ĢENERĀLADVOKĀTA NIKOLASA EMILIU [*NICHOLAS EMILIOU*] SECINĀJUMI,
sniegti 2024. gada 14. martā [1]

Lieta C-585/22

X BV
pret
Staatssecretaris van Financiën

(*Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – LESD 49. pants – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Koncerna sabiedrību savstarpēja pārrobežu aizdevuma piešķiršana ārējas līdzdalības iegādes nolūkā – Neiespējamība veikt šāda aizdevuma procentu atskaitīšanu no ar nodokli apliekamās peļņas – Pilnīgi mākslīga shēma – Jēdziens – Samērīgums

I. Ievads

1. Bendžamina Franklina slavenais teiciens "šajā pasaulē trūkst noteiktības; tas neattiecas tikai uz nāvi un nodokļiem" atspoguļo universālu patiesību. Tomēr nereti šķiet, ka cilvēka dabai ir raksturīga tendence mēģināt izvairīties no neizbēgamā.

2. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir iesniegts saistībā ar dalībvalsts tiesību normām par uzņēmumu ienākuma nodokli, kuras ir speciāli paredzētas tam, lai cīnītos pret nodokļu apiešanas praksi. Saskaņā ar šo tiesisko regulējumu aizdevums, kuru nodokļu maksātājam ir piešķīrusi saistīta juridiska persona, lai pirmais minētais varētu iegādāties vai palielināt līdzdalību citas juridiskās personas pamatkapitālā, konkrētos apstākļos ir uzskatāms par mākslīgu shēmu, kas paredzēta Nīderlandes nodokļu bāzes mazināšanai. Līdz ar to konkrētajam nodokļu maksātājam ir liegts veikt aizdevuma procentu atskaitīšanu no tā ar nodokli apliekamās peļņas, ja vien tas neatspēko šo prezumpciju.

3. Ar šo *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) lūgumu Tiesa tiek aicināta precizēt tās judikatūru citastarp par LESD 49. pantā nostiprināto brīvību veikt uzņēmējdarbību, konkrētāk, to, vai ar šo brīvību ir saderīga dalībvalsts nodokļu iestādes prakse liegt sabiedrībai, kura ietilpst pārrobežu koncernā, izmantot tiesības uz šāda aizdevuma procentu atskaitīšanu no tās ar nodokli apliekamās peļņas. It īpaši Tiesai tiek lūgts precizēt spriedumā *Lexel* [2] sniegtās atziņas par to, vai šajā nolūkā šādi koncerna sabiedrību savstarpēji aizdevumi ir uzskatāmi par pilnīgi mākslīgām shēmām, pat ja tie tiek piešķirti brīvas konkurences apstākļos, procentiem piemērojot tirgū ierasto likmi.

[1] Oriģinālvaloda – angļu.

[2] Spriedums, 2021. gada 20. janvāris, *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34, turpmāk tekstā – "spriedums *Lexel*").

II. Piemērojamās tiesību normas

4. *Wet op de vennootschapsbelasting 1969* (1969. gada Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli, turpmāk tekstā – "Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums") redakcijā, kura bija spēkā pamatlietai nozīmīgo strīda apstākļu laikā, 10.a pantā ir noteikts:

"1. Aprēķinot peļņu, neatskaita procentus – tostarp izmaksas un valūtas kursa radītos zaudējumus –, kas saistībā ar aizdevumu juridiski vai faktiski, tieši vai netieši ir jāmaksā saistītai juridiskai vai fiziskai personai, ja tāds aizdevums juridiski vai faktiski, tieši vai netieši attiecas uz kādu no šādiem tiesiskiem darījumiem:

[..]

c) nodokļu maksātājs, ar nodokļu maksātāju saistīta un ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekama juridiska persona vai ar nodokļu maksātāju saistīta fiziska persona, kas ir Nīderlandes rezidents, iegādājas vai palielina līdzdalību tādas juridiskas personas pamatkapitālā, kura pēc tādas līdzdalības iegādes vai palielināšanas kļūst par nodokļu maksātāja saistīto uzņēmumu,

[..]

3. 1. punkts nav piemērojams tad, ja nodokļu maksātājs pierāda, ka:

a) aizdevums un ar to saistītais tiesiskais darījums galvenokārt ir balstīti uz komerciāliem apsvērumiem, vai

b) par juridiski vai faktiski, tieši vai netieši saņemtiem procentiem persona maksā pēc Nīderlandes kritērijiem samērīgu peļņas jeb ienākuma nodokli [..]Peļņai tiek piemērots pēc Nīderlandes kritērijiem samērīgs nodoklis, ja tā likme ir vismaz 10 % apmērā no ar nodokli apliekamās peļņas, kas aprēķināta pēc Nīderlandes kritērijiem [..]

4. Šā panta vajadzībām ar nodokļu maksātāju saistīts uzņēmums ir:

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

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

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

[..]"

III. Fakti, tiesvedība valsts tiesās un prejudiciālie jautājumi

5. Sabiedrība X (turpmāk tekstā – "sabiedrība X" vai "kasācijas sūdzības iesniedzēja") ir Nīderlandē reģistrēta akciju pārvaldītājsabiedrība. Tā ietilpst pārrobežu koncernā, kurā citastarp ietilpst sabiedrība A un sabiedrība C (turpmāk tekstā attiecīgi – "sabiedrība A" un "sabiedrība C").

6. Sabiedrība A ir mātessabiedrība; tā ir reģistrēta Beļģijā. Tā ir vienīgais kasācijas sūdzības iesniedzējas dalībnieks un sabiedrības C vairākumdalībnieks.

7. Sabiedrība C ir iekšējā banka; arī tā ir reģistrēta Beļģijā. Tā koncerna ietvaros sniedz pakalpojumus, kuri ietver finanšu pārstrukturēšanu un vadību. Kā izriet no Beļģijas tiesību aktiem, laikā no 1999. gada līdz 2010. gadam tai bija "koordinācijas centra" statuss (nodokļu vajadzībām), kas nozīmē, ka tai bija piemērojami nodokļu atvieglojumi; atbilstoši tam tās ar nodokli apliekamā peļņa tika noteikta pēc vienotas likmes.

8. 2000. gadā sabiedrība X veica sabiedrības F (turpmāk tekstā – "sabiedrība F"), kura reģistrēta Nīderlandē, akciju (pamatkapitāla daļu) iegādi. Pēc šā iegādes darījuma sabiedrība F kļuva par ar kasācijas sūdzības iesniedzējas saistītu uzņēmumu.

9. Sabiedrība X finansēja šo darījumu, izmantojot aizdevumus, ko tai piešķīra sabiedrība C. Pēdējā minētā piešķīra šos aizdevumus no pašu kapitāla, ko tā neilgi pirms tam bija ieguvusi kā sabiedrības A veiktu kapitāla ieguldījumu. Attiecīgo aizdevumu procentu maksājumi tika noteikti pēc tirgū ierastās likmes.

10. No 2001. gada 1. janvāra sabiedrība X un sabiedrība F tika apvienotas vienā vienībā nodokļu vajadzībām, par kuras mātesuzņēmumu izraudzīta sabiedrība X. Tādējādi nodoklis, kas bija jāmaksā gan sabiedrībai F, gan sabiedrībai X, tika iekasēts no pēdējās minētās. Sabiedrība X varēja arī atskaitīt procentus, ko tā maksāja sabiedrībai C, no sabiedrības F gūtās peļņas. Ņemot vērā šo atskaitījumu, minētajai nodokļu vienībai Nīderlandē bija ļoti zemas uzņēmumu ienākuma nodokļa saistības.

11. 2007. gadā sabiedrība X tās uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā veica sabiedrības C piešķirtā aizdevumu procentu atskaitīšanu. Tomēr *Staatssecretaris van Financiën* (Nīderlandes finanšu valsts sekretārs) atteica veikt šo atskaitījumu, pamatojoties uz Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a pantu.

12. Kasācijas sūdzības iesniedzēja šo atteikumu apstrīdēja *rechtbank Gelderland* (Gelderlandes rajona tiesa, Nīderlande) un pēc tam *Gerechtshof Arnhem Leeuwarden* (Arnemas–Leuvardenas apelācijas tiesa, Nīderlande).

13. Ar 2020. gada 20. oktobra nolēmumu pēdējā minētā tiesa konstatēja, ka minētais procentu atskaitīšanas ierobežojums ir saderīgs ar Savienības tiesībām. Tā noteica, ka šā tiesiskā regulējuma mērķis (proti, novērst ļaunprātīgu rīcību, kas rada Nīderlandes nodokļu bāzes samazināšanos, atskaitot no peļņas mākslīgi radītos procentu izdevumus) ir pamatots un samērīgs.

14. Kasācijas sūdzības iesniedzēja ir iesniegusi kasācijas sūdzību par šo nolēmumu *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa).

15. Saskaņā ar iesniedzējtiesas pastāvīgo judikatūru patvaļīgi un bez komerciāla pamatojuma noslēgti aizdevuma līgumi ir pilnīgi mākslīgas shēmas, kuru vienīgais mērķis ir radīt atskaitāmus izdevumus, neatkarīgi no tā, vai procentu likme ir identiska tai, par kuru būtu vienojušās savstarpēji nesaistītas sabiedrības brīvas konkurences apstākļos.

16. Līdz ar to, ja rodas šādi apstākļi, iesniedzējtiesa, piekrītot *Gerechtshof Arnhem Leeuwarden* (Arnemas–Leuvardenas apelācijas tiesa) konstatējumiem, uzskata, ka pilnīgs procentu atskaitīšanas atteikums aizņēmējam ir atbilstīgs un samērīgs, jo šāds pasākums ir vērsts pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, īpaši gadījumos, kad parādsaistības tiek radītas ar pilnīgi mākslīgu shēmu.

17. Tomēr iesniedzējtiesai nav skaidrs, vai, ņemot vērā Tiesas spriedumu *Lexel*, šāda nostāja ir pareiza.

18. Patiešām, šo spriedumu var interpretēt tādējādi, ka darījumi koncerna ietvaros, piemēram, aizdevuma līguma noslēgšana ar uzņēmumu, kas saistīts ar nodokļu maksātāju, nevar tikt uzskatīti par pilnīgi mākslīgām shēmām, ja tie tiek noslēgti brīvas konkurences apstākļos. Ja šāda interpretācija būtu pareiza, iesniedzējtiesa vēlas arī noskaidrot, vai pilnīgs tiesību uz procentu atskaitīšanu atteikums ir saderīgs ar Savienības tiesībās noteikto samērīguma principu.

19. Visbeidzot, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai ir nozīme atšķirībai starp šajā lietā aplūkotajām valsts tiesību normām, kas attiecas gan uz iekšēju pārstrukturēšanu, gan uz ārēju līdzdalības iegādi, un spriedumā *Lexel* aplūkotajiem tiesību aktiem, kas neattiecas uz ārēju līdzdalības iegādi.

20. 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 ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, nosakot nodokļu maksātāja peļņu, netiek atskaitīti procenti, kas ar nodokļu maksātāju saistītam uzņēmumam maksājami saistībā ar aizdevumu, kas ir noslēgts, lai iegādātos vai papildus iepirktu tāda uzņēmuma kapitāldaļas, kurš pēc šīs iegādes vai iepirkuma ir uzskatāms par saistītu uzņēmumu, pamatojoties uz to, ka attiecīgais aizdevums ir kvalificējams kā (daļa no) tīri mākslīgas struktūras [shēmas], turklāt neatkarīgi no tā, vai šis aizdevums kā tāds ir radies brīvas konkurences apstākļos?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noraidoša: vai LESD 49., 56. un/vai 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, nosakot nodokļu maksātāja peļņu, ir pilnībā liegts atskaitīt procentus, kas ar nodokļu maksātāju saistītam uzņēmumam maksājami saistībā ar aizdevumu, kas ir kvalificēts kā (daļa no) tīri mākslīgas struktūras [shēmas], un kas ir piešķirts, lai iegādātos vai papildus iepirktu tāda uzņēmuma kapitāldaļas, kurš pēc šīs iegādes vai iepirkuma ir uzskatāms par saistītu uzņēmumu, pat tad, ja šie procenti paši par sevi nepārsniedz summu, par kādu būtu vienojušies neatkarīgi uzņēmumi?

3) Vai, lai atbildētu uz 1. un/vai 2. jautājumu, ir nozīme tam, vai attiecīgo kapitāldaļu iegāde vai papildu iepirkums attiecas a) uz uzņēmumu, kas jau pirms šīs iegādes vai iepirkuma bija ar nodokļu maksātāju saistīts uzņēmums, vai b) uz uzņēmumu, kas kļūst par ar nodokļu maksātāja saistītu uzņēmumu tikai pēc šīs iegādes vai iepirkuma?"

21. Rakstveida apsvērumus iesniedza kasācijas sūdzības iesniedzēja, Beļģijas, Spānijas un Nīderlandes valdības, kā arī Eiropas Komisija. Kasācijas sūdzības iesniedzēja, Spānijas un Nīderlandes valdības, kā arī Eiropas Komisija sniedza arī mutvārdu apsvērumus tiesas sēdē, kas notika 2023. gada 15. novembrī.

IV. Juridiskā analīze

22. Iesniedzējtiesas trīs prejudiciālie jautājumi izriet no Nīderlandes regulējuma uzņēmumu ienākuma nodokļa jomā. Konkrētāk, minētie jautājumi attiecas uz šādu aspektu. Lai gan saskaņā ar šo tiesisko regulējumu sabiedrība, kura ir Nīderlandes nodokļu rezidente, principā var atskaitīt no savas ar nodokli apliekamās peļņas procentus par saņemtajiem aizdevumiem, un tādējādi samazināt savas nodokļu saistības, apstrīdētajā tiesību normā, proti, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 1. punkta c) apakšpunktā, ir paredzēts šādas iespējas ierobežojums attiecībā uz koncerna sabiedrību savstarpējiem aizdevumiem.

23. Minētā tiesību norma ir piemērojama, ja nodokļu maksātājs ir noslēdzis aizdevuma līgumu ar saistītu uzņēmumu (proti, citu tā koncerna sabiedrību, kurā ietilpst minētais nodokļu maksātājs, piemēram, iekšējo banku), lai finansētu līdzdalības iegādi vai palielināšanu tādas juridiskas personas pamatkapitālā, kura jau pirms šīs iegādes vai palielināšanas bija ar nodokļu maksātāju saistīts uzņēmums (iekšējā pārstrukturēšana), vai arī uzņēmums, kurš tikai pēc šā darījuma veikšanas ir uzskatāms par ar nodokļu maksātāju saistītu uzņēmumu (ārēja līdzdalības iegāde).

24. Abos gadījumos nodokļu maksātājam ir liegts veikt šāda aizdevuma procentu atskaitījumu, pat tad, ja procentu maksājumi ir līdzvērtīgi tiem, par kuriem būtu panākta vienošanās ar nesaistītu uzņēmumu, piemēram, ārēju banku. Tas tā ir tāpēc, ka šajā tiesību normā ir paredzēta prezumpcija, ka šāds aizdevuma līgums, kas noslēgts ar kādu citu tā paša koncerna sabiedrību, ir (daļa no)[3] pilnīgi mākslīgas shēmas, kuras vienīgais mērķis ir samazināt Nīderlandes nodokļu bāzi.

25. Tomēr saskaņā ar Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 3. punktu nodokļu maksātājs var atspēkot šo prezumpciju un tādējādi veikt šo procentu atskaitījumu no savas ar nodokli apliekamās peļņas, pierādot, ka a) aizdevuma darījuma pamatā ir galvenokārt komerciāli apsvērumi vai b) pārskata gada beigās par procentiem sabiedrībai, kura ir piešķīrusi aizdevumu, ir jāmaksā pēc Nīderlandes kritērijiem taisnīgs peļņas vai ienākumu nodoklis (proti, aptuveni 10 % apmērā).

26. Ar trīs jautājumiem, kuri ir jāskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai minētais valsts tiesiskais regulējums ir saderīgs ar LESD 49. pantu par brīvību veikt uzņēmējdarbību, LESD 56. pantu par pakalpojumu sniegšanas brīvību un/vai LESD 63. pantu par kapitāla brīvu apriti.

27. Tā kā šie jautājumi attiecas uz vairākām pamatbrīvībām, vispirms ir jānosaka šajā lietā piemērojamā brīvība (A iedaļa). Pēc tam izvērtēšu, vai attiecīgais valsts tiesiskais regulējums rada attiecīgās brīvības ierobežojumu (B iedaļa), un tad apsvēršu, vai šāds ierobežojums ir pieļaujams (C iedaļa).

A. Par to, vai brīvība veikt uzņēmējdarbību ir attiecīgā brīvība

28. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai konstatētu, kura no pamatbrīvībām attiecas uz konkrētiem valsts tiesību aktiem, ir jāņem vērā šo tiesību aktu priekšmets[4].

[3] Proti, šādu shēmu var veidot vairākas darbības, viena no kurām ir aizdevuma darījums (skat., piemēram, šo secinājumu 92. punktu).

[4] Skat. citastarp spriedumu, 2023. gada 16. februāris, *Gallaher* (C-707/20, EU:C:2023:101, 55. punkts un tajā minētā judikatūra, turpmāk tekstā – "spriedums *Gallaher*").

29. Kā apgalvo valdības, kas iestājušās lietā, un Komisija, šķiet skaidrs, ka Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 1. punkta c) apakšpunkts, ņemot vērā tā mērķi, attiecas uz LESD 49. pantā garantēto brīvību veikt uzņēmējdarbību.

30. Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka valsts tiesiskais regulējums, kas skar tikai attiecības koncerna ietvaros, lielākoties ietekmē LESD 49. pantā nostiprināto brīvību veikt uzņēmējdarbību. Tāpat šīs Savienības tiesību normas piemērošanas jomā ietilpst valsts tiesību akti, kuri ir paredzēti piemērošanai tikai tādām pamatkapitāla daļām, kas nodrošina ietekmi uz uzņēmuma lēmumiem un tā darbību [5].

31. Atgādināšu, ka Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 1. punkta c) apakšpunktu piemēro, ja nodokļu maksātājs ir noslēdzis aizdevuma līgumu i) ar "saistītu uzņēmumu" un, ii) lai finansētu līdzdalības iegādi vai palielināšanu tādas juridiskas personas pamatkapitālā, kura jau pirms šīs iegādes vai palielināšanas bija ar šo nodokļu maksātāju "saistīts" uzņēmums, vai arī uzņēmuma, kurš tikai pēc šā darījuma veikšanas kļūst par ar šo nodokļu maksātāju "saistītu" uzņēmumu. Saskaņā ar šā likuma 10.a panta 4. punktu uzņēmumi pirmās minētās normas izpratnē ir uzskatāmi par "saistītiem" uzņēmumiem, ja to īpašumā tieši vai netieši ir vismaz 33,3 % cita uzņēmuma pamatkapitāla daļu vai ja kādas trešās juridiskās personas īpašumā ir 33,3 % pamatkapitāla daļu abos uzņēmumos.

32. Līdz ar to apstrīdētā tiesību norma ir piemērojama tikai attiecībām koncernā, jo tās priekšmets aptver tikai koncerna sabiedrību savstarpējos aizdevumus. Turklāt tā ir piemērojama tikai tāda aizdevuma procentiem, kas nodokļu maksātājam ir piešķirts, lai tas varētu iegādāties pamatkapitāla daļu īpatsvaru, kas ir pietiekams liels, lai konkrētais nodokļu maksātājs varētu īstenot noteiktu ietekmi pār attiecīgo vienību [6]. Patiesībā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir precizēts, ka sabiedrībai X faktiski pieder ievērojami lielāks sabiedrības F pamatkapitāla daļu īpatsvars nekā minimums, kas paredzēts šajā tiesību normā.

33. Tādēļ uzskatu par lietderīgu izvērtēt attiecīgo valsts tiesisko regulējumu un sniegt atbildi uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem, ņemot vērā tikai LESD 49. pantu [7].

B. Par to, vai šāds valsts tiesiskais regulējums rada brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu

34. Atgādinu, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas Eiropas Savienības pilsoņiem ir atzīta LESD 49. pantā, attiecībā uz uzņēmumiem, kuri ir nodibināti atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenās vadības atrašanās vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Savienībā, saskaņā ar LESD 54. pantu ietver to tiesības veikt darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitassabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību [8].

35. Izskatāmajā lietā sabiedrība X apgalvo, ka Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 1. punkta c) apakšpunkts rada minētās brīvības ierobežojumu, jo šajā tiesību normā ir paredzēta mazāk labvēlīga attieksme pret pārrobežu situācijām nekā pret pilnīgi iekšējām situācijām.

5 Spriedums *Gallaher*, 56.–58. punkts un tajos minētā judikatūra.

6 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 13. oktobris, *Finanzamt Bremen* (C-431/21, EU:C:2022:792, 25. un 26. punkts).

7 Arī attiecīgajam valsts tiesiskajam regulējumam ir ierobežojoša ietekme uz kapitāla brīvu apriti (skat. šo secinājumu 75. punktu), šāda ietekme ir šāda šķēršļa brīvībai veikt uzņēmējdarbību papildu aspekts, līdz ar to atsevišķs novērtējums nav jāveic. Skat. spriedumu *Gallaher*, 61. punkts un tajā minētā judikatūra.

8 Skat. citastarp spriedumu, 2020. gada 8. oktobris, *Impresa Pizzarotti* (Izņēmuma rakstura priekšrocība, kas piešķirta sabiedrībai nerezidentei) (C-558/19, EU:C:2020:806, 21. punkts).

36. Konkrētāk, sabiedrība X apgalvo, ka, ja nodokļu maksātājs noslēdz aizdevuma līgumu ar Nīderlandē reģistrētu saistītu uzņēmumu (piemēram, koncerna, kurā tas ietilpst, iekšējo banku), tas var sistemātiski veikt šā aizdevuma procentu atskaitīšanu no savas ar nodokli apliekamās peļņas, jo vienmēr ir izpildīts šā likuma 10.a panta 3. punkta b) apakšpunktā minētais nosacījums. Runājot par šiem procentiem, no saistītā uzņēmuma acīmredzami tiek ieturēts peļņas vai ienākuma nodoklis, "kas pēc Nīderlandes kritērijiem ir taisnīgs", jo tiek piemērota Nīderlandes nodokļa likme 10 % apmērā. Savukārt, ja nodokļu maksātājs noslēdz aizdevuma līgumu ar citā dalībvalstī reģistrētu saistītu uzņēmumu, tam ir grūtāk veikt aizdevuma procentu atskaitīšanu, jo minētais nosacījums ne vienmēr tiktu izpildīts (jo citā dalībvalstī šādam uzņēmuma var tikt piemērots zemāks peļņas nodoklis vai ienākuma nodoklis, piemēram, kā Beļģijas piemērotais nodoklis sabiedrībai C lietas apstākļu iestāšanās brīdī). Ja tas tā nav, nodokļu maksātājs varētu saņemt minēto priekšrocību, tikai izpildot 10.a panta 3. punkta a) apakšpunktā minēto nosacījumu, proti, pierādot, ka aizdevums un ar to saistītais darījums galvenokārt ir balstīts uz komerciāliem apsvērumiem. Iesniedzējtiesa un Komisija piekrīt šim vērtējumam.

37. Turpretī Nīderlandes valdība apgalvo, ka nepastāv brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums. Pamatlietā vienīgi sabiedrība A (mātessabiedrība), kuras mītnesvieta ir Beļģijā, ir izmantojusi šo brīvību, citastarp Nīderlandē dibinādama savu meitassabiedrību X. Brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķis ir garantēt šādai mātessabiedrībai valsts režīma priekšrocības dalībvalstī, kurā tas izveido meitassabiedrību, aizliedzot jebkādu diskrimināciju, pamatojoties uz tā mītnesvietu. Izskatāmajā lietā Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 1. punkta c) apakšpunktā nav paredzēta šāda diskriminācija. Patiešām, attiecībā uz Nīderlandē reģistrētas sabiedrības iespēju atskaitīt koncerna sabiedrību savstarpēju aizdevumu procentus šis noteikums ir piemērojams tādā pašā veidā neatkarīgi no tā, vai šīs pēdējās sabiedrības mātesuzņēmuma mītne atrodas Nīderlandē vai citā dalībvalstī [9].

38. Nīderlandes valdība pakārtoti apgalvo, ka, pat ja aizdevēja uzņēmuma (koncerna iekšējā banka) atrašanās vieta būtu būtisks apsvērums brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma novērtēšanā, joprojām nepastāvētu atšķirīgas attieksmes situācija, kas būtu uzskatāma par šādu ierobežojumu. Proti, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 1. punkta c) apakšpunkts vienādi ir piemērojams aizdevuma līgumiem, ko noslēguši Nīderlandē reģistrēti saistītie uzņēmumi, un aizdevuma līgumiem, ko noslēguši saistītie uzņēmumi, kuri veic uzņēmējdarbību dažādās dalībvalstīs, kā arī 10.a panta 3. punkta b) apakšpunktā minētais nosacījums faktiski var tikt izpildīts arī tad, ja iekšējās bankas mītnesvieta ir citā dalībvalstī. Spānijas valdība būtībā piekrīt šim viedoklim.

39. Piekrītu sabiedrības X un Komisijas nostājai.

40. Protams, kā apgalvo Nīderlandes valdība, šajā gadījumā būtu jāanalizē galvenokārt tas, vai Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 1. punkta c) apakšpunkts ierobežo sabiedrības A brīvību veikt uzņēmējdarbību, jo tā patiešām ir vienīgā sabiedrība, kura ir izmantojusi šo brīvību, citastarp izveidodama meitassabiedrību (sabiedrību X) citā dalībvalstī (Nīderlande), nevis tajā, kurā atrodas tās mītnesvieta (Beļģija). Atzīstu arī to, ka šī tiesību norma nerada diskrimināciju, pamatojoties uz vietu, kurā atrodas šīs sabiedrības mītne. Saskaņā ar šo tiesību normu attieksme pret sabiedrības A meitassabiedrību – sabiedrību X – būtu tāda pati, ja sabiedrība A būtu reģistrēta Nīderlandē, nevis Beļģijā.

[9] Pēc analoģijas Nīderlandes valdība atsaucas uz spriedumu *Gallaher*, 69.–74. punkts.

41. Tomēr brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma jēdziens neaprobežojas tikai ar šādu diskrimināciju. Lai gan LESD normu par šo brīvību mērķis ir nodrošināt uzņemošajā dalībvalstī tādu pašu attieksmi kā pret šīs dalībvalsts pilsoņiem vai sabiedrībām, Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību jēdziens ir ļoti plašs. Patiesībā par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem ir uzskatāmi visi pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu [10].

42. Izskatāmajā lietā, pirmkārt, būtu jānorāda, ka gadījumā, ja apstrīdētās Nīderlandes tiesību normas attiecībā uz iespēju veikt koncerna sabiedrību savstarpēja aizdevuma procentu atskaitīšanu paredz atšķirīgu attieksmi pret mātessabiedrības, kurai domicils ir citā dalībvalstī (piemēram, sabiedrības A), meitassabiedrību, kas ir nodokļu rezidents (piemēram, sabiedrību X), atkarībā no tā, vai koncerna iekšējā banka, kas piešķirusi šo aizdevumu (šajā gadījumā sabiedrība C), atrodas Nīderlandē vai citā dalībvalstī, tad šāda atšķirīga attieksme padara mazāk pievilcīgu mātessabiedrībai tai piemītošās brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošanu.

43. Šāda atšķirīga attieksme varētu atturēt konkrēto mātessabiedrību izveidot tādu sava koncerna struktūru, kādu tā vēlas, dibinot tās iekšējo banku nevis Nīderlandē, bet citā dalībvalstī. Faktiski tas nostāda pārrobežu koncernus, kuru pastāvēšana ir balstīta uz brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanu, nelabvēlīgākā situācijā salīdzinājumā ar koncerniem, kuri Nīderlandē ir uzskatāmi par "pilnīgi iekšējiem". Proti, pirmie, pretēji pēdējiem minētajiem, nereti tiek strukturēti tā, ka to iekšējā banka atrodas citā dalībvalstī.

44. Argumentācija ir tāda pati, ja apvērš perspektīvu un aplūko Nīderlandes valdības izvirzīto hipotētisko scenāriju, kurā sabiedrības A mītnesvieta būtu Nīderlandē. Tāpat arī šajā gadījumā šāda atšķirīga attieksme padarītu mazāk pievilcīgu šīs sabiedrības tai piemītošās brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošanu, kas izpaužas kā iekšējās bankas izveide citā dalībvalstī [11]. Patiešām, ja šī sabiedrība to darītu, tā varētu atrasties neizdevīgākā situācijā, salīdzinot ar līdzīgu sabiedrību, kas neizmanto šo brīvību un izveido iekšējo banku Nīderlandē.

45. Manuprāt, Tiesas spriedums lietā *Lexel* [12] apstiprina šādu interpretāciju. Atgādinu, ka šī lieta attiecās uz Zviedrijas tiesību aktos paredzēto neiespējamību Zviedrijas sabiedrībai, kura ietilpst pārrobežu koncernā, veikt tāda aizdevuma procentu atskaitījumu, ko piešķirusi koncerna iekšējā banka, proti, cita Francijā reģistrēta sabiedrība. Arī šā koncerna mātessabiedrībai mītnesvieta bija Francijā. Minētajā lietā atšķirīgā attieksme izpaudās apstāklī, ka gadījumā, ja iekšējā banka atrastos Zviedrijā, būtu bijis iespējams veikt šādu atskaitīšanu. Tiesa pamatoti uzskatīja, ka minētā atšķirīgā attieksme rada brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu [13].

46. Otrkārt, jānorāda, ka apstrīdētās Nīderlandes tiesību normas, šķiet, patiešām rada šādu atšķirīgu attieksmi koncerna iekšējās bankas mītnesvietas dēļ.

47. Jāatzīst – kā apgalvo Nīderlandes valdība: attiecīgajās Nīderlandes tiesību normās nav tieši paredzēta atšķirība, balstoties uz to, vai iekšējās bankas, kas piešķirusi nodokļu maksātājam attiecīgo koncerna sabiedrību savstarpējo aizdevumu, mītne ir Nīderlandē vai citā dalībvalstī [14].

[10] Spriedums, 2023. gada 21. decembris, *Cofidis* (C-340/22, EU:C:2023:1019, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

[11] Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 22. februāris, X un X (C-398/16 un C-399/16, EU:C:2018:110, 32. punkts; turpmāk tekstā – "spriedums X un X").

[12] 35.–41. punkts.

[13] Šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 95. punkts; turpmāk tekstā – "spriedums *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*").

[14] Pēc analoģijas skat. spriedumu X un X, 35. punkts.

Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 3. punkta b) apakšpunktā paredzētais kritērijs, neattiecas uz apstākli, vai, runājot par šiem procentiem, šai bankai "Nīderlandē" ir piemērojams peļņas vai ienākuma nodoklis. Tas rada ievērojamu atšķirību no lietas, kurā tika pasludināts spriedums *Lexel* un kurā bija līdzīgs nosacījums, kašādus procentus var atskaitīt tad, ja iekšējā banka nodokli maksā Zviedrijā [15].

48. Tomēr, kā apgalvo sabiedrība X, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 3. punkta b) apakšpunktā paredzētais kritērijs (proti, tas, ka attiecībā uz šiem procentiem iekšējai bankai ir piemērojams "pēc Nīderlandes kritērijiem taisnīgs peļņas vai ienākuma nodoklis" (proti, vismaz 10 % apmērā), lai arī šķietami objektīvs, faktiski var radīt nelabvēlīgāku stāvokli pārrobežu situācijās [16].

49. Protams, Nīderlandes valdības pretargumentiem ir zināms svars. Šī valdība, pēc analoģijas atsaucoties uz Tiesas spriedumu *Köln-Aktienfonds Deka* [17], apgalvo, ka šis kritērijs nav raksturīgs Nīderlandes tirgum tā, ka tas varētu tikt izpildīts vienīgi tad, ja nodokļu maksātāji saņem koncerna sabiedrību savstarpējos aizdevumus no iekšējām bankām, kuru mītne ir Nīderlandē. Lietas apstākļu iestāšanās brīdī visas dalībvalstis piemēroja uzņēmumu ienākuma nodokļa likmi 10 % apmērā vai augstāku. Tādējādi minētais nosacījums parasti būtu izpildīts pat tad, ja šādu aizdevumu piešķirtu iekšējā banka, kura mītnesvieta ir citā dalībvalstī, izņemot situācijā, ja attiecīgajai bankai (kā sabiedrības C gadījumā) dalībvalstī, kas ir tās mītnesvalsts, ir piemērojami nodokļu atvieglojumi. Minētā valdība arī apgalvo, ka pastāv apstākļi, kad aizdevumu procentu maksājumiem tiek piemērots nodoklis, kura likme ir zemāka par Nīderlandē noteikto 10 % likmi. Līdz ar to esot gadījumi, kad Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 3. punkta b) apakšpunktā minētie nosacījumi netiek izpildīti, lai gan iekšējas bankas mītne ir šajā dalībvalstī. Tādējādi mātessabiedrība, piemēram, sabiedrība A, netiktu atturēts no šādas bankas izveides citā dalībvalstī, nevis Nīderlandē vai arī netiktu nostādīts nelabvēlīgākā situācijā, ja tas to izveidotu.

50. Tomēr, manuprāt, valsts tiesību aktos nav jāizmanto kritēriji, kas ir raksturīgi valsts tirgum vai ir labvēlīgi *vienīgi* iekšzemes uzņēmumiem, lai tie *de facto* nelabvēlīgi ietekmētu pārrobežu situācijas. Šajā ziņā izšķirošs ir jautājums, vai šajos tiesību aktos izmantotie kritēriji ietekmē pārrobežu situācijas *vairāk* nekā pilnīgi iekšējas situācijas. Lai noteiktu, vai tas tā ir šajā gadījumā, ir jāsalīdzina (potenciālais) to koncernu īpatsvars, kuru iekšējo banku mītne atrodas Nīderlandē un kas neatbilst Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 3. punkta b) apakšpunktā minētajam nosacījumam, ar (potenciālo) to koncernu īpatsvaru, kuru iekšējās bankas atrodas citās dalībvalstīs un kas atrastos nelabvēlīgākā situācijā minētā nosacījuma dēļ [18].

51. Lai gan tas būtu jāpārbauda iesniedzējtiesai, šķiet, ka attiecīgais nosacījums koncernu otro kategoriju proporcionāli ietekmē vairāk nekā pirmo.

52. No vienas puses, Nīderlandes valdība tiesas sēdē atzina, ka Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 3. punkta b) apakšpunktā minētais nosacījums faktiski *vienmēr* ir izpildīts, ja iekšējās bankas mītnesvieta ir Nīderlandē. Proti, Nīderlandē aizdevuma procenti tiek aplikti ar nodokli, kura likme ir zemāka par 10 %, tikai anekdotiskos gadījumos, kad aizdevumu piešķir fonds vai apvienība, kas neveic komercdarbību. Tiesas sēdē sabiedrība X apgalvoja, un

[15] Skat. spriedumu *Lexel*, 12. un 38. punkts.

[16] Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2021. gada 9. septembris, *Real Vida Seguros* (C-449/20, EU:C:2021:721, 20. un 21. punkts).

[17] Spriedums, 2020. gada 30. janvāris, *Köln–Aktienfonds Deka* (C-156/17, EU:C:2020:51, 56. punkts).

[18] Pēc analoģijas skat. ģenerāladvokāta H. Saugmandsgora Ēes [*H. Saugmandsgaard Øe*] secinājumus lietā *Betriebsrat EurothermenResort Bad Schallerbach* (C-437/17, EU:C:2018:627, 24. punkts).

Nīderlandes valdība apstiprināja, ka minētais izņēmums nekad netiekot piemērots attiecībā uz tādām iekšējām komercbankām, kā, piemēram, sabiedrība C, un ka Nīderlandes tiesību aktos nav noteikts nekāds cits izņēmums. Tādējādi to koncernu īpatsvars, kuru iekšējo banku mītnesvieta ir Nīderlandē un kuri neatbilst šim nosacījumam, esot niecīgs.

53. No otras puses, Nīderlandes valdība atzīst, ka Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 3. punkta b) apakšpunktā minētais nosacījums netiktu izpildīts, ja iekšējās bankas juridiskā adrese ir dalībvalstī, kurā šādai bankai ir piemērojami nodokļu atvieglojumi. Varētu pamatoti uzskatīt, ka 27 Eiropas Savienības dalībvalstīs pastāv dažādas šādu režīmu iterācijas. Turklāt Komisija norāda, un ne bez pamata, ka, lai gan visās dalībvalstīs vispārējā jeb teorētiskā uzņēmumu ienākuma nodokļa likme ir 10 %, faktiskā likme nereti ir zemāka. Kopumā pietiekami liels īpatsvars koncernu, kuru iekšējās bankas atrodas citā dalībvalstī, nevis Nīderlandē, ir nelabvēlīgākā situācijā.

54. Visbeidzot, mani nepārliecina Spānijas valdības arguments, ka šādu atšķirīgu attieksmi mazina Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 3. punkta a) apakšpunktā paredzētais pakārtotais nosacījums, ka nodokļu maksātājs var atskaitīt koncerna sabiedrību savstarpēja aizdevuma procentus, ja tas var pamatot attiecīgā aizdevuma un ar to saistītā darījuma komerciālos apsvērumus. Patiesībā šī tiesību norma paredz nodokļu maksātājam slogu procentu atskaitīšanas ziņā, kas tam (praktiski) nekad nebūtu jāuzņemas, ja iekšējās bankas, kas ir piešķīrusi aizdevumu, mītne būtu Nīderlandē (jo, kā iztirzāts iepriekš, šajā gadījumā 10.a panta 3. punkta b) apakšpunktā minētais nosacījums faktiski vienmēr būtu izpildīts). Tas apstiprina attiecīgo atšķirīgo attieksmi.

C. LESD 49. pants pieļauj šādu ierobežojumu

55. Ņemot to vērā, piekrītu valdību, kas iestājušās lietā, un Komisijas viedoklim, ka LESD 49. pants pieļauj brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, kas izriet no Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 1. punkta c) apakšpunkta. Proti, kā tas tiks paskaidrots nākamajās apakšiedaļās, minētais ierobežojums ir attaisnojams ar kādu primāru vispārējo interešu apsvērumu (1. apakšiedaļa). Turklāt šis ierobežojums ir piemērots, lai nodrošinātu leģitīmā mērķa sasniegšanu (2. apakšiedaļa), un nepārsniedz to, kas ir nepieciešams tā sasniegšanai (3. apakšiedaļa).

1. Par to, vai ierobežojums ir attaisnojams

56. Valdības, kas iestājušās lietā, un Komisija apgalvo, ka Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 1. punkta c) apakšpunktā paredzētais pārvietošanās brīvības ierobežojums ir attaisnojams ar cīņu pret ļaunprātīgu nodokļu apiešanu. Precīzāk, minētās tiesību normas īpašais mērķis ir radīt šķēršļus tādām darbībām, kas ietver pilnīgi mākslīgu shēmu, kas neatspoguļo saimniecisko realitāti, izveidi, lai izvairītos no nodokļiem, kas parasti jāmaksā par ienākumiem, kas gūti no Nīderlandē veiktas darbības. Iesniedzējtiesa piekrīt šim viedoklim.

57. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru šāds mērķis ir primārs vispārējo interešu apsvērums nodokļu jomā [19]. Manuprāt, nav nekādu šaubu par to, ka Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 1. punkta c) apakšpunktam patiešām ir šāds mērķis, un tādējādi tas var tikt attaisnots ar šādu sevišķi svarīgu iemeslu.

58. Tiesa to nosprieda jau savā spriedumā X un X attiecībā uz tā paša likuma normu (bet agrākā redakcijā), kas pēc būtības bija identiska 10.a panta 1. punkta c) apakšpunktam. Vienīgā atšķirība starp abām normām ir tā, ka agrākā redakcija attiecās tikai uz iekšējo pārstrukturēšanu, savukārt 10.a panta 1. punkta c) apakšpunkts ir piemērojams arī ārējai līdzdalības iegādei [20]. Tomēr, abu tiesību normu mērķis ir viens un tas pats. Kā Tiesa ir konstatējusi spriedumā minētajā lietā, "mērķis ir novērst, lai uzņēmumu grupas [koncerna] pašu kapitāls mākslīgi neuzrādītos kā šīs grupas Nīderlandes uzņēmuma aizdoti līdzekļi un lai šā aizdevuma procentus varētu atskaitīt no Nīderlandē apliekamajiem ienākumiem" [21], lai gan šie procenti citādi (pamatoti) netiek aplikti ar nodokli. Koncerna sabiedrību savstarpēju aizdevumu procentu atskaitīšanas aizlieguma mērķis skaidri tiek apstiprināts ar noteikumu, kas paredz aizdevuma procentu atskaitīšanu atbilstoši tā paša panta 3. punkta a) apakšpunktam, ja aizdevums un ar to saistītais darījums ir saimnieciski pamatots.

2. Par to, vai ierobežojums ir atbilstīgs

59. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru prasība, lai jebkurš brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums būtu "atbilstīgs", ietver divus kumulatīvus kritērijus: pirmkārt, attiecīgajam pasākumam jābūt piemērotam, lai veicinātu izvirzītā mērķa sasniegšanu, un, otrkārt, "tam patiesi jāatbilst "vēlmei šo mērķi sasniegt" un jātiek īstenotam "saskanīgi un sistemātiski" [22].

60. Nav apstrīdams, ka izskatāmā lieta atbilst pirmajam kritērijam. Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 1. punkta c) apakšpunkts, paredzot, ka nodokļu maksātājs no tā ar nodokli apliekamās peļņas nevar atskaitīt procentus saistībā ar koncerna sabiedrību savstarpējiem aizdevumiem, kas ir (daļa no) pilnīgi mākslīgas shēmas, kuras mērķis ir mazināt Nīderlandes nodokļa bāzi, var kļūt par šķērsli šādām shēmām. Acīmredzami minētais tiesiskais regulējums veicina izvirzītā mērķa sasniegšanu [23].

61. Savukārt sabiedrība X apstrīd, vai izskatāmā lieta atbilst arī otrajam kritērijam. Tā apgalvo, ka Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 1. punkta c) apakšpunkts konsekventi un sistemātiski neapkaro mākslīgus koncerna sabiedrību savstarpējos aizdevumus. Proti, ja šāda aizdevuma procenti tiek aplikti ar pamatotas likmes nodokli dalībvalstī, kurā ir reģistrēta aizdevēja sabiedrība, Nīderlandē reģistrētā aizņēmēja sabiedrība var atskaitīt šos procentus (saskaņā ar minētā likuma 10.a panta 3. punkta b) apakšpunktu) pat tad, ja aizdevums un/vai ar to saistītais darījums nav saimnieciski pamatots.

62. Manuprāt, apstāklis, ka apstrīdētās normas paredz veikt koncerna sabiedrību savstarpēja aizdevuma procentu atskaitījumu sabiedrības X minētā scenārija gadījumā, faktiski atbilst izvirzītajam mērķim. Jāatzīst, ka šajā scenārijā šāda atskaitījuma atļaušana var nozīmēt ar nodokli

[19] Skat. citastarp spriedumu, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 51. un 55. punkts).

[20] Skat. minētos jēdzienus šo secinājumu 22. punktā.

[21] Spriedums X un X, 48. punkts.

[22] Skat. citastarp spriedumu, 2022. gada 7. septembris, Cilevičs u.c. (C-391/20, EU:C:2022:638, 74. un 75. punkts un tajos minētā judikatūra).

[23] Pēc analoģijas skat. spriedumu *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 77. punkts.

apliekamo ienākumu novirzīšanu no Nīderlandes uz dalībvalsti, kurā ir reģistrēta aizdevēja sabiedrība. Tomēr, ja šajā pēdējā dalībvalstī šiem procentiem tiek piemērota pamatota nodokļa likmi, nodokļi netiek pilnīgi apieti. Tādējādi attiecīgā scenārija gadījumā minētās atskaitīšanas atteikums nevar tikt attaisnots ar cīņu pret nodokļu apiešanu [24].

3. Par to, vai ierobežojums ir nepieciešams

63. Manuprāt, ierobežojums, kas izriet no apstrīdētajām Nīderlandes tiesību normām, nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu to leģitīmo mērķi, jo šo normu piemērošana ir attiecināma tikai uz pilnīgi mākslīgām shēmām (a), kā arī sekas, kas izriet no darījuma kvalificēšanas par šādu shēmu, nav pārmērīgas (b).

a) Par to, ka apstrīdētās tiesības normas ir piemērojamas tikai attiecībā uz pilnīgi mākslīgām shēmām

64. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, lai valsts tiesību normas tiktu uzskatītas par nepieciešamām, ņemot vērā mērķi novērst pilnīgi mākslīgas shēmas, kuras ir paredzētas, lai apietu nodokli, kas parasti jāmaksā par ienākumiem saistībā ar valsts teritorijā veiktu darbību, šo normu piemērošana ir jāattiecina tikai uz šādām shēmām, neskarot likumīgus darījumus [25].

65. Spriedumā X un X Tiesa ir atstājusi atklātu jautājumu par to, vai Nīderlandes tiesiskais regulējums atbilst šai prasībai. Tomēr valdības, kas iestājušās lietā, un Komisija apgalvo, ka šī prasība ir izpildīta. Proti, Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 1. punkta c) apakšpunkts ir attiecināms tikai uz darījumiem, kas neatspoguļo saimniecisko realitāti, ja koncerna sabiedrību savstarpēji aizdevumi tiek piešķirti nodokļu maksātājam Nīderlandē, lai tikai (vai galvenokārt) radītu parādu, kas atskaitāms no minētā nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamās peļņas, tādējādi samazinot Nīderlandes nodokļa bāzi. Turpretim, ja aizdevums un ar to saistītais darījums galvenokārt balstās uz pamatotiem komerciāliem apsvērumiem, saskaņā ar šā likuma 10.a panta 3. punkta a) apakšpunktu šī tiesību norma nav piemērojama.

66. Sabiedrība X tam nepiekrīt. Tā uzskata, ka spriedumā *Lexel* ir izdarīts pretējs secinājums. Šajā lietā Tiesa izvērtēja Zviedrijas regulējumu par uzņēmumu ienākuma nodokli, konkrētāk, tiesību normu par procentu izdevumu atskaitīšanu, saderību ar LESD 49. pantu. Tāpat kā Nīderlandes regulējumā, arī šajās tiesību normās pēc būtības bija noteikts, ka šāds atskaitījums izņēmuma kārtā nav pieļaujams, ja nodokļu maksātājs ir saņēmis attiecīgo aizdevumu no saistīta uzņēmuma, ja vien netiek pierādīts, ka šis aizdevums ir pamatots galvenokārt ar komerciāliem apsvērumiem un tādējādi nav piešķirts tikai tādēļ, lai radītu atskaitāmu parādu. Minētajā lietā Zviedrijas valdība arī apgalvoja, ka šā regulējuma mērķis ir novērst pilnīgi mākslīgas shēmas, kuras izveidotas, lai apietu parasti maksājamo nodokli par peļņu, kas gūta saistībā ar veiktajām darbībām attiecīgās dalībvalsts teritorijā. Tiesa uzskatīja, ka Zviedrijas tiesību normas nevar attaisnot ar šo pamatojumu, jo, pēc tās domām, šo normu piemērošana neaprobežojas tikai ar šādām shēmām. Šajā ziņā Tiesa ir atzinusi:

"53. Faktiski – kā to būtībā tiesas sēdē atzina Zviedrijas nodokļu iestādes – minētais [tiesību uz nodokļa atskaitīšanu] izņēmuma noteikums attiecas uz parādiem, kas izriet no civiltiesiskiem darījumiem un neattiecas tikai un vienīgi uz pilnīgi mākslīgām struktūrām [shēmām]. Tālab

[24] Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2002. gada 12. decembris, *Lankhorst-Hohorst* (C-324/00, EU:C:2002:749, 37. punkts).

[25] Skat. spriedumu *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 79. punkts.

atkarībā no nodokļu iestādes veiktā darījuma mērķu vērtējuma izņēmuma noteikums varētu būt piemērojams brīvos konkurences apstākļos noslēgtiem darījumiem, proti, tādos pašos apstākļos, kuri atbilst tiem apstākļiem, kas būtu jāpiemēro starp neatkarīgām sabiedrībām.

54. Citiem vārdiem, aplūkotā darījuma fiktīvais aspekts nav noteicošais apstāklis, lai atteiktu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, jo attiecīgās sabiedrības nodoms uzņemties parādsaistības, galvenokārt ar nodokļiem saistītu apsvērumu dēļ, ir pietiekams, lai pamatotu tiesības uz nodokļa atskaitīšanu. [..]

[..]

56. Jākonstatē, ka [tiesību uz nodokļa atskaitīšanu] izņēmuma noteikuma tvērumā ietilpst arī brīvas konkurences apstākļos noslēgti darījumi, kuri tādējādi nav pilnīgi mākslīgas vai fiktīvas struktūras [shēmām], kas izveidotas ar mērķi izvairīties no parasti maksājamā nodokļa par gūto peļņu saistībā ar veiktajām darbībām attiecīgās dalībvalsts teritorijā."

67. Sabiedrība X uzskata, ka no minētā izriet, ka valsts nodokļu iestādes nevar uzskatīt koncerna sabiedrību savstarpēju aizdevumu (vai darījumu virkni, kurā tas ietilpst) par pilnīgi mākslīgu shēmu, un šā iemesla dēļ atteikt procentu atskaitīšanu tikai tāpēc, ka konkrētais aizdevuma līgums tika noslēgts nodokļu apsvērumu dēļ. Šāda koncerna rīcība būtu pilnīgi likumīga. Šāds aizdevums būtu mākslīgs tikai gadījumā, ja un ciktāl procenti, ko aizņēmēja sabiedrība maksā aizdevējai sabiedrībai, pārsniedz tos procentus, par ko šīs sabiedrības būtu vienojušās brīvas konkurences apstākļos, proti, ja piemērojamā procentu likme ir augstāka par tirgus likmi, par ko attiecīgās sabiedrības būtu vienojušās, ja tās neietilptu vienā koncernā. Savukārt, ja šāds aizdevums tiek īstenots brīvas konkurences apstākļos, tad neatkarīgi no tā mērķa tas nevar tikt uzskatīts par mākslīgu. Tas ir attiecināms uz sabiedrības X un F noslēgtajiem aizdevuma līgumiem [26].

68. Kasācijas sūdzības iesniedzēja arī uzskata, ka, tā kā Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 1. punkta c) apakšpunktā un šā panta 3. punktā kļūdaini tiek uzsvērts koncerna sabiedrību savstarpēja aizdevuma piešķiršanas mērķis (vai tas būtu nodokļu apiešana vai komerciāli apsvērumi), nevis šim aizdevumam piemērojamie noteikumi, procentu atskaitīšana var tikt atteikta ne tikai attiecībā uz aizdevumiem, kuriem piemērotas pārmērīgas procentu likmes (kas, kā paskaidrots iepriekš, ir mākslīgi), bet arī attiecībā uz aizdevumiem, kuriem piemērotas tirgū ierastās likmes (un kurus šā iemesla dēļ nevar uzskatīt par mākslīgiem). Tādējādi, tāpat kā lietā, kurā tika pasludināts spriedums *Lexel*, šo tiesību normu piemērošanas joma neaprobežojas tikai ar pilnīgi mākslīgām shēmām, bet aptver arī tiesiski pamatotus darījumus.

69. Iesniedzējtiesas pirmā jautājuma pamatā ir šīs debates. Ir skaidrs, ka nevar noteikt, vai Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 1. punkta c) apakšpunkts ir piemērojams tikai "pilnīgi mākslīgām shēmām", ja strīds ir par paša šā jēdziena nozīmi. Tāpat arī ir skaidrs, ka valdības, kas iestājušās lietā, un Komisija, no vienas puses, un sabiedrība X, no otras puses, šajā ziņā piedāvā ļoti atšķirīgas pieejas. Pirmā pieeja uzsver aizdevuma piešķiršanas *nolūku*. Otrā pieeja uzsver vienīgi noteikumus, kas piemērojami minētajam aizdevumam. Pirmā pieeja piešķir Nīderlandes nodokļu iestādēm ievērojami lielāku rīcības brīvību nekā otrā pieeja, kas, gluži otrādi, paredz lielāku noteiktību nodokļu maksātājiem [27]. Saskaņā ar pirmo pieeju valsts nodokļu iestādes var kvalificēt koncerna sabiedrību savstarpējo aizdevumu kā "pilnīgi mākslīgu shēmu" (vai šādas "shēmas" daļu) un, pamatojoties uz to, atteikt procentu atskaitīšanu, ja aizdevums tiek

[26] Sabiedrība X uzskata, ka to pierādot fakts, ka nesaistīta komercbanka piedāvāja piešķirt aizdevumu ar tādiem pašiem noteikumiem.

[27] Šajā nozīmē skat. šo secinājumu 80. un 87. punktu.

piešķirts galvenokārt nodokļu priekšrocības saņemšanai, neatkarīgi no tam piemērojamajiem noteikumiem. Saskaņā ar otro pieeju koncerna sabiedrību savstarpējo aizdevumu "neskar" šādas sekas, ja tā noteikumi, tostarp noteikumi par procentu likmi, tā sakot, ir "parasti", lai gan tas ir piešķirts nodokļu vajadzībām.

70. Šajā posmā jāuzsver, ka, lai gan valdības, kas iestājušās lietā, un Komisija ir veltījušas ievērojamu savu attiecīgo apsvērumu daļu, paskaidrojot, ka "viņu" pieeja nav pretrunā spriedumam *Lexel*, jo i) izskatāmā lieta ir jānošķir no lietas, kurā tika pasludināts minētais spriedums, un/vai ii) minētais spriedums nevar tikt skatīts tā, kā ierosina sabiedrība X, mani šie paskaidrojumi nepārliecina. No šo secinājumu 66. punkta izriet, ka visos attiecīgajos aspektos [28] apstrīdētās Nīderlandes tiesību normas ir pārsteidzoši līdzīgas lietā *Lexel* aplūkotajām normām. Proti, šīm tiesību normām ir identisks mērķis: tie koncerna sabiedrību savstarpējie aizdevumi, kas piešķirti tikai (vai galvenokārt) nolūkā iegūt nodokļu priekšrocību. Tādējādi vispārējais jautājums ir viens un tas pats. Proti, vai un kādā mērā šādu aizdevumu var uzskatīt par "pilnīgi mākslīgu shēmu" (vai par šādas "shēmas" sastāvdaļu) un pret ko kā tādu var attiekties nodokļu iestādes. Turklāt spriedums *Lexel* nav nedz neskaidrs, nedz arī nepārprotams, un līdz ar to šajā jautājumā to nav iespējams interpretēt dažādi. Manuprāt, šo spriedumu var interpretēt vienīgi tā, kā to ir sapratusi sabiedrība X [29]. Tiesa uzskatīja, ka aizdevuma piešķiršanas nolūks nav nozīmīgs apstāklis, un tā vietā nošķīra brīvas konkurences apstākļos izsniegtus aizdevumus (ko tā uzskatīja par īstiem) un aizdevumus, kas nav izsniegti šādos apstākļos (ko tā uzskatīja par mākslīgiem). Līdz ar to jautājums ir tikai par to, vai izskatāmajā lietā Tiesai būtu jāapstiprina spriedums *Lexel*, vai tomēr no tā jāatkāpjas.

71. Manuprāt, valdību, kas iestājušās lietā, un Komisijas ierosinātā pieeja ir pareiza. Līdz ar to aicinu Tiesu pārskatīt nostāju, ko tā par aplūkojamo jautājumu ir paudusi spriedumā *Lexel*.

72. LESD 49. pantā garantētā brīvība veikt uzņēmējdarbību sniedz diezgan plašas iespējas nodokļu "optimizācijai". Tiesa ir vairākkārt atzinusi, ka Eiropas koncerni var likumīgi izmantot šo brīvību, lai dibinātu meitassabiedrības dalībvalstīs, lai tiktu piemērots labvēlīgs nodokļu režīms [30]. Līdz ar to, kā apgalvo sabiedrība X, sabiedrība A varēja likumīgi reģistrēt sava koncerna iekšējo banku –sabiedrību C – Beļģijā tieši šajā nolūkā. Tāpat sabiedrība C var piešķirt aizdevumus pārējām koncerna sabiedrībām, kas reģistrētas citās dalībvalstīs, piemēram, sabiedrībai X Nīderlandē. Pārrobežu koncerna sabiedrību savstarpējie aizdevumi paši par sevi nav nepieļaujami [31]. Protams, šāds aizdevums var samazināt aizņēmējas sabiedrības uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi dalībvalstī, kurā tā ir reģistrēta. Proti, veicot šā aizdevuma procentu atskaitījumu no tās ar nodokli apliekamās peļņas, šī sabiedrība samazina savas nodokļu saistības pret šo dalībvalsti. Faktiski daļa peļņas, ko gūst aizņēmēja sabiedrība, procentu maksājumu veidā

[28] Pirmkārt, valdības, kas iestājušās lietā, un Komisija uzsver, ka Zviedrijas tiesiskais regulējums bija nepārprotami piemērojams iekšējām un pārrobežu situācijām, savukārt Nīderlandes tiesību normu gadījumā tas tā nav (skat. šo secinājumu B iedaļu). Tomēr šai atšķirībai nav nozīmes jēdziena "pilnīgi mākslīga shēma" interpretācijā. Otrkārt, Komisija norāda, ka lietā, kurā tika pasludināts minētais spriedums, gan iekšējā pārstrukturēšana, kuras īstenošanai tika piešķirti attiecīgie aizdevumi, gan paši aizdevumi bija pamatoti ar patiesiem komerciāliem apsvērumiem, un tikai aizdevumiem piemērojamie noteikumi bija mākslīgi. Neesmu pārliecināts, vai tas tā patiešām bija, katrā ziņā spriedumā *Lexel* Tiesa savu argumentāciju formulēja plaši, nesaistot to ar konkrētiem lietas apstākļiem.

[29] Attiecībā uz šādu interpretāciju skat. van der Weijden, M., "ECJ Lexel AB Decision Casts a Shadow Over Dutch Interest Limitation Provision", *European Tax Blog*, 2021.gada 21. jūnijs, un Garcia Prats, G., u.c. "Opinion Statement ECJ-TF 1/2021 on the ECJ Decision of 20 January 2021 in Lexel AB (Case C-484/19) Concerning the Application of the Swedish Interest Deductibility Rules", 2021. gada 30. jūnijs, *European Taxation*, 61. sēj., Nr. 6, 2021.

[30] Skat. citastarp spriedumu, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 34.–38.punkts).

[31] Skat. spriedumu *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 73. punkts.

tiek novirzīta no tās dalībvalsts, kurā tā ir reģistrēta, uz dalībvalsti, kurā atrodas aizdevēja sabiedrības mītne. Tomēr integrētā, vienotā tirgū, kāds ir Savienības iekšējais tirgus, dalībvalstīm šis aspekts principā ir jāpieņem.

73. Tomēr šajā ziņā Tiesa ir atzinusi skaidru ierobežojumu. Savienības tiesībās pastāv vispārējs tiesību princips, saskaņā ar kuru nevar ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām, tostarp normām par brīvību veikt uzņēmējdarbību. Jēdziens "pilnīgi mākslīga shēma" ir jāinterpretē šādā kontekstā. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tā ir ļaunprātīga rīcība, ja dažādās dalībvalstīs reģistrēti uzņēmēji veic "mākslīgus darījumus, kuri nav saimnieciski un komerciāli pamatoti" (vai, citiem vārdiem sakot, "kuri neatspoguļo saimniecisko realitāti"), tādējādi tikai formāli izpildot nodokļu priekšrocības gūšanas nosacījumus, "ar galveno nolūku iegūt [šo] priekšrocību" [32].

74. Turklāt spriedumā X (Trešā valstī reģistrētas starpnieksabiedrības) [33] attiecībā uz LESD 63. pantā garantēto kapitāla brīvu apriti Tiesa norādīja, ka "mākslīga tādu apstākļu radīšana, kas vajadzīgi, lai izvairītos no nodokļa uzlikšanas dalībvalstī vai lai pienācīgi saņemtu nodokļu priekšrocību tajā, attiecībā uz pārrobežu kapitāla apriti var izpausties dažādos veidos". Šajā kontekstā tā noteica, ka jēdziens "pilnīgi mākslīga shēma" var ietvert "jebkādas shēmas, kuru galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem ir peļņas, kas gūta dalībvalsts teritorijā veiktas darbības rezultātā, samākslota novirzīšana uz [citu valsti] ar zemu nodokļa likmi".

75. Manuprāt, šī interpretācija ir spēkā arī attiecībā uz koncerna sabiedrību savstarpējiem darījumiem, uz kuriem attiecas brīvība veikt uzņēmējdarbību. Proti, šī interpretācija pilnīgi atbilst šo secinājumu 73. punktā sniegtajam skaidrojumam. Turklāt attiecībā uz valsts tiesisko regulējumu, kas risina jautājumus par koncerna sabiedrību savstarpējie aizdevumiem darījumiem, piemēram, apstrīdētās Nīderlandes tiesību normas, kapitāla brīva aprite un brīvība veikt uzņēmējdarbību ir nesaraujami saistītas. Tas tā ir tāpēc, ka nevar veikt kapitāla brīvu apriti starp viena koncerna sabiedrībām, ja tā brīvība veikt uzņēmējdarbību ir ierobežota. Tādējādi šīs normas teorētiski varētu tikt pārskatītas jebkuras šīs pamatbrīvības gaismā. Līdz ar to nav pamatojuma piemērot atšķirīgus kritērijus atkarībā no piemērojamās brīvības.

76. Rezumējot, kā norāda valdības, kas iestājušās lietā, un Komisija, lai konstatētu, vai koncerna sabiedrību savstarpējais aizdevums ir (daļa no) "pilnīgi mākslīgas shēmas", izšķiroša loma ir attiecīgo tirgus dalībnieku *mērķim*. Koncerna sabiedrību savstarpējs aizdevums ir uzskatāms par šādu "shēmu", ja šā darījuma vienīgais (vai galvenais) *nolūks* ir saņemt nodokļu priekšrocību (piemēram, aizdevuma procentu atskaitīšanu no ar nodokli apliekamiem ienākumiem), par ko liecina apstāklis, ka citādi tas nav nedz saimnieciski, nedz komerciāli pamatots (vai, citiem vārdiem sakot, tas neatspoguļo saimniecisko realitāti). Lai noskaidrotu, vai tas tā ir, ir visaptveroši jāizvērtē attiecīgie lietas fakti un apstākļi [34].

77. Šajā ziņā, kā norāda Nīderlandes valdība un kā Tiesa ir ļāvusi noprast spriedumā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* [35], var nošķirt divus scenārijus.

[32] Skat. citastarp 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, 96., 124. un 125. punkts un tajos minētā judikatūra). Pēc analoģijas skat. arī spriedumu, 2023. gada 21. decembris, *BMW Bank* u.c. (C-38/21, C-47/21 un C-232/21, EU:C:2023:1014, 282. un 283. punkts).

[33] Spriedums, 2019. gada 26. februāris, (C-135/17, EU:C:2019:136, 84. punkts).

[34] Attiecībā uz pēdējo aspektu skat. citastarp 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, 125. punkts un tajā minētā judikatūra).

[35] 81. punkts.

78. No vienas puses, koncerna sabiedrību savstarpējā aizdevuma, kas piešķirts pamatotu saimniecisku un/vai komerciālu iemeslu dēļ, var ietvert īpašus noteikumus, kuri "neatspoguļo saimniecisko realitāti". Par pārmērīgi augstu procentu likmi var vienoties (mākslīgi, jo galu galā koncerns šos procentus maksā pats sev) citādi likumīgā darījumā ar mērķi izmantot attiecīgi augstu nodokļu atskaitījumu dalībvalstī, kurā reģistrēta aizņēmēja sabiedrība. Nesaistītu pušu darījumu princips (proti, vai nesaistīti uzņēmumi salīdzināmos apstākļos būtu vienojušies par tādiem pašiem noteikumiem) ir objektīvs kritērijs, nosakot, vai tas patiešām ir tā [36].

79. No otras puses, saistītie uzņēmumi var noslēgt aizdevuma līgumu, kurš kopumā nav nedz saimnieciski, nedz komerciāli pamatoti un kura vienīgais (vai galvenais) nolūks ir radīt procentu maksājumus aizņēmēja uzņēmuma mītnes valstī. Pretēji tam, ko Tiesa nosprieda sprieduma *Lexel* 54. punktā un kā norādīts šo secinājumu 76. punktā, šis nolūks, par ko liecina attaisnojuma trūkums, ir izšķirošs apsvērums. Tieši šā iemesla dēļ šāds aizdevums ir uzskatāms par "pilnīgi mākslīgu [shēmu]". Savukārt tas, vai šim aizdevumam piemērojamie noteikumi atbilst tādiem, par ko līdzīgos apstākļos būtu vienojušies nesaistīti uzņēmumi, nav būtisks apsvērums. Kā apgalvo Nīderlandes valdība, šādu aizdevumu nevar uzskatīt par tādu, kas "atspoguļo saimniecisko realitāti", tikai tāpēc, ka piemērojamā procentu likme ir noteikta atbilstoši tirgus vērtībai. Īstenībā šis aizdevums neatspoguļo "saimniecisko realitāti", jo, ja sabiedrībām nebūtu šādu attiecību un ja netiktu apsvērtas nodokļu priekšrocības, tas nebūtu ņemts [37]. Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 1. punkta c) apakšpunkts ir vērsts tieši pret šādiem mākslīgi radītiem parādiem.

80. Kā norāda valdības, kas iestājušās lietā, un Komisija, ja koncerna sabiedrību savstarpējie darījumi, kuri nav nedz saimnieciski, nedz komerciāli pamatoti, nekad nevarētu tikt uzskatīti par "pilnīgi mākslīgām shēmām" gadījumos, ja tie tiek veikti brīvas konkurences apstākļos, tiktu ievērojami mazinātas valstu nodokļu iestāžu iespējas apkarot ļaunprātīgu nodokļu apiešanu. Nesaistītu pušu darījumu princips faktiski tiktu pārvērsts par nevēlamu "drošu ostu" pārrobežu koncerniem. To gudrie nodokļu konsultanti varētu pēc saviem ieskatiem sagudrot visdažādākās samudžinātas shēmas nolūkā tikai samazināt sabiedrības uzņēmumu ienākuma nodokļa saistības dalībvalstī un pārcelt peļņu uz citu dalībvalsti ar zemāku nodokļa likmi. Kamēr vien šie konsultanti prasmīgi iekļautu tādus noteikumus, kuri atspoguļo noteikumus, kas parasti ir konstatējami tirgū, šīs shēmas būtu "pasargātas" no nodokļu iestāžu īstenotajiem pretpasākumiem [38].

81. Tas būtu vēl jo mazāk vēlams, ņemot vērā to, ka saskaņā ar vispārējo Savienības tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma principu valsts nodokļu iestādēm ir ne tikai tiesības, bet arī pienākums novērst nodokļu priekšrocību iegūšanu, izmantojot "pilnīgi mākslīgas shēmas". Proti, efektīvi pasākumi pret nodokļu apiešanu ir būtiski ne tikai, lai nodrošinātu dalībvalstu suverēnās tiesības aplikt ar nodokļiem to teritorijā gūtos ienākumus un peļņu, bet arī iekšējā tirgus darbībai kopumā. Ļaunprātīga nodokļu apiešana apdraudētu ekonomikas kohēziju, kā arī pareizu iekšējā tirgus darbību, kropļojot konkurences apstākļus [39].

82. Patiesībā nodokļu bāzes samazināšanas un peļņas novirzīšanas stratēģiju, ko īsteno pārrobežu koncerni, pieaugošā ietekme uz dalībvalstu valsts kasi un iekšējā tirgus darbību lika Savienībai risināt šo jautājumu. Šajā ziņā Savienības likumdevējs ir pieņēmis dažādus aktus, tostarp

[36] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 21. janvāris, *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 58. un 71. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) paraugkonvencijas par nodokļu uzlikšanu ienākumiem un kapitālam 9. pantu.

[37] Šajā nozīmē skat spiedumu *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 81. punkts.

[38] Manuprāt, nesaistītu pušu darījumu princips ir paredzēts, lai izvairītos no situācijas, kad pamatoti saimnieciskie darījumi tiek izmantoti manipulatīvos nolūkos nodokļu ziņā. To nedrīkst izmantot, lai leģitimizētu darījumus, kuri nav saimnieciski pamatoti.

[39] 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, 107. punkts).

Padomes Direktīvu (ES) 2016/1164, ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību [40] (turpmāk tekstā – "Nodokļu apiešanas novēršanas direktīva") [41]. Minētās direktīvas 6. pantā ir ietverts "vispārējs noteikums par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu", kas izstrādāts, ņemot vērā Tiesas judikatūru, kas minēta šo secinājumu 73. punktā, un kas attiecīgi ir jāinterpretē [42]. Gadījumā, ja valstu nodokļu iestādes šādus koncerna sabiedrību savstarpējos darījumus, kuri nav nedz saimnieciski, nedz komerciāli pamatoti, pat ja tie tiek veikti brīvas konkurences apstākļos, nevarētu uzskatīt par "pilnīgi mākslīgām shēmām", šī politika tiktu apdraudēta. Turklāt attiecīgais "noteikums par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu" zaudētu nozīmīgu tā lietderīgās iedarbības daļu. Daudzi darījumi, kuri veikti nevis "pamatotu komerciālu iemeslu dēļ, kas atspoguļo saimniecisko realitāti", bet gan tikai " [..] ar mērķi gūt nodokļu priekšrocību" (izmantojot šajā normā minēto formulējumu), būtu ārpus tā darbības jomas.

83. Iepriekš izklāstīto iemeslu dēļ uzskatu, ka izskatāmajā lietā Tiesai ir jāatkāpjas no sprieduma *Lexel* 53., 54. un 56. punkta [43]. Tie koncerna sabiedrību savstarpējie aizdevumi, kuri piešķirti, lai gan tie nav nedz komerciāli, nedz saimnieciski pamatoti, ar vienīgo (vai galveno) mērķi radīt atskaitāmu parādu aizņēmējas sabiedrības mītnes valstī, ir "pilnīgi mākslīgas shēmas" neatkarīgi no tā, vai šie darījumi tiek īstenoti brīvas konkurences apstākļos. Valsts tiesiskais regulējums, kas vērsts pret šādiem aizdevumiem, ir jāuzskata par vajadzīgu, ņemot vērā mērķi novērst šāda veida "shēmas".

84. Pēc šā precizējuma ir jāpārbauda daži sabiedrības X noslēgumapsvērumi par Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 1. punkta c) apakšpunkta piemērošanas jomu.

85. Pirmkārt, sabiedrība X apgalvo, ka Nīderlandes nodokļu iestādes var piemērot šo tiesību normu attiecībā uz neskaidri definētu virkni koncerna sabiedrību savstarpēju darījumu, jo tās piemērošanas joma ir atkarīga no nosacījuma, kas formulēts nekonkrēti un neskaidri, proti, vai aizdevums un ar to saistītais tiesiskais darījums "galvenokārt ir balstīti uz komerciāliem apsvērumiem" (minētā likuma 10.a panta 3. punkta a) apakšpunkts). Šā iemesla dēļ apstrīdētais Nīderlandes tiesiskais regulējums neatbilst tiesiskās drošības principam, jo sabiedrības nevarēja ar pietiekamu precizitāti paredzēt, kurus darījumus nodokļu iestādes varētu uzskatīt par ļaunprātīgiem.

86. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiesiskās drošības princips it īpaši noteic, ka noteikumiem jābūt skaidriem un precīziem un to sekām jābūt paredzamām, īpaši tad, ja tie var nelabvēlīgi ietekmēt personas vai uzņēmumus [44].

[40] 2016. gada 12. jūlija direktīva (OV 2016, L 193, 1. lpp.).

[41] Skat. arī Padomes Direktīvu 2011/16/ES (2011. gada 15. februāris) par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK (OV 2011, L 64, 1. lpp.), kas grozīta ar Padomes Direktīvu (ES) 2018/822 (2018. gada 25. maijs), ar ko attiecībā uz obligāto automātisko informācijas apmaiņu nodokļu jomā saistībā ar ziņojamām pārrobežu shēmām groza Direktīvu 2011/16/ES (OV 2018, L 139, 1. lpp.).

[42] Jānorāda, ka pamatlietā Nodokļu apiešanas novēršanas direktīva *ratione temporis* nav piemērojama. Minētās direktīvas noteikumi ir piemērojami no 2019. gada 1. janvāra. Izskatāmās lietas fakti ir radušies pirms šā datuma.

[43] Ja Tiesa piekristu manam vērtējumam, saprotu, kādā sarežģītā situācijā tā varētu nonākt. Spriedumu *Lexel* taisīja palāta piecu tiesnešu sastāvā – tāpat kā spriedumu izskatāmajā lietā. Tomēr, ņemot vērā to, ka attiecīgie sprieduma *Lexel* punkti pieeju jēdzieniem "pilnīgi mākslīga shēma" un tiesību normu ļaunprātīga izmantošana neatspoguļo atbilstoši vispārējām judikatūras nostādnēm, kas ietver virspalātas nolēmumus gan pirms, gan *pēc* sprieduma *Lexel* pasludināšanas (skat. šo secinājumu 73. un 74. punktu), var uzskatīt, ka šis spriedums ir netieši jau atcelts. Lai šajā lietā apstiprinātu šo faktu, Tiesai nav nepieciešama lemšana virspalātas sastāvā.

[44] Skat. citastarp spriedumu, 2015. gada 11. jūnijs, *Berlington Hungary* u.c. (C-98/14, EU:C:2015:386, 74., 76. un 77. punkts un tajos minētā judikatūra).

87. Šajā ziņā ir jānorāda, ka apstrīdētā Nīderlandes tiesību norma ir formulēta līdzīgi citām ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas klauzulām, kas ietvertas valsts tiesību aktos un Savienības tiesībās. Īpaši Nodokļu apiešanas novēršanas direktīvas 6. pantā paredzētā "vispārīgā noteikuma par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu" piemērošana konkrētam darījumam arī ir atkarīga no tā, vai šis darījums ir veikts "pamatotu komerciālu iemeslu dēļ, kas atspoguļo saimniecisko realitāti", nevis tikai "[..] ar mērķi gūt nodokļu priekšrocību". Protams, ka tie ir atvērti jēdzieni, kuri pēc būtības rada zināmu nenoteiktību attiecībā uz to piemērošanas jomu. Turklāt, kā norādīts šo secinājumu 76. punktā, lai noteiktu, vai konkrētajā gadījumā šādi nosacījumi ir izpildīti, katrā atsevišķā gadījumā ir jāveic vispārējs faktu un apstākļu kopuma novērtējums, kas arī rada zināmu nenoteiktības pakāpi.

88. Tomēr šāda nenoteiktības pakāpe ir neizbēgama un pieņemama šādu ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumu blakusparādība. Kā ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*] jau norādījusi savos secinājumos lietā SGI [45] "tiesību normām, kurām jānovērš ļaunprātīgas darbības, neizbēgami jāietver noteikti juridiskie termini, lai tās attiektos uz pēc iespējas vairāk situācijām, kas tiek radītas, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas". Turklāt šīs tiesību normas ir paredzētas cīņai pret rīcību, kas noformēta kā tiesiski pamatota un ko tādēļ ir grūti atpazīt.

89. No tā neizriet, ka šāda tiesiskā regulējuma piemērošana ir pilnīgi atstāta nodokļu iestāžu ziņā, padarot tā sekas neparedzamas. Kā norāda iesniedzējtiesa un Nīderlandes valdība, to, vai konkrēta shēma ir "pilnīgi mākslīga", nosaka, pamatojoties uz objektīvu un pārbaudāmu faktu izvērtējumu [46].

90. Kā norādīts šo secinājumu 79. punktā, izšķirošs ir jautājums par to, vai gadījumā, ja sabiedrībām nebūtu īpašu attiecību un nebūtu vēlamās nodokļu priekšrocības, aplūkojamais koncerna sabiedrību savstarpējais aizdevums nebūtu ņemts. Analīzes veids, kas jāveic saistībā ar šo kritēriju ir pietiekami skaidrs. Attiecīgo faktu un apstākļu novērtējums ietver shēmas, kurā ietilpst šis aizdevums, vispārējās shēmas un acīmredzamā nolūka pārbaudi. Kā norāda iesniedzējtiesa, jautājumi būtībā ir šādi: ja nebūtu nodokļu priekšrocību, vai attiecīgais nodokļu maksātājs būtu bijis ieinteresēts izmantot shēmu? Vai shēmas shēma, ņemot vērā tās norādīto mērķi, šķiet pārāk sarežģīta un it īpaši ietver darbības, kas šķiet nevajadzīgas (ja vien tās neietekmē nodokļu saistības)? Nodokļu speciālistiem un pārrobežu koncerniem, kas var attiecīgi regulēt savu rīcību, nebūtu grūti atbildēt uz šiem jautājumiem [47].

91. Pamatlietā iesniedzējtiesa un Nīderlandes valdība paskaidro, ka, lai gan līdzdalības iegāde nesaistītas juridiskas personas pamatkapitālā un aizdevuma ņemšana šim nolūkam, ko nodokļu maksātājs īsteno kopā ar saistītu uzņēmumu, parasti tiek uzskatīta par tādu, kas "galvenokārt ir balstīta uz komerciāliem apsvērumiem", tomēr Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 3. punkta a) apakšpunkta izpratnē shēma saistībā ar sabiedrības X veikto sabiedrības F pamatkapitāla daļu iegādi ir tikusi uzskatīta par "pilnīgi mākslīgu" tās sarežģītā rakstura un darbību dēļ, kas (šķiet) nevajadzīgas. Atgādinu, ka minētās darbības bija šādas – i) sabiedrības A pašu kapitāla novirzīšana sabiedrībai C, ii) turpmāka šo līdzekļu pārvēršana aizdevumā, kas tika piešķirts sabiedrībai X, iii) sabiedrības X īstenotā sabiedrības F pamatkapitāla daļu iegāde un

[45] Ģenerāladvokātes J. Kokotes [*Kokott*] secinājumi lietā *SGI* (C-311/08, EU:C:2009:545, 70. punkts).

[46] Attiecībā uz šo prasību skat. spriedumu, 2010. gada 21. janvāris, *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 71. punkts un tajā minētā judikatūra).

[47] Pēc analoģijas skat. manus secinājumus lietā *Belgian Association of Tax Lawyers* u.c. (C-623/22, 93.–103. punkts un tajos minētā judikatūra).

iv) vienas nodokļu vienības izveide starp sabiedrību F un sabiedrību X, lai procentus, ko sabiedrība X maksāja sabiedrībai C, varētu atskaitīt no sabiedrības F Nīderlandē gūtajiem apliekamajiem ienākumiem [48].

92. It īpaši apstāklis, ka sabiedrībai X piešķirtais aizdevums tika nodrošināts no līdzekļiem, kas "novirzīti" no sabiedrības A, pirmšķietami sabojā visu shēmu. Tas liek uzdot jautājumu, vai šis aizdevums patiešām bija vajadzīgs un kāpēc līdzdalību sabiedrības F pamatkapitālā iegādājās sabiedrība X, nevis sabiedrība A. Komisija apgalvo, ka hipotētiska scenārija gadījumā, kas atspoguļotu saimniecisko realitāti, sabiedrības F pamatkapitāla daļas būtu iegādājusies sabiedrība A, un līdz ar to šajā iegādes darījumā būtu ietverts mazāk darbību. Tomēr šādā scenārijā sabiedrība X izmaksātu sabiedrībai A dividendes par savu un sabiedrības F Nīderlandē gūto peļņu. Šāda sadale neradītu uzņēmumu ienākuma nodokļa saistību samazinājumu Nīderlandē. Turpretim, pateicoties shēmai, kurā sabiedrība X iegādājās sabiedrības F pamatkapitāla daļas, izmantojot sabiedrībai C piešķirto aizdevumu no līdzekļiem, kas novirzīti no sabiedrības A, jo sabiedrība X veica šā aizdevuma procentu atskaitīšanu no apliekamajiem ienākumiem, ko tā un sabiedrība F guva Nīderlandē, šo abu sabiedrību nodokļu saistības šajā dalībvalstī tika samazinātas gandrīz līdz nullei. [49]

93. Šādā situācijā iesniedzējtiesa un Nīderlandes valdība uzsver, ka nodokļu maksātājam ir ticami jāpierāda, ka pastāv saimnieciski un/vai komerciāli iemesli, kas attaisno shēmas posmu izmantošanu un it īpaši aizdoto līdzekļu "novirzīšanu". Saskaņā ar Tiesas judikatūru nodokļu maksātājam tiek dota pienācīga iespēja bez pārmērīgām administratīvām grūtībām iesniegt pierādījumus šajā ziņā [50]. Turklāt, ja nodokļu iestādes, ņemot vērā nodokļu maksātāja sniegtos paskaidrojumus un pierādījumus, joprojām uzskata, ka shēma ir mākslīga, nodokļu maksātājs var apstrīdēt šo iestāžu lēmumu tiesā. Vienkārši pamatlietā sabiedrībai X nav izdevies sniegt šādus pierādījumus, un valsts tiesas apstiprināja nodokļu iestāžu lēmumu.

94. Sabiedrība X atbild, ka Nīderlandes nodokļu iestāžu un tiesu praksē jautājums par to, kādi saimnieciski un/vai komerciāli iemesli attaisnotu šādu līdzekļu "novirzīšanu", ir neskaidrs. Līdz šim skaidrojumi vienmēr ir tikuši atteikti. Turklāt šajā ziņā šīs iestādes un tiesas nav ņēmušas vērā apsvērumus, kas attiecas uz attiecīgā koncerna struktūru, piemēram, to, ka aizdevēja sabiedrībai parasti ir (tāpat kā šajā gadījumā sabiedrībai C) galvenā loma minētā koncerna finansēšanā [51].

95. Manuprāt, tāda ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikuma kā Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 1. punkta c) apakšpunkts darbībā vienmēr būs pelēkās zonas. Tas nenozīmē, ka šis noteikums nav saderīgs ar tiesiskās drošības principu. Izskatāmajā lietā nodokļu iestāžu un Nīderlandes tiesu prakse pakāpeniski precizēs sabiedrības X izvirzīto jautājumu. Šajā ziņā tikai norādīšu, ka, izvērtējot to, vai shēma ir uzskatāma par mākslīgu vai saimnieciski pamatotu, nodokļu iestādēm un tiesām ir jāņem vērā *visi* pamatotie saimnieciskie iemesli, tostarp finanšu jomā [52]. Nevar izslēgt, ka sabiedrības X minētais iemesls ir kvalificējams kā tāds. Iesniedzējtiesai būtu jāizvērtē šis jautājums.

[48] Skat. šo secinājumu 8.–10. punktu.

[49] Skat. šo secinājumu 10. punktu.

[50] Skat. citastarp spriedumu, 2010. gada 21. janvāris, *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 71. punkts un tajā minētā judikatūra).

[51] Sabiedrība X paskaidro, ka, ņemot vērā sabiedrības A koncerna uzbūvi, attiecīgā shēma būtu jāuzskata par saimnieciski pamatotu. Proti, koncerna vispārējās finanses ir centralizētas sabiedrības C mītnesvietā (skat. šo secinājumu 7. punktu), kurai šajā ziņā ir piešķirts ievērojams personāls un aktīvi. Šā iemesla dēļ sabiedrības F kapitāldaļu iegāde tika veikta, izmantojot aizdevumu, ko piešķīra sabiedrība C. Sabiedrība A regulāri pārskaita naudas līdzekļus sabiedrībai C tikai tāpēc, ka pēdējai minētajai ir nepieciešams kapitāls tās funkciju veikšanai.

[52] Pēc analoģijas skat. Nodokļu apiešanas novēršanas direktīvas 11. apsvērumu.

96. Sabiedrība X apstrīd arī pierādīšanas pienākuma sadali, kas paredzēta apstrīdētās Nīderlandes tiesību normās. Proti, tā apgalvo, ka ar Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 1. punkta c) apakšpunktu ir ieviesta vispārēja ļaunprātīgas izmantošanas prezumpcija, pārsniedzot to, kas nepieciešams izvirzītā mērķa īstenošanai [53]. Pamatojoties uz šo tiesību normu, Nīderlandes nodokļu iestādes var atteikt nodokļu maksātājam to procentu atskaitīšanu, ko tas maksā par koncerna sabiedrību savstarpēju aizdevumu, bez pienākuma sniegt pat pirmšķietamus pierādījumus par ļaunprātīgu izmantošanu, savukārt saskaņā ar minētā likuma 10.a panta 3. punkta a) apakšpunktu šim nodokļu maksātājam, lai iegūtu šo nodokļu priekšrocību, ir pienākums pierādīt, ka aizdevums un ar to saistītais tiesiskais darījums galvenokārt ir balstīti uz komerciāliem apsvērumiem.

97. Nepiekrītu. Skaidrs, ka gadījumā, ja valsts nodokļu iestāde ar ļaunprātīgu rīcību saistīta iemesla dēļ plāno nodokļu maksātājam atteikt nodokļu priekšrocību, tai principā ir jāpierāda, ka nodokļu maksātājs mēģina iegūt šo priekšrocību, izmantojot "pilnīgi mākslīgu shēmu", ņemot vērā visus attiecīgos lietas faktus un apstākļus, ievērojot iepriekš izklāstītos kritērijus [54]. Tomēr tas nenozīmē, ka dalībvalstīm ir liegts savos tiesību aktos ieviest tiesiskas prezumpcijas, ja vien tās ir konkrētas un pietiekami pamatotas.

98. Izskatāmajā lietā Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 1. punkta c) apakšpunkts, kā arī nodokļu maksātāja pienākums pamatot attiecīgās shēmas īstumu, principā ir attiecināms tikai uz gadījumiem, ja nodokļu maksātājs koncerna ietveros ir noslēdzis aizdevuma līgumu ar saistītu uzņēmumu, kas reģistrēts citā dalībvalstī, kurā pēdējā minētā iekasētie procentu maksājumi netiek aplikti ar nodokli vai netiek aplikti ar pamatotu nodokļa likmi [55]. Šie konkrētie apstākļi var pamatoti tikt uzskatīti par netiešām norādēm uz tādu rīcību kā ļaunprātīga nodokļu apiešana, kas attaisno apvērstu pierādīšanas pienākumu [56].

99. Pēc tam, kad valsts nodokļu iestādes ir konstatējušas, ka šāds koncerna sabiedrību savstarpējs aizdevums ietilpst minētās normas piemērošanas jomā un tādējādi varētu būt noslēgts nodokļu apiešanas nolūkā, šīm iestādēm nav pārmērīgi pieprasīt nodokļu maksātājam iesniegt pierādījumus par shēmas saimniecisko un/vai komerciālo būtību un, ja tas to nav izdarījis, atteikt šā aizdevumu procentu atskaitīšanu [57]. Galu galā nodokļu maksātājs vislabāk var sniegt paskaidrojumus un pierādījumus par savu veikto darījumu motīviem. Turklāt Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, ka "nekas neliedz attiecīgajām nodokļu iestādēm pieprasīt nodokļu maksātājam

[53] Sabiedrība X atsaucas uz spriedumiem, 2017. gada 7. septembris, *Eqiom* un *Enka* (C-6/16, EU:C:2017:641, 31., 32. un 36. punkts) un 2017. gada 20. decembris, *Deister Holding* un *Juhler Holding* (C-504/16 un C-613/16, EU:C:2017:1009, 61. un 62. punkts).

[54] 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, 142. punkts).

[55] Gadījumā, ja procentu maksājumi tiek aplikti ar pamatotu nodokļa likmi citā dalībvalstī, ir piemērojams Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 3. punkta b) apakšpunktā minētais nosacījums, un nevar tikt atteikta atskaitīšana, kā izklāstīts šo secinājumu B iedaļā.

[56] Pēc analoģijas skat. spriedumu, 2019. gada 26. februāris, X (Trešā valstī reģistrētas starpnieksabiedrības) (C-135/17, EU:C:2019:136, 86. punkts). Par pretstatu skat. spriedumu, 2017. gada 20. decembris, *Deister Holding* un *Juhler Holding* (C-504/16 un C-613/16, EU:C:2017:1009, 65., 67. un 71. punkts). Ir acīmredzami, ka Savienības likumdevējam ir tāds pats viedoklis. Šajā ziņā Direktīvas 2011/16 IV pielikumā attiecībā uz šajā direktīvā noteiktajiem informācijas iesniegšanas pienākumiem ir uzskaitītas "pazīmes", proti, shēmas elements vai iezīme, kas "norāda uz iespējamu nodokļu apiešanas risku" (skat. minētās direktīvas 3. panta 20. punktu). It īpaši minētā pielikuma II daļas C iedaļas 1. punkta d) apakšpunktā ir paredzēts, ka shēma, "kas ietver atskaitāmus pārrobežu maksājumus, ko veic starp diviem vai vairākiem saistītiem uzņēmumiem, ja [..] maksājumam tiek piemērots preferenciāls nodokļu režīms jurisdikcijā, kurā saņēmējs ir rezidents nodokļu vajadzībām" var būt uzskatāma par šādu "indikatoru".

[57] Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2010. gada 21. janvāris, *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 73. punkts) un 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 53. punkts).

sniegt pierādījumus, ko tās uzskata par nepieciešamiem, lai precīzi aprēķinātu attiecīgos nodokļus, un attiecīgā gadījumā atteikt pieprasīto nodokļa [priekšrocību], ja šie pierādījumi netiek sniegti" [58].

b) Par to, ka sekas, kas izriet no darījuma uzskatīšanas par šādu shēmu, nav pārmērīgas

100. Ja atbilstoši Uzņēmumu ienākuma nodokļa likuma 10.a panta 1. punkta c) apakšpunktam tiek konstatēts, ka koncerna sabiedrību savstarpējs aizdevums ir pilnīgi mākslīga shēma (ar iepriekšējā apakšiedaļā aplūkotajiem nosacījumiem), tad, nosakot aizņēmēja nodokļu maksātāja peļņu Nīderlandē, ir pilnīgi aizliegts atskaitīt šā aizdevuma procentus.

101. Lai gan iesniedzējtiesa uzskata, ka šādas sekas loģiski izriet no konstatējuma par aizdevuma mākslīgumu, tā tomēr vēlas noskaidrot (konkrēti, ar otro prejudiciālo jautājumu), vai, ņemot vērā sprieduma *Lexel* 51. punktu, tiesību uz nodokļu atskaitījumu pilnīgs atteikums pārsniedz to, kas ir nepieciešams izvirzītā mērķa sasniegšanai. Proti, minētajā punktā Tiesa ir konstatējusi, ka gadījumā, ja nodokļu iestādes uzskata, ka aizdevuma līgums, ko noslēdzis nodokļu maksātājs ar saistītu uzņēmumu, ir pilnīgi mākslīga shēma, "samērīguma princips prasa, lai tiesības uz atskaitījumu attiektos vienīgi uz to procentu daļu, kas pārsniedz summu, par kuru būtu panākta vienošanās, ja starp pusēm vai starp pusēm un trešo personu nebūtu īpašo attiecību" [59].

102. Piekrītu valdībām, kas iestājušās lietā, un Komisijai, ka tas tā nav. Šajā ziņā arī šeit ir jānošķir abi šo secinājumu 78. un 79. punktā minētie scenāriji.

103. No vienas puses, ja mākslīgums ir neparasti augsta procentu likme, kas noteikta citādā ziņā īstenā koncerna sabiedrību savstarpējā aizdevumā, tad ir jākoriģē – atbilstoši samērīguma principam – tā procentu maksājumu daļa, kas pārsniedz tirgū ierasto likmi. Ja tiktu atteikta jebkāda šo procentu atskaitīšana, tiktu pārsniegts mērķis novērst pilnīgi mākslīgas shēmas.

104. No otras puses, gadījumā, ja aizdevumam pats par sevi nav nedz saimnieciski, nedz komerciāla pamatots un ja sabiedrībām nebūtu īpašu attiecību un nebūtu vēlamās nodokļu priekšrocības, šis aizņēmums vispār nebūtu ņemts, ir pilnīgi loģiski un samērīgi atteikt procentu atskaitīšanu pavisam, nevis tikai daļēji. Patiešām, nodokļu iestādēm, aprēķinot maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli, nav jāņem vērā šāda pilnīgi mākslīga shēma. Nepastāvot aizdevumam, nav atskaitāmu procentu.

105. Ja otrā scenārija gadījumā nodokļu iestādes daļēji atteiktu aizdevuma procentu atskaitīšanu, tiktu apšaubīta ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas režīma saskaņotība. Proti, galu galā nodokļu maksātājam tiktu piešķirta daļēja (vai pat pilnīga) nodokļu priekšrocība, ko mēģināts iegūt ar ļaunprātīgiem līdzekļiem, kas būtu pretrunā izvirzītajam mērķim [60].

[58] Skat. citastarp 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, 141. punkts un tajā minētā judikatūra).

[59] Skat. arī spriedumu *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 83. punkts.

[60] Tiesas sēdē Tiesa personām, kas iestājušās lietā, jautāja, vai aizņēmējas sabiedrības aizdevējai sabiedrībai samaksātos procentus nodokļu iestādēm pat nevajadzētu uzskatīt par (slēptu) peļņas sadali (šajā ziņā skat. šo secinājumu 92. punktu). Šādā gadījumā aizņēmējas sabiedrības nodokļu saistības varētu ievērojami palielināties ne tikai tāpēc, ka tās ar nodokli apliekamo peļņu nevarētu samazināt par samaksāto procentu summu, bet arī tāpēc, ka atkarībā no piemērojamā tiesiskā regulējuma nodokļu ziņā, uzskatot šos procentus par peļņas sadali, šai sabiedrībai varētu būt pienākums maksāt uzņēmumu ienākuma nodokli šā darījuma veikšanas laikā (pēc analoģijas skat. spriedumu *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 38. un 39. punkts). Man šķiet, ka, kā tiesas sēdē apgalvoja Komisija, šāda nodokļu iestāžu rīcība patiešām būtu samērīga un tādējādi saderīga ar Savienības tiesībām. Tomēr par piemērotu attieksmi pret procentiem ir jālemj valsts nodokļu iestādēm, ņemot vērā valsts tiesību aktus (pēc analoģijas skat. Nodokļu apiešanas novēršanas direktīvas 6. panta 3. punktu).

V. Secinājumi

106. Ņemot vērā visus minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai atbildēt uz *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem šādi:

LESD 49. pants

ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru, aprēķinot nodokļu maksātāja peļņu, nav atskaitāmi procenti par aizdevumu no uzņēmuma, kas saistīts ar nodokļu maksātāju, ja šis aizdevums ir piešķirts galvenokārt ar nolūku radīt atskaitāmu parādu, nevis balstoties uz komerciāliem apsvērumiem, pat ja līgumā noteiktā procentu likme nepārsniedz procentu likmi, par ko būtu vienojušās savstarpēji neatkarīgas komercsabiedrības. Tādā situācijā procentu atskaitīšana ir jāatsaka pavisam.