Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE
JULIANE KOKOTT,
predstavljeni 22. maja 2025[1]

**Zadeva C-524/23**

**Evropska komisija**
**proti**

**Kraljevini Belgiji**

„Postopek zaradi neizpolnitve obveznosti – Prenos Direktive (EU) 2016/1164 – Pravila proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga – Zakonodajna pristojnost Unije – Člen 115 PDEU – Neprenos člena 8(7) Direktive – Minimalna harmonizacija – Obseg obveznosti prenosa“

## I. Uvod

1. Ta postopek zaradi neizpolnitve obveznosti se nanaša na področje pravil proti praksam izogibanja davkom. Neposredni davki, kot je obravnavani davek od dohodkov pravnih oseb, so načeloma v finančni in davčni pristojnosti držav članic. Vendar je Svet menil, da bi bilo smiselno prakse izogibanja davkom preprečevati na ravni Unije, da bi se preprečila razdrobljenost notranjega trga ter odpravila neskladja in izkrivljanje trga. Za to je z Direktivo (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016[2] („Anti-Tax Avoidance Directive“, v nadaljevanju: ATAD) vzpostavil minimalno raven zaščite pred praksami izogibanja davkom za nacionalne sisteme obdavčitve dohodkov pravnih oseb v vsej Uniji.

2. ATAD poleg splošnega pravila o preprečevanju zlorab vsebuje posebno pravilo, ki je namenjeno preprečevanju davčnih ugodnosti zaradi preusmerjanja dobičkov na tujo hčerinsko družbo. Klasičen primer je ustanovitev hčerinske družbe v državi z nizko davčno stopnjo, ki se ji zagotovi kapital in nato da posojilo matični družbi. Prihodki od obresti so v tujini obdavčeni po nizki stopnji in jih je mogoče na nacionalnem ozemlju, na katerem velja višja davčna stopnja, odbiti kot stroške poslovanja. Tako se dobiček preusmeri v državo z nizko davčno stopnjo. ATAD Belgiji zdaj nalaga sprejetje tako imenovanih pravil o prištetju. Pri tem se dohodek, ki ga hčerinska družba ustvari v tujini, evidentira kot dohodek matične družbe na nacionalnem ozemlju (se ji prišteje) in obdavči po (višji) belgijski davčni stopnji. Vendar se s členom 8(7) ATAD ta pravna posledica omejuje. Tako naj bi bilo mogoče (nižji) davek, ki ga hčerinska družba plača v tujini, odbiti od (višje) davčne obveznosti matične družbe na nacionalnem ozemlju.

[1] Jezik izvirnika: nemščina.

[2] Direktiva Sveta o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (UL 2016, L 193, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (EU) 2017/952 z dne 29. maja 2017 o spremembi Direktive (EU) 2016/1164 v zvezi s hibridnimi neskladji s tretjimi državami (UL 2017, L 144, str. 1). Vendar ni bila spremenjena nobena od določb, ki so upoštevne v obravnavani zadevi.

3. Vendar Kraljevina Belgija zaradi večje zaščite svoje davčne osnove ni hotela dovoliti takšnega odbitka in se je sklicevala na to, da ATAD določa le minimalno harmonizacijo. Pri tem je šlo po mnenju Komisije za neizpolnitev obveznosti.

4. Postopek zaradi neizpolnitve obveznosti, ki se je začel po tem, je po eni strani posebej pereč zato, ker pristojnost Unije za sprejetje te direktive ni povsem jasna. Čeprav vse države članice soglašajo s sprejetjem neke direktive, to ne more niti utemeljiti niti nadomestiti pristojnosti Unije, ki ni določena v Pogodbah. Po drugi strani se postavlja splošno vprašanje o pravu Unije, kakšno polje proste presoje imajo države članice pri prenosu direktiv za minimalno harmonizacijo, ki vsebujejo podrobna pravila tudi o izjemah.

## II. Pravni okvir

### A. Pravo Unije

5. Z Direktivo proti izogibanju davkom (v nadaljevanju: ATAD) se, kot je razvidno iz njenega naslova, določajo pravila proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga.

6. Ozadje sprejetja Direktive je pojasnjeno v njenih uvodnih izjavah 1, 2, 3, 5, 11, 12, 14 in 16:

„(1) V okviru aktualnih političnih prednostnih nalog na področju mednarodnega obdavčevanja je poudarjena potreba po zagotovitvi, da se davek plača tam, kjer se ustvarijo dobički in vrednost. Zato je nujno, da se ponovno vzpostavi zaupanje v pravičnost davčnih sistemov in vladam omogoči, da učinkovito izvajajo svojo davčno suverenost. […]

(2) […] Za dobro delovanje notranjega trga je bistveno, da države članice izpolnijo vsaj svoje zaveze v okviru pobude za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička[3], v širšem smislu pa sprejmejo ukrepe za preprečevanje praks izogibanja davkom ter zagotavljanje pravičnega in učinkovitega obdavčevanja v Uniji na dovolj dosleden in usklajen način. […]

(3) Določiti je treba pravila, da se okrepi povprečna raven zaščite pred agresivnim davčnim načrtovanjem na notranjem trgu. […]

(5) Določiti je treba pravila za preprečevanje erozije davčne osnove na notranjem trgu in preusmerjanja dobička z notranjega trga. Da bi prispevali k uresničevanju tega cilja, so potrebna pravila na naslednjih področjih: omejitve glede priznavanja odhodkov za obresti, izstopna obdavčitev, splošno pravilo o preprečevanju zlorab, pravila o nadzorovanih tujih družbah in pravila za obravnavo hibridnih neskladij. Če uporaba navedenih pravil povzroča dvojno obdavčitev, bi bilo treba davčnim zavezancem zagotoviti olajšavo v obliki odbitka za davek, plačan v drugi državi članici ali tretji državi, odvisno od primera. Namen pravil torej ne bi smel biti samo preprečevanje praks izogibanja davkom, ampak tudi izogibanje ustvarjanju drugih ovir na trgu, kot je na primer dvojna obdavčitev.

[3] Priporočila za ukrepe pobude Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD) za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS).

(11) Splošna pravila o preprečevanju zlorab so vključena v davčne sisteme za boj proti praksam davčne zlorabe, ki še niso bile urejene s posebnimi določbami. Vloga splošnih pravil o preprečevanju zlorab je torej odpraviti vrzeli, ki ne bi smele vplivati na uporabo posebnih pravil proti zlorabi. […]

(12) Učinek pravil o nadzorovanih tujih družbah je, da se dohodek nizko obdavčene nadzorovane hčerinske družbe ponovno pripiše njeni matični družbi. Matična družba se nato obdavči za ta pripisani dohodek v državi, kjer je rezidentka za davčne namene. […] Da bi zagotovile višjo raven zaščite, bi lahko države članice znižale prag za nadzor ali uporabile višji prag s primerjavo med dejansko plačanim davkom od dohodkov pravnih oseb z davkom od dohodkov pravnih oseb, ki bi se zaračunal v državi članici davčnega zavezanca. […]

(16) Glede na to, da je glavni cilj te direktive izboljšati odpornost notranjega trga kot celote proti praksam čezmejnega izogibanja davkom, države članice tega ne morejo same zadovoljivo doseči. […] Ker precejšnja neučinkovitost na notranjem trgu povzroča predvsem težave, ki so čezmejne narave, bi bilo popravne ukrepe treba sprejeti na ravni Unije. […] V skladu z načelom sorazmernosti […] ta direktiva ne presega tistega, kar je potrebno za doseganje navedenega cilja. Cilj te direktive je z določitvijo minimalne ravni zaščite za notranji trg zgolj doseči potrebno minimalno stopnjo usklajenosti v Uniji za uresničevanje njenih ciljev.“

7. Člen 3 ATAD, naslovljen „Minimalna raven zaščite“, določa:

„Ta direktiva ne izključuje uporabe notranjih ali na sporazumih temelječih določb, ki so namenjene varovanju višje ravni zaščite za domače davčne osnove od dohodkov pravnih oseb.“

8. Člen 6 ATAD, naslovljen „Splošno pravilo o preprečevanju zlorab“, v odstavkih 1 in 2 določa:

1. Država članica za namene izračuna obveznosti za davek od dohodkov pravnih oseb ne upošteva sheme ali niza shem, ki so ob upoštevanju vseh pomembnih dejstev in okoliščin nepristne, če je njihov glavni namen ali eden od glavnih namenov pridobiti davčno ugodnost, ki izničuje cilj ali namen veljavnega davčnega prava. Shema lahko obsega več kot en korak ali del.

2. Za namene odstavka 1 se shema ali niz shem šteje za nepristnega, kolikor se ne uresničuje iz tehtnih komercialnih razlogov, ki odražajo ekonomsko realnost.“

9. Člen 7 ATAD vsebuje pravila o prištetju dohodka nadzorovanih tujih družb k davčni osnovi davčnega zavezanca. V odstavku 1 je opredeljen pojem nadzorovane tuje družbe; med drugim mora biti davčni zavezanec udeležen v subjektu z več kot 50 odstotki glasovalnih pravic, imeti več kot 50 odstotkov kapitala ali biti upravičen do več kot 50 odstotkov dobička navedenega subjekta. V skladu z odstavkom 2(a) in (b) lahko države članice glede pravil o prištetju izbirajo med dvema možnostma:

„Kadar se subjekt ali stalna poslovna enota obravnava kot nadzorovana tuja družba v skladu z odstavkom 1, država članica davčnega zavezanca vključi v davčno osnovo:

(a) nerazdeljeni dohodek subjekta ali dohodek stalne poslovne enote, ki izhaja iz naslednjih kategorij: […]

ali

(b) nerazdeljeni dohodek subjekta ali stalne poslovne enote, ki izhaja iz nepristnih ureditev, vzpostavljenih poglavitno z namenom pridobitve davčne ugodnosti.

Za namene te točke se šteje, da je shema ali niz shem nepristen, kolikor subjekt ali stalna poslovna enota ne bi imela sredstev ali ne bi prevzela tveganj, ki ustvarjajo njegov oziroma njen celotni dohodek ali del njegovega oziroma njenega dohodka, če ne bi bila pod nadzorom družbe, ki izvaja funkcije osebja, pristojnega za odločanje, ki so povezane s temi sredstvi in tveganji, te funkcije pa imajo ključno vlogo pri ustvarjanju dohodka nadzorovane družbe.“

10. Člen 8(2), naslovljen „Izračun dohodka nadzorovane tuje družbe“, določa:

„Kadar se uporablja točka (b) člena 7(2), se dohodek, ki se vključi v davčno osnovo za davčnega zavezanca, omeji na zneske, ustvarjene s sredstvi in tveganji, povezanimi s funkcijami osebja, pristojnega za odločanje, ki jih izvaja obvladujoča družba. Dodelitev dohodka nadzorovane tuje družbe se izračuna v skladu z neodvisnim tržnim načelom.“

11. Člen 8(7) ATAD glede tega določa:

„Država članica davčnega zavezanca odobri odbitek davka, ki ga je plačal subjekt ali stalna poslovna enota, od davčne obveznosti davčnega zavezanca v njegovi državi davčnega rezidentstva ali državi, v kateri se nahaja. Odbitek se izračuna v skladu z nacionalnim pravom.“

## B. Belgijsko pravo

12. Kraljevina Belgija je Direktivo proti izogibanju davkom (ATAD) v nacionalno pravo prenesla z zakonom z dne 25. decembra 2017 o reformi davka od dohodkov pravnih oseb (*M.B.*, 29. december 2017, str. 116422). Z njim je bil predvsem vstavljen nov člen 185/2 v zakonik o dohodnini 1992, ki je – v skladu z možnostjo iz člena 7(2)(b) ATAD – pravila o prištetju določal zgolj za nepristne ureditve. Možnost odbitka davka iz člena 8(7) ATAD ni bila prenesena.

## III. Ozadje spora

13. Kraljevina Belgija je po izteku roka za prenos Direktive 31. decembra 2018 (člen 11(1) ATAD) Komisijo obvestila o določbah, ki jih je sprejela za prenos Direktive. V korelacijski tabeli, ki jo je ob tem posredovala, je bilo v zvezi s členom 8(7) ATAD navedeno, da ta možnost zaradi člena 3 ATAD (Minimalna raven zaščite) ni bila izbrana. Komisija je z dopisom z dne 2. julija 2020 na podlagi člena 258 PDEU pozvala Kraljevino Belgijo, naj predloži svoje pripombe v zvezi s tem, da sporočeni ukrepi ne vsebujejo določb za prenos člena 4(4)(b), člena 4(7) in člena 8(7). Kraljevina Belgija je glede člena 4 v svojem odgovoru z dne 24. novembra 2020 napovedala, da bo izvedla potrebne spremembe, in jih je sporočila Komisiji 9. marca 2021. Prenos člena 8(7) pa je zavrnila.

14. Komisija je 2. decembra 2021 Kraljevino Belgijo v obrazloženem mnenju pozvala, naj v roku dveh mesecev sprejme potrebne ukrepe za prenos člena 8(7). Kraljevina Belgija je v odgovoru z dne 2. februarja 2022 napovedala, da bo potrebne ukrepe za prenos člena 8(7) sprejela v prvem polletju leta 2022. Belgijski organi so Komisijo 10. januarja 2023 obvestili, da belgijski vladi ni uspelo doseči političnega soglasja o sprejetju ukrepov za prenos člena 8(7) in da bo Kraljevina Belgija zato ohranila svoje stališče glede neprenosa člena 8(7). Belgijska določba naj bi se

uporabila samo v primeru davčne zlorabe; tam naj bi bila odvračilna narava zelo pomembna in naj ne bi bilo primerno dovoliti odbitka tujih davkov. Tak dohodek naj tako in tako doslej še ne bi bil obdavčen, tako da naj zaradi uporabe te določbe še nobeno podjetje ne bi utrpelo škode.

## IV. Predlogi in postopek pred Sodiščem

15. Komisija je z vlogo z dne 11. avgusta 2023 na podlagi člena 258, drugi odstavek, PDEU zoper Kraljevino Belgijo vložila tožbo pri Sodišču in mu predlagala, naj

– ugotovi, da Kraljevina Belgija s tem, da ni sprejela zakonov in drugih predpisov, ki so potrebni za prenos člena 8(7) Direktive, ni izpolnila obveznosti iz te direktive;

– Kraljevini Belgiji naloži plačilo stroškov.

16. Kraljevina Belgija je Sodišču predlagala, naj

– tožbo Komisije zavrže kot nedopustno, podredno pa zavrne kot neutemeljeno;

– Komisiji naloži plačilo stroškov.

17. Kraljevina Nizozemska podpira predloge Kraljevine Belgije kot intervenientka.

18. Stranke so podale pisna stališča, vse razen Kraljevine Nizozemske pa so na obravnavi 21. oktobra 2024 podale tudi ustne navedbe.

## V. Pravna presoja

### A. Dopustnost tožbe

19. Kraljevina Belgija meni, da je tožba nedopustna, ker naj Komisija v obrazloženem mnenju in v tožbi ne bi dovolj jasno in natančno navedla tožbenih razlogov. Te trditve je treba zavrniti.

20. Tožba mora na podlagi člena 21(1), drugi stavek, Statuta Sodišča in člena 120, točka (c), Poslovnika vsebovati predmet spora in kratek povzetek tožbenih razlogov, ki jih navaja tožeča stranka; ta navedba mora biti dovolj jasna in natančna, da toženi stranki omogoči pripravo obrambe, Sodišču pa izvedbo nadzora. [4]

21. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je na podlagi člena 258 PDEU predmet tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti določen z obrazloženim mnenjem Komisije, tako da mora tožba temeljiti na enakih razlogih in predlogih kot to obrazloženo mnenje. [5] Vendar se s tem ne zahteva popolna skladnost med predlogi, navedenimi v tožbi, in izrekom obrazloženega mnenja, če predmet spora, kot je bil opredeljen v obrazloženem mnenju, v tožbi ni bil razširjen ali spremenjen. [6]

[4] Sodbe z dne 10. maja 2012, Komisija/Estonija (C-39/10, EU:C:2012:282, točka 24); z dne 24. marca 2011, Komisija/Španija (C-375/10, neobjavljena, EU:C:2011:184, točka 10), in z dne 12. februarja 2009, Komisija/Poljska (C-475/07, neobjavljena, EU:C:2009:86, točka 43).

[5] Glej sodbo z dne 8. decembra 2005, Komisija/Luksemburg (C-33/04, EU:C:2005:750, točka 36 in navedena sodna praksa).

[6] Sodbi z dne 7. septembra 2006, Komisija/Združeno kraljestvo (C-484/04, EU:C:2006:526, točka 25), in z dne 14. julija 2005, Komisija/Nemčija (C-433/03, EU:C:2005:462, točka 28).

22. Komisija v tožbi z dne 11. avgusta 2023 Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Kraljevina Belgija s tem, da ni pravilno prenesla člena 8(7) ATAD, ni izpolnila obveznosti iz te direktive. Komisija s tem, ko v tožbi omenja nepravilni prenos člena 8(7) ATAD, v obrazloženem mnenju pa še neprenos, ne spreminja predmeta spora. Nepravilen prenos zajema tudi podvrsto popolnega neprenosa, kar je pojasnjeno v terminologiji Komisije. Komisija v tožbi po vsebini še vedno očita neprenos člena 8(7) ATAD. Zato je tožba temeljila na enakih razlogih in trditvah, kot so bili navedeni v obrazloženem mnenju. Zaradi tega je treba tožbo razglasiti za dopustno.

## B. Utemeljenost tožbe

23. Pojasniti je treba, ali Kraljevina Belgija, ki se je za pravila o prištetju odločila zgolj *v primerih nepristnih ureditev* na podlagi člena 7(2)(b) ATAD, s tem, da ni prenesla možnosti odbitka davka iz člena 8(7) ATAD, ni izpolnila obveznosti prenosa iz te direktive.

24. Predhodni pogoj za to je, da je bila Kraljevina Belgija zavezana prenesti to direktivo. Ta obveznost načeloma velja samo, če je bil pravni akt Unije, ki ga je treba prenesti, tudi veljavno sprejet. Zato bom najprej obravnavala vprašanje obstoja pristojnosti Unije za sprejetje ATAD in vprašanje, ali je Sodišče v okviru postopka zaradi neizpolnitve obveznosti sploh pristojno opraviti preizkus tega vprašanja, in sicer ne glede na to, ali stranke navajajo tak očitek (v zvezi s tem glej razdelek 1.). Nato bom preučila obrambo Kraljevine Belgije. Ta se najprej sklicuje na to, da člen 8(7), drugi stavek, ATAD za izračun odbitka davka napotuje na nacionalno pravo (v zvezi s tem glej razdelek 2.). Poleg tega naj se člen 8(7) ATAD ne bi uporabljal za pravila o prištetju iz člena 7(2)(b) ATAD, kar odpira vprašanja o razmerju do splošnega pravila o preprečevanju zlorab iz člena 6 ATAD (v zvezi s tem glej razdelek 3.). Nazadnje naj Direktiva državam članicam na podlagi člena 3 ATAD ne bi preprečevala zagotoviti višje ravni zaščite za domače davčne osnove od dohodkov pravnih oseb (v zvezi s tem glej razdelek 4.).

### *1. Pristojnost Unije za sprejetje ATAD*

25. Pravni teoretiki menijo, da je zelo vprašljivo, ali sprejetje ATAD spada med zakonodajne pristojnosti Unije.[7] V zakonodajnem postopku sta tudi Malta[8] in Švedska[9] z obrazloženima mnenjema izrazili pomisleke glede zakonodajne pristojnosti. Ti dvomi se dejansko zdijo upravičeni (v zvezi s tem glej razdelek (a)). Vendar pristojnosti EU za sprejetje ATAD v obravnavanem postopku zaradi neizpolnitve obveznosti ni mogoče pojasniti (v zvezi s tem glej razdelek (b)).

[7] Glej na primer de Graaf, A./Visser, K. J., *ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects*, EC Tax Review 25 (2016), str. 199 (204); Traversa, E./Possoz M., *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*, v: Revue des affaires européennes 2018, str. 611 (624 in 625); Brokelind C., „The Anti-Tax Avoidance Directive under Scrutiny: A Matter of Competence?", v: Monsénégo, J./Bjuvberg, J. (Hrsg.), *International Taxation in a Changing Landscape – Liber Amicorum in Honour of Bertil Wiman*, Alphen aan den Rijn, 2019, str. 45 (48 in 49); Haslehner, W., „The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal Order", v: Haslehner, W. in drugi (Hrsg.), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, 2020, str. 32 (38 in 39); Hey, J., *Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD)*, v: Steuer und Wirtschaft 2017, str. 248 (254, 262); Oppel, F., *BEPS in Europa: (Schein-) Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen*, v: Internationales Steuerrecht 2016, str. 797 (798 in 799).

[8] Evropski parlament – Odbor za pravne zadeve, 5. september 2016, Obrazloženo mnenje malteškega parlamenta k Predlogu Direktive Sveta o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (COM(2016) 26 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

[9] Evropski parlament – Odbor za pravne zadeve, 25. april 2016, Obrazloženo mnenje švedskega parlamenta k Predlogu Direktive Sveta o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (COM(2016) 26 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

### *a) Dvomi glede pristojnosti Unije za sprejetje ATAD*

26. Unija je v skladu z načelom prenosa pristojnosti (člen 5(1), prvi stavek, in (2) PEU) pristojna samo, če je bila zakonodajna pristojnost nanjo prenesena s konkretno določbo o pristojnosti. Unija je ATAD sprejela na podlagi člena 115 PDEU, s katerim se na Svet prenaša zakonodajna pristojnost za izdajo „direktiv[e] za približevanje tistih zakonov in drugih predpisov držav članic, ki neposredno vplivajo na vzpostavitev ali delovanje notranjega trga“. Neposreden vpliv na delovanje notranjega trga bi lahko izhajal iz omejevanja temeljnih svoboščin [10] ali iz znatnega izkrivljanja konkurence med zadevnimi podjetji [11].

27. Zdi se, da zakonodajalec Unije meni, da se delovanje notranjega trga spodbuja predvsem s preprečevanjem praks izogibanja davkom. [12] Vendar ATAD s tem ne odpravlja morebitnega omejevanja temeljnih svoboščin, ki bi izhajalo iz veljavne nacionalne zakonodaje. S tem, ko državam članicam nalaga skupno minimalno raven zaščite nacionalnih sistemov obdavčitve dohodkov pravnih oseb pred praksami izogibanja davkom, namreč omejuje možnosti podjetij za čezmejno delovanje. Namesto da bi spodbujala izvrševanje temeljnih svoboščin, ga s tem ovira. [13]

28. Sodišče je ukrepe za preprečevanje praks izogibanja davkom doslej vedno štelo za omejitve temeljnih svoboščin, večinoma svobode ustanavljanja in prostega pretoka kapitala, ki jih je treba utemeljiti. V tem okviru sta že bila predmet sodne prakse Sodišča zlasti izstopna obdavčitev [14], pa tudi pravila o prištetju [15]. Ker je namen varovanja temeljnih svoboščin gospodarskega subjekta ravno zagotoviti delovanje notranjega trga, se zdi protislovno šteti, da se lahko z omejitvijo istih temeljnih svoboščin spodbuja isti cilj. [16]

29. Zgolj to, da zakonodajalec Unije meni, da se delovanje notranjega trga spodbuja s približevanjem zakonodaje in odpravo izkrivljanja trga, ki je povezana z njim, [17] načeloma ne zadostuje za utemeljitev pristojnosti na podlagi člena 115 PDEU. Harmonizacija ni cilj sama po sebi. Načelo prenosa pristojnosti ne bi imelo učinka, če bi se Uniji dovolila neomejena pristojnost za poenotenje prava z obrazložitvijo, da se z njim *per se* spodbuja delovanje notranjega trga.

[10] V tem smislu – vendar ne v zvezi s členom 115 PDEU – že sodba z dne 5. oktobra 2000, Nemčija/Parlament in Svet (C-376/98, EU:C:2000:544, točka 95); prav tako v zvezi s členom 115 PDEU v nekaterih komentarjih nemškogovorečih pravnih teoretikov: Korte, S., v: Calliess/Ruffert, *EUV/AEUV*, 6. izdaja 2022, PDEU, člen 115, točka 9; Tietje, C., v: Grabitz/Hilf/Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union*, 83. dopolnjena izdaja julij 2024, PDEU, člen 115, točka 22 in naslednje; Herrnfeld, H.-H., v: Schwarze/Becker/Hatje/Schoo, *EU-Kommentar*, 4. izdaja 2019, PDEU, člen 115, točka 4.

[11] Sodba z dne 18. marca 1980, Komisija/Italija (91/79, EU:C:1980:85, točka 8).

[12] Glej na primer uvodno izjavo 2: „[…] Za dobro delovanje notranjega trga je bistveno, da države članice izpolnijo vsaj svoje zaveze v okviru pobude za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička, v širšem smislu pa sprejmejo ukrepe za preprečevanje praks izogibanja davkom ter zagotavljanje pravičnega in učinkovitega obdavčevanja v Uniji […]“ in uvodno izjavo 16: „Glede na to, da je glavni cilj te direktive izboljšati odpornost notranjega trga kot celote proti praksam čezmejnega izogibanja davkom, […]“.

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

[14] Sodbe z dne 21. maja 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, točka 36); z dne 23. januarja 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, točka 43); z dne 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, točka 41), in z dne 7. septembra 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, točke od 32 do 39).

[15] Sodbi z dne 26. februarja 2019, X (Posredniške družbe s sedežem v tretjih državah) (C-135/17, EU:C:2019:136, točke od 55 do 58), in z dne 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, točka 46).

[16] Tako tudi že v zvezi z obveznim pravilom skladnosti, ki je bilo na novo uvedeno v Direktivi o matičnih in odvisnih družbah, Desens, M., *Ist die neue Korrespondenzregel in der Mutter-Tochter-Richtlinie mit dem primären Unionsrecht vereinbar*?, v: Internationales Steuerrecht 2014, str. 825 (828).

[17] Glej uvodno izjavo 2: „[…] Poleg tega lahko samo skupen okvir prepreči razdrobljenost trga ter odpravi obstoječa neskladja in izkrivljanje trga. […]“

Zahteva po *neposrednem vplivu* na delovanje notranjega trga bi bila tako odveč. V skladu s tem je Sodišče tudi pravno podlago člena 100a PES (zdaj člen 114 PDEU) omejilo na odpravo *znatne* izkrivljenosti konkurence. [18]

30. V tem okviru je Sodišče v zvezi s členom 114 PDEU (takrat še člen 100a Pogodbe), ki omogoča približevanje zakonodaje držav članic, ki ureja delovanje notranjega trga, glede potrebne znatnosti tega vpliva navedlo: [19]

„Sodišče v okviru nadzora nad zakonitostjo direktive, sprejete na podlagi člena 100a Pogodbe, preveri, ali je izkrivljenost konkurence, ki se želi odpraviti z ukrepom, znatna (dokaz). Če takšne zahteve ne bi bilo, bi bila pristojnost normodajalca Skupnosti tako rekoč neomejena. Nacionalni predpisi se namreč pogosto razlikujejo glede pogojev opravljanja dejavnosti, ki jih urejajo, kar posredno ali neposredno vpliva na konkurenčne pogoje zadevnih podjetij. Iz navedenega izhaja, da bi bilo razlagati člene 100a, 57(2) in 66 Pogodbe tako, da bi se normodajalec Skupnosti lahko oprl na te člene z namenom odpravljanja neznatne izkrivljenosti konkurence, v nasprotju z načelom, […], na podlagi katerega so pristojnosti Skupnosti dodeljene pristojnosti.“

31. Menim, da ta trditev velja tudi za nadzor nad zakonitostjo direktive, sprejete na podlagi člena 115 PDEU. Iz primerjave podlag za pristojnost na področju posrednega obdavčenja (člen 113 PDEU, „potrebna“ za delovanje notranjega trga) in neposrednega obdavčenja (člen 115 PDEU, „neposredno vplivajo na […] delovanje notranjega trga“) je namreč prav tako razvidno, da je treba neposreden vpliv na delovanje notranjega trga pri neposrednem obdavčenju utemeljiti podrobneje kot pri posrednem obdavčenju, katerega harmonizacija mora biti samo „potrebna“. Kako naj bi to veljalo za določbe ATAD, vsaj na prvi pogled ni jasno. Zato je vprašljivo, ali je člen 115 PDEU lahko pravna podlaga za sprejetje ATAD.

### *b) Preizkus pristojnosti v postopku zaradi neizpolnitve obveznosti*

32. Vendar se v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča tudi v okviru tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti domneva, da so akti Unije zakoniti. [20] Tako se država članica v primeru neprenosa direktive v svojo obrambo običajno ne more sklicevati na nezakonitost direktive. [21] Za izpodbijanje zakonitosti akta Unije mora namreč vložiti pravno sredstvo ničnostne tožbe. [22]

33. Vendar iz sodne prakse Sodišča izhaja tudi, da je lahko drugače, če bi zadevni akt vseboval posebej težke in očitne napake, tako da bi ga bilo mogoče šteti za neobstoječega. [23] Sodišče še ni odgovorilo na vprašanje, ali je neobstoj zakonodajne pristojnosti taka posebej težka in očitna napaka. [24]

[18] Sodba z dne 11. junija 1991, Komisija/Svet (C-300/89, EU:C:1991:244, točka 23), za katero gre v skladu s to sodbo samo, če zakonodaja privede do različnih proizvodnih stroškov). Glej tudi sodbo z dne 5. oktobra 2000, Nemčija/Parlament in Svet (C-376/98, EU:C:2000:544, točka 106 in naslednje).

[19] Sodba z dne 5. oktobra 2000, Nemčija/Parlament in Svet (C-376/98, EU:C:2000:544, točki 106 in 107).

[20] Sodba z dne 15. junija 1994, Komisija/BASF in drugi (C-137/92 P, EU:C:1994:247, točke od 48 do 50 in navedena sodna praksa).

[21] Sodba z dne 5. marca 2015, Komisija/Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, točka 56 in navedena sodna praksa).

[22] Sodba z dne 26. junija 2003, Komisija/Španija (C-404/00, EU:C:2003:373, točka 40 in navedena sodna praksa).

[23] Sodba z dne 6. marca 2008, Komisija/Španija (C-196/07, neobjavljena, EU:C:2008:146, točka 35 in navedena sodna praksa).

[24] Sodba z dne 11. oktobra 2016, Komisija/Italija (C-601/14, EU:C:2016:759, točka 33 in naslednje).

34. S tem je tesno povezano vprašanje, ali Sodišče sploh lahko po uradni dolžnosti preizkusi zakonodajno pristojnost za sprejetje zadevnega pravnega akta. Neobstoja pristojnosti Unije ni zatrjeval nobeden od udeležencev. Pristojnosti Unije za sprejetje Direktive tudi nobena od držav članic ni izpodbijala z možnim sredstvom ničnostne tožbe [25].

35. Vendar je argument za pravico do nadzora po uradni dolžnosti poseben ustavni pomen, ki ga ima delitev pristojnosti v Uniji glede na načelo prenosa pristojnosti (člen 5(1), prvi stavek, in (2) PEU). [26] Ker niti uporaba tega načela niti zakonodajnih pristojnosti ni prepuščena presoji večine, tudi soglasnost, ki se doseže med zakonodajnim postopkom, ne more spremeniti tega izida. Uniji se lahko na podlagi načela prenosa pristojnosti nove pristojnosti priznajo zgolj, če se spremeni Pogodba. Ker pa morajo spremembo Pogodbe vedno ratificirati nacionalni parlamenti, načelo demokracije (člen 2, prvi stavek, PEU) prav tako nasprotuje ohranitvi pravnega akta Unije, ki je bil sprejet v nasprotju z delitvijo pristojnosti. Tudi v sodni praksi so indici za to, da lahko Sodišče v primeru nezadostne pravne podlage izvede nadzor nad zakonitostjo po uradni dolžnosti. [27]

36. Vendar bi moral odločitev o tem, da je treba zakonodajno pristojnost Unije vedno po uradni dolžnosti preizkusiti tudi v postopku zaradi neizpolnitve obveznosti, sprejeti veliki senat Sodišča. Sodišče se je predhodno namerno odločilo, da ne bo odstopilo te zadeve velikemu senatu. Zato na to vprašanje v obravnavanem postopku ni mogoče odgovoriti.

### *c) Vmesni predlog*

37. Kljub pomislekom v zvezi z zakonodajno pristojnostjo Unije za sprejetje ATAD na to vprašanje v obravnavanem postopku zaradi neizpolnitve obveznosti ni mogoče odgovoriti. Vprašanje glede pristojnosti bi se lahko zdaj pojasnilo samo v postopku za sprejetje predhodne odločbe, katerega predmet bi bila veljavnost ATAD.

## *2. Pomen napotila na nacionalno pravo za izračun odbitka davka v členu 8(7), drugi stavek, ATAD*

38. Kraljevina Belgija se vsebinsko zagovarja s tem, da je državam članicam s členom 8(7), drugi stavek, ATAD, ki za izračun odbitka davka iz člena 8(7), prvi stavek, ATAD napotuje na nacionalno pravo, že omogočeno, da sploh ne določijo odbitka davka. Nazadnje naj bi člen 8(7), drugi stavek, ATAD določal, da se odbitek „izračuna v skladu z nacionalnim pravom“.

39. S tem se ni mogoče strinjati, ker ima člen 8(7), drugi stavek, ATAD drugo funkcijo. Če hčerinska družba v tujini ustvari samo del svojega dohodka, ki izhaja iz nepristnih ureditev, v smislu člena 7(2)(b) ATAD, člen 8(2) ATAD določa, da se tudi samo ta dohodek vključi v davčno osnovo davčnega zavezanca, ki ima sedež na nacionalnem ozemlju (v tem primeru matična družba), in zato obdavči v njegovi državi sedeža (v tem primeru v Belgiji). Preostali

[25] Vendar za mnenji švedskega in malteškega parlamenta v zakonodajnem postopku na podlagi člena 6 Protokola (št. 2) o uporabi načel subsidiarnosti in sorazmernosti (UL 2008, C 115, str. 206) glej: Evropski parlament – Odbor za pravne zadeve, 25. april 2016, Obrazloženo mnenje švedskega parlamenta k Predlogu Direktive Sveta o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (COM(2016) 26 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)); Evropski parlament – Odbor za pravne zadeve, 5. september 2016, Obrazloženo mnenje malteškega parlamenta k Predlogu Direktive Sveta o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (COM(2016) 26 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

[26] Sodba z dne 14. junija 2016, Parlament/Svet (C-263/14, EU:C:2016:435, točka 42); glej tudi mnenje 2/00 (Kartagenski protokol o biološki varnosti) z dne 6. decembra 2001 (EU:C:2001:664, točka 5).

[27] V zvezi s tem glej moje sklepne predloge v združenih zadevah ECB/Corneli in Komisija/ECB (C-777/22 P in C-789/22 P, EU:C:2024:973, točka 130) ob sklicevanju na sodbo Splošnega sodišča z dne 12. junija 2019, RV/Komisija, T-167/17, EU:T:2019:404, točke od 59 do 61, in na sklepne predloge generalnega pravobranilca P. Pikamäe v zadevi EUIPO/Neoperl, C-93/23 P, EU:C:2024:751, točka 72 in naslednje.

dohodek se še vedno obdavči v tujini. Vendar s tem še ni pojasnjeno, kako se izračuna, v kakšni višini se davčno breme, ki ga nadzorovana tuja družba plača v svoji državi sedeža, nanaša na zadevno nepristno ureditev in ga je zato treba odšteti od davčne obveznosti davčnega zavezanca rezidenta.

40. To vprašanje pojasnjuje člen 8(7), drugi stavek, ATAD in v zvezi s tem preprečuje, da bi morali nacionalni finančni organi v državi sedeža obvladujočega davčnega zavezanca v skladu s pravom države sedeža nadzorovane tuje družbe hipotetično preveriti, kakšno bi bilo davčno breme brez nepristne ureditve. Zato dopušča izračun v skladu z nacionalnim pravom.

41. Kot pravilno ugotavlja Komisija, člen 8(7), drugi stavek, ATAD zato državam članicam priznava le pristojnost za določitev metode za izračun odbitka davka, ne pa pristojnosti za to, da izračuna sploh ne predvidijo. To je razvidno tudi iz besedila zadevnega odstavka, v katerem je navedeno „izračuna“, s čimer je naslovljeno zgolj vprašanje po „višini“ odbitka, medtem ko je (pritrdilni) odgovor na vprašanje „ali“ že predpostavljen. Zato to, da ni bila določena možnost odbitka davka, ki je bil v zvezi s tem plačan v tujini, ni omogočil že člen 8(7), drugi stavek, ATAD.

### *3. Uporaba člena 8(7) ATAD za člen 7(2)(b)*

42. Kraljevina Belgija tudi meni, da pri uporabi člena 7(2)(b) ATAD prenos člena 8(7) ATAD ni potreben. Člen 7(2)(b) ATAD naj bi se nanašal zgolj na nepristne ureditve, vzpostavljene poglavitno z namenom pridobitve davčne ugodnosti, torej zgolj na umetne konstrukte, vzpostavljene iz davčnih razlogov. V teh primerih naj ne bi šlo za resnično gibanje blaga, storitev, kapitala in oseb na notranjem trgu. Zato naj to, da se v teh primerih ne opravi odbitek, ne bi pomenilo ovire za trg.

43. Države članice morajo direktive prenesti pravilno in popolnoma.[28] To načeloma pomeni prenos vseh določb zadevne direktive.[29] Če pa naj se člen 8(7) ATAD že v izhodišču ne bi uporabljal za člen 7(2)(b) ATAD, državam članicam pri prenosu zadnjenavedene možnosti ne bi bilo treba prenesti člena 8(7) ATAD. To je treba ugotoviti z razlago[30] te določbe.

44. Kot je pravilno pripomnila Komisija, člen 8(7) ATAD v nasprotju s členom 8(1) in (2) glede na njegovo besedilo ni omejen na eno od obeh točk člena 7(2) ATAD. To naj bi bil argument za to, da je zakonodajalec Unije hotel, da se možnost odbitka iz člena 8(7) ATAD uporabi tudi za nepristne ureditve iz člena 7(2)(b) ATAD in se zato prav tako prenese v nacionalno pravo.

45. Kljub temu menim, da se člen 8(7) ATAD zaradi sistematike in teleologije ne uporablja za člen 7(2)(b) ATAD. V primeru nepristnih ureditev namreč praviloma ne pride do dvojne obdavčitve, tako da bi bila ta ureditev brez pomena (v zvezi s tem glej razdelek a)). Tveganje oziroma večji obseg dela, ki je povezan z izogibanjem dvojnemu obdavčevanju, ki v praksi kljub temu ostaja, odvrača od nepristnih ureditev, katerih namen je preusmeriti dobičke v državo z nizko davčno stopnjo (v zvezi s tem glej razdelek b)).

[28] Sodbi z dne 22. decembra 2010, Gavieiro Gavieiro in Iglesias Torres (C-444/09 in C-456/09, EU:C:2010:819, točka 64), in z dne 27. oktobra 2011, Komisija/Poljska (C-311/10, neobjavljena, EU:C:2011:702, točka 59).

[29] Sodba z dne 14. januarja 2010, Komisija/Češka Republika (C-343/08, EU:C:2010:14, točke od 39 do 42).

[30] Za razlago na podlagi besedila, sobesedila in ciljev določbe glej sodbo z dne 4. maja 2010, TNT Express Nederland (C-533/08, EU:C:2010:243, točka 44 in navedena sodna praksa).

### *a) Možnost odbitka iz člena 8(7) v primerih člena 7(2)(b) praviloma nima pomena*

46. Pojasniti je treba, ali se člen 8(7) ATAD (odbitek davka) sploh lahko uporablja za člen 7(2)(b) ATAD (nepristne ureditve, s katerimi se dobički preusmerjajo v države z nizkimi davki) oziroma ali se zaradi sistematike in teleologije ne sme uporabljati.

47. ATAD v členu 7(2)(b) določa načelo, da se dohodek nadzorovane tuje družbe, ki izhaja iz nepristnih ureditev, vključi v davčno osnovo davčnega zavezanca, ki ima sedež na nacionalnem ozemlju. Davčni zavezanec naj bi bil zaradi tega pravila nazadnje obdavčen tako, kot bi bil obdavčen brez nepristne ureditve. Dohodek nadzorovane tuje družbe, ki izhaja iz nepristnih ureditev, se zato prišteje dohodku obvladujočega davčnega zavezanca. Člen 8(7) ATAD od tega načela odstopa zato, ker se dohodek nadzorovane tuje družbe zaradi odbitka davka, ki je določen v tem členu, na nacionalnem ozemlju ne obdavči več v celoti, ampak samo še v višini razlike med stopnjama davka od dohodkov pravnih oseb na nacionalnem ozemlju in v tujini.

#### *1) Protislovje s splošno pravno posledico nepristne ureditve*

48. Vendar določbe ATAD proti zlorabam temeljijo na splošni ideji, da umetne strukture, vzpostavljene v okviru prava družb, katerih poglavitni namen je pridobitev davčnih ugodnosti, v davčnem pravu sploh niso upoštevane. V skladu z davčnim pravom se pri odmeri davka upoštevajo ekonomska dejstva, ne pa zgradba na podlagi prava družb oziroma pogodbe. Povsem jasno to izhaja iz člena 6(1) ATAD, ki vsebuje splošno opredelitev preprečevanja zlorab. Ta določa: „Država članica za namene izračuna obveznosti za davek od dohodkov pravnih oseb ne upošteva sheme ali niza shem, ki so ob upoštevanju vseh pomembnih dejstev in okoliščin nepristne, če je njihov glavni namen ali eden od glavnih namenov pridobiti davčno ugodnost, ki izničuje cilj ali namen veljavnega davčnega prava.“

49. Pravna posledica nepristne sheme je torej njeno zanikanje. Kot je Sodišče že večkrat ugotovilo tudi zunaj področja uporabe ATAD, je treba upoštevati položaj, kakršen bi bil brez te nepristne sheme.[31]

50. To velja tako za državo članico sedeža obvladujočega davčnega zavezanca kot tudi za državo članico sedeža nadzorovane družbe, kot je prav tako razvidno iz besedila člena 6(1) ATAD („Državʼ[e] članic[e] […] ne upošteva[jo] sheme ali niza shem, […].“). Nazadnje Direktiva v členu 6 ATAD s tem, ko določa, kdo je pristojen za obdavčitev dohodka, ki izhaja iz nepristnih shem, deli davčne pristojnosti za čezmejne položaje med zadevne države članice. Druga država članica (v tem primeru država članica sedeža nadzorovane družbe) ne sme še drugič obdavčiti istega dohodka.

51. Načelo neupoštevanja nepristnih shem, izraženo v členu 6 ATAD, je pomembno tudi za nepristne ureditve, ki jih zajema člen 7(2)(b) ATAD. V členu 6(2) ATAD so nepristne ureditve sicer malo bolj splošno[32] opredeljene kot sheme, ki se ne uresničujejo iz tehtnih komercialnih razlogov, ki odražajo ekonomsko realnost. Opredelitev iz člena 7(2)(b) ATAD pa je nazadnje samo ta splošna opredelitev, ki je podrobneje pojasnjena za primer nadzorovanih tujih družb.

[31] Sodbe z dne 4. oktobra 2024, UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:840, točka 40); z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi (C-251/16, EU:C:2017:881, točka 46); z dne 22. decembra 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, točka 48), in z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 94). Drugače pa sodba z dne 26. februarja 2019, T Danmark in Y Denmark (C-116/16 in C-117/16, EU:C:2019:135, točki 107 in 108).

[32] Razlike poudarjajo Böhmer, J./Gebhardt, R./Krüger, S./Orlet, P./Pinetz, E., v: Hagemann, T./Kahlenberg, C. (Hrsg.), *ATAD Kommentar*, 2019, Art. 7, točka 198.

52. Zato je člen 7(2)(b) ATAD poseben primer uporabe člena 6 ATAD. Po eni strani so v členu 7(2)(b), prvi pododstavek, ATAD izrecno omenjene take „nepristn[e] uredit[ve], vzpostavljen[e] poglavitno z namenom pridobitve davčne ugodnosti“. Po drugi strani se v členu 7(2)(b), drugi pododstavek, ATAD upošteva poseben položaj v okviru nadzora. Dejstvo, da nadzorovana družba ne bi imela sredstev ali ne bi prevzela tveganj, ki ustvarjajo njen dohodek, če ključnih funkcij ne bi izvajalo osebje obvladujoče družbe, pristojno za odločanje, je ravno primer sheme, ki se ne uresničuje iz tehtnih komercialnih razlogov, ki odražajo ekonomsko realnost.

53. Zaradi tega je očitno, da imata člen 7(2)(b) ATAD in člen 6 ATAD podobno vsebino. Zato morajo biti medsebojno usklajene tudi njune pravne posledice. Vendar je pravna posledica člena 6 ATAD, da državi članici ne upoštevata nepristne sheme in namesto nje obdavčita pristno shemo. Zato mora država sedeža nadzorovane družbe, ki prejema dohodek, ki izhaja iz nepristne sheme, ta dohodek obravnavati prav tako, kot če bi bil že v izhodišču ustvarjen samo v državi sedeža obvladujočega davčnega zavezanca.

54. Na *dejanski ravni* ima člen 7(2)(b) ATAD kot *lex specialis* morda prednost pred splošnim pravilom o preprečevanju zlorab člena 6 ATAD (glej uvodno izjavo 11). Vendar na *ravni pravnih posledic* člena 8(7) ATAD ni mogoče brez pomislekov uporabiti za člen 7(2)(b) ATAD. V nasprotnem primeru bi prišlo do protislovja s pravno posledico iz člena 6, da se nepristna shema ne sme upoštevati.

*2) Ali si je v primeru nepristne ureditve mogoče predstavljati dvojno obdavčitev?*

55. Zato se postavlja tudi vprašanje, ali si je v primeru nepristne ureditve v smislu člena 7(2)(b) ATAD sploh mogoče predstavljati dvojno obdavčitev. Podobna je tudi utemeljitev Kraljevine Nizozemske, v skladu s katero se dohodek nadzorovane tuje družbe že na podlagi mehanizmov, ki jih določa Direktiva, vsakič obdavči samo enkrat, in sicer v tujini ali pa na nacionalnem ozemlju.

56. Nazadnje je Sodišče tista institucija, ki v Uniji zagotavlja enotno razlago in uporabo pravil o preprečevanju zlorab in s tem tudi pravil o prištetju iz člena 7 ATAD. To pomeni, da ne more priti do dvojne obdavčitve. Če gre zaradi preusmerjanja dohodka v tujino za nepristno ureditev, dohodek obdavči Belgija, ker bi bil brez nepristne ureditve ustvarjen v Belgiji. Če ne gre za nepristno ureditev, se dohodek tudi ne prišteje dohodku, ustvarjenemu v Belgiji, in se obdavči v tujini.

57. Če med državami članicami kljub temu pride do razhajanj glede obstoja nepristne ureditve, jih je treba rešiti na podlagi načela lojalnega sodelovanja (člen 4(3), prvi pododstavek, PEU) ob upoštevanju načel iz Direktive o reševanju davčnih sporov [33].

58. S tem v primerih nepristnih ureditev, ki jih zajema člen 7(2)(b) ATAD, odbitek davka na podlagi člena 8(7) ATAD ni potreben, če se dobiček preusmerja med dvema državama članicama. Če se dobiček preusmerja v tretje države, pa pravila o ustreznih postopkih medsebojnega dogovora praviloma vsebujejo konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju (glej na primer člen 25 vzorčne davčne konvencije OECD).

[33] Direktiva Sveta (EU) 2017/1852 z dne 10. oktobra 2017 o mehanizmih za reševanje davčnih sporov v Evropski uniji (UL 2017, L 265, str. 1).

59. Glede na navedeno ob enotni uporabi koncepta nepristne ureditve ne pride do dvojne obdavčitve. To pomeni, da tudi odbitek davka, ki je bil – v zvezi s tem neupravičeno – plačan v tujini, ni potreben.

*3) Odbitek davka v primeru nepristne ureditve je kontraproduktiven*

60. Tudi cilj Direktive, to je učinkovito preprečevanje nepristnih ureditev, je argument za to, da se člen 8(7) ATAD (to je odbitek davka) ne more uporabljati za nepristne ureditve, ki jih zajema člen 7(2)(b) ATAD.

61. To naj ponazori naslednji primer. Tudi Komisija meni, da je skladno s ciljem minimalne harmonizacije, če se pravila o prištetju določijo v primeru manjše razlike med davčnima stopnjama, ki je na podlagi člena 7(1), prvi pododstavek, točka (b), ATAD potrebna za opredelitev kot nadzorovana tuja družba. Tako bi se lahko štelo, da gre za nepristno ureditev, že, če bi se izkoristila na primer 5-odstotna razlika med davčnima stopnjama. Če pa je nadzorovana tuja družba že plačala na primer 15-odstotni davek od dohodkov pravnih oseb, v državi sedeža obvladujočega davčnega zavezanca pa je treba prav tako plačati zgolj 20-odstotni davek od dohodkov pravnih oseb, je spodbuda za ukrepanje proti nepristnim ureditvam bolj majhna, ker so lastni prihodki od davkov omejeni zgolj na razliko (ki je v tem primeru 5-odstotna). Odbitek davka bi preprosto zmanjšal spodbudo za preprečevanje nepristne ureditve in je v tem smislu kontraproduktiven.

62. Sicer bi uporaba člena 8(7) ATAD za člen 7(2)(b) ATAD davčni pristojnosti države sedeža obvladujočega davčnega zavezanca nasprotovala zato, ker jo ta člen sili, da se odpove svoji dejanski pravici do obdavčitve v višini davka, plačanega v tujini, čeprav je davčni zavezanec izbral nepristno ureditev. Običajno ni naloga davčnega zavezanca, da z nepristno ureditvijo odloči, kdo je upravičen do prihodkov od davkov.

63. Zato uporaba člena 8(7) ATAD v primerih nepristnih ureditev iz člena 7(2)(b) ATAD ni potrebna in tudi ne primerna. Prav tako bi bila v nasprotju z ustaljeno sodno prakso Sodišča, v skladu s katero se nihče ne more z namenom zlorabe sklicevati na pravila prava Unije.[34] Ker so pravila o prištetju zaradi nepristne ureditve iz člena 7(2)(b) ATAD poseben primer člena 6 ATAD (katerega namen je v skladu z njegovim naslovom preprečevanje zlorab in se nanaša na nepristne ureditve), se v skladu s to sodno prakso noben davčni zavezanec, ki je izbral nepristno ureditev, ne bi mogel sklicevati na ugodnost, ki izhaja iz možnosti odbitka na podlagi člena 8(7) ATAD.

64. Če je to tako, potem državi članici take možnosti sploh ni treba določiti v nacionalnem pravu. Sodišče je namreč izrecno[35] navedlo, da je treba to splošno načelo (v skladu s katerim se nihče ne more z namenom zlorabe sklicevati na pravila prava Unije) spoštovati. Ker gre za obvezno splošno načelo prava Unije, se sekundarno pravo v primerjavi z njim tudi ne more prednostno uporabljati.

[34] Sodbe z dne 4. oktobra 2024, UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:840, točka 36); z dne 26. februarja 2019, T Danmark in Y Denmark (C-116/16 in C-117/16, EU:C:2019:135, točka 70); z dne 11. julija 2018, Komisija/Belgija (C-356/15, EU:C:2018:555, točka 99), in z dne 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, točka 35).

[35] Sodba z dne 26. februarja 2019, T Danmark in Y Denmark (C-116/16 in C-117/16, EU:C:2019:135, točka 71), s sklicevanjem na sodbe z dne 11. julija 2018, Komisija/Belgija (C-356/15, EU:C:2018:555, točka 99); z dne 22. novembra 2017, Cussens in drugi (C-251/16, EU:C:2017:881, točka 27), in z dne 5. julija 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, točka 38).

*4) Pravi pomen člena 8(7) ATAD*

65. Ta sistematična in teleološka razlaga pa ne pomeni, da je ureditev iz člena 8(7) ATAD odveč. Odbitek davka iz člena 8(7) ATAD je namreč potreben pri prenosu možnosti iz člena 7(2)(a) ATAD. V skladu z njo država sedeža davčnega zavezanca pavšalno obdavči pasiven dohodek nadzorovane tuje družbe, ne da bi bilo treba dokazati, da je poglaviten namen konstrukta pridobitev ekonomske koristi.

66. Ti dobički že zaradi načela neupoštevanja umetnih konstruktov, izraženega v členu 6 ATAD, ne spadajo v davčno pristojnost države sedeža davčnega zavezanca. Zato država sedeža nadzorovane tuje družbe že v izhodišču nima razloga, da ne bi obdavčila tega dohodka. Ob uporabi člena 7(2)(a) ATAD bi lahko zato brez uporabe člena 8(7) ATAD prišlo do dvojne obdavčitve. Iz tega izhaja, da ureditev iz člena 8(7) ATAD ohrani svoj samostojen pomen, čeprav jo je treba sistematično in teleološko reducirati.

***b) Tveganja, ki dejansko ostanejo, so v interesu preprečevanja nepristnih ureditev***

67. Čeprav to pomeni, da v primerih nepristnih ureditev – vsaj med državami članicami – ne more priti do dvojne obdavčitve, je treba priznati, da v praksi vsekakor obstaja tveganje za večji obseg dela, saj se je treba ukvarjati tako z državo sedeža nadzorovane tuje družbe kot tudi z državo sedeža obvladujočega davčnega zavezanca. Medtem ko je namreč država sedeža obvladujočega davčnega zavezanca zainteresirana za široko razlago nepristne ureditve, ki ji prinaša prihodke od davkov, je država sedeža nadzorovane družbe zainteresirana za ozko razlago nepristne ureditve, ker v nasprotnem primeru nima pravice do obdavčitve obdavčljivega dohodka.

68. Vendar ta dejanska tveganja niso v nasprotju z osnovno idejo Direktive. Prav nasprotno. Če se namreč možnost odbitka iz člena 8(7) uporabi za primere iz člena 7(2)(b) ATAD, bi moral obvladujoči davčni zavezanec, če bi se nepristna ureditev odkrila, zgolj nositi davčno breme v svoji državi sedeža, od katerega bi se odbilo davčno breme v državi sedeža nadzorovane tuje družbe.

69. Torej bi moral obvladujoči davčni zavezanec v najslabšem primeru plačati davke v enaki višini, kot bi jih moral plačati tudi brez nepristne ureditve; v najboljšem primeru se nepristna ureditev nikoli ne odkrije in so bili dobički uspešno preusmerjeni v davčno jurisdikcijo z nizko davčno stopnjo. To naravnost vabi k „poskusu“ neprimerne ureditve, ker davčni zavezanci nimajo česa izgubiti, lahko pa kaj pridobijo. Odvračilni učinek pravkar opisanih tveganj v praksi pa to preprečuje.

***c) Vmesni predlog***

70. Zato se možnost odbitka iz člena 8(7) ATAD ne uporablja za člen 7(2)(b). Člen 8(7) ATAD je namreč treba teleološko reducirati, ker namen te določbe, ki je preprečiti dvojno obdavčitev, v tem primeru nima učinka. Poleg tega bi v nasprotnem primeru prišlo do protislovja s pravno posledico člena 6 ATAD (neupoštevanje nepristne sheme) in tudi sodno prakso Sodišča, v skladu s katero se nihče ne more z namenom zlorabe sklicevati na pravila prava Unije. Zato se člen 8(7) ATAD uporablja samo za pravila o prištetju na podlagi člena 7(2)(a).

71. Kraljevina Belgija, ki se je v zvezi s pravili o nadzorovanih tujih družbah odločila za možnost iz člena 7(2)(b) ATAD, že zaradi tega ni bila zavezana prenesti člena 8(7) ATAD. Že iz tega razloga je tožba Komisije neutemeljena.

### *4. Minimalna harmonizacija*

72. Kraljevina Belgija se poleg tega zagovarja s tem, da je cilj ATAD v skladu z njenim členom 3 zgolj minimalna harmonizacija določb o zaščiti za domače davčne osnove od dohodkov pravnih oseb. S tem, da v primerih zlorab ne določa odbitka davka iz člena 8(7) ATAD, naj bi zgolj zagotovila višjo raven zaščite za domače davčne osnove od dohodkov pravnih oseb.

73. Komisija na to odgovarja, da je treba za pravilen prenos ATAD v nacionalno pravo prenesti tudi njen člen 8(7). Minimalna harmonizacija naj bi zgolj pomenila, da je mogoče dopolniti oziroma poostriti ukrepe, ki jih določa Direktiva, na primer z znižanjem pragov za nadzor v smislu člena 7(1), prvi pododstavek, točka (a), ATAD (glej uvodno izjavo 12), ne pa, da se ti ukrepi sploh ne prenesejo.

74. Na podlagi člena 288(3) PDEU so direktive zavezujoče glede cilja, ki ga je treba doseči, izbiro oblike in metod pa prepuščajo nacionalnim organom. Kot je bilo že navedeno zgoraj, morajo države članice direktive prenesti pravilno in popolnoma,[36] kar načeloma pomeni, da morajo prenesti vse določbe Direktive.[37]

75. Vendar zakonodajalec Unije državam članicam v primeru direktiv za minimalno harmonizacijo namerno omogoča, da ohranijo ali sprejmejo strožje ukrepe. Strožje predpise lahko sprejmejo ali ohranijo le, če ti niso taki, da bi resno ogrozili rezultat, ki ga določa zadevna direktiva, in če so v skladu s primarnim pravom.[38] Omejitve temeljnih svoboščin, ki izhajajo iz tega, je mogoče na področju minimalne harmonizacije upravičiti s cilji direktive kot razlogi javnega reda,[39] če ne presegajo tega, kar je nujno za dosego cilja, ki ga uresničujejo.[40]

76. S tem je praviloma mišljen primer, v katerem država članica splošno določbo direktive prenese tako, da sprejme bolj specifično, strožjo ureditev, ali pri prenosu spremeni na primer prag, določen v direktivi kot minimalni standard, in s tem zaostri pravne zahteve.

77. Obravnavani primer se od teh primerov razlikuje v tem, da Kraljevina Belgija ni le strožje prenesla določbe direktive, ampak sploh ni prenesla konkretne določbe ATAD, in sicer člena 8(7). V zvezi s tem se Kraljevina Belgija sklicuje na to, da le člen 7 in člen 8, od (1) do (4), ATAD vsebujeta minimalni standard za zaščito domače davčne osnove od dohodkov pravnih oseb. Izjeme od vključitve v davčno osnovo, določene v členu 8, od (5) do (7), ATAD, katerih namen naj bi bil preprečiti dvojno obdavčitev, pa naj bi omejevale uresničevanje tega cilja in naj jih države članice zato ne bi bile zavezane prenesti. Če naj namreč država članica, na primer v primeru nepristne ureditve, ne bi določila odbitka davka iz člena 8(7) ATAD, naj bi s tem zgolj zagotovila višjo raven zaščite za domače davčne osnove od dohodkov pravnih oseb.

[36] Sodbi z dne 27. oktobra 2011, Komisija/Poljska (C-311/10, neobjavljena, EU:C:2011:702, točka 59), in z dne 22. decembra 2010, Gavieiro Gavieiro in Iglesias Torres (C-444/09 in C-456/09, EU:C:2010:819, točka 64).

[37] Sodba z dne 14. januarja 2010, Komisija/Češka Republika (C-343/08, EU:C:2010:14, točke od 39 do 42).

[38] Sodba z dne 7. julija 2016, Muladi (C-447/15, EU:C:2016:533, točka 43 in navedena sodna praksa).

[39] Za omejitve prostega pretoka kapitala glej sodbi z dne 2. marca 2023, PrivatBank in drugi (C-78/21, EU:C:2023:137, točka 63), in z dne 18. junija 2020, Komisija/Madžarska (Preglednost društev) (C-78/18, EU:C:2020:476, točka 89).

[40] Sodbi z dne 18. januarja 2024, Regionalna direktsia „Avtomobilna administratsia“ Pleven (C-227/22, EU:C:2024:57, točka 35), in z dne 7. julija 2016, Muladi (C-447/15, EU:C:2016:533, točka 44).

78. Sodišče je že moralo obravnavati direktive, ki so določale le minimalno harmonizacijo, pa čeprav na področju prava o varstvu potrošnikov. Tudi v tistem primeru je bil namen nacionalnega zakona o prenosu v večji meri uresničiti cilj direktive in zato z njim – tako kot v tem primeru – ni bila prenesena ena od izjem iz direktive.

79. O tem je moralo Sodišče presojati na primer v zadevi Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid [41]. Predmet tiste zadeve je bila Direktiva 93/13/EGS o nepoštenih pogojih v potrošniških pogodbah, [42] katere člen 4(2) določa, da pogoj ne more biti nepošten niti zaradi opredelitve glavnega predmeta pogodbe niti zaradi razmerja med storitvami ali blagom in plačilom, če je pogoj v jasnem, razumljivem jeziku. V skladu s členom 8 Direktive lahko države članice na področju, ki ga ureja ta direktiva, sprejmejo strožje določbe, ki so združljive s Pogodbo, da bi zagotovile višjo stopnjo varstva potrošnikov. S špansko ureditvijo, s katero je bila Direktiva 93/13/EGS prenesena v nacionalno pravo, niso bile prenesene izjeme iz člena 4(2) Direktive. Nasprotno, na njeni podlagi je mogoče tudi pogoj v jasnem, razumljivem jeziku opredeliti kot nepošten zaradi njegovega glavnega predmeta ali njegovega razmerja med storitvami ali blagom in plačilom. Sodišče je za ta neprenos določbe o izjemi po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke V. Trstenjak [43] presodilo, da je dopusten, ker je bil cilj španske ureditve v skladu s ciljem minimalne harmonizacije [44] višja stopnja varstva potrošnikov. [45]

80. Na podlagi tega je mogoče sklepati, da obveznost držav članic, da prenesejo direktivo, v primeru zgolj minimalne harmonizacije ne vključuje takih določb o izjemah, z neprenosom katerih je cilj, ki se uresničuje z direktivo, uresničen v večji meri, kot bi bil uresničen v primeru njihovega prenosa. Z drugimi besedami, v primeru direktive za minimalno harmonizacijo prenos določbe o izjemi, s katero se omejuje uresničitev cilja direktive, ni obvezen.

81. Tako kot je v zadevi Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid Direktiva 93/13 dopuščala strožje nacionalne določbe, „da bi zagotovila višjo stopnjo varstva potrošnikov“, [46] v obravnavani zadevi člen 3 ATAD omogoča „uporab[o] notranjih ali na sporazumih temelječih določb, ki so namenjene varovanju višje ravni zaščite za domače davčne osnove od dohodkov pravnih oseb“. Zato je tudi ATAD samo direktiva za minimalno harmonizacijo.

82. Da bi ugotovili, ali je nepreneseni člen 8(7) ATAD določba o izjemi, s katero se omejuje uresničitev cilja direktive, se je treba vrniti k mehanizmu ureditve. ATAD v členu 7(2)(b) določa načelo, da se dohodek nadzorovane tuje družbe, ki izhaja iz nepristnih ureditev, vključi v davčno osnovo davčnega zavezanca, ki ima sedež na nacionalnem ozemlju. Davčni zavezanec naj bi bil zaradi tega pravila nazadnje obdavčen tako, kot bi bil obdavčen brez nepristne ureditve. Dohodek nadzorovane tuje družbe, ki izhaja iz nepristnih ureditev, se zato prišteje dohodku obvladujočega davčnega zavezanca. Člen 8(7) ATAD od tega načela odstopa zato, ker se dohodek nadzorovane tuje družbe zaradi odbitka davka, ki je določen v tem členu, na nacionalnem ozemlju ne obdavči več v celoti. S tem se cilj ureditve (zaščita domače davčne osnove od dohodkov pravnih oseb) omejuje. „Žrtev“ nepristne ureditve dobi manj prihodkov od davkov, kot če bi bila izbrana pristna davčna ureditev.

41 Sodba z dne 3. junija 2010 (C-484/08, EU:C:2010:309).

42 Direktiva Sveta z dne 5. aprila 1993 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 15, zvezek 2, str. 288) v svoji prvotni različici. Spremembe z Direktivo 2011/83/EU Evropskega parlamenta in Sveta z dne 25. oktobra 2011 o pravicah potrošnikov (UL 2011, L 304, str. 64) in Direktivo (EU) 2019/2161 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 27. novembra 2019 (UL 2019, L 328, str. 7) še niso bile upoštevne za zadevo C-484/08.

43 V zadevi Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2009:682, točka 87).

44 Sodba z dne 3. junija 2010, Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2010:309, točka 28 in naslednje).

45 Sodba z dne 3. junija 2010, Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2010:309, točka 40).

46 Člen 8 Direktive 93/13.

83. Zato se zgoraj navedeno načelo, o katerem je mogoče sklepati na podlagi zadeve Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid, v obravnavanem primeru uporablja. Na podlagi tega načela neprenos člena 8(7) ATAD ne bi pomenil neizpolnitve obveznosti Kraljevine Belgije, če bi prispeval k daljnosežnejši uresničitvi cilja direktive (v zvezi s tem glej razdelek a)) in pri tem ne bi presegal tega, kar je za to nujno (v zvezi s tem glej razdelek b)).

### *a) Daljnosežnejša uresničitev cilja Direktive s tem, da se člen 8(7) ne prenese*

84. Najprej bi moralo to, da se člen 8(7) ATAD ne prenese, prispevati k daljnosežnejši uresničitvi cilja ATAD. Zato je treba odločiti, iz česa je mogoče razbrati cilj ATAD.

85. V omenjeni zadevi Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid se je v zvezi s tem upoštevalo zgolj varstvo potrošnikov, sklicevanje na katero je v členu 8 Direktive 93/13/EGS, ki določa zgolj standard minimalne harmonizacije. Zato bi bilo treba v obravnavanem primeru upoštevati člen 3 ATAD.

86. „Zaščit[a] za domače davčne osnove od dohodkov pravnih oseb“, sklicevanje na katero je v členu 3 ATAD, se s tem, da možnost odbitka davka iz člena 8(7) ni bila prenesena, uresničuje v večji meri. Predvsem pa tveganje, da se bo treba braniti pred dodatno obdavčitvijo države sedeža nadzorovane družbe, odvrača od preusmerjanja dohodka v tujino in s tem dodatno ščiti domačo davčno osnovo od dohodkov pravnih oseb.

87. V nasprotju s trditvami Komisije, ki se v zvezi s tem sklicuje izključno na uvodno izjavo 5, hkratnega izogibanja ustvarjanju drugih ovir na trgu, kot je na primer dvojna obdavčitev, ki je omenjeno v tej uvodni izjavi, ni mogoče šteti za samostojen cilj Direktive. Zlasti dvojna obdavčitev šele izhaja iz same direktive, in sicer iz obvezne uporabe pravil o prištetju, pa še to le, če se šteje, da je država z nizko davčno stopnjo zaradi nepristne ureditve upravičena do lastne davčne osnove. Zato bi bilo nedosledno šteti, da je cilj Direktive izogibanje dvojnemu obdavčevanju, če tveganje zanj izhaja šele iz same direktive (v tem primeru iz obvezne uporabe pravil o prištetju).

88. To potrjuje tudi podrobnejša obravnava ATAD. ATAD, kot je razvidno iz njenega naslova, določa „pravila proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga“. Pri tem cilj Direktive opisuje zgolj del naslova „proti praksam izogibanja davkom“. Z dodatkom „ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga“ se omejuje krog zajetih praks izogibanja davkom glede na pravno podlago člena 115 PDEU (glej zgoraj pod 1.), ne da bi se s tem opredelil samostojen cilj.

89. Že v uvodni izjavi 1 se poudarja nujnost ponovne vzpostavitve „zaupanj[a] v pravičnost davčnih sistemov“ in omogočanja „vladam […], da učinkovito uveljavljajo svojo davčno suverenost“. Tudi uvodne izjave 2, 3, 5, 14 in 16 se nanašajo na boj proti izogibanju davkom kot cilj Direktive.

90. Sicer so ovira za trg v skladu z Direktivo predvsem prakse izogibanja davkom. To je določeno že v naslovu Direktive („praks[e] izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga“) in je potrjeno z uvodno izjavo 2 Direktive, v kateri je navedeno: „Za dobro delovanje notranjega trga je bistveno, da države članice izpolnijo vsaj svoje zaveze v okviru pobude za preprečevanje erozije davčne osnove in preusmerjanja dobička, v širšem smislu pa sprejmejo ukrepe za preprečevanje praks izogibanja davkom ter zagotavljanje pravičnega in

učinkovitega obdavčevanja v Uniji […]“. Podobna je tudi uvodna izjava 16, s tem, ko je v njej navedeno: „Glede na to, da je glavni cilj te direktive izboljšati odpornost notranjega trga kot celote proti praksam čezmejnega izogibanja davkom, […]“.

91. Izogibanje „drugi[m] ovir[am] na trgu, kot je na primer dvojna obdavčitev“ je omenjeno zgolj v uvodni izjavi 5. Vendar bi posamezni uvodni izjavi, če bi na podlagi nje sklepali o dodatnem, samostojnem cilju Direktive, medtem ko je njen nesporen glavni cilj naveden v vsaj petih uvodnih izjavah, naslovu in sami določbi (glej člen 3 ATAD), pripisali prevelik pomen. Nobena od materialnih določb v ATAD ne obravnava podrobneje problema dvojnega obdavčevanja med državami članicami, če ne upoštevamo člena 8(7), ki pa se tudi nanaša „le“ na samoustvarjeno dvojno obdavčevanje. Bolj smiselno je, da se izogibanje dvojnemu obdavčevanju v primerih, v katerih lahko do njega pride na podlagi Direktive, obravnava kot izraz načela sorazmernosti.

92. V tretjem stavku uvodne izjave 5 je navedeno: „Če uporaba navedenih pravil povzroča dvojno obdavčitev, bi bilo treba davčnim zavezancem zagotoviti olajšavo v obliki odbitka za davek, plačan v drugi državi članici ali tretji državi, odvisno od primera.“ V zvezi s pravili o prištetju pri nadzorovanih tujih družbah, ki so določena v členu 7(2) ATAD, pa se s tem naslavlja le možnost iz točke (a), v kateri sploh lahko pride do dvojne obdavčitve s strani dveh držav članic. V primerih iz točke (b) pa glede na zgoraj navedeno (točka 46 in naslednje) vsaj med državami članicami sploh ne more priti do dvojne obdavčitve.

93. Zato ni treba odgovoriti na vprašanje, ali je Unija sploh pristojna za sprejetje direktive o *splošni odpravi* dvojnega obdavčevanja v zakonodajah držav članic na področju neposrednega obdavčenja. Dvojno obdavčevanje namreč izhaja iz izvrševanja davčne pristojnosti držav članic. V zvezi s tem je Sodišče že večkrat poudarilo, da neugodnosti, ki jih lahko povzroči vzporedno izvrševanje davčne pristojnosti različnih držav članic, ne pomenijo omejitev, ki so prepovedane s Pogodbo, če to izvrševanje ni diskriminatorno.[47]

94. Glede na navedeno se cilj Direktive, to je zaščita domače davčne osnove od dohodkov pravnih oseb, opredeljen v členu 3, s tem, da člen 8(7) ATAD ni bil prenesen, uresničuje bolj daljnosežno, kot bi se uresničeval v primeru prenosa tega člena.

### *b) Izpolnjevanje zahteve po nujnosti*

95. Prenos ni nujen tudi zato, ker v primerih iz člena 7(2)(b) ATAD praviloma ni tveganja za dvojno obdavčitev (glej že zgoraj točka 46 in naslednje). To, da člen 8(7) ATAD ni bil prenesen, za zadevna podjetja, ki so izbrala tako nepristno ureditev, pomeni dodatno breme v smislu praktičnih težav (v zvezi s tem točka 67 in naslednje zgoraj). Zato ta dodatna obremenitev s tem, ko gospodarsko spodbudo za preusmerjanje dobička v druge države z nižjimi stopnjami davka od dohodkov pravnih oseb spreminja v njeno nasprotje, deluje odvračilno. S tem ta ukrep ne presega tega, kar je nujno za dosego cilja, ki ga uresničuje.

[47] Sodba z dne 3. junija 2010, Komisija/Španija (C-487/08, EU:C:2010:310, točka 56); glej v tem smislu sodbe z dne 16. julija 2009, Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, točka 27); z dne 20. maja 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, točke 41, 42 in 47), in z dne 14. novembra 2006, Kerckhaert in Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, točke 19, 20 in 24).

### *c) Vmesni predlog*

96. Zato odbitek davka, ki ga nadzorovana tuja družba plača v tujini, določen v členu 8(7), kot določba o izjemi, s katero se omejuje uresničitev prav tega cilja Direktive, ni bil zajet z obveznostjo prenosa ATAD, ki določa minimalno harmonizacijo. Iz tega izhaja, da Kraljevina Belgija s tem, da ni prenesla člena 8(7), ni kršila obveznosti prenosa. Tudi zaradi tega je tožba Komisije neutemeljena.

## C. Povzetek

97. Glede na navedeno je očitek neizpolnitve obveznosti, ker ob tem, da so bila izbrana pravila o prištetju iz člena 7(2)(b) ATAD, člen 8(7) ATAD ni bil prenesen, že na podlagi teleološke razlage te določbe, vsekakor pa zaradi zgolj minimalne harmonizacije Direktive, ki jo določa njen člen 3, neutemeljen.

## VI. Stroški

98. V skladu s členom 138(1) Poslovnika Sodišča se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Ker je Kraljevina Belgija predlagala, naj se Komisiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

99. V skladu s členom 140(1) Poslovnika države članice in institucije Unije, ki so intervenirale v postopku, nosijo svoje stroške. Na podlagi te določbe Kraljevina Nizozemska nosi svoje stroške.

## VII. Predlog

100. Glede na navedeno Sodišču predlagam, naj odloči:

1. Tožba se zavrne.

2. Komisiji se naloži plačilo stroškov.

3. Kraljevina Nizozemska nosi svoje stroške.