Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT
представено на 22 май 2025 година [1]

Дело C-524/23

Европейска комисия
срещу

Кралство Белгия

„Производство за установяване на неизпълнение на задължения — Транспониране на Директива (ЕС) 2016/1164 — Правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар — Законодателна компетентност на Съюза — Член 115 ДФЕС — Липса на транспониране на член 8, параграф 7 от Директивата — Минимална хармонизация — Обхват на задължението за транспониране“

I. Въведение

1. Настоящото производство за установяване на неизпълнение на задължения е в областта на правилата срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар. Преките данъци, какъвто е разглежданият понастоящем корпоративен данък, по принцип попадат в обхвата на финансовия и данъчния суверенитет на държавите членки. Съветът обаче счете, че е целесъобразно да се противодейства на практиките за избягване на данъци на равнището на Съюза с цел да се предотврати разпокъсаността на вътрешния пазар и да се отстранят несъответствията и пазарните изкривявания. За тази цел, с Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12 юли 2016 г. [2] („Anti-Tax Avoidance Directive“, наричана по-нататък „ATAD“), Съветът въведе на цялата територия на Съюза минимално равнище на защита за националните системи за облагане с корпоративен данък срещу подобни практики.

2. Наред с общата разпоредба за предотвратяване на злоупотреби, ATAD съдържа и специална разпоредба, насочена срещу данъчни предимства чрез прехвърляне на печалби към чуждестранно дъщерно дружество. Класическият случай е учредяването в друга държава, която е с ниски данъчни ставки, на дъщерно дружество, което се капитализира и впоследствие предоставя заем на дружеството майка. Приходите от лихви се облагат с ниска данъчна ставка в чужбина и могат да бъдат приспаднати като оперативни разходи в

[1] Език на оригиналния текст: немски.

[2] Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар (ОВ L 193, 2016 г., стр. 1), изменена с Директива (ЕС) 2017/952 на Съвета от 29 май 2017 година за изменение на Директива (ЕС) 2016/1164 по отношение на несъответствията при хибридни образувания и инструменти, включващи трети държави (ОВ L 144, 2017 г., стр. 1). Измененията обаче не засягат разпоредби, които са от значение за настоящото дело.

държавата с по-високи данъчни ставки. По този начин печалбата се прехвърля в държавата с по-ниски данъчни ставки. Понастоящем ATAD задължава Белгия да прилага т.нар. допълващо облагане. Това означава, че доходите, реализирани от дъщерното дружество в чужбина, се считат за доходи на дружеството майка в държавата по установяване (прибавят се към тях) и се облагат с (по-високата) белгийска данъчна ставка. Член 8, параграф 7 от ATAD обаче ограничава тази правна последица, като предвижда, че (по-ниският) данък, платен в чужбина от дъщерното дружество, трябва да може да бъде приспаднат от (по-високото по размер) данъчно задължение на дружеството майка в държавата по установяване.

3. Кралство Белгия обаче не желае да разреши подобно приспадане в интерес на по-добрата защита на своята данъчна основа и твърди, че ATAD предвижда само минимална хармонизация. Комисията счита това за неизпълнение на задължения по Договора.

4. Образуваното в резултат на това производство за установяване на неизпълнение на задължения е особено деликатно, от една страна, поради факта, че компетентността на Съюза по отношение на тази директива не е безспорна. Дори ако всички държави членки са одобрили дадена директива, това не може нито да породи, нито да замести компетентност на Съюза, която не е предвидена в Договорите. От друга страна, възниква въпросът каква свобода на действие имат държавите членки при транспонирането на директиви за минимална хармонизация, които съдържат подробни разпоредби и относно изключенията.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

5. Както е видно от заглавието ѝ, ATAD въвежда правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар.

6. Що се отнася до контекста на приемането на Директивата, съображения 1, 2, 3, 5, 11, 12, 14 и 16 разясняват следното:

„(1) Настоящите политически приоритети в областта на международното данъчно облагане открояват необходимостта да се гарантира, че данъците се плащат там, където се генерират печалбата и стойността. Следователно е наложително да се възвърне доверието в справедливостта на данъчните системи и да се даде възможност на правителствата ефективно да упражняват своя данъчен суверенитет. […]

(2) […] За доброто функциониране на вътрешния пазар е от съществено значение държавите членки да изпълнят най-малко ангажиментите си във връзка със свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби[3] и в по-общ план да предприемат действия за възпиране на практиките за избягване на данъци и да гарантират справедливо и ефективно данъчно облагане в Съюза по достатъчно съгласуван и координиран начин. […]

[3] Препоръки на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) за действия в рамките на инициативата срещу свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби (Base Erosion and Profit Shifting — BEPS).

(3) Необходимо е да бъдат определени правила с цел укрепване на средното равнище на защита срещу агресивно данъчно планиране в рамките на вътрешния пазар. […]

[…]

(5) Необходимо е да бъдат установени правила срещу свиването на данъчната основа в рамките на вътрешния пазар и срещу прехвърлянето на печалби извън вътрешния пазар. За да се спомогне за постигането на тази цел, са необходими правила в следните области: ограничения по отношение на приспадането на лихвите, данъчно облагане при напускане, общо правило за борба със злоупотребите, правила за контролираните чуждестранни дружества и правила, чрез които да се уреждат несъответствията при хибридни образувания и инструменти. Когато прилагането на тези правила води до двойно данъчно облагане, данъкоплатците следва да получават данъчно облекчение посредством приспадането на данъка, платен в друга държава членка или трета държава, в зависимост от случая. Поради това целта на правилата следва да бъде не само борба срещу практиките за избягване на данъци, но и недопускане на създаването на други пречки на пазара, например двойно данъчно облагане.

[…]

(11) Общите правила за борба със злоупотребите (ОПБЗ) се включват в данъчните системи с цел справяне с практиките за данъчни злоупотреби, които още не са обхванати в специално насочени към тях разпоредби. Поради това предназначението на ОПБЗ е да се запълнят пропуските, така че те да не се отразяват на приложимостта на специалните правила за борба със злоупотребите. […]

(12) Като следствие от правилата за контролираните чуждестранни дружества (КЧД) доходът на контролираното дъщерно дружество, което е обект на данъчно облагане с ниска ставка, се причислява обратно към дружеството майка. След това дружеството майка подлежи на данъчно облагане по отношение на причисления доход в държавата, в която е местно лице за данъчни цели. […] С цел да се гарантира по-високо равнище на защита държавите членки могат да намалят прага за контрол или да използват по-висок праг за сравняване на действително платения корпоративен данък с корпоративния данък, който би бил начислен в държавата членка на данъкоплатеца. […]

[…]

(16) Тъй като една от основните цели на настоящата директива е да се повиши устойчивостта на вътрешния пазар като цяло по отношение на трансграничните практики за избягване на данъци, тази цел не може да бъде постигната в достатъчна степен от държавите членки, когато те действат самостоятелно. […] Вместо това — с оглед на факта, че голяма част от неефективността на вътрешния пазар води предимно до проблеми от трансгранично естество — следва да бъдат предприети коригиращи мерки на равнището на Съюза. […] В съответствие с принципа на пропорционалност […] настоящата директива не надхвърля необходимото за постигане на тази цел. Като определя минимално равнище на защита на вътрешния пазар, настоящата директива има за цел единствено да постигне основната минимална степен на координация в рамките на Съюза за постигането на своите цели“.

7. Член 3 от ATAD („Минимално равнище на защита“) предвижда:

„Настоящата директива не изключва прилагането на национални разпоредби или на разпоредби въз основа на споразумения, чиято цел е да гарантират по-високо равнище на защита на националните основи за облагане с корпоративен данък“.

8. Член 6 от ATAD е озаглавен „Общо правило за борба със злоупотребите“ и в параграфи 1 и 2 от него се предвижда:

„1. За целите на изчисляването на дължимия корпоративен данък дадена държава членка не взема предвид договореност или поредица от договорености, които предвид всички относими факти и обстоятелства са привидни, тъй като са били въведени с основната цел или с една от основните цели да бъде получено данъчно предимство, което противоречи на предмета или целта на приложимото данъчно законодателство. Една договореност може да включва няколко етапа или части.

2. За целите на параграф 1 договореността или поредицата от договорености се счита за привидна, дотолкова, доколкото тя не е въведена поради основателни търговски съображения, които отразяват икономическата реалност“.

9. Член 7 от ATAD съдържа правила относно прибавянето на доходите на контролираните чуждестранни дружества към данъчната основа на данъкоплатеца. В параграф 1 се съдържа определение на понятието за контролирано чуждестранно дружество; необходимо е по-специално над 50 % от правата на глас, капитала или правото да получи печалба, да принадлежат на данъкоплатеца. За целите на допълващото облагане параграф 2 предоставя на държавите членки избор между две възможности, посочени в букви а) и б):

„Когато образуването или място на стопанска дейност се разглежда като контролирано чуждестранно дружество съгласно параграф 1, държавата членка на данъкоплатеца включва в данъчната основа:

а) неразпределените доходи на образуването или доходите на мястото на стопанска дейност, които произтичат от следните категории: […]

или

б) неразпределените доходи на образуването или на мястото на стопанска дейност, които произтичат от привидни договорености, въведени с основната цел да бъде получено данъчно предимство.

За целите на настоящата буква дадена договореност или поредица от договорености се счита за привидна дотолкова, доколкото образуването или мястото на стопанска дейност не би било собственик на активите или не би поело рисковете, от които се генерира целият му доход или част от него, ако не беше контролирано от дружество, в което се упражняват съществените функции на персонала, които са от значение за тези активи и рискове и които са от ключова важност за генерирането на доходите на контролираното дружество“.

10. Член 8, параграф 2 („Изчисляване на дохода на контролирано чуждестранно дружество“) предвижда:

„Когато се прилага член 7, параграф 2, буква б), доходът, който се включва в данъчната основа на данъкоплатеца, се ограничава до сумите, генерирани чрез активите и рисковете, свързани с упражняването на съществените функции на персонала на контролиращото дружество. Доходът на контролираното чуждестранно дружество се изчислява в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица“.

11. Във връзка с това член 8, параграф 7 от ATAD предвижда:

„Държавата членка на данъкоплатеца позволява приспадане на данъка, платен от образуването или мястото на стопанска дейност, от данъчното задължение на данъкоплатеца в държавата, на която той е местно лице за данъчни цели или в която е разположен. Приспадането се изчислява в съответствие с националното право“.

Б. Белгийското право

12. Кралство Белгия транспонира ATAD в националното си законодателство със закона от 25 декември 2017 г. за реформата на корпоративния данък (M.B., 29.12.2017 г., стр. 116422). По-специално, в Кодекса за данъка върху доходите от 1992 г. е добавен нов член 185/2, който в съответствие с опцията по член 7, параграф 2, буква б) от ATAD предвижда допълващо облагане само за привидни договорености. Възможността за приспадане на данъка съгласно член 8, параграф 7 от ATAD не е приложена.

III. Контекст на правния спор

13. След изтичането на срока за транспониране на Директивата на 31 декември 2018 г. (член 11, параграф 1 от ATAD), Кралство Белгия уведомява Комисията за приетите разпоредби за транспониране на Директивата. В предоставената таблица на съответствието е посочено с оглед на член 8, параграф 7 от ATAD, че тази опция не е избрана поради член 3 от ATAD (минимално равнище на защита). С писмо от 2 юли 2020 г. Комисията приканва съгласно член 258 ДФЕС Кралство Белгия да изложи съображенията си във връзка с обстоятелството, че съобщените мерки не съдържат разпоредби за транспониране на член 4, параграф 4, буква б), член 4, параграф 7 и член 8, параграф 7. Що се отнася до член 4, в отговора си от 24 ноември 2020 г. Кралство Белгия посочва, че ще приеме необходимите изменения, и ги съобщава на Комисията на 9 март 2021 г. Кралство Белгия обаче отказва да транспонира член 8, параграф 7.

14. На 2 декември 2021 г. Комисията издава мотивирано становище, в което иска Кралство Белгия да приеме необходимите мерки за транспониране на член 8, параграф 7 в срок от два месеца. В отговора си от 2 февруари 2022 г. Кралство Белгия заявява, че ще приеме необходимите мерки за транспониране на член 8, параграф 7 през първата половина на 2022 г. На 10 януари 2023 г. белгийските органи уведомяват Комисията, че белгийското правителство не е постигнало политически консенсус относно приемането на мерките за транспониране на член 8, параграф 7 и че поради това Кралство Белгия продължава да отстоява позицията си да не транспонира посочения член. Белгийската правна уредба се прилагала само в случай на данъчна злоупотреба; в такива случаи възпиращият ефект бил

от особено значение и било неуместно да се допуска приспадане на чуждестранни данъци. Освен това подобни доходи досега не били обект на облагане, така че нито едно дружество не претърпяло неблагоприятни последици от прилагането на тази разпоредба.

IV. Искания на страните и производство пред Съда

15. С молба от 11 август 2023 г. Комисията предявява пред Съда иск срещу Кралство Белгия на основание член 258, втора алинея ДФЕС, с която моли Съда:

– да установи, че Кралство Белгия не е изпълнило задълженията си по Директивата, тъй като не е приело законовите, подзаконовите и административните разпоредби, необходими за транспонирането на член 8, параграф 7 от тази директива,

– да осъди Кралство Белгия да заплати съдебните разноски.

16. Кралство Белгия моли Съда:

– да отхвърли иска на Комисията като недопустим, а при условията на евентуалност — като неоснователен,

– да осъди Комисията да заплати съдебните разноски.

17. Кралство Нидерландия подкрепя исканията на Кралство Белгия като встъпила страна.

18. Страните са представили писмени становища, както и, с изключение на Кралство Нидерландия, устни становища в съдебното заседание, проведено на 21 октомври 2024 г.

V. Правен анализ

A. По допустимостта на иска

19. Кралство Белгия счита, че искът е недопустим, тъй като Комисията не е изложила достатъчно ясно и точно правните основания в мотивираното становище и в исковата молба. Този довод следва да бъде отхвърлен.

20. Съгласно член 21, първа алинея, второ изречение от Статута на Съда и член 120, буква в) от Процедурния правилник в исковата молба трябва да се посочи предметът на спора и да се изложат правните аргументи, на които се основава исковата молба; тези данни трябва да бъдат толкова ясни и точни, че да позволяват на ответника да подготви защитата си, а на Съда да упражни контрол [4].

21. Съгласно постоянната съдебна практика предметът на иск за установяване на неизпълнение на задължения съгласно член 258 ДФЕС се определя от мотивираното становище на Комисията, така че искът трябва да се основава на същите основания и

[4] Решения от 10 май 2012 г., Комисия/Естония (C-39/10, EU:C:2012:282, т. 24), от 24 март 2011 г., Комисия/Испания (C-375/10, непубликувано, EU:C:2011:184, т. 10), и от 12 февруари 2009 г., Комисия/Полша (C-475/07, непубликувано, EU:C:2009:86, т. 43).

същите аргументи като тези в становището [5]. Това обаче не изисква твърденията в исковата молба да съвпадат изцяло с диспозитива на мотивираното становище; исковата молба единствено не трябва да разширява или променя предмета на спора, както е определен в мотивираното становище [6].

22. В молбата от 11 август 2023 г. Комисията иска да се установи, че Кралство Белгия не е изпълнило задълженията си по ATAD, тъй като не е транспонирало правилно член 8, параграф 7 от ATAD. Обстоятелството, че в исковата молба Комисията изтъква неправилно транспониране на член 8, параграф 7 от ATAD, докато в мотивираното становище твърди липса на транспониране, не представлява изменение на предмета на спора. Неправилното транспониране включва и хипотезата на пълна липса на транспониране, което обяснява терминологията на Комисията. В исковата молба Комисията продължава да твърди, че член 8, параграф 7 от ATAD не е транспониран. В това отношение искът почива на същите основания и същите аргументи като тези в мотивираното становище. Следователно искът е допустим.

Б. По основателността на иска

23. Необходимо е да се изясни дали Кралство Белгия, което е избрало допълващо облагане само *в случаи на привидни договорености* съгласно член 7, параграф 2, буква б) от ATAD, е нарушило задължението си за транспониране на Директивата, като не е въвело възможността за приспадане на данъка съгласно член 8, параграф 7 от ATAD.

24. На първо място, това предполага, че Кралство Белгия е имало задължение за транспониране. По принцип това е така само ако актът на Съюза, който трябва да бъде транспониран, също е бил надлежно приет. Ето защо първо ще разгледам въпроса за наличието на компетентност на Съюза да приеме ATAD, и дали Съдът изобщо има правомощието да разгледа този въпрос в рамките на производството за установяване на неизпълнение на задължения, независимо от постъпването на съответни възражения от страните (вж. по-долу т. 1). След това ще разгледам писмената защита, представена от Кралство Белгия. На първо място, то се позовава на обстоятелството, че член 8, параграф 7, изречение 2 от ATAD препраща към националното право за изчисляване на приспадането на данъка (вж. по-долу т. 2). Освен това член 8, параграф 7 от ATAD не бил приложим към допълващото облагане съгласно член 7, параграф 2, буква б) от ATAD, което пораждало въпроси относно взаимовръзката с общата разпоредба за предотвратяване на злоупотреби по член 6 от ATAD (вж. по-долу т. 3). И накрая, Директивата не представлявала пречка за държавите членки да гарантират по-високо равнище на защита на националните данъчни основи за облагане с корпоративен данък в съответствие с член 3 от ATAD (вж. по-долу т. 4).

[5] Вж. решение от 8 декември 2005 г., Комисия/Люксембург (C-33/04, EU:C:2005:750, т. 36 и цитираната в него съдебна практика).

[6] Решения от 7 септември 2006 г., Комисия/Обединено кралство (C-484/04, EU:C:2006:526, т. 25), и от 14 юли 2005 г., Комисия/Германия (C-433/03, EU:C:2005:462, т. 28).

1. Компетентност на Съюза за приемане на ATAD

25. В литературата се изразяват сериозни съмнения по въпроса дали приемането на ATAD попада в обхвата на законодателните правомощия на Съюза[7]. По време на законодателния процес Малта[8] и Швеция[9] също изразяват съмнения относно законодателната компетентност в своите мотивирани становища. Тези съмнения действително изглеждат основателни (вж. по-долу а). Въпреки това компетентността на ЕС да приеме ATAD, не може да бъде изяснена в рамките на настоящото производство за установяване на неизпълнение на задължения (вж. по-долу б).

а) Съмнения относно компетентността на Съюза за приемането на ATAD

26. В съответствие с принципа на предоставената компетентност (член 5, параграф 1, изречение 1 и параграф 2 ДЕС) Съюзът е компетентен само ако му е била предоставена законодателна компетентност чрез конкретна овластяваща норма. Съюзът основава ATAD на член 115 ДФЕС, който предоставя на Съвета законодателната компетентност да приема „директиви относно сближаването на онези разпоредби, предвидени в законови, подзаконови или административни разпоредби на държавите членки, които пряко се отнасят до създаването или функционирането на вътрешния пазар“. Прякото въздействие върху функционирането на вътрешния пазар може да произтича от нарушаването на основни свободи[10] или от съществено нарушаване на конкуренцията между засегнатите предприятия[11].

27. Изглежда, че законодателят на Съюза счита, че борбата с практиките за избягване на данъци е от основно значение за насърчаването на вътрешния пазар[12]. По този начин ATAD обаче не премахва нарушенията на основните свободи, които биха възникнали в резултат на съществуващите национални разпоредби. Напротив, като задължава държавите членки да осигурят единно минимално равнище на защита на националните

[7] Вж. например *de Graaf*, A., K. J. Visser. ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects. — EC Tax Review 25 (2016), p. 199 (204); *Traversa*, E., M. Possoz. L'équilibre délicat entre la lutte contre l'évasion fiscale internationale et l'achèvement du marché intérieur: réflexion sur la mise en œuvre du plan BEPS de l'OCDE au sein de l'Union européenne. — In: Revue des affaires européennes 2018, p. 611 (624 sq.); *Brokelind*, C. The Anti-Tax Avoidance Directive under Scrutiny: A Matter of Competence? — In: Monsénégo, J., J. Bjuvberg (eds.). International Taxation in a Changing Landscape — Liber Amicorum in Honour of Bertil Wiman. Alphen aan den Rijn, 2019, p. 45 (48 sq.); *Haslehner*, W. The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal Order. — In: Haslehner, W. et al. (eds.). A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive. Cheltenham, 2020, p. 32 (38 sq.); *Hey*, J. Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD). — In: Steuer und Wirtschaft, 2017, p. 248 (254, 262); *Oppel*, F. BEPS in Europa: (Schein-) Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen. — In: Internationales Steuerrecht, 2016, p. 797 (798 sq.).

[8] Европейски парламент — Комисия по правни въпроси, 5.9.2016 г., Мотивирано становище на малтийския парламент относно предложението за директива на Съвета за борба с практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар (COM(2016)0026 — C8-0031/2016 — 2016/0011(CNS).

[9] Европейски парламент — Комисия по правни въпроси, 25.4.2016 г., Мотивирано становище на шведския парламент относно предложението за директива на Съвета относно определянето на правила срещу свързаните с избягване на данъци практики, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар (COM(2016)0026 — C8-0031/2016 — 2016/0011(CNS).

[10] В тази посока — макар и не по отношение на член 115 ДФЕС — вече има решение от 5 октомври 2000 г., Германия/Парламент и Съвет (C-376/98, EU:C:2000:544, т. 95); също така по отношение на член 115 ДФЕС част от литературата на немски език: *Korte*, S. — In: Calliess, Ruffert. EUV/AEUV, 6. ed., 2022, член 115, точка 9 ДФЕС; *Tietje*, C. — In: Grabitz, Hilf, Nettesheim. Das Recht der Europäischen Union. 83. ed., 07.2024, член 115, параграф 22 и сл. ДФЕС; *Herrnfeld*, H.-H. — In: Schwarze, Becker, Hatje, Schoo. EU-Kommentar. 4. ed., 2019, член 115, точка 4 ДФЕС.

[11] Решение от 18 март 1980 г., Комисия/Италия (91/79, EU:C:1980:85, т. 8).

[12] Вж. например съображение 2: „[…] За доброто функциониране на вътрешния пазар е от съществено значение държавите членки да изпълнят най-малко ангажиментите си във връзка със свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби и в по-общ план да предприемат действия за възпиране на практиките за избягване на данъци и да гарантират справедливо и ефективно данъчно облагане в Съюза […]“, и съображение 16: „Тъй като една от основните цели на настоящата директива е да се повиши устойчивостта на вътрешния пазар като цяло по отношение на трансграничните практики за избягване на данъци […]“.

системи за корпоративно данъчно облагане срещу практиките за избягване на данъци, той ограничава възможностите за трансгранична дейност на дружествата. Така ATAD възпрепятства упражняването на основните свободи, вместо да ги насърчава [13].

28. Досега Съдът винаги е разглеждал мерките за борба с практиките за избягване на данъци като ограничения на основните свободи, основно на свободата на установяване и свободата на движение на капитала, за които е необходима обосновка. В частност, данъчното облагане при напускане [14], но също и допълващото облагане [15] вече са били предмет на практика на Съда във връзка с това. Тъй като защитата на основните свободи на икономическите оператори има за цел да гарантира функционирането на вътрешния пазар, изглежда противоречиво да се приеме, че ограничаването на същите тези основни свободи може да способства за същата цел [16].

29. Доколкото законодателят на Съюза счита, че хармонизирането на правните разпоредби и свързаното с това намаляване на пазарните изкривявания имат насърчаващ ефект върху вътрешния пазар [17], това само по себе си по принцип не е достатъчно, за да обоснове компетентност по член 115 ДФЕС. Хармонизацията не е самоцел. Принципът на предоставена компетентност би се обезсмислил, ако на Съюза бъде признато неограничено правомощие за хармонизиране на законодателството на основание, че това само по себе си насърчава функционирането на вътрешния пазар. Така изискването за *пряко засягане* на функционирането на вътрешния пазар би се обезсмислило. Поради това Съдът ограничава правното основание на член 100а ДЕО (понастоящем член 114 ДФЕС) до премахването на *осезаеми* нарушения на конкуренцията [18].

30. В това отношение Съдът е приел следното относно член 114 ДФЕС (навремето все още член 100а ДЕО), който допуска хармонизиране на правните разпоредби на държавите членки, имащи за предмет функционирането на вътрешния пазар, що се отнася до изискването въздействието върху вътрешния пазар да е осезаемо [19]:

„В рамките на контрола за законосъобразност на директива, приета на основание член 100а от Договора, Съдът проверява дали нарушенията на конкуренцията, чието отстраняване се цели с акта, са осезаеми (цитирана съдебна практика). При липса на такова изискване на практика не биха съществували предели на правомощието на общностния законодател. Всъщност националните правни уредби често се различават по отношение на условията за упражняване на уредените в тях дейности, което пряко или косвено се отразява върху

[13] *Haslehner*, W. The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal Order. — In: Haslehner, W. et al. (eds.). A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive. Cheltenham, 2020, p. 32 (39); *de Graaf*, A., K. J. Visser. ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects. — EC Tax Review 25 (2016), p. 199 (202); *Schönfeld*, J., B. Ellenrieder. Das Verhältnis von Primär- und Sekundärrecht — oder: Gibt es „gegen Primärrecht immunisiertes Recht“? — In: Steuer und Wirtschaft. 2019, p. 253 (261 sq.).

[14] Решения от 21 май 2015 г., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, т. 36), от 23 януари 2014 г., DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, т. 43), от 29 ноември 2011 г., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, т. 41), и от 7 септември 2006 г., N (C-470/04, EU:C:2006:525, т. 32—39).

[15] Решения от 26 февруари 2019 г., X (Междинни дружества, установени в трети страни) (C-135/17, EU:C:2019:136, т. 55—58), и от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, т. 46).

[16] Така е и по отношение на нововъведеното правило за задължителна кореспонденция в Директивата за дружествата майки и дъщерните дружества: *Desens*, M. Ist die neue Korrespondenzregel in der Mutter-Tochter-Richtlinie mit dem primären Unionsrecht vereinbar? — In: Internationales Steuerrecht. 2014, p. 825 (828).

[17] Вж. съображение 2: „[…] Освен това разпокъсаността на пазара може да бъде избегната само чрез обща рамка, която да премахне съществуващите понастоящем несъответствия и изкривявания на пазара. […]“.

[18] Решение от 11 юни 1991 г., Комисия/Съвет (C-300/89, EU:C:1991:244, т. 23), които там се приемат само ако разпоредбите водят до различни производствени разходи. Вж. също решение от 5 октомври 2000 г., Германия/Парламент и Съвет (C-376/98, EU:C:2000:544, т. 106 и сл.).

[19] Решение от 5 октомври 2000 г., Германия/Парламент и Съвет (C-376/98, EU:C:2000:544, т. 106 и 107).

условията на конкуренция за съответните предприятия. От това следва, че да тълкуване на член 100a, както и на член 57, параграф 2 и на член 66 от Договора, в смисъл, че общностният законодател би могъл да се основе на тези членове, за да отстрани незначителни нарушения на конкуренцията, би било несъвместимо с […] принцип, съгласно който компетентността на Общността е предоставена“.

31. Според мен това твърдение важи и за проверката на законосъобразността на директива, приета въз основа на член 115 ДФЕС. Сравнението на основанията за компетентност в областта на косвените данъци (член 113 ДФЕС, „необходим[и] за функционирането на вътрешния пазар“) и на преките данъци (член 115 ДФЕС, „които пряко се отнасят до […] функционирането на вътрешния пазар“) също показва, че прякото засягане на функционирането на вътрешния пазар изисква полагането на повече усилия при обосноваването в случая на преките данъци, отколкото в случая на косвените данъци, при които е достатъчно хармонизацията да е просто „необходима“. Не е видно обаче на пръв поглед как следва да се осъществи това при разпоредбите на ATAD. В това отношение изглежда съмнително дали ATAD може да се опре на правното основание на член 115 ДФЕС.

б) Относно проверката на компетентността в производствата за установяване на неизпълнение на задължения

32. Съгласно постоянната практика на Съда съществува презумпция за законосъобразност на актовете на Съюза дори в рамките на иск за установяване на неизпълнение на задължения[20]. Ето защо в случай на неизпълнение на задължението за транспониране на директива държавата членка по правило не може да се позовава на незаконосъобразността на самата директива като основание за защита[21]. Вместо това държавата членка следва да предяви иска за отмяна, за да оспори законосъобразността на акта на Съюза.[22]

33. От практиката на Съда обаче става ясно, че би могло да се приложи различен подход, ако въпросният правен акт страда от особено тежки и явни пороци до такава степен, че може да се смята за несъществуващ[23]. Досега Съдът не се е произнасял по въпроса дали липсата на законодателна компетентност представлява такъв особено тежък и явен порок[24].

34. В тясна връзка с това е въпросът дали Съдът изобщо може служебно да провери наличието на законодателна компетентност по отношение на съответния правен акт. Нито една от страните не твърди, че Съюзът не разполага с такава компетентност. Дори в рамките на евентуална жалба за отмяна[25] нито една от държавите членки не е оспорила компетентността на Съюза да приеме Директивата.

[20] Решение от 15 юни 1994 г., Комисия/BASF и други (C-137/92 P, EU:C:1994:247, т. 48—50 и цитираната в него съдебна практика).

[21] Решение от 5 март 2015 г., Комисия/Люксембург (C-502/13, EU:C:2015:143, т. 56 и цитираната в него съдебна практика).

[22] Решение от 26 юни 2003 г., Комисия/Испания (C-404/00, EU:C:2003:373, т. 40 и цитираната в него съдебна практика).

[23] Решение от 6 март 2008 г., Комисия/Испания (C-196/07, непубликувано, EU:C:2008:146, т. 35 и цитираната в него съдебна практика).

[24] Решение от 11 октомври 2016 г., Комисия/Италия (C-601/14, EU:C:2016:759, т. 33 и сл.).

[25] Вж. обаче становищата на шведския и малтийския парламент в рамките на законодателната процедура по член 6 от Протокола (№ 2) относно прилагането на принципите на субсидиарност и пропорционалност (ОВ C 115, 2008 г., стр. 206): Европейски парламент — Комисия по правни въпроси, 25.4.2016 г., Мотивирано становище на шведския парламент относно предложението за директива на Съвета за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар (COM(2016)0026 — C8-0031/2016 — 2016/0011(CNS); Европейски парламент — Комисия по правни въпроси, 5.9.2016 г., Мотивирано становище на малтийския парламент относно предложението за директива за борба с практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар (COM(2016)0026 — C8-0031/2016 — 2016/0011(CNS).

35. За наличието на правомощието за служебен контрол сочи особено важната конституционна значимост, която има разпределението на компетентностите в Съюза с оглед на принципа на предоставената компетентност (член 5, параграф 1, първо изречение и параграф 2 ДЕС)[26]. Тъй като мнозинството не разполага нито с този принцип, нито със законодателните правомощия, дори постигнатото в хода на законодателната процедура единодушие не може да промени този резултат. Само изменение на Договорите може да предостави на Съюза нови правомощия в съответствие с принципа на предоставената компетентност. Тъй като за това обаче винаги е необходима ратификация от националните парламенти, принципът на демократичност (член 2, първо изречение ДЕС) също не допуска запазването в сила на акт на Съюза, приет в противоречие с предоставените му правомощия. В съдебната практика също така са налице обстоятелства, които сочат, че при липса на достатъчно правно основание може да бъде извършена служебна съдебна проверка на законосъобразността[27].

36. Решението дали законодателната компетентност на Съюза следва винаги да се проверява служебно и в рамките на производство за установяване на неизпълнение на задължения, обаче трябва да бъде взето от големия състав на Съда. Съдът съзнателно е взел предварително решение да не възлага разглеждането на делото на големия състав. Следователно този въпрос следва да остане открит в настоящото производство.

в) Междинно заключение

37. Въпреки съмненията относно законодателната компетентност на Съюза по отношение на ATAD, този въпрос трябва да остане открит в настоящото производство за установяване на неизпълнение на задължения. Понастоящем въпросът за компетентността може да бъде изяснен само по реда на производството по отправяне на преюдициално запитване, в рамките на което се поставя под съмнение валидността на ATAD.

2. Значението на препращането към националното право за изчисляването на приспадането на данъка съгласно член 8, параграф 7, второ изречение от ATAD

38. По същество Кралство Белгия изтъква в своя защита, че член 8, параграф 7, второ изречение от ATAD, който препраща към националното право за изчисляване на предвиденото в член 8, параграф 7, първо изречение от ATAD приспадане на данъка, вече предоставя на държавите членки възможността изобщо да не извършват приспадане на данъка. И накрая, съгласно член 8, параграф 7, второ изречение от ATAD приспадането се „изчислява в съответствие с националното право“.

39. Този довод не може да се приеме, тъй като член 8, параграф 7, второ изречение от ATAD има различна функция. Когато дъщерното дружество в чужбина реализира само част от своите доходи от привидни договорености по смисъла на член 7, параграф 2, буква б) от ATAD, член 8, параграф 2 от ATAD предвижда, че в данъчната основа на данъкоплатеца, който е местно лице за данъчни цели (в разглеждания пример — дружеството майка), се включват само тези доходи и следователно те подлежат на

[26] Решение от 14 юни 2016 г., Парламент/Съвет (C-263/14, EU:C:2016:435, т. 42); вж. също Становище 2/00 (Протокол от Картахена по отношение на биологичната безопасност) от 6 декември 2001 г. (EU:C:2001:664, т. 5).

[27] Вж. моето становище по съединени дела EZB/Corneli и Комисия/EZB (C-777/22 P и C-789/22 P, EU:C:2024:973, т. 130), с позоваване на решение на Общия съд от 12 юни 2019 г., RV/Комисия (T-167/17, EU:T:2019:404, т. 59—61), както и заключението на генерален адвокат Pikamäe по дело EUIPO/Neoperl (C-93/23 P, EU:C:2024:751, т. 72 и сл.).

облагане в държавата, на която той е местно лице за данъчни цели (в случая — Белгия). Останалите доходи продължават да се облагат в чужбина. Все още обаче не е изяснено как да се изчислява размерът на данъка, платен от контролираното чуждестранно дружество в държавата, на която то е местно лице за данъчни цели, като този данък се дължи поради привидната договореност и следователно трябва да се приспадне от данъчното задължение на данъкоплатеца, който е местно лице за данъчни цели.

40. Член 8, параграф 7, второ изречение от ATAD изяснява този въпрос, като така се избягва необходимостта националните данъчни органи в държавата, на която контролиращият данъкоплатец е местно лице за данъчни цели, да извършват хипотетична проверка на данъчната тежест, каквато тя би била при липса на привидната договореност, съгласно законодателството на държавата, на която контролираното чуждестранно дружество е местно лице за данъчни цели. В това отношение разпоредбата допуска изчисляване в съответствие с националното законодателство.

41. Както правилно отбелязва Комисията, член 8, параграф 7, второ изречение от ATAD предоставя на държавите членки само правомощието да определят метода за изчисляване на приспадането на данъка, но не и да се откажат изцяло от такова приспадане. Това следва и от самия текст на параграфа, в който се използва терминът „се изчислява“, т.е. разглежда се само въпросът „как (в какъв размер)“ следва да се извърши приспадането, като се приема, че отговорът на въпроса „дали“ е положителен. Поради това неприспадането на платения в чужбина данък не може да бъде обосновано само въз основа на член 8, параграф 7, второ изречение от ATAD.

3. Прилагане на член 8, параграф 7 от ATAD спрямо хипотезите по член 7, параграф 2, буква б)

42. Кралство Белгия застъпва и становището, че при прилагане на член 7, параграф 2, буква б) от ATAD не е необходимо транспониране на член 8, параграф 7 от ATAD. Член 7, параграф 2, буква б) от ATAD се отнасял само до привидни договорености, чиято основна цел била получаването на данъчно предимство, т.е. до изкуствени договорености, мотивирани от данъчни съображения. В тези случаи вече не било налице реално движение на стоки, услуги, капитали и лица в рамките на вътрешния пазар. Поради това отказът от приспадане в подобни случаи не представлявал пазарна бариера.

43. Държавите членки са длъжни да транспонират директивите правилно и изцяло[28]. По принцип това означава транспониране на всички разпоредби на Директивата[29]. Ако обаче член 8, параграф 7 от ATAD изначално не намира приложение спрямо хипотезите по член 7, параграф 2, буква б) от ATAD, държавите членки ще бъдат освободени от задължението да транспонират член 8, параграф 7 от ATAD при прилагането на последната възможност. Това следва да бъде установено чрез тълкуване[30] на съответната разпоредба.

44. Както правилно отбелязва Комисията, за разлика от член 8, параграфи 1 и 2, текстът на член 8, параграф 7 от ATAD не се ограничава до една от двете букви на член 7, параграф 2 от ATAD. Това подкрепяло извода, че намерението на законодателя на Съюза е предвидената

[28] Решения от 22 декември 2010 г., Gavieiro Gavieiro и Iglesias Torres (C-444/09 и C-456/09, EU:C:2010:819, т. 64), и от 27 октомври 2011 г., Комисия/Полша (C-311/10, непубликувано, EU:C:2011:702, т. 59).

[29] Решение от 14 януари 2010 г., Комисия/Чешка република (C-343/08, EU:C:2010:14, т. 39—42).

[30] По въпроса за тълкуването въз основа на текста, контекста и целта на разпоредбата вж. решение от 4 май 2010 г., TNT Express Nederland (C-533/08, EU:C:2010:243, т. 44 и цитираната в него съдебна практика).

в член 8, параграф 7 от ATAD възможност за приспадане да се прилага и по отношение на привидните договорености, уредени в член 7, параграф 2, буква б), и следователно да бъде транспонирана и в националното право.

45. Въпреки това считам, че член 8, параграф 7 от ATAD не е приложим към член 7, параграф 2, буква б) от ATAD нито от систематична, нито от телеологична гледна точка. При привидни договорености по правило изобщо не възниква двойно данъчно облагане, поради което разпоредбата би останала без практическо значение (вж. по-долу а). Доколкото на практика все пак продължава да е налице остатъчен риск или са необходими повишени усилия за избягване на двойно данъчно облагане, това служи като възпиращо средство срещу привидни договорености, които имат за цел прехвърляне на печалби в чужбина, където данъчното облагане е по-ниско (вж. по-долу б).

а) Възможността за приспадане по член 8, параграф 7 по правило остава без практическо приложение в случаите по член 7, параграф 2, буква б)

46. Следва да се изясни дали член 8, параграф 7 от ATAD (приспадане на данъци) изобщо може да се прилага спрямо хипотезите по член 7, параграф 2, буква б) от ATAD (привидни договорености, чрез които се прехвърлят печалби към държави с ниско данъчно облагане), или по систематични и телеологични съображения такова прилагане следва да бъде изключено.

47. В член 7, параграф 2, буква б) от ATAD се установява принципът, че приходите на контролираното чуждестранно дружество, произтичащи от привидни договорености, се включват в данъчната основа на данъкоплатеца, който е местно лице за данъчни цели. Чрез това правило данъкоплатецът следва да бъде обложен по същия начин, по който би бил обложен при липса на привидната договореност. Следователно доходите на контролираното чуждестранно дружество се причисляват към доходите на контролиращия данъкоплатец, ако произтичат от привидни договорености. Член 8, параграф 7 от ATAD се отклонява от този принцип, доколкото поради предвиденото в него приспадане на данъка доходът на контролираното чуждестранно дружество вече не се облага изцяло в държавата, на която контролиращият данъкоплатец е местно лице за данъчни цели, а само в размер на разликата между двете ставки на корпоративния данък в тази държава и в чужбина.

1) Логическо противоречие с общата правна последица, предвидена при привидни договорености

48. Разпоредбите на ATAD за борба със злоупотребите обаче се основават на общата идея, че изкуствените дружественоправни структури, които по същество имат за цел получаването на данъчни предимства, не се вземат предвид от гледна точка на данъчното право. В такива случаи данъчното облагане се основава на икономическата реалност, а не на дружественоправната или договорната конструкция. Това става особено ясно от член 6, параграф 1 от ATAD, който съдържа общия състав на правилото за предотвратяване на злоупотреби. В него се предвижда следното: „За целите на изчисляването на дължимия корпоративен данък дадена държава членка не взема предвид договореност или поредица от договорености, които предвид всички относими факти и обстоятелства са привидни,

тъй като са били въведени с основната цел или с една от основните цели да бъде получено данъчно предимство, което противоречи на предмета или целта на приложимото данъчно законодателство“.

49. Следователно правната последица от привидна договореност е нейното отрицание. Следва да се приеме, че е налице положението, което би съществувало при липса на такава договореност, както Съдът многократно е постановявал и извън приложното поле на ATAD [31].

50. Това важи както за държавата членка, в която контролиращият данъкоплатец е местно лице за данъчни цели, така и за тази, в която е местно лице контролираното дружество, както личи и от текста на член 6, параграф 1 от ATAD („държав*ите* членк*и* не вземат предвид *тези* […]“.). В крайна сметка с член 6 от ATAD Директивата разпределя правомощията за данъчно облагане при трансгранични случаи между засегнатите държави членки, като определя коя от тях е компетентна да облага доходите, произтичащи от привидни договорености. Същите доходи не могат да бъдат обложени повторно от другата държава членка (в случая — тази, в която е местно лице контролираното дружество).

51. Принципът на непризнаване на привидни договорености, намерил израз в член 6 от ATAD, има значение и по отношение на привидните договорености, обхванати от член 7, параграф 2, буква б) от ATAD. В член 6, параграф 2 от ATAD тези договорености са определени по-общо [32] като договорености, които не са въведени поради основателни търговски съображения, които отразяват икономическата реалност. Определението в член 7, параграф 2, буква б) от ATAD всъщност конкретизира тази обща дефиниция по отношение на контролираните чуждестранни дружества.

52. От тази гледна точка член 7, параграф 2, буква б) от ATAD представлява специален случай на прилагане на член 6 от ATAD. От една страна, първото изречение на член 7, параграф 2, буква б) от ATAD изрично посочва „привидни договорености, въведени с основната цел да бъде получено данъчно предимство“. От друга страна, второто изречение на същата разпоредба отчита специфичната ситуация в рамките на отношения на контрол. Фактът, че контролираното дружество не би било собственик на активите или не би поело рисковете, от които реализира приходите си, без изпълнението на ключови функции от страна на лицата, вземащи решения в контролиращото дружество, представлява именно случай на договореност, която не е въведена поради основателни търговски съображения, отразяващи икономическата реалност.

53. В това отношение ясно се разпознава същностното сходство между член 7, параграф 2, буква б) от ATAD и член 6 от ATAD. Поради това и правните последици трябва да бъдат съгласувани. Правната последица по член 6 от ATAD обаче е, че привидната договореност се игнорира и от двете държави членки и вместо нея се облага действителната (икономически обоснована) договореност. Поради това държавата, на която е местно лице за данъчни цели контролираното дружество, което получава доходи от привидна

[31] Решения от 4 октомври 2024 г., UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:840, т. 40), от 22 ноември 2017 г., Cussens и др. (C-251/16, EU:C:2017:881, т. 46), от 22 декември 2010 г., Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, т. 48), и от 21 февруари 2006 г., Halifax и др. (C-255/02, EU:C:2006:121, т. 94). В различен смисъл е решение от 26 февруари 2019 г., T Danmark и Y Denmark (C-116/16 и C-117/16, EU:C:2019:135, т. 107 и сл.).

[32] Различията се подчертават от *Böhmer*, J., R. Gebhardt, S. Krüger, P. Orlet, E. Pinetz. — In: Hagemann, T., C. Kahlenberg (eds.). ATAD Kommentar. 2019, член 7, точка 198.

договореност, също трябва да третира тези доходи така, сякаш те от самото начало са възникнали единствено в държавата, на която е местно лице контролиращият данъкоплатец.

54. От гледна точка на *фактическия състав* член 7, параграф 2, буква б) от ATAD може да се разглежда като lex specialis спрямо общото правило за предотвратяване на злоупотреби, предвидено в член 6 от ATAD (вж. съображение 11). От гледна точка на *правните последици* обаче член 8, параграф 7 от ATAD не може да се приложи към член 7, параграф 2, буква б) без предварителна преценка. В противен случай би възникнало логическо противоречие с правните последици, предвидени в член 6 — привидната договореност да бъде напълно игнорирана.

2) Възможно ли е двойно данъчно облагане при привидна договореност?

55. В този контекст възниква и въпросът дали изобщо е възможно двойно данъчно облагане при привидна договореност по смисъла на член 7, параграф 2, буква б) от ATAD. В тази насока е и аргументацията на Кралство Нидерландия, което изтъква, че съгласно предвидените в Директивата механизми доходите на контролираните чуждестранни дружества се облагат във всеки отделен случай само веднъж — или в чужбина, или в държавата, на която контролиращият данъкоплатец е местно лице за данъчни цели.

56. Единното тълкуване и прилагане на правилата за борба със злоупотребите в целия Съюз, а следователно и на допълващото данъчно облагане по член 7 от ATAD, в крайна сметка се гарантира от Съда. Следователно не би могло да възникне двойно данъчно облагане. Ако прехвърлянето на доходи в чужбина представлява привидна договореност, Белгия ще обложи тези доходи, тъй като при липса на такава договореност те щяха да бъдат получени в Белгия. Ако не е налице привидна договореност, тези доходи не се включват в данъчната основа в Белгия и се облагат в чужбина.

57. Ако обаче между държавите членки съществуват различия относно наличието на привидна договореност, те следва да бъдат разрешени — в съответствие с принципа на лоялно сътрудничество (член 4, параграф 3, първа алинея ДФЕС) — въз основа на принципите, съдържащи се в Директивата за разрешаване на спорове[33].

58. Поради това в случаите на привидни договорености, попадащи в обхвата на член 7, параграф 2, буква б) от ATAD, отпада необходимостта от приспадането на данъка по член 8, параграф 7 от ATAD, когато прехвърлянето на печалбата се извършва между две държави членки. При прехвърляне на печалба към трети държави обаче спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане обикновено съдържат разпоредби относно съответни процедури за взаимно споразумение (вж. например член 25 от Модела на данъчна спогодба на ОИСР).

59. Следователно при единно прилагане на концепцията за привидна договореност не възниква двойно данъчно облагане. Ето защо не е необходимо и приспадане на данъка, платен в чужбина — доколкото в такъв случай той е платен неоснователно.

[33] Директива (ЕС) 2017/1852 на Съвета от 10 октомври 2017 година относно механизми за разрешаване на спорове във връзка с данъчното облагане в Европейския съюз (ОВ, L 265, 2017, стр. 1).

3) Приспадането на данък при наличие на привидна договореност е контрапродуктивно

60. Самата цел на Директивата, а именно ефективната борба с привидните договорености, също подкрепя извода, че член 8, параграф 7 от ATAD (т.е. приспадането на данъка) не може да се прилага по отношение на привидните договорености, попадащи в обхвата на член 7, параграф 2, буква б) от ATAD.

61. Това се пояснява със следния пример. Съвместимо с целта за минимална хармонизация — както приема и Комисията — е да се предвиди допълващо данъчно облагане при по-малка разлика в данъчните ставки от предвидената в член 7, параграф 1, първа алинея, буква б) от ATAD за квалифицирането на дадено дружество като контролирано чуждестранно. По този начин може да се приеме, че е налице привидна договореност още при използването на разлика в данъчните ставки от например 5 %. Ако обаче контролираното чуждестранно дружество вече е платило корпоративен данък в размер от например 15 %, а в държавата, на която контролиращият данъкоплатец е местно лице за данъчни цели, се дължи едва 20 % корпоративен данък, стимулът за противодействие на привидните договорености е по-скоро слаб, тъй като данъчните постъпления се ограничават само до разликата (в примера — 5 %). Приспадането на данъка просто би намалило този стимул за борба с привидните договорености и в този смисъл действа контрапродуктивно.

62. Освен това прилагането на член 8, параграф 7 от ATAD към случаите по член 7, параграф 2, буква б) от ATAD би противоречало на данъчния суверенитет на държавата, за която контролиращият данъкоплатец е местно лице за данъчни цели, доколкото тя би била принудена да се откаже от действително съществуващото си право на облагане в размер на платения в чужбина данък, въпреки че данъкоплатецът е избрал привидна договореност. По правило не следва данъкоплатецът да определя чрез привидна договореност в чия полза да постъпят данъчните приходи.

63. Ето защо прилагането на член 8, параграф 7 от ATAD в случаите на привидни договорености по член 7, параграф 2, буква б) от ATAD не е нито необходимо, нито целесъобразно. То би противоречало и на постоянната практика на Съда, съгласно която никой не може да се позовава на разпоредбите на правото на Съюза с цел злоупотреба[34]. Тъй като включването в данъчната основа въз основа на привидна договореност по член 7, параграф 2, буква б) от ATAD представлява специален случай на член 6 от ATAD — който, съгласно заглавието си, цели предотвратяване на злоупотреби и се отнася до привидни договорености — съобразно тази съдебна практика нито един данъкоплатец, който е избрал привидна договореност, не може да се позове на предимството, произтичащо от възможността за приспадане по член 8, параграф 7 от ATAD.

64. Ако обаче това е така, тогава държавата членка изобщо не е длъжна да предвиди такава възможност в националното си право. Причината е, че — както изрично постановява Съдът[35] — този общ принцип (съгласно който никой не може да се позовава на

[34] Решения от 4 октомври 2024 г., UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:840, т. 36), от 26 февруари 2019 г., T Danmark и Y Denmark (C-116/16 и C-117/16, EU:C:2019:135, т. 70), от 11 юли 2018 г., Комисия/Белгия (C-356/15, EU:C:2018:555, т. 99), и от 12 септември 2006 г., Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, т. 35).

[35] Решение от 26 февруари 2019 г., T Danmark и Y Denmark (C-116/16 и C-117/16, EU:C:2019:135, т. 71), с позоваване на решения от 11 юли 2018 г., Комисия/Белгия (C-356/15, EU:C:2018:555, т. 99), от 22 ноември 2017 г., Cussens и др. (C-251/16, EU:C:2017:881, т. 27), и от 5 юли 2007 г., Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, т. 38).

разпоредбите на правото на Съюза с цел злоупотреба) е императивен. Като императивен общ принцип на правото на Съюза, той трудно може да бъде дерогиран дори от разпоредби на вторичното право.

4) Относно действителното значение на член 8, параграф 7 от ATAD

65. Това систематично и телеологично тълкуване обаче не обезсмисля разпоредбата на член 8, параграф 7 от ATAD. Предвиденото в член 8, параграф 7 от ATAD приспадане на данъка е необходимо именно при прилагането на възможността по член 7, параграф 2, буква а) от ATAD. В този случай пасивните доходи на контролираното чуждестранно дружество се облагат по общ ред от държавата, на която данъкоплатецът е местно лице за данъчни цели, без да е необходимо да се доказва, че съществената цел на конструкцията е получаването на икономическо предимство.

66. Тези печалби не подлежат на облагане от държавата, на която данъкоплатецът е местно лице за данъчни цели, само поради принципа за непризнаване на изкуствени структури, формулиран в член 6 от ATAD. Следователно поначало не е налице основание държавата, на която контролираното чуждестранно дружество е местно лице за данъчни цели, да се въздържи от облагането на същите доходи. При прилагане на член 7, параграф 2, буква а) от ATAD би могло да се стигне до двойно данъчно облагане, ако член 8, параграф 7 от ATAD не се приложи. Поради това, дори да подлежи на систематично и телеологично ограничително тълкуване, разпоредбата на член 8, параграф 7 от ATAD запазва своя самостоятелен смисъл.

б) Оставащите фактически рискове са в интерес на борбата с привидни договорености

67. Дори когато при привидни договорености — поне между държави членки — не може да възникне двойно данъчно облагане, следва да се признае, че на практика съществува риск от повишена административна тежест, тъй като данъкоплатецът ще трябва да се справя едновременно както с държавата, в която контролираното чуждестранно дружество е местно лице за данъчни цели, така и с държавата, в която той самият е местно лице за данъчни цели. Докато държавата, в която контролиращият данъкоплатец е местно лице за данъчни цели, има интерес от широко тълкуване на понятието „привидна договореност“, което води до данъчни постъпления за нея, то държавата, в която контролираното дружество е местно лице за данъчни цели, има интерес от стеснително тълкуване на това понятие, тъй като в противен случай подлежащите на облагане доходи биха били извадени от обхвата на нейната данъчна юрисдикция.

68. Тези фактически рискове обаче не са в разрез с основната идея на Директивата. Тъкмо напротив. При разкриване на привидната договореност контролиращият данъкоплатец би следвало да понесе данъчната тежест само в размер на дължимия данък в държавата, в която той е местно лице за данъчни цели, намалена с данъчната тежест в държавата, в която контролираното чуждестранно дружество е местно лице за данъчни цели.

69. В най-лошия случай контролиращият данъкоплатец би трябвало да плати данъци в същия размер, какъвто би платил и при липса на привидна договореност; в най-добрия случай привидната договореност остава неразкрита и печалбите се прехвърлят успешно в държава с ниско данъчно облагане. Това буквално насърчава данъкоплатците да

„изпробват“ привидни договорености, тъй като няма какво да загубят, но има какво да спечелят. Именно практическите рискове, описани по-горе, изпълняват възпираща функция спрямо такива практики.

в) Междинно заключение

70. Следователно възможността за приспадане по член 8, параграф 7 от ATAD не следва да се прилага в хипотезите по член 7, параграф 2, буква б). Вместо това член 8, параграф 7 от ATAD трябва да бъде предмет на ограничително телеологично тълкуване, тъй като целта на тази разпоредба — предотвратяване на двойно данъчно облагане, е неприложима в този случай. Освен това, ако се приеме обратното, би възникнало логическо противоречие с правната последица по член 6 от ATAD (непризнаване на привидната договореност), както и с практиката на Съда, съгласно която никой не може да се позовава на разпоредбите на правото на Съюза с цел злоупотреба. Прилагането на член 8, параграф 7 от ATAD се ограничава следователно до допълващото облагане по член 7, параграф 2, буква а).

71. Кралство Белгия, което е избрало възможността по член 7, параграф 2, буква б) от ATAD по отношение на правилата за контролирани чуждестранни дружества, не е било длъжно да транспонира член 8, параграф 7 от ATAD. Дори само поради тази причина искът на Комисията е неоснователен.

4. Минимална хармонизация

72. В своя защита Кралство Белгия изтъква още, че съгласно член 3 от ATAD Директивата цели само минимална хармонизация на разпоредбите за защита на националната основа за облагане с корпоративен данък. Като не предвижда приспадане по член 8, параграф 7 от ATAD в случаите на злоупотреба, то просто осигурявало по-висока степен на защита на националната основа за облагане с корпоративен данък.

73. Комисията възразява, че правилното транспониране на ATAD в националното законодателство изисква и транспонирането на член 8, параграф 7 от Директивата. Минималната хармонизация допускала само допълване или затягане на мерките, предвидени в Директивата, например чрез намаляване на праговете за контрол по смисъла на член 7, параграф 1, точка 1, буква а) от ATAD (вж. съображение 12), но не и пълната липса на транспониране.

74. Съгласно член 288, параграф 3 ДФЕС директивите са обвързващи по отношение на постигането на даден резултат, като оставят на националните власти свобода при избора на формата и средствата за постигане на този резултат. Както вече беше посочено по-горе, държавите членки са длъжни да транспонират директивите правилно и изцяло [36], т.е. по правило да транспонират всички разпоредби на съответната директива [37].

75. В хипотезите на директиви за минимална хармонизация законодателят на Съюза съзнателно предоставя на държавите членки възможността да запазят или въведат по-строги мерки. Приемането или запазването на по-строги мерки обаче е допустимо, стига същите да не могат да застрашат сериозно постигането на предписания от

[36] Решения от 27 октомври 2011 г., Комисия/Полша (C-311/10, непубликувано, EU:C:2011:702, т. 59), и от 22 декември 2010 г., Gavieiro Gavieiro и Iglesias Torres (C-444/09 и C-456/09, EU:C:2010:819, т. 64).

[37] Решение от 14 януари 2010 г., Комисия/Чешка република (C-343/08, EU:C:2010:14, т. 39—42).

съответната директива резултат и ако в останалата си част са в съответствие с първичното право [38]. Произтичащите от това ограничения на основните свободи могат да бъдат обосновани с целите на Директивата като съображения за обществения ред [39], когато тя предвижда само минимална хармонизация, при условие че тези ограничения не надхвърлят необходимото за постигане на преследваната цел [40].

76. По правило това се отнася за случаите, когато държавата членка транспонира обща разпоредба на Директивата чрез приемането на по-специфична, по-строга уредба или когато в процеса на транспониране например промени праг, определен в Директивата като минимален стандарт, като по този начин утежни правните изисквания.

77. Настоящият случай се различава от тези случаи по това, че Кралство Белгия не просто е транспонирало по-строго разпоредба от Директивата, а изобщо не е транспонирало конкретна разпоредба от ATAD, а именно член 8, параграф 7. В това отношение Кралство Белгия се позовава на обстоятелството, че само член 7 и член 8, параграфи 1—4 от ATAD съдържат минималния стандарт за защита на националните данъчни основи за облагане с корпоративен данък, който следва да бъде транспониран от държавите членки. Разпоредбите на член 8, параграфи 5—7 от ATAD, които предвиждат изключения от включването в данъчната основа с цел избягване на двойно данъчно облагане, обаче ограничавали постигането на тази цел и поради това не подлежали на задължително транспониране от държавите членки. Причината е, че ако в случай на привидна договореност дадена държава членка например не предвиди приспадане на данъка по член 8, параграф 7 от ATAD, това просто води до по-висока степен на защита на националната основа за облагане с корпоративен данък.

78. Съдът вече е разглеждал директиви, които предвиждат само минимална хармонизация, макар и в областта на правото за защита на потребителите. И в тези случаи националният закон за транспониране е целял постигането на целта на Директивата в по-голяма степен и поради това — както в настоящия случай — не е транспонирал предвидено в Директивата изключение.

79. Съдът е разгледал такъв казус например по дело Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid [41]. Делото се отнася до Директива 93/13/ЕИО относно неравноправните клаузи в потребителските договори [42], чийто член 4, параграф 2 предвижда, че неравноправният характер на клауза не може да се извежда нито от основния предмет на договора, нито от съответствието между цената и стоките, които ще се доставят, или услугите, които ще се предоставят в замяна, при условие че клаузата е изразена на ясен и разбираем език. Съгласно член 8 от Директивата държавите членки могат да приемат или да запазят в сила по-строгите действащи разпоредби, които са в съответствие с Договора, в областта на настоящата директива, с цел да осигурят максимална степен на защита за потребителите. Испанското законодателство, с което Директива 93/13/ЕИО е транспонирана в

[38] Решение от 7 юли 2016 г., Muladi (C-447/15, EU:C:2016:533, т. 43 и цитираната в него съдебна практика).

[39] По отношение на ограниченията на свободното движение на капитали вж. решения от 2 март 2023 г., PrivatBank и др. (C-78/21, EU:C:2023:137, т. 63), и от 18 юни 2020 г., Комисия/Унгария (Прозрачност на сдруженията) (C-78/18, EU:C:2020:476, т. 89).

[40] Решения от 18 януари 2024 г., Регионална дирекция „Автомобилна администрация“ — Плевен (C-227/22, EU:C:2024:57, т. 35), и от 7 юли 2016 г., Muladi (C-447/15, EU:C:2016:533, т. 44).

[41] Решение от 3 юни 2010 г. (C-484/08, EU:C:2010:309).

[42] Директива на Съвета от 5 април 1993 г. (ОВ, L 95, 1993 г., стр. 29) в първоначалната си редакция. Измененията, извършени с Директива 2011/83/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 25 октомври 2011 година относно правата на потребителите (ОВ, L 304, 2011 г., стр. 64), и с Директива (ЕС) 2019/2161 на Европейския парламент и на Съвета от 27 ноември 2019 година (ОВ, L 328, 2019 г., стр. 7), не са били относими към дело C-484/08.

националното право, не е въвело изключенията, предвидени в член 4, параграф 2 от Директивата. Напротив, съгласно тази уредба дори ясно и разбираемо формулирана клауза може да бъде счетена за неравноправна въз основа на основния предмет на договора или на съотношението качество/цена. В съответствие със заключението на генерален адвокат Trstenjak[43] Съдът приема, че тази липса на транспониране на изключението е допустима, тъй като в съответствие с целта на минималната хармонизация[44] испанската правна уредба е насочена към постигане на по-високо ниво на защита на потребителите[45].

80. От това може да се заключи, че задължението на държавите членки да транспонират Директивата, когато е налице само минимална хармонизация, не обхваща онези разпоредби, предвиждащи изключения, липсата на транспониране на които води до по-пълно постигане на целта на Директивата, отколкото транспонирането им. С други думи, в случай на директива за минимална хармонизация не е задължително да се транспонира изключение, което ограничава постигането на нейната цел.

81. Така както по дело Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid Директива 93/13 допуска по-строги национални разпоредби „с цел да осигурят максимална степен на защита за потребителите“[46], така и член 3 от ATAD в настоящия случай допуска „прилагането на национални разпоредби или на разпоредби въз основа на споразумения, чиято цел е да гарантират по-високо равнище на защита на националните основи за облагане с корпоративен данък“. Следователно и ATAD предвижда само минимална хармонизация.

82. За да се прецени дали нетранспонираният член 8, параграф 7 от ATAD представлява изключение, което ограничава постигането на целта на Директивата, следва отново да се разгледа логиката на уредбата. В член 7, параграф 2, буква б) от ATAD е заложен принципът, че доходите на контролираните чуждестранни дружества, които произтичат от привидни договорености, се включват в данъчната основа на данъкоплатеца, който е местно лице. Чрез тази уредба данъкоплатецът следва да бъде обложен така, както би бил обложен при липса на привидната договореност. Поради това доходите на контролираните чуждестранни дружества, доколкото произтичат от привидни договорености, се прибавят към доходите на контролиращия данъкоплатец. Член 8, параграф 7 от ATAD представлява отклонение от този принцип, доколкото предвиденото в него приспадане на данък води до това, че доходите на контролираното чуждестранно дружество вече не се облагат в пълен размер в държавата, в която контролиращият данъкоплатец е местно лице за данъчни цели. С това се ограничава целта на уредбата — защитата на националната основа за облагане с корпоративен данък. „Жертвата“ на привидната договореност получава данъчни приходи в по-нисък размер, отколкото би получила, ако беше избрана допустима форма на данъчно планиране.

83. В този смисъл посоченият по-горе принцип, който може да се изведе от дело Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid, е приложим и в настоящия случай. Съгласно него липсата на транспониране на член 8, параграф 7 от ATAD не би представлявала нарушение от страна на Кралство Белгия, при условие че тази мярка допринася за по-пълно постигане на целта на Директивата (вж. по-долу а) и не надхвърля необходимото за тази цел (вж. по-долу б).

[43] По дело Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2009:682, т. 87).

[44] Решение от 3 юни 2010 г., Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2010:309, т. 28 и сл.).

[45] Решение от 3 юни 2010 г., Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2010:309, т. 40).

[46] Член 8 от Директива 93/13.

а) По-пълно постигане на целта на Директивата поради липсата на транспониране на член 8, параграф 7

84. Липсата на транспониране на член 8, параграф 7 от ATAD следва, на първо място, да допринася за по-пълно постигане на целта на Директивата. Поради това следва да се определи откъде може да бъде изведена тази цел.

85. В гореспоменатото дело Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid Съдът се основава само на защитата на потребителите, предвидена в член 8 от Директива 93/13, който установява само стандарт за минимална хармонизация. Съответно в настоящия случай следва да се основе на член 3 от ATAD.

86. Посочената в член 3 от ATAD „Защита на националните корпоративни данъчни основи“ се реализира в по-голяма степен, като не се транспонира възможността за приспадане на данъка съгласно член 8, параграф 7. Преди всичко обаче рискът от необходимостта от защита срещу допълващо облагане от страна на държавата, в която контролираното дружество е местно лице, възпира прехвърлянето на доходи в чужбина и по този начин допълнително защитава националната основа за облагане с корпоративен данък.

87. Противно на довода на Комисията, която във връзка с това се позовава само на съображение 5, посоченото там едновременно предотвратяване на пречки за вътрешния пазар, като например двойното данъчно облагане, не може да се разглежда като самостоятелна цел на Директивата. По-специално, двойното данъчно облагане произтича, на първо място, от самата директива, а именно от задължението за допълващо облагане, и то само ако се приеме, че държавата с ниско данъчно облагане има собствено право да облага съответната данъчна основа поради привидната договореност. Следователно би било непоследователно да се приеме, че Директивата има за цел избягване на двойното данъчно облагане, ако самият риск от него поначало произтича от самата директива (в случая — чрез задължението за допълващо облагане).

88. Това се потвърждава от по-задълбочен анализ на ATAD. Съгласно самото ѝ наименование Директивата съдържа „правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар“. От тази формулировка само изразът „срещу практиките за избягване на данъци“ описва целта на Директивата. Допълнението „които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар“ само ограничава кръга на обхванатите практики за избягване на данъци с оглед на правното основание по член 115 ДФЕС (вж. по-горе т. 1), без да формулира самостоятелна цел.

89. Още в съображение 1 е посочена необходимостта „да се възвърне доверието в справедливостта на данъчните системи“ и да „да се даде възможност на правителствата ефективно да упражняват своя данъчен суверенитет“. Съображения 2, 3, 5, 14 и 16 също се отнасят до борбата с избягването на данъци като цел на Директивата.

90. Освен това в Директивата е възприето разбирането, че пречката за пазара произтича преди всичко от самите практики за избягване на данъци. Това е заложено още в нейното наименование („практики за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар“) и се потвърждава от второто съображение в нея, което гласи: „За доброто функциониране на вътрешния пазар е от съществено значение държавите членки да изпълнят най-малко ангажиментите си във връзка със свиването на данъчната основа и прехвърлянето на печалби и в по-общ план да предприемат действия за възпиране на

практиките за избягване на данъци и да гарантират справедливо и ефективно данъчно облагане в Съюза […]“. Съображение 16 също е в тази посока, като гласи следното: „Тъй като една от основните цели на настоящата директива е да се повиши устойчивостта на вътрешния пазар като цяло по отношение на трансграничните практики за избягване на данъци […]“.

91. Само в съображение 5 се споменава предотвратяването на „пречки на пазара, например двойно данъчно облагане“. Би било обаче прекомерно да се придава особено значение на едно-единствено съображение и въз основа на него да се извежда допълнителна, самостоятелна цел на Директивата, докато нейната безспорна основна цел е отразена в най-малко пет съображения, в нейното заглавие и в самите разпоредби (вж. член 3 от ATAD). Нито една от материалноправните разпоредби на ATAD не разглежда подробно проблема с двойното данъчно облагане от страна на държавите членки, с изключение на член 8, параграф 7, който обаче се отнася „само“ до двойното данъчно облагане, създадено от самата директива. По-логично е избягването на двойното данъчно облагане да се разглежда като израз на принципа на пропорционалност в случаите, в които такова двойно данъчно облагане може да възникне в резултат на Директивата.

92. Третото изречение на петото съображение гласи: „Когато прилагането на тези правила води до двойно данъчно облагане, данъкоплатците следва да получават данъчно облекчение посредством приспадането на данъка, платен в друга държава членка или трета държава, в зависимост от случая“. По отношение на допълващото облагане на контролирани чуждестранни дружества, регламентирано в член 7, параграф 2 от ATAD, това се отнася само до хипотезата по буква а), при която изобщо може да възникне двойно данъчно облагане от страна на две държави членки. В хипотезите по буква б), напротив, както беше посочено по-горе (вж. т. 46 и сл.), двойно данъчно облагане от страна на държави членки изобщо не може да възникне.

93. Поради това може да остане открит въпросът дали Съюзът изобщо разполага с компетентност да приеме директива за *общо премахване* на двойното данъчно облагане в данъчното право на държавите членки относно преките данъци. Причината е, че двойното данъчно облагане произтича от упражняването на данъчен суверенитет от страна на държавите членки. В това отношение Съдът вече многократно е подчертавал, че неблагоприятните последици, които могат да възникнат от успоредното упражняване на данъчните правомощия на различните държави членки, доколкото това упражняване не е дискриминационно, не представляват забранени от Договорите ограничения [47].

94. В резултат на това липсата на транспониране на член 8, параграф 7 от ATAD води до по-пълна реализация на целта на Директивата за защита на националната основа за облагане с корпоративен данък, както е определена в член 3, отколкото би било в случай на неговото транспониране.

[47] Решение от 3 юни 2010 г., Комисия/Испания (C-487/08, EU:C:2010:310, т. 56); вж. в този смисъл също решения от 16 юли 2009 г., Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, т. 27), от 20 май 2008 г., Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, т. 41, 42 и 47), и от 14 ноември 2006 г., Kerckhaert и Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, т. 19, 20 и 24).

б) Спазване на изискването за необходимост

95. Липсата на транспониране е и необходима, тъй като в хипотезите по член 7, параграф 2, буква б) от ATAD по правило изобщо не съществува риск от двойно данъчно облагане (вж. вече по-горе, т. 46 и сл.). За засегнатите предприятия, които са избрали съответна привидна договореност, липсата на транспониране на член 8, параграф 7 от ATAD води до допълнителна тежест, свързана с практически затруднения (вж. по-горе, т. 67 и сл.). В това отношение допълнителната административна тежест изпълнява възпираща функция, като превръща икономическия стимул за прехвърляне на печалби към други държави, с по-ниски ставки на корпоративен данък, в неговата противоположност. Следователно мярката не надхвърля необходимото за постигане на преследваната от нея цел.

в) Междинно заключение

96. Следователно предвиденото в член 8, параграф 7 приспадане на данъка, платен в чужбина от контролираното чуждестранно дружество, като изключение, ограничаващо постигането именно на тази цел на Директивата, не попада в обхвата на задължението за транспониране по силата на ATAD като директива, предвиждаща минимална хармонизация. Ето защо, като не е транспонирало член 8, параграф 7, Кралство Белгия не е нарушило задължението си за транспониране. И поради тази причина искът на Комисията е неоснователен.

B. Обобщение

97. Следователно твърдението за неизпълнение на задължение по Договора поради липсата на транспониране на член 8, параграф 7 от ATAD при избора на допълващо облагане съгласно член 7, параграф 2, буква б) от ATAD е неоснователно дори въз основа на телеологичното тълкуване на тази разпоредба, а във всеки случай — поради факта, че Директивата предвижда само минимална хармонизация съгласно член 3.

VI. Съдебни разноски

98. Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Комисията е загубила делото, тя трябва да бъде осъдена да понесе съдебните разноски в съответствие с искането на Кралство Белгия.

99. Член 140, параграф 1 от Процедурния правилник предвижда, че държавите членки и институциите на Съюза, встъпили по делото, понасят направените от тях съдебни разноски. В приложение на тази разпоредба Кралство Нидерландия понася направените от него съдебни разноски.

VII. Заключение

100. По изложените съображения предлагам на Съда да постанови следното:

1. Отхвърля иска.

2. Осъжда Комисията да заплати съдебните разноски.

3. Кралство Нидерландия понася направените от него съдебни разноски.