TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2013. gada 3. oktobrī*

Kapitāla brīva aprite — Nodokļu tiesību akti — Uzņēmumu ienākuma nodoklis — Procenti, ko rezidente sabiedrība maksā kā atlīdzību par trešajā valstī reģistrētas sabiedrības piešķirtu aizdevumu — "Saistības" starp sabiedrībām pastāvēšana — Pašu kapitāla nepietiekamības režīms — Neiespējamība atskaitīt procentus par parāda daļu, kas tiek uzskatīta par pārmērīgu — Iespējamība atskaitīt, ja procentus maksā sabiedrībai, kas ir reģistrēta valsts teritorijā — Krāpšana nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas — Pilnībā mākslīgas shēmas — Pilnīgas konkurences nosacījumi — Samērīgums

Lieta C-282/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Central Administrativo Sul* (Portugāle) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2012. gada 29. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 6. jūnijā, tiesvedībā

Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda

pret

Fazenda Pública .

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], Tiesas priekšsēdētāja vietnieks, kas izpilda ceturtās palātas tiesneša pienākumus, K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*], U. Lehmuss [*U. Lõhmus*] (referents) un M. Safjans [*M. Safjan*],

ģenerāladvokāts N. Vāls [*N. Wahl*],

sekretārs V. Turē [*V. Tourrès*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2013. gada 11. aprīļa tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda* vārdā – *P. Vidal Matos* un *D. Ortigão Ramos*, *advogados*,

— Portugāles valdības vārdā – *L. Inez Fernandes* un *J. Menezes Leitão*, kā arī – *A. Cunha*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *M. Afonso* un *W. Roels*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – portugāļu.

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

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par EKL 56. un 58. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda* (turpmāk tekstā – "*Itelcar*") un *Fazenda Pública* (Valsts kase) par daļēju neiespējamību atskaitīt procentus, kas samaksāti *GE Capital Fleet Services International Holding, Inc.* (turpmāk tekstā – "*GE Capital*"), ASV sabiedrībai, kā atlīdzība par aizdevumiem, ko tā izsniegusi *Itelcar*.

Portugāles atbilstošās tiesību normas

3 Uzņēmumu ienākuma nodokļa kodeksa (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*), redakcijā, kas izteikta 2001. gada 3. jūlija Dekrētlikumā Nr. 198/2001, kas ir grozīts ar 2005. gada 30. decembra Likumu Nr. 60-A/2005 (turpmāk tekstā – "*CIRC*"), 61. pantā ar nosaukumu "Pašu kapitāla nepietiekamība" ir noteikts:

"1. Ja nodokļu maksātāja parādsaistības pret Portugāles vai citas Eiropas Savienības dalībvalsts nerezidenti juridisko personu, ar kuru tas ir saistīts atbilstoši 58. panta 4. punktā minētajai definīcijai ar nepieciešamajiem pielāgojumiem, ir pārmērīgas, procenti par daļu, kas tiek uzskatīta par pārmērīgu, nevar tikt atskaitīti, nosakot ar nodokli apliekamo peļņu.

2. Saistības pastāvēšanai ir pielīdzināma situācija, kad nodokļu maksātājam ir parādsaistības pret trešo personu, kas nav ne Portugāles, ne kādas citas Savienības dalībvalsts rezidente, un kurā viena no 58. panta 4. punktā minētajām juridiskajām personām ir izsniegusi galvojumu vai garantiju.

3. Pārmērīgs parāds pastāv, ja parādsaistību pret katru no 1. un 2. punktā minētajām juridiskajām personām summa jebkurā brīdī taksācijas gadā dubultā pārsniedz tā līdzdalību nodokļa maksātāja pašu kapitālā.

4. Aprēķinot parādsaistības, tiek ņemti vērā visu veidu aizdevumi naudas izteiksmē neatkarīgi no pielīgtā atlīdzības veida, ko piešķīrusi juridiskā persona, ar kuru tas ir saistīts, tostarp kredīti, kas ir komercdarījumu rezultāts, ja pēc to samaksas termiņa ir pagājuši vairāk nekā seši mēneši.

5. Lai aprēķinātu pašu kapitālu, parakstītais un realizētais pamatkapitāls tiek pievienots citām sadaļām, kas kā tādas ir kvalificētas spēkā esošajā grāmatvedības tiesiskajā regulējumā, izņemot tās, kas rada iespējamu vai latentu kapitāla pieaugumu vai samazinājumu, it īpaši tās, kas izriet no nodokļu tiesiskajā regulējumā neatļauta atkārtotas pārvērtēšanas vai īpašuma ekvivalences metodes piemērošanas.

6. Izņemot gadījumu, kad parādsaistības ir pret juridisko personu, kas atrodas valstī, teritorijā vai reģionā, kurā ir skaidri labvēlīgāks nodokļu režīms un kas iekļauts ar valsts un finanšu ministra rīkojumu apstiprinātā sarakstā, 1. punkta normas nav piemērojamas, ja gadījumā, kad ir pārsniegts 3. punktā norādītais koeficients, nodokļu maksātājs, ņemot vērā nozares, kurā tas ietilpst, darbības veidu, apmēru un citus atbilstošus kritērijus, kā arī ņemot vērā darījuma riska profilu, kura priekšnosacījums nav juridiskās personas, ar kuru tas ir saistīts, iesaistīšanās, pierāda, ka tas būtu varējis sasniegt to pašu parādsaistību līmeni ar līdzīgiem nosacījumiem pret neatkarīgu juridisko personu.

7. 6. punktā minētajam pierādījumam ir jāietver nodokļu lietas, uz kurām atsauce ir 121. pantā."

4 *CIRC* 58. panta 4. punkts, uz kuru ir atsauce kodeksa 61. panta 1. un 2. punktā, ir izteikts šādi:

"Tiek uzskatīts, ka divas juridiskās personas ir saistītas tad, ja viena no tām tieši vai netieši var īstenot būtisku ietekmi uz otras vadības lēmumiem, kas tiek uzskatīts par pierādītu it īpaši starp:

a) juridisko personu un tās kapitāla īpašniekiem vai viņu laulātajiem vai augšupējiem vai lejupējiem radiniekiem, kam tieši vai netieši pieder kapitāla daļas vismaz 10 % apmērā vai balsstiesības;

b) juridiskajām personām, kurās tiem pašiem kapitāla īpašniekiem, viņu laulātajiem vai augšupējiem vai lejupējiem radiniekiem tieši vai netieši pieder kapitāla daļas vismaz 10 % apmērā vai balsstiesības;

c) juridisko personu un tās vadības struktūru vai pārvaldes institūciju, vadības, pārvaldības vai kontroles institūciju locekļiem vai viņu laulātajiem vai augšupējiem vai lejupējiem radiniekiem;

d) juridiskajām personām, kurās vairākums vadības struktūru locekļu vai visi pārvaldes, vadības, pārvaldības vai kontroles struktūru locekļi ir vienas un tās pašas personas vai, ja tās ir atšķirīgas personas, tās saista laulība, likumā atzītas partnerattiecības vai radniecība taisnā līnijā;

e) juridiskajām personām, kas saistītas ar meitasuzņēmuma, grupas līgumu vai citu līgumu ar līdzīgu iedarbību;

f) juridiskajām personām, kam ir dominējošas attiecības, atbilstoši tam, kā tās ir definētas dokumentos, ar kuriem ir radīts pienākums izstrādāt vienotus finanšu rēķinus;

g) juridiskajām personām, kuru starpā to komerciālu, finanšu, profesionālo vai juridisko attiecību dēļ, kas ir nodibinātas un tiek īstenotas tieši vai netieši, pastāv faktiskas atkarības situācija, veicot attiecīgo darbību, it īpaši, ja starp tām rodas viena no šādām situācijām:

   1) vienas no juridiskajām personām darbības īstenošana ir būtiski atkarīga no otrai piederošu rūpnieciskā un intelektuālā īpašuma tiesību vai zinātības nodošanas;

   2) izejmateriālu piegāde vienai [juridiskajai personai] vai tās piekļuve produktu, preču vai pakalpojumu pārdošanas tīklam ir būtiski atkarīga no otras [juridiskās personas];

   3) viena no juridiskajām personām būtisku daļu savas darbības var veikt tikai kopā ar otru vai arī tā ir atkarīga no tās lēmumiem;

   4) saskaņā ar juridisku dokumentu tiesības noteikt vienas [no juridiskajām personām] pielīgto, piegādāto vai iegādāto preču vai pakalpojumu cenu vai nosacījumus ar līdzīgu ekonomisku iedarbību ir otrai [juridiskajai personai];

   5) atbilstoši noteikumiem un nosacījumiem, kas regulē to komerciālās un juridiskās attiecības, vienas [juridiskās personas] vadības lēmumi var tikt padarīti atkarīgi no otras [juridiskās personas], pamatojoties uz faktiem vai apstākļiem, kas nav saistīti ar to komerciālajām vai profesionālajām attiecībām.

h) rezidentu juridisko personu vai nerezidentu juridisko personu, kam ir pastāvīgs uzņēmums Portugāles teritorijā, un juridisko personu, uz ko attiecas skaidri labvēlīgāks nodokļu režīms un kas atrodas teritorijā vai reģionā, kurš iekļauts ar valsts un finanšu ministra rīkojumu apstiprinātā sarakstā."

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

5 *Itelcar* ir Portugāles sabiedrība, kuras ekonomiskā darbība ir vieglo automobiļu iznomāšana. Līdz 2005. gadam tās sabiedrības kapitāls pilnībā piederēja *General Electric International (Benelux) BV*, Beļģijas sabiedrībai, kuras vairāk nekā 10 % kapitāla pieder *GE Capital*. Kopš 2006. gada 99,98 % no *Itelcar* kapitāla pieder minētajai Beļģijas sabiedrībai un 0,02 % – *GE Capital*.

6 2001. gada 23. jūlijā uz desmit gadiem stājās spēkā aizdevuma līgums starp *Itelcar* un *GE Capital*, kas pirmajai sabiedrībai ļauj izmantot kredītlīniju par procentu samaksu atbilstoši *Euribor* likmei, kam pievienotas procentu likmju svārstības ("spread") 0,5 % apmērā.

7 Atbilstoši šim līgumam *Itelcar* konkrēti izmantotie kredīti 2004. gadā sasniedza EUR 122 072 179,97, 2005. gadā – EUR 131 772 249,75, 2006. gadā – EUR 212 113 789,46 un 2007. gadā –EUR 272 113 789,46.

8 *Itelcar* vērsās pie nodokļu ģenerāldirektora, lai viņam pierādītu, ka par katru gadu no 2004. līdz 2007. gadam ar analogiem nosacījumiem tās parādsaistību *GE Capital* līmenis varēja tikt sasniegts ar neatkarīgu juridisko personu un ka procentu likmju svārstības, par ko ir vienošanās ar *GE Capital*, atbilst pilnīgas konkurences principam.

9 Ar 2008. gada 5. decembra un 2009. gada 8. janvāra paziņojumiem *Itelcar* tika informēta par nodokļu inspekcijas gala ziņojumiem, kuros ir izdarīti uzrēķini, kas pievienoti minētās sabiedrības nodokļu bāzei, par 2004.–2007. gadu atbilstoši *CIRC* 61. pantam. Šajos ziņojumos ir konstatēts pārmērīgs parāds šī panta 3. punkta izpratnē, kā arī tas, ka *Itelcar* nav iesniegusi pietiekamus pierādījumus šī paša panta 6. punkta piemērošanai.

10 2009. gada laikā *Itelcar* iesniedza divas administratīvas sūdzības par minētajiem uzrēķiniem. Tā kā šīs sūdzības tika noraidītas, tā no jauna cēla prasību *Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra* [Sintras administratīvajā un nodokļu tiesā]. Pēdējā minētā prasība tika daļēji noraidīta, jo šajā lietā piemērotās valsts tiesību normas neesot pretējas EKL 56. pantā noteiktajai kapitāla brīvai apritei.

11 *Itelcar* pārsūdzēja *Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra* spriedumu iesniedzējtiesā, kas apgalvo, ka lēmums lietā, ko tā izskata, ir atkarīgs no atbilstošo *CIRC* normu atbilstības Savienības tiesībām.

12 Šajos apstākļos *Tribunal Central Administrativo Sul* [Sulas augstākā administratīvā tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai tādas valsts tiesību normas kā *CIRC* [..] 61. pants [..], kas gadījumā, kad kādam Portugāles rezidējošam nodokļu maksātājam ir parādsaistības pret kādu trešās valsts juridisku personu, ar kuru tas ir saistīts *CIRC* 58. panta 4. punkta izpratnē, neļauj nodokļu mērķiem izdevumos par to parādsaistību daļu, kas tiek uzskatīta par pārmērīgu *CIRC* 61. panta 3. punkta izpratnē, iekļaut procentus, kurus valsts teritorijā rezidējošais nodokļu maksātājs maksā tādos pašos apstākļos, kādos procentus maksā tāds Portugālē rezidējošs nodokļu maksātājs, kuram ir konstatētas pārmērīgas parādsaistības attiecībā pret kādu Portugālē rezidējošu juridisku personu, ar kuru tas ir saistīts, ir pretrunā [LESD] 63. un 65. pantam (bijušie [EKL] 56. un 58. pants)?"

Par prejudiciālo jautājumu

13 Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā rezidentei sabiedrībai, nosakot ar nodokli apliekamo peļņu, nav atļauts atskaitīt kā izdevumus procentus, kas attiecas uz parādsaistību daļu, kas

tiek uzskatīta par pārmērīgu un kas samaksāta trešajā valstī reģistrētai aizdevējai sabiedrībai, ar kuru tā ir saistīta, bet ir atļauts atskaitīt šādus procentus, kas samaksāti rezidentei aizdevējai sabiedrībai, ar kuru aizņēmējai sabiedrībai ir šāda saistība.

Par piemērojamo brīvību

14 Attiecībā uz EKL 56. panta piemērojamību pamatlietas apstākļos vispirms jākonstatē, ka aizdevumi un kredīti, ko nerezidenti piešķir rezidentiem, šīs tiesību normas izpratnē, kā tas turklāt ir norādīts nomenklatūras, kas ir ietverta Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu [pants atcelts ar Amsterdamas līgumu] (OV L 178, 5. lpp.) I pielikumā, VIII sadaļā un tajā norādītajās paskaidrojošās piezīmēs (skat. šajā ziņā 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-452/04 *Fidium Finanz*, Krājums, I-9521. lpp., 41. un 42. punkts).

15 Tomēr Portugāles valdība apgalvo, ka pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums ir režīms, kas balstīts uz "saistības" pastāvēšanu, tādēļ ka aizdevēja sabiedrība var tieši vai netieši īstenot būtisku ietekmi uz aizņēmējas juridiskās personas vadības un finanšu lēmumiem. Tiesa esot izvērtējusi šādus režīmus tikai saistībā ar brīvību veikt uzņēmējdarbību, kas nav piemērojama darījumiem, kuri notiek, kā tas ir šajā gadījumā, ar trešajā valstī reģistrētu juridisko personu.

16 Šajā ziņā Tiesa ir atzinusi, ka attiecībā uz valsts tiesisko regulējumu par trešo valstu dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu, lai noteiktu, vai uz trešo valstu izcelsmes dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu attiecas Līguma noteikumi par kapitāla brīvu apriti, ir pietiekami izvērtēt valsts tiesību aktu mērķi. Tā kā Līguma nodaļā par brīvību veikt uzņēmējdarbību nav nevienas normas, ar kuru tās noteikumu piemērošanas joma tiktu paplašināta uz situācijām, kad dalībvalsts sabiedrība veic uzņēmējdarbību trešajā valstī vai trešās valsts sabiedrība veic uzņēmējdarbību dalībvalstī, tad uz šādu tiesisko regulējumu nevar attiecināt LESD 43. pantu (skat. 2012. gada 13. novembra spriedumu lietā C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 96. un 97. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

17 Tiesa ir nospriedusi arī, ka gadījumos, kad no valsts tiesību aktu priekšmeta izriet, ka tos ir iecerēts piemērot tikai tādām kapitāla daļām, kas ļauj īstenot noteiktu ietekmi uz sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību, nevar atsaukties ne uz LESD 49., ne arī uz LESD 63. pantu (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 98. punkts).

18 Turpretim valsts tiesiskais regulējums par trešo valstu izcelsmes dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu, kas ir piemērojams ne tikai tādos gadījumos, kad mātesuzņēmums īsteno izšķirošu ietekmi uz dividendes izmaksājošo sabiedrību, ir jāizvērtē, ņemot vērā LESD 56. pantu. Līdz ar to dalībvalsts rezidente sabiedrība neatkarīgi no tai piederošo kapitāla daļu apjoma sabiedrībā, kura izmaksā dividendes un kura ir reģistrēta trešajā valstī, var atsaukties uz šo tiesību normu, lai apšaubītu šāda tiesiskā regulējuma likumību (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 99. punkts, un 2013. gada 28. februāra spriedums lietā C-168/11 *Beker*, 30. punkts).

19 Šie apsvērumi ir piemērojami, ievērojot valsts tiesisko regulējumu, kāds ir pamatlietā, kas attiecas uz attieksmi nodokļu ziņā pret procentiem, ko rezidente sabiedrība samaksā trešajā valstī reģistrētai aizdevējai sabiedrībai, ar kuru tā ir saistīta. Uz šādu tiesisko regulējumu neattiecas ne EKL 43. pants, ne 56. pants, ja ar to tiek regulētas vienīgi situācijas, kad šādai aizdevējai sabiedrībai pieder rezidentes aizņēmējas sabiedrības kapitāla daļas, kas tai ļauj īstenot skaidru ietekmi uz to.

20 Attiecībā uz pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu, kā norāda *Itelcar* un Eiropas Komisija, jēdziens "būt saistītam", kas definēts *CIRC* 58. panta 4. punktā, neattiecas tikai uz situācijām, kad trešās valsts aizdevēja sabiedrība iepriekš minētās Tiesas judikatūras izpratnē īsteno skaidru ietekmi uz rezidenti aizņēmēju sabiedrību atbilstoši tās dalībai tās kapitālā. It īpaši minētā 4. punkta g) apakšpunktā

uzskaitītās situācijas, kas attiecas uz attiecīgo sabiedrību komerciālajām, finanšu, profesionālajām vai juridiskajām attiecībām, obligāti nenozīmē, ka aizdevējai sabiedrībai pieder aizņēmējas sabiedrības kapitāla daļas.

21 Tiesas sēdē Portugāles valdība tomēr, atbildot uz Tiesas uzdoto jautājumu, norādīja, ka minētais regulējums ir piemērojams tikai situācijās, kad aizdevējai sabiedrībai ir tieša vai netieša dalība aizņēmējas sabiedrības kapitālā.

22 Pat pieņemot, ka pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums tiek piemērots tikai attiecībām starp aizņēmēju sabiedrību un aizdevēju sabiedrību, kam pieder vismaz 10 % no kapitāla daļām vai balsstiesības pirmajā sabiedrībā, vai, kā tas ir norādīts *CIRC* 58. panta 4. punkta a) un b) apakšpunktā, starp sabiedrībām, kurās vieniem un tiem pašiem īpašniekiem pieder šādas kapitāla daļas, ir jākonstatē, ka šāda apmēra līdzdalība obligāti nenozīmē, ka šo daļu īpašniekam ir noteicoša ietekme uz sabiedrības, kuras akcionārs tas ir, lēmumiem (skat. šajā ziņā 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-251/98 *Baars*, *Recueil*, I-2787. lpp., 20. punkts, un 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Krājums, I-11753. lpp., 58. punkts).

23 No minētā izriet, ka rezidente sabiedrība – neatkarīgi no tā, vai trešās valsts aizdevējai sabiedrībai pieder tās kapitāla daļas, vai no šīs dalības apmēra – var atsaukties uz līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti, lai apšaubītu valsts tiesiskā regulējuma likumību (skat. pēc analoģijas iepriekš minēto 2012. gada 13. novembra spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 104. punkts).

24 Vispār šajā gadījumā, interpretējot minētās tiesību normas saistībā ar attiecībām ar trešajām valstīm, nepastāv risks, ka pēdējās minētās reģistrētas aizdevējas sabiedrības, kuras neietilpst brīvības veikt uzņēmējdarbību teritoriālajā piemērošanas jomā, varētu atsaukties uz šo brīvību. Pretēji tam, ko apgalvoja Portugāles valdība tiesas sēdē, tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, nenosaka šādu sabiedrību piekļuves tirgum attiecīgajā dalībvalstī nosacījumus, bet attiecas vienīgi uz nodokļu režīmu procentiem par parādu, kas tiek uzskatīts par pārmērīgu, par kuru ir vienojušās rezidente sabiedrība ar trešās valsts sabiedrību, ar kuru tā ir saistīta *CIRC* 58. panta 4. punkta izpratnē (skat. pēc analoģijas iepriekš minēto 2012. gada 13. novembra spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 100. punkts).

25 No minētā izriet, ka tāds tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, ir jāpārbauda, ņemot vērā tikai kapitāla brīvu apriti, kas noteikta EKL 56. pantā.

Par ierobežojuma un iespējamo attaisnojumu pastāvēšanu

26 Jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības (2012. gada 10. maija spriedums apvienotajās lietās no C-338/11 līdz C-347/11 *Santander Asset Management SGIIC* u.c., 14. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka tādi ar LESD 56. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šīs dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs (2007. gada 25. janvāra spriedums lietā C-370/05 *Festersen*, Krājums, I-1129. lpp., 24. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGIIC* u.c., 15. punkts).

28 Šajā gadījumā no *CIRC* 61. panta 1. punkta izriet, ka, ja rezidentes sabiedrības parādsaistības trešajā valstī reģistrētai sabiedrībai, ar kuru tā ir saistīta *CIRC* 58. panta 4. punkta izpratnē, ir pārmērīgas minētā 61. panta 3. punkta izpratnē, procenti par daļu, kas tiek uzskatīta par pārmērīgu, nevar tikt atskaitīti, nosakot šīs rezidentes sabiedrības ar nodokli apliekamo peļņu.

29 Savukārt no *CIRC* 61. panta 1. punkta izriet arī, ka iespēja atskaitīt šādus procentus ir pieļaujama, ja aizdevēja sabiedrība atrodas Portugāles vai citas dalībvalsts teritorijā.

30 Kā ir atzinusi Portugāles valdība, gadījumā, ja Tiesa uzskatītu, ka uz pamatlietā aplūkoto situāciju attiecas kapitāla brīva aprite, šajā situācijā nodokļu ziņā pret rezidenti sabiedrību, kas par parādsaistībām, kuras pārsniedz noteiktu līmeni, ir vienojusies ar sabiedrību, kas reģistrēta trešajā valstī, tiek paredzēta nelabvēlīgāka attieksme nekā pret rezidenti sabiedrību, kas ir vienojusies par šādām parādsaistībām ar sabiedrību, kura ir valsts vai citas dalībvalsts rezidente.

31 Šāda nelabvēlīga attieksme var atturēt rezidenti sabiedrību no aizņemšanās veidā, kas tiek uzskatīts par pārmērīgu, no trešajā valstī reģistrētas sabiedrības, ar kuru tā ir saistīta pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma izpratnē. Tādējādi tas ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar EKL 56. pantu.

32 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru šāds ierobežojums var tikt pieļauts tikai tad, ja tas ir pamatots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Turklāt šādā gadījumā tam ir jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt šā mērķa sasniegšanai vajadzīgo (skat. iepriekš minēto 2012. gada 13. novembra spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 55. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Portugāles valdība apgalvo, ka pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma mērķis ir cīnīties ar krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, traucējot "pašu kapitāla nepietiekamības" praksi, kas grauj sabiedrību Portugālē ar nodokli apliekamo bāzi, maksājot atskaitāmus procentus peļņas, kas nav atskaitāma, vietā. Šī prakse ir vērsta uz šajā dalībvalstī ar nodokli apliekamu ienākumu patvaļīgu nodošanu trešajai valstij, kā rezultātā sabiedrības peļņa netiek aplikta ar nodokli valstī, kurā tā ir gūta.

34 Šajā ziņā jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai valsts pasākums, kas ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, var būt pamatots, ja tas specifiski attiecas uz pilnīgi fiktīviem mehānismiem, kas nav saistīti ar ekonomisko realitāti un kuru vienīgais mērķis ir izvairīties no nodokļiem, kas parasti jāmaksā par peļņu, kura gūta no valsts teritorijā veiktas darbības (šajā ziņā skat. 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 72. un 74. punkts, kā arī 2009. gada 17. septembra spriedumu lietā C-182/08 *Glaxo Wellcome*, Krājums, I-8591. lpp., 89. punkts).

35 Paredzot, ka noteikti procenti, ko rezidente sabiedrība maksā trešajā valstī reģistrētai sabiedrībai, ar kuru tā ir saistīta, nav atskaitāmi, nosakot šīs rezidentes sabiedrības ar nodokli apliekamo peļņu, tāds tiesiskais regulējums, kāds tiek aplūkots pamatlietā, var novērst praksi, kuras vienīgais mērķis ir izvairīties no tāda nodokļa maksāšanas, kas parasti jāmaksā par peļņu, kura gūta no valsts teritorijā īstenotas darbības. Līdz ar to šie tiesību akti ir piemērots līdzeklis mērķa apkarot krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas sasniegšanai (skat. pēc analoģijas iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 77. punkts).

36 Tomēr ir jāpārbauda, vai šie tiesību akti nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu šos mērķus.

37 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka tiesiskais regulējums, kas pamatojas uz objektīvu un pārbaudāmu elementu izvērtējumu, lai noteiktu, vai darījums ir pilnībā fiktīvs mehānisms nodokļu mērķiem, un kurā katrā gadījumā, kad nevar tikt izslēgta šāda mehānisma pastāvēšana, nodokļa maksātājam ir dota iespēja bez pārmērīgām administratīvām grūtībām iesniegt pierādījumus par iespējamiem komerciālajiem iemesliem, kādēļ šis darījums ticis noslēgts, ir uzskatāms par tādu, kas nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 82. punkts, kā arī 2012. gada 5. jūlija spriedumu lietā C-318/10 *SIAT*, 50. punkts).

38 Turklāt Tiesa jau ir nospriedusi, ka, ja aplūkotais darījums pārsniedz to, par ko attiecīgās sabiedrības ir vienojušās pilnīgas konkurences apstākļos, koriģējošajam nodokļu pasākumam, lai tas netiktu uzskatīts par nesamērīgu, ir jāattiecas tikai uz to daļu, kas pārsniedz to, par ko ir vienošanās šādos apstākļos (skat. šajā ziņā iepriekš minētos spriedumus lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 83. punkts, un lietā *SIAT*, 52. punkts).

39 Šajā gadījumā tiešām, pirmkārt, *CIRC* 61. panta 6. punktā ir paredzēts, ka, izņemot gadījumu, kad parādsaistības ir pret juridisko personu, kas atrodas valstī, teritorijā vai reģionā, kurā ir skaidri labvēlīgāks nodokļu režīms, rezidente sabiedrība, kam ir parādsaistības, kas tiek uzskatītas par pārmērīgām, pret trešās valsts sabiedrību, ar kuru tā ir saistīta, var pierādīt, ka tā būtu varējusi sasniegt to pašu parādsaistību līmeni ar līdzīgiem nosacījumiem pret neatkarīgu juridisko personu. Otrkārt, atbilstoši *CIRC* 61. panta 1. punktam nav atskaitāma tikai tā procentu daļa, kas attiecas uz parāda daļu, kura tiek uzskatīta par pārmērīgu.

40 Tomēr tāds tiesiskais regulējums, kāds ir pamatlietā, pārsniedz to, kas ir nepieciešams šī mērķa sasniegšanai.

41 Kā izriet no šī sprieduma 20. punkta, *CIRC* 58. panta 4. punktā definētais jēdziens "būt saistītam" neattiecas tikai uz situācijām, kad trešās valsts aizdevējai sabiedrībai pieder rezidentes aizņēmējas sabiedrības kapitāla daļas. Ja nav šādas līdzdalības, *CIRC* 61. panta 3. punktā paredzētās pārmērīga parāda aprēķina metodes rezultātā ikvienas parādsaistības starp šīm divām sabiedrībām būtu jāuzskata par pārmērīgām.

42 Jākonstatē, ka iepriekšējā punktā aprakstītajos apstākļos pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums attiecas arī uz darbībām, kuru atbilstība ekonomiskajai realitātei netiek apstrīdēta. Minētais tiesiskais regulējums, kurā šādos apstākļos tiek prezumēta uzņēmumu nodokļu bāzes samazināšana rezidentēm aizņēmējām sabiedrībām, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu tā mērķi.

43 Turklāt, tā kā saskaņā ar Portugāles valdības norādēm, kas ir apkopotas šī sprieduma 21. punktā, pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums tiek piemērots tikai situācijās, kad aizdevējai sabiedrībai tieši vai netieši pieder aizņēmējas sabiedrības kapitāla daļas, un tādējādi šī sprieduma 41. punktā norādītais apstāklis neiestājas, tomēr šāds šī regulējuma piemērošanas jomas ierobežojums neiziet no tā teksta, kas, tieši otrādi, vedina domāt, ka tas ir piemērojams arī saistītām sabiedrībām, ja nav šādas līdzdalības.

44 Šādos apstākļos minētais tiesiskais regulējums neļauj iepriekš un pietiekami precīzi noteikt tā piemērošanas jomu. Līdz ar to tas neatbilst tiesiskās drošības prasībām, saskaņā ar kurām normām jābūt skaidrām un precīzām un to sekām jābūt paredzamām, īpaši tad, ja tās var negatīvi ietekmēt personas vai uzņēmumus. Tiesību norma, kas neatbilst tiesiskās drošības principa prasībām, nevar tikt uzskatīta par samērīgu ar izvirzītajiem mērķiem (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *SIAT*, 58. un 59. punkts).

45 Ņemot vērā minēto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā kā izdevumus, nosakot ar nodokli apliekamo peļņu, nav atļauts atskaitīt procentus, kas attiecas uz parādsaistību daļu, kura tiek uzskatīta par pārmērīgu, kurus rezidente sabiedrība maksā trešajā valstī esošai aizdevējai sabiedrībai, ar kuru tā ir saistīta, bet ir atļauts atskaitīt šādus procentus, kas tiek maksāti rezidentei aizdevējai sabiedrībai, ar kuru ir šāda saistība, ja gadījumā, kad trešajā valstī reģistrētai aizdevējai sabiedrībai nepieder rezidentes aizņēmējas sabiedrības kapitāla daļas, šajā tiesiskajā regulējumā tomēr tiek prezumēts, ka pēdējās minētās sabiedrības parādsaistības ir mehānisma, kas vērsts uz izvairīšanos no nodokļiem, kuri parasti būtu jāmaksā, daļa, vai ja minētais tiesiskais regulējums neļauj iepriekš un pietiekami precīzi noteikt tā piemērošanas jomu.

Par tiesāšanās izdevumiem

46 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nosprież:

EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā kā izdevumus, nosakot ar nodokli apliekamo peļņu, nav atļauts atskaitīt procentus, kas attiecas uz parādsaistību daļu, kura tiek uzskatīta par pārmērīgu, kurus rezidente sabiedrība maksā trešajā valstī esošai aizdevējai sabiedrībai, ar kuru tā ir saistīta, bet ir atļauts atskaitīt šādus procentus, kas tiek maksāti rezidentei aizdevējai sabiedrībai, ar kuru ir šāda saistība, ja gadījumā, kad trešajā valstī reģistrētai aizdevējai sabiedrībai nepieder rezidentes aizņēmējas sabiedrības kapitāla daļas, šajā tiesiskajā regulējumā tomēr tiek prezumēts, ka pēdējās minētās sabiedrības parādsaistības ir mehānisma, kas vērsts uz izvairīšanos no nodokļiem, kuri parasti būtu jāmaksā, daļa, vai ja minētais tiesiskais regulējums neļauj iepriekš un pietiekami precīzi noteikt tā piemērošanas jomu.

[Paraksti]