

**Lieta C-257/20****Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas  
Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2020. gada 9. jūnijs

**Iesniedzējtiesa:**

*Varhoven administrativen sad* (Bulgārija)

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2020. gada 4. maijs

**Prasītāja:**

*Viva Telekom Bulgaria EOOD*

**Atbildētājs:**

*Direktor na Direksia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika"* ("Sūdzību un nodokļu un sociālās apdrošināšanas prakses" direkcijas direktors) – Sofija

**Pamatlietas priekšmets**

Kasācijas sūdzība par administratīvās tiesas spriedumu, ar ko tika noraidīta prasība par nodokļu audita lēmumu, ar kuru tika noteiktas nodokļu saistības, ņemot vērā izvairīšanos no nodokļu maksāšanas saistībā ar bezprocentu aizdevumu, ko komercsabiedrībai piešķīris tās vienīgais kapitāla daļu īpašnieks. Strīds starp lietas dalībniekiem ir par aizdevuma iegramatošanu un tā raksturu neatkarīgi no tā, vai runa ir par finanšu pasīviem vai pašu kapitāla instrumentu.

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats**

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu saskaņā ar LESD 267. pantu par to, kā interpretēt LES 5. panta 4. punktu, 12. panta b) punktu, LESD 49. un 63. pantu, Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. pantu, Direktīvas 2003/49/EK 4. panta 1. punkta d) apakšpunktu, Direktīvas 2008/7/EK 3. panta h)-j) punktu, 5. panta

1. punkta a) un b) apakšpunktu, 7. panta 1. punktu un 8. pantu, kā arī Direktīvas 2011/96/EK 1. panta 1. punkta b) apakšpunktu, 3. punktu un 5. pantu.

### Prejudiciālie jautājumi

- 1 Vai Līguma par Eiropas Savienību 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 47. pantu nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā *ZKPO (Zakon za korporativnoto podohodno oblagane, Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli)* 16. panta 2. punkta 3) apakšpunkts?
- 2 Vai procentu maksājumi saskaņā ar Direktīvas 2003/49/EK 4. panta 1. punkta d) apakšpunktu ir peļņas sadale, uz ko attiecas Direktīvas 2011/96/EK 5. pants?
- 3 Vai maksājumiem no Direktīvas 2003/49/EK 4. panta 1. punkta d) apakšpunktā paredzētā bezprocentu aizdevuma, kurš ir jāatmaksā 60 gadus pēc līguma noslēgšanas, ir piemērojami Direktīvas 2011/96/EK 1. panta 1. punkta b) apakšpunkta, 3. punkta un 5. panta noteikumi?
- 4 Vai Līguma par Eiropas Savienības darbību 49. pants un 63. panta 1. un 2. punkts, Direktīvas 2011/96/EK 1. panta 1. punkta b) apakšpunkts, 3. punkts un 5. pants, kā arī Direktīvas 2003/49/EK 4. panta 1. punkta d) apakšpunkts nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu kā *ZKPO* 195. gada 1. punkts, 200. panta 2. punkts, kā arī (atceltā) *ZKPO* 200.a panta 1. punkts un 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, un nodokļu praksi, saskaņā ar kuru nesamaksātajiem procentiem no bezprocentu aizdevuma, ko meitasuzņēmumam rezidentam piešķīris citā dalībvalstī reģistrēts mātesuzņēmums un kas ir jāatmaksā 60 gadus pēc 2013. gada 22. novembra, ir piemērojams ienākumu izcelsmes vietā ieturamais nodoklis?
- 5 Vai Padomes Direktīvas 2008/7/EK (2008. gada 12. februāris) par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, 3. panta 1. punkta h)-j) apakšpunkts, 5. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts, 7. panta 1. punkts un 8. pants nepieļauj 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 izcelsmes vietā fiktīviem procentu ienākumiem no bezprocentu aizdevuma, ko uzņēmējsabiedrībai rezidentei piešķir citā dalībvalstī reģistrēta uzņēmējsabiedrība, kas ir aizņēmēja vienīgā kapitāla daļu īpašniece?
- 6 Vai Direktīvas 2003/49/EK transponēšana 2011. gadā agrāk, nekā beidzās Līguma par Bulgārijas Republikas pievienošanas Eiropas Savienībai Akta un Protokola VI pielikuma iedaļas “Nodokļu politika” 3. punktā noteiktais pārejas periods, *ZKPO* 200. panta 2. punktā, 200.a panta 1. punktā un 5. punkta 4) apakšpunktā nosakot 10 % nodokļa likmi, nevis Pievienošanās līguma Aktā un Protokolā

noteikto maksimālo 5 % likmi nav pretrunā tiesiskās drošības un tiesiskās palāvības principam?

### **Savienības tiesību normas un judikatūra**

Līgums par Eiropas Savienību: 5. panta 4. punkts, 12. panta b) punkts un 19. panta 1. punkts.

Līgums par Eiropas Savienības darbību: 49. un 54. pants, 56. panta 1. punkts, 63. pants, 65. panta 1. punkta b) apakšpunkts un 3. punkts.

Eiropas Savienības Pamattiesību harta: 47. panta 1. punkts.

Protokols par nosacījumiem un noteikumiem Bulgārijas Republikas un Rumānijas uzņemšanai Eiropas Savienībā: 20. pants un VI pielikuma 6. iedaļas 3. punkts.

Akts par Bulgārijas Republikas un Rumānijas pievienošanās nosacījumiem un pielāgojumiem Līgumos, kas ir Eiropas Savienības pamatā: 23. pants un VI pielikuma 6. iedaļas 3. punkts.

Padomes Direktīva 2003/49/EK (2003. gada 3. jūnijs) par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs: 1. un 10. apsvērumš, 1. panta 1. punkts, 4. panta 1. punkts un 5. pants.

Padomes Direktīva 2008/7/EK (2008. gada 12. februāris) par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai: 6. un 9. apsvērumš, 3. panta h)-j) punkts, 5. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkts, 7. panta 1. un 3. punkts, kā arī 8. panta 3. punkts.

Padomes Direktīva 2011/96/ES (2011. gada 30. novembris) par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs: 1. panta 1. punkta b) apakšpunkts, 2. un 3. punkts, 5. pants un 9. pants.

Tiesas spriedums, 1991. gada 5. februāris, *Trave-Schiffahrtsgesellschaft*, C-249/89, ECLI:EU:C:1991:39.

Tiesas spriedums, 1999. gada 11. novembris, *Henkel Hellas*, C-350/98, ECLI:EU:C:1999:552.

Tiesas spriedums, 2007. gada 13. marts, *Test Claimants*, C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161.

Tiesas spriedums, 2009. gada 17. septembris, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, ECLI:EU:C:2009:559.

Tiesas spriedums, 2009. gada 19. novembris, Komisija/Itālija, C-540/07, ECLI:EU:C:2009:717.

Tiesas spriedums, 2011. gada 16. jūnijs, *Logstor*, C-212/10, ECLI:EU:C:2011:404.

Tiesas spriedums, 2018. gada 31. maijs, *Hornbach-Baumarkt*, C-382/16, ECLI:EU:C:2018:366

### **Atbilstošās valsts tiesību normas**

*Zakon za korporativnoto podohodno oblagane* (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli, *ZKPO*)

“16. pants. (1) [...] Ja vienu vai vairākus tiesiskos darījumus, tostarp tiesiskos darījumus starp savstarpēji nesaistītām personām, noslēdz ar nosacījumiem, kas izraisa izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, aprēķina bāzi nosaka, neņemot vērā šos tiesiskos darījumus, atsevišķus to nosacījumus vai juridisko statusu; aprēķina bāzei izmanto bāzi, kas rastos, noslēdzot parastu attiecīgā veida tiesisko darījumu ar tirgus cenām, lai sasniegtu tādu pašu ekonomisko rezultātu, neizraisot izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

(2) Par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas uzskata arī:

[..]

3. kredītu izmantošanu vai piešķiršanu ar procentu likmi, kas atšķiras no tirgus procentu likmes tiesiskā darījuma noslēgšanas brīdī, tostarp bezmaksas aizdevumu gadījumus vai citu uz noteiktu laiku piešķirtu finansiālu palīdzību bez atlīdzības, kā arī kredītu norakstīšanu vai ar darbību nesaistītu kredītu atmaksu uz sava rēķina;”

“20. pants. Uzņēmumu ienākuma nodokļa likme ir 10 procenti.”

“195. pants. (1) [...] No ārvalsts juridiskajām personām gūtie ienākumi ar attiecīgās valsts izcelsmi [...] ir apliekami ar ienākumu izcelsmes vietā ieturamo nodokli, kura samaksāšana nozīmē nodokļu saistību pilnīgu nokārtošanu.

(2) Šā panta 1. punktā minēto nodokli ietur no Bulgārijā reģistrētām juridiskajām personām [...], kas veic attiecīgus maksājumus ārvalsts juridiskajām personām [...].

[..]

(6) Ienākumu izcelsmes vietā ieturamo nodokli nepiemēro:

[..]

3. ([..] spēkā no 2015. gada 1. janvāra) ienākumiem no procentiem [...], ievērojot 7.-12. punkta nosacījumus;

[..]

(7) ([..] spēkā no 2015. gada 1. janvāra) Ienākumiem no procentiem [..] nepiemēro ienākumu izcelsmes vietā ieturamo nodokli, ja vienlaikus ir ievēroti šādi nosacījumi:

[..]

(11) ([..] spēkā no 2015. gada 1. janvāra) Šā panta 7., 8., 9. un 10. punkts neattiecas uz:

1. ienākumiem, ko uzskata par peļņas sadali vai kapitāla atmaksu;

[..]

4. ienākumiem no parāda prasījumiem, kur nav paredzēta pamatsummas atmaksa vai atmaksa ir jāveic vairāk nekā 50 gadus pēc izsniegšanas datuma;

[..]

7. ienākumiem no tiesiskiem darījumiem, kuru galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem ir izvairīšanās no nodokļu maksāšanas vai nodokļu apiešana.”

199. pants. (1) Aprēķina bāze tāda nodokļa noteikšanai, ko par ienākumiem saskaņā ar 195. panta 1. punktu ietur ienākuma izcelsmes vietā, ir šo ienākumu bruto summa, [..].”

“200. pants. [..]

(2) ([..] spēkā no 2011. gada 1. janvāra) Par ienākumiem saskaņā ar 195. panta 1. punktu maksājamā nodokļa likme ir 10 procenti, izņemot 200.a pantā minētos gadījumus.”

“200. pants. [..]

(2) ([..] spēkā no 2015. gada 1. janvāra) Par ienākumiem saskaņā ar 195. pantu maksājamā nodokļa likme ir 10 procenti.”

“200.a pants. ([..] spēkā no 2011. gada 1. janvāra, ar grozījumiem un papildinājumiem [..] spēkā no 2014. gada 1. janvāra) (1) Par ienākumiem no procentiem [..] maksājamā nodokļa likme ir 5 procenti, ja vienlaikus ir ievēroti šādi nosacījumi:

[..]

(5) Šā panta 1.-4. punktu nepiemēro:

1. ienākumiem, ko uzskata par peļņas sadali vai kapitāla atmaksu;

2. ienākumiem no parāda prasījumiem, kas dod tiesības saņemt daļu no parādnieka peļņas;

3. ienākumiem no parāda prasījumiem, kas dod tiesības kreditoram apmainīt tā tiesības uz procentu maksājumiem pret tiesībām saņemt daļu no parādnieka peļņas;

4. ienākumiem no parāda prasījumiem, kur nav paredzēta pamatsummas atmaksa vai atmaksa ir jāveic vairāk nekā 50 gadus pēc izsniegšanas datuma; [..]”

“200.a pants. ([..] atcelts [..] no 2015. gada 1. janvāra)”.

### Īss pamatlīstas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 7 2013. gada 22. novembrī uzņēmējiesabiedrība *Viva Telekom Bulgaria EAD* (aizņēmējs) un tās vienīgā kapitāla daļu īpašniece *Investment S.a.r.l.*, kas ir Luksemburgā reģistrēta juridiska persona (aizdevējs), noslēdza aizdevuma līgumu par 145 700 910,32 EUR (284 966 211 BLG), kas stājās spēkā tajā pašā dienā. Līgumā bija paredzēts, ka aizņēmējs izmantos šo summu parādu un kredītu, nodokļu maksājumu un tiesisko darījumu izdevumu samaksai.
- 8 Bija paredzēts, ka aizdevums ir bez procentiem un ir jāatmaksā 60 gadus pēc līguma spēkā stāšanās dienas. Līgumslēdzējas puses vienojās par iespēju atcelt aizņēmēja pienākumu atmaksāt aizdevumu gadījumā, ja aizdevējs pieņems lēmumu ieguldīt atmaksājamo aizdevuma summu aizņēmēja kapitālā kā mantisku ieguldījumu, paredzot par to reglamentējošu procedūru. Aizņēmējam ir jāpaziņo par savu nodomu ieguldīt aizdevumu kapitālā kā mantisku ieguldījumu, nosūtot aizdevējam paziņojumu par mantisko ieguldījumu. Aizdevējam ir jālemj par pieteikuma iesniegšanu komercreģistrā un eksperta pilnvarošanu aizdevuma novērtēšanai. Tam ir jāpievieno dokumenti, kas apliecina, ka aizdevums ir iegrāmatots kā aizdevēja parāda prasījums un aizņēmēja parāds. Pēc novērtējuma sagatavošanas aizdevējam, kas rīkojas kā aizņēmēja vienīgais akcionārs, ir jālemj palielināt aizņēmēja reģistrēto kapitālu, atbilstoši vērtējumam emitējot jaunas akcijas, iegrāmatojot visu jauno akciju kā kapitāla emisiju un grozot aizņēmēja sabiedrības līgumu. Šie lēmumi ir jāreģistrē komercreģistrā. Līdz tālāk minētā nodokļu audita lēmuma pieņemšanai nenorisinājās veikta procedūra aizdevuma prasījuma ieguldīšanai ieguldījuma veidā.
- 9 2014. gada 14. februārī aizņēmējs tika izslēgts no komercreģistra; par tā tiesību pārņēmēju tika reģistrēta uzņēmējiesabiedrība *Viva Telekom Bulgaria EOOD* ar vienīgo kapitāla daļu īpašnieci *InterV Investment S.a.r.l.*
- 10 Ar 2017. gada 16. oktobra nodokļu audita lēmumu par periodu no 2014. gada 14. februāra līdz 2015. gada 31. martam *Teritorialna direksia na Natsionalna agentsia za prihodite – Sofia* [Valsts ieņēmumu dienesta Sofijas rajona direkcija], pamatojoties uz *ZKPO* 16. panta 2. punkta 3) apakšpunktu un 195. pantu, noteica, ka ir jāsamaksā ienākumu izcelsmes vietā ieturamais nodoklis 1 831 926,74 BLG apmērā, pieskaitot procentus 544 079,86 BLG apmērā, no ārvalsts personas *InterV*



*Investment S.a.r.l* procentu ienākumiem. Nodokļu iestāde uzskatīja, ka iepriekš raksturotā aizdevuma līguma izpilde ir novedusi pie izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, jo aizņēmējs nav maksājis atmaksas ikmēneša maksājumus un procentus.

- 11 Administratīvā procesa kārtībā iesniegtā sūdzība par nodokļu audita lēmumu tika noraidīta. Ar 2019. gada 29. marta spriedumu *Administrativen sad Sofia grad* [Sofijas pilsētas administratīvā tiesa] noraidīja arī par šo lēmumu celto prasību, pamatojoties uz to, ka piešķirtais aizdevums ir aizņēmēja īpašums, nevis pašu kapitāls, un ka, nemaksādams aizdevuma procentus, aizņēmējs ir guvis ekonomiskas priekšrocības, savukārt aizdevējam ir radušies ekonomiski zaudējumi šo procentu nesāņemšanas dēļ. Tiesa noraidīja prasītājas argumentāciju par to, ka pēc tam, kad aizņēmējs auditēto divu gadu laikā kā savu finanšu rezultātu bija reģistrējis zaudējumus, tam nav jāmaksā ienākumu izcelsmes vietā ieturamais nodoklis. Tā kā aizdevums netika ieguldīts kapitālā saskaņā ar aizdevuma līgumu, šīs tiesas skatījumā nodokļu iestādes, pamatojoties uz ZKPO 16. panta 2. punkta 3) apakšpunktu, ir likumīgi noteikušas tirgus procentu likmi un ienākumu izcelsmes vietā ieturamā nodokļa summu, kas prasītājai ir jāmaksā saskaņā ar ZKPO 195. pantu.
- 12 Prasītāja pārsūdzēja administratīvās tiesas spriedumu iesniedzējtiesā.

#### **Pamatlietas dalībnieku galvenie argumenti**

- 13 Prasītāja apgalvo, ka ienākumu izcelsmes vietā ieturamais nodoklis ir noteikts fiktīviem procentu ienākumiem, neņemot vērā tiesvedībā pierādītos ekonomiskos iemeslus bezprocentu aizdevuma piešķiršanai. Aizdevējs aizdevuma piešķiršanas brīdī esot vienīgais kapitāla daļu īpašnieks, savukārt aizņēmēja rīcībā neesot bijis nekādu līdzekļu aizdevuma procentu samaksai. Tas uzskata, ka ZKPO 16. panta 2. punkta 3) apakšpunkts ir pretrunā ES Tiesas judikatūrai, jo tajā aizdevuma līguma pusēm netiek dota iespēja pierādīt pamatodus ekonomiskos iemeslus bezprocentu aizdevuma piešķiršanai.
- 14 Prasītāja balstās uz pamatojumu sprieduma lietā C-249/89 11.-14. punktā, kur Tiesa ir nospriedusi, ka Direktīvas 2008/7/EK vajadzībām bezprocentu aizdevuma piešķiršana ir uzskatāma par kapitāla iemaksu, jo tā izraisa saņēmējas uzņēmējdarbības aktīvu palielinājumu un palielina tās kapitāldaļu vērtību. Saņēmēja uzņēmējdarbība ietaupa procentu izdevumus; tādējādi palielinās kapitāldaļu vērtība.
- 15 Pakārtoti prasītāja apgalvo, ka attiecīgais aizdevums ir kapitāla iemaksa Direktīvas 2008/7/EK 3. panta h)-j) punkta izpratnē un ka atbilstoši šīs pašas direktīvas 5. pantam tai neuzliek netiešos nodokļus.
- 16 Atbildētājs uzskata, ka, lai gan nav atļauts ierobežot kapitāla un maksājumu brīvu apriti, tomēr LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir paredzēts, ka tas neietekmē dalībvalstu tiesības piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību

normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ. Tas balstās uz sprieduma lietā C-524/04 81. punktu, saskaņā ar kuru tas, ka uzņēmējsabiedrībai rezidentei uzņēmējsabiedrība nerezidente ir piešķirusi aizdevumu ar nosacījumiem, kas neatbilst brīvas konkurences nosacījumiem, aizņēmēja rezidences dalībvalstij ļauj pārbaudīt, vai attiecīgais darījums pilnībā vai daļēji ir vienkārši fiktīvs mehānisms ar mērķi izvairīties no šīs dalībvalsts nodokļu tiesību aktu piemērošanas.

- 17 Turklāt atbildētājs atsaucas uz spriedumu lietā C-382/16, kurā Tiesa uzskata, ka ir pieļaujams tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru tādas vienā dalībvalstī tādas uzņēmējsabiedrības rezidentes ienākumi, kas ir piešķirusi citā dalībvalstī reģistrētai uzņēmējsabiedrībai, ar kuru to saista savstarpējas atkarības attiecības, priekšrocības ar nosacījumiem, kas atšķiras no tiem, par kādiem identiskos vai līdzīgos apstākļos būtu vienojušās savstarpēji neatkarīgas trešās personas ir jāuzskata par tādiem, kas gūti, ja būtu bijuši piemērojami nosacījumi, par kuriem ir vienojušās šādas trešās personas.

### **Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts**

#### *Par pirmo jautājumu*

- 18 ZKPO 16. panta 2. punkta 3) apakšpunktā ir paredzēta neatspēkojama prezumpcija par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ja starp savstarpēji saistītām vai neatkarīgām personām tiek piešķirts bezprocentu aizdevums, nedodot aizdevējam un aizņēmējam iespēju atspēkot prezumpciju par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Sprieduma lietā C-524/04 73. punktā Tiesa norāda, ka tikai tas vien, ka citā dalībvalstī reģistrēta asociētā uzņēmējsabiedrība piešķir aizdevumu uzņēmējsabiedrībai rezidentei, nevar būt pamats vispārējai prezumpcijai par ļaunprātīgu praksi un pamatot pasākumu, kas apdraud ar Līgumu garantētas pamatbrīvības izmantošanu. Starp savstarpēji nesaistītām personām bezprocentu aizdevuma piešķiršana var būt pamats prezumpcijai par nodomu izvairīties no nodokļu maksāšanas. Ja runa ir par savstarpēji saistītām personām, kas ir līguma par bezprocentu aizdevumu puses, ekonomiski iemesli apvienojumā ar uzņēmumu grupas interesēm var pamatot bezprocentu aizdevuma līguma noslēgšanu. ZKPO 16. panta 2. punkta 3) apakšpunkta piemērošana liedz piešķirt juridisku nozīmi pierādījumiem par ekonomiskiem vai komerciāliem iemesliem, kas pamato bezprocentu aizdevuma piešķiršanu. Neatspēkojamai prezumpcijai ir tāda pati procesuālā nozīme gadījumos, kad par bezprocentu aizdevumiem ir vienojušās savstarpēji neatkarīgas personas.

#### *Par otro, trešo un ceturto jautājumu*

- 19 Saskaņā ar Direktīvas 2003/49/EK 4. panta 1. punkta d) apakšpunktu ienākumu izcelsmes valstij nav jānodrošina šajā direktīvā paredzētie atvieglojumi “prasībām par parādu maksājumiem, kuros nav paredzēta pamatsummas atmaksa vai atmaksa jāveic vairāk nekā 50 dienās pēc izsniegšanas datuma”. Aizdevums ir jāatmaksā



60 gadus pēc līguma spēkā stāšanās dienas, un tam ir piemērojams Direktīvas 2003/49/EK 4. panta 1. punkta d) apakšpunkts.

- 20 Šī direktīva valsts tiesību sistēmā tika transponēta ar *ZKPO* grozījumiem, kas stājās spēkā 2011. gada 1. janvārī un ar kuriem tika grozīts *ZKPO* 200. panta 1. punkts. Saskaņā ar šīs tiesību normas jauno redakciju 195. pantā minētajiem ienākumiem paredzētā nodokļa likme ir 10 %; tas neattiecas uz 200.a pantā minētajiem gadījumiem. Ar šiem pašiem grozījumiem tika ieviests jauns 200.a pants, kura 3. punktā tika noteikts, ka 1. un 2. punktu nepiemēro ienākumiem no parāda prasījumiem, kur nav paredzēta pamatsummas atmaksa vai atmaksa ir jāveic vairāk nekā 50 gadus pēc izsniegšanas datuma. *ZKPO* 200.a panta 3. punkta 1)-3) apakšpunktā ir ietvertas situācijas, kas paredzētas Direktīvas 2003/49/EK 4. panta 1. punkta a)-c) apakšpunktā. Pēc tam 2014. gadā saskaņā ar *ZKPO* 16. panta 1. punktu un 2. punkta 3) apakšpunktu, 195. panta 1. punktu, 200. panta 2. punktu, kā arī 200.a panta 1. punktu un 5. punkta 4) apakšpunktu tika uzlikts ienākumu izcelsmes vietā ieturamais nodoklis 10 % apmērā ārvalsts uzņēmēj sabiedrības, kas reģistrēta citā dalībvalstī, ienākumiem, kas gūti no ar to saistītas personas rezidentes no parāda prasījumiem, kur nav paredzēta pamatsummas atmaksa vai atmaksa ir jāveic vairāk nekā 50 gadus pēc izsniegšanas datuma.
- 21 No 2015. gada 1. janvāra stājās spēkā jauni *ZKPO* grozījumi, ar kuriem tika atcelts 200.a pants un 200. panta 2. punkts tika grozīts tādējādi, ka 195. pantā minētajiem ienākumiem tika noteikta 10 % nodokļa likme. Tika grozīts arī 195. panta 6. punkts, pievienojot jaunu 3) apakšpunktu, saskaņā ar kuru procentu ienākumi netiek aplikti ar ienākumu izcelsmes vietā ieturamo nodokli, ja ir izpildīti jaunajā 7.-12. punktā paredzētie nosacījumi. 7. punktā ir uzskaitīti nosacījumi, ar kādiem procentu ienākumi netiek aplikti ar ienākumu izcelsmes vietā ieturamo nodokli. No 11. punkta 4) apakšpunkta izriet, ka 7. punkts nav piemērojams ienākumiem no parāda prasījumiem, kur nav paredzēta pamatsummas atmaksa vai atmaksa ir jāveic vairāk nekā 50 gadus pēc izsniegšanas datuma. 11. punkta 1)-3) apakšpunktā ir uzskaitīti citi Direktīvas 2003/49/EK 4. pantā minētie gadījumi. Pēc tam 2015. gadā saskaņā ar *ZKPO* 195. panta 1. punktu, 6. punkta 3) apakšpunktu un 11. punkta 4) apakšpunktu, kā arī 200. panta 2. punktu tika uzlikts ienākumu izcelsmes vietā ieturamais nodoklis 10 % apmērā ārvalsts uzņēmēj sabiedrības, kas reģistrēta citā dalībvalstī, ienākumiem, kas gūti no ar to saistītas uzņēmēj sabiedrības rezidentes no parāda prasījumiem, kur nav paredzēta pamatsummas atmaksa vai atmaksa ir jāveic vairāk nekā 50 gadus pēc izsniegšanas datuma.
- 22 Saskaņā ar Direktīvas 2011/96/ES 1. panta 1. punkta b) apakšpunktu dalībvalstis piemēro direktīvu sadalītai peļņai, ko attiecīgajā dalībvalstī reģistrētie meitasuzņēmumi sadala citās dalībvalstīs reģistrētām uzņēmēj sabiedrībām. Atbilstoši 1. panta 2. punktam dalībvalstis nepiemēro šo direktīvu neīstām struktūrām, kuru viens no galvenajiem mērķiem ir iegūt nodokļu priekšrocības. Saskaņā ar Direktīvas 2011/96/EK 1. panta 3. punktu par neīstām tās 2. punkta izpratnē uzskata struktūras, kas nav izveidotas pamatotu komerciālu iemeslu dēļ,

kuri atspoguļo ekonomisko realitāti. Atbilstoši Direktīvas 2011/96/ES 5. pantam peļņu, ko meitasuzņēmums sadala mātesuzņēmumam, atbrīvo no nodokļa, kas ieturams izcelsmes vietā.

- 23 Sprieduma lietā C-524/04 89. punktā Tiesa ir nospriedusi, ka tādas uzņēmējsabiedrības reģistrācijas dalībvalsts, kura maksā aizdevuma procentus citā dalībvalstī reģistrētam mātesuzņēmumam, meitasuzņēmuma rezidenta samaksātos procentus var uzskatīt par sadalīto peļņu.
- 24 Sprieduma lietā C-382/16 54. punktā Tiesa norāda, ka tad, ja meitasuzņēmuma darbības attīstība ir atkarīga no kapitāla iemaksas tāpēc, ka tam nav pietiekama pašu kapitāla, mātesuzņēmuma līdzekļu izmantošanu ar nesaistītām pusēm neraksturīgiem nosacījumiem var pamatot komerciāli iemesli.

*Par piekto jautājumu*

- 25 Saskaņā ar Direktīvas 2008/7/EK 3. panta h)[-j]) punktu par kapitāla iemaksām uzskata: “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”, “kapitālsabiedrības ņemts aizņēmums, ja kreditoram ir tiesības uz attiecīgās uzņēmējsabiedrības peļņas daļu” un “kapitālsabiedrības ņemts aizņēmums, ko piešķir dalībnieks, dalībnieka laulātais vai bērns, vai aizņēmums, ko piešķir trešā persona, ja to garantē kāds dalībnieks, ar nosacījumu, ka šādiem aizņēmumiem ir tāda pati funkcija kā uzņēmējsabiedrības kapitāla palielinājumam”. Atbilstoši šīs pašas direktīvas 5. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktam dalībvalstis neuzliek kapitālsabiedrībām nekādus netiešos nodokļus par “kapitāla iemaksām” un “aizņēmumiem vai pakalpojumu sniegšanai, kas veido daļu no kapitāla iemaksām”.
- 26 Sprieduma lietā C-249/89 15. punktā Tiesa ir nospriedusi, ka tādējādi tas, ka uzņēmējsabiedrības dalībnieks piešķir bezprocentu aizdevumu savam uzņēmumam, ir uzskatāms par tādu darījumu kā kapitāla iemaksa Direktīvas 69/335, kas aizstāta ar Direktīvu 2008/7, 4. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Saskaņā ar atbilstības tabulu minētā tiesību norma ir atbilstīga Direktīvas 2008/7/EK 3. panta g)-j) punktam. Sprieduma [12.] punktā Tiesa ir norādījusi, ka bezprocentu aizdevuma piešķiršana ļauj uzņēmējsabiedrībai izmantot kapitālu, par to nemaksājot, un 14. punktā ir norādīts, ka bezprocentu aizdevuma piešķiršana ļauj uzņēmējsabiedrībai izmantot kapitālu, par to nemaksājot, un tādējādi ir uzskatāma par tādu, kas palielina uzņēmējsabiedrības kapitāldaļu vērtību.
- 27 Ņemot vērā minēto spriedumu, prasītājam piešķirtais bezprocentu aizdevums ir atbilstīgs kapitāla iemaksas definīcijai Direktīvas 2008/7/EK 3. panta 1. punkta h)-j) apakšpunkta izpratnē.

- 28 1999. gada 11. novembra sprieduma lietā C-350/98 20. punktā ir nospriests, ka Tiesai nodoklis, nodeva vai maksājums ir jākvalificē atbilstoši nodokļa objektīvajām pazīmēm neatkarīgi no tā kvalifikācijas valsts tiesību aktos.

*Par sesto jautājumu*

- 29 Saskaņā ar Protokolu par nosacījumiem un noteikumiem Bulgārijas Republikas uzņemšanai Eiropas Savienībā un Aktu par Bulgārijas Republikas pievienošanās nosacījumiem Bulgārijai ir tiesības nepiemērot Direktīvas 2003/49/EK 1. panta noteikumus līdz 2014. gada 31. decembrim. Šajā pārejas periodā nodokļa likme par procentiem un honorāriem, ko maksā citas dalībvalsts asociētai uzņēmēj sabiedrībai vai kādas dalībvalsts asociētās uzņēmēj sabiedrības pastāvīgajam uzņēmumam citā dalībvalstī, līdz 2010. gada 31. decembrim nedrīkst pārsniegt 10 % un turpmākos gados līdz 2014. gada 31. decembrim – 5 %.

Iepriekš minētie ZKPO 200. panta 2. punkta un 200.a panta 1. punkta un 5. punkta 4) apakšpunkta noteikumi, kas bija piemērojami 2014. gadā, ir pretrunā iepriekš minētā protokola VI pielikuma 6. iedaļas 3. punkta un iepriekš minētā akta VI pielikuma 6. iedaļas 3. punkta noteikumiem par maksimālo nodokļa likmi 5 % apmērā.

DARBA VEŠANA