

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2014. gada 11. septembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – LESD 49. un 54. pants – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – LESD 63. un 65. pants – Kapitāla brīvība – Nodokļu tiesību akti – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēts atcelt nodokļu dubultu uzlikšanu sadalītajai peļņai – Nodokļa ieskaitīšanas metode, ko piemēro to sabiedrību izmaksājamā dividendēm, kas ir tās pašas dalībvalsts kā sabiedrība saņēmēja rezidentes – Atbrīvošanas no nodokļa metode, ko piemēro to sabiedrību izmaksājamā dividendēm, kas ir citas dalībvalsts nekā sabiedrība saņēmēja, vai trešās valsts rezidentes – Atšķirīga attieksme pret dividenžu saņēmēju sabiedrības zaudējumiem

Lieta C-47/12

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Köln* (Vācija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2011. gada 6. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 31. janvārī, tiesvedībā

Kronos International Inc.

pret

Finanzamt Leverkusen.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Tizzano [A. Tizzano], tiesneši E. Borgs Bartets [A. Borg Barthel], Ž. L. da Krušs Vilasa [J. L. da Cruz Vilaça], E. Levits (referents) un M. Bergere [M. Berger],

ģenerālvokāts P. Kruss Viljalons [P. Cruz Villalón],

sekretārs K. Malaceks [K. Malacek], administrators,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2013. gada 16. maija tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Kronos International Inc.* vērā – W. Meilicke un D. Rabback, Rechtsanwälte,
- *Finanzamt Leverkusen* vērā – B. Hillebrand, K. Kusch un H. Brandenburg, kā arī M. Brombach-Krüger, pārstāvji,
- Vācijas valdības vērā – T. Henze un K. Petersen, pārstāvji,
- Apvienotās Karalistes valdības vērā – S. Ossowski, pārstāvis, kam palīdz S. Ford, barrister,
- Eiropas Komisijas vērā – W. Roels un W. Mölls, pārstāvji,

noklausījies ģenerālvokļa secinājumus 2013. gada 7. novembra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt LESD 49. un 54. pantu attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, kā arī LESD 63. un 65. pantu attiecībā uz kapitāla brīvu apriti.
- 2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Kronos International Inc.* (turpmāk tekstā – “*Kronos*”), kas ir saskaņā ar Delavēras štata (Amerikas Savienotās Valstis) tiesību m dibināta sabiedrība, un *Finanzamt Leverkusen* (turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) jautājumā par *Kronos* meitasuzņēmumu – dividenžu izmaksētāju – rēķinātās samaksas uzņēmumu ienākuma nodokļa iekaitēšanu Vācijas uzņēmumu ienākuma nodokļa par 1991.–2001. gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Vācijas tiesības

- 3 Attiecībā uz 1991.–2001. gadu, lai ņemtu vērā uzņēmumu aplikšanu ar nodokli, ieskaitot nodokļa iekaitēšanu, uzņēmuma ienākuma nodokļa regulējumu un atmaksu, [Vācijas] Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli (*Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991, I, 638. lpp.*; turpmāk tekstā – “1991. gada KStG”) 49. panta 1. punkts ir atsauce uz Likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz, BGBl. 1990, I, 1898. lpp.*; turpmāk tekstā “1990. gada EStG”) normām.
- 4 1990. gada EStG 36. panta 2. punkta 3. apakšpunkts šādi ir regulēta tā sauktais “pilnīgais nodokļa iekaitēšana”:

“(2) No ienākuma nodokļa summas atskaita:

[..]

- 3) uzņēmumu ienākuma nodokli, ko uzņēmums vai apvienība, kura maksā uzņēmumu ienākuma nodokli pilnā apmērā, ir samaksājis trīs septiņdaļu apmērā no ienākumiem 20. panta 1. punkta 1. 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) daļas izpratnē, kurus daļēni 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 iekaitējams:

[..]

- f) ja ienākumi netika iegrāmatoti, nosakot nodokļa bāzi;

[..].”

- 5 1990. gada EStG 36. panta 4. punkts ir noteikts:

“Ja pēc nodokļa aprēķina izriet, ka nodokļa maksātājs nav samaksājis visu nodokli, šim pārdējam minētajam (nodokļa parādniekam) tas nekavējoties jāsamaksā norādītajā apmērā, ja nesamaksātā summa atbilst jau aprēķinātajam, bet vēl nesamaksātajam ienākuma nodoklim; citos gadījumos tam tas ir jāsamaksā nekavējoties pārdējam nodokļa paziņojuma saņemšanas

(gal?gais maks?jums). Ja p?c nodok?a apr??ina izriet, ka nodok?a maks?t?js ir p?rmaks?jis nodokli, šo p?rmaks?to nodok?a summu nodok?a maks?t?jam p?rskaita p?c tam, kad ir izdots nodok?a pazi?ojums.”

6 P?rejo? no nodok?a ieskait?šanas re??ma uz t? saucamo “50 % nodok?a atlaides” re??mu, V?cijas likumdev?js atc?la 1990. gada *EStG* 36. panta 2. punkta 3. apakšpunktu. Tom?r no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu, k? ar? no V?cijas vald?bas apsv?rumiem izriet, ka p?rejas normu rezult?t? piln?gu nodok?a ieskait?šanu tika turpin?ts piem?rot dividend?m, kas ir sa?emtas 2001. gada laik?.

7 1991. gada *KStG* 26. panta 7. punkta redakcij?, kas bija piem?rojama l?dz 1993. gadam, k? ar? š? paša likuma 8.b panta 5. punkta redakcij?, kas ir piem?rojama no 1994. gada (turpm?k tekst? – “1994. gada *KStG*”) ir noteikts š?di:

“Ja pe??as da?as, ko izmaks?jusi ?rvalsts sabiedr?ba, atbilstoši konvencijai par nodok?a dubult?s uzlikšanas nov?ršanu ir atbr?votas no uz??mumu ien?kuma nodok?a ar atrunu par minim?lu dal?bu, tad atbr?vojums no nodok?a ir piem?rojams neatkar?gi no minim?l?s dal?bas procentu?l?s izteiksmes, kas noteikta konvencij?, ja t? ir vismaz 10 %.”

Konvencijas par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu

8 Atbilstoši nosl?gtaj?m konvencij?m par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu ar D?nijas Karalisti, Francijas Republiku, Apvienoto Karalisti un Kan?du V?cijas Federat?vajai Republikai ir j?atbr?vo no V?cijas nodok?a dividendes, kuras ir raduš?s no l?dzdal?bas, kas sasniedz vai p?rsniedz konkr?tu sliekšni un kas ir apliekamas ar nodokli [dividenžu] izmaks?t?jas sabiedr?bas valst?.

9 Vair?kum? gad?jumu nor?d?tais l?dzdal?bas sliekšnis ir 10 %. Konvencij? ar Apvienoto Karalisti tom?r ir paredz?ts sliekšnis 25 % apm?r?, t?ds pats k? konvencij? ar Kan?du par 2000. taks?cijas gadu, lai gan par 2001. gadu piem?rojamais sliekšnis ir 10 %.

Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi

10 *Kronos* ir sabiedr?bu grupas holdinga sabiedr?ba. T?s juridisk? adrese ir ASV, un t?s direkcija atrodas V?cij?, kur tai ir fili?le, kas kopš 1989. gada ir ierakst?ta komercre?istr?. *Kronos* tika izveidota, lai uz?emtos vienotu grupas Eiropas un Kan?das meitasuz??mumu vad?bu. No 1989. gada tai pieder 99,95 % kapit?lda?u V?cijas sabiedr?b? *Kronos Titan GmbH*, ar kuru, t?pat k? ar cit?m V?cijas sabiedr?b?m, ir nosl?gti l?gumi par kontroli un pe??as nodošanu.

11 Laika posm?, kas attiecas uz pamatlietu, proti, no 1991. l?dz 2001. gadam, *Kronos* pieder?ja tiešas kapit?lda?as š?d?s sabiedr?b?s:

– *Société Industrielle du Titane* (Francija), laik? no 1991. l?dz 2001. gadam l?dzdal?ba sv?rst?j?s no 92,941 % l?dz 93,771 %;

– *Kronos Norge* (Norv??ija), laik? no 1991. l?dz 1998. gadam l?dzdal?ba bija piln?ga;

– *Kronos UK Ltd* (Apvienot? Karaliste), laik? no 1991. l?dz 2001. gadam l?dzdal?ba bija piln?ga;

– *Kronos Europa SA* (Be??ija), laik? no 1991. l?dz 1998. gadam l?dzdal?ba sv?rst?j?s no 98,4 % l?dz 100 %;

- *Kronos Denmark ApS* (Dānija), laik? no 1991. līdz 2001. gadam līdzdalība bija pilnīga, un
- *Kronos Canada Inc.* (Kanāda), laik? no 1991. līdz 2001. gadam līdzdalība bija pilnīga.

12 2000. un 2001. gadā *Kronos* ar tās meitasuzņēmuma *Kronos Denmark ApS* (Dānija) starpniecību pilnībā piederēja visas netiešās kapitāldaļas sabiedrības *Kronos Europa SA* (Beļģija) un *Kronos Norge* (Norvēģija). *Kronos Denmark ApS* līdzdalības grupas Beļģijas un Norvēģijas sabiedrības attiecīgi bija 99,99 % un 100 %.

13 Par uzņēmumu ienākuma nodokli, kas *Kronos* bija jāmaksā Vācijā par laiku no 1991. līdz 2001. gadam, tika izdoti paziņojumi laik? no 2004. līdz 2010. gadam, vajadzības gadījumā – laboti. Ēmot vārā tās zaudējums vai pārnests zaudējums, kas bija apmēram no 150 līdz 840 miljoniem Vācijas marķu (DEM) apmērā, iepriekš minētajos paziņojumos bija noteikta uzņēmumu ienākuma nodokļa summa par 1991. gadā izmaksātajām dividendēm EUR 4 190 788,57 apmērā un par 1992. gadā izmaksātajām dividendēm – EUR 2 050 183,81 apmērā. Savukārt par katru taksācijas gadu no 1993. līdz 2001. gadam nodokļa summa bija nulle.

14 Aprēķinot attiecīgo nodokļa bāzi paziņojumos par nodokli un zaudējumu konstatējumu, netika ņemtas vērā ārvalstu meitasuzņēmumu izmaksātās dividendes, kas ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar attiecīgi piemērojamajām konvencijām par nodokļa dubultas uzlikšanas novēršanu.

15 Šajā kontekstā *Kronos* uzņēmumu ienākuma nodokli, kas tai bija jāmaksā Vācijā, līdzā ieskaitīt uzņēmumu ienākuma nodokļus un kapitāla ienākuma nodokļus par laiku no 1991. līdz 2001. gadam, ko bija samaksājuši tās citās dalībvalstīs (Beļģija, Francija un Apvienotā Karaliste) un trešās valstīs (Kanāda, Norvēģija) dibinātie meitasuzņēmumi un zemāka līmeņa meitasuzņēmumi, attiecīgajā gadījumā šādas ieskaitīšanas rezultātā nodoklis būtu jāatmaksā.

16 Ar 2005. gada 15. decembra lēmumu *Finanzamt Leverkusen* [Lāverkzenes Finanšu pārvalde] šo lēmumu noraidīja. Atteikums tika pamatots ar 1990. gada *EStG* 36. panta 2. punkta, 3. apakšpunkta f) punktu un 1991. gada *KStG* 49. panta 1. punktu ietvertajām normām, kurās noteikts, ka uzņēmumu ienākuma nodokļa ieskaitīšana par dividendēm ir iespējama tikai tad, ja minētās dividendes tikušas iegrāmatotas kā ar nodokli apliekami ienākumi. Tur, tātad kā ārvalsts izcelsmes dividendes ir atbrīvotas no nodokļa saskaņā ar 1991. gada *KStG* 26. panta 7. punktu attiecībā uz 1991.–1993. gadu un saskaņā ar 1994. gada *KStG* 8.b panta 5. punktu attiecībā uz nākamajiem gadiem, tās nevar tikt uzskatītas par ar nodokli apliekamiem ienākumiem, nosakot nodokļa summu.

17 Ar 2007. gada 10. janvāra lēmumu *Finanzamt Leverkusen* noraidīja kā nepamatotu *Kronos* iesniegto pārsūdzību attiecībā uz paziņojumu par aprēķinu un par nodokļa kredīta ieskaitīšanu uzņēmumu ienākuma nodokli par 1994. taksācijas gadu.

18 *Kronos* 2007. gada 7. februārī *Finanzgericht Köln* [ēlnes Finanšu tiesa] iesniedza prasību atcelt šo lēmumu, kā arī prasību sakarā ar bezdarbību attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinu par 1991.–1993. un 1995.–2001. taksācijas gadu.

19 Pārreizējā valsts tiesvedības stadijā *Kronos* līdz ieskaitīt summu EUR 201 966 724 apmērā, kas ir samaksāta kā ārvalstu uzņēmumu ienākuma nodoklis. Šajā summā ietilpst, pirmkārt, *Kronos* meitasuzņēmumu Francijā samaksātais nodoklis laik? no 1991. līdz 2001. gadam, Apvienotajā Karalistē par 1997. un 1999. gadu samaksātais nodoklis un Kanādā par 2000. un 2001. gadu samaksātais nodoklis par kopējo summu EUR 78 501 794. Otrkārt, *Kronos* prasība attiecas uz tās zemāka līmeņa meitasuzņēmumu Beļģijā un Norvēģijā samaksāto uzņēmumu

ien?kuma nodok?a ieskait?šanu dividend?s, ko t? ir sa??musi no sava meitasuz??muma D?nijas 2000. un 2001. gad?, EUR 123 448 418 apm?r?, k? ar? D?nijas uz??muma ien?kuma nodok?a EUR 16 512 apm?r? ieskait?šanu.

20 Turkl?t *Kronos* l?dz ieskait?t summu EUR 1 795 525 apm?r?, kas ir Francij? un Apvienotaj? Karalist? re?istr?to meitasuz??mumu kapit?la ien?kuma nodoklis, ja šie ien?kumi no dividend?m ir uzskat?mi par apliekamiem ar nodokli.

21 Š?dos apst?k?os iesniedz?jtiesa nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai t?dai uz??mumu ien?kuma nodok?a ieskait?šanas izsl?gšanai, kuras pamat? ir trešo valstu kapit?lsabiedr?bu dividenžu maks?jumu V?cijas kapit?lsabiedr?b?m, uz kur?m saska?? ar valsts ties?bu norm?m attiecas vien?gi nosac?jums, ka dividendes sa?emošajai kapit?lsabiedr?bai ir j?b?t vismaz 10 % dal?bai izmaks?jošaj? kapit?lsabiedr?b?, atbr?vojums no nodok?a, ir piem?rojama tikai br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu LESD 49. panta izpratn?, skatot to kop? ar LESD 54. pantu, vai ar? kapit?la br?va aprite LESD 63.–65. panta izpratn?, ja dividendes sa?emošajai kapit?lsabiedr?bai faktiski ir piln?ga dal?ba?

2) Vai noteikumi par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu (tagad – LESD 49. pants) un attiec?gaj? gad?jum? ar? par kapit?la br?vu apriti (l?dz 1993. gadam – EKL 67. pants, tagad – LESD 63.–65. pants) ir j?saprot t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?da ties?bu norma, kas, atbr?vojot no aplikšanas ar nodokli meitasuz??mumu nerezidentu dividendes, neparedz uz??mumu ien?kuma nodok?a par to dividenžu maks?jumiem ieskait?šanu un atmaks?šanu ar? m?tesuz??muma zaud?jumu gad?jum?, bet attiec?b? uz meitasuz??mumu rezidentu izmaks?taj?m dividend?m ir paredz?ts atvieglojums, kas ir uz??mumu ien?kuma nodok?a ieskait?šana?

3) Vai normas par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu (tagad – LESD 49. pants) un attiec?gaj? gad?jum? ar? par kapit?la br?vu apriti (l?dz 1993. gadam – EKL 67. pants, tagad – LESD 63.–65. pants) ir j?saprot t?d?j?di, ka t?s nepie?auj t?du ties?bu normu, kur? nav paredz?ta uz??mumu ien?kuma nodok?a ieskait?šana un atmaks?šana par zem?ka l?me?a meitasuz??mumu (2. l?me?a uz??mumu) izmaks?taj?m dividend?m, kas tikušas atbr?votas no nodok?a meitasuz??muma re?istr?cijas valst? un kas tikušas (atk?rtoti) izmaks?tas m?tesuz??mumam rezidentam, un kas ar? V?cij? tikušas atbr?votas no nodok?a, bet kur?s tikai V?cijas iekšzemes situ?cij? at?auts atmaks?t, ieskaitot meitasuz??mumam to uz??mumu ien?kuma nodokli, ko par dividend?m ir samaks?jis zem?ka l?me?a meitasuz??mums, un ieskait?t m?tesuz??mumam t? meitasuz??muma samaks?to uz??mumu ien?kuma nodokli gad?jum?, ja m?tesuz??mumam ir re?istr?ti zaud?jumi?

4) Ja ir j?piem?ro ar? normas par kapit?la br?vu apriti, atkar?b? no atbildes uz otro jaut?jumu ir j?uzdod papildu jaut?jums par Kan?das dividend?m:

Vai pašreiz sp?k? esošais LESD 64. panta 1. punkts ir j?saprot t?d?j?di, ka taj? ir ?auts piem?rot valsts ties?bu un konvenciju par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu noteikumus, kas satura zi?? kopš 1993. gada 31. decembra b?t?b? nav groz?ti, un l?dz ar to taj? ir ?auts vienm?r neparedz?t Kan?das sabiedr?bu samaks?t? uz??mumu ien?kuma nodok?a par dividend?m, kas ir atbr?votas no nodok?a V?cij?, ieskait?šanu?”

Par prejudici?liem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

levada apsvērumi

22 Jākonstatē, ka, lai gan iesniedzējtiesa sava pirmajā jautājumā formulējumā atsaucas tikai uz trešā valsts reģistrētu sabiedrību izmaksātajām dividendēm, no lēmuma par prejudiciālo jautājuma uzdošanu izriet, ka šis jautājums attiecas arī uz dividendēm, ko izmaksā citās dalībvalstīs, kas nav Vācijas Federatīvā Republika, reģistrētas sabiedrības.

23 Saskaņā ar 1990. gada EStG 36. panta 2. punkta 3. apakšpunkta f) punktu uzņēmumu ienākuma nodokli neuzliek ienākumiem, ja tie nav iegrāmatoti, nosakot nodokļa bāzi.

24 Pamatlietā citas dalībvalsts vai trešās valsts sabiedrību rezidenšu izmaksātās dividendes netika iegrāmatotas, nosakot šo dividenžu saņēmēja sabiedrības nodokļa bāzi, jo attiecībā uz tām tika piemērota atbrīvošanas no nodokļa metode, kas paredzēja konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, kuras noslēgusi Vācijas Federatīvā Republika.

25 Šajā sakarā iesniedzējtiesa norāda, ka atbilstošās tiesību normas, lai noteiktu procedūru nodokļa summas aprēķināšanai, kas izriet no konvencijām par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu un, attiecīgā gadījumā, arī no 1991. gada KStG 26. panta 7. punkta attiecībā uz 1991.–1993. gadu un no 1994. gada KStG 8.b panta 5. punkta attiecībā uz 1994.–2000. gadu, ir piemērojamas ne tikai tādai līdzdalībai, kas ļauj īstenot noteicošu ietekmi uz attiecīgās sabiedrības lēmumiem, un ka, nosakot piemērojamo 10 % sliekšni, Vācijas likumdevējs nav paredzējis būtisku dalību dominējošās ietekmes izpratnē.

26 Iesniedzējtiesa arī norāda, ka visā ar pamatlietu saistītajā laika posmā *Kronos* esot piederējis apmēram 93–100 % kapitāla daļādos meitasuzņēmumos, kas izmaksāja dividendes.

27 Visbeidzot, svarīgi ir norādīt, ka saskaņā ar iesniedzējtiesas norādēm *Kronos* juridiskā adrese ir Savienotajās Valstīs, bet tās direkcija – Vācijā, kur tai pieder filiāle un kur tā ir reģistrēta komercreģistrā. Netiek apstrīdēts, ka *Kronos* ir sabiedrība, kas ir dibināta saskaņā ar Delavāras štata likumiem. Vācijas valdība šajā sakarā precizē, ka saskaņā ar 1954. gada 29. oktobra Draudzības, tirdzniecības un ceļošanas līguma (BGBl. 1956 II, 487. lpp.) XXV panta 5. punktu atbilstoši Amerikas tiesību dibinātas sabiedrības ir jāatzīst kā tās Vācijā.

28 Šajos apstākļos pirmais jautājums ir jāsaprot kā tāds, ar kuru tiek jautāts, vai tāda valsts tiesiskā regulējuma saderība ar Savienības tiesību sistēmu, kāds ir pamatlietā, saskaņā ar kuru dalībvalsts rezidente sabiedrība nevar ieskaitīt uzņēmuma ienākuma nodokli, ko citā dalībvalstī vai trešā valstī samaksājušās dividenžu izmaksātajās kapitālsabiedrības, jo šīs dividendes ir atbrīvotas no nodokļa pirmajā dalībvalstī gadījumā, kad to pamatā ir piederošās kapitāla daļas vismaz 10 % apmērā no maksātajās sabiedrības kapitāla, un ja šajā lietā dividendes saņemšās kapitālsabiedrības faktiskā dalība ir lielāka par 90 % un saņēmēja sabiedrība tikusi izveidota saskaņā ar trešās valsts tiesību aktiem, ir jāizvērtē, ņemot vērā LESD 49. un 54. pantu vai, drīzāk, LESD 63. un 65. pantu.

Par aplūkojamo brīvību

29 No Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka dividendēm piemērojamais nodokļu režīms var ietilpt LESD 49. panta par brīvību veikt uzņēmējdarbību un LESD 63. panta par kapitāla brīvību apriti piemērošanas jomā (spriedumi *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 33. punkts; *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 30. punkts, un *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 89. punkts).

30 No past?v?g?s judikat?ras izriet, ka, lai noteiktu, vai uz valsts ties?bu aktiem attiecas viena vai otra aprites br?v?ba, ir j??em v?r? attiec?go ties?bu aktu m?r?is (spriedums *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707. 90. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31 LESD 49. panta par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu piem?rošanas jom? ietilpst valsts tiesiskais regul?jums, ko ir paredz?ts piem?rot tikai kapit?lda??m, kuras ?auj ?stenot noteiktu ietekmi uz sabiedr?bas l?mumiem un noteikt t?s darb?bu (skat. spriedumus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, 37. punkts; *Idryma Typou*, C?81/09, EU:C:2010:622, 47. punkts; *Accor*, EU:C:2011:581, 32. punkts; *Scheunemann*, C?31/11, EU:C:2012:481, 23. punkts, un *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, 91. punkts).

32 Turpretim valsts tiesiskais regul?jums, kas ir piem?rojams kapit?lda??m, kuru ieg?šanas vien?gais m?r?is ir bijusi kapit?la ieguld?šana, bet ne uz??muma vad?bas ietekm?šana vai kontrole, ir j?p?rbauda, ?emot v?r? vien?gi kapit?la br?vu apriti (spriedumi *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, EU:C:2011:61, 35. punkts; *Accor*, EU:C:2011:581, 32. punkts; *Scheunemann*, EU:C:2012:481, 23. punkts, un *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, 92. punkts).

33 Pamatliet? no V?cijas Federat?v?s Republikas nosl?gtaj?m konvencij?m par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu ar D?nijas Karalisti, Francijas Republiku un – attiec?b? uz 2001. taks?cijas gadu – ar Kan?du, k? ar? no kombin?tas 1994. gada KStG 8.b panta 5. punkta un konvenciju par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, ko V?cijas Federat?v? Republika nosl?gusi ar Apvienoto Karalisti un Kan?du, kas attiecas uz 2000. taks?cijas gadu, normu piem?rošanas izriet, ka V?cijas rezident?m sabiedr?b?m izmaks?t?s dividendes no sabiedr?b?m, kas ir citu valstu rezidentes, ir atbr?votas no V?cijas uz??mumu ien?kuma nodok?a, ja sa??m?jas sabiedr?bas l?dzdal?ba sabiedr?b? izmaks?t?j? sasniedz 10 % sliekšni.

34 Š?ds sliekšnis, protams, ?auj izsl?gt no atbr?vojuma no nodok?a piem?rošanas jomas ieguld?jumus, kas veikti tikai nol?k? veikt finanšu ieguld?jumus bez nodoma ietekm?t uz??muma vad?bu un to kontrol?t.

35 Tom?r pret?ji tam, ko nor?da V?cijas vald?ba, š?ds sliekšnis pats par sevi nepadara atbr?vojumu no nodok?a par piem?rojamu tikai t?dai l?dzdal?bai, kas ?auj ?stenot noteiktu ietekmi uz sabiedr?bas l?mumiem un noteikt t?s darb?bu. Faktiski Tiesa jau ir nospriedusi, ka š?da apm?ra l?dzdal?ba ne vienm?r noz?m?, ka šo da?u ?pašniekam ir noteicoša ietekme uz sabiedr?bas, kuras akcion?rs tas ir, l?mumiem (šaj? zi?? skat. spriedumu *ITELCAR* un *Fazenda Pública*, C?282/12, EU:C:2013:629, 22. punkts).

36 Attiec?gi tiesiskais regul?jums pamatliet? var tikt piem?rots ne tikai dividend?m, ko sa?em sabiedr?ba rezidente, pamatojoties uz t?du dal?bu kapit?l?, kas ?auj ?stenot noteiktu ietekmi uz dividendes izmaks?t?jas sabiedr?bas l?mumiem un noteikt t?s darb?bu, bet ar? dividend?m, ko sabiedr?ba sa?em, pamatojoties uz dal?bu, kas ne?auj ?stenot š?du ietekmi.

37 Past?vot ties?bu aktiem, kuru priekšmets ne?auj noteikt, vai uz tiem p?rsvar? attiecas LESD 49. vai 63. pants, Tiesa jau ir nospriedusi, ka tikt?l, cik?l valsts ties?bu akti attiecas uz dividend?m, kuru izcelsmes vieta ir dal?bvalst?, ir j??em v?r? pamatlietas faktiskie apst?k?i, lai noteiktu, vai uz pamatliet? apl?kojamo situ?ciju attiecas LESD 49. vai 63. pants (šaj? zi?? skat. spriedumus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, 93. un 94. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra; *Beker*, C?168/11, EU:C:2013:117, 27. un 28. punkts; k? ar? *Bouanich*, C?375/12, EU:C:2014:138, 30. punkts).

38 Savuk?rt, kas attiecas uz trešo valstu izcelsmes dividendžu nodok?u rež?mu, Tiesa ir nospriedusi, ka ir pietiekami izv?rt?t valsts ties?bu aktu m?r?i, lai noteiktu, vai uz š?d?m dividend?m piem?rojamo nodok?u rež?mu attiecas LESD noteikumi par kapit?la br?vu apriti, jo uz ties?bu aktiem par treš?s valsts izcelsmes dividend?m piem?rojamo nodok?u rež?mu nevar tikt attiecin?ts LESD 49. pants (šaj? zi?? skat. spriedumu *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, 96. un 97. punkts).

39 Tiesa ir nospriedusi, ka dal?bvalsts rezidente sabiedr?ba, kurai treš?s valsts sabiedr?b? rezident? pieder kapit?lda?as, kas tai pieš?ir noteiktu ietekmi uz š?s p?d?j?s min?t?s sabiedr?bas l?mumiem un ?auj noteikt t?s darb?bas, var atsaukties uz LESD 63. pantu, lai apšaub?tu, vai šai normai ir atbilst?gi min?t?s dal?bvalsts ties?bu akti par nodok?u rež?mu ?rvalsts izcelsmes dividend?m, kurš tiek piem?rots ne tikai situ?cij?s, kur?s m?tesuz??mums ?steno izš?irošu ietekmi uz sabiedr?bu, kas izmaks? dividendes (skat. spriedumu *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, 104. punkts).

40 No t? izriet, ka, tikl?dz valsts tiesisk? regul?juma par dividend?m piem?rojam? nodok?u rež?ma m?r?is nav to piem?rot tikai situ?cij?s, kur?s m?tesuz??mums ?steno izš?irošu ietekmi uz dividendžu izmaks?t?ju sabiedr?bu, ir j??em v?r?, cik liela l?dzdal?ba ir sa??m?jai sabiedr?bai izmaks?t?j? sabiedr?b?, cikt?l šaj? gad?jum? var tikt veikta atsauce gan uz LESD 49. pantu, gan LESD 63. pantu un cikt?l š?s l?dzdal?bas lielums ?auj noteikt, vai uz attiec?go situ?ciju attiecas viena vai otra attiec?gi šaj?s div?s Savien?bas ties?bu norm?s reglament?t? br?v?ba.

41 Cikt?l t?d??, ka dividendžu izmaks?t?ja sabiedr?ba atrodas trešaj? valst?, attiec?b? uz valsts ties?bu aktiem par š?s sabiedr?bas izmaks?taj?m dividend?m var atsaukties tikai uz kapit?la br?vu apriti, nav j??em v?r? l?dzdal?bas lielums izmaks?t?j? sabiedr?b?. Dal?bvalsts rezidente sabiedr?ba neatkar?gi no tai piederošo kapit?lda?u apjoma sabiedr?b?, kura izmaks? dividendes un kura ir re?istr?ta trešaj? valst?, var atsaukties uz LESD 63. pantu, lai apšaub?tu š?du tiesisko regul?jumu (šaj? zi?? skat. spriedumu *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, 99. un 104. punkts).

42 Š? argument?cija p?c analo?ijas ir piem?rojama ar? tad, ja var tikt veikta atsauce tikai uz kapit?la br?vu apriti, ?emot v?r? br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu person?g?s piem?rošanas jomas robežas.

43 Š?ds ir gad?jums pamatlietas situ?cij?, kad dividendžu sa??m?ja sabiedr?ba ir dibin?ta saska?? ar treš?s valsts ties?b?m.

44 L?guma normas br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu jom? ir piem?rojamās tikai Savien?bas dal?bvalsts pilso?iem (šaj? zi?? skat. spriedumu *Ferrer Laderer*, C?147/91, EU:C:1992:278, 9. punkts).

45 Saska?? ar LESD 54. pantu sabiedr?bas, kuras izveidotas saska?? ar k?das dal?bvalsts ties?bu aktiem un kuru juridisk? adrese, galven? vad?ba vai galvenais uz??mums ir Savien?b?, piem?rojot L?guma noteikumus par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, tiek piel?dzin?tas fizisk?m person?m, kuras ir dal?bvalstu pilso?i (spriedums *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 25. punkts).

46 L?dz ar to sabiedr?ba, kas nav izveidota saska?? ar dal?bvalsts ties?bu aktiem, nevar izmantot br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu.

47 Šo apsv?rumu neatsp?ko *Kronos* arguments, ka treš?s valsts sabiedr?ba nevar tikt diskrimin?ta no nodok?u viedok?a sal?dzin?jum? ar V?cijās ties?bu sabiedr?bu, un l?dz ar to tai

j?var atsaukties uz LESD 49. pant? ierakst?to br?v?bu.

48 T? k? Savien?bas ties?b?s vienoti nav defin?tas sabiedr?bas, kuras var izmantot ties?bas veikt uz??m?jdarb?bu saska?? vien?gi ar saiknes krit?riju, kas nosaka sabiedr?bai piem?rojam?s valsts ties?bas, jaut?jums par to, vai LESD 49. pants ir piem?rojams sabiedr?bai, kura atsaucas uz pamatbr?v?bu, kas pieš?irta ar šo pantu, ir s?kotn?js jaut?jums, uz kuru saska?? ar šobr?d sp?k? esošaj?m Savien?bas ties?b?m var rast atbildi tikai piem?rojamaj?s valsts ties?b?s (skat. spriedumus *Cartesio*, C?210/06, EU:C:2008:723, 109. punkts, un *National Grid Indus*, EU:C:2011:75, 26. punkts).

49 Dal?bvalstij t?tad ir ties?bas noteikt saikni, kura tiek pras?ta no sabiedr?bas, lai to var?tu uzskat?t par t?du, kas dibin?ta saska?? ar valsts ties?b?m, un šaj? sakar? tai var b?t ties?bas veikt uz??m?jdarb?bu (šaj? zi?? skat. spriedumu *Cartesio*, EU:C:2008:723, 110. punkts, un *National Grid Indus*, EU:C:2011:785, 27. punkts).

50 Tom?r dal?bvalsts vienpus?ji nevar paplašin?t L?guma noda?as par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu piem?rojam?bas person?m jomu, kuras m?r?is ir nodrošin?t br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu tikai dal?bvalstu pilso?iem (šaj? zi?? skat. r?kojumu *Lasertec*, C?492/04, EU:C:2007:273, 27. punkts).

51 L?dz ar to j?secina, ka pamatlietas situ?cij?, kad uz br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu nevar atsaukties dividenžu sa??m?jas sabiedr?bas saiknes ar treš?s valsts ties?bu sist?mu d??, valsts tiesiskais regul?jums par piem?rojamo nodok?u rež?mu citas dal?bvalsts vai treš?s valsts izcelsmes dividend?m, kas nav piem?rojams tikai situ?cij?m, kur?s m?tesuz??mums ?steno izš?irošu ietekmi uz dividenžu izmaks?t?ju sabiedr?bu, ir j?izv?rt? saska?? ar LESD 63. pantu.

52 L?dz ar to sabiedr?ba, kas ir izveidota saska?? ar treš?s valsts ties?bu aktiem un kas ir dal?bvalsts rezidente, var neatkar?gi no tai piederošo kapit?lda?u skaita sabiedr?b?, kura izmaks? dividendes un kura ir citas dal?bvalsts vai treš?s valsts rezidente, atsaukties uz šo normu, lai apšaub?tu š?da regul?juma tiesiskumu.

53 V?l j?nor?da ar? tas, ka Tiesa ir nospriedusi, ka, t? k? L?gums nepaplašina uz??m?jdarb?bas br?v?bu, attiecinot to ar? uz trešaj?m valst?m, ir j?nodrošina, lai LESD 63. panta 1. punkta interpret?cija, run?jot par attiec?b?m ar trešaj?m valst?m, ne?autu saimniecisk?s darb?bas veic?jiem, kas neietilpst br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu teritori?l?s piem?rošanas jom?, izmantot šo br?v?bu sav? lab? (spriedums *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, 100. punkts).

54 Ta?u, k? b?t?b? nor?d?jis ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 64. punkt?, š?ds risks nepast?v pamatlietas situ?cij?. V?cijas tiesiskais regul?jums neattiecas uz nosac?jumiem par min?t?s dal?bvalsts rezidentes sabiedr?bas piek?uvi tirgum trešaj? valst? vai par treš?s valsts rezidentes sabiedr?bas piek?uvi tirgum min?taj? dal?bvalst?. Šis regul?jums attiecas tikai uz dividend?m, kas rodas no to sa??m?ju veiktajiem ieguld?jumiem citas dal?bvalsts vai treš?s valsts rezident? sabiedr?b?, piem?rojamo nodok?u rež?mu.

55 Šajos apstākļos uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka tādā valsts tiesiskā regulējuma saderībā ar Savienības tiesību m, kāds ir pamatlietā, saskaņā ar kuru dalībvalsts rezidente sabiedrība nevar ieskaitīt uzņēmuma ienākuma nodokli, ko citā dalībvalstī vai trešā valstī samaksājušas dividenžu izmaksātājam kapitālsabiedrības, jo šīs dividendes ir atbrīvotas no nodokļa pirmajā dalībvalstī gadījumā, kad to pamatā ir piederošās kapitāldaļas vismaz 10 % apmērā no maksātāja sabiedrības kapitāla, un ja šajā lietā dividendes saņemšās kapitālsabiedrības faktiskā dalība ir lielāka par 90 % un saņēmēja sabiedrība tikusi izveidota saskaņā ar trešās valsts tiesību aktiem, ir jāizvērtē, ņemot vērā LESD 63. un 65. pantu.

Par otro jautājumu

56 Ar savu otro jautājumu iesniedzītāja būtībā jautā, vai LESD 49. pants un, vajadzības gadījumā, LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj piemērot atbrīvojuma no nodokļa metodi dividendēm, ko izmaksā citu dalībvalstu un trešo valstu rezidentes sabiedrības, gadījumā, ja nodokļa ieskaitīšanas metode tiek piemērota dividendēm, ko izmaksā šīs pašas dalībvalsts sabiedrības rezidentes, kuras rezidente ir arī dividenžu saņēmēja sabiedrība, un ja gadījumā, kad šī saņēmēja sabiedrība cieš zaudējumus, nodokļa ieskaitīšanas metode izraisa to, ka dividenžu maksātājam rezidentes sabiedrības samaksātais nodoklis tiek pilnībā vai daļēji atmaksāts.

57 ņemot vērā uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, otrais jautājums ir jāaplūko tikai kapitāla brīvas aprites aspektā.

58 Šajā ziņā *Kronos* norāda, ka, tādēļ kādā dividenžu maksātāja sabiedrības samaksātais nodoklis tiek atmaksāts, ieguldījums rezidentā sabiedrībā ir izdevēģis nekā ieguldījums nerezidentā sabiedrībā situācijā, kad saņēmēja sabiedrība cieš zaudējumus.

59 Turklāt nodokļa ieskaitīšanas režīms nav līdzvērtīgs atbrīvošanas no nodokļa režīmam, ja tiek ņemts vērā arī tas, ka Vācijā dividendēm tiek uzlikts nodoklis brīdā, kad tās tiek izmaksātas akcionāriem.

60 Šajā kontekstā vispirms ir jāatgādina, ka tikai iesniedzītīgai ir pienākums definēt to jautājumu priekšmetu, kurus tā vēlas uzdot Tiesai (spriedums *Kersbergen-Lap* un *Dams-Schipper*, C-154/05, EU:C:2006:449, 21. punkts).

61 Ar savu otro jautājumu iesniedzītāja jautā Tiesai nevis par to, kāda ir dividendēm, ko izmaksā rezidentes un nerezidentes sabiedrības, piemērojamā nodokļu režīma ietekme uz dividenžu saņēmēja sabiedrības akcionāriem, kad šīs dividendes, iespējams, tiek izmaksātas šiem akcionāriem, bet tikai par šo nodokļu režīma ietekmi uz dividenžu saņēmēju sabiedrību.

62 Līgumā par prejudiciālo jautājuma uzdošanu nav nedz norāžu, ka iesniedzītāja būtu uzskatījusi akcionāru situāciju par vērā ņemamu, nedz informācijas par saņēmēja sabiedrības, iespējams, izmaksājām dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu, nedz informācijas par to, kā tiktu ietekmēta sabiedrības akcionāru nodokļu situācija, ja saņēmējai sabiedrībai tiktu piemērotas atbrīvošanas no nodokļa un nodokļa ieskaitīšanas metodes.

63 Turklīt Tiesa jau ir nospriedusi, ka ieguldījumu līdzekļu kapitāla turētāju nodokļu situācijai nav nozīmes, lai izvairītu valsts tiesiskā regulējuma diskriminājošo vai nediskriminājošo raksturu, ja konkrētajā valsts tiesiskajā regulējumā paredzētais nošķiršanas kritērijs nav vis kapitāla turētāja nodokļu situācija, bet gan vienīgi ieguldījumu operatora statuss atkarībā no tā, vai tas ir rezidents vai nav (šajā ziņā skat. spriedumu *Santander Asset Management SGIC* u.c., no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 28. un 41. punkts).

64 Saistībā ar tiesisko regulējumu nodokļu jomā pamatlietā ir jākonstatē, ka tajā ir noteikts nošķiršanas kritērijs, kas balstīts uz ienākumu ņemšanu vārā brīdā, kad tiek noteikta nodokļa bāze, un tas izraisa atšķirīgu attieksmi pret dividendu atkarībā no dividendu izmaksētāja sabiedrības juridiskās adreses vietas.

65 To precizējot, lai atbildētu uz uzdoto jautājumu, jāatgādina, ka saskaņā ar LESD 63. pantu dalībvalstij, kura attiecībā uz dividendu, kuras sabiedrības rezidentes izmaksā citām sabiedrībām rezidentēm, piemēro sistēmu nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanai, ir jāpiemēro līdzvērīgās režīms arī attiecībā uz dividendu, kuras sabiedrībām rezidentēm izmaksā sabiedrības nerezidentes (skat. spriedumus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2006:774, 72. punkts; *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Saline*, EU:C:2011:61, 156. punkts, kā arī *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, 38. punkts).

66 Tiesa ir arī nospriedusi, ka dalībvalsts principā var brīvi izvēlēties novērst sabiedrības rezidentes saņemto dividendu vairākkārtēju aplikšanu ar nodokli, piemērojot atbrīvojuma no nodokļa metodi, ja dividendes ir izmaksājuši sabiedrība rezidente, un nodokļa atskaitēšanas metodi, ja tās ir izmaksājuši sabiedrība nerezidente. Šīs divas metodes faktiski ir līdzvērīgās, tomēr ar nosacījumu, ka tādā valsts izcelsmes dividendu piemērotā nodokļa likme nav lielāka par valsts izcelsmes dividendu piemēroto nodokļa likmi un ka nodokļa atlaide ir vismaz vienāda ar sabiedrības, kura ir izmaksājuši dividendes, samaksāto nodokli tās valstī, maksimāli sasniedzot to ar nodokli apliekamo summu, kas tiek piemērota sabiedrības, kura ir saņēmusi dividendes, dalībvalstī (spriedums *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

67 Pēc analoģijas dalībvalsts principā var arī brīvi izvēlēties novērst sabiedrības rezidentes saņemto dividendu vairākkārtēju aplikšanu ar nodokli, piemērojot nodokļa ieskaitēšanas metodi, ja dividendes ir izmaksājuši sabiedrība rezidente, un atbrīvojuma no nodokļa metodi, ja tās ir izmaksājuši sabiedrība nerezidente.

68 Tā kā Savienības tiesību sistēmā pašreizējā stadijā nav noteikti vispārīgi kritēriji kompetenču sadalei starp dalībvalstīm attiecībā uz nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu Savienībā (spriedumi *Kerckhaert* un *Morres*, C-513/04, EU:C:2006:713, 22. punkts, kā arī *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria*, C-157/10, EU:C:2011:813, 31. punkts un tajā minētā judikatūra), katra dalībvalsts var brīvi organizēt nodokļu uzlikšanas sistēmu sadalītajai peļņai, tomēr ar nosacījumu, ka attiecīgā sistēma neietver ar Līgumu aizliegto diskrimināciju (spriedums *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2012:707, 40. punkts).

69 Lai arī kāda būtu pieņemtā sistēma nodokļu vairākkārtējās uzlikšanas vai dubultās ekonomiskās nodokļu uzlikšanas novēršanai vai samazināšanai, Līgumā garantētajai brīvībai aprītei ir pretrunā tas, ka dalībvalstī pret tādā valsts izcelsmes dividendu ir mazāk labvēlīga attieksme nekā pret valsts izcelsmes dividendu, izņemot, ja šā atšķirīgā attieksme skar situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai ja to nepamato primārī vispārējais interešu iemesls (šajā ziņā skat. spriedumus *Lenz*, C-315/02, EU:C:2004:446, 20.–49. punkts; *Manninen*, C-319/02, EU:C:2004:484, 20.–55. punkts, kā arī *Test Claimants in the FII Group Litigation*,

70 K? jau nor?d?ts š? sprieduma 64. punkt?, V?cijas rezidentes sabiedr?bas sa?emt?s dividendes pamatlietas laikposm? tika pak?autas atš?ir?gai attieksmei atkar?b? no dividenžu izmaks?t?jas sabiedr?bas rezidences vietas.

71 Dividendes, ko izmaks?ja V?cijas rezidentes sabiedr?bas, šaj? dal?bvalst? bija apliktas ar nodokli un uz??muma ien?kuma nodoklis, ko samaks?ja dividenžu izmaks?t?ja sabiedr?ba par izmaks?taj?m dividend?m, tika ieskait?ts da??ji, ja sa??m?ja sabiedr?ba dividendes neizmaks?ja, un ieskait?ts piln?b?, ja t? dividendes izmaks?ja.

72 Pamatlietas situ?cij?, kad dividenžu sa??m?ja sabiedr?ba turkl?t cieta zaud?jumus, rezidentes sabiedr?bas izmaks?t?s dividendes tika ?emtas v?r?, nosakot sa??m?jas sabiedr?bas nodok?a b?zes summu, k? rezult?t? zaud?jumi tika piln?b? vai da??ji kompens?ti, un l?dz ar to tie tika samazin?ti vai ierobežota to p?rnešana uz n?kamo vai iepriekš?jo taks?cijas gadu. Tikl?dz ien?kumi no rezidentes sabiedr?bas izmaks?taj?m dividend?m nep?rsniedza sa??m?jas sabiedr?bas iegr?matotos zaud?jumus, š?s p?d?j?s min?tais maks?jamais nodoklis tika samazin?ts l?dz nullei un nodok?a, kurš bija samaks?ts par V?cijas meitasuz??muma izmaks?taj?m dividend?m, atlaide tika atmaks?ta.

73 Savuk?rt citas dal?bvalsts vai treš?s valsts rezidentes sabiedr?bas izmaks?t?s dividendes tika atbr?votas no nodok?a V?cij? un t?s netika ?emtas v?r?, apr??inot sa??m?jas sabiedr?bas nodok?a b?zi. L?dz ar to dividend?m nebija ietekmes nedz uz sa??m?jas sabiedr?bas ar nodokli apliekamo ien?kumu summu, nedz uz t?s iesp?jami p?nesamajiem zaud?jumiem.

74 Turkl?t, t? k? sa??m?ja sabiedr?ba nemaks?ja nodokli V?cij? par sa?emtaj?m dividend?m, neatkar?gi no nodok?a likmes, kura par t?m bija j?maks? izmaks?t?jai sabiedr?bai, pamata pe??as un summas, ko š? p?d?j? min?t? faktiski samaks?ja k? šo nodokli, atbr?vošanas no nodok?a metode ??va vajadz?bas gad?jum? saglab?t iesp?ju piem?rot maz?ku nodokli dividenžu izmaks?t?j? valst?.

75 K? izriet no l?muma par prejudici?lo jaut?juma uzdošanu, dividenžu sa??m?ja rezidente sabiedr?ba piedev?m tika atbr?vota no jebk?diem administrat?viem pien?kumiem saist?b? ar ieskait?šanas metodi.

76 Visbeidzot, t? k? nerezidenšu sabiedr?bu izmaks?t?s dividendes netika ?emtas v?r?, nosakot sa??m?jas sabiedr?bas maks?jamo nodokli, atbr?vošanas metodes rezult?t? apst?k?os, kad sa??m?ja sabiedr?ba cietusi zaud?jumus vai var?jusi attiec?gaj? taks?cijas gad? nor?d?t iepriekš ciestos zaud?jumus, izmaks?t?s dividendes ar? netika divreiz apliktas ar nodokli.

77 Atbr?vošanas metode, k? ar? no nodok?a atbr?voto dividenžu ietekmes neesam?ba uz sa??m?jas sabiedr?bas – V?cijas rezidentes – ciesto zaud?jumu summu nov?rš dubultas nodok?a uzlikšanas š?m dividend?m risku to sa??m?jas sabiedr?bas rezidences valst?.

78 L?dz ar to no nerezident?m sabiedr?b?m sa?emto dividenžu atbr?vošanas no nodok?a metode, apl?kojot to dubultas aplikšanas ar nodokli nov?ršanas m?r?a sakar?, nerada nelabv?l?g?ku attieksmi pret š?m dividend?m pamatliet? apl?kojamaj? valsts tiesiskaj? regul?jum? sal?dzin?jum? ar rezidenšu sabiedr?bu izmaks?taj?m dividend?m.

79 Situ?cij?, kad sa??m?ja sabiedr?ba cieš zaud?jumus, k? tas ir pamatliet?, dividenžu izmaks?t?jas sabiedr?bas samaks?t? nodok?a atmaks?šana var?tu tikt uzskat?ta par naudas l?dzek?u priekšroc?bu.

80 Protams, no Tiesas judikat?ras izriet, ka naudas l?dzek?u priekšroc?bas izsl?gšana p?robežu gad?jumos, lai gan t? tiek piem?rota l?dzv?rt?gos iekšzemes gad?jumos, ir kapit?la br?vas aprites ierobežojums (p?c analo?ijas skat. spriedumu Komisija/Sp?nija, C?269/09, EU:C:2012:439, 59. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

81 Tom?r pamatlietas apst?k?os atteikums atmaks?t [nodokli], k? ar? l?dz ar to konstat?t? atš?ir?g? attieksme ir izskaidrojama ar objekt?vi atš?ir?gu situ?ciju. Attiec?b? uz dividenžu izmaks?t?jas sabiedr?bas samaks?t? nodok?a atmaksu, ko l?dz *Kronos*, ?rvalsts izcelsmes dividenžu sa??m?ja sabiedr?ba nav ar valsts izcelsmes dividenžu sa??m?ju sabiedr?bu sal?dzin?m? situ?cij?.

82 Starp š?m situ?cij?m past?voš? atš?ir?ba izriet, pirmk?rt, no t?, ka V?cijas Federat?v? Republika p?c konvenciju par dubultas nodok?u uzlikšanas nov?ršanu nosl?gšanas ar cit?m dal?bvalst?m un treš?m valst?m ir atteikusies no savas nodok?u kompetences ?stenošanas attiec?b? uz šo valstu rezidenšu sabiedr?bu izmaks?taj?m dividend?m.

83 Tiesa jau ir nospriedusi, ka LESD 63. panta 1. punkt? noteikt? kapit?la br?va aprite nevar b?t pamats tam, lai dal?bvalst?m tiktu noteikts pien?kums dar?t ko vair?k nek? atcelt valsts ien?kuma nodokli, kas akcion?riem j?maks? par sa?emtaj?m ?rvalstu izcelsmes dividend?m, un atmaks?t summu, kuras izcelsme mekl?jama citas dal?bvalsts nodok?u sist?m? (p?c analo?ijas skat. spriedumu *Test Claimants in the FII Group Litigation*, EU:C:2006:774, 52. punkts), jo cit?di, ?stenojot otr?s dal?bvalsts pilnvaras nodok?u jom?, tiktu ierobežota pirm?s dal?bvalsts nodok?u autonomija (skat. tostarp spriedumu *Meilicke* u.c., C?262/09, EU:C:2011:438, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

84 Turkl?t Tiesa ir nospriedusi, ka tas, ka dal?bvalsts ir valsts, kuras rezidente ir sabiedr?ba, kas sa?em dividendes, nevar šai dal?bvalstij rad?t pien?kumu kompens?t neizdev?gu situ?ciju nodok?u jom?, k?da rodas no vair?kk?rt?jas nodok?u uzlikšanas, ko piln?b? veikusi dal?bvalsts, kuras teritorij? ir re?istr?ta sabiedr?ba, kas izmaks? š?s dividendes, ja pirm? dal?bvalsts t?s teritorij? re?istr?tiem kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumiem par sa?emtaj?m dividend?m neuzliek nodokli vai ar? cit?di t?s ne?em v?r? (spriedums *Orange European Smallcap Fund*, C?194/06, EU:C:2008:289, 41. punkts).

85 L?dz ar to situ?cij?, kad dal?bvalsts ne?steno savu nodok?u kompetenci attiec?b? uz ien?košaj?m dividend?m, t?s neapliekot ar nodokli un ne?emot v?r? k? cit?di, attiec?b? uz šo dividenžu sa??m?ju sabiedr?bu t?s pien?kumi k? dividenžu sa??m?jas sabiedr?bas rezidences valstij nevar b?t tik plaši, ka tai b?tu j?kompens? nodok?u slogs, kas radies no citas dal?bvalsts vai citas treš?s valsts ?stenot?s nodok?u kompetences.

86 No t? izriet, ka dividenžu sa??m?jas sabiedr?bas rezidences valsts, kas ne?steno savu nodok?u uzlikšanas kompetenci attiec?b? uz š?m dividend?m, pien?kumi attiec?b? uz citas dal?bvalsts veikto aplikšanu ar nodokli atš?iras no t?s pien?kumiem gad?jum?, kad pirm? valsts izv?las aplik? š?s dividendes ar nodokli un l?dz ar to tai ir j??em v?r? – savas nodok?u uzlikšanas robež?s – nodok?u slogs, kas izriet no citas dal?bvalsts nodok?u kompetences ?stenošanas.

87 Otrkārt, *Kronos* lūgt atmaksa, piemērojot ieskaitšanas metodi, ir loģisks papildinājums tam, ka tiek ņemtas vērā dividendes un samazināšanās iepriekš radušos zaudējumu pārrešana. Šādas atmaksas neesamība, dividenžu ņemšana vērā un saņēmēja sabiedrības zaudējumu samazināšana var izraisīt nodokļa dubultu uzlikšanu šīm dividendēm nākamajos taksācijas laikposmos, kad saņēmējai sabiedrībai ir pozitīvi rezultāti (šajā ziņā skat. spriedumu *Cobelfret*, C-138/07, EU:C:2009:82, 39. un 40. punkts, kā arī rīkojumu *KBC Bank un Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 un C-499/07, EU:C:2009:339, 39. un 40. punkts).

88 Savukārt, piemērojot atbrīvošanas no nodokļa metodi, tādēļ zaudējumi netiek samazināti, saņemtais dividendes neapdraud nodokļa dubultas uzlikšanas risks. Atmaksas neesamība tiek atsvērta ar to, ka dividendes netiek ņemtas vērā, nosakot nodokļa bāzi.

89 Šajos apstākļos uz otro jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj piemērot atbrīvojuma no nodokļa metodi dividendēm, ko izmaksā citu dalībvalstu un trešo valstu rezidentes sabiedrības, gadījumā, ja nodokļa ieskaitšanas metode tiek piemērota dividendēm, ko izmaksā šīs pašas dalībvalsts sabiedrības rezidentes, kuras rezidente ir arī dividenžu saņēmēja sabiedrība, un ja gadījumā, kad šī saņēmēja sabiedrība cieš zaudējumus, nodokļa ieskaitšanas metode izraisa to, ka dividenžu saņēmēja rezidentes sabiedrības samaksātais nodoklis tiek pilnībā vai daļēji atmaksāts.

Par trešo un ceturto jautājumu

90 Ņemot vērā uz otro jautājumu sniegto atbildi, uz trešo un ceturto jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanas izdevumiem

91 Attiecībā uz pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) tādā valsts tiesiskā regulējuma saderībā ar Savienības tiesībām, kāds ir pamatlietā, saskaņā ar kuru dalībvalsts rezidente sabiedrība nevar ieskaitīt uzņēmuma ienākuma nodokli, ko citā dalībvalstī vai trešā valstī samaksājušas dividenžu izmaksātājas kapitālsabiedrības, jo šīs dividendes ir atbrīvotas no nodokļa pirmajā dalībvalstī gadījumā, kad to pamatā ir piederošās kapitāldaļas vismaz 10 % apmērā no maksātājas sabiedrības kapitāla, un ja šajā lietā dividendes saņemšo kapitālsabiedrības faktiskā dalība ir lielāka par 90 % un saņēmēja sabiedrība tikusi izveidota saskaņā ar trešās valsts tiesību aktiem, ir jāizvērtē, ņemot vērā LESD 63. un 65. pantu;

2) LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj piemērot atbrīvojuma no nodokļa metodi dividendēm, ko izmaksā citu dalībvalstu un trešo valstu rezidentes sabiedrības, gadījumā, ja nodokļa ieskaitšanas metode tiek piemērota dividendēm, ko izmaksā šīs pašas dalībvalsts sabiedrības rezidentes, kuras rezidente ir arī dividenžu saņēmēja sabiedrība, un ja gadījumā, kad šī saņēmēja sabiedrība cieš zaudējumus, nodokļa ieskaitšanas metode izraisa to, ka dividenžu saņēmēja rezidentes sabiedrības samaksātais nodoklis tiek pilnībā vai daļēji atmaksāts.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.