TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2024. gada 19. decembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – LESD 63. pants – Kapitāla brīva aprite – Nodokļi – Dividenžu aplikšana ar nodokli – Nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā – Nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā atmaksāšana, kas piešķirta dividenžu saņēmējiem rezidentiem, kuru darbības rezultāti dividenžu saņemšanas taksācijas gadā bijuši negatīvi – Nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā neatmaksāšana dividenžu saņēmējiem nerezidentiem – Atšķirīga attieksme – Ierobežojums – Salīdzināmība – Attaisnojums

Lietā C-601/23

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Superior de Justicia del País Vasco* (Baskuzemes Augstā tiesa, Spānija) iesniegusi ar 2023. gada 19. septembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2023. gada 29. septembrī, tiesvedībā

Credit Suisse Securities (Europe) Ltd

pret

Diputación Foral de Bizkaia,

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: Tiesas priekšsēdētāja vietnieks T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], kas pilda sestās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši A. Kumins [*A. Kumin*] (referents) un I. Ziemele,

ģenerāladvokāts: E. M. Kolinss [*A. M. Collins*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– *Credit Suisse Securities (Europe) Ltd* vārdā – *S. Paternain Osácar, abogada*,

– *Diputación Foral de Bizkaia* vārdā – *B. Astorquiza del Val, letrada*, un *M. Durango García, procuradora*,

– Spānijas valdības vārdā – *A. Gavela Llopis*, pārstāve,

* Tiesvedības valoda – spāņu.

– Vācijas valdības vārdā – *J. Möller* un *R. Kanitz*, pārstāvji,

– Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *A. Maddalo*, *avvocato dello Stato*,

– Eiropas Komisijas vārdā – *S. Pardo Quintillán* un *W. Roels*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 63. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums iesniegts tiesvedībā starp *Credit Suisse Securities (Europe) Ltd* un *Diputación Foral de Bizkaia* (Biskajas provinces valdība, Spānija) par pēdējās minētās atteikumu apmierināt *Credit Suisse Securities (Europe)* pieteikumu atmaksāt tai nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, kas tika piemērots tai 2017. gadā izmaksātajām dividendēm.

Atbilstošās tiesību normas

Starptautiskās tiesības

3 2013. gada 14. martā Londonā parakstītās Spānijas Karalistes un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un īpašuma nodokļiem (turpmāk tekstā – "Spānijas un Apvienotās Karalistes konvencija"), 10. pantā noteikts:

"1. Dividendes, kuras sabiedrība – līgumslēdzējas valsts rezidente izmaksā otrās līgumslēdzējas valsts rezidentam, ir apliekamas ar nodokļiem otrajā valstī.

2. Tomēr šīs dividendes:

a) ir apliekamas ar nodokļiem arī līgumslēdzējā valstī, kuras rezidente ir sabiedrība, kas izmaksā dividendes, un saskaņā ar šīs valsts tiesību aktiem, bet, ja dividenžu faktiskais saņēmējs ir otrās līgumslēdzējas valsts rezidents, šādi noteikts nodoklis nedrīkst pārsniegt:
   i) 10 % no dividenžu bruto summas [..]

[..]."

4 Šīs konvencijas 22. panta 2. punktā paredzēts:

"Neskarot Apvienotās Karalistes tiesību aktu noteikumus par teritorijā, kas atrodas ārpus Apvienotās Karalistes, maksājamā nodokļa ieskaitīšanu Apvienotās Karalistes nodoklī vai – atkarībā no gadījuma – par pastāvīgās darījumdarbības vietas dividenžu vai peļņas, kas nāk no teritorijas ārpus Apvienotās Karalistes, atbrīvojumu no nodokļa Apvienotajā Karalistē (kas neietekmē vispārējo principu):

a) Spānijas nodokļus, kas saskaņā ar Spānijas Karalistes tiesību aktiem un atbilstoši šai konvencijai ir maksājami tieši vai atskaitot tos no Spānijas Karalistē gūtās peļņas, ienākumiem vai apliekamā kapitāla pieauguma (izņemot dividenžu gadījumā nodokli, ar ko tiek aplikta peļņa, no kuras tiek izmaksātas dividendes), ieskaita Apvienotās Karalistes nodoklī, kas aprēķināts attiecībā uz to pašu peļņu, ienākumiem vai apliekamo kapitāla pieaugumu, par ko aprēķināts Spānijas nodoklis;

b) dividendes, kuras sabiedrība, kas ir Spānijas Karalistes rezidente, izmaksā sabiedrībai, kas ir Apvienotās Karalistes rezidente, ir atbrīvotas no nodokļiem Apvienotajā Karalistē, ja atbrīvojums ir piemērojams un ir izpildīti Apvienotās Karalistes tiesību aktos paredzētie atbrīvojuma nosacījumi;

[..]."

Savienības tiesības

5 LESD 63. panta 1. punktā noteikts:

"Ievērojot šajā nodaļā izklāstītos noteikumus, ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā."

6 LESD 65. pants izteikts šādā redakcijā:

"1. Šā Līguma 63. pants neskar dalībvalstu tiesības:

a) piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ;

[..]

3. Šā panta 1. un 2. punktā minētie pasākumi un procedūras nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 63. pants.

[..]"

Spānijas tiesības

Provinces likums 11/2013

7 2013. gada 5. decembra *Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 11/2013* (Provinces likums 11/2013 par uzņēmumu ienākuma nodokli; 2013. gada 13. decembra *Boletín Oficial de Bizkaia* Nr. 238; turpmāk tekstā – "Provinces likums 11/2013") 68. pantā noteikts:

"1. No maksājamā nodokļa summas atskaitāmi:

a) nodokļa ieturējumi ienākumu gūšanas vietā, izņemot tos, kas atbilst ienākumiem, kuri, piemērojot šā provinces likuma tiesību normas [..], nav iekļauti nodokļa bāzē.

[..]

2. Ja iepriekš minēto posteņu kopsumma pārsniedz maksājamā nodokļa kopsummu, nodokļu administrācija pēc savas ierosmes atmaksā pārmaksāto summu.

[..]"

8 Provinces likuma 11/2013 130. panta 1. punktā noteikts:

"Saimnieciskajām vienībām, [..] kas maksā ar šo nodokli apliekamos ienākumus, jāietur vai jāsamaksā avansa kārtībā kā priekšmaksājums likumā noteiktā summa, un noteiktos gadījumos un atbilstoši noteiktām formām tā ir jāsamaksā [*Hacienda Foral de Bizcaya* (Biskajas Valsts kase)] [..]."

Provinces likums 12/2013

9 Saskaņā ar 2013. gada 5. decembra *Norma Foral 12/2013 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes* (Provinces likums 12/2013 par nerezidentu ienākuma nodokli; 2013. gada 13. decembra *Boletín Oficial de Bizkaia* Nr. 238; turpmāk tekstā – "Provinces likums 12/2013") 1. pantu:

"1. Nerezidentu ienākuma nodoklis ir tiešais nodoklis, ar ko apliek:

a) ienākumus, ko saskaņā ar šajā provinces likumā paredzētajiem noteikumiem Biskajā [Spānija] gūst fiziskas vai juridiskas personas, kuras nav rezidentes Spānijas teritorijā un kuras tajā darbojas, nepastāvot pastāvīgai darījumdarbības vietai.

[..]

2. Šā provinces likuma tiesību normas ir piemērojamas:

a) fiziskām vai juridiskām personām, kuras nav rezidentes Spānijas teritorijā un kuras, nepastāvot pastāvīgai darījumdarbības vietai, gūst ienākumus Biskajas vēsturiskajā teritorijā saskaņā ar šā provinces likuma 13. panta noteikumiem.

[..]"

10 Šā likuma 13. panta 2. punktā noteikts:

"Šādi ienākumi, kas saņemti vai gūti Biskajas teritorijā, tiek uzskatīti par ienākumiem, kas gūti, nepastāvot pastāvīgai darījumdarbības vietai:

[..]

g) dividendes un citi ienākumi no dalības basku publisko tiesību subjektu, kuru nodokļu rezidence ir Biskajā, pašu kapitālā, kā arī ienākumi no dalības privāto tiesību subjektu pašu kapitālā šā panta 4. punktā paredzētajā apmērā.

[..]"

11 Minētā likuma 25. panta 1. punktā noteikts:

"Nodokļa summa tiek iegūta, piemērojot saskaņā ar iepriekšējo pantu noteiktajai nodokļa bāzei šādas nodokļa likmes:

a) Vispārīgi: 24 %. Tomēr nodokļa likme ir 19 % nodokļu maksātājiem, kas ir tādas citas Eiropas Savienības vai Eiropas Ekonomikas zonas dalībvalsts rezidenti, ar kuru notiek faktiska informācijas apmaiņa nodokļu jomā [..]

[..]."

12 Šī paša likuma 31. pantā noteikts:

"1. Pienākums veikt nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā un veikt avansa maksājumus par ienākumiem, kas apliekami ar šo nodokli, ir:

a) saimnieciskām vienībām, kas ir rezidentes Spānijas teritorijā, tostarp vienībām, uz kurām tiek attiecināta peļņa.

[..]

2. Saimnieciskām vienībām, uz kurām attiecas šis pienākums, ienākumu gūšanas vietā jāietur vai avansa kārtībā [jāsamaksā] summa, kas atbilst tai summai, kura izriet no šajā provinces likumā paredzēto tiesību normu piemērošanas, lai noteiktu nodokli, kas jāmaksā nodokļa maksātājiem bez pastāvīgas darījumdarbības vietas, vai no tiesību normām, kuras paredz konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu [..].

[..]

3. Saimnieciskās vienības, kurām jāveic nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā vai jāsamaksā avansa maksājums, apņemas veikt maksājumu [Biskajas] Valsts kasē, un šī pienākuma neizpilde nevar tos atbrīvot no samaksas pienākuma. [..]"

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

13 *Credit Suisse Securities (Europe)* ir Apvienotajā Karalistē iedibināta sabiedrība, kurai Spānijā nav pastāvīgas darījumdarbības vietas. 2017. gadā tā saņēma dividendes 2 763 848,73 EUR, kuras izmaksāja Biskajā iedibināta sabiedrība un no kurām saskaņā ar Provinces likumu 12/2013 tika ieturēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā. Šis ieturējums, kas sākotnēji bija noteikts 19 % apmērā, proti, atbilstoši tai pašai likmei, kas piemērojama sabiedrībām rezidentēm izmaksātajām dividendēm, galu galā tika samazināts līdz 10 %, pamatojoties uz Spānijas un Apvienotās Karalistes konvenciju.

14 2021. gada 10. februārī *Credit Suisse Securities (Europe)* Biskajas Valsts kasei lūdza koriģēt dividendes sadalošās sabiedrības, kas bija veikusi nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, iesniegtos nodokļa ieturējuma paziņojumus, lūdzot veikt ieturējumu atmaksu, pamatojoties uz to, ka esot notikusi pārmaksa.

15 Ar 2021. gada 15. februāra lēmumu Biskajas Valsts kase šo lūgumu noraidīja.

16 2021. gada 18. martā *Credit Suisse Securities (Europe)* iesniedza administratīvu sūdzību *Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia* (Biskajas provinces Nodokļu pārsūdzības iestāde, Spānija), kas ar 2022. gada 23. februāra lēmumu to noraidīja.

17 *Credit Suisse Securities (Europe)* cēla administratīvu pārsūdzību *Tribunal Superior de Justicia del País Vasco* (Baskuzemes Augstā tiesa, Spānija), kas ir iesniedzējtiesa.

18 Šī sabiedrība norāda, ka 2017. finanšu gadā tai radās zaudējumi un tātad tā savā rezidences nevarēja atgūt summu, kas bija ieturēta kā nodoklis ienākumu gūšanas vietā, ieskaitot šo summu ar šajā valstī maksājamo nodokli. Tā apgalvo, ka šādos apstākļos Provinces likuma 11/2013 piemērošana izraisa diskriminējošu attieksmi. Proti, nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, kas, piemērojot šo provinces likumu, tiek veikts attiecībā uz sabiedrību nerezidenti, esot paredzēts kā galīgs nodoklis bez atmaksāšanas mehānisma gadījumā, ja šāda sabiedrība cieš zaudējumus, lai gan attiecībā uz sabiedrību rezidenti, kurai jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis Biskajā, runa esot par šā nodokļa avansa maksājumu, kas faktiski tiek piemērots tikai tad, ja šai sabiedrībai attiecīgajā taksācijas gadā ir pozitīva nodokļa bāze. Turpretim, ja tā ir negatīva, nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā tiekot atmaksāts.

19 Tādējādi minētā sabiedrība uzskata, ka tā nevar pilnībā īstenot kapitāla brīvu apriti, un šajā ziņā atsaucas uz 2018. gada 22. novembra spriedumu *Sofina* u.c. (C-575/17, EU:C:2018:943), kā arī 2022. gada 16. jūnija spriedumu *ACC Silicones* (C-572/20, EU:C:2022:469).

20 Turklāt šī sabiedrība norāda, ka zaudējumu gadījumā Spānijas un Apvienotās Karalistes konvencija neļaujot kompensēt veikto nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, jo, lai šāds ieturējums būtu atskaitāms, šīs konvencijas 22. panta 2. punktā ir prasīts, lai pastāvētu ar nodokli apliekama peļņa vai ienākumi. Apvienotajai Karalistei neesot pienākuma atmaksāt Spānijā veikto nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, un tā piešķir nodokļa kredītu tikai tad, ja jāmaksā nodokļa summa, precizējot, ka šo kredītu arī nevar izmantot nākamajos taksācijas gados.

21 Biskajas provinces valdība apstrīd šo argumentāciju.

22 Iesniedzējtiesa precizē, ka gadījumā, ja dividendes izmaksā sabiedrība, kuras nodokļu rezidence ir Biskajā, gan dividenžu saņēmējām sabiedrībām rezidentēm, gan arī sabiedrībām nerezidentēm tiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, ko aprēķina pēc vienas un tās pašas nodokļa likmes. Tomēr, ja attiecīgais taksācijas gads tiek noslēgts ar zaudējumiem, uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēma nodrošinot dividenžu saņēmējai sabiedrībai rezidentei, kas tiek aplikta ar šo nodokli Biskajā, pilnīgu nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā atmaksu, savukārt sabiedrībām nerezidentēm šis ieturējums tiekot kompensēts tikai hipotētiski, piemērojot iespējamās konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu. Izskatāmajā lietā Spānijas un Apvienotās Karalistes konvencija nepieļaujot šādu kompensāciju sabiedrībām, kas ir Apvienotās Karalistes rezidentes.

23 Līdz ar to, šaubīdamās par attiecīgā nodokļu tiesiskā regulējuma saderību ar kapitāla brīvu apriti, *Tribunal Superior de Justicia del País Vasco* (Baskuzemes Augstā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [LESD] 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tas, ka Spānijas Karaliste, it īpaši vēsturiskā, fiskāli neatkarīgā Biskajas province, lai gan piemēro nerezidentiem tādu pašu nodokļu procentu likmi kā rezidentiem, tomēr neatlīdzina nerezidentiem ienākumu gūšanas vietā ieturēto nodokli par rezidenta izmaksātajām dividendēm – ko nevar neitralizēt, pamatojoties uz konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu –, savukārt rezidentiem, kuriem tāpat ir radušies zaudējumi taksācijas gadā, šis ieturējums tiek pilnībā atmaksāts?"

Par pieņemamību

24 Vācijas valdībai ir šaubas par lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību, ņemot vērā, ka nav faktu konstatējumu par *Credit Suisse Securities (Europe)* tās rezidences valstī, proti, Apvienotajā Karalistē, apgalvotajiem zaudējumiem.

25 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru vienīgi valsts tiesa, kura izskata strīdu pamatlietā, var novērtēt prejudiciālā nolēmuma nepieciešamību un jautājumu, kurus tā uzdod Tiesai – un uz kuriem ir attiecināma nozīmīguma prezumpcija –, nozīmīgumu. Tātad, ja uzdotais jautājums attiecas uz Savienības tiesību normas interpretāciju vai spēkā esamību, Tiesai principā ir jāpieņem nolēmums, ja vien nav acīmredzams, ka lūgtajai interpretācijai nav nekādas saistības ar pamatlietas faktiskajiem apstākļiem vai tās priekšmetu, ja problēma ir hipotētiska vai ja Tiesai nav zināmi faktiskie vai tiesiskie apstākļi, kas nepieciešami, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz šo jautājumu (spriedums, 2024. gada 22. februāris, *Unedic*, C-125/23, EU:C:2024:163, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Izskatāmajā lietā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka saskaņā ar *Credit Suisse Securities (Europe)* norādēm, kuras Biskajas provinces valdība vai iesniedzējtiesa nav apstrīdējusi, šai sabiedrībai tajā finanšu gadā, kurā tika ieturēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā, radās nodokļu zaudējumi, jo no nodokļu deklarācijas, ko tā par šo taksācijas gadu sagatavoja savā rezidences valstī, proti, Apvienotajā Karalistē, izrietēja negatīva nodokļa bāze.

27 Tādējādi nav acīmredzams, ka iesniedzējtiesas lūgtajai LESD 63. panta interpretācijai nebūtu nekādas saistības ar pamatlietas faktiskajiem apstākļiem vai tās priekšmetu vai ka problēma būtu hipotētiska.

28 Tādēļ lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemams.

Par prejudiciālo jautājumu

29 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai LESD 63. pants jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalstī piemērojamo tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru dividendēm, ko izmaksā šīs dalībvalsts fiskāli autonomā teritorijā iedibināta sabiedrība, tiek piemērots tāds nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, kurš, ja šīs dividendes saņem sabiedrība rezidente, kas tiek aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli šajā fiskāli autonomajā teritorijā, uzskatāms par šī nodokļa avansu un tiek pilnībā atmaksāts, ja pēdējā minētā sabiedrība attiecīgo taksācijas gadu noslēdz ar zaudējumiem, bet, ja minētās dividendes saņem sabiedrība nerezidente, kas ir tādā pašā situācijā, atmaksa nav paredzēta.

Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma LESD 63. panta 1. punkta izpratnē esamību

30 No Tiesas judikatūras izriet, ka pasākumi, kas ar LESD 63. panta 1. punktu ir aizliegti kā kapitāla aprites ierobežojumi, ietver pasākumus, kuri attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šīs dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs (spriedums, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 23. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

31 Konkrētāk – dalībvalsts nelabvēlīga attieksme pret sabiedrībām nerezidentēm izmaksātajām dividendēm salīdzinājumā ar attieksmi pret sabiedrībām rezidentēm izmaksātajām dividendēm var atturēt citā dalībvalstī, nevis pirmajā dalībvalstī iedibinātas sabiedrības veikt ieguldījumus pirmajā dalībvalstī un tādējādi ir uzskatāma par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kurš principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu (spriedums, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 24. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

32 Atbilstoši pamatlietā aplūkotajam tiesiskajam regulējumam sabiedrības, kurām pieder kapitāldaļas Biskajā iedibinātā sabiedrībā, attiecībā uz tām šajā ziņā izmaksātajām dividendēm ir pakļautas diviem atšķirīgiem nodokļu režīmiem, kuru piemērošana ir atkarīga no to rezidentes vai nerezidentes statusa.

33 Proti, no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka dividendēm, ko sabiedrībām nerezidentēm izmaksā sabiedrība, kuras nodokļu rezidence ir Biskajā, saskaņā ar Provinces likuma 12/2013 25. panta 1. punkta a) apakšpunktu tiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā 19 % apmērā no to bruto summas, tomēr šī likme var tikt samazināta saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un tas nav atkarīgs no šo sabiedrību nerezidenšu darbības finanšu rezultātiem. Izskatāmajā lietā *Credit Suisse Securities (Europe)* saņemtajām dividendēm, piemērojot šādu konvenciju, proti, Spānijas un Apvienotās Karalistes konvenciju, tika piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā 10 % apmērā.

34 Turpretim, lai gan ir taisnība, ka dividendēm, ko Biskajā iedibināta sabiedrība izmaksā citai sabiedrībai rezidentei, kas turklāt atrodas tādā pašā situācijā kā *Credit Suisse Securities (Europe)*, arī tiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā 19 % apmērā no to bruto summas, šis ieturējums ir uzskatāms par Biskajā piemērojamā uzņēmumu ienākuma nodokļa avansa maksājumu. Ja šāda sabiedrība rezidente attiecīgā taksācijas gada beigās iegrāmato zaudējumus un līdz ar to nekāds uzņēmumu ienākuma nodoklis nav jāmaksā, par šīm dividendēm avansa veidā ieturētais nodoklis ienākumu gūšanas vietā tiek atmaksāts, lai gan tas nav paredzēts, ja nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā ir piemērots dividendēm, kas izmaksātas sabiedrībām nerezidentēm.

35 No tā izriet, ka režīms, kas piemērojams tādu dividenžu aplikšanai ar nodokli, kuras izmaksājusi sabiedrība, kuras nodokļu rezidence ir Biskajas vēsturiskajā teritorijā, var sniegt priekšrocību sabiedrībai rezidentei, kas tiek aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli šajā teritorijā, salīdzinājumā ar sabiedrību nerezidenti, ja šīs sabiedrības taksācijas gadu noslēdz ar zaudējumiem (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 28. punkts).

36 Šajā ziņā iesniedzējtiesai attiecībā uz sabiedrības rezidentes saņemtajām dividendēm jāpārbauda, vai šāda atmaksa izraisa šo dividenžu atbrīvošanu no visa nodokļu sloga, vai arī, kā, šķiet, izriet no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem, minēto dividenžu iekļaušana sabiedrības rezidentes nodokļa bāzē 50 % apmērā samazina zaudējumu summu, kas var tikt atskaitīta no pozitīvajiem ienākumiem nākamajos finanšu gados, tādējādi atliekot šo dividenžu aplikšanu ar nodokli.

37 Jebkurā gadījumā, pirmkārt, šādas priekšrocības izslēgšana pārrobežu situācijā, lai gan tā tiek piemērota līdzvērtīgā iekšzemes situācijā, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 29. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

38 Otrkārt, vērtējums par to, vai pastāv iespējami nelabvēlīga attieksme pret dividendēm, kas tiek izmaksātas sabiedrībām nerezidentēm, par katru taksācijas gadu jāveic atsevišķi (spriedums, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 30. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

39 Tā kā sabiedrībai nerezidentei izmaksātās dividendes tiek apliktas ar nodokli to izmaksāšanas brīdī, lai salīdzinātu saistībā ar šīm dividendēm uzlikto nodokļu slogu un nodokļu slogu, kas uzlikts saistībā ar sabiedrībai rezidentei, kura tiek aplikta ar nodokli Biskajā, izmaksātajām dividendēm, jāņem vērā dividenžu izmaksas taksācijas gads (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 31. punkts).

40 Izskatāmajā lietā jākonstatē, ka tad, ja pēdējā minētā sabiedrība noslēdz šādu taksācijas gadu ar zaudējumiem, šāds slogs tai būtu vienāds ar nulli.

41 Treškārt, šo dividenžu aplikšanas ar nodokli iespējamai atlikšanai būtu galīga atbrīvojuma no nodokļa raksturs, ja sabiedrība rezidente vairs negūtu peļņu pirms darbības izbeigšanas (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 33. punkts).

42 Līdz ar to pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums var radīt priekšrocības sabiedrībām rezidentēm, kurām radušies zaudējumi, jo no tā izriet vismaz naudas plūsmas priekšrocības vai pat atbrīvojums no nodokļa, savukārt sabiedrībām nerezidentēm nodoklis tiek uzlikts nekavējoties un galīgi, neatkarīgi no to finanšu rezultātiem (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 34. punkts).

43 Biskajas provinces valdība un Spānijas valdība šajā ziņā atgādina, ka tādai sabiedrībai nerezidentei kā *Credit Suisse Securities (Europe)* izmaksātajām dividendēm saskaņā ar Provinces likuma 12/2013 25. panta 1. punkta a) apakšpunktu, lasot to kopsakarā ar Spānijas un Apvienotās Karalistes konvencijas 10. panta 2. punkta a) apakšpunkta i) punktu, ir piemērojams nodoklis ar likmi 10 % apmērā, bet sabiedrībai rezidentei izmaksātajām dividendēm, ciktāl tās ir iekļautas uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzē, piemērojams nodoklis ar likmi 28 % apmērā.

44 Šāds apstāklis nevar novērst mazāk labvēlīgo attieksmi, kāda tiek piemērota sabiedrībai nerezidentei izmaksātajām dividendēm.

45 Proti, pirmkārt, pamatbrīvībai pretēju nelabvēlīgu nodokļu režīmu nevar uzskatīt par saderīgu ar Savienības tiesībām tāpēc, ka, iespējams, pastāv citas priekšrocības (spriedums, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 38. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

46 Otrkārt, Biskajas provinces valdības un Spānijas valdības norādītajai mazāk labvēlīgai nodokļu likmei attiecībā uz sabiedrībai rezidentei izmaksātajām dividendēm katrā ziņā nav nozīmes, jo šīs dividendes tiek atbrīvotas no maksājamā nodokļa, ja sabiedrība rezidente izbeidz darbību un tā nav noslēgusi kādu finanšu gadu ar peļņu pēc minēto dividenžu izmaksas. Apstāklis, ka dalībvalsts tiesiskais regulējums nelabvēlīgā situācijā nostāda nerezidentus, nevar tikt kompensēts ar apstākli, ka citās situācijās šis pats tiesiskais regulējums neietekmē nerezidentus salīdzinājumā ar rezidentiem (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 39. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

47 Turklāt jākonstatē, ka šāds atšķirīgs dividenžu nodokļu režīms atkarībā no to sabiedrību rezidences vietas, kuras saņem šīs dividendes, var atturēt sabiedrības nerezidentes veikt ieguldījumus Biskajā iedibinātās sabiedrībās.

48 No tā izriet, ka pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar LESD 63. panta 1. punktu.

49 Tomēr jāpārbauda, vai šis ierobežojums var tikt attaisnots, ņemot vērā LESD tiesību normas.

Par attaisnojuma LESD 65. panta izpratnē esamību

50 Saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu LESD 63. pants neskar dalībvalstu tiesības piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu rezidences vietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ.

51 Šī tiesību norma, tā kā tajā ir ietverta atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa, jāinterpretē strikti. Tādēļ to nevar interpretēt tādējādi, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kas nosaka atšķirību starp nodokļu maksātājiem atkarībā no to rezidences vietas vai dalībvalsts, kurā tie investē savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar LESD. Proti, LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atkāpi ierobežo šī panta 3. punkts, kas paredz, ka 1. punktā minētās valsts tiesību normas "nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka [LESD] 63. pants" (spriedums, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 45. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

52 Tādējādi LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā atļautā atšķirīgā attieksme jānošķir no LESD 65. panta 3. punktā aizliegtās diskriminācijas. No Tiesas judikatūras izriet – lai valsts tiesību aktus nodokļu jomā varētu uzskatīt par saderīgiem ar Līguma normām par kapitāla brīvu apriti, no tiem izrietošajai atšķirīgajai attieksmei jāskar situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai to jāattaisno kādam no primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (spriedums, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 46. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

Par aplūkojamo situāciju salīdzināmību

53 Atbilstoši Tiesas judikatūrai, tiklīdz dalībvalsts vienpusēji vai, noslēdzot konvenciju, apliek ar ienākuma nodokli ne tikai nodokļa maksātājus rezidentus, bet arī nodokļa maksātājus nerezidentus attiecībā uz dividendēm, kuras tie saņem no sabiedrības rezidentes, minēto nodokļa maksātāju nerezidentu situācija tuvinās tai, kādā ir nodokļa maksātāji rezidenti (spriedums, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 47. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

54 Biskajas provinces valdība, kā arī Spānijas un Vācijas valdība it īpaši atsaucas uz spriedumiem, 1997. gada 15. maijs, *Futura Participations* un *Singer* (C-250/95, EU:C:1997:239), 2007. gada 15. februāris, *Centro Equestre da Lezíria Grande* (C-345/04, EU:C:2007:96), kā arī 2015. gada 17. septembris, *Miljoen* u.c. (C-10/14, C-14/14 un C-17/14, EU:C:2015:608), no kuriem tās secina, ka tāds tiesiskais regulējums kā tas, kas tiek aplūkots pamatlietā, atbilst teritorialitātes principam un ka sabiedrības nerezidentes nav situācijā, kas būtu objektīvi salīdzināmā ar sabiedrību rezidenšu situāciju.

55 Šajā ziņā tomēr jānorāda, ka judikatūra, kas izriet no pēdējiem minētajiem spriedumiem, jau bija minēta tiesvedībā, kurā pasludināts 2018. gada 22. novembra spriedums *Sofina* u.c. (C-575/17, EU:C:2018:943). Tajā Tiesa, pamatojoties uz šā sprieduma 53. punktā atgādināto pastāvīgo judikatūru, tomēr ir konstatējusi, ka pastāv objektīvi salīdzināmas situācijas. Šāds vērtējums ir vienlīdz pamatots attiecībā uz pamatlietā aplūkojamo sabiedrību rezidenšu un sabiedrību nerezidenšu situācijām.

56 Līdz ar to no pamatlietā aplūkojamā tiesiskā regulējuma izrietošā atšķirīgā attieksme attiecas uz objektīvi salīdzināmām situācijām.

Par attaisnojumu, kas balstīts uz nodokļu iekasēšanas efektivitāti

57 Biskajas provinces valdība norāda, ka sabiedrības nerezidentes, kas saņem dividendes, tūlītēji iekasējamās nodokļu saistības šķiet samērīgas ar mērķi saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, jo risks, ka šāda sabiedrība, kurai turklāt nav pastāvīgās darījumdarbības vietas, nesamaksās nodokli, ar laiku pieaug tāpēc, ka nav nekādas reālas un pastāvīgas saiknes starp šo sabiedrību un ienākuma gūšanas vietas valsti.

58 Šādi rīkojoties, Biskajas provinces valdība patiesībā apgalvo, ka pamatlietā aplūkotais kapitāla brīvas aprites ierobežojums ir attaisnots ar vajadzību nodrošināt nodokļa iekasēšanu.

59 Saskaņā ar iedibināto judikatūru nepieciešamība nodrošināt nodokļu iekasēšanas efektivitāti ir leģitīms mērķis, kas var attaisnot pamatbrīvību ierobežojumu, bet tikai tad, ja šī ierobežojuma piemērošana ir atbilstoša, lai nodrošinātu izvirzītā mērķa sasniegšanu, un nepārsniedz to, kas nepieciešams tā sasniegšanai (spriedums, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 67. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

60 Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā procedūra ir leģitīms un atbilstošs līdzeklis, lai nodrošinātu nodokļa maksātāja, kas ir iedibināts ārpus ar nodokli apliekošās valsts, ienākumu aplikšanu ar nodokli (spriedums, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 68. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

61 Šajā ziņā jāatgādina, ka kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kā izriet no pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma, ir rodams, kā izriet no šī sprieduma 42. punkta, apstāklī, ka atšķirībā no sabiedrībām rezidentēm, kurām radušies zaudējumi un kuras apliekamas ar nodokli Biskajā, sabiedrībām nerezidentēm, kurām arī ir radušies zaudējumi, nav piešķirta nedz nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā atmaksa, nedz aplikšanas ar nodokli iespējama atlikšana.

62 Tomēr šādas attieksmes piešķiršana sabiedrībām nerezidentēm, neizbēgami novēršot šo ierobežojumu, neapdraudētu tā mērķa īstenošanu, kas saistīts ar tā nodokļa efektīvu iekasēšanu, kurš šīm sabiedrībām ir jāmaksā, ja tās saņem dividendes no Biskajā reģistrētas sabiedrības rezidentes (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 70. punkts).

63 Proti, pirmkārt, nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā atmaksas gadījumā, ja taksācijas gads tiek noslēgts ar zaudējumiem, sistēma pēc savas būtības ir atkāpe no principa, saskaņā ar kuru dividendes tiek apliktas ar nodokli to izmaksas taksācijas gadā, līdz ar to šī sistēma pēc būtības ir piemērojama nevis lielākajai daļai no dividendes saņemošajām sabiedrībām, bet tikai tām, kuras iegrāmato zaudējumus (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 71. punkts).

64 Otrkārt, jāuzsver, ka sabiedrībām nerezidentēm ir jāiesniedz atbilstoši pierādījumi, kas ar nodokli apliekošās dalībvalsts nodokļu iestādēm ļautu konstatēt, ka ir izpildīti likumā paredzētie nosacījumi, lai izmantotu nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā atmaksu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 72. punkts).

65 Treškārt, ņemot vērā Tiesas 2018. gada 22. novembra sprieduma *Sofina* u.c. (C-575/17, EU:C:2018:943) 74.–76. punktā izdarītos secinājumus, savstarpējās sadarbības mehānismi, kas pastāv starp dalībvalstu iestādēm, ir pietiekami, lai ļautu ienākumu izcelsmes dalībvalstij veikt tās sabiedrības nerezidentes izvirzīto pierādījumu patiesuma pārbaudi, kura vēlas iegūt nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā atmaksu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 73. punkts).

66 Tādējādi, ja priekšrocība, kas saistīta ar veiktā nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā atmaksu un aplikšanas ar nodokli iespējamo atlikšanu, tiktu atzīta par labu sabiedrībām nerezidentēm, kurām radušies zaudējumi, tiktu novērsts jebkāds kapitāla brīvas aprites ierobežojums, tajā pašā laikā neradot šķērsli pamatlietā aplūkojamā valsts tiesiskā regulējuma mērķa sasniegšanai (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 77. punkts).

67 Šajos apstākļos nevar atbalstīt pamatlietā aplūkojamā valsts tiesiskā regulējuma attaisnojumu, kas saistīts ar nodokļa iekasēšanas efektivitāti

Par attaisnojumu, kas balstīts uz sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm un zaudējumu dubultas vērā ņemšanas riska novēršanu

68 Vācijas valdība norāda, ka, lai gan saskaņā ar Spānijas un Apvienotās Karalistes konvenciju Spānijas Karaliste ir tiesīga aplikt ar nodokli dividendes, ko sabiedrības rezidentes izmaksā Apvienotajā Karalistē reģistrētām sabiedrībām, šo sabiedrību pārējā saimnieciskā darbība ietilpst Apvienotās Karalistes aplikšanas ar nodokļiem kompetencē. Tādējādi pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums kalpojot tam, lai saglabātu sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu, ņemot vērā, ka zaudējumi, kas radušies sabiedrībai nerezidentei un kam nav tiešas

saiknes ar dividendēm, kuras tai izmaksājusi sabiedrība rezidente, ir radušies no saimnieciskās darbības, kas ietilpst tās rezidences valsts nodokļu kompetencē, kurā šie zaudējumi var tikt ņemti vērā. Papildu ņemšana vērā, apliekot ar nodokli dividendes Spānijā, izraisītu divkāršu zaudējumu atskaitīšanu, kas būtu pretrunā veiktajam nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumam.

69 Arī Spānijas valdība uzskata, ka tad, ja šajā lietā tiktu apmierināts *Credit Suisse Securities (Europe)* iesniegtais pieteikums, tas izraisītu tās ciesto zaudējumu vairākkārtēju izmantošanu.

70 Šajā ziņā Tiesa ir atzinusi, ka nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšana ir leģitīms mērķis un ka tad, ja nav Eiropas Savienības pieņemtu unificēšanas vai saskaņošanas pasākumu, dalībvalstis saglabā kompetenci noteikt – ar nolīgumiem vai vienpusēji – savu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījuma kritērijus (spriedums, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 56. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

71 Šāds attaisnojums var tikt pieļauts it īpaši tad, ja attiecīgā režīma mērķis ir novērst rīcību, kas varētu apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (spriedums, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 57. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

72 Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka zaudējumu divkāršas vērā ņemšanas riska novēršana ir leģitīms mērķis, kas var attaisnot pamatbrīvību ierobežojumu (šajā ziņā skat. spriedumu, 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola* un *Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, 52. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

73 Izskatāmajā lietā saskaņā ar pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu sabiedrībai nerezidentei izmaksātas dividendes tiek apliktas ar nodokli, veicot ieturējumu ienākumu gūšanas vietā atbilstoši konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu noteiktajai likmei, un, ja šī sabiedrība noslēdz taksācijas gadu ar zaudējumiem, šis ieturējums netiek atmaksāts, lai gan sabiedrībai rezidentei, kas atrodas tādā pašā situācijā, tiek piešķirta šāda atmaksa un saņemto dividenžu aplikšanas ar nodokli atlikšana.

74 Tomēr, pirmkārt, ja attiecībā uz iekšzemes izcelsmes dividendēm dalībvalsts ir izvēlējusies noteiktās situācijās neaplikt ar nodokli sabiedrības rezidentes, tā nevar atsaukties uz vajadzību saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, lai attaisnotu sabiedrību nerezidenšu, kuras saņem šādus ienākumus, aplikšanu ar nodokli (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2024. gada 29. jūlijs, *Keva* u.c., C-39/23, EU:C:2024:648, 73. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

75 Otrkārt, sabiedrības nerezidentes, kurai radušies zaudējumi, saņemto dividenžu aplikšanas ar nodokli iespējama atlikšana nenozīmētu, ka vēsturiskajai, fiskāli neatkarīgajai Biskajas provincei būtu jāatsakās no tiesībām aplikt ar nodokli ienākumus, kuri gūti tās teritorijā. Proti, dividendes, ko izmaksā sabiedrība rezidente, tiktu apliktas ar nodokli, tiklīdz sabiedrība nerezidente gūtu peļņu vēlākā taksācijas gadā, tāpat kā – neskarot iesniedzējtiesas pārbaudi – tas ir sabiedrības rezidentes gadījumā, kura piedzīvo līdzīgu attīstību (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 59. punkts).

76 Turklāt nodokļu ieņēmumu, kas saistīti ar sabiedrību nerezidenšu saņemto dividenžu aplikšanu ar nodokli, zudums gadījumā, ja taksācijas gadu tās noslēdz ar zaudējumiem, nevar pamatot to, ka šo sabiedrību saņemtās dividendes šādā gadījumā tiek tūlītēji un galīgi apliktas ar nodokli, lai gan

šāds zudums tiek akceptēts saistībā ar sabiedrībām rezidentēm, kas tiek apliktas ar nodokli Biskajā (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 63. punkts).

77 Attiecībā uz zaudējumu dubultas vērā ņemšanas riska novēršanu jāpiebilst, ka katrā ziņā sabiedrībām nerezidentēm ir jāiesniedz atbilstoša informācija, kas nodokļu uzlikšanas dalībvalsts nodokļu iestādēm ļauj konstatēt, ka aplikšanas ar nodokli atlikšanas izmantošanas nosacījumi ir izpildīti.

78 Līdz ar to pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu nevar attaisnot ar nepieciešamību saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm un novērst zaudējumu dubultas izmantošanas risku.

Par attaisnojumu, kas balstīts uz nodokļu sistēmas saskaņotības saglabāšanu

79 Biskajas provinces valdība, kā arī Spānijas un Vācijas valdības apgalvo, ka tāds tiesiskais regulējums kā tas, kas tiek aplūkots pamatlietā, ir vajadzīgs, lai saglabātu valsts nodokļu režīma saskaņotību, jo tas, ka ienākumu gūšanas dalībvalstī netiek ņemti vērā zaudējumi, kas sabiedrībai nerezidentei radušies ārpus šīs dalībvalsts, atbilst simetrijas loģikai un ir atbilsme tam, ka minētajā dalībvalstī netiek aplikta ar nodokli saimnieciskā darbība, no kuras izriet šie zaudējumi.

80 Lai arguments, kas balstīts uz vajadzību saglabāt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību, varētu būt pārliecinošs, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ir jāpastāv tiešai saiknei starp konkrēto nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļu maksājumu (spriedums, 2023. gada 21. decembris, *Cofidis*, C-340/22, EU:C:2023:1019, 55. punkts un tajā minētā judikatūra).

81 Šajā ziņā tomēr jānorāda, ka izskatāmajā lietā sabiedrībām rezidentēm, kuras ir apliekamas ar uzņēmumu ienākuma nodokli Biskajā, kurām radušies zaudējumi un kurām tiek piešķirta tāda nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā atmaksa, ar ko ir apliktas saņemtās dividendes, netiek piemērots noteikts nodokļu maksājums, lai kompensētu šo atmaksu. Pat ja sabiedrībām rezidentēm šīs dividendes 50 % apmērā būtu jāiekļauj uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzē, tomēr situācijā, kad šīm sabiedrībām rodas zaudējumi, tām būtu vismaz naudas plūsmas priekšrocība vai pat atbrīvojums darbības izbeigšanas gadījumā pirms pozitīvu darbības rezultātu atkārtotas sasniegšanas.

82 Tādējādi pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma attaisnojumu ar nepieciešamību saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību nevar atbalstīt.

83 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu jāatbild, ka LESD 63. pants jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalstī piemērojamo tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru dividendēm, ko izmaksā šīs dalībvalsts fiskāli autonomā teritorijā iedibināta sabiedrība, tiek piemērots tāds nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, kurš, ja šīs dividendes saņem sabiedrība rezidente, kas tiek aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli šajā fiskāli autonomajā teritorijā, uzskatāms par šī nodokļa avansu un tiek pilnībā atmaksāts, ja pēdējā minētā sabiedrība attiecīgo taksācijas gadu noslēdz ar zaudējumiem, bet, ja minētās dividendes saņem sabiedrība nerezidente, kas ir tādā pašā situācijā, atmaksa nav paredzēta.

Par tiesāšanās izdevumiem

84 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

LESD 63. pants jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalstī piemērojamo tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru dividendēm, ko izmaksā šīs dalībvalsts fiskāli autonomā teritorijā iedibināta sabiedrība, tiek piemērots tāds nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, kurš, ja šīs dividendes saņem sabiedrība rezidente, kas tiek aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli šajā fiskāli autonomajā teritorijā, uzskatāms par šī nodokļa avansu un tiek pilnībā atmaksāts, ja pēdējā minētā sabiedrība attiecīgo taksācijas gadu noslēdz ar zaudējumiem, bet, ja minētās dividendes saņem sabiedrība nerezidente, kas ir tādā pašā situācijā, atmaksa nav paredzēta.

[Paraksti]