Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA ATANASIJA RANTA [*ATHANASIOS RANTOS*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2021. gada 30. septembrī[1]

Lieta C-257/20

"Viva Telecom Bulgaria" EOOD
pret
Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia,
piedaloties
Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria

(*Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiešie nodokļi – Kopīga nodokļu sistēma, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs – LESD 63. pants – Kapitāla brīva aprite – LESD 49. pants – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Direktīva 2003/49/EK – Procentu vai honorāru maksājumu izslēgšana – Bezprocentu aizdevumu maksājumi – Direktīva 2011/96/ES – Direktīva 2008/7/EK – Nesaistītu pušu darījuma princips – Nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā piemērošana nesamaksātajiem procentiem – Krāpšana, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un ļaunprātīga izmantošana nodokļu jomā

I. Ievads

1. Šī lieta ir par to, vai ar Eiropas Savienības tiesībām netiek pieļauti tādi dalībvalsts nodokļu tiesību akti, kuros, piemērojot "nesaistītu pušu darījuma principu" un lai apkarotu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ir paredzēta nodokļu uzlikšana, ieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā, fiktīviem procentiem, kas meitasuzņēmumam rezidentam, kurš ir saņēmis bezprocentu aizdevumu, ko tam piešķīris tā mātesuzņēmums nerezidents, tirgus apstākļos būtu bijis jāmaksā pēdējam minētajam. Tādējādi šajā lietā ir izvirzīta Tiesai zināma problemātika, proti, "ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas" valsts tiesību aktu, kas pieņemti tiešo nodokļu jomā, saderība ar tiesību normām par brīvu apriti.

2. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir iesniegts saistībā ar nodokļu strīdu Bulgārijā, kas attiecas uz bezprocentu aizdevumu, kurš konvertējams kapitāla iemaksā, ko Bulgārijā reģistrētai sabiedrībai, proti, *Viva Telecom Bulgaria* (turpmāk tekstā – "prasītāja"), ir piešķīrusi tās vienīgā akcionāre – Luksemburgā reģistrēta sabiedrība *InterV Investment Sàrl* (turpmāk tekstā – "*InterV Investment*").

[1] Oriģinālvaloda – franču.

3. Šajā lietā Tiesai būs jālemj par valsts nodokļu tiesību aktu, kuru mērķis ir apkarot krāpšanu, atbilstību Savienības primārajām tiesībām un atvasinātajām tiesībām ļoti sensitīvajā [uzņēmumu] grupas iekšējo darījumu aplikšanas ar nodokli jomā Eiropas Savienībā.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

1. Bulgārijas Republikas pievienošanās Eiropas Savienībai

4. Protokola par nosacījumiem un noteikumiem Bulgārijas Republikas un Rumānijas uzņemšanai Eiropas Savienībā[2] 20. pantā un Akta par Bulgārijas Republikas un Rumānijas pievienošanās nosacījumiem un pielāgojumiem līgumos, kas ir Eiropas Savienības pamatā[3], par pārejas pasākumiem 23. pantā ir paredzēts, ka šī protokola un akta VI pielikumā uzskaitītos pasākumus Bulgārijā piemēro atbilstīgi minētajos pielikumos paredzētajiem nosacījumiem.

5. Minēto pielikumu, kuru attiecīgie nosaukumi ir "Protokola 20. pantā minētais saraksts: pārejas posma pasākumi – Bulgārija" un "Pievienošanās akta 23. pantā minētais saraksts: pārejas posma pasākumi – Bulgārija", 6. iedaļas "Nodokļu politika" 3. punktā ir minēta Direktīva 2003/49/EK[4], kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2004/76/EK[5], un tajā ir precizēts:

"Bulgārijai ir atļauts nepiemērot [Direktīvas 2003/49] 1. pantu līdz 2014. gada 31. decembrim. Šajā pārejas laikposmā nodokļu likme par procentiem vai honorāriem, ko maksā citas dalībvalsts asociētai uzņēmējsabiedrībai vai kādas dalībvalsts asociētās uzņēmējsabiedrības pastāvīgam uzņēmumam citā dalībvalstī, līdz 2010. gada 31. decembrim nedrīkst pārsniegt 10 % un turpmākos gados līdz 2014. gada 31. decembrim – 5 %."

2. Direktīva 2003/49

6. Direktīvas 2003/49 2. un 4. apsvērums ir formulēts šādi:

"(2) Šāda prasība pašreiz nav ievērota procentu un honorāru maksājumos. Valsts nodokļu tiesību aktos, ko attiecīgā gadījumā saista ar divpusējiem un daudzpusējiem nolīgumiem, ne vienmēr var nodrošināt nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, un tās piemērošana bieži izraisa apgrūtinošas administratīvas formalitātes un naudas plūsmas problēmas attiecīgām uzņēmējsabiedrībām.

[..]

[2] OV 2005, L 157, 29. lpp.

[3] OV 2005, L 157, 203. lpp.; turpmāk tekstā – "Pievienošanās akts".

[4] Padomes Direktīva (2003. gada 3. jūnijs) par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs (OV 2003, L 157, 49. lpp.).

[5] Padomes Direktīva (2004. gada 29. aprīlis), ar kuru groza Direktīvu 2003/49 (OV 2004, L 157, 106. lpp.).

(4) Tādu nodokļu uzlikšanas procentu un honorāru maksājumiem atcelšana dalībvalstī, kurā tie rodas, vai nu nodokļa atlaidēs no pirmavota [ieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā], vai nosakot nodokļu summu, ir vispiemērotākais veids, kā novērst iepriekš minētās formalitātes un problēmas, kā arī nodrošināt vienādu nodokļu režīmu vietējiem un pārrobežu darījumiem. Īpaši nepieciešams ir atcelt šādus nodokļus attiecībā uz tādiem maksājumiem, ko veic asociētas uzņēmējsabiedrības dažādās dalībvalstīs, kā arī šādu uzņēmējsabiedrību pastāvīgie uzņēmumi."

7. Šīs direktīvas 1. pantā "Darbības joma un procedūra" ir paredzēts:

"1. Procentu vai honorāru maksājum[i], kas rodas dalībvalstī, nav jāapliek ar jebkādiem nodokļiem, ko uzliek šādiem maksājumiem minētajā dalībvalstī, vai nu nodokļu atlaidēm no pirmavota [ieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā], vai nosakot nodokļu summu, ja procentu vai honorāru maksājuma īpašuma beneficiārs [saņēmējs] ir uzņēmējsabiedrība citā dalībvalstī vai citas dalībvalsts pastāvīgs uzņēmums, kas ir citā dalībvalstī [citas dalībvalsts uzņēmējsabiedrība vai dalībvalsts uzņēmējsabiedrības pastāvīgs uzņēmums, kas atrodas citā dalībvalstī].

2. [Uzskata, ka] maksājums, kuru veic dalībvalsts uzņēmējsabiedrība vai pastāvīgs uzņēmums, kas ir citā dalībvalstī, [rodas] minētajā dalībvalstī (turpmāk – "maksājuma pirmavota valsts [izcelsmes valsts]").

[..]

4. Dalībvalsts uzņēmējsabiedrību uzskata par procentu vai honorāru īpašuma beneficiāru [saņēmēju], tikai ja tas [tā] saņem minētos maksājumus kā savu peļņu [savā vārdā] un nevis kā citas personas starpnieks [pārstāvis], piemēram, aģents, pilnvarotais vai paraksta tiesību turētājs [citas personas fiduciārs vai paraksta tiesību turētājs].

[..]"

8. Minētās direktīvas 2. panta "Procentu un honorāru definīcija" a) punktā ir noteikts:

"Šajā direktīvā ir šādas definīcijas:

termins "procenti" ir ienākumi no visām parādu prasībām, neskatoties uz to, vai tie ir nodrošināti vai nav nodrošināti ar hipotēku un vai tiem ir vai nav tiesības saņemt daļu no parādnieka peļņas [tos papildina klauzula par tiesībām saņemt daļu no parādnieka peļņas], jo īpaši ienākumus no vērtspapīriem [obligācijām] vai obligācijām [aizdevumiem], skaitā [tostarp] to prēmijas un godalgas, kas ir iekļautas šādos vērtspapīros vai obligācijās. Kavējuma naudas maksājum[i] par novēlotiem maksājumiem nav jāuzskata par procentu maksājumiem."

9. Šīs pašas direktīvas 4. pantā "Procentu vai honorāru maksājumu izslēgšana" ir noteikts:

"1. Izcelsmes valstij nav jānodrošina šajā direktīvā paredzēt[ie] atvieglojum[i] šādos gadījumos:

a) tādiem maksājumiem, ko uzskata par peļņas sadali vai par kapitāla atmaksu saskaņā ar izcelsmes valsts tiesību aktiem;

[..]

d) prasībām par parādu maksājumiem [maksājumiem par prasījumiem], kuros nav paredzēta pamatsummas atmaksa vai atmaksa jāveic vairāk nekā 50 dienās pēc izsniegšanas datuma.

2. Ja procentu vai honorāru maksātāja vai īpašuma beneficiāra [saņēmēja] īpašu attiecību dēļ vai tādu attiecību dēļ, kas ir starp vienu no tiem un citu personu, procentu vai honorāru summa pārsniedz summu, par ko maksātājs un īpašuma beneficiārs [saņēmējs] ir vienojušies, ja šādas attiecības nepastāvētu, šīs direktīvas noteikumus piemēro tikai pēdējai summai, ja tād[a] ir."

10. Saskaņā ar Direktīvas 2003/49 5. pantu "Krāpšana un ļaunprātīga izmantošana":

"1. Šī direktīva neaizliedz piemērot valstu noteikumus vai arī līgumos ietvertus noteikumus, kas paredzēti, lai novērstu krāpšanu vai ļaunprātīgu izmantošanu.

2. Šādu darījumu gadījumos, kuru galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem ir nelikumīga izvairīšanās no nodokļu maksāšanas [krāpšana nodokļu jomā], likumīga izvairīšanās no nodokļu maksāšanas [izvairīšanās no nodokļu maksāšanas] vai ļaunprātīga izmantošana, dalībvalstis var atsaukt šajā direktīvā paredzētās atlaides [priekšrocības] vai atteikties piemērot šo direktīvu."

3. Direktīva 2008/7/EK

11. Saskaņā ar Direktīvas 2008/7/EK[6] 3. pantu "Kapitāla iemaksas":

"Šajā direktīvā un saskaņā ar 4. pantu par "kapitāla iemaksām" uzskata šādus darījumus:

[..]

h) kapitālsabiedrības aktīvu palielinājums, ko radījuši kāda dalībnieka sniegti pakalpojumi, kuri automātiski neizraisa uzņēmējsabiedrības kapitāla pieaugumu, bet tomēr rada pārmaiņas kapitālsabiedrības tiesībās vai var palielināt uzņēmējsabiedrības kapitāla daļu vērtību;

i) kapitālsabiedrības ņemts aizņēmums, ja kreditoram ir tiesības uz attiecīgās uzņēmējsabiedrības peļņas daļu;

j) kapitālsabiedrības ņemts aizņēmums, ko piešķir dalībnieks, dalībnieka laulātais vai bērns, vai aizņēmums, ko piešķir trešā persona, ja to garantē [par to galvo] kāds dalībnieks, ar nosacījumu, ka šādiem aizņēmumiem ir tāda pati funkcija kā uzņēmējsabiedrības kapitāla palielinājumam."

12. Šīs direktīvas 5. panta "Darījumi, kam neuzliek netiešos nodokļus" 1. punktā ir paredzēts:

"Dalībvalstis neuzliek kapitālsabiedrībām nekāda veida netiešos nodokļus attiecībā uz šādiem darījumiem:

a) kapitāla iemaksas;

b) aizņēmumi vai pakalpojumu sniegšana, kas veido daļu no kapitāla iemaksām;

[6] Padomes Direktīva (2008. gada 12. februāris) par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV 2008, L 46, 11. lpp.).

[..]."

4. Direktīva 2011/96/ES

13. Direktīvas 2011/96/ES[7] 3.–5. apsvērums ir formulēts šādi:

"(3) Šīs direktīvas nolūks ir dividendes un pārējo peļņas sadali, ko meitasuzņēmumi maksā saviem mātesuzņēmumiem, atbrīvot no nodokļa, kas ieturams izcelsmes vietā, un novērst nodokļu dubultu uzlikšanu šādiem ienākumiem mātesuzņēmuma līmenī.

(4) Dažādu dalībvalstu uzņēmējsabiedrību grupēšana var būt vajadzīga, lai Savienībā radītu nosacījumus, kas ir analogi atsevišķas valsts iekšējā tirgus nosacījumiem, un tādējādi nodrošinātu šāda iekšējā tirgus efektīvu funkcionēšanu. Ierobežojumiem, grūtībām vai traucējumiem, ko rada, *inter alia*, dalībvalstu nodokļu noteikumi, nevajadzētu attiekties uz šādām operācijām. Šā iemesla dēļ attiecībā uz dažādu dalībvalstu uzņēmējsabiedrību grupēšanu ir jāparedz nodokļu noteikumi, kas no konkurences viedokļa ir neitrāli, lai uzņēmumi varētu piemēroties iekšējā tirgus prasībām, celt ražīgumu un uzlabot starptautisko konkurētspēju.

(5) Šāda grupēšana var izraisīt mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu grupu veidošanos."

14. Saskaņā ar šīs direktīvas 1. pantu:

"1. Ikviena dalībvalsts piemēro šo direktīvu:

[..]

b) sadalītai peļņai, ko minētās dalībvalsts uzņēmējsabiedrības sadala citu dalībvalstu uzņēmējsabiedrībām, kuru meitasuzņēmumi tās ir;

[..].

2. Dalībvalstis nepiešķir šīs direktīvas sniegtās priekšrocības struktūrai vai struktūru virknēm, kuras, tā kā ir izveidotas vienīgi vai galvenokārt ar mērķi gūt nodokļu priekšrocības, kas ir pretrunā šīs direktīvas priekšmetam vai nolūkam, ņemot vērā visus attiecīgos faktus un apstākļus, nav īstas.

Struktūra var ietvert vairākus posmus vai daļas.

3. Šā panta 2. punkta nolūkos struktūra vai struktūru virkne ir uzskatāma par tādu, kas nav īsta, tiktāl, ciktāl tā nav izveidota pamatotu komerciālu iemeslu dēļ, kas atspoguļo ekonomisko realitāti.

4. Šī direktīva neaizliedz piemērot valstu noteikumus vai arī līgumos ietvertus noteikumus, kas paredzēti, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu, krāpšanos nodokļu jomā vai nodokļu ļaunprātīgu izmantošanu."

[7] Padomes Direktīva (2011. gada 30. novembris) par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 2011, L 345, 8. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu (ES) 2015/121 (2015. gada 27. janvāris) (OV 2015, L 21, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – "Direktīva 2011/96").

15. Šīs direktīvas 5. pantā ir noteikts:

"Peļņu, ko meitasuzņēmums sadala mātesuzņēmumam, atbrīvo no nodokļa, kas ieturams izcelsmes vietā."

B. Bulgārijas tiesības

16. *Zakon za korporativnoto podohodno oblagane* (Likums par juridisko personu ienākumu aplikšanu ar nodokli)[8] (turpmāk tekstā – "*ZKPO*") 1. panta 4. punktā ir noteikts:

"Šis likums reglamentē tajā minēto ienākumu, ko Bulgārijas Republikā ir guvušas juridiskas personas rezidentes vai nerezidentes, aplikšanu ar nodokli."

17. Saskaņā ar *ZKPO* 5. pantu:

"1. Peļņai tiek piemērots uzņēmumu ienākuma nodoklis.

2. Šajā likumā minētajiem juridisko personu rezidentu vai nerezidentu ienākumiem tiek piemērots nodoklis, kas tiek ieturēts ienākumu gūšanas vietā."

18. *ZKPO* 12. panta 5. punktā ir noteikts:

"Ja ienākumus gūst juridiskas personas rezidentes, individuālie uzņēmēji rezidenti vai juridiskas personas nerezidentes vai individuālie uzņēmēji nerezidenti, izmantojot pastāvīgu uzņēmumu vai konkrēti ierīkotu struktūru valstī vai ja tos juridiskām personām nerezidentēm izmaksā fiziskas personas rezidentes vai fiziskas personas nerezidentes, kurām ir konkrēti ierīkota struktūra, sekojoši ienākumi tiek uzskatīti par gūtiem valstī:

1) procenti, tostarp procenti, kas iekļauti izpirkumnomas atmaksā;

[..]."

19. *ZKPO* 16. pantā "Izvairīšanās no nodokļu maksāšanas" ir paredzēts:

"1. ([..] spēkā no 2010. gada 1. janvāra.) Ja vienu vai vairākus darījumus, tostarp darījumus starp savstarpēji nesaistītām personām, noslēdz ar nosacījumiem, kuru izpilde izraisa izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, nodokļa bāzi nosaka, neņemot vērā šos darījumus, atsevišķus to nosacījumus vai juridisko formu, bet ņemot vērā nodokļa bāzi, kas būtu radusies, ja šāda veida parasts darījums būtu īstenots par tirgus cenām nolūkā sasniegt tādu pašu ekonomisko rezultātu, taču neizraisot izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

2. Par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas uzskata arī:

[..]

[8] 2006. gada 22. decembra *DV* Nr. 105.

3) kredītu saņemšanu vai piešķiršanu ar procentu likmi, kas atšķiras no tirgus procentu likmes darījuma noslēgšanas brīdī, tostarp bezprocentu aizdevumus vai citu uz noteiktu laiku piešķirtu finansiālu atbalstu, par kuru nav jāmaksā atlīdzība, kā arī kredītu norakstīšanu vai ar saimniecisko darbību nesaistītu kredītu atmaksu uz sava rēķina;

[..].”

20. *ZKPO* 20. pantā “Nodokļa likme” ir noteikts:

“Uzņēmumu ienākuma nodokļa likme ir 10 %.”

21. *ZKPO* trešajā daļā “Ienākumu gūšanas vietā ieturētais nodoklis” tostarp ir ietverts šī likuma 195.–202.a pants.

22. *ZKPO* 195. pantā “Nodoklis, ko ietur ienākumu gūšanas vietā no personām nerezidentēm” ir paredzēts:

“1. ([..] spēkā no 2011. gada 1. janvāra.) Ienākumiem, ko juridiskas personas nerezidentes gūst valstī [..], piemēro galīgo nodokli, kas tiek ieturēts ienākumu gūšanas vietā.

2. Šā panta 1. punktā paredzēto nodokli, ko ietur ienākumu gūšanas vietā, ietur juridiskas personas rezidentes [..], kuras izmaksā ienākumus juridiskām personām nerezidentēm [..].

[..]

6. Nodokli, ko ietur ienākumu gūšanas vietā, nepiemēro:

[..]

3) ([..] spēkā no 2015. gada 1. janvāra) ienākumiem no procentiem, autortiesību atlīdzības un licencēm saskaņā ar 7.–12. punktā minētajiem nosacījumiem;

[..].

7. ([..] spēkā no 2015. gada 1. janvāra.) Ienākumi no procentiem, autortiesību atlīdzības un licencēm netiek aplikti ar nodokli, ko ietur ienākumu gūšanas vietā, ja vienlaikus ir izpildīti šādi nosacījumi:

[..].

11. ([..] spēkā no 2015. gada 1. janvāra.) 7., 8., 9. un 10. punkts nav piemērojams:

1) ienākumiem, kas ir peļņas sadale vai kapitāla atmaksa;

[..]

4) ienākumiem no prasījumiem, kas izriet no parāda, attiecībā uz kuriem nevienā klauzulā nav paredzēta parāda pamatsummas atmaksa vai attiecībā uz kuriem atmaksa ir jāveic vairāk nekā 50 gadus pēc parāda piešķiršanas dienas;

[..]

7) ienākumiem no darījumiem, kuru galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem ir izvairīšanās no nodokļu maksāšanas vai nodokļu uzlikšanas apiešana."

23. *ZKPO* 199. panta "Nodokļa bāze nodoklim, ko ietur ienākumu gūšanas vietā no personu nerezidentu ienākumiem" 1. punktā ir noteikts:

"Nodokļa bāze, kas ļauj noteikt ienākumu gūšanas vietā ieturamo nodokli no 195. panta 1. punktā minētajiem ienākumiem, atbilst šo ienākumu bruto summai [..]."

24. *ZKPO* 200. panta "Nodokļa likme" 2. punktā redakcijā, kas bija spēkā no 2011. gada 1. janvāra, bija noteikts:

"[..] 195. pantā minētā ienākuma nodokļa likme ir 10 %, izņemot 200.a pantā minētos gadījumus."

25. No 2015. gada 1. janvāra šī tiesību norma tika grozīta šādi:

"[..] 195. pantā minētā ienākuma nodokļa likme ir 10 %."

26. *ZKPO* 200.a pantā redakcijā, kas bija spēkā no 2011. gada 1. janvāra, ar grozījumiem un papildinājumiem, kas stājās spēkā 2014. gada 1. janvārī, līdz tā atcelšanai, sākot ar 2015. gada 1. janvāri, bija paredzēts:

"1. Ienākuma nodokļa likme, ko piemēro ienākumiem no procentiem, autortiesību atlīdzības un licencēm, ir 5 %, ja vienlaikus ir izpildīti šādi nosacījumi:

[..].

5. Šā panta 1.–4. punktu nepiemēro:

1) ienākumiem, kas ir peļņas sadale vai kapitāla atmaksa;

[..]

4) ienākumiem no prasījumiem, kas izriet no parāda, attiecībā uz kuriem nevienā klauzulā nav paredzēta parāda pamatsummas atmaksa vai attiecībā uz kuriem atmaksa ir jāveic vairāk nekā 50 gadus pēc parāda piešķiršanas dienas;

[..]."

27. Šā likuma 202.a panta "Nodokļa, kas ieturēts ienākumu gūšanas vietā, pārrēķins" redakcijā, kas ir spēkā no 2010. gada 1. janvāra, 1.–4. punktā ir noteikts [9]:

"1. [..] Juridiskai personai nerezidentei, kas ir nodokļu rezidente kādā Eiropas Savienības dalībvalstī vai kādā citā Eiropas Ekonomikas zonas valstī, ir tiesības izvēlēties nodokļa, kas ieturēts ienākumu gūšanas vietā, pārrēķinu attiecībā uz 12. panta 2., 3., 5. un 8. punktā paredzētajiem ienākumiem. Ja persona nerezidente izvēlas nodokļa, kas ieturēts ienākumu

[9] Šīs tiesību normas saturu ir darījusi zināmu nevis iesniedzējtiesa, bet gan nodokļu iestāde (daļēji) un Bulgārijas valdība (pilnībā) savos rakstveida apsvērumos.

gūšanas vietā, pārrēķinu, pārrēķins attiecas uz visiem ienākumiem, kas minēti 12. panta 2., 3., 5. un 8. punktā, kurus tā ir guvusi taksācijas gadā.

2. Ja persona nerezidente izvēlas nodokļa, kas ieturēts ienākumu gūšanas vietā, pārrēķinu attiecībā uz ienākumiem, ko tā saņem, pārrēķinātais nodoklis ir līdzvērtīgs uzņēmumu ienākuma nodoklim, kas būtu jāmaksā par šiem ienākumiem, ja tos būtu saņēmusi juridiska persona rezidente. Ja personai nerezidentei ir radušies izdevumi saistībā ar ienākumiem pirmā teikuma izpratnē, par kuriem būtu jāmaksā izdevumu nodoklis, ja šie izdevumi būtu radušies juridiskai personai rezidentei, pārrēķinātā nodokļa summai tiek pieskaitīta šī nodokļa summa.

3. Ja 195. panta 1. punktā paredzētā ienākumu gūšanas vietā ieturētā nodokļa summa pārsniedz saskaņā ar 2. punktu pārrēķinātā nodokļa summu, starpība ir jāatmaksā līdz 195. panta 1. punktā paredzētajai ienākumu gūšanas vietā ieturētā nodokļa summai, kuru persona nerezidente nevar atskaitīt no nodokļa, kas maksājams valstī, kurā tā ir rezidente.

4. Iesniegtajā gada nodokļu deklarācijā ir jānorāda, vai persona ir izvēlējusies nodokļa, kas ieturēts ienākumu gūšanas vietā, pārrēķinu. Nerezidents iesniedz savu nodokļu deklarāciju *Teritorialna direktsia na Natsionalna agentsia za prihodite – Sofia* [(Valsts ieņēmumu dienesta Sofijas pilsētas teritoriālā direkcija, Bulgārija)] līdz 31. decembrim nākamajā gadā, kas seko ienākumu gūšanas gadam."

III. Pamatlieta, prejudiciālie jautājumi un tiesvedība Tiesā

28. 2013. gada 22. novembrī prasītāja kā aizņēmēja noslēdza aizdevuma līgumu ar savu vienīgo akcionāri, proti, *InterV Investment*, ar kuru pēdējā minētā kā aizdevēja tai izsniedza konvertējamu bezprocentu aizdevumu, kas jāatmaksā 60 gadus pēc šī līguma spēkā stāšanās dienas (turpmāk tekstā – "strīdīgais aizdevums"). Minētajā līgumā bija paredzēts, ka aizņēmējas pienākums atmaksāt aizdevumu var tikt atcelts jebkurā brīdī pēc finansējuma piešķiršanas, ja aizdevēja pieņem lēmumu ieguldīt atmaksājamo aizdevuma summu aizņēmējas kapitālā kā mantisku ieguldījumu

29. Ar 2017. gada 16. oktobra lēmumu *Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu dienesta teritoriālā direkcija, Bulgārija; turpmāk tekstā – "nodokļu iestāde") veica prasītājas nodokļu uzrēķinu, nosakot tai pienākumu saskaņā ar *ZKPO* 195. panta 2. punktu samaksāt nodokli, ko ietur ienākumu gūšanas vietā, attiecībā uz noteiktiem ienākumiem no procentiem, kas samaksāti *InterV Investment* par laikposmu no 2014. gada 14. februāra līdz 2015. gada 31. martam.

30. Konstatējusi, ka nodokļu revīzijas dienā strīdīgais aizdevums nebija konvertēts kapitāla iemaksā[10] un ka aizņēmēja nebija nedz atmaksājusi šo aizdevumu, nedz samaksājusi procentus, nodokļu iestāde secināja, ka pastāv darījums, kas rada "izvairīšanos no nodokļu maksāšanas" *ZKPO* 16. panta 2. punkta 3. apakšpunkta izpratnē, kurā par tādu tiek kvalificēta kredītu saņemšana vai piešķiršana ar procentu likmi, kas neatbilst tirgus procentu likmei darījuma noslēgšanas brīdī, tostarp, ja tas ir bezprocentu aizdevums. Nodokļu iestāde savā lēmumā noteica tirgus procentu likmi, kas jāpiemēro aizdevumam, lai aprēķinātu aizņēmējas nesamaksātos procentus, pirms tiem tiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā 10 % apmērā.

[10] Šī konversija notika 2018. gada 31. oktobrī.

31. Ar 2019. gada 29. marta spriedumu *Administrativen sad Sofia* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa, Bulgārija), kurā prasītāja bija cēlusi prasību, apstrīdot strīdīgā lēmuma tiesiskumu, to noraidīja, uzskatot, ka strīdīgais aizdevums ir šīs sabiedrības finanšu aktīvs, kas ir radījis peļņu procentu nesamaksāšanas dēļ, savukārt aizdevējai ir radījis ekonomiskus zaudējumus šo procentu nesaņemšanas dēļ. Šīs tiesas ieskatā aizņēmuma summa tika izmantota, lai atmaksātu dažas aizņēmējas finansiālās saistības, kas minētas aizdevuma līgumā, un tādējādi tas nebija pašu kapitāls.

32. Prasītāja iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā – *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija), lūdzot atcelt šo spriedumu.

33. Šīs kasācijas sūdzības pamatojumam prasītāja norādīja, ka nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā tika iekasēts no fiktīvu procentu ienākumiem, neņemot vērā, ka ir pierādīta ekonomisku iemeslu pastāvēšana bezprocentu aizdevuma piešķiršanai. Tā arī apgalvoja, ka tai nebija līdzekļu, lai samaksātu strīdīgā aizdevuma procentus, un ka *InterV Investment* bija vienīgā kapitāla īpašniece šī aizdevuma līguma noslēgšanas dienā. Tā arī apgalvoja, ka *ZKPO* 16. panta 2. punkta 3. apakšpunkts ir pretrunā Tiesas judikatūrai, ciktāl ar to bezprocentu aizdevuma pusēm netiekot ļauts pierādīt, ka pastāv pamatoti ekonomiski apsvērumi aizdevuma piešķiršanai.

34. Pakārtoti prasītāja apgalvoja – tā kā Bulgārijas Republika ir izmantojusi Direktīvas 2003/49 4. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzēto iespēju, kas ļauj dalībvalstīm no šīs direktīvas piemērošanas jomas izslēgt procentus par aizdevumiem, kurus tās nodokļu ziņā uzskata par ienākumiem no pašu kapitāla instrumentiem, ir jāpiemēro Direktīva 2011/96, kas attiecas uz šāda veida ienākumiem. Taču saskaņā ar šīs direktīvas 5. pantu peļņa, ko meitasuzņēmums rezidents sadala mātesuzņēmumam nerezidentam, esot atbrīvota no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā. Tā arī piebilda, ka strīdīgais aizdevums ir iemaksa kapitālā Direktīvas 2008/7 3. panta h)–j) punkta izpratnē, par kuru saskaņā ar šīs direktīvas 5. pantu neesot jāmaksā nekāds netiešs nodoklis.

35. Šādos apstākļos *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [LES] 5. panta 4. punktā un 12. panta b) punktā paredzētais samērīguma princips un tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību tiesā saskaņā ar Eiropas Savienības Pamattiesību hartas [(turpmāk tekstā – "Harta")] 47. pantu pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā *ZKPO* 16. panta 2. punkta 3. apakšpunkts?

2) Vai procentu maksājumi, kas minēti Direktīvas [2003/49] 4. panta 1. punkta d) apakšpunktā, ir peļņas sadale, kas ietilpst Direktīvas [2011/96] 5. panta tvērumā?

3) Vai Direktīvas [2011/96] 1. panta 1. punkta b) apakšpunkta un 3. punkta, kā arī 5. panta tiesību normas ir piemērojamas tāda bezprocentu aizdevuma maksājumiem, kurš ir jāatmaksā 60 gadus pēc aizdevuma [līguma] noslēgšanas un uz kuru attiecas Direktīvas [2003/49] 4. panta 1. punkta d)apakšpunkts?

4) Vai [LESD] 49. pants un 63. panta 1. un 2. punkts, Direktīvas [2011/96] 1. panta 1. punkta b) apakšpunkts un 3. punkts un 5. pants, kā arī Direktīvas [2003/49] 4. panta 1. punkta d) apakšpunkts nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā *ZKPO* 195. panta 1. punkts, 200. panta 2. punkts [..], kā arī *ZKPO* 200.a panta 1. punkts un (atceltā) 5. punkta 4. apakšpunkts attiecīgajās redakcijās, kas bija spēkā no 2011. gada 1. janvāra līdz 2015. gada

1. janvārim, un *ZKPO* 195. panta 1. punkts, 6. [punkta] 3. apakšpunkts un 11. [punkta] 4. apakšpunkts redakcijā, kas ir spēkā pēc 2015. gada 1. janvāra[?] [Turklāt] vai ar tiem tiek pieļauta nodokļu prakse, saskaņā ar kuru nodoklis, ko ietur ienākumu gūšanas vietā, tiek piemērots tāda bezprocentu aizdevuma nesamaksātajiem procentiem, ko citā dalībvalstī reģistrēts mātesuzņēmums ir piešķīris [meitas]uzņēmumam rezidentam un kas ir jāatmaksā 60 gadus pēc 2013. gada 22. novembra?

5) Vai Direktīvas [2008/7] 3. panta h)–j) punkts, 5. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts, 7. panta 1. punkts un 8. pants pieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā *ZKPO* 16. panta 1. punkts, 2. punkta 3. apakšpunkts un 195. panta 1. punkts, kuros ir paredzēta nodokļa uzlikšana ienākumu gūšanas vietā fiktīviem procentu ienākumiem no bezprocentu aizdevuma, ko uzņēmējsabiedrībai rezidentei piešķir citā dalībvalstī reģistrēta uzņēmējsabiedrība, kas ir aizņēmēja vienīgā kapitāla daļu īpašniece?

6) Vai transponējot Direktīvu [2003/49], sākot ar 2011. gadu, pirms beidzās [Pievienošanās] akta VI pielikuma iedaļas "Nodokļu politika" 3. punktā, ZKPO 200. panta 2. punktā un 200.a panta 1. punktā un 5. punkta 4. apakšpunktā noteiktais pārejas periods, kurā nodokļu likme ir noteikta 10 % apmērā, nevis augstākais 5 % apmērā, kā paredzēts [Pievienošanās] aktā un [Pievienošanās] protokolā, ir pārkāpts tiesiskās drošības un tiesiskās paļāvības aizsardzības princips?"

36. Rakstveida apsvērumus iesniedza prasītāja, nodokļu iestāde, Bulgārijas valdība, kā arī Eiropas Komisija. Šie lietas dalībnieki turklāt pauda savu viedokli tiesas sēdē, kas notika 2021. gada 30. jūnijā.

IV. Vērtējums

A. Ievada apsvērumi

37. Ar šiem sešiem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā ir pretrunā, pirmkārt, Savienības primārajām tiesībām, kas izriet no LES 5. panta 4. punkta un 12. panta b) punkta, no Hartas 47. panta, kā arī no LESD 49. un 63. panta (pirmais un ceturtais jautājums), un/vai, otrkārt, Savienības atvasinātajām tiesībām, kas izriet attiecīgi no Direktīvas 2003/49 (otrais, trešais, ceturtais un sestais jautājums), no Direktīvas 2011/96 (otrais, trešais un ceturtais jautājums), kā arī no Direktīvas 2008/7 (piektais jautājums).

38. Pirms veicu iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu juridisko analīzi, ir jāsniedz šādi ievada apsvērumi.

1. Dalībvalstu suverenitāte nodokļu jomā un Savienības tiesības

39. Jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru, lai arī tiešā aplikšana ar nodokļiem ir dalībvalstu kompetencē un saskaņota pieeja šai aplikšanai ar nodokļiem nav obligāta, dalībvalstīm šī kompetence tomēr ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības [11]. Šajā judikatūrā ir arī pieļauts, ka

[11] Skat. spriedumus, 1995. gada 14. februāris, *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 21. punkts), un 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 29. punkts).

tiesību normas, kas attiecas uz Līgumos paredzētajām brīvībām, ierobežo dalībvalsts tiesības paredzēt noteikumus un kārtību, atbilstoši kam ar nodokli tiek aplikti citu dalībvalstu valstspiederīgo ienākumi, kas gūti no darbības tās valsts teritorijā, kurā piemēro nodokli [12].

40. Tāpat ir jānorāda, ka, lai gan dalībvalstīm ir autonomija krāpšanas konstatēšanas jomā, Tiesa ir atzinusi – lai varētu uzskatīt, ka valsts tiesību akta mērķis ir novērst krāpšanu un stāvokļa ļaunprātīgu izmantošanu, tā īpašajam mērķim ir jābūt šķēršļu likšanai rīcībai, ar ko tiek radīti ar saimniecisko realitāti skaidri nesaistīti mākslīgi veidojumi, kuru mērķis ir negodīgi gūt nodokļu priekšrocības [13].

2. Starptautiskā nodokļu prakse un Savienības tiesības

a) Ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas tiesību normas

41. Nodoms novērst nodokļu dubultu uzlikšanu, neradot iespēju neuzlikt nodokļus vai piemērot nodokļa atvieglojumu, izvairoties no nodokļu maksāšanas vai krāpšanas nodokļu jomā – it īpaši, izmantojot izdevīgākā nodokļu režīma izvēles mehānismus – ir starptautiskā mērogā nosprausts nodokļu politikas mērķis.

42. Tas it īpaši izpaužas starptautiskajās konvencijās nodokļu jomā, kurās ir ietvertas "ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas" normas, kuru mērķis ir krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas gadījumā izslēgt tādu tiesību normu piemērošanu, ar kurām nodokļu maksātājam tiek piešķirtas tiesības. Šādas klauzulas ir pārņemtas gan Savienības tiesībās, gan vairāku dalībvalstu iekšējo tiesību sistēmās, par ko liecina šī lieta.

43. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļu maksātājs nevar gūt labumu no tiesībām vai priekšrocības, kas izriet no Savienības tiesībām, ja attiecīgais darījums ekonomiskā ziņā ir pilnīgi mākslīgs un tā mērķis ir izvairīties no attiecīgās dalībvalsts tiesību aktu piemērošanas [14].

44. Ir arī jānorāda, ka Direktīvām 2003/49 un 2011/96, uz kurām attiecas prejudiciālie jautājumi, ir kopīgs mērķis – novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas – un ar tām dalībvalstīm tiek ļauts ne tikai veikt vajadzīgos pasākumus, lai novērstu šāda veida krāpšanu, bet arī liegt piemērot šajās direktīvās paredzētās priekšrocības vai atteikties tās piemērot krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas gadījumā.

[12] Skat. spriedumu, 1995. gada 14. februāris, *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 24. punkts).

[13] Skat. spriedumu, 2017. gada 20. decembris, *Deister Holding* un *Juhler Holding* (C-504/16 un C-613/16, EU:C:2017:1009, 60. punkts).

[14] 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, 109. punkts un tajā minētā judikatūra).

b) Nesaistītu pušu darījuma princips

45. "Nesaistītu pušu darījuma principa" (angliski – *arm's length principle*), kas citastarp ir minēts ESAO nodokļu paraugkonvencijas [15] 9. pantā, kurā atspoguļojas organizācijas biedru vienprātība, mērķis ir nodrošināt, lai nodokļu maksātājiem, kas darbojas uzņēmumu grupā, tiktu piemērota tāda pati attieksme kā nodokļu maksātājiem, kas tirgū darbojas autonomi sabiedrībām piemērojamā vispārējā nodokļu režīmā.

46. Šo principu ir atzinusi arī Tiesa, kura gan nodokļu uzlikšanas jomā, gan citās jomās, kas nav saistītas ar nodokļiem, ir uzskatījusi, ka nesaistītu pušu darījuma kritērijs ir piemērots kritērijs, lai nošķirtu fiktīvu struktūru no faktiskiem ekonomiskiem darījumiem, un šajā kontekstā ir objektīvs faktors, kuru izmantojot ir iespējams novērtēt, vai attiecīgā darījuma galvenais mērķis ir nodokļu priekšrocības iegūšana [16].

B. Par pirmo prejudiciālo jautājumu

47. Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai *ZKPO* 16. panta 2. punkta 3. apakšpunkts ir pretrunā LES 5. panta 4. punktam un 12. panta b) punktam, kā arī Hartas 47. pantā paredzētajām tiesībām uz efektīvu tiesību aizsardzību un taisnīgu tiesu.

48. Vispirms ir jānorāda, ka saskaņā ar LES 5. panta 4. punktu samērīguma princips ir piemērojams "Savienības rīcības saturam un formai", savukārt LES 12. panta b) punkts attiecas uz valstu parlamentu lomu subsidiaritātes principa ievērošanas jomā. Tādējādi šajās tiesību normās ir noteikti principi, kuriem ir jādominē Savienības, nevis dalībvalstu likumdošanas procesa īstenošanā. Šajā ziņā Tiesa ir uzskatījusi, ka uz līdzīgu jautājumu, ko šī pati iesniedzējtiesa ir uzdevusi citā samērā nesenā lietā, nav jāatbild, jo šīs tiesību normas neattiecas uz valstu tiesību aktiem un nav piemērojamas tādai situācijai kā pamatlietā aplūkotā [17].

49. Turpinājumā, runājot par Hartas 47. pantā paredzētajām tiesībām uz efektīvu tiesību aizsardzību, pastāvīgajā judikatūrā ir noteikts, ka prasības, kas izriet no pamattiesību aizsardzības, ir saistošas tikai dalībvalstīm, kad tās īsteno Savienības tiesības [18].

50. *ZKPO* 16. panta 2. punkta 3. apakšpunktā ir paredzēts, ka kredītu saņemšana vai piešķiršana ar procentu likmi, kas neatbilst tirgus procentu likmei darījuma noslēgšanas brīdī, tostarp, ja tas ir bezprocentu aizdevums, ir izvairīšanās no nodokļu maksāšanas. Šī Bulgārijas tiesību aktu norma nav nedz Savienības direktīvas transponēšana, nedz kāda cita Savienības tiesību normas piemērošana vai izpilde.

51. Šo pašu iemeslu dēļ un ņemot vērā Hartas 51. pantu, ir jāuzskata, ka tās normas nav piemērojamas šādai Bulgārijas nodokļu tiesību normai, kas nav Savienības tiesību īstenošana.

[15] *Nodokļu paraugkonvencija par ienākumiem un peļņu, 2017* par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ienākuma un īpašuma nodokļu jomā, neradot iespēju neuzlikt nodokļus vai piemērot nodokļa atvieglojumu, īstenojot izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai krāpšanu nodokļu jomā, redakcijā, ko ESAO ir publicējusi 2017. gada 21. novembrī.

[16] Skat. spriedumus, 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 86. punkts), kā arī 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 81. punkts).

[17] Skat. spriedumu, 2018. gada 25. jūlijs, *TTL* (C-553/16, EU:C:2018:604, 30.–35. punkts).

[18] Skat. spriedumu, 2013. gada 19. septembris, *Betriu Montull* (C-5/12, EU:C:2013:571, 70. punkts un tajā minētā judikatūra).

52. Līdz ar to ierosinu uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt tādējādi, ka LES 5. panta 4. punkts un 12. panta b) punkts, kā arī Hartas 47. pants nav piemērojami *ZKPO* 16. panta 2. punkta 3. apakšpunkta interpretācijai, jo šī pēdējā minētā tiesību norma nav Savienības tiesību īstenošana.

C. Par otro prejudiciālo jautājumu

53. Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2003/49 4. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētie procentu maksājumi var būt peļņas sadale, uz kuru attiecas Direktīvas 2011/96 5. panta tvērums.

54. Attiecībā uz Direktīvu 2003/49 ir jāatgādina, ka ar to, veicot saskaņošanu tiešo nodokļu jomā, lai ļautu saimnieciskās darbības subjektiem izmantot iekšējo tirgu, saskaņā ar tās 2.–4. apsvērumu ir noteikts mērķis novērst nodokļu dubultu uzlikšanu procentu maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs, un nodrošināt, ka šie maksājumi tiek aplikti ar nodokli vienu reizi vienā dalībvalstī, aizliedzot procentu aplikšanu ar nodokli izcelsmes dalībvalstī, kas kaitē šo procentu faktiskajam saņēmējam [19].

55. Pirmkārt, rodas jautājums, vai uz fiktīviem procentiem, kurus šajā lietā ir konstatējusi nodokļu iestāde, var attiekties Direktīva 2003/49 un vai tos var uzskatīt par "procentu maksājumiem" šīs direktīvas 1. panta 1. punkta un 2. panta a) punkta izpratnē, un it īpaši aplūkotās lietas konkrētajā gadījumā, kad nav veikts nekāds atsevišķs maksājums.

56. Jāuzsver, ka Direktīva 2003/49, kā to apliecina tās 5. apsvērums, attiecas uz "maksājumiem". Ir arī jānorāda, ka tās 1. pantā "Darbības joma un procedūra" ar šo direktīvu ir skaidri identificēts [procentu maksājuma] "īpašuma beneficiārs [saņēmējs]", kas atrodas citā dalībvalstī un saņem "maksājumu, kuru vei[kusi]" izcelsmes valstī reģistrēta uzņēmējsabiedrība.

57. No Tiesas judikatūras arī izriet – tā kā Direktīvas 2003/49 2. panta a) punktā procenti ir definēti kā "ienākumi no visām parādu prasībām [prasījumiem]", vienīgi "faktiskais" īpašuma beneficiārs [saņēmējs] saņem procentus kā ienākumus no šādiem prasījumiem, un līdz ar to jēdziens "procentu maksājuma īpašuma beneficiārs [procentu saņēmējs]" šīs direktīvas izpratnē ir jāinterpretē kā tāds, kas apzīmē vienību, kura "faktiski" ekonomiskā ziņā gūst labumu no procentiem, "kas tai ir izmaksāti" un kam tādējādi ir tiesības brīvi noteikt to izlietojumu [20].

58. Taču, ja nodokļu iestāde nosaka un apliek ar nodokli fiktīvus procentus no bezprocentu aizdevuma [21], aizdevējs nesaņem nekādus procentus un tātad, manuprāt, to nevar uzskatīt par to "īpašuma beneficiāru [saņēmēju]".

59. Otrkārt, ir jāuzsver – katrā ziņā, pat pieņemot, ka fiktīvos procentus var uzskatīt par "procentu maksājumiem" Direktīvas 2003/49 izpratnē, šie maksājumi, ciktāl tie attiecas uz bezprocentu aizdevumu, kurš jāatmaksā 60 gadus pēc tā noslēgšanas, ietilptu šīs direktīvas 4. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētajā atkāpē, ar kuru no šīs direktīvas piemērošanas

[19] Skat. spriedumu, 2011. gada 21. jūlijs, *Scheuten Solar Technology* (C-397/09, EU:C:2011:499, 24., 25. un 28. punkts), kā arī 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, 85., 86. un 108. punkts).

[20] Skat. spriedumu, 2011. gada 21. jūlijs, *Scheuten Solar Technology* (C-397/09, EU:C:2011:499, 27. punkts).

[21] Jānorāda, ka fiktīvu procentu noteikšanai un aplikšanai ar nodokli ir mērķis aplikt ar nodokli priekšrocību, kas izriet no bezprocentu aizdevuma par labu aizņēmējam.

jomas ir izslēgti "maksājumi par prasījumiem, kuros nav paredzēta pamatsummas atmaksa vai atmaksa jāveic vairāk nekā pēc 50 gadiem pēc izsniegšanas datuma". Strīdīgā aizdevuma termiņš bija 60 gadi, un tas nozīmē, ka Direktīva 2003/49 šajā gadījumā nav piemērojama.

60. Treškārt un visbeidzot, pilnības labad, es uzskatu, ka ir jāņem vērā arī tas, ka Direktīvai 2003/49 ir divkāršs mērķis, proti, pirmām kārtām, novērst nodokļu dubultu uzlikšanu [22] un, otrām kārtām, apkarot ļaunprātīgu izmantošanu un krāpšanu nodokļu jomā [23].

61. Tādējādi, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu procentu pārrobežu maksājumiem, ir aizliegts procentus aplikt ar nodokļiem izcelsmes dalībvalstī, kas kaitē šo procentu faktiskajam saņēmējam [24]. Taču nodokļa dubultas uzlikšanas iespēja, kas varētu būt pretrunā Direktīvai 2003/49, šajā gadījumā nepastāv, ņemot vērā, ka nodokļu iestādes noteiktie fiktīvie procenti nevar tikt aplikti ar nodokli Luksemburgā tādēļ, ka šīs summas netika pārskaitītas mātesuzņēmumam.

62. Attiecībā uz ļaunprātīgas izmantošanas un krāpšanas nodokļu jomā risku – Direktīvas 2003/49 5. panta 1. punkts neliedz piemērot valsts tiesību normas, kas nepieciešamas, lai novērstu krāpšanu vai ļaunprātīgu izmantošanu. Turklāt ir jānorāda, ka piekrišana prasītājas interpretācijai nozīmētu piekrist, ka tiek apieti valsts nodokļu tiesību akti. Praksē tas nozīmētu ļaut asociētiem uzņēmumiem parakstīt aizņēmuma līgumus (vai noslēgt cita veida darījumus grupas iekšienē), pārkāpjot valsts tiesības, lai pēc tam atsauktos uz Savienības tiesībām nolūkā izvairīties no valsts nodokļu tiesību aktiem (un, iespējams, arī no nodokļa). Šāda interpretācija būtu pretrunā šīs direktīvas mērķiem, starp kuriem ir krāpšanas nodokļu jomā apkarošana [25].

63. Ņemot vērā iepriekš minēto, es uzskatu, ka Direktīvas 2003/49 tiesību normas nevar tikt piemērotas tādā lietā kā pamatlieta.

64. Tādēļ ierosinu uz otro prejudiciālo jautājumu atbildēt tādējādi, ka Direktīvas 2003/49 4. pantā nav noteikta prasība, ka tādi procentu maksājumi, kas ir minēti šīs direktīvas 4. panta 1. punkta d) apakšpunktā, ir jākvalificē par "peļņas sadali", uz ko attiecas Direktīvas 2011/96 5. pants.

D. Par trešo prejudiciālo jautājumu

65. Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 2011/96 1. panta 1. punkta b) apakšpunkts un 3. punkts, kā arī 5. pants ir piemērojami maksājumiem saistībā ar bezprocentu aizdevumu, kurš ir jāatmaksā 60 gadus pēc aizdevuma līguma noslēgšanas un uz kuru attiecas Direktīvas 2003/49 4. panta 1. punkta d) apakšpunkts.

66. Attiecībā uz Direktīvu 2011/96 ir jāatgādina – tās mērķis ir dividendes un citu veidu peļņu, ko vienā dalībvalstī reģistrēti meitasuzņēmumi sadala saviem mātesuzņēmumiem, kuri ir reģistrēti citā dalībvalstī, atbrīvot no nodokļa, kas ieturams ienākumu gūšanas vietā, un novērst nodokļu dubultu uzlikšanu šādiem ienākumiem mātesuzņēmuma līmenī, tādējādi atvieglojot sabiedrību apvienošanos grupās Savienības mērogā [26].

22 Skat. Direktīvas 2003/49 2.–4. apsvērumu.

23 Skat. Direktīvas 2003/49 5. pantu.

24 Skat. spriedumu, 2011. gada 21. jūlijs, *Scheuten Solar Technology* (C-397/09, EU:C:2011:499, 24., 25. un 28. punkts).

25 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, 109. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Skat. spriedumu, 2020. gada 2. aprīlis, *GVC Services (Bulgaria)* (C-458/18, EU:C:2020:266, 31. punkts).

67. Šādā kontekstā Direktīvas 2011/96 1. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir paredzēts, ka tā ir piemērojama "sadalītai peļņai [peļņas sadalei]", ko pārrobežu attiecībās meitasuzņēmums pārskaita savam mātesuzņēmumam.

68. Jānorāda, ka jēdziens "sadalīta peļņa [peļņas sadale]" minētajā direktīvā kā tāds nav definēts.

69. Šajā ziņā Tiesa ir nospriedusi, ka sabiedrības rezidences dalībvalsts var likumīgi uzskatīt šīs sabiedrības samaksātos procentus savam mātesuzņēmumam, kas reģistrēts citā dalībvalstī, par sadalīto peļņu [27]. Tomēr šis secinājums tika piemērots kontekstā, kurā meitasuzņēmums bija faktiski samaksājis aizdevuma atmaksas procentus, savukārt šajā lietā tas tā nav.

70. Tādējādi es uzskatu, ka fiktīvos procentus, kurus ir noteikusi tikai nodokļu iestāde, lai apliktu ar nodokli darījumu, kas saskaņā ar valsts tiesībām tiek uzskatīts par slēptu, nevar uzskatīt par "sadalīto peļņu [peļņas sadali]" Direktīvas 2011/96 izpratnē, it īpaši tādēļ, ka šīs grupas sabiedrības faktiski viena otrai nepārskaitīja procentus.

71. Ir arī jānorāda – tāpat kā tas ir Direktīvas 2003/49 gadījumā, viens no galvenajiem Direktīvas 2011/96 mērķiem ir gan nodokļu dubultas uzlikšanas, gan ļaunprātīgas izmantošanas un krāpšanas nodokļu jomā novēršana. Šajā ziņā ir jāatsaucas uz argumentāciju, kas izklāstīta šo secinājumu 61. un 62. punktā un kas ir piemērojama *mutatis mutandis* Direktīvai 2011/96.

72. Iepriekš minēto iemeslu dēļ es uzskatu, ka Direktīva 2011/96 nav piemērojama tādai situācijai kā pamatlietā aplūkotā.

73. Tādēļ ierosinu uz trešo prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Direktīva 2011/96 nav piemērojama nodokļa ieturējumam ienākumu gūšanas vietā no fiktīvu procentu ienākumiem saistībā ar bezprocentu aizdevumu, ko mātesuzņēmums ir piešķīris savam meitasuzņēmumam.

E. Par ceturto prejudiciālo jautājumu

74. Ceturtajam jautājumam ir nošķiramas divas galvenās daļas.

75. Pirmā daļa attiecas uz jautājumu, vai bezprocentu aizdevuma iespējamo procentu maksājumu aplikšana ar nodokli ienākumu gūšanas vietā ir saderīga ar Direktīvu 2003/49 un ar atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar Direktīvu 2011/96. Otrajā daļā uzdotais jautājums ir tāds pats, taču tas attiecas uz saderību ar LESD 49. panta un 63. panta 1. un 2. punkta prasībām.

76. Šajā ziņā saskaņā ar Tiesas (virspalātas) neseno spriedumu apvienotajās lietās *N Luxembourg 1* u.c. [28] vispirms ir jānošķir divi gadījumi.

77. Pirmajā gadījumā Direktīvā 2003/49 paredzētā atbrīvojuma no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā režīma nepiemērojamība izriet no secinājuma par krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas šīs direktīvas 5. panta izpratnē esamību. Šādā gadījumā sabiedrība, kas ir dalībvalsts rezidente, ņemot vērā šo secinājumu 43. punktā atgādināto judikatūru, nevar pieprasīt LESD nostiprināto brīvību izmantošanu, lai apstrīdētu valsts tiesisko regulējumu, kurā reglamentēta

[27] Skat. spriedumu, 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 89. punkts).

[28] 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, 155. punkts).

tādu procentu aplikšana ar nodokli, kuri ir samaksāti sabiedrībai, kas ir citas dalībvalsts rezidente. Ņemot vērā, ka Direktīvas 2011/96 1. panta 2. punktā ir ietverta Direktīvas 2003/49 5. pantam līdzīga tiesību norma attiecībā uz tās nepiemērojamību krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas gadījumā, es uzskatu, ka šis gadījums ir jāpiemēro *mutatis mutandis* Direktīvai 2011/96.

78. Otrajā gadījumā Direktīvā 2003/49 paredzētā atbrīvojuma no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā režīma nepiemērojamība (un pēc analoģijas – Direktīvas 2011/96 nepiemērojamība) izriet no tā, ka nav izpildīti šī atbrīvojuma režīma piemērošanas nosacījumi, tomēr nekonstatējot krāpšanu vai ļaunprātīgu izmantošanu Direktīvas 2003/49 5. panta (vai Direktīvas 2011/96 1. panta 2. punkta) izpratnē. Šādā gadījumā ir jāpārbauda, vai LESD 49. pants un 63. panta 1. un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, kurš attiecas uz minēto procentu aplikšanu ar nodokli [29].

79. Vispirms ir jānorāda, ka iesniedzējtiesas jautājums attiecas vienīgi uz *ZKPO* 195., 200. un 200.a panta, kuros attiecīgi ir paredzēti noteikumi par nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā un par nodokļu pārrēķina un atmaksas nerezidentiem procedūru, saderību ar LESD 49. pantu un 63. panta 1. un 2. punktu.

80. Tomēr manā ieskatā šī jautājuma analīzei nebūtu jāaprobežojas tikai ar šīm minētajām valsts tiesību normām, bet ir jāņem vērā viss Bulgārijas nodokļu režīms, kas piemērojams sabiedrībām nerezidentēm [30]. Tādēļ ierosinu turpmākajā analīzē iekļaut gan *ZKPO* 16. pantu (kurā ir paredzēti noteikumi par sabiedrību nerezidenšu aplikšanu ar nodokli nesaistītu pušu darījuma principa pārkāpuma gadījumā), gan *ZKPO* 199. pantu (kas attiecas uz sabiedrību nerezidenšu nodokļa, kas ieturēts ienākumu gūšanas vietā, bāzi) un 202.a pantu (kurā ir paredzēts nodokļu, kas ieturēts ienākumu gūšanas vietā, pārrēķina un atmaksas režīms, ko var izmantot sabiedrības nerezidentes).

81. No Tiesas judikatūras izriet, ka pārbaudei nav jāattiecas vien uz atbrīvojumu no noteikta veida nodokļa tikai formāli, bet ir jāņem vērā viss nodokļu konteksts, kas attiecas uz sabiedrību nerezidenšu aplikšanu ar nodokli, un tātad ir jāveic pilnīga pārbaude (materiāltiesiskā aspektā) [31].

1. Par Direktīvām 2003/49 un 2011/96

82. Atbilde uz šo jautājumu attiecībā uz Direktīvām 2003/49 un 2011/96 tika sniegta atbildēs, kuras piedāvātas uz otro un trešo prejudiciālo jautājumu un kurās es secināju, ka minētās direktīvas nav piemērojamas šīs lietas faktiskajiem apstākļiem [32].

2. Par LESD 49. un 63. pantu

83. Lai atbildētu uz ceturto iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu, vispirms ir jāpārbauda, vai ar LESD 49. un 63. pantu netiek pieļauti tādi valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem sabiedrībām nerezidentēm automātiski piemērotais režīms – atšķirībā no sabiedrībām rezidentēm – neļauj pirmajām minētajām atskaitīt ar attiecīgo aizņēmumu saistītos izdevumus. Apstiprinošas atbildes gadījumā ir jāpārbauda, vai šādu atšķirīgu attieksmi var, pirmkārt, novērst ar nodokļu pārrēķina un atmaksas mehānismu, ko var izmantot sabiedrības nerezidentes, un, otrkārt, pamatot ar

[29] 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, 156. punkts).

[30] Šis secinājums neietekmē faktu, ka valsts tiesību aktus interpretē tikai un vienīgi valsts tiesa.

[31] Skat. spriedumu, 2016. gada 2. jūnijs, *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (C-252/14, EU:C:2016:402, 29. un nākamie punkti).

[32] Skat. šo secinājumu 53.–73. punktu.

primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Tomēr arī tādā gadījumā šī ierobežojuma piemērošanai ir jābūt atbilstošai, lai garantētu izvirzītā mērķa sasniegšanu, un tā nedrīkst pārsniegt šī mērķa sasniegšanai nepieciešamo.

a) Par atbilstošajām LESD normām

84. Tā kā iesniedzējtiesa jautā Tiesai par attiecīgo Bulgārijas tiesību aktu saderību ar Līguma tiesību normām par brīvību veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvu apriti (LESD 49. un 63. pants), ir jānoskaidro pirmām kārtām, kura no šīm Līguma tiesību normām ir jāņem vērā, lai izvērtētu šos tiesību aktus.

85. Jānorāda, ka principā uz jautājumiem par procentiem un ienākumiem no kapitāla, kurus viena otrai ir samaksājušas divu dalībvalstu sabiedrības, piemērojamo nodokļu režīmu var attiekties gan kapitāla brīva aprite [33], gan brīvība veikt uzņēmējdarbību, it īpaši attiecībā uz pēdējo minēto, ja aizdevuma līgums ir noslēgts starp saistītām sabiedrībām, kur vienas dalībvalsts sabiedrībai pieder citā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības kapitāla daļas, kas tai viennozīmīgi ļauj ietekmēt šīs sabiedrības lēmumus un noteikt tās darbību [34].

86. Tomēr no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai noteiktu, vai uz valsts tiesisko regulējumu attiecas viena vai otra aprites brīvība, ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu mērķis [35].

87. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *ZKPO* 16. panta 2. punkta 3. apakšpunkts ir piemērojams visās situācijās, kad tiek piešķirts bezprocentu aizdevums, – ne tikai saistītām sabiedrībām un neatkarīgi no tā, cik liela līdzdalība aizņēmēja kapitālā ir sabiedrībai, kas piešķir aizdevumu. Pirmšķietami šis faktors liek ceturto prejudiciālo jautājumu izvērtēt no kapitāla brīvas aprites viedokļa.

88. Tomēr es uzskatu, ka izskatāmās lietas faktiskie apstākļi liek izvērtēt attiecīgo Bulgārijas tiesisko regulējumu, ņemot vērā brīvību veikt uzņēmējdarbību. Proti, papildus tam, ka *InterV Investment* strīdīgā aizdevuma līguma noslēgšanas brīdī bija vienīgā prasītājas akcionāre, šī aizdevuma iezīmes, it īpaši tā ilgums, kā arī atmaksāšanas nosacījumi, norāda, ka to varēja noslēgt tikai saistītas sabiedrības. Tādējādi nav nekādu šaubu, ka starp šīm sabiedrībām pastāv savstarpējas atkarības saikne, kas *InterV Investment*, ņemot vērā tās līdzdalību prasītājas kapitālā, piešķir neapšaubāmu ietekmi uz šīs sabiedrības lēmumiem, ļaujot tai noteikt tās darbību.

89. Šāda pieeja turklāt atbilstu Tiesas judikatūrai virknē lietu, kurās attiecīgajiem valstu tiesiskajiem regulējumiem ir kopīgas iezīmes ar Bulgārijas tiesību aktiem. Šajā ziņā ir jānorāda, ka lietā *SGI* Tiesa, ņemot vērā brīvību veikt uzņēmējdarbību, izvērtēja Beļģijas tiesību aktus, ar kuriem nodokļu iestādei nolūkā iekasēt ienākuma nodokli bija ļauts sabiedrības rezidentes peļņā iekļaut tāda bezprocentu aizdevuma fiktīvus procentus, kas piešķirts meitasuzņēmumam nerezidentam, pamatojoties uz to, ka, pat ja šie tiesību akti ir piemērojami ne tikai saistītām sabiedrībām, attiecīgā situācija šajā lietā attiecās uz saistītām sabiedrībām [36].

33 Skat. spriedumu, 2013. gada 3. oktobris, *Itelcar* (C-282/12, EU:C:2013:629, 14. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Skat. spriedumu, 2009. gada 17. septembris, *Glaxo Wellcome* (C-182/08, EU:C:2009:559, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Skat. spriedumu, 2010. gada 21. janvāris, *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 Skat. spriedumu, 2010. gada 21. janvāris, *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 25.–37. punkts).

90. Lai arī sliecos uzskatīt, ka ir atbilstošāk izskatīt ceturto jautājumu, ņemot vērā brīvību veikt uzņēmējdarbību, ir pilnīgi iespējams iedomāties, ka attiecīgais valsts tiesiskais regulējums tiek izvērtēts no kapitāla brīvas aprites viedokļa.

91. Tomēr, neraugoties uz izvēli analizēt attiecīgo valsts pasākumu saderību brīvības veikt uzņēmējdarbību aspektā, ja jautājums tiek analizēts no kapitāla brīvas aprites viedokļa, tad secinājumi ir tādi paši kā turpinājumā minētie. Proti, tāpat kā ar brīvību veikt uzņēmējdarbību ar kapitāla brīvu apriti ir aizliegti pasākumi, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šīs dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs [37].

92. Visbeidzot, pieņemot, ka šis valsts tiesiskais regulējums varētu ierobežojoši ietekmēt kapitāla brīvu apriti, šāda ietekme būtu iespējamā šķēršļa brīvībai veikt uzņēmējdarbību neizbēgamas sekas un līdz ar to nepamato šī tiesiskā regulējuma autonomu pārbaudi no LESD 63. panta viedokļa [38].

b) Vai ar ZKPO 195. un 199. pantu tiek radīta diskriminācija starp sabiedrībām rezidentēm un nerezidentēm?

93. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru LESD 49. panta mērķis ir nodrošināt, ka uzņemošajā dalībvalstī sabiedrībām tiek piemērots tāds pats valsts režīms, un aizliegt jebkādu diskrimināciju juridiskās adreses dēļ [39], kā arī – vispārīgi – jebkādus nepamatotus šīs brīvības īstenošanas ierobežojumus [40].

94. No *ZKPO* 16. panta 2. punkta 3. apakšpunkta izriet, ka šī tiesību norma ir piemērojama jebkuram aizņēmumam, kas ir parakstīts bez procentiem, neatkarīgi no tā, vai tajā ir iesaistītas tikai sabiedrības rezidentes vai arī sabiedrības nerezidentes. Turklāt netiek apstrīdēts, ka ir piemērojama viena un tā pati nodokļa likme 10 % apmērā neatkarīgi no tā, vai aizdevējs ir sabiedrība rezidente vai sabiedrība nerezidente.

95. Tomēr no *ZKPO* 195. un 199. panta izriet, ka atšķirīgs nodokļu režīms ir paredzēts sabiedrībām nerezidentēm, kas slēdz šāda veida darījumus. Tādējādi, lai gan par fiktīvajiem procentiem par aizdevumu, ko ir piešķīrusi sabiedrība nerezidente, tiek ieturēts nodoklis ienākuma gūšanas vietā, kas ir tūlītēja un galīga aplikšana ar nodokli, kura neļauj atskaitīt ar šī aizdevuma piešķiršanu saistītos izdevumus, aplikšana ar nodokli, kas tiek piemērota fiktīvajiem procentiem par aizdevumu, kuru ir piešķīrusi sabiedrība rezidente, uzņēmumu ienākuma nodokļa uzlikšanas nolūkā ir atkarīga no tā, vai pēc tam, kad ir ņemti vērā iespējamie ar šī aizdevuma piešķiršanu saistītie izdevumi, sabiedrība ir noslēgusi gadu ar peļņu vai zaudējumiem.

96. Šajā analīzes stadijā ir jāuzsver, ka Tiesas judikatūrā ir daudz spriedumu, kuros ir aplūkota šī problemātika gan no kapitāla brīvas aprites, gan no brīvības veikt uzņēmējdarbību viedokļa. Precīzāk, virknē lietu, kuru faktiskie apstākļi ir līdzīgi pamatlietai, Tiesa ir nospriedusi, ka tāds valsts tiesiskais regulējums, uz kuru pamatojoties sabiedrībai nerezidentei, izmantojot sabiedrības rezidentes veiktu nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, tiek uzlikts nodoklis par procentiem, kurus tai maksā pēdējā minētā sabiedrība, nepastāvot iespējai atskaitīt tādus izdevumus kā procentu izdevumi, kas ir tieši saistīti ar attiecīgā aizdevuma darbību, lai gan šāda

37 Skat. spriedumu, 2020. gada 30. aprīlis, *Société Générale* (C-565/18, EU:C:2020:318, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Skat. rīkojumu, 2007. gada 10. maijs, *Lasertec* (C-492/04, EU:C:2007:273, 25. punkts).

39 Skat. spriedumu, 2020. gada 3. marts, V*odafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Skat. spriedumu, 2021. gada 20. janvāris, *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

iespēja ir atzīta sabiedrībām rezidentēm, kuras saņem procentus no citas sabiedrības rezidentes, ir uzskatāms par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu [41]. Tāds pats secinājums ir izdarīts attiecībā uz kapitāla brīvu apriti [42].

97. Ņemot vērā iepriekš minēto, es uzskatu, ka šāda atšķirība attiecībā uz nodokļa aprēķināšanas noteikumiem var būt ierobežojums, uz kuru attiecas LESD 49. pants.

98. Aplūkotā lieta tomēr atšķiras no šīm lietām tādējādi, ka, šķiet, Bulgārijas tiesībās *ZKPO* 202.a pantā ir paredzēta procedūra, kas ļauj sabiedrībām nerezidentēm piemērot tādu pašu režīmu nodokļu jomā kā sabiedrībām rezidentēm. Tātad, pirms tiek pārbaudīts ar *ZKPO* 195. un 199. pantu ieviestā diskriminējošā pasākuma iespējamais pamatojums, ir jāpārbauda, vai *ZKPO* 202.a pants ļauj likvidēt iepriekš konstatēto atšķirīgo attieksmi, ko piemēro sabiedrībām rezidentēm un sabiedrībām nerezidentēm.

c) Vai ZKPO 202.a pants ļauj likvidēt saskaņā ar ZKPO 195. un 199. pantu nerezidentiem piemērojamā nodokļu režīma diskriminējošās īpašības?

1) ZKPO 202.a panta tvērums

99. No nodokļu iestādes un Bulgārijas valdības iesniegtajiem rakstveida apsvērumiem izriet, ka *ZKPO* 202.a pantā ir paredzēts mehānisms, kas ļauj sabiedrībām nerezidentēm izvēlēties sabiedrībām rezidentēm paredzēto nodokļu režīmu. Tādējādi šī procedūra tām ļaujot, pirmkārt, atskaitīt tādus izdevumus kā procentu izdevumi, kas tieši saistīti ar attiecīgo aizdevuma darbību, un, otrkārt, saņemt [nodokļa] atmaksu vai atbrīvojumu no nodokļa, kas ieturēts ienākumu gūšanas vietā, ja saimnieciskā darbība ir radījusi zaudējumus.

100. Nodokļu iestāde un Bulgārijas valdība apgalvo – ja prasītāja šajā gadījumā būtu izvēlējusies šo režīmu, tās ienākumi nebūtu bijuši aplikti ar uzņēmumu ienākuma nodokli Bulgārijā, jo (atbilstoši tam, ko apgalvo prasītāja) tās darbība attiecīgajā laikposmā bija nesusi zaudējumus.

101. Savukārt prasītāja šaubās par *ZKPO* 202.a pantā paredzētās procedūras spēju mazināt diskrimināciju, kas turpinātu pastāvēt pat tad, ja uzņēmums nerezidents būtu izvēlējies šo tiesību normu, ņemot vērā, ka atmaksa nenotiktu uzreiz.

102. Pamatojoties uz prasītājas, nodokļu iestādes un Bulgārijas valdības sniegtajiem precizējumiem tiesas sēdē, *ZKPO* 202.a pantā paredzēto pārrēķina un atmaksas procedūru var īsumā izklāstīt šādi.

103. *ZKPO* 202.a pantā paredzētā procedūra netiek piemērota automātiski. Lai to izmantotu, sabiedrībai nerezidentei ir skaidri jāizvēlas šī procedūra, norādot to savā nodokļu deklarācijā. Pat ja sabiedrība nolemj to izvēlēties, nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā tiks īstenots saskaņā ar *ZKPO* 195. un 199. pantā paredzēto režīmu, proti, nodoklis tiks ieturēts ienākumu gūšanas vietā

[41] Skat. spriedumus, 2003. gada 12. jūnijs, *Gerritse* (C-234/01, EU:C:2003:340, 29. un 55. punkts), 2006. gada 3. oktobris, *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, EU:C:2006:630, 42. punkts), un 2007. gada 15. februāris, *Centro Equestre da Lezíria Grande* (C-345/04, EU:C:2007:96, 23. punkts).

[42] Skat. spriedumus, 2015. gada 17. septembris, *Miljoen* u.c. (C-10/14, C-14/14 un C-17/14, EU:C:2015:608, 57. punkts), kā arī 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, 17. punkts).

tieši no bruto ienākumiem. Tikai pēc tam sabiedrība nerezidente varēs saņemt nodokļa atmaksu, ja pēc tam, kad nodokļu iestāde būs no jauna izvērtējusi tās situāciju, būs pierādīts, ka sabiedrība ir cietusi zaudējumus.

104. Attiecībā uz *ZKPO* 202.a pantā paredzētās pārrēķina un atmaksas procedūras ilgumu tiesas sēdē tika atklātas atšķirības interpretācijā starp prasītāju, no vienas puses, kura apgalvo, ka šī procedūra var būt īpaši ilga, un nodokļu iestādi un Bulgārijas valdību, no otras puses, kuras apstrīd minētās procedūras pārmērīgi garo termiņu.

105. Par *ZKPO* 202.a pantā paredzētā nodokļa atmaksas režīma aprakstu ir jāsniedz šādi apsvērumi.

106. Pirmkārt, no *ZKPO* 202.a panta 1.–4. punkta, lasot tos kopsakarā, izriet, ka šis režīms ļauj sabiedrībām nerezidentēm iesniegt pieteikumu par nodokļa, kas jau ieturēts ienākumu gūšanas vietā, pārrēķinu atbilstoši režīmam, kas piemērojams sabiedrībām rezidentēm. Šķiet, ka šī tiesību norma ir vērsta uz to, lai saskaņotu – vai vismaz tuvinātu – sabiedrību nerezidenšu nodokļu režīmu ar to sabiedrību nodokļu režīmu, kuru domicils ir Bulgārijā.

107. Šajā ziņā ir jānorāda – Tiesa jau ir nospriedusi, ka tiesības uz atskaitījumu var īstenot arī pēc nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, atmaksājot daļu no ieturētā nodokļa [43].

108. Tomēr ir jākonstatē, ka, neraugoties uz šo iespēju, kas piedāvāta sabiedrībām nerezidentēm, turpina pastāvēt risks, ka sabiedrības rezidentes var saņemt nodokļu priekšrocības. Šķiet, no tā izriet, ka sabiedrībām rezidentēm varētu tikt piešķirta likviditātes priekšrocība, jo gadījumā, ja tās darbojas ar zaudējumiem, tām atšķirībā no sabiedrībām nerezidentēm nebūtu jāmaksā nodoklis par fiktīvajiem procentiem.

109. Precīzāk, sabiedrībai nerezidentei, kas darbojas ar zaudējumiem, šīs "neizdevīgās sekas likviditātei" atbilst nobīdei laikā starp datumu, kad nodoklis ir ieturēts ienākumu gūšanas vietā, un datumu, kad nodokļu iestāde atmaksā pārmaksāto nodokli.

110. Manā ieskatā likviditātes priekšrocības apmērs, kas izriet no šīs atšķirīgās attieksmes un kas var būt diskriminējošs elements, ir ļoti atkarīgs no valsts procesuālajām normām, kā arī no nodokļu iestādes prakses, īstenojot *ZKPO* 202.a pantā paredzēto procedūru. Tādējādi, ja pārrēķina procedūras un iespējamās atmaksas ilgums pārsniedz saprātīgu termiņu, kā to tiesas sēdē apgalvoja prasītāja, likviditātes priekšrocība, ko gūst sabiedrība rezidente atšķirībā no sabiedrības nerezidentes, var būt ievērojama, un tādējādi tā var būt diskriminācija vai šķērslis kapitāla brīvai apritei. Turpretī, ja šis termiņš ir saprātīgs, šāds pasākums varētu mazināt vai novērst diskrimināciju starp sabiedrībām rezidentēm un nerezidentēm. Jānorāda – tas, ka Bulgārijas tiesību aktos ir paredzēti nokavējuma procenti, iespējams, ļautu samazināt šo diskrimināciju likviditātes ziņā, jo minētais termiņš nav tik vērienīgs.

111. Šajā ziņā vēlos uzsvērt, ka vērtējums par to, vai pastāv iespējami nelabvēlīga attieksme saistībā ar procentiem, kas tiek izmaksāti sabiedrībām nerezidentēm, ir jāveic par katru taksācijas gadu atsevišķi [44].

[43] Skat. spriedumu, 2016. gada 13. jūlijs, *Brisal* un *KBC Finance Ireland* (C-18/15, EU:C:2016:549, 42. punkts).

[44] Skat. spriedumus, 2016. gada 2. jūnijs, *Pensioenfonds Metaal in Techniek* (C-252/14, EU:C:2016:402, 41. punkts), kā arī 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c. (C-575/17, EU:C:2018:943, 30. un 52. punkts).

112. Otrkārt, tāpat ir jāprecizē, ka papildus jautājumam par atmaksas termiņu, veicot *ZKPO* 202.a panta īstenošanas pārbaudi, ir jāņem vērā visi elementi, kas var būt pamats atšķirīgai attieksmei pret sabiedrībām rezidentēm un nerezidentēm. Pat ja šī panta mērķis ir ieviest vienlīdzīgu attieksmi pret šo abu veidu sabiedrībām, kam principā būtu jāizslēdz nevienlīdzīga attieksme (papildus iepriekš konstatētajai likviditātes priekšrocībai), ir jāpārliecinās, ka tā ieviešana nerada cita veida diskrimināciju. Tātad šis punkts ir cieši saistīts ar Bulgārijas tiesībās paredzētajiem maksājumu noteikumiem uzņēmumu ienākuma nodokļa jomā, tostarp to periodiskumu un iespēju atlikt nodokļa maksājumu vai saņemt citus atvieglojumus, kas var palielināt konstatēto likviditātes priekšrocību. Piemēram, gadījumā, ja ar Bulgārijas tiesībām tiktu ļauts sabiedrībai rezidentei, kas darbojas ar zaudējumiem, pielāgot vai atlikt tās aplikšanu ar nodokli uz nākamo taksācijas gadu, tas varētu tai nodrošināt lielāku likviditātes priekšrocību nekā sabiedrībai nerezidentei [45].

113. Treškārt un visbeidzot, es uzskatu, ka no praktiskā viedokļa tas, cik lielā mērā šī tiesību norma var mazināt šo diskrimināciju, būs atkarīgs arī no iespējas, pirmām kārtām, sabiedrībai nerezidentei sniegt pierādījumus par atskaitāmajām izmaksām, uz ko tā atsaucas, un, otrām kārtām, aizņēmējas sabiedrības rezidences valsts nodokļu iestādei, šajā gadījumā – Bulgārijai, īstenot efektīvu pārbaudi. Šajā ziņā ir jānorāda, ka ne iesniedzējtiesa, ne citi pamatlietas dalībnieki nav norādījuši uz divpusēja nolīguma esamību starp Luksemburgas Lielhercogisti un Bulgāriju, kas attiektos uz šāda veida situāciju.

114. Taču process, kas ļauj nodrošināt diskriminācijas neesamību attiecībā uz sabiedrībām nerezidentēm, vienlaikus garantējot nodokļu iestādēm iespēju pārbaudīt, vai radušies izdevumi pamato atmaksu, var būt balstīts tikai uz attiecīgo dalībvalstu (vai trešo valstu) nodokļu iestāžu sadarbību un informācijas apmaiņu. Turklāt ir jānorāda, ka, izņemot starp dalībvalstīm noslēgtus divpusējos līgumus, šāda sadarbība ir paredzēta arī Direktīvā 2011/16/ES [46], kuras mērķis *inter alia* ir novērst gan nodokļu dubultu uzlikšanu, gan nodokļu neuzlikšanu, kas var rasties krāpšanas vai ļaunprātīgas izmantošanas gadījumos [47].

115. Tādējādi iesniedzējtiesai, ņemot vērā iepriekš sniegtos precizējumus un ņemot vērā valsts procesuālās normas un administratīvo praksi nodokļu jomā, principā ir jāpārbauda, vai atšķirīgā attieksme pret sabiedrībām rezidentēm vai sabiedrībām nerezidentēm, kuras atsaucas uz *ZKPO* 202.a pantu, var radīt likviditātes priekšrocību.

2) Par sabiedrību rezidenšu un sabiedrību nerezidenšu nodokļu situācijas objektīvu salīdzināmību

116. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru diskriminācija var rasties tikai tad, ja atšķirīgas tiesību normas piemēro salīdzināmās situācijās vai ja piemēro vienu un to pašu tiesību normu atšķirīgās situācijās [48].

117. Vispirms attiecībā uz *ZKPO* 16. pantu nav šaubu, ka šī tiesību norma ir piemērojama vienādi gan sabiedrībām rezidentēm, gan sabiedrībām nerezidentēm.

[45] Skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c. (C-575/17, EU:C:2018:943, 34. punkts).

[46] Padomes Direktīva (2011. gada 15. februāris) par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799/EEK (OV 2011, L 64, 1. lpp.).

[47] Tādējādi, kā to pierāda starptautiskā nodokļu prakse, šāds mehānisms ir piemērots, lai novērstu atskaitāmo izdevumu divkāršu ņemšanu vērā, jo, ja to piemēro pirmā valsts, tā var pārbaudīt ar saimniecisko darbību saistītos izdevumus, kas ir ņemti vērā, aprēķinot otrajā valstī samaksāto nodokli. Tāpat ir ierasts, ka ar šādu mehānismu valsts nodokļu iestādes var informēt nodokļu maksātāja, kam piemēro daļēju aplikšanu ar nodokli, rezidences valsti par šī nodokļu maksātāja iesniegto atmaksas pieteikumu.

[48] Skat. spriedumu, 1995. gada 14. februāris, *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 30. punkts).

118. Tomēr, kā aprakstīts iepriekš, lai gan sabiedrībām rezidentēm un nerezidentēm tiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, nodokļa aprēķina kārtība šo abu veidu sabiedrībām atšķiras. Tādējādi Bulgārijas nodokļu tiesību aktos ir paredzēta atšķirīga attieksme pret sabiedrībām nerezidentēm, kurām piemēro nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā no bruto ienākumiem saskaņā ar *ZKPO* 195. un 199. pantu (kas turklāt ir automātiski piemērojamais režīms), un sabiedrībām rezidentēm, kurām piemēro nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā no to neto ienākumiem.

119. Lai gan Tiesa spriedumā *Truck Center* nosprieda, ka atšķirīgā attieksme, kuru veido atšķirīgu sistēmu piemērošana nodokļu noteikšanā atkarībā no nodokļu maksātāja rezidences valsts, attiecas uz objektīvi nesalīdzināmām situācijām [49], ir jānorāda, ka atšķirībā no iepriekš minētās lietas, kurā kustamas mantas nodokļa priekšmaksājums tika iekasēts tikai no procentiem, kas samaksāti sabiedrībām nerezidentēm, saskaņā ar pamatlietā piemērojamo tiesisko regulējumu nodokli vienādi iekasē par dividendēm no nodokļa maksātājiem rezidentiem un nodokļa maksātājiem nerezidentiem, proti, ar ieturējumu ienākumu gūšanas vietā [50].

120. Tādējādi, sākot no brīža, kad dalībvalsts uzliek vienādu nodokli ne tikai sabiedrībām rezidentēm, bet arī sabiedrībām nerezidentēm par procentiem, ko tās saņem no šajā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības, abu šo kategoriju nodokļu maksātāju attiecīgās situācijas tuvinās viena otrai, un tādējādi tām ir jāpiemēro līdzvērtīgs nodokļu režīms [51].

121. Jākonstatē, ka no *ZKPO* 195. un 199. panta teksta izriet, ka sabiedrībām rezidentēm piešķirtā likviditātes priekšrocība neattiecas uz sabiedrībām nerezidentēm. Tomēr ar *ZKPO* 202.a pantā piedāvāto iespēju, ievērojot šo secinājumu 109.–115. punktā izklāstītos konstatējumus, varētu nodrošināt šī mērķa sasniegšanu.

3) Par ZKPO 202.a panta neobligāto raksturu

122. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru valsts regulējums, kas ierobežo aprites brīvības, var nebūt saderīgs ar Savienības tiesībām arī tad, ja tā piemērošana ir fakultatīva, jo tas, ka pastāv iespēja, kas, iespējams, ļauj padarīt situāciju par saderīgu ar Savienības tiesībām, pats par sevi nenovērš tādas sistēmas prettiesisko raksturu, kurā ir ietverts ar šīm tiesībām nesaderīgs nodokļu uzlikšanas mehānisms [52].

123. Tādējādi rodas jautājums, vai *ZKPO* 202.a pantā paredzētais režīms ir jāuzskata par neobligātu, un tādā gadījumā tas nevar likvidēt *ZKPO* 195. un 199. pantā paredzētā režīma diskriminējošās sekas.

124. Jāprecizē – tiesas sēdē Komisija apgalvoja, ka *ZKPO* 202.a pantā paredzētais režīms nav jāuzskata par neobligātu, ņemot vērā Tiesas judikatūru un it īpaši spriedumus *Gielen* [53] un *Autoridade Tributária e Aduaneira* [54], bet gan drīzāk par nodokļa atmaksas mehānismu.

[49] Skat. spriedumu, 2008. gada 22. decembris, *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762, 41. punkts).

[50] Skat. spriedumu, 2015. gada 17. septembris, *Miljoen* u.c. (C-10/14, C-14/14 un C-17/14, EU:C:2015:608, 72. punkts).

[51] Skat. spriedumu, 2007. gada 8. novembris, *Amurta* (C-379/05, EU:C:2007:655, 38. un 39. punkts), kā arī rīkojumu, 2012. gada 12. jūlijs, *Tate & Lyle Investments* (C-384/11, nav publicēts, EU:C:2012:463, 31. un 32. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

[52] Skat. spriedumu, 2016. gada 8. jūnijs, *Hünnebeck* (C-479/14, EU:C:2016:412, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

[53] Skat. spriedumu, 2010. gada 18. marts (C-440/08, EU:C:2010:148, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

[54] Skat. spriedumu, 2021. gada 18. marts (C-388/19, EU:C:2021:212, 45. punkts).

125. Jānorāda, ka šīs divas lietas atšķiras no pamatlietas galvenokārt divos aspektos. Vispirms ir taisnība, ka pretēji aplūkotajam Bulgārijas režīmam nodokļu maksātāju izvēle šajās divās lietās tieši ietekmēja nodokli, kas tiem tika piemērots. Taču atbilstoši aplūkotajam Bulgārijas režīmam, neraugoties uz sabiedrības nerezidentes izvēli izraudzīties vienu no diviem pieejamiem režīmiem, tai tiks piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā no bruto ienākumiem. Tikai pēc tam tās nodokļu situācija tiks vērtēta atkārtoti un būs iespējama atmaksa – ar nosacījumu, ka tā ir izvēlējusies *ZKPO* 202.a pantā paredzēto režīmu. Tāpat ir jāuzsver, ka atšķirībā no aplūkotās lietas iepriekš minētās lietas nebija saistītas ar iespējamu ļaunprātīgu izmantošanu vai krāpšanu nodokļu jomā.

126. Tomēr es uzskatu, ka *ZKPO* 202.a panta neobligāto raksturu nevar apšaubīt.

127. Tādējādi pats fakts, ka nodokļu maksātājam ir iespēja izvēlēties divus atšķirīgus režīmus neatkarīgi no nodokļu režīma, kas viņam tiks piemērots šīs izvēles rezultātā, norāda uz tā neobligāto raksturu. Tas tā ir vēl jo vairāk, ja – kā tas, šķiet, ir šajā gadījumā – ar Savienības tiesībām nesaderīgais mehānisms ir tas, kurš automātiski tiek piemērots, ja nodokļa maksātājs nav izdarījis izvēli.

128. Manā skatījumā arī – tas, ka ar *ZKPO* 202.a pantu ieviestais mehānisms vairāk līdzinās nodokļa atmaksas mehānismam nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā kontekstā, neliek apšaubīt tā neobligāto raksturu nodokļu maksātājam.

d) Par pamatojumiem

129. Pēdējais jautājums ir par to, vai atšķirīgā attieksme, ko piemēro sabiedrībām nerezidentēm, var būt pamatota. Lai to izdarītu, ir jāpārbauda, a) vai Bulgārijas tiesību aktiem ir leģitīms mērķis, kas ir saderīgs ar Līgumu, un vai tie ir pamatoti ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, b) vai tie ir piemēroti, lai sasniegtu attiecīgo mērķi, un c) vai tie nepārsniedz to, kas ir nepieciešams šī mērķa sasniegšanai.

130. Šajā ziņā nodokļu iestāde un Bulgārijas valdība apgalvo, ka aplūkojamie tiesību akti ir samērīgs līdzeklis, lai sasniegtu leģitīmus politiskus mērķus, kas it īpaši izriet no līdzsvarota nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanas (1) un krāpšanas nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanas (2).

1) Par pamatojumu, kas saistīts ar līdzsvarota nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanu

131. Tiesa ir nospriedusi, ka līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm var pieņemt kā pamatbrīvību ierobežošanas pamatojumu, ja attiecīgā režīma mērķis ir novērst tādas darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām [55].

[55] Skat. spriedumu, 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 45. punkts).

132. Jāatgādina, ka šis mērķis ir dalībvalstu suverenitātes nodokļu jomā izpausme. Tā ietver valsts tiesības aizsargāt savus nodokļu ieņēmumus, it īpaši attiecībā uz tās teritorijā gūto peļņu (teritorialitātes princips), un valsts tiesības veidot savu nodokļu tiesību sistēmu autonomi (autonomijas princips) [56].

133. Tā kā nav veikta saskaņošana, tiešo nodokļu iekasēšana saskaņā ar pašreiz spēkā esošajām Savienības tiesībām ir dalībvalstu kompetencē. Tāpat dalībvalstu kompetencē ir noteikt nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma kritērijus, noslēdzot konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu vai veicot vienpusējus pasākumus [57].

134. Kā to ir norādījusi ģenerāladvokāte J. Kokote lietā *N Luxembourg 1* u.c. [58], ārvalstu situācijās ne vienmēr tiek garantēts, ka saņēmējs par saviem ienākumiem arī pienācīgi maksā nodokli. Parasti procentu saņēmēja rezidences valsts reti uzzina kaut ko par tā ienākumiem no ārvalsts, ja nepastāv funkcionējoša datu apmaiņas sistēma starp finanšu iestādēm. Līdz ar to nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā procentu maksātāja rezidences valstī ir īpaša nodokļa uzlikšanas metode, lai nodrošinātu (minimālu) nodokļu uzlikšanu procentu saņēmējam.

135. Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru valsts nodokļu tiesību akti, tādi kā *ZKPO* 195. un 199. pants, kuros ir paredzēts, ka, uzliekot nodokli nerezidentiem, tiek ņemti vērā bruto ienākumi, no kuriem nav atskaitīti profesionālie [ar saimniecisko darbību saistītie] izdevumi, bet attiecībā uz rezidentiem ienākuma nodoklis tiek piemērots neto ienākumiem, no kuriem ir atskaitīti minētie profesionālie [ar saimniecisko darbību saistītie] izdevumi, nevar tikt pamatoti ar mērķi saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm [59]. Tāpat tas ir gadījumā, ja, neraugoties uz tās neobligāto raksturu, diskriminācija likviditātes priekšrocības veidā par labu sabiedrībām rezidentēm izriet no *ZKPO* 202.a panta piemērošanas [60].

136. Tādējādi saskaņā ar Tiesas judikatūru [61] es uzskatu, ka Bulgārijas nodokļu tiesību akti, kas piemērojami sabiedrībām nerezidentēm kopumā, ir jāanalizē, ņemot vērā arī *ZKPO* 16. pantu, kas, paturot prātā ar šo tiesību normu izvirzītos mērķus, liek pārbaudīt pamatojumu, kurš ir balstīts uz cīņu pret krāpšanu un ļaunprātīgu rīcību.

2) Par pamatojumu, kas balstīts uz cīņu pret krāpšanu un ļaunprātīgu rīcību

137. Tiesa jau ir nospriedusi, ka cīņa pret krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas ir primāri vispārējo interešu apsvērumi, kas var pamatot Līgumā garantēto aprites brīvību izmantošanas ierobežojumu [62].

56 Skat. ģenerāladvokātes J. Kokotes [*J. Kokott*] secinājumus lietā *Allianzgi-Fonds Aevn* (C-545/19, EU:C:2021:372).

57 Skat. spriedumu, 2005. gada 5. jūlijs, D. (C-376/03, EU:C:2005:424, 50. un 51. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

58 Skat. ģenerāladvokātes J. Kokotes secinājumus lietā *N Luxembourg 1* u.c., (C-115/16, EU:C:2018:143).

59 Skat. šo secinājumu 96. punktā minētos spriedumus.

60 Skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c. (C-575/17, EU:C:2018:943, 34. punkts).

61 Skat. spriedumu, 2016. gada 2. jūnijs, *Pensioenfonds Metaal en Techniek* (C-252/14, EU:C:2016:402, 29. un nākamie punkti).

62 Skat. spriedumu, 2017. gada 8. marts, *Euro Park Service* (C-14/16, EU:C:2017:177, 65. punkts).

138. Ļaunprātīgas izmantošanas konstatēšana ir atkarīga no apstākļu visaptveroša vērtējuma attiecīgajā konkrētajā gadījumā, kurus konstatē kompetentās valsts iestādes un kuri ir jāpārbauda tiesā [63]. Lai gan, protams, šis vērtējums kopumā ir jāveic iesniedzējtiesai [64], Tiesa tomēr var tai sniegt lietderīgas norādes, lai noteiktu, vai darbības tiek izpildītas parastos komercdarījumos vai tikai ar mērķi ļaunprātīgi izmantot Savienības tiesībās paredzētās priekšrocības [65].

139. Jāatgādina, ka Tiesa ir precizējusi – tikai tas vien, ka sabiedrība rezidente saņem aizdevumu no citā dalībvalstī reģistrētas un grupai piederošas sabiedrības, nevar būt pamats vispārējai prezumpcijai par ļaunprātīgām darbībām un pamatot pasākumu, kas apdraud ar LESD garantētas pamatbrīvības īstenošanu [66]. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka nodokļu maksātājs nevar gūt labumu no tiesībām vai priekšrocības, kuras izriet no Savienības tiesībām, ja attiecīgais darījums ir pilnīgi mākslīgs ekonomiskā ziņā un tā mērķis ir izvairīties no attiecīgās dalībvalsts tiesību aktu piemērošanas [67].

140. Šajā ziņā ir jānorāda, ka *ZKPO* 16. panta mērķis ir cīņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, transponējot Bulgārijas tiesībās "nesaistītu pušu darījuma" principu, kurš gan starptautiskajā nodokļu praksē, gan Tiesas judikatūrā ir atzīts par atbilstošu līdzekli, lai novērstu fiktīvas darbības ar pārrobežu darījumiem [68].

141. Tādējādi es uzskatu, ka, ņemot vērā nodokļu konteksta vispārējo analīzi šajā lietā, attiecīgajā tiesiskajā regulējumā un it īpaši *ZKPO* 16. pantā paredzētais nodokļu režīms ir pamatots ar nodokļu neuzlikšanas risku, kas izriet, pirmkārt, no tā, ka ienākumi no procentiem netiek aplikti ar nodokli dalībvalstī, kurai tie bija jāsaņem (proti, Luksemburgas Lielhercogistē), ņemot vērā strīdīgā aizdevuma iezīmes (un it īpaši to, ka procentu faktiska saņēmēja nav, jo aizdevums bija bezprocentu aizdevums), un, otrkārt, no tā, ka līdz nodokļa uzrēķina procedūrai un tātad līdz šajā lietā aplūkotajam laikposmam prasītāja nebija konvertējusi strīdīgo aizdevumu kapitāla iemaksā (un tādējādi to nevarēja Bulgārijā aplikt ar nodokli kā kapitāla iemaksu) [69]. Līdz ar to es uzskatu, ka *ZKPO* 16. pants kā "ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas" tiesību norma ļauj nodrošināt nodokļa faktisku iekasēšanu.

142. Tādējādi, ja iesniedzējtiesa, atbilstoši Savienības tiesībām piemērojot valsts tiesībās esošos principus, secinātu, ka pastāv ļaunprātīga struktūra, tāda nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā kā aplūkotajā lietā būtu iespējama. Tomēr tādā gadījumā šim jautājumam vairs nebūtu nozīmes, jo šī aplikšana ar nodokli ir ļaunprātīgas izmantošanas sekas un saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru lietas dalībnieki nevar balstīties uz Savienības tiesību normām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā [70].

143. Kā aprakstīts šo secinājumu 41.–44. punktā, šāda pieeja atbilst gan starptautiskajai nodokļu praksei, gan Savienības tiesībām un Tiesas judikatūrai ļaunprātīgas izmantošanas un krāpšanas jomā.

63 Skat. spriedumu, 1997. gada 17. jūlijs, *Leur-Bloem* (C-28/95, EU:C:1997:369, 41. punkts).

64 Skat. spriedumu, 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c. (C-251/16, EU:C:2017:881, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).

65 Skat. spriedumu, 2015. gada 17. decembris, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

66 Skat. spriedumu, 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, (C-524/04, EU:C:2007:161, 73. punkts un tajā minētā judikatūra).

67 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, 109. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

68 Skat. šo secinājumu 46. punktu.

69 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka aizdevums tika konvertēts pēc nodokļu iestādes veiktā nodokļu uzrēķina.

70 Skat. spriedumu, 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 68. punkts), un 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c. (C-251/16, EU:C:2017:881, 27. punkts).

144. Visbeidzot ir jānorāda, ka iepriekš izklāstītā argumentācija var būt sekmīga ne tikai tad, ja krāpšanas un ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas leģitīmais mērķis tiek ņemts vērā individuāli, bet arī tad, ja šis mērķis tiek izvērtēts kopā ar mērķi saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm.

145. Šajā ziņā ir jāuzsver – Tiesa ir nospriedusi, ka mērķi saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm un novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas ir saistīti. Tiesa ir uzskatījusi, ka darbības absolūti mākslīgu veidojumu radīšanai, kuri nav saistīti ar reālu komercdarbību, lai izvairītos no tādu nodokļu maksāšanas, kas parasti būtu iekasējami par valsts teritorijā komercdarbības rezultātā gūtajiem ienākumiem, apdraud dalībvalstu tiesības īstenot to kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz šīm komercdarbībām un tādējādi nelabvēlīgi ietekmē nodokļu ieturēšanas kompetenču sabalansētu sadalījumu starp dalībvalstīm [71].

146. Tomēr ir jāuzsver, ka šo pamatojumu kopīgu ņemšanu vērā Tiesa ir pieļāvusi ļoti specifiskās situācijās, proti, ja cīņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas ir bijis īpašs vispārējo interešu aspekts, kas ir saistīts ar vajadzību saglabāt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm. Pamatojoties uz to, Tiesa varēja uzskatīt, ka, it īpaši – ņemot vērā vajadzību saglabāt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, neraugoties uz to, ka aplūkoto pasākumu mērķis nav tieši vērsts uz absolūti mākslīgi radītiem veidojumiem, kas nav saistīti ar reālu komercdarbību un kas radīti, lai izvairītos no tādu nodokļu maksāšanas, kuri parasti būtu iekasējami par valsts teritorijā komercdarbības rezultātā gūtajiem ienākumiem, šie pasākumi tomēr var būt pamatoti [72].

147. Ņemot vērā šos abus mērķus, kas galvenokārt attiecas uz izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu, bet arī pakārtoti uz nepieciešamību saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm (kopā ar pirmo minēto mērķi), es uzskatu, ka ar tādu tiesisko regulējumu kā pamatlietā ir paredzēts sasniegt leģitīmus, ar LESD saderīgus mērķus, kas saistīti ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, un tas ir piemērots, lai nodrošinātu šo mērķu sasniegšanu.

3) Par samērīguma pārbaudi

148. Visbeidzot rodas jautājums, vai Bulgārijas tiesībās paredzētā nodokļa uzlikšanas procedūra, konstatējot ļaunprātīgu izmantošanu vai krāpšanu nodokļu jomā, atbilst samērīguma principam.

149. Šajā ziņā ir jāatgādina – saskaņā ar Tiesas judikatūru, lai pārbaudītu, vai darījuma mērķis nav krāpšana vai stāvokļa ļaunprātīga izmantošana, kompetentās valsts iestādes nevar piemērot tikai iepriekš noteiktus vispārīgus kritērijus, bet tām ir jāveic katra attiecīgā darījuma visaptveroša konkrēta pārbaude [73].

150. Šajā kontekstā Tiesa ir nospriedusi, ka valsts tiesību akti, kuru pamatā ir objektīvu un pārbaudāmu elementu izvērtējums, lai noteiktu, vai darījums ir pilnībā fiktīvs mehānisms nodokļu mērķiem, ir uzskatāmi par tādiem, kas nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai novērstu ļaunprātīgas

[71] Skat. spriedumu, 2007. gada 18. jūlijs, *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 62. punkts).

[72] Skat. spriedumus, 2007. gada 18. jūlijs, *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 58., 59. un 63. punkts), kā arī 2010. gada 21. janvāris, *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 66. un 67. punkts).

[73] Skat. spriedumu, 2017. gada 20. decembris, *Deister Holding* un *Juhler Holding* (C-504/16 un C-613/16, EU:C:2017:1009, 62. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

darbības, ja, pirmkārt, katrā gadījumā, kurā nevar izslēgt šāda mehānisma pastāvēšanu, nodokļa maksātājam ir dota iespēja bez pārmērīgām administratīvām grūtībām iesniegt pierādījumus par iespējamiem komerciālajiem iemesliem, kuru dēļ viņš ir noslēdzis šo darījumu [74].

151. Otrkārt, lai šādi tiesību akti atbilstu samērīguma principam – ja šo elementu pārbaudes rezultātā tiek secināts, ka attiecīgais darījums ir pilnībā fiktīvs mehānisms, kam nav nekāda sakara ar reāliem komercapsvērumiem –, samaksāto procentu kā sadalītās peļņas pārkvalificēšanai ir jāattiecas vienīgi uz šo procentu daļu, kas pārsniedz summu, par kuru būtu panākta vienošanās, ja starp pusēm vai starp pusēm un trešo personu nebūtu īpašo attiecību [75].

152. Šajā ziņā ir jānorāda – tas, ka sabiedrībai rezidentei aizdevumu ir piešķīrusi sabiedrība nerezidente ar nosacījumiem, kas neatbilst tiem, par kuriem attiecīgās sabiedrības būtu vienojušās atbilstoši nesaistītu pušu darījuma nosacījumiem, aizņēmējas sabiedrības rezidences dalībvalstij ir objektīvs faktors, ko trešās personas var pārbaudīt, lai noteiktu, vai attiecīgais darījums pilnībā vai daļēji ir vienkārši fiktīvs mehānisms ar galveno mērķi apiet šīs dalībvalsts nodokļu tiesību aktus [76].

153. Turklāt ir jānorāda, ka *ZKPO* 16. pants, šķiet, atbilst arī otrajam Tiesas judikatūrā noteiktajam kritērijam tādā ziņā, ka šajā tiesību normā paredzētā koriģējošā pasākuma nodokļu jomā mērķis ir nodrošināt, ka aizdevumi starp saistītām sabiedrībām tiek noslēgti "nesaistītu pušu darījuma" apstākļos, labojot piemērojamo likmi un pārliecinoties, ka tā atbilst tirgus likmei, lai aprēķinātu nesamaksātos procentus.

154. Visbeidzot attiecībā uz Bulgārijas iestāžu nodokļu praksi ir jānorāda, ka prasītājas nostāja, saskaņā ar kuru šis nodoklis ir jāmaksā "saskaņā ar neatspēkojamu prezumpciju par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas" bez darījuma pušu iespējas atsaukties uz ekonomiskiem iemesliem, kas pamato tā noslēgšanu, šķiet, nav apstiprināta ar *ZKPO* 16. pantu, kurā ir noteikts, ka ikviens nodokļu uzrēķins ir jāveic, visaptveroši izvērtējot nodokļu maksātāja iesniegtos pierādījumus un nodokļu iestādes ievāktos pierādījumus.

155. Šādos apstākļos un neskarot pārbaudes, kas iesniedzējtiesai jāveic par iepriekš minētajiem punktiem, es uzskatu, ka *ZKPO* 16. pantā paredzētā nodokļu uzrēķina procedūra atbilst Tiesas judikatūrā noteiktajiem samērīguma nosacījumiem un nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu izvirzītos mērķus.

156. Ņemot vērā iepriekš minēto, ierosinu uz ceturto jautājumu atbildēt tādējādi, ka ar LESD 49. pantu un 63. panta 1. un 2. punktu principā tiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā – piemērojot "nesaistītu pušu darījuma principu" un nolūkā apkarot izvairīšanos no nodokļu maksāšanas – ir paredzēta nodokļa uzlikšana, ieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā, fiktīviem procentiem, kas meitasuzņēmumam rezidentam, kurš ir saņēmis bezprocentu aizdevumu, ko tam piešķīris tā mātesuzņēmums nerezidents, būtu bijuši jāmaksā pēdējam minētajam tirgus apstākļos, ar nosacījumu, ka ar šo tiesisko regulējumu paredzētā nodokļa uzrēķina pamatā ir attiecīgā darījuma individuāla pārbaude, vienlaikus sniedzot nodokļu maksātājam iespēju iesniegt pierādījumus par ekonomiskiem apsvērumiem, kuru dēļ viņš ir noslēdzis attiecīgo darījumu.

[74] Skat. spriedumu, 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 82. punkts), un rīkojumu, 2008. gada 23. aprīlis, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* (C-201/05, EU:C:2008:239, 84. punkts).

[75] Skat. spriedumu, 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 83. punkts).

[76] Skat. spriedumu, 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 81. punkts).

F. Par piekto prejudiciālo jautājumu

157. Piektā jautājuma mērķis ir noskaidrot, vai ar Direktīvas 2008/7 3. panta h)–j) punktu, 5. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu, 7. panta 1. punktu un 8. pantu netiek pieļautas tādas valsts tiesību normas kā *ZKPO* 16. panta 1. punkts un 2. punkta 3. apakšpunkts un 195. panta 1. punkts par nodokļa piemērošanu ienākumu gūšanas vietā fiktīviem procentu ienākumiem, kas noteikti saistībā ar strīdīgo aizdevumu.

158. Vispirms attiecībā uz Direktīvu 2008/7 ir jāatgādina, ka ar to izsmeļoši ir saskaņoti gadījumi, kuros dalībvalstis var piemērot netiešos nodokļus kapitāla piesaistei[77], lai pēc iespējas novērstu faktorus, kuri var būt par iemeslu konkurences nosacījumu kropļošanai vai var traucēt kapitāla brīvu apriti, un tādējādi nodrošinātu iekšējā tirgus labu darbību[78].

159. Raugoties no šī aspekta, šīs direktīvas 5. panta 1. punkta a) apakšpunktā dalībvalstīm ir noteikts pienākums neuzlikt kapitālsabiedrībām nekāda veida "netiešos nodokļus" par "kapitāla iemaksām".

160. Lai atbildētu uz uzdoto jautājumu, vispirms ir jānosaka, vai tāds bezprocentu aizdevums, kādu šajā lietā piešķīrusi saņēmējas sabiedrības kapitāla vienīgā īpašniece, ir "kapitāla iemaksa" Direktīvas 2008/7 3. panta h) punkta izpratnē.

161. Atbilde uz šo jautājumu ir meklējama gan iepriekš minētās tiesību normas saturā, gan Tiesas judikatūrā.

162. Tā, Direktīvas 2008/7 3. panta h) punktā "kapitāla iemaksa" ir definēta kā "kapitālsabiedrības aktīvu palielinājums, ko radījuši kāda dalībnieka sniegti pakalpojumi, kuri automātiski neizraisa uzņēmējsabiedrības kapitāla pieaugumu, bet [..] var palielināt uzņēmējsabiedrības kapitāla daļu vērtību".

163. No Tiesas judikatūras arī izriet, ka aktīvu palielinājums principā ietver kapitāla sabiedrības kapitāla visu veidu palielinājumu[79]. Tādējādi Tiesa ir norādījusi, ka bezprocentu aizdevuma piešķiršana var būt "kapitāla iemaksa"[80].

164. Visbeidzot manā ieskatā strīdīgā aizdevuma iezīmes, it īpaši tā konvertējamība un ilgums, ir papildu elementi, kas norāda, ka šo aizdevumu var uzskatīt par "kapitāla iemaksu".

165. Attiecībā uz jautājuma otro daļu, kurā jautājums ir par to, vai nodoklis, kas iekasēts saskaņā ar *ZKPO* 16. un 195. pantu, ietilpst Direktīvas 2008/7, it īpaši tās 5. panta 1. punkta a) apakšpunkta, tvērumā, ir jānorāda, ka ar šo tiesību normu dalībvalstīm ir noteikts pienākums atbrīvot kapitālsabiedrības no jebkāda veida netiešiem nodokļiem attiecībā uz kapitāla iemaksām.

166. Tomēr Direktīvā 2008/7 nav noteikts pienākums dalībvalstīm atbrīvot kapitāla iemaksas no jebkāda veida tiešajiem nodokļiem.

77 Skat. spriedumu, 2017. gada 19. oktobris, *Air Berlin* (C-573/16, EU:C:2017:772, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

78 Skat. spriedumu, 2015. gada 22. aprīlis, *Drukarnia Multipress* (C-357/13, EU:C:2015:253, 31. punkts).

79 Skat. spriedumu, 2006. gada 12. janvāris, *Senior Engineering Investments* (C-494/03, EU:C:2006:17, 34. punkts).

80 Skat. spriedumu, 2002. gada 17. septembris, *Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken* (C-392/00, EU:C:2002:500, 18. punkts un tajā minētā judikatūra).

167. Kā Tiesa jau ir nospriedusi, šī direktīva neattiecas uz tiešajiem nodokļiem, kas, tāpat kā uzņēmumu ienākuma nodoklis, principā ietilpst dalībvalstu kompetencē saskaņā ar Savienības tiesībām [81].

168. Nav nekādu šaubu, ka pamatlietā aplūkotais nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā ir tiešs ienākuma nodoklis un ka runa ir par uzņēmumu ienākuma nodokļa izpausmi.

169. Ņemot vērā iepriekš minēto, ierosinu uz piekto prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka ar Direktīvu 2008/7 tiek pieļauts tāds nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, kāds tiek aplūkots šajā lietā.

G. Par sesto prejudiciālo jautājumu

170. Ar sesto – pēdējo – jautājumu iesniedzējtiesa norāda, ka ar *ZKPO* 200. panta 2. punktu un 200.a panta 1. punktu un 5. punkta 4. apakšpunktu redakcijā, kas bija piemērojama no 2011. gada 1. janvāra, nodokļa, ko ietur ienākumu gūšanas vietā, likme ir noteikta 10 % apmērā, lai gan maksimālā piemērojamā likme piešķirtajā pārejas periodā bija 5 %. Iesniedzējtiesa jautā, vai šāda atšķirība ir pretrunā tiesiskās drošības principam un tiesiskās paļāvības principam.

171. No šo secinājumu 54.–63. punktā izklāstītā otrā jautājuma analīzes izriet, ka uz pamatlietā aplūkoto bezprocentu aizdevumu tostarp attiecas Direktīvas 2003/49 4. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētais izņēmums un ka šī direktīva nav piemērojama šīs lietas faktiskajiem apstākļiem.

172. Ņemot vērā iepriekš minēto, es uzskatu, ka izskatāmajā strīdā sestais jautājums ir zaudējis priekšmetu.

V. Secinājumi

173. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) LES 5. panta 4. punkts un 12. panta b) punkts, kā arī Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nav piemērojami *zakon za korporativnoto podohodno oblagane* (Likums par juridisko personu ienākumu aplikšanu ar nodokli) 16. panta 2. punkta 3. apakšpunkta interpretācijai, jo šī pēdējā minētā tiesību norma neiemieso Savienības tiesību īstenošanu.

2) Padomes Direktīvas 2003/49/EK (2003. gada 3. jūnijs) par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs, 4. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā nav noteikta prasība, ka tādi procentu maksājumi, kas ir minēti šīs direktīvas 4. panta 1. punkta d) apakšpunktā, ir jākvalificē par peļņas sadali, uz ko attiecas Padomes Direktīvas 2011/96/ES (2011. gada 30. novembris) par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs, 5. pants.

[81] Skat. spriedumu, 2001. gada 18. janvāris, *P. P. Handelsgesellschaft* (C-113/99, EU:C:2001:32, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

3) Direktīva 2011/96 ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nav piemērojama nodokļa ieturējumam ienākumu gūšanas vietā no fiktīvu procentu ienākumiem saistībā ar bezprocentu aizdevumu, ko mātesuzņēmums ir piešķīris savam meitasuzņēmumam.

4) LESD 49. pants un 63. panta 1. un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem principā tiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā – piemērojot "nesaistītu pušu darījuma principu" un nolūkā apkarot izvairīšanos no nodokļu maksāšanas – ir paredzēta nodokļa uzlikšana, ieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā, fiktīviem procentiem, kas meitasuzņēmumam rezidentam, kurš ir saņēmis bezprocentu aizdevumu, ko tam piešķīris tā mātesuzņēmums nerezidents, būtu bijuši jāmaksā pēdējam minētajam tirgus apstākļos, ar nosacījumu, ka ar šo tiesisko regulējumu paredzētā nodokļa uzrēķina pamatā ir attiecīgā darījuma individuāla pārbaude, vienlaikus sniedzot nodokļu maksātājam iespēju iesniegt pierādījumus par ekonomiskiem apsvērumiem, kuru dēļ viņš ir noslēdzis attiecīgo darījumu.

5) Padomes Direktīva 2008/7/EK (2008. gada 12. februāris) par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to tiek pieļauts tāds nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, kāds tiek aplūkots šajā lietā.