Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2022. gada 24. februārī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Nodokļa ieturēšana ienākumu gūšanas vietā fiktīviem procentiem par bezprocentu aizdevumu, ko meitasuzņēmumam rezidentam ir piešķīris mātesuzņēmums nerezidents – Direktīva 2003/49/EK – Procentu maksājumi starp asociētām sabiedrībām dažādās dalībvalstīs – 1. panta 1. punkts – Atbrīvojums no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā – 4. panta 1. punkta d) apakšpunkts – Noteiktu maksājumu izslēgšana – Direktīva 2011/96/ES – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – 1. panta 1. punkta b) apakšpunkts – Meitasuzņēmuma rezidenta veikta peļņas sadalīšana tā mātesuzņēmumam nerezidentam – 5. pants – Atbrīvojums no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā – Direktīva 2008/7/EK – Kapitāla piesaistīšana – 3. pants – Kapitāla iemaksas – 5. panta 1. punkta a) apakšpunkts – Atbrīvojums no netieša nodokļa – LESD 63. un 65. pants – Kapitāla brīva aprite – Fiktīvu procentu bruto summas aplikšana ar nodokli – Atgūšanas procedūra, lai atskaitītu ar aizdevuma piešķiršanu saistītās izmaksas un, iespējams, saņemtu atmaksu – Atšķirīga attieksme – Attaisnojums – Pilnvaru uzlikt nodokļus līdzsvarots sadalījums starp dalībvalstīm – Nodokļa piedziņas efektivitāte – Cīņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas

Lietā C-257/20

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija) iesniedza ar 2020. gada 4. maija lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 9. jūnijā, tiesvedībā

"Viva Telekom Bulgaria" EOOD

pret

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia,

piedaloties

Varhovna administrativna prokuratura na Republika Bulgaria,

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs J. Regans [*E. Regan*] (referents), Tiesas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], kas pilda piektās palātas tiesneša pienākumus, K. Likurgs [*C. Lycourgos*], ceturtās palātas priekšsēdētājs, tiesneši I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*] un M. Ilešičs [*M. Ilešič*],

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

ģenerāladvokāts: A. Rants [*A. Rantos*],

sekretāre: M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2021. gada 30. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *"Viva Telecom Bulgaria" EOOD* vārdā – sākotnēji *D. Yordanov*, *M. Emanuilov* un *S. Hristozova-Yordanova*, pēc tam *Y. Kamburov*, *E. Emanuilov*, *V. Rangelov*, *T. Todorov* un *D. Dimitrova*, *advokati*,

– *Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia* vārdā – *N. Kalistratov* un *M. Bakalova*, pārstāvji,

– Bulgārijas valdības vārdā – *T. Tsingileva* un *L. Zaharieva*, pārstāves,

– Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *Y.* Marinova, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2021. gada 30. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LES 5. panta 4. punktu un 12. panta b) punktu, Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – "Harta") 47. pantu, LESD 49. un 63. pantu, 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 (OV 2003, L 157, 49. lpp.), 4. panta 1. punkta d) apakšpunktu, Padomes Direktīvas 2011/96/EK (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"), 1. panta 1. punkta b) apakšpunktu un 3. punktu, kā arī 5. pantu, Padomes Direktīvas 2008/7/EK (2008. gada 12. februāris) par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV 2008, L 46, 11. lpp.), 3. panta h)–j) punktu, 5. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktu, 7. panta 1. punktu un 8. pantu, Protokola par nosacījumiem un noteikumiem Bulgārijas Republikas un Rumānijas uzņemšanai Eiropas Savienībā (OV 2005, L 157, 29. lpp., turpmāk tekstā – "Uzņemšanas protokols") VI pielikuma 6. iedaļas 3. punktu un Akta par Bulgārijas Republikas un Rumānijas pievienošanās nosacījumiem un pielāgojumiem līgumos, kas ir Eiropas Savienības pamatā (OV 2005, L 157, 203. lpp., turpmāk tekstā – "Pievienošanās akts"), VI pielikuma 6. iedaļas 3. punktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp Sofijā (Bulgārija) reģistrētu sabiedrību "*Viva Telecom Bulgaria" EOOD* un *Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" – Sofia* (Sofijas pilsētas "Sūdzību un nodokļu un sociālās apdrošināšanas prakses" direkcijas direktors (Bulgārija)) par nodokļu uzlikšanu, ieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā, fiktīviem procentiem, ko *Viva Telecom Bulgaria* ir piešķīris tā citā dalībvalstī reģistrētais mātesuzņēmums.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

Bulgārijas Republikas pievienošanās Eiropas Savienībai

3 Pievienošanās protokola 20. pantā un Pievienošanās akta 23. pantā par pārejas posma pasākumiem ir paredzēts, ka šī protokola un šī akta attiecīgajā VI pielikumā uzskaitītos pasākumus Bulgārijas Republikai piemēro saskaņā ar šajos pielikumos paredzētajiem nosacījumiem.

4 Minēto pielikumu, kuru nosaukumi ir attiecīgi "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, kurā grozījumi izdarīti ar 2004. gada 29. aprīļa Direktīvu 2004/76/EK (OV 2004, L 157, 106. lpp.), un tajos identiskā formulējumā 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 %."

Direktīva 2003/49

5 Direktīvas 2003/49 1.–4. apsvērums ir formulēts šādi:

(1) Vienotā tirgū, kam ir vietēja tirgus iezīmes, dažādu dalībvalstu uzņēmumu darījumiem nevajadzētu piemērot mazāk labvēlīgus nodokļu nosacījumus, salīdzinot ar tiem, ko piemēro līdzīgiem darījumiem starp uzņēmējsabiedrībām, kas ir tajā pašā dalībvalstī.

(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.

(3) Ir nepieciešams nodrošināt, ka procentu un honorāru maksājumus dalībvalstī apliek ar nodokli vienreiz.

(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."

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

"1. Procentu vai honorāru maksājumus, 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].

[..]"

7 Minētās direktīvas 2. panta "Procentu un honorāru definīcija" ir noteikts:

"Šajā direktīvā ir šādas definīcijas:

a) 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, jo īpaši ienākumus no vērtspapīriem vai obligācijām, [to skaitā] prēmijas un godalgas, kas ir iekļautas šādos vērtspapīros vai obligācijās; kavējuma naudas maksājumus par novēlotiem maksājumiem nav jāuzskata par procentu maksājumiem;

[..]."

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

"1. Izcelsmes valstij nav jānodrošina šajā direktīvā paredzētos atvieglojumus 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 [gados] 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."

Direktīva 2008/7

9 Saskaņā ar Direktīvas 2008/7 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."

10 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;

[..]."

Direktīva 2011/96

11 Direktīvas 2011/96 3.–6. 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.

(6) Pirms [Padomes] Direktīvas 90/435/EEK [(1990. gada 23. jūlijs) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 1990, L 225, 6. lpp.] stāšanās spēkā nodokļu noteikumi, kas reglamentē attiecības starp dažādu dalībvalstu mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, dažādās dalībvalstīs ievērojami atšķirās un parasti bija neizdevīgāki nekā tie noteikumi, ko piemēro vienas un tās pašas dalībvalsts mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem. Šā iemesla dēļ dažādu dalībvalstu uzņēmējsabiedrību sadarbība bija nelabvēlīgākā stāvoklī salīdzinājumā ar vienas dalībvalsts uzņēmējsabiedrību sadarbību. Minētais trūkums bija jānovērš, ieviešot kopēju sistēmu, kas atvieglinātu uzņēmējsabiedrību grupēšanos Savienībā."

12 Saskaņā ar Direktīvas 2011/96 1. panta 1. punktu:

"Ikviena dalībvalsts piemēro šo direktīvu:

[..]

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

[..]."

13 Šīs direktīvas 5. pants ir formulēts šādi:

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

Bulgārijas tiesību akti

14 *Zakon za korporativnoto podohodno oblagane* (Likums par juridisko personu ienākumu aplikšanu ar nodokli, 2006. gada 22. decembra DV Nr. 105), kas ir spēkā kopš 2007. gada 1. janvāra (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."

15 Saskaņā ar *ZKPO* 5. panta 1. un 2. punktu:

"(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."

16 *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, šādi ienākumi tiek uzskatīti par gūtiem valstī:

"1. procenti, tostarp procenti, kas iekļauti izpirkumnomas atmaksā;

[..]."

17 *ZKPO* 16. pantā, redakcijā, kas ir spēkā no 2010. gada 1. janvāra, ir paredzēts:

"(1) [..] 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, lai sasniegtu tādu pašu ekonomisko rezultātu, taču neizraisot izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

(2) Par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas uzskata arī:

[..]

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;

[..]."

18 *ZKPO* 20. pantā "Nodokļa likme" ir noteikts:

"Uzņēmumu ienākuma nodokļa likme ir 10 %."

19 *ZKPO* 195. pantā "Nodoklis, ko ietur ienākumu gūšanas vietā no personām nerezidentēm", redakcijā, kas ir spēkā no 2015. gada 1. janvāra, ir paredzēts:

"(1) [..] 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. Ienākumiem no procentiem, autortiesību un licencēšanas tiesībām saskaņā ar 7.–12. punktā minētajiem nosacījumiem;

[..].

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

[..]

(11) [..] 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."

20 *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 [..]"

21 *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."

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

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

23 *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;

[..]."

24 *ZKPO* 202.a panta "Nodokļa, kas ieturēts ienākumu gūšanas vietā, pārrēķins" redakcijā, kas ir spēkā no 2010. gada 1. janvāra, 1.–4. punktā bija noteikts:

"(1) [..] Juridiskai personai nerezidentei, kas ir nodokļu rezidente kādā Eiropas Savienības dalībvalstī vai kādā citā valstī, kas ir 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3. lpp.) dalībniece, 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 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 ticis sagatavots 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."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

25 2013. gada 22. novembrī "*Viva Telecom Bulgaria" EAD*, kuras pēctece ir "*Viva Telecom Bulgaria" EOOD*, kā aizņēmēja noslēdza aizdevuma līgumu ar savu vienīgo akcionāri, proti, Luksemburgā reģistrētu sabiedrību *InterV Investment Sàrl*, ar kuru šī pēdējā minētā kā aizdevēja tai izsniedza

konvertējamu bezprocentu aizdevumu, kas jāatmaksā 60 gadus pēc šī līguma spēkā stāšanās dienas. Minētajā līgumā bija paredzēts, ka aizņēmēja pienākums atmaksāt aizdevumu var tikt atcelts jebkurā brīdī pēc finansējuma piešķiršanas, ja aizdevēja pieņem lēmumu ieguldīt atmaksājamo aizdevuma summu aizņēmējas kapitālā kā mantisku ieguldījumu, ievērojot šajā paša līgumā paredzētos nosacījumus.

26 Ar 2017. gada 16. oktobra lēmumu *Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu dienesta teritoriālā direkcija, Bulgārija; turpmāk tekstā – "nodokļu iestāde") veica *Viva Telecom Bulgaria* nodokļu uzrēķinu, nosakot tai pienākumu saskaņā ar *ZKPO* 195. pantu samaksāt nodokli, ko ietur ienākumu gūšanas vietā, saistībā ar aizdevumu, ko tai bija piešķīrusi *InterV Investment*, par laikposmu no 2014. gada 14. februāra līdz 2015. gada 31. martam.

27 Konstatējusi, ka nodokļu revīzijas dienā strīdīgais aizdevums nebija konvertēts kapitāla iemaksā 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. 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.

28 2017. gada 20. decembrī atbildētāja pamatlietā noraidīja sūdzību, ko *Viva Telecom Bulgaria* bija iesniegusi par šo lēmumu.

29 Ar 2019. gada 29. marta spriedumu *Administrativen sad Sofia* (Sofijas pilsētas Administratīvā tiesa, Bulgārija), kurā šī sabiedrība bija cēlusi prasību, apstrīdot 2017. gada 16 .oktobra 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 šī summa nebija pašu kapitāls.

30 *Viva Telecom Bulgaria* iesniedza kasācijas sūdzību *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa, Bulgārija), lūdzot atcelt šo spriedumu.

31 Šīs kasācijas sūdzības pamatojumam šī sabiedrība 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 pamatlietā, un ka *InterV Investment* bija vienīgā kapitāla īpašniece šī aizdevuma līguma noslēgšanas dienā. Tā arī uzskata, 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.

32 Pakārtoti *Viva Telecom Bulgaria* 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 apgalvo, 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.

33 *Varhoven administrativen sad* (Augstākā administratīvā tiesa) šaubās, pirmkārt, vai *ZKPO* 16. panta 2. punkta 3. apakšpunkts atbilst LES 5. panta 4. punktā un 12. panta b) punktā paredzētajam samērīguma principam, kā arī Hartas 47. pantā nostiprinātajām tiesībām uz efektīvu tiesību aizsardzību. Proti, šajā valsts tiesību normā esot paredzēta neapstrīdama prezumpcija par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas bezprocentu aizdevuma piešķiršanas gadījumā, neatkarīgi no tā, vai tas tiek piešķirts starp saistītām vai nesaistītām personām, un kreditors vai aizņēmējs nevar atspēkot šo pieņēmumu. Saistīto sabiedrību gadījumā ekonomiskie apsvērumi, kas attiecas uz attiecīgās grupas interesēm, varētu pamatot šāda aizdevuma noslēgšanu.

34 Otrkārt, iesniedzējtiesai ir šaubas par Direktīvas 2003/49 un 2011/96 tvērumu. Saskaņā ar Direktīvas 2003/49 4. panta 1. punkta d) apakšpunktu, ko ir ieviesusi Bulgārijas Republika pirms 2015. gada 1. janvāra – būtībā *ZKPO* 200.a panta 1. punktā un 5. punkta 4. apakšpunktā un pēc šī datuma – *ZKPO* 195. panta 6. punkta 3. apakšpunktā un 11. punkta 4. apakšpunktā, izcelsmes dalībvalstij neesot pienākuma piešķirt šajā direktīvā paredzētās priekšrocības prasībām par parādu maksājumiem, kuros nav paredzēta pamatsummas atmaksa vai atmaksa jāveic vairāk nekā 50 gados pēc izsniegšanas datuma. Līdz ar to rodoties jautājums, vai šādi maksājumi ir jāuzskata par peļņas sadali, kas, ja to veic meitasuzņēmums rezidents savam mātesuzņēmumam nerezidentam, saskaņā ar Direktīvas 2011/96 1. un 5. pantu būtu jāatbrīvo no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā.

35 Treškārt, šī tiesa prāto, vai sabiedrības nerezidentes veiktā aizdevuma bez procentiem piešķiršana sabiedrībai rezidentei, kurai no 2010. gada 1. janvāra ir piemērojams nodoklis ienākumu gūšanas vietā saskaņā ar *ZKPO* 16. panta 2. punkta 3. apakšpunktu, kā arī 195. pantu, ir uzskatāma par kapitāla ieguldījumu Direktīvas 2008/7 3. panta h)–j) punkta izpratnē, uz kuru līdz ar to būtu jāattiecina šīs direktīvas tiesību normas, konkrēti, tās 5. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts, 7. panta 1. punkts un 8. pants.

36 Ceturtkārt un visbeidzot, minētā tiesa vēlas noskaidrot, kāda ietekme ir pārejas posma pasākumiem, kas ir ietverti Pievienošanās protokolā un Pievienošanās aktā un kuru attiecīgā VI pielikuma 6. iedaļas 3. punktā ietvertajās normās ir paredzēts, ka Bulgārijas Republikai bija atļauts nepiemērot Direktīvas 2003/49 1. pantu līdz 2014. gada 31. decembrim, precizējot, ka šajā pārejas periodā nodokļa likme procentu maksājumiem, kas veikti tostarp par labu asociētam uzņēmumam citā dalībvalstī, nevar pārsniegt 5 % laikposmā no 2010. gada 31. decembra līdz 2014. gada 31. decembrim. *ZKPO* 200. panta 2. punkts un 200.a panta 1. punkts un 5. punkta 4. apakšpunkts, to redakcijā, kas bija spēkā 2014. gadā, esot pretrunā šīm tiesību normām, jo tajos bija paredzēts nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā 10 % apmērā.

37 Šajos 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 [Hartas] 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, kā arī 5. pants, un 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?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

38 Ar sešiem jautājumiem, kas daļēji pārklājas, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, kā interpretēt, pirmkārt, Savienības atvasinātās tiesības, kas izriet attiecīgi no Direktīvas 2003/49 (otrais, trešais un sestais jautājums), 2011/96 (otrais un ceturtais jautājums) un 2008/7 (piektais jautājums), un, otrkārt, Savienības primārās tiesības, kas izriet attiecīgi no LESD 49. un 63. panta (ceturtais jautājums), LES 5. panta 4. punkta un 12. panta b) punkta, kā arī no Hartas 47. panta (pirmais jautājums).

Par pieņemamību

39 Atbildētāja pamatlietā uzskata, ka otrais līdz ceturtais prejudiciālais jautājums ir nepieņemami. Šie jautājumi attiecoties uz Savienības tiesību normām, proti, Direktīvas 2003/49 4. panta 1. punkta d) apakšpunktu, kā arī Direktīvas 2011/96 1. panta 1. punkta b) apakšpunktu un 3. punktu un 5. pantu, kas nav neskaidri. Turklāt šīm tiesību normām neesot nekādas saiknes ar juridisko kvalifikāciju, ko nodokļu administrācija ir veikusi pamatlietā aplūkotajā lēmumā. Proti, ar šo

lēmumu esot noteikts pienākums ieturēt nodokli ienākumu gūšanas vietā nevis par dividenžu vai peļņas sadali Direktīvas 2011/96 izpratnē, bet gan par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas bezprocentu aizdevuma noslēgšanas dēļ. Turklāt *ZKPO* 200.a panta 3. punkta 4. apakšpunktā, kas no 2011. gada 1. janvāra ir kļuvis par *ZKPO* 200.a panta 5. punkta 4. apakšpunktu, esot pareizi transponēts Direktīvas 2003/49 4. panta 1. punkta d) apakšpunkts.

40 Bulgārijas valdība savukārt uzskata, ka otrais un trešais prejudiciālais jautājums ir nepieņemami, jo tiem nav sakara ar pamatlietas apstākļiem. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu neesot norādīts, kā Direktīvas 2003/49 un 2011/96 interpretācija būtu noderīga šī strīda atrisināšanai.

41 No Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka vienīgi valsts tiesa, kas izskata strīdu un uzņemas atbildību par tālāko tiesas nolēmumu, var, izvērtējot katras konkrētās lietas apstākļus, noteikt gan prejudiciāla nolēmuma nepieciešamību sprieduma taisīšanas vajadzībām, gan Tiesai uzdoto jautājumu nozīmību. Līdz ar to, ja uzdotie jautājumi attiecas uz Savienības tiesību normas interpretāciju vai spēkā esamību, Tiesai principā ir par tiem jālemj. No tā izriet, ka uz jautājumiem par Savienības tiesībām ir attiecināms atbilstības pieņēmums. Atteikties lemt par valsts tiesas uzdotu prejudiciālo jautājumu Tiesa var tikai tad, ja lūgtajai interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas apstākļiem vai tās priekšmetu, ja problēmai ir hipotētisks raksturs vai arī ja Tiesai nav zināmi faktiskie un tiesību apstākļi, kas vajadzīgi, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz minētajiem jautājumiem (spriedums, 2020. gada 16. jūlijs, *Facebook Ireland* un *Schrems*, C-311/18, EU:C:2020:559, 73. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

42 Šajā gadījumā vispirms ir jāuzsver – attiecībā uz apgalvojumu par Direktīvas 2003/49 un 2011/96 noteikumu skaidrību, kas ir otrā līdz ceturtā jautājuma priekšmets –, ka valsts tiesai nekādi nav aizliegts uzdot Tiesai prejudiciālus jautājumus, uz kuriem – kāda pamatlietas dalībnieka skatījumā – atbilde nerada nekādas pamatotas šaubas. Tādējādi, pat pieņemot, ka tas tā ir, lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, kas ietver šādus jautājumus, tomēr nekļūst nepieņemams (spriedums, 2021. gada 14. oktobris, *Viesgo Infraestructuras Energéticas*, C-683/19, EU:C:2021:847, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

43 Turklāt jākonstatē, ka nekas no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem neļauj uzskatīt, ka lūgtajai Direktīvas 2003/49 un 2011/96 interpretācijai nebūtu nekāda sakara ar pamatlietas apstākļiem vai tās priekšmetu vai tai būtu hipotētisks raksturs tā iemesla dēļ, ka ar strīdīgo lēmumu pamatlietā netiek piemērotas šajās direktīvās ietvertās tiesību normas vai valsts tiesības būtu tām atbilstošas. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniedzējtiesa pietiekami skaidri ir izklāstījusi iemeslus, kuru dēļ tā uzskata, ka atbilde uz otro līdz ceturto jautājumu par šo Savienības tiesību normu interpretāciju ir nepieciešama risinājumam pamatlietā, jo šīs tiesas ieskatā ar šajā lēmumā noteikto nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā var tikt pārkāptas šīs direktīvas.

44 Līdz ar to otrais līdz ceturtais prejudiciālais jautājums ir pieņemams.

Par lietas būtību

45 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, ja kāda joma Savienības līmenī ir tikusi pilnībā saskaņota, visi ar to saistītie valsts pasākumi ir jāizvērtē, ievērojot šī saskaņošanas pasākuma noteikumus, nevis primāro tiesību noteikumus (spriedums, 2018. gada 6. decembris, *FENS*, C-305/17, EU:C:2018:986, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

46 Līdz ar to vispirms ir jāizvērtē iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi, ciktāl tie attiecas uz Direktīvas 2003/49, 2011/96 un 2008/7 interpretāciju, pēc tam, ja nav veikta izsmeļoša saskaņošana, šie jautājumi, ciktāl tie attiecas, pirmkārt, uz LESD 49. un 63. pantu un, otrkārt, uz LES 5. panta 4. punktu un 12. panta b) punktu, kā arī uz Hartas 47. pantu.

Par Direktīvas 2003/49, 2011/96 un 2008/7 interpretāciju

47 Ar uzdotajiem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punkts, to skatot kopā ar šīs direktīvas 4. panta 1. punkta d) apakšpunktu, kā arī ar Uzņemšanas protokola un Pievienošanās akta attiecīgā VI pielikuma 6. iedaļas 3. punktu, Direktīvas 2011/96 5. pants, kā arī Direktīvas 2008/7 3. un 5. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēta nodokļu uzlikšana, ieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā, fiktīviem procentiem, kurus meitasuzņēmumam rezidentam, kas ir saņēmis bezprocentu aizdevumu, kuru tam piešķīris tā mātesuzņēmums nerezidents, tirgus apstākļos būtu vajadzējis maksāt šim pēdējam minētajam.

– *Par Direktīvu 2003/49*

48 Kā izriet no Direktīvas 2003/49 2.–4. apsvēruma, tās mērķis ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu attiecībā uz procentu un honorāru maksājumiem starp asociētām sabiedrībām, kas ir no dažādām dalībvalstīm, un aplikt šos maksājumus ar nodokli vienreiz un tikai vienā dalībvalstī, jo atcelt jebkādu nodokļu uzlikšanu šādiem maksājumiem izcelsmes dalībvalstī ir piemērotākais veids, kā nodrošināt nodokļu ziņā vienlīdzīgu attieksmi starp vietējiem un pārrobežu darījumiem (spriedums, 2019. gada 26. februāris, *N Luxembourg 1* u.c., C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16, EU:C:2019:134, 85. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

49 Direktīvas 2003/49 piemērošanas joma, kāda tā ir noteikta tās 1. panta 1. punktā, attiecas uz procentu un honorāru maksājumu, kas rodas to izcelsmes dalībvalstī, atbrīvošanu no nodokļa, ja šo maksājumu saņēmējs ir sabiedrība, kas dibināta citā dalībvalstī, vai ir pastāvīgs uzņēmums, kas atrodas citā dalībvalstī un pieder izcelsmes dalībvalsts sabiedrībai (spriedums, 2019. gada 26. februāris, *N Luxembourg 1* u.c., C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16, EU:C:2019:134, 86. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

50 Šādā perspektīvā šīs direktīvas 1. panta 1. punktā tostarp ir paredzēts, ka procentu maksājumi ir atbrīvoti no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā izcelsmes dalībvalstī, ja procentu saņēmējs ir citas dalībvalsts sabiedrība.

51 No Tiesas judikatūras izriet, ka, tā kā šīs direktīvas 2. panta a) punktā procenti ir definēti kā "ienākumi no visām parādu prasībām", tikai faktiskais saņēmējs var saņemt procentus, kuri ir uzskatāmi par ienākumiem no šādiem prasījumiem (spriedums, 2019. gada 26. februāris, *N Luxembourg 1* u.c., C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16, EU:C:2019:134, 87. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

52 Līdz ar to jēdziens "procentu saņēmējs" Direktīvas 2003/49 izpratnē ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to tiek apzīmēta vienība, kura no ekonomiskā viedokļa patiesi gūst labumu no tai samaksātajiem procentiem un kurai tādējādi ir tiesības brīvi noteikt to izlietojumu (šajā nozīmē 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, 88., 89. un 122. punkts).

53 Tādējādi šis jēdziens nav jāsaprot tehniskā nozīmē (spriedums, 2019. gada 26. februāris, *N Luxembourg 1* u.c., C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16, EU:C:2019:134, 92. punkts).

54 Kā ģenerāladvokāts ir norādījis secinājumu 58. punktā, ja nodokļu iestāde nosaka un apliek ar nodokli fiktīvus procentus no bezprocentu aizdevuma, aizdevējs nesaņem nekādus procentus un tātad to nevar uzskatīt par to "faktisko saņēmēju" šī sprieduma 51. punktā minētās judikatūras izpratnē.

55 No tā izriet, ka fiktīvie procenti, kurus ir noteikusi nodokļu administrācija, kādi ir pamatlietā aplūkotie, nevar tikt uzskatīti par procentu maksājumiem Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punkta un 2. panta a) punkta izpratnē, jo konkrēti nav veikts neviens maksājums.

56 Šī paša iemesla dēļ uz šādiem procentiem nevar attiekties arī šīs direktīvas 4. panta 1. punkta d) apakšpunkts, jo šī tiesību norma attiecas uz "maksājumiem", kas izriet no parādiem, kuros nav paredzēta pamatsummas atmaksa vai kuru atmaksa ir veicama vairāk nekā 50 gadus pēc emisijas datuma.

57 Līdz ar to Direktīva 2003/49 nav piemērojama tādam valsts tiesiskajam regulējumam kā pamatlietā.

58 Šādos apstākļos nav jālemj par to pārejas noteikumu interpretāciju, kuri ietverti Uzņemšanas protokola un Pievienošanās akta attiecīgā VI pielikuma 6. iedaļas 3. punktā par šīs direktīvas piemērošanu Bulgārijas Republikā.

– *Par Direktīvu 2011/96*

59 Saskaņā ar Direktīvas 2011/96 3.–6. apsvērumu šīs direktīvas mērķis ir dividendes un citu veidu peļņu, ko meitasuzņēmumi sadala saviem mātesuzņēmumiem, atbrīvot no nodokļa, kas ieturams izcelsmes vietā, un novērst nodokļu dubultu uzlikšanu šādiem ienākumiem mātesuzņēmuma līmenī, lai tādējādi atvieglotu sabiedrību apvienošanos grupās Savienības mērogā (spriedums, 2020. gada 2. aprīlis, *GVC Services (Bulgaria)*, C-458/18, EU:C:2020:266, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

60 Tādējādi ar šo direktīvu ir iecerēts nodrošināt, lai attieksme apliekamības ar nodokļiem ziņā pret kādā vienā dalībvalstī esoša meitasuzņēmuma peļņas sadali savam kādā citā dalībvalstī reģistrētajam mātesuzņēmumam būtu neitrāla (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 8. marts, *Wereldhave Belgium* u.c., C-448/15, EU:C:2017:180, 25. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

61 Šajā nolūkā minētās direktīvas 1. panta 1. punkta b) apakšpunktā ir paredzēts, ka tā attiecas uz peļņas sadali, ko pārrobežu attiecībās meitasuzņēmums veic savam mātesuzņēmumam, un šīs pašas direktīvas 5. pantā ir paredzēts, ka tā ir atbrīvota no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā.

62 Šajā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka sabiedrības rezidences dalībvalsts sabiedrības rezidences dalībvalsts procentus, ko šī sabiedrība pārskaitījusi savam citā dalībvalstī reģistrētajam mātesuzņēmumam, var likumīgi uzskatīt par peļņas sadali, ja šo procentu summa pārsniedz to, kas tiktu samaksāts atbilstoši pilnas konkurences nosacījumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, 87.–89. punkts).

63 Savukārt fiktīvie procenti, ko sabiedrības rezidentes nodokļu administrācija ir noteikusi saistībā ar bezprocentu aizdevumu, kas noslēgts starp šo sabiedrību un tās mātesuzņēmumu nerezidentu, nevar tikt uzskatīti par sadalīto peļņu, jo šādā gadījumā starp šīm sabiedrībām procentu faktiska pārskaitīšana nav notikusi.

64 Līdz ar to Direktīva 2011/96 nav piemērojama tādam valsts tiesiskajam regulējumam kā pamatlietā.

– *Par Direktīvu 2008/7*

65 Kā Tiesa jau daudzkārt ir norādījusi, ar Direktīvu 2008/7 ir izsmeļoši saskaņoti gadījumi, kuros dalībvalstis var piemērot netiešos nodokļus kapitāla piesaistei (spriedums, 2017. gada 19. oktobris, *Air Berlin*, C-573/16, EU:C:2017:772, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

66 Tādējādi šīs saskaņošanas mērķis ir pēc iespējas novērst faktorus, kuri var būt par iemeslu konkurences nosacījumu kropļošanai vai var traucēt kapitāla brīvu apriti un tādējādi nodrošināt iekšējā tirgus pareizu darbību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 22. aprīlis, *Drukarnia Multipress*, C-357/13, EU:C:2015:253, 31. punkts).

67 Šajā nolūkā šīs direktīvas 5. panta 1. punkta a) apakšpunktā dalībvalstīm ir noteikts pienākums neuzlikt kapitālsabiedrībām nekāda veida netiešos nodokļus par kapitāla iemaksām.

68 Saskaņā ar minētās direktīvas 3. panta h) punktu jēdziens "kapitāla iemaksa" ietver kapitālsabiedrības aktīvu palielinājumu, ko radījuši kāda dalībnieka sniegti pakalpojumi, kuri automātiski neizraisa uzņēmējsabiedrības kapitāla pieaugumu, bet tomēr var palielināt uzņēmējsabiedrības kapitāldaļu vērtību.

69 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka aizdevuma piešķiršana bez procentiem var tikt uzskatīta par kapitāla ieguldījumu šīs tiesību normas izpratnē, jo šāds aizdevums ļauj aizņēmējai sabiedrībai rīkoties ar kapitālu, nesedzot izmaksas, no tā izrietošais procentu ietaupījums palielina tās aktīvus, ļaujot minētajai sabiedrībai izvairīties no izdevumiem, kas tai būtu jāsedz, un, tā kā ar šādu aizdevumu tai tiek aiztaupīti šādi izdevumi, tas sekmē tās ekonomiskā potenciāla palielinājumu un līdz ar to ir jāuzskata par tādu, kas var palielināt uzņēmējsabiedrības kapitāldaļu vērtību (spriedums, 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).

70 Tomēr saskaņā ar Direktīvas 2008/7 nosaukumu un tās 5. panta 1. punkta a) apakšpunkta formulējumu šī direktīva aizliedz vienīgi dalībvalstīm uzlikt kapitāla iemaksām "netiešos nodokļus". Konkrēti, kā Tiesa jau ir uzsvērusi, ar šo direktīvu paredzētā saskaņošana neattiecas uz tiešajiem nodokļiem, kas, tāpat kā uzņēmumu ienākuma nodoklis, principā ietilpst dalībvalstu kompetencē saskaņā ar Savienības tiesībām (spriedumi, 1996. gada 26. septembris, *Frederiksen*, C-287/94, EU:C:1996:354, 21. punkts, un 2001. gada 18. janvāris, *P. P. Handelsgesellschaft*, C-113/99, EU:C:2001:32, 24. punkts).

71 Līdz ar to Direktīvas 2008/7 5. panta 1. punkta a) apakšpunktā dalībvalstīm nav noteikts pienākums atbrīvot kapitāla iemaksas no jebkāda veida tiešajiem nodokļiem.

72 Kā ģenerāladvokāts ir norādījis secinājumu 168. punktā, nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā pamatlietā ir jāuzskata par tiešo nodokli.

73 Šī nodokļa, kas izriet no valsts tiesību aktu par uzņēmumu ienākuma nodokli piemērošanas, iekasējamības gadījums un bāze ir ienākumi, kas mātesuzņēmumam nerezidentam būtu bijis jāgūst tirgus apstākļos. Līdz ar to tas līdzinās tiešajam ienākuma nodoklim (pēc analoģijas skat. spriedumus, 2001. gada 18. janvāris, *P. P. Handelsgesellschaft*, C-113/99, EU:C:2001:32, 26. punkts, kā arī 2005. gada 10. marts, *Optiver* u.c., C-22/03, EU:C:2005:143, 33. punkts).

74 Līdz ar to Direktīva 2008/7 nav piemērojama tādam valsts tiesiskajam regulējumam kā pamatlietā.

– *Atbilde uz jautājumiem par Direktīvas 2003/49, 2011/96 un 2008/7 interpretāciju*

75 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, iesniedzējtiesai ir jāatbild, ka Direktīvas 2003/49 1. panta 1. punkts, lasot to kopā ar šīs direktīvas 4. panta 1. punkta d) apakšpunktu, Direktīvas 2011/96 5. pants, kā arī Direktīvas 2008/7 3. un 5. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēta nodokļa uzlikšana, ieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā, fiktīviem procentiem, kurus meitasuzņēmumam rezidentam, kas ir saņēmis bezprocentu aizdevumu, kuru tam piešķīris tā mātesuzņēmums nerezidents, tirgus apstākļos būtu vajadzējis maksāt šim pēdējam minētajam.

Par LESD 49. un 63. panta, LES 5. panta 4. punkta un 12. panta b) punkta, kā arī Hartas 47. panta interpretāciju

76 Ar uzdotajiem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai LESD 49. un 63. pants, no vienas puses, LES 5. panta 4. punkts un 12. panta b) punkts, kā arī Hartas 47. pants, no otras puses, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēta nodokļa uzlikšana, ieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā, fiktīviem procentiem, kurus meitasuzņēmumam rezidentam, kas ir saņēmis bezprocentu aizdevumu, kuru tam piešķīris tā mātesuzņēmums nerezidents, tirgus apstākļos būtu vajadzējis maksāt šim pēdējam minētajam, ja šī nodokļa uzlikšana, ieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā, ir piemērojama šo procentu bruto summai, un šajā posmā nav iespējams atskaitīt ar šo aizdevumu saistītos izdevumus, bet, lai ieturētā summa tiktu pārrēķināta un eventuāli tiktu veikta atmaksa, par to ir jāiesniedz attiecīgs pieprasījums.

– *Par LESD 49. un 63. pantu*

77 Tā kā prejudiciālajā jautājumā atsauce ir vienlaikus uz brīvību veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvu apriti, kas paredzētas attiecīgi LESD 49. un 63. pantā, vispirms ir jānosaka, kuru no šīm abām brīvībām var skart tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā.

78 Šajā ziņā no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka ir jāņem vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma priekšmets (spriedums, 2015. gada 10. jūnijs, X, C-686/13, EU:C:2015:375, 17. punkts un tajā minētā judikatūra).

79 Tādējādi LESD 49. panta piemērošanas jomā ietilpst vien tie valsts tiesību akti, kuros piemēro tikai tādai līdzdalībai, kas ļauj īstenot konkrētu ietekmi uz sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību (spriedums, 2015. gada 10. jūnijs, X, C-686/13, EU:C:2015:375, 18. punkts un tajā minētā judikatūra).

80 Turpretim valsts tiesiskais regulējums, kas ir piemērojams kapitāldaļām, kuru iegūšanas vienīgais mērķis ir bijusi kapitāla ieguldīšana, taču ne uzņēmuma vadības ietekmēšana vai kontrole, ir jāpārbauda, ņemot vērā vienīgi kapitāla brīvu apriti (spriedums, 2015. gada 10. jūnijs, X, C-686/13, EU:C:2015:375, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

81 Attiecībā uz pamatlietā aplūkoto valsts tiesisko regulējumu pati iesniedzējtiesa savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu norāda, ka *ZKPO* 16. panta 2. punkta 3. apakšpunkts ir piemērojams bezprocentu aizdevumiem, kas piešķirti gan starp saistītām sabiedrībām, gan starp nesaistītām sabiedrībām, un tādējādi neatkarīgi no sabiedrības iespējas īstenot noteiktu ietekmi uz citas sabiedrības lēmumiem un darbību, ko turklāt apstiprina šī panta 1. punkta formulējums, kas tieši attiecas uz nesaistītām sabiedrībām.

82 Šādā gadījumā pamatlietas faktiskajiem apstākļiem, no kuriem izriet, ka aizdevēja sabiedrība attiecīgo faktu norises laikā bija vienīgais aizņēmējas sabiedrības akcionārs, nav nozīmes, lai noteiktu, vai uz situāciju, uz kuru attiecas šī tiesvedība, attiecas viena vai otra no pamatbrīvībām (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 10. jūnijs, X, C-686/13, EU:C:2015:375, 22. un 23. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

83 Līdz ar to ir jāuzskata, ka pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums, ņemot vērā tā mērķi, pārsvarā attiecas uz LESD 63. pantā paredzēto kapitāla brīvu apriti (šajā nozīmē 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, 158. punkts un tajā minētā judikatūra).

84 Šādos apstākļos, pieņemot, ka šim tiesiskajam regulējumam varētu būt ierobežojoša ietekme uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, šāda ietekme ir kapitāla brīvas aprites iespējamo šķēršļu neizbēgamas sekas un līdz ar to nepamato šī tiesiskā regulējuma autonomu pārbaudi no LESD 49. panta viedokļa (spriedums, 2009. gada 17. septembris, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, EU:C:2009:559, 51. punkts).

85 Līdz ar to ir jāpārbauda, vai minētais valsts tiesiskais regulējums ietver kapitāla brīvas aprites ierobežojumu LESD 63. panta izpratnē un, ja tas tā ir, vai šis ierobežojums var tikt attaisnots no šīs tiesību normas viedokļa.

86 Pirmkārt, attiecībā uz ierobežojuma pastāvēšanu jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ar LESD 63. panta 1. punktu kā kapitāla aprites ierobežojumi ir aizliegti tādi pasākumi, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šīs dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs (spriedums, 2020. gada 30. aprīlis, *Société Générale*, C-565/18, EU:C:2020:318, 22. punkts un tajā minētā judikatūra).

87 Šajā ziņā, pieņemot, ka ar *ZKPO* 16. panta 2. punkta 3. apakšpunktu, uz ko attiecas valsts tiesību interpretācija, ir ieviesta neatspēkojama prezumpcija par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ar ko tostarp prasības tiesā kontekstā ieinteresētajām personām netiek ļauts iesniegt pierādījumus par iespējamiem komerciālajiem iemesliem, kas pamato bezprocentu aizdevumu noslēgšanu, ir jākonstatē, ka šis noteikums vienādi attiecas uz visiem bezprocentu aizdevumiem neatkarīgi no tā, vai tie ir vai nav saistīti ar sabiedrībām nerezidentēm. Līdz ar to attiecībā uz šo noteikumu šajā tiesību normā nav ietverts neviens kapitāla brīvas aprites ierobežojums, uz kuru attiektos LESD 63. pants.

88 Savukārt Tiesa jau 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 iespēja ir atzīta sabiedrībām rezidentēm, kuras saņem procentus no citas sabiedrības rezidentes, ir uzskatāms par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu (spriedums, 2019. gada 26. februāris, *N Luxembourg 1* u.c. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 un C-299/16, EU:C:2019:134, 175. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

89 Šajā gadījumā, ja tāda pati nodokļa likme 10 % apmērā ir piemērojama neatkarīgi no tā, vai bezprocentu aizdevums ir saistīts tikai ar sabiedrībām rezidentēm vai arī ar sabiedrībām nerezidentēm, sabiedrībām rezidentēm attiecīgais nodoklis tiek piemērots, apliekot ar uzņēmumu ienākuma nodokli to fiktīvo procentu neto summu pēc tādu iespējamo izmaksu atskaitīšanas, kas tieši saistītas ar šī aizdevuma piešķiršanu, savukārt saskaņā ar *ZKPO* 195. panta 1. punktu un 2. punktu, kā arī 199. pantu sabiedrībām nerezidentēm nodoklis tiek ieturēts ienākumu gūšanas vietā no to fiktīvo procentu bruto summas un šajā posmā nav iespējams atskaitīt šādus izdevumus.

90 Taisnība – nav strīda, ka saskaņā ar *ZKPO* 202.a pantu šīs sabiedrības nerezidentes var iesniegt pieteikumu nākamajā gadā, kas seko tam, kurā tika ieturēts nodoklis ienākumu gūšanas vietā, lai šis nodoklis tiktu pārrēķināts atbilstoši tam, kādu būtu vajadzējis maksāt sabiedrībai rezidentei. Šī atgūšanas procedūra tādējādi ļaujot tām, pirmkārt, atskaitīt ar attiecīgo aizdošanas darbību tieši saistītos izdevumus un, otrkārt, saņemt ienākumu gūšanas vietā ieturētā nodokļa iespējamās pārmaksas atmaksu vai pat atbrīvojumu no šī nodokļa, ja tā ir cietusi zaudējumus.

91 Tomēr, lai gan sabiedrība rezidente var uzreiz atskaitīt izdevumus, kas tieši saistīti ar tās fiktīvajiem procentiem, lai nodokļu administrācijas iekasētā nodokļa summa nekavējoties atbilstu precīzai maksājamā nodokļa summai, sabiedrība nerezidente var lūgt šādu vērā ņemšanu minētās atgūšanas procedūras ietvaros tikai vēlākā posmā, iesniedzot pieteikumu, pēc tam, kad tā ir samaksājusi nodokli ienākumu gūšanas vietā, kas aprēķināts no šo fiktīvo procentu bruto summas.

92 No tā izriet, ka sabiedrības nerezidentes nodokļu situācijas koriģēšana neizbēgami notiek ar nokavēšanos salīdzinājumā ar brīdi, kad sabiedrībai rezidentei pēc nodokļu deklarācijas iesniegšanas ir jāmaksā nodoklis no tās fiktīvo procentu neto summas.

93 Tādējādi šajā gadījumā netiek apstrīdēts, ka, ja sabiedrība, kas piešķīra pamatlietā aplūkoto aizdevumu, būtu sabiedrība rezidente, tai – ja tās finansiālais stāvoklis būtu nerentabls – nebūtu jāmaksā nodoklis par fiktīvajiem procentiem, kas saistīti ar šo aizdevumu, un līdz ar to tā uzreiz būtu atbrīvota no šī nodokļa samaksas un tai nebūtu pienākuma vēlāk pieprasīt pārrēķināšanu.

94 Jākonstatē, ka šāda atšķirīga attieksme var radīt priekšrocības sabiedrībām rezidentēm, jo no tā izriet vismaz to naudas plūsmas priekšrocība salīdzinājumā ar sabiedrībām nerezidentēm (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 28.–34. punkts).

95 Līdz ar to tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu.

96 Līdz ar to ir jāpārbauda, otrkārt, vai šādu ierobežojumu var uzskatīt par objektīvi pamatotu no LESD 65. panta 1. un 3. punkta viedokļa.

97 No šīm tiesību normām izriet, ka dalībvalstis savā tiesiskajā regulējumā var noteikt atšķirību starp nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem, ja šī atšķirība nav uzskatāma par patvaļīgu diskrimināciju vai slēptu kapitāla brīvas aprites ierobežojumu (spriedums, 2021. gada 18. marts, *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Kapitāla pieauguma nodoklis no nekustamā īpašuma), C-388/19, EU:C:2021:212, 34. punkts).

98 Tātad ir jāizšķir nevienlīdzīga attieksme, ko pieļauj LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkts, no patvaļīgas diskriminācijas, ko aizliedz šī paša panta 3. punkts. Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka, lai valsts tiesību normas nodokļu jomā varētu tikt uzskatītas par saderīgām ar LESD normām par kapitāla brīvu apriti, atšķirīgajai attieksmei ir jāattiecas uz situācijām, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai arī tai ir jābūt attaisnotai ar kādu no primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 18. marts, *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Kapitāla pieauguma nodoklis no nekustamā īpašuma), C-388/19, EU:C:2021:212, 35. punkts).

99 Pirmām kārtām, attiecībā uz pamatlietā aplūkoto situāciju salīdzināmību atbildētāja pamatlietā savos rakstveida apsvērumos un Bulgārijas valdība tiesas sēdē apgalvoja, ka atšķirīgā attieksme ir attaisnota ar to, ka sabiedrība nerezidente un sabiedrība rezidente atrodas objektīvi atšķirīgās situācijās attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokli, jo pirmā, atšķirībā no otrās, nerada finanšu, grāmatvedības un nodokļu rezultātu, kas ļautu to aplikt ar šo nodokli Bulgārijā.

100 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka tiešo nodokļu jomā rezidentu un nerezidentu situācijas principā nav salīdzināmas (spriedums, 1995. gada 14. februāris, *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 31. punkts).

101 Tomēr no Tiesas judikatūras izriet – tiklīdz dalībvalsts vienpusēji vai līgumiskā ceļā uzliek ienākuma nodokli ne tikai nodokļa maksātājiem rezidentiem, bet – par dividendēm, kuras tie saņem no sabiedrības rezidentes, – arī nodokļa maksātājiem nerezidentiem, minēto nodokļa maksātāju nerezidentu situācija tuvinās tai, kādā ir nodokļa maksātāji rezidenti (spriedums, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 47. punkts).

102 It īpaši attiecībā uz to, kā ienākuma nodokļa aprēķināšanas nolūkā tiek noteikti izdevumi, kas ir tieši saistīti ar darbību, kura ir radījusi dalībvalstī ar nodokli apliekamus ienākumus, Tiesa jau ir nospriedusi, ka sabiedrības rezidentes un sabiedrības nerezidentes atrodas salīdzināmā situācijā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2019. gada 13. novembris, *College Pension Plan of British Columbia*, C-641/17, EU:C:2019:960, 74. punkts un tajā minētā judikatūra).

103 Šajā gadījumā ir jākonstatē, ka Bulgārijas Republika pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulējumā ir izvēlējusies īstenot savu kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz bezprocentu aizdevumiem, kas ir noslēgti starp aizņēmējām sabiedrībām rezidentēm un aizdevējām sabiedrībām nerezidentēm, un ka līdz ar to ir jāuzskata, ka sabiedrības nerezidentes attiecībā uz izdevumiem, kas ir tieši saistīti ar šiem aizdevumiem, ir salīdzināmā situācijā ar sabiedrībām rezidentēm.

104 Ir taisnība, ka 2008. gada 22. decembra spriedumā *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762) Tiesa konstatēja, ka lietas, kurā tika taisīts šis spriedums, apstākļos atšķirīga attieksme, kas izpaužas kā atšķirīgu nodokļu uzlikšanas metožu piemērošana atkarībā no nodokļu maksātāja dzīvesvietas, attiecās uz situācijām, kuras nebija objektīvi salīdzināmas, un līdz ar to šī atšķirīgā attieksme, kas turklāt ne vienmēr sniedza priekšrocību saņēmējiem rezidentiem, nav uzskatāma par kapitāla

brīvas aprites ierobežojumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 22. decembris, *Truck Center*, C-282/07, EU:C:2008:762, 41. un 49.–51. punkts; šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 2015. gada 17. septembris, *Miljoen* u.c., C-10/14, C-14/14 un C-17/14, EU:C:2015:608, 70. punkts).

105 Tomēr atšķirībā no lietas, kurā tika pasludināts 2008. gada 22. decembra spriedums *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), šajā lietā sabiedrības rezidentes, kuras ir piešķirušas bezprocentu aizdevumu, kā tas izriet no šī sprieduma 94. punkta, salīdzinājumā ar sabiedrībām nerezidentēm, kuras ir piešķirušas šādu aizdevumu, saņem naudas plūsmas priekšrocību, kas izriet no atšķirīgā brīža, kad tās var atskaitīt ar šo aizdevumu tieši saistītās izmaksas.

106 Kā izriet no šī sprieduma 91.–93. punkta, šīs priekšrocības apmēru nosaka tādas atgūšanas procedūras ilgums, kura ieviesta ar pamatlietā aplūkoto valsts tiesisko regulējumu, lai ļautu sabiedrībām nerezidentēm pieprasīt nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā – kas piemērots bezprocentu aizdevuma fiktīvo procentu bruto summai – pārrēķinu, lai šis ieturējums atbilstu uzņēmumu ienākuma nodokļa summai, ko būtu samaksājusi rezidente sabiedrība, kas piešķirusi šādu aizdevumu.

107 Šādos apstākļos nevar uzskatīt, ka atšķirīgā attieksme pret fiktīvu procentu, kas saistīti ar bezprocentu aizdevumu, aplikšanu ar nodokli atkarībā no tā, vai to ir piešķīrusi sabiedrība rezidente vai sabiedrība nerezidente, aprobežojas ar nodokļa iekasēšanas kārtību (pēc analoģijas skat. spriedumus, 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, 164. un 165. punkts, kā arī 2019. gada 13. novembris, *College Pension Plan of British Columbia*, C-641/17, EU:C:2019:960, 71.–73. punkts).

108 Līdz ar to šī atšķirīgā attieksme attiecas uz objektīvi salīdzināmām situācijām.

109 Tādējādi, otrām kārtām, ir jāpārbauda, vai valsts tiesisko regulējumu pamatlietā var attaisnot ar iemesliem, uz kuriem šajā gadījumā ir atsaukušās dažas ieinteresētās personas.

110 Šajā ziņā atbildētāja pamatlietā apgalvo, ka saskaņā ar teritorialitātes principu dalībvalstīm ir tiesības aplikt ar nodokli ienākumus, kas gūti to teritorijā, lai nodrošinātu līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu. It īpaši, tā kā Savienība nav veikusi saskaņošanas pasākumus, dalībvalstis joprojām esot kompetentas definēt savu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma kritērijus. Bulgārijas valdība savukārt uzsver, ka pamatlietā aplūkotā valsts tiesiskā regulējuma mērķis ir cīņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

111 Tādējādi ir jākonstatē, ka šī argumenta mērķis būtībā ir attaisnot pamatlietā aplūkoto valsts tiesisko regulējumu ar nepieciešamību saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm un nodrošināt nodokļu piedziņas efektivitāti, lai novērstu, kā tas izriet no *ZKPO* 16. panta formulējuma, izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

112 Šajā ziņā saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru pasākums, ar ko tiek ierobežota kapitāla brīva aprite, var tikt pieļauts tikai ar nosacījumu, ka to attaisno primāri vispārējo interešu apsvērumi un ka tas atbilst samērīguma principam, saskaņā ar kuru tam ir jābūt piemērotam, lai garantētu likumīgā mērķa īstenošanu, un tas nedrīkst pārsniegt to, kas ir nepieciešams tā sasniegšanai (spriedums, 2019. gada 21. maijs, Komisija/Ungārija (Lauksaimniecības zemes lietojuma tiesības), C-235/17, EU:C:2019:432, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).

113 Saskaņā ar Tiesas judikatūru par primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kas var pamatot LESD garantēto pamatbrīvību, tostarp kapitāla brīvas aprites, izmantošanas ierobežojumu, ir uzskatāma gan nepieciešamība saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu dalībvalstu starpā, gan cīņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (spriedums, 2017. gada 8. marts, *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 65. punkts). Tas pats attiecas uz vajadzību nodrošināt nodokļu iekasēšanas efektivitāti (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2020. gada 30. aprīlis, *Société Générale*, C-565/18, EU:C:2020:318, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

114 Attiecībā uz pamatlietā aplūkotā valsts tiesiskā regulējuma piemērotību šo mērķu sasniegšanai ir jāatgādina, ka nepieciešamība saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm var attaisnot atšķirīgu attieksmi, ja aplūkotā režīma mērķis ir novērst rīcību, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (spriedums, 2018. gada 31. maijs, *Hornbach-Baumarkt*, C-382/16, EU:C:2018:366, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

115 Šajā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā procedūra ir leģitīms un atbilstošs līdzeklis, lai nodrošinātu nodokļa maksātāja, kas reģistrēts ārpus ar nodokli apliekošās valsts, ienākumu aplikšanu ar nodokli (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 22. novembris, *Sofina* u.c., C-575/17, EU:C:2018:943, 68. punkts).

116 Šajā gadījumā ir jākonstatē, ka pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums, ciktāl tajā ir paredzēta tādu fiktīvu procentu aplikšana ar nodokli ienākumu gūšanas vietā, kuri attiecas uz bezprocentu aizdevumiem, kurus sabiedrības nerezidentes piešķir sabiedrībām rezidentēm, ļauj rezidences dalībvalstij īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām, lai novērstu to, ka šādu aizdevumu piešķiršanas mērķis ir izvairīties no nodokļa, kas parasti būtu jāmaksā par valsts teritorijā veiktajām darbībām.

117 Līdz ar to šāds tiesiskais regulējums ir jāuzskata par piemērotu, lai saglabātu līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm un nodrošinātu nodokļu iekasēšanas efektivitāti, lai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

118 Attiecībā uz to, vai pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums nepārsniedz to, kas ir nepieciešams šo mērķu sasniegšanai, *Viva Telecom Bulgaria* tiesas sēdē norādīja, ka *ZKPO* 202.a pantā paredzētās atgūšanas procedūras ilgums ir pārmērīgs, jo var gadīties, ka sabiedrības rezidentes ienākumu gūšanas vietā samaksātā nodokļa par fiktīvu procentu, kas saistīti ar bezprocentu aizdevumu, bruto summu pārmaksātā nodokļa iespējamā atmaksa tiek veikta tikai pēc trim gadiem.

119 Tomēr, neskarot pārbaudes, kas jāveic iesniedzējtiesai, no atbildētājas pamatlietā šajā tiesas sēdē sniegtajiem paskaidrojumiem izriet, ka šāda atmaksāšana parasti notiek 30 dienu laikā pēc pieteikuma iesniegšanas un ka tikai izņēmuma gadījumos procedūras ilgums var sasniegt trīs gadus. Turklāt Bulgārijas valdība tiesas sēdē norādīja – un arī tas ir jāpārbauda šai tiesai –, ka Valsts ieņēmumu aģentūrai ir jāmaksā procenti par maksājamajām summām, sākot no 30. dienas pēc nodokļu deklarācijas iesniegšanas.

120 Tādējādi, neskarot šīs pārbaudes, nešķiet, ka pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums, ņemot vērā atgūšanas procedūras ilgumu, pārsniedz to, kas ir nepieciešams tās izvirzīto mērķu sasniegšanai.

121 Šādos apstākļos šķiet, ka šo valsts tiesisko regulējumu var attaisnot ar mērķiem saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm un nodrošināt nodokļu iekasēšanas efektivitāti, lai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

– *Par LES 5. panta 4. punktu un 12. panta b) punktu, kā arī Hartas 47. pantu*

122 Kā izriet no šī sprieduma 33. punkta, iesniedzējtiesa šaubās arī par LES 5. panta 4. punkta un 12. panta b) punkta, kā arī Hartas 47. panta interpretāciju, jo pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulējumā, kāds tas izriet no *ZKPO* 16. panta 2. punkta 3. apakšpunkta, esot paredzēta neapstrīdama prezumpcija par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas bezprocentu aizdevuma piešķiršanas gadījumā.

123 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar iedibinātu judikatūru Tiesas kompetencē nav atbildēt uz prejudiciālu jautājumu, ja ir acīmredzams, ka Savienības tiesību norma, kuru Tiesai lūgts interpretēt, nav piemērojama (spriedums, 2018. gada 25. jūlijs, *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, 31. punkts).

124 Pirmkārt, attiecībā uz LES 5. panta 4. punktu Tiesa jau ir nospriedusi, ka šī tiesību norma attiecas uz Savienības iestāžu rīcību, jo atbilstoši tās pirmajai daļai saskaņā ar samērīguma principu Savienības rīcības veids un saturs nedrīkst pārsniegt Līgumu mērķu sasniegšanai nepieciešamo, un tās otrā daļa Savienības iestādēm liek tām ievērot samērīguma principu, kad tās rīkojas, īstenojot kādu kompetenci (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 25. jūlijs, *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, 33. punkts).

125 Otrkārt, attiecībā uz LES 12. panta b) punktu Tiesa jau ir nospriedusi, ka šī tiesību norma, uz kuras pamata valstu parlamenti palīdz nodrošināt sekmīgu Savienības darbību, sekojot, lai tiktu ievērots subsidiaritātes princips, pilnvaro šos valstu parlamentus sekot tam, lai šis princips tiktu ievērots, kad Savienības iestādes īsteno kādu kompetenci, kā arī Savienības sekmīgai darbībai, un tādējādi tā neattiecas uz valstu likumdevējiem, bet gan uz Savienības leģislatīvo aktu projektiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 25. jūlijs, *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, 34. punkts).

126 Treškārt, attiecībā uz Hartas 47. pantu jāatgādina, ka Hartas piemērošanas joma attiecībā uz dalībvalstu rīcību ir definēta tās 51. panta 1. punktā, saskaņā ar kuru Hartas noteikumi attiecas uz dalībvalstīm tikai tad, ja tās īsteno Savienības tiesības (spriedums, 2021. gada 14. janvāris, *Okrazhna prokuratura – Haskovo* un *Apelativna prokuratura – Plovdiv*, C-393/19, EU:C:2021:8, 30. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

127 Šajā Hartas 51. panta 1. punktā ir apstiprināta Tiesas pastāvīgās judikatūras atziņa, saskaņā ar kuru Savienības tiesību sistēmā garantētās pamattiesības ir piemērojamas visās Savienības tiesībās reglamentētajās situācijās, taču ne ārpus šādām situācijām (spriedums, 2021. gada 14. janvāris, *Okrazhna prokuratura – Haskovo* un *Apelativna prokuratura – Plovdiv*, C-393/19, EU:C:2021:8, 31. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

128 Tādējādi, ja tiesiskā situācija neietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, Tiesas kompetencē nav to izskatīt un Hartas normas, uz kurām ir izdarīta atsauce, nevar pašas par sevi pamatot šo kompetenci (spriedums, 2021. gada 14. janvāris, *Okrazhna prokuratura – Haskovo* un *Apelativna prokuratura – Plovdiv*, C-393/19, EU:C:2021:8, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

129 Šajā gadījumā šā sprieduma 48.–75. punktā izklāstīto iemeslu dēļ tiesiskais regulējums pamatlietā neietilpst Direktīvas 2003/49, 2011/96 un 2008/7 piemērošanas jomā. Turklāt uz *ZKPO* 16. panta 2. punkta 3. apakšpunktu, ciktāl ar to ir iedibināta neatspēkojama prezumpcija par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, neattiecas – kā izriet no šā sprieduma 87. punkta – LESD 63. pants un līdz ar to šajā jautājumā tas neietilpst Hartas piemērošanas jomā.

130 No tā izriet, ka, ciktāl iesniedzējtiesa šaubās par LES 5. panta 4. punkta un 12. panta b) punkta, kā arī Hartas 47. panta interpretāciju, tai nav jāatbild, jo ir acīmredzams, ka šīs tiesību normas nav piemērojamas šīs tiesas norādītajai situācijai.

– *Atbilde uz jautājumiem par primāro tiesību interpretāciju*

131 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, iesniedzējtiesai ir jāatbild, ka LESD 63. pants, to skatot samērīguma principa gaismā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēta nodokļa uzlikšana, ieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā, fiktīviem procentiem, kurus meitasuzņēmumam rezidentam, kas ir saņēmis bezprocentu aizdevumu, kuru tam piešķīris tā mātesuzņēmums nerezidents, tirgus apstākļos būtu vajadzējis maksāt šim pēdējam minētajam, ja šis nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā tiek piemērots šo procentu bruto summai un šajā posmā nav iespējas atskaitīt ar šo aizdevumu saistītās izmaksas, bet vēlāk ir jāiesniedz atbilstošs pieprasījums par to, lai šis ieturējums tiktu pārrēķināts un tiktu veikta iespējamā atmaksa, ciktāl, pirmkārt, šajā tiesiskajā regulējumā šajā nolūkā paredzētās procedūras ilgums nav pārmērīgs un, otrkārt, par atmaksātajām summām ir jāmaksā procenti.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

1) **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 1. panta 1. punkts, lasot to kopā arī šīs direktīvas 4. panta 1. punkta d) apakšpunktu, Padomes Direktīvas 2011/96/ES (2011. gada 30. novembris) par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes Direktīvu (ES) 2015/121 (2015. gada 27. janvāris), 5. pants, kā arī ar Padomes Direktīvas 2008/7 (2008. gada 12. februāris) par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, 3. un 5. pants, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēta nodokļa uzlikšana, ieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā, fiktīviem procentiem, kurus meitasuzņēmumam rezidentam, kas ir saņēmis bezprocentu aizdevumu, kuru tam piešķīris tā mātesuzņēmums nerezidents, tirgus apstākļos būtu vajadzējis maksāt šim pēdējam minētajam.**

2) **LESD 63. pants, to skatot samērīguma principa gaismā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēta nodokļa uzlikšana, ieturot nodokli ienākumu gūšanas vietā, fiktīviem procentiem, kurus meitasuzņēmumam rezidentam, kas ir saņēmis bezprocentu aizdevumu, kuru tam piešķīris tā**

mātesuzņēmums nerezidents, tirgus apstākļos būtu vajadzējis maksāt šim pēdējam minētajam, ja šis nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā tiek piemērots šo procentu bruto summai un šajā posmā nav iespējas atskaitīt ar šo aizdevumu saistītās izmaksas, bet vēlāk ir jāiesniedz atbilstošs pieprasījums par to, lai šis ieturējums tiktu pārrēķināts un tiktu veikta iespējamā atmaksa, ciktāl, pirmkārt, šajā tiesiskajā regulējumā šajā nolūkā paredzētās procedūras ilgums nav pārmērīgs un, otrkārt, par atmaksātajām summām ir jāmaksā procenti.

[Paraksti]