TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2024. gada 4. oktobrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – LESD 49. pants – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Pārrobežu aizņēmums koncerna iekšienē, lai finansētu līdzdalības iegūšanu vai palielināšanu ar attiecīgo koncernu nesaistītā sabiedrībā, kas pēc šī darījuma kļūst saistīta ar šo koncernu – Par šo aizņēmumu samaksāto procentu atskaitīšana – Aizņēmums, kas pielīgts atbilstoši nesaistītu pušu darījuma noteikumiem – Jēdziens "pilnībā mākslīga shēma" – Samērīguma princips

Lietā C-585/22

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) iesniegusi ar 2022. gada 2. septembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2022. gada 7. septembrī, tiesvedībā

X *BV*

pret

Staatssecretaris van Financiën,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], tiesneši T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], P. Dž. Švīrebs [*P. G. Xuereb*], A. Kumins [*A. Kumin*] un I. Ziemele (referente),

ģenerāladvokāts: N. Emiliu [*N. Emiliou*],

sekretāre: A. Lamote [*A. Lamote*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2023. gada 15. novembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– X *BV* vārdā – *S. C. W. Douma* un *R. Van Scharrenburg*, nodokļu konsultanti,

– Nīderlandes valdības vārdā – *M. K. Bulterman* un *M. H. S. Gijzen*, pārstāves,

– Beļģijas valdības vārdā – *S. Baeyens* un *J.-C. Halleux*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – holandiešu.

– Spānijas valdības vārdā – *L. Aguilera Ruiz*, pārstāvis,

– Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels*, pārstāvis,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2024. gada 14. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 49., 56. un 63. pantu.

2 Šis lūgums iesniegts saistībā ar tiesvedību starp X *BV*, saskaņā ar Nīderlandes tiesībām dibinātu sabiedrību, un *Staatssecretaris van Financiën* (finanšu valsts sekretārs, Nīderlande; turpmāk tekstā – "nodokļu administrācija") par iespēju nodokļu vajadzībām atskaitīt procentus, kuri samaksāti par aizņēmumu koncerna iekšienē, kas pielīgts, lai finansētu ar attiecīgo koncernu nesaistītas sabiedrības iegādi.

Atbilstošās Nīderlandes tiesību normas

3 *Wet op de vennootschapsbelasting 1969* (1969. gada Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli), redakcijā, kura bija spēkā 2007. gadā (*Stb*. 2006, Nr. 631; turpmāk tekstā – "Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli"), 10.a pantā paredzēts:

"1. Aprēķinot peļņu, neatskaita procentus – tostarp valūtas maiņas maksas un izdevumus – par parādiem, kas juridiski vai faktiski, tieši vai netieši jāmaksā saistītai vienībai vai saistītai fiziskai personai, ja parādi juridiski vai faktiski, tieši vai netieši saistīti ar kādu no šādiem tiesiskiem darījumiem:

[..]

c) nodokļu maksātāja, ar nodokļu maksātāju saistītas un ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamas vienības vai ar šo nodokļu maksātāju saistītas fiziskas personas, kas ir Nīderlandes rezidents, līdzdalības iegūšana vai palielināšana kādas vienības pamatkapitālā, kura pēc šādas līdzdalības iegūšanas vai palielināšanas kļūst par vienību, kas saistīta ar minēto nodokļu maksātāju.

[..]

3. 1. punkts nav piemērojams tad, ja nodokļa maksātājs ticami apliecina, ka:

a) aizņēmums un ar to saistītais tiesiskais darījums izšķirošā mērā ir balstīti uz ekonomiskiem apsvērumiem, vai

b) peļņas nodoklis vai ienākuma nodoklis, kas saskaņā ar Nīderlandes [tiesībās paredzētajiem] kritērijiem ir saprātīgs, galu galā tiek iekasēts par procentiem no subjekta, kuram juridiski vai faktiski, tieši vai netieši ir jāsaņem procenti, un ka nav veikts zaudējumu vai cita veida izdevumu ieskaits par gadiem pirms parāda pielīgšanas, kālab galu galā par procentiem nav jāmaksā nekāds nodoklis saskaņā ar minētajiem saprātīgajiem kritērijiem, izņemot gadījumus,

kad ir ticams, ka parāds ir pielīgts, lai kompensētu zaudējumus vai cita veida izdevumus, kas radušies attiecīgajā gadā vai radīsies tuvākajā laikā. No peļņas iekasēts nodoklis ir saprātīgs atbilstoši Nīderlandes tiesību normām, ja ar nodokli apliekamajai peļņai, kas noteikta atbilstoši Nīderlandes tiesību normām, piemērotā nodokļa likme ir vismaz 10 % [..].

4. Šā panta vajadzībām ar nodokļu maksātāju saistīta vienība ir:

a) vienība, kurā nodokļu maksātājam pieder vismaz viena trešdaļa pamatkapitāla;

b) vienība, kurai pieder vismaz viena trešdaļa no nodokļu maksātāja pamatkapitāla;

c) vienība, kurā trešai personai pieder vismaz viena trešdaļa pamatkapitāla, un šai trešai personai pieder vismaz viena trešdaļa no nodokļu maksātāja pamatkapitāla.

[..]"

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

4 X ietilpst multinacionālā uzņēmumu koncernā. X vienīgais dalībnieks ir saskaņā ar Beļģijas tiesībām dibināta sabiedrība A, kuras akcijas piederēja citai saskaņā ar Beļģijas tiesībām dibinātai sabiedrībai B – attiecīgi 39 % no tās kapitāla laikposmā no 2000. gada līdz 2002. gada 22. decembrim un 44,47 % no šī kapitāla kopš pēdējā minētā datuma. Pārējās A akcijas tika kotētas Briseles biržā (Beļģija), un tādējādi tās piederēja dažādiem akcionāriem.

5 Koncernā, ko veido B un A, ietilpst Beļģijā iedibināta sabiedrība C. Laikā no 1999. līdz 2010. gadam C nodokļu vajadzībām bija "koordinācijas centra" statuss Beļģijas nodokļu tiesību aktu izpratnē. Šī statusa dēļ C bija piemērojams īpašs nodokļu režīms, saskaņā ar kuru tostarp tās ar nodokli apliekamā peļņa tika noteikta ar vienotu likmi un tai no procentu maksājumiem nebija jāietur priekšnodoklis par ienākumiem no kapitāla un kustamas mantas. 2000. gadā A piederēja 53,05 % C akciju vai daļu, savukārt B piederēja 46,95 % C akciju vai daļu. 2002. gada 22. decembrī A un B piederēja attiecīgi 64,3 % un 27,8 % C akciju vai daļu, bet atlikušie 7,9 % piederēja trešām personām.

6 2000. gadā X no trešām personām iegādājās 72 % saskaņā ar Nīderlandes tiesībām dibinātas sabiedrības F akcijas un A no šīm trešām personām iegādājās atlikušos 28 % šo akciju. X minēto akciju iegādi finansēja no aizņēmumiem, ko tā saņēma no C, kura šim nolūkam izmantoja pašu kapitālu, kas tika iegūts ar A veikto kapitālieguldījumu.

7 X adresētajā paziņojumā par uzņēmumu ienākuma nodokli par 2007. taksācijas gadu nodokļu administrācija atteicās atskaitīt procentus, ko šī sabiedrība bija samaksājusi C. X šo atteikumu vispirms apstrīdēja *rechtbank Gelderland* (Gelderlandes tiesa, Nīderlande) un pēc tam – *Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden* (Arnemas-Leuvardenas apelācijas tiesa, Nīderlande). Pēdējā minētā tiesa 2020. gada 20. oktobra spriedumā tostarp nosprieda, ka LESD 49., 56. un 63. pantam nav pretrunā Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10.a pantā paredzētais procentu atskaitīšanas ierobežojums, saskaņā ar kuru procenti par parādiem, kas pielīgti no citas saistītas vienības, netiek atskaitīti, ja šie parādi ir saistīti ar līdzdalības iegūšanu vai palielināšanu vienībā, kura pēc šīs līdzdalības iegūšanas vai palielināšanas kļūst par vienību, kas saistīta ar nodokļu maksātāju, ja vien šī vienība nepierāda, ka ir izpildīts viens no diviem šī 10.a panta 3. punktā paredzētajiem nosacījumiem.

8 X par šo spriedumu iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā – *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa). Šī tiesa uzskata, ka pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums var būt nelabvēlīgs pārrobežu situācijām. Proti, ar nodokļu maksātāju saistīta vienība rezidente parasti atbilstot Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10.a panta 3. punkta b) apakšpunktā paredzētajam nosacījumam, savukārt ar šo nodokļu maksātāju saistīta vienība nerezidente faktiski retāk izpildot šo prasību un no šīs pēdējās minētās vienības saņemtā aizdevuma procentu atskaitīšana esot iespējama tikai tad, ja ir izpildīts šī likuma 10.a panta 3. punkta a) apakšpunktā paredzētais nosacījums.

9 Iesniedzējtiesa uzskata, ka šādu ierobežojumu tomēr attaisnojot nepieciešamība apkarot krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, jo pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma mērķis ir konkrēti likt šķēršļus divu vai vairāku saistītu vienību rīcībai, kas izpaužas kā pilnībā mākslīgu shēmu – kurām nav nekāda sakara ar saimniecisko realitāti – izveide ar mērķi izvairīties no nodokļiem, kas parasti jāmaksā par peļņu, kura gūta no valsts teritorijā veiktām darbībām, izmantojot mākslīgi radītus aizdevuma procentus, proti, tādus, kas jāmaksā par aizņēmumu, kurš pielīgts patvaļīgi un bez ekonomiska pamatojuma.

10 Šī tiesa precizē, ka parādi saistībā ar aizņēmumu ir pielīgti patvaļīgi un bez ekonomiska pamatojuma it īpaši tad, ja saistītu vienību koncerna ietvaros darījuma finansēšanas veidu, kas pats par sevi ir ekonomiski pamatots, nosaka nodokļu apsvērumi tādā mērā, ka tajā ietilpst juridiskas darbības, kuras nav nepieciešamas ekonomiski pamatotu mērķu sasniegšanai un kuras bez šiem nodokļu apsvērumiem nebūtu veiktas, pat ja aizdevumu procenti par šiem parādiem būtu identiski tiem, par kādiem būtu vienojušies neatkarīgi uzņēmumi. Pamatlietā aplūkotie tiesību akti tātad attiecoties uz nodokļa bāzes samazināšanu nevis pārmērīgu aizdevuma procentu dēļ, bet gan mākslīgi radītu aizdevuma procentu dēļ.

11 Iesniedzējtiesa uzskata, ka pilnīgs atteikums atskaitīt šādi mākslīgi radītus aizdevuma procentus esot samērīgs ar mērķi apkarot krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, jo, pirmkārt, tas attiecoties tikai uz situācijām, kad aizņēmums saistītu sabiedrību koncernā ir balstīts uz nodokļu apsvērumiem tādā mērā, ka šis aizņēmums nav nepieciešams ekonomiski pamatotu mērķu sasniegšanai, un kad minētais aizņēmums neesot ticis pielīgts starp tādām vienībām, starp kurām nepastāv nekādas īpašas attiecības, un, otrkārt, nosacījumi, kas jāizpilda, lai sniegtu pierādījumus un veiktu aizdevuma procentu atskaitīšanu, neesot tik stingri, lai šai atskaitīšanai nebūtu nekādas faktiskas sekas.

12 Tomēr šī tiesa jautā, vai tās analīze joprojām ir pamatota, it īpaši, ņemot vērā 2021. gada 20. janvāra spriedumu *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34, 51. un 56. punkts). Pirmkārt, tā vēlas noskaidrot, vai no šī sprieduma var secināt, ka darījumi, kas noslēgti atbilstoši nesaistītu pušu darījuma noteikumiem, šī iemesla dēļ vien nav pilnībā mākslīgas shēmas. Proti, minētā sprieduma 56. punktā Tiesa būtībā nosprieda, ka ar attiecīgajā lietā aplūkoto valsts tiesisko regulējumu tā piemērošanas jomā var būt iekļauti darījumi, kuri noslēgti atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam un kuri līdz ar to nav pilnībā mākslīgas vai fiktīvas shēmas, kas izveidotas ar mērķi izvairīties no tādu nodokļu maksāšanas, kuri parasti būtu jāmaksā par peļņu, kas gūta no valsts teritorijā veiktām darbībām. Otrkārt, tā jautā, vai nozīme jāpiešķir apstāklim, ka atšķirībā no tiesiskā regulējuma, kas aplūkots lietā, kurā pasludināts minētais spriedums, pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums attiecas ne tikai uz kapitāldaļu nodošanu koncerna ietvaros, bet arī uz ārējas vienības iegādi, kas pēc šīs iegādes kļūst par vienību, kura saistīta ar koncernu.

13 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai LESD 49., 56. un/vai 63. pants jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, nosakot nodokļu maksātāja peļņu, netiek atskaitīti procenti par pielīgtu parādu saistībā ar aizņēmumu – ko tas saņēmis no saistītas vienības līdzdalības iegūšanai vai palielināšanai vienībā, kura pēc šīs līdzdalības iegūšanas vai palielināšanas ir uzskatāma par saistītu vienību –, pamatojoties uz to, ka šis parāds ir uzskatāms par pilnībā mākslīgu shēmu (vai tādu, kas ir šādas shēmas daļa), neatkarīgi no tā, vai šis parāds kā tāds pielīgts atbilstoši nesaistītu pušu darījuma noteikumiem?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noraidoša: vai LESD 49., 56. un/vai 63. pants jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, nosakot nodokļu maksātāja peļņu, ir pilnībā liegts atskaitīt procentus par pielīgtu parādu saistībā ar aizņēmumu – ko tas saņēmis no saistītas vienības līdzdalības iegūšanai vai palielināšanai vienībā, kura pēc šīs līdzdalības iegūšanas vai palielināšanas ir saistīta vienība, un ko uzskata par pilnībā mākslīgu shēmu (vai tādu, kas ir šādas shēmas daļa), – pat tad, ja šo procentu summa pati par sevi nepārsniedz summu, par kādu būtu vienojušies neatkarīgi uzņēmumi?

3) Vai, lai atbildētu uz pirmo un/vai otro jautājumu, ir nozīme tam, vai attiecīgā līdzdalības iegūšana vai palielināšana attiecas a) uz vienību, kas jau pirms šīs līdzdalības iegūšanas vai palielināšanas bija ar minēto nodokļu maksātāju saistīta vienība, vai arī b) uz vienību, kas par vienību, kura saistīta ar nodokļu maksātāju, kļuva tikai pēc minētās līdzdalības iegūšanas vai palielināšanas?"

Par lūgumu atkārtoti sākt tiesvedības mutvārdu daļu

14 Ar dokumentu, kas Tiesas kancelejā iesniegts 2024. gada 10. aprīlī, X pēc ģenerāladvokāta secinājumu sniegšanas lūdza izdot rīkojumu par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu, piemērojot Tiesas Reglamenta 83. pantu.

15 Šī lūguma pamatojumam X būtībā norāda, ka, aicinot Tiesu pārskatīt pieeju, ko tā ieņēma 2021. gada 20. janvāra spriedumā *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34), ģenerāladvokāts secinājumu 71. punktā balstās uz argumentu, kuru lietas dalībnieki nav apsprieduši. Līdz ar to X vēlas izvirzīt argumentus par tiesiskās drošības principa ievērošanu, uzskatot, ka – ja Tiesa piekristu ģenerāladvokāta pieejai – būtu nepieciešams pārejas periods un ka šai pieejai attiecībā uz X, iespējams, būtu diskriminējošas sekas, jo tā ir iedibināta Nīderlandē, nevis Zviedrijā. X vēlas arī pievērsties jautājumam par minētās pieejas ietekmi uz Eiropas Brīvās tirdzniecības asociācijas (EBTA) Tiesas judikatūru.

16 Šajā ziņā jāatgādina, ka atbilstoši LESD 252. panta otrajai daļai ģenerāladvokāts, ievērojot pilnīgu objektivitāti un neatkarību, atklātā tiesas sēdē sniedz pamatotus secinājumus lietās, kurās saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas statūtiem ir vajadzīga ģenerāladvokāta piedalīšanās. Tiesai nav saistoši nedz šie secinājumi, nedz pamatojums, ar ko ģenerāladvokāts balsta savus secinājumus (spriedums, 2023. gada 21. decembris, *Chief Appeals Officer* u.c., C-488/21, EU:C:2023:1013, 34. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

17 Turklāt tas, ka kāda no Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantā norādītajām ieinteresētajām personām nepiekrīt ģenerāladvokāta secinājumiem, lai kādi arī būtu viņa šajos secinājumos aplūkotie jautājumi, pats par sevi nevar būt pamats mutvārdu procesa atkārtotai sākšanai (spriedums, 2023. gada 21. decembris, *Chief Appeals Officer* u.c., C-488/21, EU:C:2023:1013, 35. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

18 Ir taisnība, ka Tiesa saskaņā ar tās Reglamenta 83. pantu jebkurā brīdī, uzklausījusi ģenerāladvokātu, var izdot rīkojumu par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu, it īpaši tad, ja tā uzskata, ka tā nav pietiekami informēta, vai ja kāds lietas dalībnieks pēc šīs daļas pabeigšanas ir iesniedzis ziņas par jaunu faktu, kam var būt izšķiroša ietekme uz Tiesas nolēmumu, vai arī ja lieta ir jāizskata, pamatojoties uz argumentu, kuru Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantā norādītie lietas dalībnieki vai ieinteresētās personas nav apsprieduši (spriedums, 2023. gada 21. decembris, *Chief Appeals Officer* u.c., C-488/21, EU:C:2023:1013, 36. punkts).

19 Tomēr šajā gadījumā tas tā nav. Pirmkārt, jānorāda, ka jautājums par 2021. gada 20. janvāra sprieduma *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34) sekām tika apspriests tiesvedības rakstveida un mutvārdu daļā. Otrkārt, lūgumā par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu nav norādīts neviens jauns fakts, kurš varētu izšķiroši ietekmēt Tiesas pieņemamo nolēmumu šajā lietā.

20 Šādos apstākļos Tiesa, uzklausījusi ģenerāladvokātu, uzskata, ka ar dažādiem argumentiem, kas tajā ir tikuši apspriesti, tā ir pietiekami informēta un ka līdz ar to nav jāizdod rīkojums par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

21 Ar trim prejudiciālajiem jautājumiem, kuri jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 49., 56. un 63. pants jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, nosakot nodokļu maksātāja peļņu, tiek pilnībā atteikts atskaitīt procentus, kas samaksāti saistībā ar pielīgtu parādu par aizņēmumu – kurš saņemts no saistītas vienības līdzdalības iegūšanai vai palielināšanai citā vienībā, kas pēc šīs līdzdalības iegūšanas vai palielināšanas kļūst par vienību, kura saistīta ar šo nodokļu maksātāju –, ja tiek uzskatīts, ka šis parāds veido pilnīgi mākslīgu shēmu vai ir daļa no šādas shēmas, pat ja minētais parāds ir pielīgts atbilstoši nesaistītu pušu darījuma noteikumiem un ja šo procentu summa nepārsniedz summu, par kādu būtu vienojušies neatkarīgi uzņēmumi.

22 Vispirms jānorāda, ka pamatlieta attiecas uz paziņojumu par nodokli par 2007. taksācijas gadu, līdz ar to tam *ratione temporis* piemērojams EKL. Tomēr, tā kā LESD normas par brīvību veikt uzņēmējdarbību, pakalpojumu sniegšanas brīvību un kapitāla brīvu apriti interpretācija katrā ziņā ir attiecināma arī uz atbilstošajām EKL normām, būs jāatsaucas uz iesniedzējtiesas norādīto LESD 49., 56. un 63. pantu.

Par piemērojamo pamatbrīvību

23 Kā izriet no pastāvīgās judikatūras – lai noteiktu, vai uz valsts tiesību aktiem attiecas kāda no LESD garantētajām pamatbrīvībām, jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu priekšmets (spriedums, 2023. gada 16. februāris, *Gallaher*, C-707/20, EU:C:2023:101, 55. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Tātad LESD 49. panta piemērošanas jomā ietilpst valsts tiesību akti, kurus ir iecerēts piemērot tikai tādām kapitāldaļām, kas ļauj īstenot noteiktu ietekmi uz uzņēmuma lēmumiem un noteikt tās darbību (spriedums, 2023. gada 16. februāris, *Gallaher*, C-707/20, EU:C:2023:101, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka valsts tiesiskais regulējums, ciktāl tas skar tikai attiecības uzņēmumu grupas ietvaros, lielākoties ietekmē brīvību veikt uzņēmējdarbību (spriedums, 2023. gada 16. februāris, *Gallaher*, C-707/20, EU:C:2023:101, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Šajā gadījumā pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums attiecas uz tādu procentu aplikšanu ar nodokļiem, kurus nodokļu maksātājs ir samaksājis par pielīgtiem parādiem saistībā ar aizņēmumu, kas saņemts no vienības vai fiziskas personas, kura saistīta ar šo nodokļu maksātāju, ja šie parādi attiecas uz līdzdalības iegūšanu vai palielināšanu citā vienībā, kas pēc šīs iegūšanas vai palielināšanas kļūst par vienību, kura arī ir saistīta ar šo nodokļu maksātāju.

27 Kā noteikts Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10.a panta 4. punktā, vienības ir saistītas, ja vienai no tām tieši vai netieši pieder 33,3 % otras uzņēmuma kapitāldaļu vai ja trešajai vienībai tieši vai netieši pieder 33,3 % abu pārējo uzņēmumu kapitāldaļu.

28 Saskaņā ar Tiesas judikatūru šāds procents sabiedrībai dalībniecei var piešķirt noteiktu ietekmi uz tās sabiedrības lēmumiem, ar kuru tā ir saistīta (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 31. maijs, *Hornbach-Baumarkt*, C-382/16, EU:C:2018:366, 29. punkts).

29 Līdz ar to, tā kā pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma priekšmets ir tādu procentu aplikšana ar nodokļiem, kas tiek maksāti par parādiem sabiedrību koncernā starp vienībām, kurām var būt noteikta tieša vai netieša savstarpēja ietekme, šis tiesiskais regulējums ietilpst brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomā.

30 Pieņemot, ka pamatlietā aplūkotajam nodokļu režīmam ir ierobežojoša ietekme uz pakalpojumu sniegšanas brīvību vai kapitāla brīvu apriti, šāda ietekme ir brīvības veikt uzņēmējdarbību iespējamā šķēršļa neizbēgamas sekas un neattaisno prejudiciālo jautājumu atsevišķu izvērtēšanu saistībā ar LESD 56. un 63. pantu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2022. gada 17. marts, *AllianzGI-Fonds AEVN*, C-545/19, EU:C:2022:193, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Tādējādi uz prejudiciālajiem jautājumiem jāatbild, ņemot vērā LESD 49. pantu.

32 Šajā ziņā jāatgādina: ar šo pantu noteikts, ka jāizskauž dalībvalsts pilsoņu brīvības veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī ierobežojumi. Tādu sabiedrību gadījumā, kuras izveidotas atbilstoši kādas dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā administrācija vai galvenais dibinājums atrodas Eiropas Savienībā, šī brīvība ietver tiesības veikt darbību citās dalībvalstīs ar meitasuzņēmuma, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (spriedums, 2021. gada 20. janvāris, *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Atšķirīga attieksme, kas izriet no dalībvalsts tiesību aktiem un kas ir nelabvēlīga sabiedrībām, kuras izmanto brīvību veikt uzņēmējdarbību, ir pieļaujama tikai tad, ja tā attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai ja tā ir pamatota ar kādu primāru vispārējo interešu apsvērumu un ir samērīga ar šo mērķi, tādēļ tā ir piemērota, lai saskanīgi un sistemātiski nodrošinātu izvirzītā mērķa īstenošanu, un nepārsniedz to, kas nepieciešams tā sasniegšanai (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2022. gada 7. septembris, Cilevičs u.c., C-391/20, EU:C:2022:638,

65. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un 2022. gada 22. septembris, W (Pastāvīgā uzņēmuma nerezidenta galīgo zaudējumu atskaitāmība), C-538/20, EU:C:2022:717, 18. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

Par atšķirīgas attieksmes esamību

34 Jānorāda – ciktāl dalībvalstī iedibināts mātesuzņēmums darbību veic citā dalībvalstī ar meitasuzņēmuma starpniecību, tā brīvību veikt uzņēmējdarbību var ietekmēt jebkāds meitasuzņēmumam piemērojams ierobežojums (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, 41. punkts).

35 Turklāt situācijā, kurā iesaistīta sabiedrību grupa un kura attiecas uz kādas dalībvalsts nodokļu administrācijas atteikumu šajā dalībvalstī iedibinātai sabiedrībai – kuras mātesuzņēmums iedibināts citā dalībvalstī – atļaut atskaitīt noteiktus procentu maksājumus, kas samaksāti citai šīs pašas grupas sabiedrībai, kura iedibināta šajā citā dalībvalstī, lai gan šis atskaitījums būtu bijis iespējams, ja šo procentu saņēmēja sabiedrība būtu reģistrēta pirmajā dalībvalstī, Tiesa nosprieda, ka šādai atšķirīgai attieksmei ir negatīva ietekme uz brīvību veikt uzņēmējdarbību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 20. janvāris, *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, 40. un 41. punkts).

36 Līdz ar to jāpārbauda, vai pamatlietā aplūkotie tiesību akti rada atšķirīgu attieksmi, kas negatīvi ietekmē brīvību veikt uzņēmējdarbību.

37 Jāatgādina, ka šajā ziņā ir aizliegta ne tikai acīmredzama diskriminācija sabiedrību juridiskās adreses dēļ, bet arī visas slēptās diskriminācijas formas, kas, piemērojot citus nošķiršanas kritērijus, faktiski izraisa to pašu rezultātu (spriedums, 2020. gada 3. marts, *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, 62. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Konkrētāk – nodokļu režīms, kas paredz šķietami objektīvu diferenciācijas kritēriju, bet kas, ņemot vērā tā īpašības, vairumā gadījumu nostāda nelabvēlīgā situācijā sabiedrības, kuru juridiskā adrese ir citā dalībvalstī un kuras ir salīdzināmā situācijā ar sabiedrībām, kuru juridiskā adrese ir nodokļa piemērošanas dalībvalstī, rada netiešu diskrimināciju sabiedrību juridiskās adreses dēļ – tā ir aizliegta ar LESD 49. un 54. pantu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2023. gada 21. decembris, *Cofidis*, C-340/22, EU:C:2023:1019, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Šajā lietā jānorāda, ka Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10.a panta 1. punkta c) apakšpunktā, kurā paredzēts atteikums atskaitīt procentus, kas samaksāti par pielīgtajiem parādiem saistībā ar aizņēmumu no saistītas vienības, saskaņā ar šajā tiesību normā paredzētajiem nosacījumiem nav veikts nekāds nošķirums atkarībā no tā, vai attiecīgo sabiedrību grupa ir vai nav pārrobežu sabiedrība (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 22. februāris, X un X, C-398/16 un C-399/16, EU:C:2018:110, 35. punkts).

40 Šī likuma 10.a panta 3. punkta a) un b) apakšpunkts, kuros paredzēti nosacījumi, saskaņā ar kuriem šāds atskaitījums tomēr ir iespējams, bez izšķirības piemērojams arī iekšējām un pārrobežu situācijām.

41 Tomēr iesniedzējtiesa uzskata, kā minēts šī sprieduma 8. punktā, ka Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10.a panta 3. punkta b) apakšpunkts – kurā prasīts, lai tiktu konstatēts, pirmkārt, ka nodoklis par attiecīgajiem procentiem tiek iekasēts galīgi un, otrkārt, ka šis nodoklis

ir saprātīgs saskaņā ar Nīderlandes tiesībās paredzētajiem kritērijiem, proti, ka ar nodokli apliekamajai peļņai, kas noteikta atbilstoši šiem kritērijiem, tiek uzlikts nodoklis vismaz 10 % apmērā, – ir nelabvēlīgāks pārrobežu situācijām.

42 Iesniedzējtiesai, kurai vienīgajai ir kompetence izvērtēt pamatlietas faktus un interpretēt attiecīgos valsts tiesību aktus, būs jānosaka, vai ar nodokli apliekamās peļņas, kas noteikta atbilstoši minētajiem kritērijiem, aplikšana ar nodokli, kura likme ir zemāka par 10 %, var tikt piemērota saistītām vienībām, kuras saņem procentu maksājumus un kuru juridiskā adrese ir Nīderlandē.

43 Ja tas tā nebūtu vai ja šāds nodoklis netiktu piemērots praksē, lai gan teorētiski tas ir iespējams, būtu jāuzskata, ka ar Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10.a panta 3. punkta b) apakšpunktu – kurā paredzēts šķietami objektīvs nosacījums – ir ieviests nosacījums, kas faktiski tiks izpildīts gadījumā, ja sabiedrība iedibināta Nīderlandē un ja tā maksā procentus šajā dalībvalstī iedibinātai saistītai vienībai. No tā arī izrietot, ka tikai Nīderlandē iedibinātas sabiedrības, kas maksā procentus saistītai vienībai, kura iedibināta citā dalībvalstī, varētu atrasties situācijā, kad šis nosacījums nav izpildīts, ja pēdējā minētā dalībvalsts, kā šajā gadījumā Beļģijas Karaliste, apliek šo vienību ar nodokli, kura likme ir zemāka.

44 Līdz ar to, lai gan Nīderlandes nodokļu sistēmā netika praktizēta aplikšana ar nodokli, kura likme būtu zemāka par 10 %, tāda nosacījuma kā Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10.a panta 3. punkta b) apakšpunktā paredzētais neizbēgamās un plānotās sekas (*a contrario* skat. spriedumu, 2020. gada 3. marts, *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, 72. punkts) būtu tādas, ka tās ietekmē vienīgi pārrobežu situācijas.

45 Tādējādi nelabvēlīga attieksme pret sabiedrību, kas ir citā dalībvalstī iedibinātas mātessabiedrības meitassabiedrība, kura dibināta saistītas vienības, kas gūst labumu no šī meitasuzņēmuma maksātajiem procentiem, juridiskās adreses valstī, var atturēt šo mātessabiedrību veikt darbību Nīderlandē ar minētās meitassabiedrības starpniecību, saglabājot šo saistīto vienību šajā citā dalībvalstī, kurā tā ir pakļauta labvēlīgam nodokļu režīmam. Kā ģenerāladvokāts būtībā norādījis secinājumu 44. punktā, šāda nelabvēlīga attieksme var arī atturēt Nīderlandē iedibinātu mātessabiedrību īstenot brīvību veikt uzņēmējdarbību, veidojot saistītu vienību citā dalībvalstī, kurā tā būtu pakļauta labvēlīgam nodokļu režīmam.

46 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, jākonstatē, ka, lai gan pamatlietā aplūkotie tiesību akti ir piemērojami bez izšķirības, tajos ir paredzēta atšķirīga attieksme, kas var ietekmēt brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanu.

47 Tādējādi saskaņā ar šī sprieduma 33. punktā minēto judikatūru jāpārbauda, vai šī atšķirīgā attieksme attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas.

Par situāciju salīdzināmību

48 No Tiesas judikatūras izriet, pirmkārt, ka pārrobežu situācijas salīdzināmība vai nesalīdzināmība ar valsts iekšēju situāciju jāizvērtē, ņemot vērā attiecīgajā valsts tiesiskajā regulējumā paredzēto normu mērķi, kā arī to priekšmetu un saturu, un, otrkārt – lai novērtētu, vai no minētā tiesiskā regulējuma izrietošā atšķirīgā attieksme atspoguļo objektīvu situācijas atšķirību, – jāievēro tikai attiecīgajā tiesiskajā regulējumā noteiktie atbilstošie nošķiršanas kritēriji (spriedums, 2023. gada 27. aprīlis, *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, 54. punkts un tajā minētā judikatūra).

49 Kā norādīts šī sprieduma 29. punktā, pamatlietā aplūkotā valsts tiesiskā regulējuma priekšmets ir nodokļu režīms procentiem, kas samaksāti par parādiem sabiedrību koncerna ietvaros starp tādām vienībām, kurām var būt noteikta tieša vai netieša ietekme vienai uz otru. Šī tiesiskā regulējuma mērķis ir sniegt iespēju, nosakot peļņu, atskaitīt procentus par saistītai vienībai maksājamiem parādiem tikai tad, ja šie aizdevumu procenti nav mākslīgi radīti.

50 Jānorāda, ka attiecībā uz tādu nodokļu priekšrocību kā iespēja, nosakot peļņu, atskaitīt procentus attiecībā uz saistītai vienībai maksājamiem parādiem, nodokļu maksātājs neatrodas atšķirīgā situācijā atkarībā no tā, vai vienība, kas saņem šos procentus, ir vai nav iedibināta tajā pašā dalībvalstī, vai atkarībā no tā, vai citā dalībvalstī uz to attiecas vairāk vai mazāk labvēlīgs nodokļu režīms (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 31. punkts). Visos šajos gadījumos aizņēmums, par kuru tiek maksāti minētie procenti, kā arī ar to saistītais tiesiskais darījums var būt balstīts uz ekonomiskiem apsvērumiem.

51 Šādos apstākļos un neskarot pārbaudi par pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma iespējamo pamatotību saistībā ar primāru vispārējo interešu apsvērumu, jāuzskata, ka sabiedrība neatrodas atšķirīgā situācijā tikai tādēļ vien, ka saistīta vienība, kas saņem attiecīgos procentus, ir iedibināta citā dalībvalstī, kurā šiem procentiem tiek piemērota likme, kas nepārsniedz 10 % no peļņas, kura apliekama ar nodokli un noteikta atbilstoši Nīderlandes tiesību aktos paredzētajiem kritērijiem.

52 Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka situācija, kurā vienā dalībvalstī iedibināta sabiedrība pārskaita procentus par aizņēmumu, par kuru tā ir vienojusies ar citā dalībvalstī iedibinātu sabiedrību, kas pieder tai pašai grupai, šo procentu maksāšanas aspektā neatšķiras no situācijas, kurā minēto procentu saņēmējs ir grupas sabiedrība, kas iedibināta tajā pašā dalībvalstī (spriedums, 2021. gada 20. janvāris, *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, 44. punkts).

Par pamatojumu

53 Ņemot vērā šī sprieduma 32. punktā minēto judikatūru, jāpārbauda, vai pamatlietā aplūkotā atšķirīgā attieksme var tikt attaisnota ar primāru vispārējo interešu apsvērumu un vai tā ir samērīga ar šo mērķi.

Par primāra vispārējo interešu apsvēruma pastāvēšanu

54 Iesniedzējtiesa, valdības, kuras iesniegušas apsvērumus, kā arī Eiropas Komisija apgalvo, ka ierobežojumu, ko rada pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums, pamato nepieciešamība novērst krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. It īpaši iesniedzējtiesa precizē, kā minēts šī sprieduma 9. punktā, ka šī tiesiskā regulējuma mērķis ir novērst nodokļa bāzes samazināšanu Nīderlandē, izmantojot mākslīgi radītus aizdevuma procentus, proti, tādus, kas jāmaksā par parādu saistībā ar aizņēmumu, kurš pielīgts patvaļīgi un bez ekonomiska pamatojuma, it īpaši, ja saistītu vienību koncerna ietvaros ekonomiski pamatota darījuma finansēšanas veidu nosaka nodokļu apsvērumi tādā mērā, ka tie ir daļa no juridiskām darbībām, kas nav nepieciešamas ekonomiski pamatotu mērķu sasniegšanai un kas bez šiem ar nodokļiem saistītiem apsvērumiem netiktu veiktas.

55 Šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi, ka cīņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanu nodokļu jomā ir primārs vispārējo interešu apsvērums, kas var attaisnot LESD garantēto aprites brīvību īstenošanas ierobežojumu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 36. punkts, kā arī 2017. gada 7. septembris, *Eqiom* un *Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 63. punkts).

56 Valsts pasākums, kas ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, var būt pamatots arī, ja tā mērķis ir apkarot pilnīgi mākslīgas shēmas, kuras izveidotas, lai izvairītos no attiecīgās dalībvalsts tiesību aktu piemērošanas (spriedums, 2014. gada 1. aprīlis, *Felixstowe Dock and Railway Company* u.c., C-80/12, EU:C:2014:200, 31. punkts).

57 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai LESD 49. pantā paredzēto brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu varētu pamatot ar šī sprieduma 55. un 56. punktā minētajiem iemesliem, šāda ierobežojuma specifiskajam mērķim ir jārada šķēršļi rīcībai, ar kuru pilnīgi mākslīgas shēmas, kam nav nekāda sakara ar saimniecisko realitāti, tiek izveidotas ar nodomu izvairīties no nodokļiem, kuri parasti ir jāmaksā par peļņu, kas gūta no valsts teritorijā veiktām darbībām (skat. it īpaši spriedumus, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 51. un 55. punkts; 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, 72. un 74. punkts; 2019. gada 26. februāris, X (Trešajā valstī reģistrētas starpnieksabiedrības), C-135/17, EU:C:2019:136, 73. punkts, kā arī 2021. gada 20. janvāris, *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, 49. punkts).

58 Tiesa ir arī precizējusi, ka ļaunprātīgas rīcības aizlieguma princips nodokļu jomā ir piemērojams, ja nodokļu priekšrocības saņemšana ir attiecīgo darījumu galvenais mērķis (spriedums, 2019. gada 26. februāris, *N Luxembourg 1* u.c., C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16, EU:C:2019:134, 107. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

59 Proti, lai gan tas, ka nodokļu maksātājs tiecas sev rast izdevīgāko nodokļu režīmu, pats par sevi nevar būt pamatā vispārējai prezumpcijai par krāpšanu vai ļaunprātīgu rīcību, tomēr šāds nodokļu maksātājs nevar gūt labumu no tiesībām vai priekšrocības, kas izriet no Savienības tiesībām, ja attiecīgais darījums ir pilnīgi mākslīgs ekonomiskā ziņā un tā mērķis ir izvairīties no attiecīgās dalībvalsts tiesību aktu piemērošanas (spriedums, 2019. gada 26. februāris, *N Luxembourg 1* u.c., C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16, EU:C:2019:134, 109. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

60 Šajā ziņā jānorāda, ka Tiesa lietās – kurās pasludināts 2018. gada 22. februāra spriedums X un X (C-398/16 un C-399/16, EU:C:2018:110, 46. un 48. punkts), kurās aplūkots Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli, redakcijā, kas bija spēkā 2004. gadā, 10.a panta 2. punkta b) apakšpunkts, kas būtībā atbilst Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10.a panta 3. punkta b) apakšpunktam, kā to pamatlietā apstiprinājusi iesniedzējtiesa, – ir konstatējusi, ka šīs tiesību normas mērķis nenoliedzami ir apkarot izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanu nodokļu jomā un novērst, ka kāda koncerna pašu kapitāls fiktīvi tiek norādīts kā līdzekļi, kurus šīs grupas Nīderlandes vienība ir aizņēmusies, un ka šī aizdevuma procenti tiek atskaitīti no summas, kas apliekama ar nodokli Nīderlandē.

61 Šo vērtējumu neliek apšaubīt apstāklis, ka pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums attiecas ne tikai uz situācijām, kad nodokļu maksātājs sev pielīgst parādu saistībā ar aizdevumu no saistītas vienības, lai finansētu līdzdalības iegūšanu vai palielināšanu vienībā, kas jau bija saistīta ar šo nodokļu maksātāju, kā tas bija lietās, kurās pasludināts 2018. gada 22. februāra spriedums X un X (C-398/16 un C-399/16, EU:C:2018:110), bet arī uz situācijām, kad vienība kļūst par vienību, kas ir

saistīta ar to pašu nodokļu maksātāju, tikai pēc šīs līdzdalības iegūšanas vai palielināšanas, kā tas ir šajā gadījumā. Proti, visos šajos gadījumos, kā ģenerāladvokāts norādījis secinājumu 58. punktā, šī tiesiskā regulējuma mērķis ir izskaust tādu attiecīgo darījumu mākslīgo raksturu, kuru pamatā ir pašu kapitāla pārorientēšana un tā pārvēršana aizņēmuma kapitālā.

Par samērīgumu

62 Kā izriet no šī sprieduma 33. punkta, vēl jāizvērtē, vai pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums ir piemērots, lai saskanīgi un sistemātiski nodrošinātu izvirzītā mērķa sasniegšanu.

63 Šajā ziņā jāatgādina, ka saskaņā ar pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu nodokļu maksātājs no savas ar nodokli apliekamās peļņas var atskaitīt procentus, kuri samaksāti par pielīgtiem parādiem saistībā ar aizņēmumu, kas saņemts no saistītām vienībām līdzdalības iegūšanai vai palielināšanai vienībā, kura pēc šīs līdzdalības iegūšanas vai palielināšanas kļūst par saistītu vienību tikai tad, ja tā pierāda, ka ir izpildīti Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10.a panta 3. punkta a) vai b) apakšpunktā paredzētie nosacījumi.

64 Tādējādi šis tiesiskais regulējums ir piemērots, lai nodrošinātu izvirzītā mērķa sasniegšanu saskanīgi un sistemātiski, jo tas ļauj neitralizēt sekas, ko rada divu vai vairāku saistītu vienību rīcība, izveidojot pilnīgi mākslīgas shēmas, kurām nav nekāda sakara ar saimniecisko realitāti, ar mērķi izvairīties no nodokļiem, kas parasti jāmaksā par peļņu, kura gūta no valsts teritorijā veiktas darbības, izslēdzot no atskaitīšanas mākslīgi radītus aizdevuma procentus vai vismaz nodrošinot, ka šie procenti tiek aplikti ar saprātīgu likmi saņēmēja dalībvalstī un ka netiek pilnībā apiets peļņas nodoklis.

65 Līdz ar to jāpārbauda, vai pamatlietā aplūkotais ierobežojums nepārsniedz to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai.

66 Šajā ziņā, lai pierādītu pilnīgi mākslīgas shēmas esamību, papildus subjektīvam elementam, ko veido vēlme iegūt nodokļu priekšrocības, no objektīvo elementu kopuma izriet, ka, lai gan Savienības tiesībās paredzētie nosacījumi formāli ir ievēroti, brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķis nav sasniegts (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 64. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra, un pēc analoģijas skat. spriedumu, 2019. gada 26. februāris, *N Luxembourg 1* u.c., C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16, EU:C:2019:134, 124. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

67 Tiesa ir nospriedusi, ka valsts tiesiskais regulējums – kas balstīts uz objektīvu un pārbaudāmu elementu pārbaudi, lai noteiktu, vai ar darījumu tiek īstenota pilnībā mākslīga shēma tikai nodokļu mērķiem, un kas katrreiz, kad nevar izslēgt šādas shēmas pastāvēšanu, ļauj attiecīgajam nodokļu maksātājam iesniegt pierādījumus par iespējamiem komerciālajiem iemesliem, kuru dēļ šis darījums ir noslēgts, neuzliekot tam pārmērīgu administratīvu slogu, – var tikt uzskatīts par tādu, kas nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai novērstu ļaunprātīgu rīcību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 26. februāris, X (Trešajā valstī reģistrētas starpnieksabiedrības), C-135/17, EU:C:2019:136, 87. punkts un tajā minētā judikatūra).

68 Lai pārbaudītu, vai darījuma mērķis nav krāpšana nodokļu jomā vai ļaunprātīga rīcība, kompetentās valsts iestādes nevar piemērot tikai iepriekš noteiktus vispārīgus kritērijus, bet tām jāveic katra konkrētā darījuma visaptveroša pārbaude. Vispārpiemērojama nodokļu pasākuma, ar ko dažas nodokļu maksātāju kategorijas automātiski tiek izslēgtas no nodokļa priekšrocības

izmantošanas, noteikšana, nodokļu administrācijai neparedzot pienākumu sniegt kaut vai pirmšķietamu pierādījumu vai norādi par krāpšanu vai ļaunprātību, ir pretrunā tam, kas nepieciešams, lai izvairītos no krāpšanas vai ļaunprātīgas rīcības (spriedums, 2017. gada 7. septembris, *Eqiom* un *Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 32. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

69 Šajā gadījumā ar pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu ir ieviesta prezumpcija, saskaņā ar kuru procenti, kas samaksāti par pielīgtu parādu saistībā ar aizņēmumu atbilstoši Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10.a panta 1. punkta c) apakšpunktā precizētajiem kritērijiem, ir pilnībā mākslīga shēma vai tās daļa.

70 Šie kritēriji, it īpaši tas, ka šie parādi saistībā ar aizņēmumu jāmaksā saistītai vienībai un ka tiem ir saikne ar līdzdalības iegūšanu vai palielināšanu vienībā, kas pēc šīs iegūšanas vai palielināšanas ir saistīta vienība, šī sprieduma 68. punktā atgādinātās judikatūras izpratnē ir norādes par pilnībā mākslīgas shēmas esamību.

71 Nodokļu maksātāja iespēja atspēkot šo prezumpciju, pierādot, ka ir izpildīti Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10.a panta 3. punkta a) un b) apakšpunktā paredzētie nosacījumi, aizdevuma procentu atskaitīšanas atteikumu ļauj ierobežoti attiecināt tikai uz situācijām, kad aizņēmumu saistītu sabiedrību koncernā nosaka nodokļu apsvērumi tādā mērā, ka šis aizņēmums nav nepieciešams ekonomiski pamatotu mērķu sasniegšanai un ka tas vispār nav pielīgts starp tādām vienībām, kurām nav īpašu attiecību.

72 Šajā ziņā no iesniedzējtiesas paskaidrojumiem izriet, ka Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10.a panta 3. punkta a) apakšpunktā paredzētais nosacījums attiecas gan uz aizņēmuma un ar to saistītā juridiskā darījuma pamatojumu, gan uz objektīviem apstākļiem, kas raksturo šo aizņēmumu un šo juridisko darījumu, jo nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka tie ir pamatoti ar ekonomiskiem apsvērumiem un ka par tiem varētu vienoties vienības, nepastāvot šīm īpašajām attiecībām. No tā – šīs tiesas ieskatā un kā minēts šī sprieduma 10. punktā – izriet, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru parādi saistībā ar aizņēmumu, kas pielīgti patvaļīgi un bez ekonomiska pamatojuma, ir pilnībā mākslīgas shēmas, pat ja aizdevuma procenti par šiem parādiem paši par sevi ir identiski tiem, par kuriem būtu panākta vienošanās starp neatkarīgiem uzņēmumiem.

73 Kā izriet no šī sprieduma 12. punkta, iesniedzējtiesa jautā, vai no 2021. gada 20. janvāra sprieduma *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34) un it īpaši no tā 56. punkta ir iespējams secināt, ka darījumi, kas izpaužas kā parādu pielīgšana no vienības, kura saistīta ar nodokļu maksātāju, pēc definīcijas nav pilnībā mākslīgas shēmas, ja tās izveidotas atbilstoši nesaistītu pušu darījuma noteikumiem.

74 Šajā ziņā jāatgādina, pirmkārt, ka Tiesa ir nospriedusi: apstāklis, ka sabiedrībai aizdevumu ir piešķīrusi cita sabiedrība saskaņā ar nosacījumiem, kas neatbilst tiem, par kuriem attiecīgās sabiedrības būtu vienojušās atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam, aizņēmējas sabiedrības rezidences dalībvalstij ir objektīvs faktors, ko trešās personas var pārbaudīt, lai noteiktu, vai attiecīgais darījums pilnībā vai daļēji ir pilnīgi mākslīga shēma, kuras galvenais mērķis ir apiet šīs dalībvalsts nodokļu tiesību aktu piemērošanu. Tātad jānoskaidro, vai, ja starp attiecīgajām sabiedrībām nebūtu īpašo attiecību, attiecīgais aizdevums netiktu piešķirts vai arī tas tiktu piešķirts citā apmērā vai ar atšķirīgu procentu likmi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 81. punkts).

75 No šīs judikatūras izriet, ka nesaistītu pušu darījuma principa ievērošanas pārbaude attiecas ne tikai uz aizdevuma līguma noteikumiem, it īpaši uz summu vai procentu likmi, bet arī uz attiecīgā aizdevuma un ar to saistīto juridisko darījumu ekonomisko loģiku. Pēdējā minētā pārbaude nozīmē, ka ir jāpārbauda šī aizņēmuma un ar to saistīto juridisko darījumu ekonomiskā pamatotība, pārliecinoties, ka šādi darījumi būtu varējuši tikt noslēgti starp līgumslēdzējām sabiedrībām, nepastāvot īpašām attiecībām.

76 Pārbaude – kuras mērķis ir pārliecināties, ka ne tikai attiecīgā aizņēmuma nosacījumi, bet arī pats fakts, ka tas ir pielīgts, kā arī ar to saistītie juridiskie darījumi atbilst tam, par ko sabiedrības būtu vienojušās atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam, – nozīmē pārliecināties par darījumu saimniecisko realitāti, kuras neesamība, kā izriet no šī sprieduma 57., 59. un 67. punktā atgādinātās judikatūras, ir viens no noteicošajiem elementiem darījuma kvalificēšanā par pilnīgi mākslīgu shēmu.

77 Otrkārt, kā Tiesa atgādinājusi 2023. gada 21. decembra spriedumā, *BMW Bank* u.c. (C-38/21, C-47/21 un C-232/21, EU:C:2023:1014, 281. un 283. punkts), kas pasludināts pēc 2021. gada 20. janvāra sprieduma *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34), no vispārēja tiesību principa, saskaņā ar kuru indivīdi nevar krāpnieciski vai ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām, izriet, ka dalībvalstij jāatsaka Savienības tiesību normu piemērošana, pat ja nav valsts tiesību normu, kurās paredzēts šāds atteikums, ja persona uz tām atsaucas nevis tādēļ, lai īstenotu šo pēdējo minēto tiesību normu mērķus, bet gan lai saņemtu priekšrocību, kas šai personai piešķirta Savienības tiesībās, kaut arī objektīvi nosacījumi iecerētā Savienības tiesībās paredzētā labuma gūšanai ir izpildīti tikai formāli.

78 No tā izriet, ka tikai darījumu formālo nosacījumu pārbaude vien nav pietiekama, lai novērtētu konkrēta darījuma saimniecisko realitāti.

79 Treškārt, Tiesa 2021. gada 20. janvāra sprieduma *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34) 29. punktā norādīja, ka, neraugoties uz teorētisku līdzību, attiecīgie Zviedrijas tiesību akti lietā, kurā pasludināts šis spriedums, un Nīderlandes noteikumi par fiskālajām vienībām ievērojami atšķiras to praktisko seku aspektā.

80 Proti, Tiesa uzskatīja, ka minētajā lietā aplūkoto tiesību aktu specifiskais mērķis nebija apkarot pilnībā mākslīgas shēmas, ka tie bija saistīti ar cīņu pret agresīvu nodokļu plānošanu, kas izpaužas kā procentu izdevumu atskaitīšana, un ka minēto tiesību aktu piemērošana neaprobežojās tikai ar šādām shēmām, jo aizliegums veikt atskaitījumus varēja attiekties arī uz darījumiem, kas noslēgti atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam, proti, saskaņā ar tādiem pašiem nosacījumiem kā tie, kas būtu jāpiemēro starp neatkarīgām sabiedrībām. Proti, attiecīgās sabiedrības nodoms uzņemties parādsaistības galvenokārt ar nodokļiem saistītu apsvērumu dēļ ir pietiekams, lai pamatotu atteikumu tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu pārrobežu situācijā (spriedums, 2021. gada 20. janvāris, *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, 52.–54. punkts).

81 Tiesa arī norādīja, ka lietā, kurā pasludināts 2021. gada 20. janvāra spriedums *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34, 53. punkts), aplūkotais tiesiskais regulējums var būt piemērojams parādiem, kas izriet no civiltiesiskiem darījumiem, proti, tiem, kas noslēgti atbilstoši nesaistītu pušu darījuma principam, bet neattiecas uz fiktīvām shēmām.

82 No tā izriet, ka Tiesa minētajā spriedumā nav paudusi nostāju par pamatlietā aplūkojamajā tiesiskajā regulējumā paredzēto gadījumu, kura specifiskais mērķis ir cīņa pret pilnībā mākslīgām shēmām, kā izriet no šī sprieduma 60. un 61. punkta, proti, kad parādi ir pielīgti bez ekonomiska pamatojuma, lai gan aizņēmuma nosacījumi atbilst tiem, par kuriem būtu vienojušies neatkarīgi uzņēmumi.

83 It īpaši, kā izriet no 2021. gada 20. janvāra sprieduma *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34), aizņēmuma un ar to saistīto darījumu, kas aplūkoti lietā, kurā pasludināts minētais spriedums, ekonomiskā pamatotība Tiesā netika nedz apstrīdēta, nedz izvērtēta.

84 Līdz ar to no 2021. gada 20. janvāra sprieduma *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34) 56. punkta nevar secināt, ka gadījumā, ja aizņēmums un ar to saistītie darījumi nav pamatoti ar ekonomiskiem apsvērumiem, tas vien, ka šī aizņēmuma nosacījumi atbilst nosacījumiem, par kuriem būtu vienojušies neatkarīgi uzņēmumi, nozīmē, ka minētais aizņēmums un šie darījumi pēc definīcijas nav pilnībā mākslīgas shēmas.

85 Tāpēc jāuzskata, ka vajadzība pierādīt, ka aizņēmums un ar to saistītais tiesiskais darījums noteicošā mērā ir balstīti uz ekonomiskiem apsvērumiem, nešķiet tāda, kura pārsniegtu to, kas nepieciešams izvirzītā mērķa sasniegšanai.

86 Iesniedzējtiesa turklāt jautā, vai pilnīgs tiesību uz nodokļa atskaitīšanu atteikums nepārsniedz to, kas nepieciešams izvirzītā mērķa sasniegšanai, jo 2021. gada 20. janvāra sprieduma *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34) 51. punktā Tiesa atgādināja tās judikatūru, saskaņā ar kuru – ja nodokļu iestādes, pārbaudījušas elementus par iespējamiem komerciāliem iemesliem, kuru dēļ darījums ir noslēgts, uzskata, ka aizņēmums, ko nodokļu maksātājs noslēdzis ar saistītu vienību, ir pilnīgi mākslīga shēma bez reāliem komerciāliem apsvērumiem, – samērīguma princips prasa, lai atskaitīšanas tiesību atteikums attiektos tikai uz to par šo aizdevumu samaksāto procentu daļu, kura pārsniedz to, par ko būtu panākta vienošanās, ja starp pusēm nebūtu īpašu attiecību.

87 Kā ģenerāladvokāts norādījis secinājumu 103.–105. punktā, ja attiecīgā darījuma mākslīgais raksturs izriet no ārkārtīgi augstas procentu likmes koncerna iekšienē piešķirtam aizdevumam, kas turklāt atspoguļo saimniecisko realitāti, samērīguma princips prasa atskaitīt to par šo aizdevumu samaksāto procentu daļu, kas pārsniedz parasto tirgus likmi. Ja tiktu atteikta jebkāda šo procentu atskaitīšana, tiktu pārsniegts mērķis novērst pilnībā mākslīgas shēmas.

88 Savukārt, ja attiecīgajam aizdevumam pašam par sevi nav ekonomiska pamatojuma un ja, nepastāvot īpašajām attiecībām starp attiecīgajām sabiedrībām un iecerētajai nodokļu priekšrocībai, šis aizdevums nekad nebūtu ticis pielīgts, tad ar samērīguma principu ir saderīgi atteikt minēto procentu atskaitīšanu pilnībā, jo nodokļu iestādēm, aprēķinot maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli, nav jāņem vērā šāda pilnībā mākslīga shēma. Atteikums atskaitīt tikai daļu no procentiem, kas samaksāti par minēto aizdevumu, nodokļu maksātājam ļautu saņemt daļu vai pat visu iecerēto nodokļu priekšrocību ļaunprātīgā ceļā, un tas liktu apšaubīt attiecīgā režīma saskanību.

89 Šāds tiesiskais regulējums arī nešķiet pretrunā no tiesiskās drošības principa izrietošajām prasībām, kas jāievēro, lai tiesību akti netiktu uzskatīti par tādiem, kuri pārsniedz to, kas nepieciešams izvirzītā mērķa sasniegšanai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 59. punkts).

90 Šajā ziņā Tiesa atgādināja, ka tiesiskās drošības princips prasa, lai tiesību normas būtu skaidras un precīzas un to sekas būtu paredzamas, īpaši tad, ja tās var negatīvi ietekmēt personas vai uzņēmumus (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).

91 Taču, kā ģenerāladvokāts norādījis secinājumu 87. un 88. punktā, jānorāda, ka ir neizbēgami, ka tiesību normā, kuras mērķis ir nepieļaut ļaunprātīgu rīcību, tiek izmantoti abstrakti jēdzieni, kas ļauj aptvert pēc iespējas lielāku to situāciju skaitu, kuras radītas, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas un izdarītu krāpšanu nodokļu jomā.

92 Tomēr abstraktu jēdzienu izmantošana nenozīmē, ka pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma piemērošana pilnībā atstāta nodokļu administrācijas ziņā, padarot to par neparedzamu seku ziņā, jo, kā atgādināts šī sprieduma 70. un 71. punktā, šī piemērošana ir pakļauta tajā skaidri noteiktiem kritērijiem, kas ļauj nodokļu maksātājam iepriekš un pietiekami precīzi noteikt šī tiesiskā regulējuma piemērošanas jomu, neliekot šaubīties par tā piemērojamību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 57. punkts).

93 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, uz uzdotajiem jautājumiem jāatbild, ka LESD 49. pants jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, nosakot nodokļu maksātāja peļņu, tiek pilnībā atteikts atskaitīt procentus, kas samaksāti saistībā ar pielīgtu parādu par aizņēmumu – kurš saņemts no saistītas vienības līdzdalības iegūšanai vai palielināšanai citā vienībā, kas pēc šīs līdzdalības iegūšanas vai palielināšanas kļūst par vienību, kura saistīta ar šo nodokļu maksātāju –, ja tiek uzskatīts, ka šis parāds veido pilnīgi mākslīgu shēmu vai ir daļa no šādas shēmas, pat ja minētais parāds ir pielīgts atbilstoši nesaistītu pušu darījuma noteikumiem un ja šo procentu summa nepārsniedz summu, par kādu būtu vienojušies neatkarīgi uzņēmumi.

Par tiesāšanās izdevumiem

94 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 (pirmā palāta) nospriež:

LESD 49. pants

jāinterpretē tādējādi, ka

tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, nosakot nodokļu maksātāja peļņu, tiek pilnībā atteikts atskaitīt procentus, kas samaksāti saistībā ar pielīgtu parādu par aizņēmumu – kurš saņemts no saistītas vienības līdzdalības iegūšanai vai palielināšanai citā vienībā, kas pēc šīs līdzdalības iegūšanas vai palielināšanas kļūst par vienību, kura saistīta ar šo nodokļu maksātāju –, ja tiek uzskatīts, ka šis parāds veido pilnīgi mākslīgu shēmu vai ir daļa no šādas shēmas, pat ja minētais parāds ir pielīgts atbilstoši nesaistītu pušu darījuma noteikumiem un ja šo procentu summa nepārsniedz summu, par kādu būtu vienojušies neatkarīgi uzņēmumi.

[Paraksti]