet, ka Vācijas tiesiskajā regulējumā paredzētā ieskaitīšanas sistēma ļauj mātesuzņēmumam, kas saņem meitasuzņēmuma rezidenta izmaksātās dividendes, gadījumā, ja tas cieš zaudējumus vai veic zaudējumu pārvešanu un ja ar meitasuzņēmuma izmaksātajām dividendēm nav iespējams kompensēt šos zaudējumus, pirmkārt, nemaksāt uzņēmumu ienākuma nodokli un, otrkārt, saņemt maksājumu, kas atbilst uzņēmumu ienākuma nodokļa summai, ko izmaksātājs meitasuzņēmums ir samaksājis ienākumu gūšanas vietā.

72. Savukārt šādu maksājumu nekādā gadījumā nevar saņemt par ārvalsts izcelsmes dividendēm, jo tās ir atbrīvotas no nodokļa, un tātad saskaņā ar *EStG* 36. panta 2. punkta 3. apakšpunkta f) punktu tās nevar tikt ieskaitītas mātesuzņēmuma nodokļa bāzē.

B – Par ierobežojuma kapitāla brīvai aprītei esamību

1) Tiesā iesniegto apsvērumu kopsavilkums

73. Iesniedzējtiesa uzskata, ka *EStG* 36. panta 2. punkta 3. apakšpunkta f) punkta norma, kurā ir noteikts, ka nodokli var ieskaitīt tikai tad, ja attiecīgie ienākumi tika ieģrāmatoti, nosakot nodokļa summu, nav ierobežojums, jo tajā nav paredzēta ienākumu izcelsmes nošķiršana. Ja būtu jākonstatē ierobežojuma esamība, tas varētu izrietēt tikai no normu par nodokļa noteikšanu un normu par nodokļa ieskaitīšanu koordinētas mijiedarbības.

74. Tā uzskata, ka ārvalsts izcelsmes dividendēm piemērojamā atbrīvojuma no nodokļa sistēma, kas turklāt atbilst Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs²⁷, 4. panta 1. punkta prasībām, vienmēr ir izdevīgāka nekā valsts izcelsmes dividendēm piemērojamā nodokļa ieskaitīšanas sistēma.

75. Atšķirīga attieksme pret valsts izcelsmes dividendēm un ārvalsts izcelsmes dividendēm varētu rasties tikai tad, ja ārvalstu meitasuzņēmumi izmaksā dividendes un ja mātesuzņēmums rezidents reģistrē zaudējumus vai veic zaudējumu pārvešanu. Tā tomēr apšauba, ka šāda situācija ir pretrunā Savienības tiesībām.

27 — OV L 225, 6. lpp.

76. Ārvalsts izcelsmes dividendēm piemērojamā atbrīvojuma no nodokļa sistēma un valsts izcelsmes dividendēm piemērojamā nodokļa ieskaitīšanas sistēma, kas tiek pārbaudītas divās stadijās – nodokļa noteikšanas procedūrā un nodokļa ieskaitīšanas procedūrā, esot faktiski līdzvērtīgas, pirmajai sistēmai pat esot izdevīgākai salīdzinājumā ar otro, jo ar to neuzliek nekādu pierādīšanas pienākumu un tātad – nekādu procesuālu apgrūtinājumu.

77. Tā, atsaucoties uz Tiesas judikatūru²⁸, atzīst, ka nodokļu norma, kas nav labvēlīga ārvalsts izcelsmes dividendēm, ir uzskatāma par ierobežojumu, pat ja tās piemērošanai konkrētās situācijās var būt labvēlīga ietekme. Tomēr tā nepiekrīt *KII* aizstāvētajam viedoklim, ka ierobežojums rodas tikai tāpēc vien, ka atbrīvojuma no nodokļa sistēma rada priekšrocības nodokļa summas noteikšanas procedūrā un rada naudas plūsmas tūkumus nodokļa ieskaitīšanas procedūrā.

78. Tā kā ārvalsts izcelsmes dividendes ir atbrīvotas no nodokļa, uz tām neattiecas nodokļa summas noteikšana, un tātad tās vienmēr esot izdevīgākā situācijā. Tādējādi tās nevar tikt ieskaitītas. Turpretī valsts izcelsmes dividendes vienmēr tiek ņemtas vērā, nosakot nodokļa summu, bet šo ņemšanu vērā kompensē uzņēmumu ienākuma nodokļa, kas par tām jāmaksā, ieskaitīšana, ko maksā izmaksātājs meitasuzņēmums par nodokļiem, kurus ir samaksājis mātesuzņēmums saņēmējs; šāda ieskaitīšana notiek pilnā apmērā, ja šis pēdējais uzņēmums nekavējoties izmaksā tālāk dividendes, vai daļēji, ja tas dividendes tālāk nesadala.

79. Taču, ja rezidentam mātesuzņēmumam rodas zaudējumi, dividenžu izmaksāšana, ko veic meitasuzņēmumi rezidenti, rada arī nelabvēlīgas sekas gan nodokļa summas noteikšanas stadijā, gan nodokļa ieskaitīšanas stadijā. Nodokļa summas noteikšanas stadijā šis maksājums pilnā apmērā vai daļēji kompensē zaudējumus un palīdz mazināt vai novērst zaudējumu pārnesanu uz iepriekšējiem vai nākamajiem gadiem. Nodokļa summas ieskaitīšanas stadijā, pārnesot mazāku zaudējumu summu uz iepriekšējiem gadiem, tiek samazināta iepriekšējos gados samaksātā nodokļa atmaksājamā summa.

80. Naudas plūsmas priekšrocība, kas nodokļa ieskaitīšanas sistēmā rodas zaudējumu gadījumā, rodas tikai ieskaitīšanas stadijā. Nodokļa noteikšanas stadijā mātesuzņēmuma maksājamais nodoklis, neskatoties uz meitasuzņēmuma rezidenta izmaksātajām dividendēm, tiek samazināts vai atcelts. Nodokļa ieskaitīšanas stadijā nodoklis par dividendēm, ko maksā meitasuzņēmums, tiek ieskaitīts mātesuzņēmuma nodokli un tādējādi to ir iespējams saņemt kā daļēju vai pilnīgu atmaksu.

81. Tomēr šīs labvēlīgās vai nelabvēlīgās sekas atkarībā no finanšu gada loģiski izriet no divu atšķirīgu sistēmu piemērošanas.

82. *KII* savos rakstveida apsvērumos būtībā apgalvo, ka Vācijas nodokļu tiesiskais regulējums, kas piemērojams dividendēm, kuras tiek izmaksātas mātesuzņēmumam rezidentam, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, ciktāl ārvalsts izcelsmes dividendēm piemērojamā atbrīvojuma no nodokļa sistēma ir nelabvēlīgāka nekā valsts izcelsmes dividendēm piemērojamā nodokļa ieskaitīšanas sistēma gadījumā, ja mātesuzņēmums rezidents cieš zaudējumus.

83. Zinot to, ka Vācijas mātesuzņēmums gadījumā, ja tas cieš zaudējumus, var saņemt tā Vācijas meitasuzņēmuma samaksātā nodokļa atmaksu, piemērojot nodokļa ieskaitīšanas sistēmu, *KII* lūdz tai piešķirt tādu pašu priekšrocību, proti, Vācijā atmaksāt uzņēmumu ienākuma nodokli, kuru tās meitasuzņēmumi ir samaksājuši to dibināšanas valstī. Tā uzņēmumu ienākuma nodokļa ieskaitīšanas un atmaksas, ko ārvalstu meitasuzņēmumi ir samaksājuši priekšnodokli par mātesuzņēmumam izmaksātajām dividendēm, ja šis mātesuzņēmums cieš zaudējumus, neatļaušana esot pretrunā kapitāla brīvai aprītei.

28 — 2000. gada 14. decembra spriedums lietā C-141/99 *AMID* (*Recueil*, I-11619. lpp., 27. punkts) un 2007. gada 18. jūlija spriedums lietā C-182/06 *Lakebrink* un *Peters-Lakebrink* (Krājums, I-6705. lpp.).

84. *KII* precizē, ka atbrīvojuma no nodokļa sistēma un nodokļa ieskaitīšanas sistēma nav līdzvērtīgas, ja netiek ņemta vērā nodokļa uzlikšana akcionāriem. Ja ņem vērā nodokļu uzlikšanu gala akcionāriem, tad nodokļu dubultā uzlikšana tiek novērsta tikai attiecībā uz valsts izcelsmes dividendēm gan mātesuzņēmuma līmenī, gan tā akcionāru līmenī. Atsaucoties uz spriedumu lietā *Accor*²⁹, *KII* it īpaši norāda, ka, lai noteiktu, vai pret ārvalsts izcelsmes dividendēm ir tāda pati attieksme kā pret valsts izcelsmes dividendēm, ir jāizvērtē nodokļu slogs, ņemot vērā izmaksāto dividenžu tālāku izmaksāšanu.

85. Vācijas Federatīvā Republika, kā arī *Finanzamt Leverkusen* būtībā uzskata, ka nodokļa ieskaitīšanas mehānisms un atbrīvojuma no nodokļa mehānisms, kuru abu mērķis ir novērst ekonomisku nodokļa dubulto uzlikšanu, parasti ir līdzvērtīgi, ka ārvalsts izcelsmes dividendēm un valsts izcelsmes dividendēm ir nodrošināta vienāda attieksme, atšķirīgi ir tikai noteikumi. Tās arī apgalvo, ka, ja pieņem, ka Vācijas tiesiskais regulējums tiktu atzīts par ierobežojošu, tomēr to attaisno nepieciešamība nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību, saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm un novērst to, ka zaudējumi tiek ņemti vērā divreiz.

86. Visbeidzot Komisija uzskata, ka valsts un ārvalstu meitasuzņēmumu situācija nav salīdzināma, ciktāl ārvalstu izcelsmes dividendes ir atbrīvotas no uzņēmumu ienākuma nodokļa Vācijā saskaņā ar divpusējām konvencijām, bet valsts izcelsmes dividendēm tiek uzlikts uzņēmumu ienākuma nodoklis Vācijā. Meitasuzņēmuma rezidenta – dividenžu izmaksātāja – samaksātā uzņēmumu ienākuma nodokļa atmaksāšana mātesuzņēmumam rezidentam ir tāda mehānisma sastāvdaļa, kura mērķis ir novērst vai mazināt ekonomisku nodokļu dubulto uzlikšanu mātesuzņēmumam. Ārvalstu un valsts izcelsmes dividendēm piemērojamos dažādos nodokļu režīmus objektīvi pamato minētā situāciju atšķirība. Katrā ziņā to pamato primārs vispārējo interešu apsvērumus par valsts nodokļu režīma saskaņotību.

2) Analīze

87. Vispirms ir svarīgi atgādināt, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tomēr šī kompetence ir jāīsteno saskaņā ar Savienības tiesībām, un it īpaši saskaņā ar Līguma normām par kapitāla brīvu apriti³⁰.

88. Tātad katras dalībvalsts pienākums ir izveidot dividenžu aplikšanas ar nodokli sistēmu saskaņā ar Savienības tiesībām, šajā ziņā nosakot gan piemērojamo nodokļa bāzi, gan nodokļa likmi³¹.

89. Tiesa arī ir precizējusi, ka, ja nav veikti Savienības tiesību unificēšanas vai saskaņošanas pasākumi, dalībvalstis saglabā kompetenci vienpusēji vai ar līgumu noteikt savu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma kritērijus, lai it īpaši novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu³². Tātad, noslēdzot divpusējas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, dalībvalstis var brīvi noteikt faktorus, no kuriem ir atkarīga to nodokļu ieturēšanas kompetences sadale³³.

29 — Iepriekš minētais spriedums (45. un nākamie punkti).

30 — Skat. it īpaši 1995. gada 11. augusta spriedumu lietā C-80/94 *Wielockx* (*Recueil*, I-2493. lpp., 16. punkts), 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen* (*Recueil*, I-4071. lpp., 32. punkts) un 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-315/02 *Lenz* (Krājums, I-7063. lpp., 19. punkts).

31 — Skat. spriedumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, minēts iepriekš (50. punkts); lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation I*, minēts iepriekš (47. punkts); 2008. gada 20. maija spriedumu lietā C-194/06 *Orange European Smallcap Fund* (Krājums, I-3747. lpp., 30. punkts) un 2009. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-128/08 *Damseaux* (Krājums, I-6823. lpp., 25. punkts).

32 — 1998. gada 12. maija spriedums lietā C-336/96 *Gilly* (*Recueil*, I-2793. lpp., 24. un 30. punkts), 1999. gada 21. septembra spriedums lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN* (*Recueil*, I-6161. lpp., 57. punkts) un spriedums lietā *Damseaux*, minēts iepriekš (30. punkts).

33 — Skat. it īpaši spriedumus lietā *Gilly*, minēts iepriekš (24. un 30. punkts); lietā *Saint-Gobain ZN*, minēts iepriekš (57. punkts), un 2006. gada 14. decembra spriedumu lietā C-170/05 *Denkavit Internationaal un Denkavit France* (Krājums, I-11949. lpp., 43. un 44. punkts).

90. Tomēr, lai gan dalībvalstis var brīvi organizēt savu nodokļu sistēmu, it īpaši izvēlēties mehānismu, ar kuru tās plāno novērst vai mazināt nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu vai ekonomisku nodokļu dubulto uzlikšanu³⁴ sabiedrībai rezidentei izmaksātajām dividendēm, tomēr, izmantojot šo iespēju, tām jāievēro Savienības tiesībās noteiktās prasības³⁵.

91. Ja dalībvalsts izveido sistēmu, lai novērstu vai atvieglotu nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu vai ekonomisku dubulto nodokļu uzlikšanu dividendēm, ko sabiedrībām rezidentēm izmaksā citas sabiedrības rezidentes, tad saskaņā ar LESD 63. pantu tāda pati attieksme ir jāpiemēro arī attiecībā uz dividendēm, ko sabiedrībām rezidentēm izmaksā sabiedrības nerezidentes³⁶. It īpaši nedrīkst ārvalsts izcelsmes dividendēm radīt nelabvēlīgāku situāciju nekā valsts izcelsmes dividendēm, ja vien šo atšķirīgo attieksmi nepamato primāri vispārējo interešu apsvērumi vai arī tā neattiecas uz situācijām, kas objektīvi nav salīdzināmas³⁷.

92. Ņemot vērā šos principus, ir jāpārbauda, vai Vācijas nodokļu tiesiskais regulējums, kas piemērojams pamatlietā, ir ierobežojums kapitāla brīvai aprītei, un, ja atbilde ir apstiprinoša, tad, vai ir iespējams šo ierobežojumu pamatot.

a) Par ierobežojuma esamību

93. No iesniedzējtiesas lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka, piemērojot dažādas attiecīgas divpusējas konvencijas, kuras Vācijas Federatīvā Republika ir noslēgusi ar dalībvalstīm vai trešām valstīm, kurās ir reģistrēti pamatlietā iesaistītie *KII* dažādie meitasuzņēmumi, dividendes, kuras *KII* ir izmaksājuši minētie meitasuzņēmumi, tiek apliktas ar nodokli minētajās valstīs un ir atbrīvotas no nodokļa Vācijā.

94. Šajā ziņā ir svarīgi uzsvērt, ka šī ārvalstu dividendēm piemērojamā atbrīvojuma no nodokļa sistēma, kas izriet vienlaikus gan no divpusējām konvencijām par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, gan Vācijas tiesībām, ir saderīga ar Direktīvas 90/435 4. panta 1. punkta noteikumiem.

95. Tā kā ārvalsts izcelsmes dividendes ir atbrīvotas no nodokļa Vācijā un netiek ieskaitītas mātesuzņēmuma saņēmēja nodokļa bāzē, tad mātesuzņēmumam saņēmējam nevar likt vairākas reizes maksāt nodokli par tām. Tiesai ir bijusi iespēja norādīt, ka dividendēm piemērotā atbrīvojuma no nodokļa sistēma hipotētiski samazina risku vairākkārtēji tām uzlikt nodokļus³⁸.

96. No tā izriet, ka, ņemot vērā Vācijas tiesiskā regulējam mērķi – novērst nodokļu vairākkārtēju uzlikšanu vai ekonomisku nodokļu dubulto uzlikšanu sabiedrībām rezidentēm izmaksātajām dividendēm, ārvalsts izcelsmes dividendēm piemērojamā atbrīvojuma no nodokļa sistēma pati par sevi ir pilnīgi likumīga, jo tā ļauj sasniegt līdzvērtīgu rezultātu tam, kāds ir sasniegts, piemērojot nodokļa

34 — Jāatgādina, ka juridiska [nodokļu] dubultā uzlikšana apzīmē situāciju, kurā vienam nodokļu maksātājam tiek piemērota nodokļa dubultā uzlikšana par tiem pašiem ienākumiem, bet ekonomiska nodokļu dubultā uzlikšana apzīmē situāciju, kurā dažādiem nodokļu maksātājiem attiecīgi tiek uzlikti nodokļi par tiem pašiem ienākumiem. Šajā ziņā skat. *International Bureau of Fiscal Documentation* [Starptautiskā Finanšu dokumentācijas biroja] (*IBFD*) nodokļu glosāriju; skat. arī Komisijas 2003. gada 19. decembra paziņojumu "Fizisku personu saņemto dividenžu aplikšana ar nodokli iekšējā tirgū" (COM(2003) 810, galīgā redakcija), 2. un nākamās punktu ģenerāldokāta L. A. Hēlhulda [*L. A. Geelhoed*] 2006. gada 6. aprīļa secinājumos lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation I* un Komisijas 2011. gada 11. novembra paziņojumu "Nodokļu dubultās uzlikšanas novēršana vienotajā tirgū" (COM(2011) 712, galīgā redakcija).

35 — Skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation I* (45. punkts) un lietā *Accor* (43. punkts).

36 — Skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation I* (72. punkts) un apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen* (156. punkts).

37 — Skat. it īpaši spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation I*, minēts iepriekš (45. un 46. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra). Skat. arī spriedumu lietā *Accor*, minēts iepriekš (44. punkts).

38 — Skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation I* (63. punkts) un apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen* (158. punkts).

ieskaitīšanas sistēmu valsts izcelsmes dividendēm. Tādējādi un ar nosacījumu, ka ārvalsts izcelsmes dividendes faktiski netiek apliktas ar nodokli, par ko iesniedzējtiesai ir jāpārlicinās, Vācijai nevar pārnest, ka sabiedrībām rezidentēm izmaksātajām dividendēm tā ir piemērojusi divas dažādas sistēmas atkarībā no to izcelsmes.

97. *KII* izvirzītais arguments, pamatojoties uz spriedumu lietā *Accor*, ka atbrīvojuma no nodokļa sistēmas atbilstība nodokļa ieskaitīšanas sistēmai ir jānovērtē, ņemot vērā nodokļu uzlikšanu gala akcionāriem, šajā kontekstā ir jānoraida.

98. Pamatlietā runa ir par nodokļu uzlikšanu *KII* Vācijā, nevis tās akcionāriem, tādējādi pamatlieta attiecas uz pašu sabiedrību, nevis tās akcionāriem³⁹. Turklāt *KII* savos rakstveida apsvērumos ir precizējusi, ka tās tiešo akcionāru dzīvesvieta ir Amerikas Savienotajās Valstīs, nesniedzot nekādas norādes, ka Vācijā, iespējams, viņiem tiek uzlikti nodokļi.

99. Nelabvēlīgāka situācija, ko kritizē *KII*, tomēr – kā uz to pamatoti ir norādījusi Komisija – nerodas tāpēc, ka ārvalsts izcelsmes dividendēm tiek piemērota ekonomiska nodokļu dubultā uzlikšana, bet gan tāpēc, ka, attiecīgi piemērojot atbrīvojuma no nodokļa sistēmu un nodokļa ieskaitīšanas sistēmu, tiek sasniegts atšķirīgs rezultāts gadījumā, ja mātesuzņēmums – dividenžu saņēmējs cieš zaudējumus.

100. Precīzāk, *KII* sūdzas par to, ka, piemērojot ārvalsts izcelsmes dividendēm atbrīvojuma no nodokļa sistēmu, tā nespēj izmantot savā labā priekšrocību, kuru tā gūtu, ja zaudējumu gadījumā tiktu piemērota nodokļa ieskaitīšanas sistēma, proti, šī priekšrocība ir tādas summas atmaksāšana, kas atbilst meitasuzņēmuma rezidenta par izmaksātām dividendēm samaksātajam uzņēmumu ienākuma nodoklim. Tāpēc tā prasa ārvalsts izcelsmes dividendēm piemērot nodokļa ieskaitīšanas sistēmu, lai varētu saņemt minēto atmaksu.

101. Šajā ziņā ir jānorāda, ka Tiesas rīcībā ir maz precizējumu par pamatojumu un nosacījumiem, ar kādiem sabiedrība rezidente, ciešot zaudējumus vai veicot zaudējumu pārvešanu, var saņemt meitasuzņēmuma samaksātā uzņēmumu ienākuma nodokļa, kas noteikts par izmaksātām dividendēm, atmaksu, piemērojot valsts izcelsmes dividendēm nodokļu ieskaitīšanas sistēmu.

102. Pēc šāda precizējuma nav jāapšaubā tas, ka šādu atmaksu nevar veikt, piemērojot atbrīvojuma no nodokļa sistēmu ārvalsts izcelsmes dividendēm, kuras pēc definīcijas nav iekļautas mātesuzņēmuma rezidenta nodokļa bāzē, jo tās ir atbrīvotas no nodokļa.

103. Gan *Finanzamt Leverkusen*, gan Vācijas Federatīvā Republika, šajā ziņā apstiprinot iesniedzējtiesas sniegtos precizējumus, atzīst, ka gadījumā, ja mātesuzņēmums rezidents cieš zaudējumus vai tos pārnes, piemērojot atbrīvojuma no nodokļa sistēmu, atbrīvošanas no nodokļa sistēmas piemērošanas rezultātā tam var rasties nelabvēlīgāka situācija saistībā ar naudas plūsmu salīdzinājumā ar nodokļa ieskaitīšanas sistēmu, ciktāl, piemērojot minēto sistēmu dividenžu izmaksāšanas gadā, tam var nākties maksāt lielākus nodokļus.

104. Tomēr būtībā tās uzskata, ka attiecībā uz naudas plūsmu tā ir tikai pagaidu nelabvēlīga situācija, kas rodas tikai konkrētos apstākļos – ja mātesuzņēmums cieš zaudējumus vai ja tas pārnes zaudējumus, kas pārsniedz tā saņemtās dividendes, kas neļauj apstrīdēt abu sistēmu līdzvērtīgumu. Turklāt šo nelabvēlīgāko situāciju būtībā padarot relatīvu tas, ka atšķirībā no nodokļa ieskaitīšanas sistēmas atbrīvojuma no nodokļa sistēmā nav pienākuma sniegt pierādījumus par nodokli, kas jāmaksā par izmaksātajām dividendēm, un tāpēc mātesuzņēmumam nerodas nekādi izdevumi par šīs sistēmas izmantošanu.

39 — Turklāt no tā arī loģiski izriet, ka ne iesniedzējtiesa, ne arī dažādi lietas dalībnieki, kas iesnieguši rakstveida un/vai mutvārdu apsvērumus Tiesai, izņemot *KII*, neminēja juridisku dubulto nodokļu uzlikšanu, kas esot piemērota ārvalsts izcelsmes dividendēm, uz kuru atsauca *KII*.

105. Tomēr no Tiesai sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka, šķiet, mātesuzņēmuma rezidenta situācija faktiski šķiet daudz labvēlīgāka, ja tas saņem valsts izcelsmes dividendes, nevis ārvalsts izcelsmes dividendes, gadījumā, ja tas cieš zaudējumus vai veic zaudējumu pārvešanu, tas var saņemt meitasuzņēmuma samaksātā nodokļa par izmaksātajām dividendēm atmaksu vismaz tad, ja izmaksātās dividendes nekompensē iegūtos zaudējumus.

106. Tāpēc nav neiespējami, ka Vācijas tiesiskajā regulējumā noteiktā atšķirīgā attieksme varētu atturēt sabiedrības rezidentes ieguldīt kapitālu citās dalībvalstīs vai trešās valstīs dibinātajās sabiedrībās⁴⁰, un tāpēc tas būtu jā kvalificē kā ierobežojums kapitāla brīvai aprītei.

107. Tomēr, kā izriet no atkārtotas judikatūras, ierobežojums kapitāla brīvai aprītei ir aizliegts tikai tad, ja to nevar pamatot saskaņā ar LESD 64. panta 1. punktu vai LESD 65. panta 1. punktu vai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem.

b) Par attaisnojumiem

108. Kā izriet no Tiesai iesniegtā apsvērumu kopsavilkuma, iesniedzējtiesa, ko atbalsta *Finanzamt Leverkusen*, Vācijas Federatīvā Republika, kā arī Komisija, uzskata, ka, ja pieņem, ka Vācijas tiesisko regulējumu var uzskatīt par ierobežojošu, to tomēr varētu pamatot ar nepieciešamību nodrošināt Vācijas nodokļu sistēmas saskaņotību, saglabāt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm un ierobežot to, ka zaudējumi tiek ņemti vērā divreiz.

109. Es savukārt uzskatu, ka Savienības tiesību pašreizējā attīstības stadijā un ļoti konkrētos – turklāt pilnīgi jaunus – pamatlietas apstākļos *KII* izvirzīto prasību nevar apmierināt, lai gan iemesli tam nedaudz atšķirtos no tradicionāliem Tiesas pieņemtiem attaisnojumiem.

110. Ja būtu jākonstatē, ka dividenžu aplikšanas ar nodokli sistēma Vācijā, kāda tā izriet no konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un no Vācijas tiesību aktiem, ir pretrunā Līguma normām par kapitāla brīvu aprīti, un ja minētajai dalībvalstij tāpēc būtu jā atmaksā sabiedrībai rezidentei nodoklis, ko par dividendēm ir samaksājuši tās dalībvalstīs un trešās valstīs dibinātie meitasuzņēmumi, tiktu nopietni apdraudēta gan minētās sistēmas vispārējā saskaņotība, gan nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījums starp dalībvalstīm un starp dalībvalstīm un trešām valstīm.

111. Šajā ziņā vispirms ir jāatgādina, ka Vācija, kur *KII* tiek uzskatīta par rezidenti, kā arī dažādas dalībvalstis un trešās valstis, kurās ir nodibināti tās meitasuzņēmumi, pilnīgi likumīgi ir vienojušas par attiecīgu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu, noslēdzot konvencijas, kuru mērķis ir tostarp novērst nodokļu dubulto uzlikšanu dividendēm, un tas atbilst gan Direktīvas 90/435 prasībām, kā uz to ir norādījusi iesniedzējtiesa, gan starptautisko nodokļu tiesību pamatprincipiem⁴¹.

112. Šajās konvencijās ir paredzēts, pirmkārt, aplikēt ar nodokli dividendes dalībvalstīs vai trešajās valstīs, kurās tās tiek gūtas, proti, meitasuzņēmumu izmaksātāju dibināšanas valstī, un, otrkārt, attiecīgi atbrīvojot tās no nodokļa dalībvalstī, kurā dividendes tiek izmaksātas, proti, mātesuzņēmuma rezidences valstī. Tādējādi gan dalībvalstīm, gan trešajām valstīm tiek garantētas tiesības īstenot to kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz to teritorijā veiktajām darbībām⁴².

40 — Skat. it īpaši 2007. gada 25. janvāra spriedumu lietā C-370/05 *Festerson* (Krājums, I-1129. lpp., 24. punkts) un spriedumu apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, minēts iepriekš (50. un 80. punkts).

41 — Šajā ziņā skat. it īpaši ESAO, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 2013, 37. lpp.

42 — Šajā ziņā skat. spriedumus lietā *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, minēts iepriekš (56. punkts); lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, minēts iepriekš (75. punkts); 2009. gada 17. septembra spriedumu lietā C-182/08 *Glaxo Wellcome* (Krājums, I-8591. lpp., 82. punkts), 2011. gada 20. oktobra spriedumu lietā C-284/09 Komisija/Vācija (Krājums, I-9879. lpp., 77. punkts) un 2011. gada 29. novembra spriedumu lietā C-371/10 *National Grid Indus* (Krājums, I-12273. lpp., 46. punkts).

113. Turklāt, kā tas tika minēts iepriekš, nekur netiek apgalvots, ka, piemērojot atbrīvojuma no nodokļa sistēmu, netiek nodrošināta vairākkārtējas nodokļu uzlikšanas neesamība ārvalsts izcelsmes dividendēm⁴³.

114. Kā jau konstatēju, ārvalsts izcelsmes dividendēm piemērojamā atbrīvojuma no nodokļa sistēma rada nelabvēlīgāku situāciju salīdzinājumā ar valsts izcelsmes dividendēm piemērojamo nodokļa ieskaitīšanas sistēmu. Šī nelabvēlīgākā situācija, ko var kvalificēt kā nenovēršamu, tomēr ir jāaplūko ļoti konkrētā kontekstā, kurā tā rodas un kura atšķir pamatlietu no visām lietām, kuras Tiesa līdz šim ir izskatījusi, attiecībā uz dividenžu nodokļu režīmu vai zaudējumu kompensāciju sabiedrību grupās⁴⁴.

115. Pirmkārt, attiecīgās dividenžu aplikšanas ar nodokli sistēmas dualitāte pamatlietā ir pretēja tam, ar ko līdz šim ir saskārusies Tiesa. Ārvalsts izcelsmes dividendēm tiek piemērota atbrīvojuma no nodokļa sistēma un valsts izcelsmes dividendēm tiek piemērota nodokļu ieskaitīšanas sistēma. Tomēr šajā gadījumā tas, ka ārvalsts izcelsmes dividendēm vispār netiek uzlikti nodokļi Vācijā, radikāli maina veicamā salīdzinājuma nosacījumus, lai noteiktu, vai šīs divas sistēmas ir līdzvērtīgas.

116. Turklāt ir jāpatur prātā, ka pamatlietā minētā nodokļa ieskaitīšanas sistēma ietver klasisku mehānismu mātesuzņēmuma zaudējumu kompensācijai no peļņas, ko tā meitasuzņēmums tam ir izmaksājis, tas atbilst arī tikpat klasiskam mehānismam ieskaitīt meitasuzņēmuma samaksāto uzņēmumu ienākuma nodokli mātesuzņēmuma maksājamā uzņēmumu ienākuma nodokli, lai tādējādi novērstu ekonomisku nodokļa dubulto uzlikšanu dividendēm. Tomēr abu mehānismu pārklāšanās padara pamatlietu specifisku un sarežģītu.

117. Šajā ziņā ir svarīgi uzsvērt, ka tie nav meitasuzņēmuma nerezidenta zaudējumi, kas tiek ieskaitīti mātesuzņēmuma rezidenta nodokļa bāzē un kas tāpat samazina mātesuzņēmuma ar nodokli apliekamo peļņu⁴⁵. Šajā gadījumā tie ir mātesuzņēmuma rezidenta zaudējumi, kas tiek ņemti vērā, uzliekot tai nodokli un piemērojot nodokļa ieskaitīšanas mehānismu, kas ļauj tam saņemt tā meitasuzņēmuma rezidenta iepriekš samaksātā nodokļa par dividendēm atmaksu.

118. Tieši šajā kontekstā jāvērtē ārvalsts izcelsmes dividendēm radusies nelabvēlīgākā situācija, uz kuru norāda *KII* un kurai atbilst valsts izcelsmes dividendēm paredzētā priekšrocība.

119. Mātesuzņēmumam rezidentam meitasuzņēmuma rezidenta samaksātais nodoklis par dividendēm tiek atmaksāts tad, ja meitasuzņēmuma izmaksātās dividendes nesedz mātesuzņēmuma zaudējumus. Kā norāda Komisija, atmaksāšana mātesuzņēmumam ir tieši saistīta ar meitasuzņēmuma aplikšanu ar nodokli, un tā tiek veikta tikai šīs aplikšanas ar nodokli dēļ. Tā kā mātesuzņēmums un tā meitasuzņēmums negūst kopēju peļņu tās teritorijā, Vācijas Federatīvā Republika, būdama gan mātesuzņēmuma un meitasuzņēmuma rezidences dalībvalsts, gan peļņas gūšanas dalībvalsts⁴⁶, atsakās no nodokļa uzlikšanas dividendēm.

120. Situācija, kas rodas, piemērojot atbrīvojuma no nodokļa sistēmu, ir pilnīgi atšķirīga. Dividendes, kuras mātesuzņēmumam rezidentam izmaksā meitasuzņēmumi nerezidenti, tiek apliktas ar nodokli nevis Vācijā, bet meitasuzņēmumu reģistrācijas valstīs atbilstoši konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un starptautisko nodokļu tiesību pamatprincipiem. Šādos apstākļos nevar būt nekādas saiknes starp meitasuzņēmuma aplikšanu ar priekšnodokli un vēlāku nodokļa atmaksāšanu mātesuzņēmumam.

43 — Tā ir būtiska atšķirība no situācijas, kādu Tiesa bija aplūkojusi lietā, kurā tika pasludināts spriedums apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen* (158. un 163. punkts).

44 — Šajā ziņā skat. Komisijas 2006. gada 19. decembra paziņojumu Padomei, Eiropas Parlamentam, Ekonomikas un sociālo lietu komitejai "Nodokļu režīms attiecībā uz zaudējumiem pārrobežu situācijās" (COM(2006) 824, galīgā redakcija).

45 — Skat. it īpaši 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā *C-446/03 Marks & Spencer* (Krājums, I-10837. lpp.), spriedumus lietā *Lidl Belgium*, minēts iepriekš; lietā *A*, minēts iepriekš, un apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, minēts iepriekš.

46 — Par šo atšķirību skat. spriedumu lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, minēts iepriekš (56.–66. punkts).

121. Tādējādi, ja Vācijai, kā mātesuzņēmuma rezidences valstij, būtu jāatmaksā minētajam mātesuzņēmumam nodoklis par dividendēm, kuru kā ienākuma gūšanas valstis ir iekasējušas dalībvalstis vai trešās valstis, kurās ir reģistrēti meitasuzņēmumi, tiktu izjaukta simetrija starp tiesībām ieturēt nodokļus par peļņu un iespēju atskaitīt zaudējumus⁴⁷, un tas neatgriezeniski ietekmētu gan dividenžu aplikšanas ar nodokli sistēmas vispārējo saskaņotību, gan nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu, kas izriet no konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kuras ir noslēgušas attiecīgas dažādas dalībvalstis un trešās valstis.

3) Secinājums

122. No iepriekš minētā izklāsta izriet, ka atšķirīgā attieksme, kas noteikta Vācijas nodokļu tiesiskajā regulējumā pret ārvalsts izcelsmes dividendēm, kurām tiek piemērota atbrīvojuma no nodokļa sistēma, un valsts izcelsmes dividendēm, kurām tiek piemērota nodokļu ieskaitīšanas sistēma, ir pamatota. Šādos apstākļos nav jānošķir meitasuzņēmumu izmaksātās dividendes no zemāka līmeņa meitasuzņēmumu izmaksātajām dividendēm, par ko ir trešais jautājums. Turklāt nav jānošķir citu dalībvalstu izcelsmes dividendes no trešo valstu izcelsmes dividendēm⁴⁸, par ko ir ceturtais jautājums.

123. Šādos apstākļos uz trešo un ceturto prejudiciālo jautājumu nav jāsniedz atsevišķa atbilde, kas būtu atšķirīga no atbildes uz otro jautājumu.

124. Tāpēc es iesaku Tiesai uz otro, trešo un ceturto prejudiciālo jautājumu atbildēt, nospriežot, ka Līguma normas par kapitāla brīvu apriti ir jāinterpretē tādējādi, ka tām pretrunā nav tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā, kurā nav paredzēta tāda uzņēmumu ienākuma nodokļa ieskaitīšana un atmaksāšana, kuru ir samaksājuši mātesuzņēmuma rezidenta meitasuzņēmumi un zemāka līmeņa meitasuzņēmumi, kas ir reģistrēti citās dalībvalstīs, EEZ līgumslēdzējās valstīs vai trešās valstīs, gadījumā, ja mātesuzņēmums cieš zaudējumus, lai gan šāda nodokļa ieskaitīšana ir paredzēta meitasuzņēmumiem rezidentiem un zaudējumu gadījumā ir iespējama tā atmaksāšana.

VII – Secinājumi

125. Tādēļ es ierosinu Tiesai uz *Finanzgericht Köln* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) Savienības tiesības ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalsts tiesiskā regulējuma par dividenžu aplikšanu ar nodokli, kas ir piemērojams jebkurai dalībai, kas pārsniedz 10 %, saderību var pārbaudīt, ņemot vērā kapitāla brīvu apriti, ja attiecīgā dalība ļauj konkrēti ietekmēt sabiedrību lēmumus un noteikt to darbību, ciktāl minētā tiesiskā regulējuma mērķis nav regulēt nosacījumus par minētās dalībvalsts sabiedrību piekļuvi tirgum citās dalībvalstīs vai trešās valstīs vai citu dalībvalstu un trešo valstu sabiedrību piekļuvi tirgum minētajā dalībvalstī;
- 2) Līguma normas par kapitāla brīvu apriti ir jāinterpretē tādējādi, ka tām pretrunā nav tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā, kurā nav paredzēta tāda uzņēmumu ienākuma nodokļa ieskaitīšana un atmaksāšana, ko ir samaksājuši mātesuzņēmuma rezidenta meitasuzņēmumi un zemāka līmeņa meitasuzņēmumi, kas reģistrēti citās dalībvalstīs, Eiropas

47 — Skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Lidl Belgium* (33. punkts), lietā *National Grid Indus* (58. punkts) un lietā *Philips Electronics UK* (24. punkts).

48 — Par atšķirību starp kapitāla brīvas aprites Kopienas iekšējo aspektu un ārpuskopienas aspektu skat. spriedumus lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation I*, minēts iepriekš (170. punkts); lietā *A*, minēts iepriekš (60. un nākamie punkti); lietā *Orange European Smallcap Fund*, minēts iepriekš (89. un 90. punkts); rīkojumu lietā *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, minēts iepriekš (92. punkts), un 2009. gada 4. jūnija rīkojumu apvienotajās lietās *C-439/07* un *C-499/07 KBC Bank un Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* (Krājums, I-4409. lpp., 71. un 72. punkts).

Ekonomikas zonas līgumslēdzējās valstīs vai trešās valstīs, gadījumā, ja mātesuzņēmums cieš zaudējumus, lai gan šāda nodokļa ieskaitīšana ir paredzēta meitasuzņēmumiem rezidentiem un zaudējumu gadījumā ir iespējams saņemt nodokļa atmaksu.