Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2025. gada 22. maijā [1]

Lieta C-524/23

Eiropas Komisija
pret

Beļģijas Karalisti

Tiesvedība par pienākumu neizpildi – Direktīvas (ES) 2016/1164 transponēšana – Noteikumi tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību – Savienības likumdošanas kompetence – LESD 115. pants – Direktīvas 8. panta 7. punkta netransponēšana – Minimāla saskaņošana – Transponēšanas pienākuma tvērums

I. Ievads

1. Šī tiesvedība par pienākumu neizpildi ietilpst to tiesību normu jomā, kas attiecas uz nodokļu apiešanas prakses novēršanu. Uz tiešajiem nodokļiem, kāds ir šajā lietā aplūkotais uzņēmumu ienākuma nodoklis, principā attiecas dalībvalstu finanšu un nodokļu suverenitāte. Tomēr Padomei šķita lietderīgi nodokļu apiešanas praksi apkarot Savienības līmenī, lai novērstu iekšējā tirgus sadrumstalotību un darītu galu neatbilstībām un tirgus izkropļojumiem. Tāpēc Padome ar Direktīvu (ES) 2016/1164 (2016. gada 12. jūlijs) [2] (*Anti-Tax Avoidance Directive*; turpmāk tekstā – "*ATAD*") valstu uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmām visā Savienībā izveidoja minimālo aizsardzības līmeni pret nodokļu apiešanas praksi.

2. Papildus vispārējam noteikumam par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu *ATAD* ir ietverts īpašs noteikums, kura mērķis ir novērst nodokļu priekšrocību gūšanu, pārvietojot peļņu uz ārvalstu meitasuzņēmumu. Klasisks gadījums ir tāda meitasuzņēmuma dibināšana ārvalstī ar zemiem nodokļiem, kas tiek nodrošināts ar kapitālu, un tam sekojoša aizdevuma izsniegšana mātesuzņēmumam. Ārvalstīs nodokļa likme procentu ienākumiem ir zema, un valstī, kurā ir augstāka nodokļa likme, tos var atskaitīt kā komercdarbības izdevumus. Tādējādi peļņa tiek novirzīta uz ārvalsti ar zemiem nodokļiem. Ar *ATAD* Beļģijai tagad tiek noteikts pienākums piemērot tā saucamo ienākumu iekļaušanas noteikumu. Tas nozīmē, ka meitasuzņēmuma ārvalstīs gūtie ienākumi tiek attiecināti uz mātesuzņēmuma ienākumiem valsts teritorijā (tiem

[1] Oriģinālvaloda – vācu.

[2] Padomes Direktīva, ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību (OV 2016, L 193, 1. lpp.), redakcijā, kas grozīta ar Padomes Direktīvu (ES) 2017/952 (2017. gada 29. maijs), ar ko attiecībā uz hibrīdneatbilstībām ar trešām valstīm groza Direktīvu (ES) 2016/1164 (OV 2017, L 144, 1. lpp.). Tomēr grozījumi neattiecas ne uz vienu no šajā lietā būtiskajiem noteikumiem.

pieskaitīti) un aplikti ar (augstāko) Beļģijas nodokļu likmi. Tomēr ar *ATAD* 8. panta 7. punktu šīs tiesiskās sekas tiek ierobežotas. Tādējādi (zemāko) nodokli, ko meitasuzņēmums samaksājis ārvalstīs, ir jāvar atskaitīt no mātesuzņēmuma (lielākajām) valsts nodokļu saistībām.

3. Tomēr Beļģijas Karaliste, vēloties nodrošināt augstāku savas nodokļu bāzes aizsardzību, nevēlējās pieļaut šādu atskaitījumu un atsaucās uz to, ka *ATAD* paredz tikai minimālu saskaņošanu. Komisija to uzskatīja par pienākumu neizpildi.

4. Tādējādi uzsāktā tiesvedība par pienākumu neizpildi, pirmkārt, ir īpaši sensitīva tādēļ, ka Savienības kompetence attiecībā uz šo direktīvu nav viennozīmīgi skaidra. Pat visu dalībvalstu piekrišana direktīvai nevar nedz pamatot, nedz aizstāt Savienības kompetenci, kas nav paredzēta Līgumos. Otrkārt, rodas vispārīgs Savienības tiesību jautājums, kāda ir dalībvalstu rīcības brīvība, transponējot minimālās saskaņošanas direktīvas, kurās ir ietverti detalizēti noteikumi arī par izņēmuma gadījumiem.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

5. Atbilstoši nosaukumam ar *ATAD* ir ieviesti noteikumi tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību.

6. Šīs direktīvas pieņemšanas priekšvēsture izklāstīta 1., 2., 3., 5., 11., 12., 14. un 16. apsvērumā:

"(1) Pašlaik starptautiskās nodokļu sistēmas politiskās prioritātes aktualizē vajadzību nodrošināt, ka nodokli maksā tajā vietā, kur gūta peļņa vai radīta vērtība. Tādēļ ir ļoti svarīgi atjaunot ticību nodokļu sistēmu taisnīgumam un ļaut valdībām faktiski īstenot fiskālo suverenitāti. [..]

(2) [..] Iekšējā tirgus labas darbības nodrošināšanai ir būtiski, lai dalībvalstis vismaz īstenotu savas saistības saskaņā ar *BEPS* [3] un plašākā kontekstā rīkotos nolūkā novērst nodokļu apiešanas praksi un nodrošinātu taisnīgu un faktisku nodokļu uzlikšanu Savienībā pietiekami saskanīgā un koordinētā veidā. [..]

(3) Ir nepieciešams paredzēt noteikumus, lai pastiprinātu vidējo aizsardzības līmeni pret agresīvu nodokļu plānošanu iekšējā tirgū. [..]

(5) Ir nepieciešams paredzēt noteikumus, kas vērsti pret nodokļu bāzes samazināšanu iekšējā tirgū un peļņas novirzīšanu ārpus iekšējā tirgus. Lai sekmētu šā mērķa sasniegšanu, ir nepieciešami noteikumi šādās jomās: procentu atskaitīšanas ierobežojumi, izceļošanas nodokļa uzlikšana, vispārējs noteikums par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu, noteikumi attiecībā uz kontrolētiem ārvalstu uzņēmumiem un noteikumi, ar ko vēršas pret hibrīdneatbilstībām. Gadījumos, kad minēto noteikumu piemērošana izraisa nodokļu dubultu uzlikšanu, nodokļu maksātājiem būtu jāsaņem atvieglojums, kas attiecīgā gadījumā izpaužas kā citā dalībvalstī vai trešā valstī samaksātā nodokļa atskaitīšana. Tādējādi noteikumiem vajadzētu būt ar mērķi ne vien vērsties pret nodokļu apiešanas praksi, bet arī izvairīties no citu tirgus šķēršļu radīšanas, piemēram, nodokļu dubultas uzlikšanas.

[3] Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) rīcības ieteikumi saistībā ar iniciatīvu, kura vērsta pret nodokļu bāzes samazināšanu un peļņas novirzīšanu (*Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*).

[..]

(11) Vispārējus noteikumus par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu (*GAAR*) nodokļu sistēmās izmanto, lai vērstos pret ļaunprātīgu nodokļu praksi, kas vēl nav aptverta konkrētiem gadījumiem paredzētos noteikumos. Proti, *GAAR* izmantošanas nolūks ir novērst nepilnības, neskarot konkrētu ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumu piemērojamību. [..]

(12) Kontrolētu ārvalstu uzņēmumu (*CFC*) noteikumu rezultātā kontrolēta meitasuzņēmuma ienākumu, kuram uzlikts zems nodoklis, attiecina uz tā mātesuzņēmumu. Tādējādi mātesuzņēmums kļūst par šā attiecinātā ienākuma nodokļa subjektu tajā valstī, kurā ir tā rezidence nodokļu vajadzībām. [..] Lai nodrošinātu augstāku aizsardzības līmeni, dalībvalstis varētu samazināt kontroles robežvērtību vai izmantot augstāku robežvērtību, reāli samaksāto uzņēmumu ienākuma nodokli salīdzinot ar uzņēmumu ienākuma nodokli, kas tiktu iekasēts nodokļu maksātāja dalībvalstī. [..]

(16) Ņemot vērā to, ka šīs direktīvas galvenais mērķis ir uzlabot iekšējā tirgus kopējo noturību pret nodokļu apiešanas praksi pārrobežu situācijās, šo mērķi nevar pietiekami labi sasniegt, dalībvalstīm rīkojoties atsevišķi. [..] Ņemot vērā to, ka liela apmēra neefektivitāte iekšējā tirgū galvenokārt izraisa pārrobežu rakstura problēmas, novēršanas pasākumi būtu jāpieņem Savienības līmenī. [..] Saskaņā ar [..] proporcionalitātes principu šajā direktīvā paredz vienīgi tos pasākumus, kas vajadzīgi šā mērķa sasniegšanai. Nosakot minimālo aizsardzības līmeni iekšējā tirgū, šīs direktīvas mērķis ir panākt vien minimālo saskaņotības pamatlīmeni Savienībā, kas nepieciešams tās mērķu sasniegšanai."

7. *ATAD* 3. pantā ("Minimālais aizsardzības līmenis") noteikts:

"Direktīva neliedz piemērot valstu vai nolīgumos paredzētus noteikumus, kuru mērķis ir garantēt augstāku valsts iekšējās uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes aizsardzības līmeni."

8. *ATAD* 6. panta, kura nosaukums ir "Vispārīgs noteikums par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu", 1. un 2. punktā paredzēts:

"1. Uzņēmumu ienākuma nodokļa saistību aprēķināšanas vajadzībām dalībvalstis neņem vērā struktūru vai struktūru virknes, kuras, tā kā ir izveidotas vienīgi vai galvenokārt ar mērķi gūt nodokļu priekšrocības, kas ir pretrunā piemērojamo nodokļu tiesību aktu priekšmetam vai nolūkam, ņemot vērā visus attiecīgos faktus un apstākļus, nav īstas. Struktūra var ietvert vairākus posmus vai daļas.

2. Šā panta 1. punkta nolūkos struktūra vai struktūru virkne ir uzskatāma par neīstu, ciktāl tā nav izveidota pamatotu komerciālu iemeslu dēļ, kas atspoguļo ekonomisko realitāti."

9. *ATAD* 7. pantā ir ietverti noteikumi par kontrolētu ārvalstu uzņēmumu ienākumu iekļaušanu nodokļu maksātāja nodokļa bāzē. Šī panta 1. punktā definēts jēdziens "kontrolēts ārvalstu uzņēmums"; nodokļa maksātājam citastarp jāpārstāv vairāk nekā 50 % balsstiesību, kapitāla vai tiesību saņemt peļņu. Attiecībā uz ienākumu iekļaušanas noteikumu 2. punktā dalībvalstīm ir ļauts izvēlēties starp divām iespējām, kas minētas šī panta a) un b) apakšpunktā:

"Ja vienību vai pastāvīgo iestādi saskaņā ar 1. punktu traktē kā kontrolētu ārvalstu uzņēmumu, nodokļu maksātāja dalībvalsts nodokļa bāzē iekļauj:

a) vienības nesadalītos ienākumus vai pastāvīgās pārstāvniecības ienākumus, ko iegūst no šādām kategorijām: [..]

   vai

b) vienības vai pastāvīgās iestādes nesadalītos ienākumus, ko iegūst no neīstām struktūrām, kuru izveidošanas objektīvais iemesls ir nodokļu priekšrocību gūšana.

   Piemērojot šo punktu, struktūru vai to virkni uzskata par neīstu, ciktāl vienībai vai pastāvīgajai iestādei nebūtu piederējuši aktīvi vai tā nebūtu uzņēmusies riskus, kuri rada visus tās ienākumus vai daļu no tās ienākumiem, ja tā nebūtu bijusi tāda uzņēmuma kontrolē, kurā nozīmīgi amatpersonu pienākumi, kas skar minētos aktīvus un riskus, tiek pildīti un ir par iemeslu kontrolētā uzņēmuma ienākumu gūšanai."

10. Direktīvas 8. panta 2. punktā ("Kontrolētu ārvalstu uzņēmumu ienākumu aprēķināšana") noteikts:

"Ja piemēro 7. panta 2. punkta b) apakšpunktu, tad ienākumi, kas iekļaujami nodokļu maksātāja nodokļa bāzē, ir vienīgi tās summas, kuras radušās no aktīviem un riskiem, kas saistīti ar nozīmīgu amatpersonu pienākumiem, ko izpilda kontrolējošais uzņēmums. Kontrolētā ārvalstu uzņēmuma attiecināmos ienākumus aprēķina saskaņā ar nesaistītu uzņēmumu darījuma principu."

11. Šajā ziņā *ATAD* 8. panta 7. punktā paredzēts:

"Nodokļu maksātāja dalībvalsts piešķir vienības vai pastāvīgās iestādes samaksātā nodokļa atskaitījumu no nodokļu maksātāja nodokļu saistībām tā nodokļu rezidences vai atrašanās vietas valstī. Atskaitījumu aprēķina saskaņā ar valsts tiesību aktiem."

B. Beļģijas tiesības

12. Beļģijas Karaliste *ATAD* valsts tiesībās ir transponējusi ar 2017. gada 25. decembra Likumu par uzņēmumu ienākuma nodokļa reformu (*M.B.*, 29.12.2017., 116422. lpp.). Ar to it īpaši 1992. gada Ienākuma nodokļa likums tika papildināts ar jaunu 185/2. pantu, kurā – saskaņā ar *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunktā paredzēto iespēju – tika noteikts ienākumu iekļaušanas noteikums tikai neīstām struktūrām. Nodokļu atskaitīšanas iespēja saskaņā ar *ATAD* 8. panta 7. punktu netika paredzēta.

III. Tiesvedības priekšvēsture

13. Pēc direktīvas transponēšanas termiņa beigām 2018. gada 31. decembrī (*ATAD* 11. panta 1. punkts) Beļģijas Karaliste Komisijai paziņoja noteikumus, kas pieņemti direktīvas transponēšanai. Kopā ar tiem iesniegtajā atbilstības tabulā attiecībā uz *ATAD* 8. panta 7. punktu bija norādīts, ka šī iespēja *ATAD* 3. panta (minimālais aizsardzības līmenis) dēļ netika izvēlēta. 2020. gada 2. jūlija vēstulē Komisija saskaņā ar LESD 258. pantu lūdza Beļģijas Karalisti sniegt komentārus par to, ka paziņotajos pasākumos nav ietverti noteikumi, ar kuriem tiktu transponēts 4. panta 4. punkta b) apakšpunkts, 4. panta 7. punkts un 8. panta 7. punkts. Attiecībā uz 4. pantu Beļģijas Karaliste 2020. gada 24. novembra atbildē paziņoja par nodomu veikt nepieciešamās izmaiņas un 2021. gada 9. martā par tām informēja Komisiju. Taču Beļģijas Karaliste 8. panta 7. punktu atteicās transponēt.

14. 2021. gada 2. decembrī Komisija pamatotā atzinumā aicināja Beļģijas Karalisti divu mēnešu laikā pieņemt nepieciešamos pasākumus 8. panta 7. punkta transponēšanai. Beļģijas Karaliste 2022. gada 2. februāra atbildē paziņoja par nodomu nepieciešamos pasākumus 8. panta 7. punkta transponēšanai pieņemt 2022. gada pirmajā pusē. 2023. gada 10. janvārī Beļģijas iestādes informēja Komisiju, ka Beļģijas valdība nav spējusi panākt politisku vienprātību par pasākumu pieņemšanu 8. panta 7. punkta transponēšanai un ka tādēļ Beļģijas Karaliste saglabās savu nostāju par 8. panta 7. punkta netransponēšanu. Beļģijas regulējums tiekot piemērots tikai nodokļu ļaunprātīgas izmantošanas gadījumā; preventīvajam raksturam tajā ir liela nozīme un būtu nepiemēroti atļaut ārvalstu nodokļu atskaitīšanu. Jebkurā gadījumā šādi ienākumi līdz šim nav aplikti ar nodokļiem, tāpēc nevienam uzņēmumam šī regulējuma piemērošanas dēļ vēl nav radušies nelabvēlīgi apstākļi.

IV. Lietas dalībnieku prasījumi un tiesvedība Tiesā

15. Ar 2023. gada 11. augusta procesuālo dokumentu Komisija saskaņā ar LESD 258. panta otro daļu cēla Tiesā prasību pret Beļģijas Karalisti un lūdza Tiesu

– konstatēt, ka Beļģijas Karaliste nav izpildījusi savus pienākumus saskaņā ar direktīvu, jo tā nav pieņēmusi normatīvos un administratīvos noteikumus, kas nepieciešami, lai izpildītu šīs direktīvas 8. panta 7. punkta prasības;

– piespriest Beļģijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

16. Beļģijas Karalistes prasījumi ir šādi:

– noraidīt Komisijas prasību kā nepieņemamu vai – pakārtoti – kā nepamatotu;

– piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

17. Nīderlandes Karaliste kā persona, kas iestājusies lietā, atbalsta Beļģijas Karalistes prasījumus.

18. Lietas dalībnieki ir snieguši rakstveida apsvērumus un – izņemot Nīderlandes Karalisti – mutvārdu paskaidrojumus 2024. gada 21. oktobra tiesas sēdē.

V. Juridiskā analīze

A. Par prasības pieņemamību

19. Beļģijas Karaliste uzskata, ka prasība ir nepieņemama, jo Komisija pamatotajā atzinumā un prasības pieteikumā nav pietiekami skaidri un precīzi izklāstījusi prasības pamatus. Šī argumentācija ir jānoraida.

20. Saskaņā ar Tiesas statūtu 21. panta 1. punkta otro teikumu un Reglamenta 120. panta c) punktu prasības pieteikumā jānorāda strīda priekšmets un izvirzīto pamatu kopsavilkums; šī informācija jānorāda pietiekami skaidri un precīzi, lai atbildētāja varētu sagatavot savu aizstāvību un lai Tiesa varētu veikt pārbaudi [4].

21. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka atbilstoši LESD 258. pantam celtas prasības sakarā ar pienākumu neizpildi priekšmets tiek noteikts Komisijas pamatotajā atzinumā un tādējādi prasībai ir jābūt pamatotai ar tiem pašiem iemesliem un pamatiem kā šim atzinumam [5]. Tomēr tas nenozīmē, ka prasības pieteikumā ietvertajiem prasījumiem pilnībā jāatbilst pamatotā atzinuma rezolutīvajai daļai; prasības pieteikumā tikai nedrīkst paplašināt vai grozīt strīda priekšmetu, kāds tas noteikts pamatotajā atzinumā [6].

22. 2023. gada 11. augusta prasības pieteikumā Komisija lūdz konstatēt, ka Beļģijas Karaliste nav izpildījusi savus pienākumus saskaņā ar *ATAD*, jo tā nav pienācīgi transponējusi šīs direktīvas 8. panta 7. punktu. Tas, ka prasības pieteikumā Komisija norāda uz *ATAD* 8. panta 7. punkta nepienācīgu transponēšanu, lai gan pamatotajā atzinumā runa vēl bija par tā netransponēšanu, nav uzskatāms par strīda priekšmeta grozīšanu. Nepienācīga transponēšana ietver arī pilnīgas netransponēšanas apakšgadījumu, un tas izskaidro Komisijas terminoloģiju. Prasības pieteikumā Komisija būtībā joprojām pārmet *ATAD* 8. panta 7. punkta netransponēšanu. Šajā ziņā prasība bija pamatota ar tiem pašiem iemesliem un pamatiem, kādi tie bija pamatotajā atzinumā. Tāpēc prasība ir pieņemama.

B. Par prasības pamatotību

23. Jānoskaidro, vai Beļģijas Karaliste, kas bija izvēlējusies ienākumu iekļaušanas noteikumu piemērot tikai *gadījumos ar neīstām struktūrām* saskaņā ar *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunktu, netransponējot *ATAD* 8. panta 7. punktā paredzēto nodokļu atskaitīšanas iespēju, nav izpildījusi šajā direktīvā paredzēto transponēšanas pienākumu.

24. Tas vispirmām kārtām nozīmē, ka Beļģijas Karalistei bija pienākums transponēt. Tā tas principā ir tikai tad, ja transponējamais Savienības tiesību akts ir arī pieņemts likumīgi. Tādējādi vispirms izvērtēšu, vai Savienībai bija kompetence pieņemt *ATAD*, kā arī to, vai Tiesai tiesvedībā par pienākumu neizpildi vispār ir kompetence izskatīt šo jautājumu – neatkarīgi no tā, vai lietas dalībnieki ir iesnieguši attiecīgu sūdzību (par to skat. 1. iedaļu). Pēc tam izvērtēšu Beļģijas Karalistes aizstāvības argumentus. Tā vispirms atsaucas uz to, ka *ATAD* 8. panta 7. punkta otrajā

[4] Spriedumi, 2012. gada 10. maijs, Komisija/Igaunija (C-39/10, EU:C:2012:282, 24. punkts); 2011. gada 24. marts, Komisija/Spānija (C-375/10, nav publicēts, EU:C:2011:184, 10. punkts); 2009. gada 12. februāris, Komisija/Polija (C-475/07, nav publicēts, EU:C:2009:86, 43. punkts).

[5] Skat. spriedumu, 2005. gada 8. decembris, Komisija/Luksemburga (C-33/04, EU:C:2005:750, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

[6] Spriedumi, 2006. gada 7. septembris, Komisija/Apvienotā Karaliste (C-484/04, EU:C:2006:526, 25. punkts), un 2005. gada 14. jūlijs, Komisija/Vācija (C-433/03, EU:C:2005:462, 28. punkts).

teikumā attiecībā uz nodokļu atskaitījuma aprēķināšanu ir atsauce uz valsts tiesībām (par to 2. iedaļā). Turklāt *ATAD* 8. panta 7. punkts neesot piemērojams ienākumu iekļaušanas noteikumam saskaņā ar *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunktu, un tas rada jautājumus par saistību ar vispārīgo noteikumu par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu *ATAD* 6. pantā (par to skat. 3. iedaļu). Visbeidzot – saskaņā ar *ATAD* 3. pantu ar direktīvu dalībvalstīm netiek liegts nodrošināt augstāku valsts iekšējās uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes aizsardzības līmeni (par to skat. 4. iedaļu).

1. Savienības kompetence pieņemt ATAD

25. Doktrīnā pastāv ievērojamas šaubas, vai *ATAD* pieņemšana ietilpst Savienības likumdošanas kompetencē[7]. Likumdošanas procedūras laikā arī Malta[8] un Zviedrija[9] pamatotajos atzinumos bija paudušas bažas par likumdošanas kompetenci. Patiešām, šīs šaubas šķiet pamatotas (par to skat. a) apakšiedaļu). Tomēr šajā tiesvedībā par pienākumu neizpildi nevar noskaidrot ES kompetenci pieņemt *ATAD* (par to skat. b) apakšiedaļu).

a) Šaubas par Savienības kompetenci pieņemt ATAD

26. Savienībai saskaņā ar kompetences piešķiršanas principu (LES 5. panta 1. punkta pirmais teikums un 2. punkts) kompetence ir tikai tad, ja likumdošanas kompetence tai ir piešķirta ar konkrētu kompetences tiesību normu. Savienība *ATAD* ir pamatojusi ar LESD 115. pantu, ar ko Padomei tiek piešķirta likumdošanas kompetence pieņemt "direktīvas, lai tuvinātu tādus dalībvalstu normatīvos un administratīvos aktus, kas tieši iespaido iekšējā tirgus izveidi vai darbību". Tieša ietekme uz iekšējā tirgus darbību varētu izrietēt no pamatbrīvību ierobežojuma[10] vai no ievērojamiem konkurences izkropļojumiem starp attiecīgajiem uzņēmumiem[11].

7 Skat. piemēram, de Graaf, A./Visser, K. J., "ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects", *EC Tax Review* 25 (2016), 199. lpp. (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", no: *Revue des affaires européennes* 2018, 611. lpp. (624. un 625. punkts); Brokelind C., "The Anti-Tax Avoidance Directive under Scrutiny: A Matter of Competence?", no: Monsénégo, J./Bjuvberg, J. (red.), *International Taxation in a Changing Landscape – Liber Amicorum in Honour of Bertil Wiman*, Alphen aan den Rijn, 2019, 45. lpp. (48. un 49. punkts); Haslehner, W., "The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal Order", no: Haslehner, W. u.c. (red.), *A Guide to the Anti–Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, 2020, 32. lpp. (38. un 39. punkts); Hey, J., "Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti–Tax–Avoidance–Directive (ATAD)", no: *Steuer und Wirtschaft* 2017, 248. lpp. (254, 262); Oppel, F., "BEPS in Europa: (Schein–) Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen", no: *Internationales Steuerrecht* 2016, 797. lpp. (798. un 799. punkts).

8 Eiropas Parlaments, Juridiskā komiteja, 2016. gada 5. septembris, Maltas parlamenta pamatots atzinums par priekšlikumu Padomes direktīvai, ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši ietekmē iekšējā tirgus darbību (COM(2016)0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

9 Eiropas Parlaments, Juridiskā komiteja, 2016. gada 25. aprīlis, Zviedrijas Riksdāga pamatots atzinums par priekšlikumu Padomes direktīvai, ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši ietekmē iekšējā tirgus darbību (COM(2016)0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

10 Šajā nozīmē, lai gan ne par LESD 115. pantu, skat jau spriedumu 2000. gada 5. oktobris, Vācija/Parlaments un Padome (C-376/98, EU:C:2000:544, 95. punkts); tāpat attiecībā uz LESD 115. pantu atsevišķas daļas vācu valodā publicētajā doktrīnā: Korte, S., no: Calliess/Ruffert, *EUV/AEUV*, 6. izd., 2022, LESD 115. pants, 9. punkts; Tietje, C., no: Grabitz/Hilf/Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union*, 83. papildu izd., 2024. gada jūlijs, LESD 115. pants 22. un nākamie punkti; Herrnfeld, H.-H., no: Schwarze/Becker/Hatje/Schoo, *EU–Kommentar*, 4. izd., 2019, LESD 115. pants, 4. punkts.

11 Spriedums, 1980. gada 18. marts, Komisija/Itālija (91/79, EU:C:1980:85, 8. punkts).

27. Šķiet, ka Savienības likumdevējs iekšējo tirgu veicinošo efektu galvenokārt saskata nodokļu apiešanas prakses novēršanā [12]. Tādējādi ar *ATAD* tomēr netiek novērsti pamatbrīvību ierobežojumi, kas varētu izrietēt no spēkā esošajām valsts tiesību normām. Nosakot dalībvalstīm pienākumu valstu uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmām nodrošināt vienotu minimālo aizsardzības līmeni pret nodokļu apiešanas praksi, ar direktīvu drīzāk tiek ierobežotas uzņēmumu iespējas darboties pāri robežām. Tāpēc pamatbrīvību īstenošana ar to tiek kavēta, nevis veicināta [13].

28. Līdz šim Tiesa pasākumus nodokļu apiešanas prakses novēršanai vienmēr ir uzskatījusi par pamatbrīvību – galvenokārt brīvības veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvas aprites – ierobežojumiem, kam nepieciešams pamatojums. It īpaši izceļošanas nodokļa uzlikšana [14], kā arī ienākumu iekļaušanas noteikums [15] šajā ziņā jau ir aplūkoti Tiesas judikatūrā. Tā kā uzņēmēja pamatbrīvību ievērošana tieši sekmē iekšējā tirgus darbības nodrošināšanu, šķiet pretrunīgi pieņemt, ka šo pašu pamatbrīvību ierobežošana varētu veicināt tā paša mērķa sasniegšanu [16].

29. Ciktāl Savienības likumdevējs iekšējā tirgus veicinošo efektu saskata tiesību aktu tuvināšanā un ar to saistītajā tirgus izkropļojumu mazināšanā [17], ar to vien principā nav pietiekami, lai pamatotu kompetenci saskaņā ar LESD 115. pantu. Saskaņošana nav pašmērķis. Kompetences piešķiršanas principam zustu jēga, ja Savienībai tiktu piešķirtas neierobežotas pilnvaras veikt tiesību unifikāciju, pamatojoties uz to, ka tas *per se* veicina iekšējā tirgus darbību. Tādējādi prasība par *tiešu ietekmi* uz iekšējā tirgus darbību būtu lieka. Atbilstoši Tiesa ir ierobežojusi arī EK līguma 100.a panta (tagad LESD 114. pants) juridisko pamatu, attiecinot to tikai uz *būtisku* konkurences izkropļojumu novēršanu [18].

30. Šajā ziņā Tiesa attiecībā uz LESD 114. pantu (tolaik vēl EKL 100.a pants), ar ko ir atļauts tuvināt dalībvalstu tiesību aktus, kuri attiecas uz iekšējā tirgus darbību, saistībā ar nepieciešamo būtisko ietekmi ir norādījusi šādus apsvērumus [19]:

"Pārbaudot tādas direktīvas likumību, kas pieņemta, pamatojoties uz Līguma 100.a pantu, Tiesai ir jāizvērtē, vai konkurences izkropļojumi, kurus minētais akts cenšas novērst, ir būtiski (pierādījums). Ja šādas prasības nebūtu, Kopienas likumdevēja pilnvaras faktiski būtu neierobežotas. Valstu tiesību akti bieži atšķiras attiecībā uz nosacījumiem, ar kādiem var īstenot

[12] Skat. piemēram, 2. apsvērumu: "[..] Iekšējā tirgus labas darbības nodrošināšanai ir būtiski, lai dalībvalstis vismaz īstenotu savas saistības saskaņā ar *BEPS* un plašākā kontekstā rīkotos nolūkā novērst nodokļu apiešanas praksi un nodrošinātu taisnīgu un faktisku nodokļu uzlikšanu Savienībā [..]", kā arī 16. apsvērumu: "Ņemot vērā to, ka šīs direktīvas galvenais mērķis ir uzlabot iekšējā tirgus kopējo noturību pret nodokļu apiešanas praksi pārrobežu situācijās, [..]."

[13] Haslehner, W., "The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal Order", no: Haslehner, W. u.c. (red.), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, 2020, 32. lpp. (39); de Graaf, A./Visser, K. J., "ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects", *EC Tax Review* 25 (2016), 199. lpp. (202); Schönfeld, J./Ellenrieder, B., "Das Verhältnis von Primär– und Sekundärrecht – oder: Gibt es "gegen Primärrecht immunisiertes Recht"?", no: *Steuer und Wirtschaft* 2019, 253. lpp. (261. un nākamie punkti).

[14] Spriedums, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 36. punkts); 2014. gada 23. janvāris, *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 43. punkts); 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 41. punkts); 2006. gada 7. septembris, N (C-470/04, EU:C:2006:525, 32.–39. punkts).

[15] Spriedums, 2019. gada 26. februāris, X (Trešā valstī reģistrētas starpnieksabiedrības) (C-135/17, EU:C:2019:136, 55.–58. punkts); 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 46. punkts).

[16] Tāpat arī jau attiecībā uz nesen ieviesto obligāto atbilstības noteikumu Mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu direktīvā Desens, M., "Ist die neue Korrespondenzregel in der Mutter–Tochter–Richtlinie mit dem primären Unionsrecht vereinbar?", no: *Internationales Steuerrecht* 2014, 825. lpp. (828).

[17] Skat. 2. apsvērumu: "[..] Turklāt vienīgi ar kopīgiem noteikumiem varētu novērst tirgus sadrumstalotību un darīt galu pašreizējām neatbilstībām un tirgus kropļojumiem. [..]."

[18] Spriedums, 1991. gada 11. jūnijs, Komisija/Padome (C-300/89, EU:C:1991:244, 23. punkts, to esība šajā spriedumā tiek pieņemta tikai tad, ja noteikumu rezultātā rodas atšķirīgas ražošanas izmaksas). Skat. arī spriedumu, 2000. gada 5. oktobris, Vācija/Parlaments un Padome (C-376/98, EU:C:2000:544, 106. un nākamie punkti).

[19] Spriedums, 2000. gada 5. oktobris, Vācija/Parlaments un Padome (C-376/98, EU:C:2000:544, 106. un 107. punkts).

darbības, kuras tie reglamentē, un tas tieši vai netieši ietekmē attiecīgo uzņēmumu konkurences nosacījumus. No tā izriet, ka Līguma 100.a panta, 57. panta 2. punkta un 66. panta interpretācija tādā nozīmē, ka Kopienas likumdevējs varētu balstīties uz minētajiem pantiem, lai novērstu pat vismazākos konkurences izkropļojumus, neatbilstu principam [..], ka Kopienai ir tikai tās pilnvaras, kas tai tieši piešķirtas."

31. Manuprāt, šis apgalvojums attiecas arī uz direktīvas, kas pieņemta, pamatojoties uz LESD 115. pantu, tiesiskuma pārbaudi. Tas tādēļ, ka no kompetences pamatu salīdzinājuma netiešo nodokļu jomā (LESD 113. pants, "ir vajadzīga" iekšējā tirgus darbībai) un tiešo nodokļu jomā (LESD 115. pants, "tieši iespaido iekšējā tirgus [..] darbību") arī izriet, ka tiešo nodokļu gadījumā, lai pastāvētu tieša ietekme uz iekšējā tirgus darbību, ir nepieciešams augstāks pamatojuma līmenis, nekā tas ir ar netiešajiem nodokļiem, kuru saskaņošana ir tikai "vajadzīga". Katrā ziņā – kā *ATAD* noteikumu gadījumā – tas pirmajā mirklī nav acīmredzams. Šajā ziņā šķiet apšaubāmi, ka *ATAD* varētu balstīt uz LESD 115. panta juridisko pamatu.

b) Par kompetences pārbaudi tiesvedībā par pienākumu neizpildi

32. Tomēr saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru arī saistībā ar prasību par pienākumu neizpildi pastāv Savienības tiesību aktu tiesiskuma prezumpcija [20]. Tādējādi direktīvas netransponēšanas gadījumā dalībvalsts parasti savai aizstāvībai nevar atsaukties uz direktīvas prettiesiskumu [21]. Drīzāk tai jāizmanto atcelšanas prasība, lai apstrīdētu Savienības akta tiesiskumu [22].

33. Tomēr no Tiesas judikatūras arī izriet, ka citādi varētu būt gadījumā, ja aplūkojamajā tiesību aktā būtu vērojamas rupjas un acīmredzamas kļūdas un tādējādi tas varētu tikt atzīts par neesošu [23]. To, vai likumdošanas kompetences neesība ir uzskatāma par šādu rupju un acīmredzamu kļūdu, Tiesa līdz šim nav izvērtējusi [24].

34. Ar to ir cieši saistīts jautājums, vai Tiesa vispār var pēc savas ierosmes pārbaudīt likumdošanas kompetenci attiecībā uz tiesību aktu. Neviens no lietas dalībniekiem nav atsaucies uz Savienības kompetences neesību. Neviena no dalībvalstīm arī nav apšaubījusi Savienības kompetenci pieņemt direktīvu, ceļot atcelšanas prasību [25].

35. Tomēr par labu pilnvarām veikt pārbaudi pēc savas ierosmes liecina īpašā konstitucionālā nozīme, kāda Savienībā, ņemot vērā kompetences piešķiršanas principu (LES 5. panta 1. punkta pirmais teikums un 2. punkts), ir kompetenču sadalījumam [26]. Tā kā nedz šis princips, nedz likumdošanas kompetence nav vairākuma rīcībā, pat likumdošanas procedūras laikā panāktā vienprātība nekādi nemaina šo secinājumu. Saskaņā ar kompetences piešķiršanas principu tikai

[20] Spriedums, 1994. gada 15. jūnijs, Komisija/*BASF* u.c. (C-137/92 P, EU:C:1994:247, 48.–50. punkts un tajos minētā judikatūra).

[21] Spriedums, 2015. gada 5. marts, Komisija/Luksemburga (C-502/13, EU:C:2015:143, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).

[22] Spriedums, 2003. gada 26. jūnijs, Komisija/Spānija (C-404/00, EU:C:2003:373, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

[23] Spriedums, 2008. gada 6. marts, Komisija/Spānija (C-196/07, nav publicēts, EU:C:2008:146, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

[24] Spriedums, 2016. gada 11. oktobris, Komisija/Itālija (C-601/14, EU:C:2016:759, 33. un nākamie punkti).

[25] Tomēr par Zviedrijas un Maltas parlamenta pamatotajiem atzinumiem likumdošanas procedūrā saskaņā ar Protokola Nr. 2 par subsidiaritātes principa un proporcionalitātes principa piemērošanu (OV 2008, C 115, 206. lpp.) 6. pantu skat.: Eiropas Parlaments, Juridiskā komiteja, 2016. gada 25. aprīlis, Zviedrijas Riksdāga pamatots atzinums par priekšlikumu Padomes direktīvai, ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši ietekmē iekšējā tirgus darbību (COM(2016)0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)); Eiropas Parlaments, Juridiskā komiteja, 2016. gada 5. septembris, Maltas parlamenta pamatots atzinums par priekšlikumu Padomes direktīvai, ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši ietekmē iekšējā tirgus darbību (COM(2016)0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

[26] Spriedums, 2016. gada 14. jūnijs, Parlaments/Padome (C-263/14, EU:C:2016:435, 42. punkts); skat. arī 2001. gada 6. decembra Atzinumu 2/00 (Kartahenas Protokols par bioloģisko drošību) (EU:C:2001:664, 5. punkts).

ar grozījumiem Līgumos Savienībai var tikt piešķirtas jaunas kompetences. Tomēr, tā kā tām vienmēr nepieciešama ratifikācija valstu parlamentos, arī demokrātijas princips (LES 2. panta pirmais teikums) nepieļauj Savienības tiesību akta, kas pieņemts pārsniedzot piešķirto kompetenci, saglabāšanu spēkā. Arī judikatūrā ir norādes, ka gadījumā, ja nav pietiekama juridiskā pamata, ir iespējama tiesiskuma pārbaude, ko tiesa veic pēc savas ierosmes [27].

36. Tomēr lēmumu Savienības likumdošanas kompetenci vienmēr pēc savas ierosmes pārbaudīt arī tiesvedībās par pienākumu neizpildi būtu jāpieņem Tiesas virspalātai. Tiesa iepriekš apzināti ir pieņēmusi lēmumu šo lietu nenodot izskatīšanai virspalātā. Tāpēc šis jautājums šajā tiesvedībā nav jāizskata.

c) Starpsecinājumi

37. Lai gan ir šaubas par Savienības likumdošanas kompetenci attiecībā uz *ATAD*, šim jautājumam šajā tiesvedībā par pienākumu neizpildi jāpaliek neatrisinātam. Jautājumu par kompetenci šobrīd, šķiet, varētu precizēt tikai prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā, kurā tiek apšaubīta *ATAD* spēkā esība.

2. ATAD 8. panta 7. punkta otrajā teikumā ietvertās atsauces uz valsts tiesību aktiem saistībā ar nodokļa atskaitījuma aprēķināšanu nozīme

38. Pēc būtības Beļģijas Karaliste savai aizstāvībai norāda uz to, ka ar *ATAD* 8. panta 7. punkta otro teikumu, kurā *ATAD* 8. panta 7. punkta pirmajā teikumā paredzētā nodokļu atskaitījuma aprēķināšanai ir izdarīta atsauce uz valsts tiesību aktiem, dalībvalstīm jau tiek dota iespēja arī pilnībā atteikties no nodokļu atskaitījuma. Galu galā saskaņā ar *ATAD* 8. panta 7. punkta otro teikumu atskaitījumu "aprēķina saskaņā ar valsts tiesību aktiem".

39. Šim apgalvojumam nevar piekrist, jo *ATAD* 8. panta 7. punkta otrajam teikumam ir cita funkcija. Ja meitasuzņēmums ārvalstīs tikai daļu ienākumu gūst no neīstām struktūrām *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē, tad *ATAD* 8. panta 2. punktā ir noteikts, ka tikai šie ienākumi arī ir iekļaujami valstī rezidējošā nodokļu maksātāja (šajā gadījumā mātesuzņēmuma) nodokļa bāzē un tādējādi ir apliekami ar nodokli tā rezidences valstī (šajā gadījumā – Beļģijā). Pārējie ienākumi tad joprojām tiek aplikti ar nodokļiem ārvalstīs. Tomēr ar to vēl nav noskaidrots, kā aprēķināt, kādā apmērā kontrolētā ārvalstu uzņēmuma nodokļu slogs, ko tas samaksājis savā rezidences valstī, ir attiecināms uz neīsto struktūru un tādēļ ir atskaitāms no valstī rezidējošā nodokļu maksātāja nodokļu saistībām.

40. Šis jautājums ir precizēts *ATAD* 8. panta 7. punkta otrajā teikumā, un šajā ziņā ir novērsts tas, ka valsts nodokļu iestādēm kontrolējošā uzņēmuma – nodokļu maksātāja – rezidences valstī būtu saskaņā ar kontrolētā ārvalstu uzņēmuma rezidences valsts tiesību aktiem hipotētiski jānovērtē nodokļu slogs, kāds tas būtu bez neīstās struktūras. Šajā ziņā ar to tiek pieļauts aprēķinus veikt saskaņā ar valsts tiesību aktiem.

41. Tādēļ, kā pamatoti konstatē Komisija, ar *ATAD* 8. panta 7. punkta otro teikumu dalībvalstīm tiek tikai atļauts noteikt nodokļa atskaitījuma aprēķināšanas metodi, bet ne – no tā pilnībā atteikties. Tas izriet arī no šī punkta formulējuma, kurā minēts "aprēķina" un tādējādi attiecas

[27] Šajā ziņā skat. manus secinājumus apvienotajās lietās ECB/*Corneli* un Komisija/ECB (C-777/22 P un C-789/22 P, EU:C:2024:973, 130. punkts ar atsauci uz Vispārējās tiesas spriedumu, 2019. gada 12. jūnijs, *RV*/Komisija, T-167/17, EU:T:2019:404, 59.–61. punkts, kā arī ģenerāladvokāta P. Pikamēes [*P. Pikamäe*] secinājumus lietā *EUIPO/Neoperl*, C-93/23 P, EU:C:2024:751, 72. un nākamie punkti).

tikai uz jautājumu par to, "cik (liels)" ir atskaitījums, bet (apstiprinoša) atbilde uz jautājumu "vai" jau tiek pieņemta par esošu. Tādēļ neparedzēt iespēju atskaitīt ārvalstīs šajā ziņā samaksāto nodokli nebija iespējams, jau pamatojoties uz *ATAD* 8. panta 7. punkta otro teikumu.

3. ATAD 8. panta 7. punkta piemērošana 7. panta 2. punkta b) apakšpunktam

42. Beļģijas Karaliste arī uzskata, ka, piemērojot *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunktu, nav jātransponē *ATAD* 8. panta 7. punkts. *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunkts attiecoties tikai uz neīstām struktūrām, kuru izveidošanas objektīvais iemesls ir nodokļu priekšrocību gūšana, tātad – tikai uz mākslīgiem veidojumiem nodokļu apsvērumu dēļ. Šajos gadījumos iekšējā tirgū jau nenotiekot reāla preču, pakalpojumu, kapitāla un personu kustība. Tādēļ atskaitījuma neveikšana šādos gadījumos nav uzskatāma par šķērsli tirgus darbībai.

43. Dalībvalstīm ir pienākums pareizi un pilnībā transponēt direktīvas [28]. Tas principā nozīmē visu direktīvas tiesību normu transponēšanu [29]. Taču, ja *ATAD* 8. panta 7. punkts no paša sākuma nebūtu piemērojams *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunktam, dalībvalstis, transponējot pēdējo minēto iespēju, būtu atbrīvotas no pienākuma transponēt *ATAD* 8. panta 7. punktu. Tas jānosaka, interpretējot šo normu [30].

44. Kā pamatoti norāda Komisija, *ATAD* 8. panta 7. punkts – atšķirībā no 8. panta 1. un 2. punkta – atbilstoši tā formulējumam neattiecas tikai uz vienu no abiem *ATAD* 7. panta 2. punkta apakšpunktiem. Tas liecinātu par labu tam, ka *ATAD* 8. panta 7. punktā paredzētā atskaitīšanas iespēja atbilstoši Savienības likumdevēja gribai būtu jāpiemēro arī neīstajām struktūrām, kas reglamentētas *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunktā, un tāpēc šī norma būtu arī jātransponē valsts tiesībās.

45. Tomēr uzskatu, ka *ATAD* 8. panta 7. punkts sistēmiski un teleoloģiski nav piemērojams *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunktam. Tas tādēļ, ka neīstu struktūru gadījumā parasti jau nepastāv nodokļu dubultā uzlikšana, tādējādi noteikumam nebūtu jēgas (par to skat. a) apakšiedaļu). Ciktāl praksē tomēr saglabājas atlikušais risks vai lielāki pūliņi jāvelta nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanai, to nolūks ir atturēt no tādu neīstu struktūru dibināšanas, kuru mērķis ir peļņas novirzīšana uz ārvalstīm ar zemiem nodokļiem (par to skat. b) apakšiedaļu).

a) Iespēja veikt atskaitījumu saskaņā ar 8. panta 7. punktu parasti zaudē jēgu 7. panta 2. punkta b) apakšpunkta gadījumos

46. Jāprecizē, vai *ATAD* 8. panta 7. punktu (nodokļu atskaitīšana) vispār var piemērot *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunktam (neīstas struktūras, kas peļņu novirza uz valstīm ar zemiem nodokļiem), vai arī sistēmisku un teleoloģisku iemeslu dēļ no tā vajadzētu atturēties.

47. *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunktā ir noteikts princips, ka kontrolēta ārvalstu uzņēmuma ienākumi, kas gūti no neīstām struktūrām, tiek iekļauti valstī rezidējošā nodokļu maksātāja nodokļa bāzē. Šā noteikuma mērķis ir aplikt nodokļu maksātāju ar nodokļiem tādā pašā veidā, kā tas tiktu aplikts ar nodokļiem, nepastāvot neīstai struktūrai. Tādējādi kontrolētā ārvalstu

[28] Spriedumi, 2010. gada 22. decembris, *Gavieiro Gavieiro* un *Iglesias Torres* (C-444/09 un C-456/09, EU:C:2010:819, 64. punkts), un 2011. gada 27. oktobris, Komisija/Polija (C-311/10, nav publicēts, EU:C:2011:702, 59. punkts).

[29] Spriedums, 2010. gada 14. janvāris, Komisija/Čehijas Republika (C-343/08, EU:C:2010:14, 39.–42. punkts).

[30] Par interpretāciju atbilstoši tiesību normas formulējumam, kontekstam un mērķim skat. spriedumu, 2010. gada 4. maijs, *TNT Express Nederland* (C-533/08, EU:C:2010:243, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

uzņēmuma ienākumi, ciktāl tie gūti no neīstām struktūrām, tiek attiecināti uz kontrolējošā uzņēmuma – nodokļu maksātāja – ienākumiem. *ATAD* 8. panta 7. punktā šajā ziņā ir atkāpe no šā principa, ciktāl, pamatojoties uz tajā paredzēto nodokļa atskaitījumu, kontrolētā ārvalstu uzņēmuma ienākumi valstī vairs netiek ar nodokli aplikti pilnā apmērā, bet tikai tādā apmērā, kas atbilst starpībai starp abām – valsts un ārvalsts – uzņēmumu ienākuma nodokļa likmēm.

1) Pretruna vērtējumā par neīstas struktūras vispārējām tiesiskajām sekām

48. Tomēr *ATAD* noteikumu par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu pamatā ir vispārēja ideja, ka mākslīgas korporatīvas struktūras, kuru mērķis būtībā ir nodokļu priekšrocību gūšana, no nodokļu tiesību viedokļa tiek pilnībā neņemtas vērā. Nodokļu tiesībās nodokļu aprēķināšanu veic, pamatojoties uz ekonomiskajiem faktiem, nevis uz korporatīvo vai līgumisko konstrukciju. Pavisam skaidri to atspoguļo *ATAD* 6. panta 1. punkts, kurā ietverts vispārīgs nosacījums attiecībā uz ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu. Tajā paredzēts: "Uzņēmumu ienākuma nodokļa saistību aprēķināšanas vajadzībām dalībvalstis neņem vērā struktūru vai struktūru virknes, kuras, tā kā ir izveidotas vienīgi vai galvenokārt ar mērķi gūt nodokļu priekšrocības, kas ir pretrunā piemērojamo nodokļu tiesību aktu priekšmetam vai nolūkam, ņemot vērā visus attiecīgos faktus un apstākļus, nav īstas."

49. Tātad tiesiskās sekas attiecībā uz neīstu struktūru ir tās noliegums. Jāņem vērā stāvoklis, kāds būtu pastāvējis, ja tās nebūtu, kā Tiesa to jau vairākkārt ir konstatējusi arī ārpus *ATAD* piemērošanas jomas [31].

50. Tas attiecas gan uz dalībvalsti, kurā ir kontrolējošā uzņēmuma – nodokļu maksātāja – rezidence, gan uz dalībvalsti, kurā ir kontrolētā uzņēmuma rezidence, kā izriet no *ATAD* 6. panta 1. punkta formulējuma ("*dalībvalstis* neņem vērā"). Visbeidzot *ATAD* 6. pantā ir sadalītas nodokļu uzlikšanas pilnvaras pārrobežu situācijās starp attiecīgajām dalībvalstīm, nosakot to, kurai ir kompetence uzlikt nodokļus ienākumiem, kas gūti no neīstām struktūrām. Tos pašus ienākumus otra dalībvalsts (šajā gadījumā – dalībvalsts, kurā ir kontrolētā uzņēmuma rezidence) tad nevar aplikt ar nodokli vēl otrreiz.

51. *ATAD* 6. pantā paustajam principam par neīstu struktūru neņemšanu vērā ir nozīme arī attiecībā uz neīstām struktūrām, uz kurām attiecas *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunkts. Ir taisnība, ka neīstas struktūras *ATAD* 6. panta 2. punktā ir definētas nedaudz vispārīgāk nekā struktūras [32], kas nav izveidotas pamatotu komerciālu iemeslu dēļ, kas atspoguļo ekonomisko realitāti. Tomēr *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunktā sniegtā definīcija galu galā tikai konkretizē šo vispārējo definīciju attiecībā uz kontrolētiem ārvalstu uzņēmumiem.

52. *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunkts šajā ziņā ir īpašs *ATAD* 6. panta piemērošanas gadījums. Pirmkārt, *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunkta pirmajā daļā tiek skaidri runāts pat "neīstām struktūrām, kuru izveidošanas objektīvais iemesls ir nodokļu priekšrocību gūšana". Otrkārt, *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunkta otrajā daļā ir ņemta vērā īpašā situācija kontroles attiecībās. Tas tādēļ, ka fakts, ka kontrolētajam uzņēmumam nebūtu piederējuši aktīvi

[31] Spriedumi, 2024. gada 4. oktobris, *UP CAFFE* (C-171/23, EU:C:2024:840, 40. punkts); 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c. (C-251/16, EU:C:2017:881, 46. punkts); 2010. gada 22. decembris, *Weald Leasing* (C-103/09, EU:C:2010:804, 48. punkts), un 2006. gada 21. februāris, *Halifax* u.c. (C-255/02, EU:C:2006:121, 94. punkts). Citādi, šķiet, spriedumā 2019. gada 26. februāris, *T Danmark* un *Y Denmark* (C-116/16 un C-117/16, EU:C:2019:135, 107. un 108. punkts).

[32] Uzsverot atšķirības: Böhmer, J. / Gebhardt, R. / Krüger, S. / Orlet, P. / Pinetz, E., no: Hagemann, T. / Kahlenberg, C. (red.), *ATAD Kommentar*, 2019, 7. pants, 198. punkts.

vai tas nebūtu uzņēmies riskus, kuri rada tā ienākumus, ja kontrolējošā uzņēmuma nozīmīgas amatpersonas nebūtu veikušas pamatfunkcijas, ir tieši tādas struktūras gadījums, kas nav izveidota tādu pamatotu komerciālu iemeslu dēļ, kuri atspoguļo ekonomisko realitāti.

53. Satura ziņā ir skaidri saskatāma *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunkta līdzība *ATAD* 6. pantam. Tādēļ arī tiesiskajām sekām jābūt savstarpēji saskaņotām. Taču *ATAD* 6. panta tiesiskās sekas ir tādas, ka abas dalībvalstis neņem vērā neīsto struktūru un tā vietā ar nodokli apliek īsto struktūru. Tādēļ arī kontrolētā uzņēmuma, kas gūst ienākumus no neīstas struktūras, rezidences valstij šie ienākumi jāvērtē tā, it kā tie jau sākotnēji būtu gūti tikai kontrolējošā uzņēmuma – nodokļu maksātāja – rezidences valstī.

54. *Piemērošanas ziņā ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunktam kā *lex specialis* var būt prioritāte pār *ATAD* 6. pantā paredzēto vispārīgo ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumu (skat. 11. apsvērumu). Tomēr *tiesisko seku ziņā ATAD* 8. panta 7. punktu nevar vispārināti piemērot *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunktam. Pretējā gadījumā rastos pretruna vērtējumā attiecībā uz 6. pantā paredzētajām tiesiskajām sekām, kas paredz pilnībā neņemt vērā neīstu struktūru.

2) Vai neīstas struktūras gadījumā ir iespējama nodokļu dubultā uzlikšana?

55. Šajā ziņā rodas arī jautājums, vai neīstas struktūras gadījumā *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunkta izpratnē vispār ir iespējama nodokļu dubulta uzlikšana. Līdzīgu nostāju pauž arī Nīderlandes Karaliste, norādot, ka kontrolētā ārvalstu uzņēmuma ienākumi jau saskaņā ar direktīvā paredzētajiem mehānismiem tiek aplikti ar nodokli attiecīgi tikai vienu reizi – vai nu ārvalstīs, vai valsts teritorijā.

56. Galu galā Tiesa nodrošina to, ka visā Savienībā tiek vienveidīgi interpretēti un piemēroti noteikumi par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu un tādējādi arī ienākumu iekļaušanas noteikums *ATAD* 7. pantā. Tāpēc nodokļu dubulta uzlikšana nav iespējama. Ja ienākumu novirzīšanas uz ārvalstīm dēļ veidojas neīsta struktūra, ienākumiem nodokli uzliek Beļģija, jo, nepastāvot neīstajai struktūrai, tie būtu gūti Beļģijā. Ja neīsta struktūra nepastāv, ienākumu iekļaušana Beļģijā arī netiek veikta un ienākumi tiek aplikti ar nodokļiem ārvalstīs.

57. Ja starp dalībvalstīm tomēr pastāvētu domstarpības par neīstas struktūras pastāvēšanu, tās, visticamāk, būtu jāatrisina saskaņā ar lojālas sadarbības principu (LES 4. panta 3. punkta pirmā daļa), piemērojot Strīdu izšķiršanas mehānismu direktīvā [33] ietvertos principus.

58. Tādējādi tādu neīstu struktūru gadījumā, uz kurām attiecas *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunkts, nodokļu atskaitījums saskaņā ar *ATAD* 8. panta 7. punktu kļūst lieks, ja peļņas novirzīšana notiek starp divām dalībvalstīm. Savukārt, ja peļņa tiek novirzīta uz trešām valstīm, nolīgumos par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu parasti ir ietverti noteikumi par attiecīgām savstarpējas vienošanās procedūrām (skat., piemēram, ESAO Nodokļu paraugkonvencijas 25. pantu).

59. Attiecīgi, vienveidīgi piemērojot neīstas struktūras koncepciju, dubulta nodokļu uzlikšana neveidojas. Tāpēc nav arī nepieciešams atskaitīt ārvalstīs – šajā ziņā tad kļūdaini – samaksāto nodokli.

[33] Padomes Direktīva (ES) 2017/1852 (2017. gada 10. oktobris) par nodokļu strīdu izšķiršanas mehānismiem Eiropas Savienībā (OV 2017, L 265, 1. lpp.).

3) Nodokļa atskaitījums neīstas struktūras gadījumā ir nelietderīgs

60. Arī direktīvas mērķis – efektīvi apkarot neīstas struktūras – liecina par to, ka *ATAD* 8. panta 7. punktu (t.i., nodokļa atskaitījumu) nevar piemērot neīstām struktūrām, uz kurām attiecas *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunkts.

61. To ilustrē šāds piemērs. Tātad, arī pēc Komisijas domām, ar minimālās saskaņošanas mērķi ir saderīgi ienākumu iekļaušanas noteikuma piemērošanu paredzēt, ja nodokļu likmju starpība ir mazāka par to, kāda saskaņā ar *ATAD* 7. panta 1. punkta pirmās daļas b) apakšpunktu ir nepieciešama kvalificēšanai par kontrolētu ārvalstu uzņēmumu. Attiecīgi varētu pieņemt, ka neīsta struktūra pastāv tad, ja tiek izmantota nodokļa likmju atšķirība jau, piemēram, 5 % apmērā. Taču, ja kontrolētais ārvalstu uzņēmums jau ir samaksājis uzņēmumu ienākuma nodokli atbilstoši likmei, piemēram, 15 % apmērā, bet kontrolējošā uzņēmuma – nodokļu maksātāja – rezidences valstī arī jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis, bet 20 % apmērā, tad stimuls vērsties pret neīstām struktūrām ir visai neliels, jo pašas [dalībvalsts] nodokļu ieņēmumi tad aprobežojas tikai ar starpību (piemērā – 5 %). Nodokļa atskaitījums vienkārši mazinātu stimulu apkarot neīstas struktūras, un šajā ziņā ir nelietderīgs.

62. Turklāt *ATAD* 8. panta 7. punkta piemērošana *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunktam šajā ziņā būtu pretrunā kontrolējošā uzņēmuma – nodokļu maksātāja – rezidences valsts nodokļu suverenitātei, ciktāl tā pēdējai liek atteikties no savām faktiski pastāvošajām tiesībām uzlikt nodokli ārvalstīs samaksātā nodokļa apmērā, lai gan nodokļu maksātājs ir izvēlējies neīstu struktūru. Parasti nodokļu maksātājam, izmantojot neīstu struktūru, nav tiesību noteikt, kurai valstij pienākas nodokļu ieņēmumi.

63. Tādēļ *ATAD* 8. panta 7. punkta piemērošana gadījumos, kad pastāv neīstas struktūras, atbilstoši *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunktam nav nedz nepieciešama, nedz arī piemērota. Tas būtu arī pretrunā Tiesas pastāvīgajai judikatūrai, saskaņā ar kuru neviens nevar ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesību normām [34]. Tā kā ienākumu iekļaušana neīstas struktūras dēļ atbilstoši *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunktam ir īpašs *ATAD* 6. panta gadījums (kas saskaņā ar virsrakstu ir paredzēts ļaunprātīgas izmantošanas novēršanai un attiecas uz neīstām struktūrām), atbilstoši šai judikatūrai neviens nodokļu maksātājs, kas ir izvēlējies neīstu struktūru, nevarētu atsaukties uz priekšrocību, kura izriet no *ATAD* 8. panta 7. punktā paredzētās atskaitīšanas iespējas.

64. Tomēr, ja tas tā ir, tad dalībvalstij šāda iespēja valsts tiesību aktos pat nemaz nav jāparedz. Tas tādēļ, ka – kā Tiesa ir skaidri norādījusi [35] – šis vispārējais princips (saskaņā ar kuru neviens ļaunprātīgi nevar atsaukties uz Savienības tiesību normām) ir obligāts. Tā kā tas ir obligāts Savienības tiesību vispārējais princips, to diez vai var aizstāt ar sekundārajām tiesībām.

[34] Spriedumi, 2024. gada 4. oktobris, *UP CAFFE* (C-171/23, EU:C:2024:840, 36. punkts); 2019. gada 26. februāris, *T Danmark* un *Y Denmark* (C-116/16 un C-117/16, EU:C:2019:135, 70. punkts); 2018. gada 11. jūlijs, Komisija/Beļģija (C-356/15, EU:C:2018:555, 99. punkts), un 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 35. punkts).

[35] Spriedums, 2019. gada 26. februāris, *T Danmark* un *Y Denmark* (C-116/16 un C-117/16, EU:C:2019:135, 71. punkts), ar atsauci uz spriedumiem, 2018. gada 11. jūlijs, Komisija/Beļģija (C-356/15, EU:C:2018:555, 99. punkts); 2017. gada 22. novembris, *Cussens* u.c. (C-251/16, EU:C:2017:881, 27. punkts), un 2007. gada 5. jūlijs, *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408, 38. punkts).

4) Par ATAD 8. panta 7. punkta faktisko nozīmi

65. Tomēr šāda sistēmiska un teleoloģiska interpretācija nepadara noteikumu *ATAD* 8. panta 7. punktā lieku. Proti, *ATAD* 8. panta 7. punktā paredzētais nodokļa atskaitījums ir nepieciešams, īstenojot *ATAD* 7. panta 2. punkta a) apakšpunktā paredzēto iespēju. Tajā kontrolētā ārvalstu uzņēmuma pasīvajiem ienākumiem nodokļu maksātāja rezidences valsts uzliek vienotas likmes nodokli, bez nepieciešamības pierādīt, ka struktūras galvenais mērķis ir ekonomiskas priekšrocības gūšana.

66. Šī peļņa neietilpst nodokļu maksātāja rezidences valsts nodokļu suverenitātē, pamatojoties tikai uz principu par mākslīgu struktūru neņemšanu vērā, kas noteikts *ATAD* 6. pantā. Tādēļ kontrolētā ārvalstu uzņēmuma rezidences valstij jau sākotnēji nav pamata atturēties no nodokļu uzlikšanas tiem pašiem ienākumiem. Tādējādi *ATAD* 7. panta 2. punkta a) apakšpunkta piemērošana, nepiemērojot *ATAD* 8. panta 7. punktu, varētu radīt nodokļu dubultu uzlikšanu. Tātad noteikums *ATAD* 8. panta 7. punktā saglabā savu autonomo jēgu, pat ja tas sistēmiski un teleoloģiski ir jāsašaurina.

b) Faktiski atlikušie riski sekmē neatbilstīgu struktūru apkarošanu

67. Pat ja šo iemeslu dēļ neīstu struktūru gadījumos – vismaz starp dalībvalstīm – dubulta nodokļu uzlikšana nevar rasties, jāatzīst, ka praksē katrā ziņā pastāv paaugstināta sloga risks, saskaroties gan ar kontrolētā ārvalstu uzņēmuma rezidences valsts iestādēm, gan kontrolējošā uzņēmuma – nodokļu maksātāja – rezidences valsts iestādēm. Tas tādēļ, ka, kamēr kontrolējošā uzņēmuma – nodokļu maksātāja – rezidences valsts ir ieinteresēta neīstas struktūras interpretēt plaši un tas tai rada nodokļu ieņēmumus, kontrolētā uzņēmuma rezidences valsts ir ieinteresēta neīstas struktūras interpretēt šauri, jo pretējā gadījumā tā attiecībā uz ienākumiem, kas apliekami ar nodokli, nevarētu īstenot savu nodokļu suverenitāti.

68. Tomēr šie faktiskie riski nav pretrunā direktīvas pamatidejai. Ir tieši pretēji. Tas tādēļ, ka, ciktāl *ATAD* 8. panta 7. punktā paredzēto atskaitīšanas iespēju piemēro 7. panta 2. punkta b) apakšpunktā minētajiem gadījumiem, kontrolējošajam uzņēmumam – nodokļu maksātājam – gadījumā, ja tiktu atklāta neīsta struktūra, būtu jāsedz tikai nodokļu slogs savā rezidences valstī, atskaitot nodokļu slogu kontrolētā ārvalstu uzņēmuma rezidences valstī.

69. Tādējādi kontrolējošajam uzņēmumam – nodokļu maksātājam – sliktākajā gadījumā būtu jāmaksā nodokļi tādā pašā apmērā, kādā tie tam būtu jāmaksā arī bez neīstās struktūras; labākajā gadījumā neīstā struktūra nekad netiek atklāta un peļņa tiek veiksmīgi novirzīta uz valsti ar zemiem nodokļiem. Tas ir gandrīz kā uzaicinājums "izmēģināt" neīstas struktūras, jo neko nevar zaudēt, bet var tikai iegūt. Tikko minēto praktisko risku preventīvā iedarbība to novērš.

c) Starpsecinājumi

70. Tādējādi *ATAD* 8. panta 7. punktā paredzētā atskaitīšanas iespēja nav piemērojama 7. panta 2. punkta b) apakšpunktam. Drīzāk *ATAD* 8. panta 7. punkts ir teleoloģiski jāsašaurina, jo noteikuma mērķis – novērst nodokļu dubultu uzlikšanu – šajā gadījumā nav piemērojams. Turklāt pretējā gadījumā rastos pretruna vērtējumā ar *ATAD* 6. pantā paredzētajām tiesiskajām sekām (neīstas struktūras neņemšana vērā) un arī ar pašas Tiesas judikatūru, saskaņā ar kuru neviens nevar ļaunprātīgi atsaukties uz Savienības tiesībām. Tādēļ *ATAD* 8. panta 7. punkta piemērošana attiecas tikai uz ienākumu iekļaušanu saskaņā ar 7. panta 2. punkta a) apakšpunktu.

71. Beļģijas Karalistei, kas attiecībā uz noteikumiem par kontrolētiem ārvalstu uzņēmumiem bija izvēlējusies *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunktā paredzēto iespēju, jau tādēļ vien nebija pienākuma transponēt *ATAD* 8. panta 7. punktu. Jau šī iemesla dēļ Komisijas prasība ir nepamatota.

4. Minimāla saskaņošana

72. Beļģijas Karaliste savai aizstāvībai turklāt norāda, ka saskaņā ar *ATAD* 3. pantu tās mērķis ir tikai minimāli saskaņot noteikumus par valsts iekšējās uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes aizsardzību. Neparedzot *ATAD* 8. panta 7. punktā noteikto nodokļa atskaitījumu ļaunprātīgas izmantošanas gadījumos, tiekot vienkārši nodrošināts augstāks valsts uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes aizsardzības līmenis.

73. Komisija tam iebilst, norādot, ka, lai pienācīgi transponētu *ATAD* valsts tiesībās, ir jātransponē arī tās 8. panta 7. punkts. Minimālā saskaņošana pieļaujot tikai direktīvā paredzēto pasākumu papildināšanu vai pastiprināšanu, piemēram, pazeminot kontroles robežvērtības *ATAD* 7. panta 1. punkta pirmās daļas a) apakšpunkta izpratnē (skat. 12. apsvērumu), bet ne to pilnīgu netransponēšanu.

74. Saskaņā ar LESD 288. panta trešo daļu direktīvas uzliek saistības attiecībā uz sasniedzamo rezultātu, bet ļauj šo valstu iestādēm noteikt to īstenošanas formas un metodes. Kā jau iepriekš minēts, dalībvalstīm ir pienākums pareizi un pilnībā transponēt direktīvas [36], t.i., principā transponēt visus direktīvas noteikumus [37].

75. Tomēr minimālās saskaņošanas direktīvu gadījumā Savienības likumdevējs apzināti sniedz dalībvalstīm iespēju saglabāt vai noteikt stingrākus pasākumus. Stingrāku noteikumu noteikšana vai saglabāšana ir pakļauta nosacījumam, ka tie nevar būtiski apdraudēt ar attiecīgo direktīvu paredzētos rezultātus un ka citādi tie atbilst primārajām tiesībām [38]. No tiem izrietošos pamatbrīvību ierobežojumus minimālās saskaņošanas jomā var pamatot ar direktīvas mērķiem kā sabiedriskās kārtības apsvērumiem [39], ja vien tie nepārsniedz izvirzītā mērķa sasniegšanai nepieciešamo [40].

76. Parasti tas attiecas uz gadījumu, kad dalībvalsts vispārīgu direktīvas noteikumu transponē, pieņemot konkrētāku, stingrāku regulējumu, vai, piemēram, direktīvā kā minimālo standartu noteikto robežvērtību transponēšanas laikā maina, tādējādi pastiprinot juridiskās prasības.

77. Šajā lietā aplūkotais gadījums atšķiras no šiem gadījumiem ar to, ka Beļģijas Karaliste nevis ir vienkārši stingrāk transponējusi kādu direktīvas noteikumu, bet gan nav vispār transponējusi konkrētu *ATAD* noteikumu – proti, 8. panta 7. punktu. Šajā ziņā Beļģijas Karaliste atsaucas uz to, ka tikai *ATAD* 7. pantā un 8. panta 1.–4. punktā ir ietverts minimālais standarts attiecībā uz valsts iekšējās uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes aizsardzību, kas dalībvalstīm ir obligāti jātransponē. Savukārt *ATAD* 8. panta 5.–7. punktā paredzētās atkāpes no iekļaušanas nodokļa bāzē, kuru

[36] Spriedumi, 2011. gada 27. oktobris, Komisija/Polija (C-311/10, nav publicēts, EU:C:2011:702, 59. punkts), un 2010. gada 22. decembris, *Gavieiro Gavieiro* un *Iglesias Torres* (C-444/09 un C-456/09, EU:C:2010:819, 64. punkts).

[37] Spriedums, 2010. gada 14. janvāris, Komisija/Čehijas Republika (C-343/08, EU:C:2010:14, 39.–42. punkts).

[38] Spriedums, 2016. gada 7. jūlijs, *Muladi* (C-447/15, EU:C:2016:533, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

[39] Attiecībā uz kapitāla brīvas aprites ierobežojumiem skat. spriedumus 2023. gada 2. marts, *PrivatBank* u.c. (C-78/21, EU:C:2023:137, 63. punkts), un 2020. gada 18. jūnijs, Komisija/Ungārija (Biedrošanās pārskatāmība) (C-78/18, EU:C:2020:476, 89. punkts).

[40] Spriedumi, 2024. gada 18. janvāris,*Regionalna direktsia "Avtomobilna administratsia" Pleven* (C-227/22, EU:C:2024:57, 35. punkts), un 2016. gada 7. jūlijs, *Muladi* (C-447/15, EU:C:2016:533, 44. punkts).

mērķis ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu, ierobežojot šā mērķa īstenošanu, un tādēļ dalībvalstīm tās nav obligāti jātransponē. Tas tādēļ, ka gadījumā, ja dalībvalsts, piemēram, neīstas struktūras gadījumos neparedz nodokļa atskaitījumu saskaņā ar *ATAD* 8. panta 7. punktu, tas tikai nodrošina augstāku valsts uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes aizsardzības līmeni.

78. Tiesa jau ir aplūkojusi direktīvas, kas paredzēja tikai minimālu saskaņošanu – taču patērētāju tiesību aizsardzības jomā. Arī šajā gadījumā valsts transponējošā likuma mērķis bija plašāk īstenot direktīvas mērķi un tādēļ – tāpat kā šajā gadījumā – netika transponēta direktīvā paredzēta atkāpe.

79. Tas Tiesai bija jāizvērtē, piemēram, lietā *Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid*[41]. Tajā runa bija par Direktīvu 93/13/EEK par negodīgiem noteikumiem patērētāju līgumos[42], kuras 4. panta 2. punktā noteikts, ka noteikuma negodīgums nevar izrietēt nedz no līguma galvenā priekšmeta definīcijas, nedz no attiecības starp pakalpojumu un pretizpildījumu, ja noteikums ir formulēts vienkāršā, skaidri saprotamā valodā. Saskaņā ar direktīvas 8. pantu dalībvalstis var pieņemt visstingrākos Līgumam atbilstīgus noteikumus jomā, uz ko attiecas šī direktīva, lai nodrošinātu visaugstāko patērētāja aizsardzības līmeni. Spānijas regulējumā, ar kuru Direktīva 93/13/EEK transponēta valsts tiesībās, netika pārņemtas direktīvas 4. panta 2. punktā paredzētās atkāpes. Gluži pretēji, pamatojoties uz šo regulējumu, pat vienkāršā un skaidri saprotamā valodā formulētu noteikumu, ņemot vērā tajā noteikto galveno līguma priekšmetu vai kvalitātes/cenas attiecību, var novērtēt kā negodīgu. Ievērojot ģenerāladvokātes V. Trstenjakas [*V. Trstenjak*] secinājumus[43], Tiesa uzskatīja, ka atkāpes netransponēšana ir pieļaujama, jo ar Spānijas regulējumu atbilstīgi minimālās saskaņošanas mērķim[44] bija paredzēts panākt augstāku patērētāju aizsardzības līmeni[45].

80. No tā var secināt, ka tikai minimālās saskaņošanas gadījumā dalībvalstu pienākums transponēt direktīvu neietver tādas atkāpes, kuru netransponēšanas rezultātā ar direktīvu izvirzītais mērķis tiek sasniegts lielākā mērā, nekā tas būtu bijis to transponēšanas gadījumā. Citiem vārdiem – minimālās saskaņošanas direktīvas gadījumā atkāpe, ar kuru tiek ierobežota direktīvas mērķa sasniegšana, nav obligāti jātransponē.

81. Tāpat kā lietā *Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid* ar Direktīvu 93/13 tika pieļauti stingrāki dalībvalsts noteikumi, "lai nodrošinātu visaugstāko patērētāja aizsardzības līmeni"[46], šajā lietā ar *ATAD* 3. pantu tiek dota iespēja "piemērot valstu vai nolīgumos paredzētus noteikumus, kuru mērķis ir garantēt augstāku valsts iekšējās uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes aizsardzības līmeni". Tādējādi arī ar *ATAD* tiek nodrošināta tikai minimāla saskaņošana.

82. Lai noteiktu, vai *ATAD* 8. panta 7. punkts, kas nav transponēts, uzskatāms par atkāpi, ar kuru tiek ierobežota direktīvas mērķa īstenošana, atkal jāanalizē regulatīvais mehānisms. *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunktā ir noteikts princips, ka kontrolēta ārvalstu uzņēmuma ienākumi, kas gūti no neīstām struktūrām, tiek iekļauti valstī rezidējoša nodokļu maksātāja nodokļa bāzē. Šā noteikuma mērķis galu galā ir aplikt nodokļu maksātāju ar nodokļiem tādā pašā veidā, kādā tas tiktu aplikts ar nodokļiem, nepastāvot neīstai struktūrai. Tādēļ kontrolētā ārvalstu

41 Spriedums, 2010. gada 3. jūnijs (C-484/08, EU:C:2010:309).

42 Padomes Direktīva (1993. gada 5. aprīlis) par negodīgiem noteikumiem patērētāju līgumos (OV 1993, L 95. 29. lpp.) tās sākotnējā redakcijā. Grozījumi, kas izdarīti ar Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvu 2011/83/ES (2011. gada 25. oktobris) par patērētāju tiesībām (OV 2011, L 304, 64. lpp.) un Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvu (ES) 2019/2161 (2019. gada 27. novembris) (OV 2019, L 328, 7. lpp.), lietā C-484/08 vēl nebija būtiski.

43 Lietā *Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid* (C-484/08, EU:C:2009:682, 87. punkts).

44 Spriedums, 2010. gada 3. jūnijs, *Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid* (C-484/08, EU:C:2010:309, 28. un nākamie punkti).

45 Spriedums, 2010. gada 3. jūnijs, *Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid* (C-484/08, EU:C:2010:309, 40. punkts).

46 Direktīvas 93/13 8. pants.

uzņēmuma ienākumi, ciktāl tie gūti no neīstām struktūrām, tiek attiecināti uz kontrolējošā uzņēmuma – nodokļu maksātāja – ienākumiem. *ATAD* 8. panta 7. punktā šajā ziņā ir izdarīta atkāpe no šā principa, ciktāl, pamatojoties uz tajā paredzēto nodokļa atskaitījumu, kontrolētā ārvalstu uzņēmuma ienākumi valsts teritorijā vairs netiek aplikti ar nodokli pilnā apmērā. Tādējādi tiek ierobežots regulatīvais mērķis (valsts iekšējās uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes aizsardzība). Neīstas struktūras "upuris" saņem mazākus nodokļu ieņēmumus nekā tad, ja būtu izvēlēta atbilstoša nodokļu struktūra.

83. Šajā ziņā iepriekš minētais princips, kas izriet no lietas *Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid*, ir piemērojams šajā lietā. Saskaņā ar to *ATAD* 8. panta 7. punkta netransponēšana nebūtu uzskatāma par Beļģijas Karalistes pienākumu neizpildi, ciktāl tā veicina direktīvas mērķa plašāku īstenošanu (par to skat. a) apakšiedaļu) un šajā ziņā nepārsniedz to, kas ir nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (par to skat. b) apakšiedaļu).

a) Direktīvas mērķa plašāka īstenošana, netransponējot 8. panta 7. punktu

84. Tam, ka *ATAD* 8. panta 7. punkts nav transponēts, vispirms vajadzētu veicināt *ATAD* mērķa plašāku īstenošanu. Tāpēc jānosaka, no kā var izsecināt *ATAD* mērķi.

85. Jau minētajā lietā *Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid* šajā ziņā tika vienīgi ņemta vērā Direktīvas 93/13 8. pantā, kurā noteikts tikai minimālās saskaņošanas standarts, izdarītā atsauce uz patērētāju tiesību aizsardzību. Attiecīgi šajā lietā būtu jāņem vērā *ATAD* 3. pants.

86. *ATAD* 3. pantā minētā "valsts iekšējās uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes aizsardzība" tiek īstenota lielākā mērā, ja 8. panta 7. punktā paredzētā nodokļa atskaitīšanas iespēja netiek transponēta. Tomēr galvenokārt risks, ka būs jāvēršas pret papildu nodokļu uzlikšanu kontrolētā uzņēmuma rezidences valstī, attur no ienākumu novirzīšanas uz ārvalstīm un tādējādi papildus aizsargā valsts iekšējo uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi.

87. Pretēji Komisijas argumentācijai, kas šajā ziņā atsaucas tikai uz 5. apsvērumu, tajā minētos tirgus šķēršļus, piemēram, nodokļu dubultas uzlikšanas vienlaicīgu novēršanu, nevar uzskatīt par autonomu direktīvas mērķi. It īpaši nodokļu dubultā uzlikšana izriet tikai no pašas direktīvas, proti, no pienākuma piemērot ienākumu iekļaušanas noteikumu, un arī tikai tad, ja tiek pieņemts, ka valstij ar zemiem nodokļiem neīstās struktūras dēļ ir tiesības uz saviem nodokļu ieņēmumiem. Tādēļ būtu nekonsekventi pieņemt, ka direktīvas mērķis ir nodokļu dubultās uzlikšanas novēršana, ja risks rodas vienīgi pašas direktīvas dēļ (šajā gadījumā – no pienākuma piemērot noteikumu par ienākumu iekļaušanu).

88. To apstiprina padziļināta *ATAD* analīze. *ATAD* saskaņā ar tās nosaukumu ir paredzēti "noteikum[i] tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību". No minētā tikai "nodokļu apiešanas prakses novēršan[a]" apraksta direktīvas mērķi. Papildinājums "kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību" ierobežo aptverto nodokļu apiešanas prakšu loku, ņemot vērā LESD 115. panta juridisko pamatu (skat. šo secinājumu 1. iedaļu), nedefinējot savu mērķi.

89. Jau 1. apsvērumā tiek minēta nepieciešamība atjaunot "ticību nodokļu sistēmu taisnīgumam" un ļaut "valdībām faktiski īstenot fiskālo suverenitāti". Arī 2., 3., 5., 14. un 16. apsvērums attiecas uz nodokļu apiešanas novēršanu kā direktīvas mērķi.

90. Turklāt direktīvā par šķērsli tirgus darbībai galvenokārt tiek uzskatīta pati nodokļu apiešanas prakse. Tas izriet jau no direktīvas nosaukuma ("nodokļu apiešanas prakse, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību"), un to apstiprina direktīvas 2. apsvērums, kurā noteikts: "Iekšējā tirgus labas darbības nodrošināšanai ir būtiski, lai dalībvalstis vismaz īstenotu savas saistības saskaņā ar *BEPS* un plašākā kontekstā rīkotos nolūkā novērst nodokļu apiešanas praksi un nodrošinātu taisnīgu un faktisku nodokļu uzlikšanu Savienībā [..]". Arī 16. apsvērums ietver atbilstošu regulējumu, proti, tajā ir norādīts: "Ņemot vērā to, ka šīs direktīvas galvenais mērķis ir uzlabot iekšējā tirgus kopējo noturību pret nodokļu apiešanas praksi pārrobežu situācijās [..]."

91. Tikai 5. apsvērumā ir minēts, ka jāizvairās no "tirgus šķēršļu radīšanas, piemēram, nodokļu dubultas uzlikšanas". Tomēr viena atsevišķa apsvēruma nozīme tiktu pārspīlēta, ja no tā tiktu izsecināts vēl viens – autonoms – direktīvas mērķis, lai gan neapstrīdami direktīvas galvenais mērķis ir izklāstīts vismaz piecos apsvērumos, nosaukumā un pašā regulējumā (skat. *ATAD* 3. pantu). Nevienā no *ATAD* materiālajiem noteikumiem nav detalizēti aplūkota nodokļu dubultās uzlikšanas problēma starp dalībvalstīm, izņemot 8. panta 7. punktu, kas gan arī attiecas "tikai" uz pašas direktīvas radīto nodokļu dubulto uzlikšanu. Lietderīgāk būtu nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu gadījumos, kad tāda var rasties direktīvā noteiktā dēļ, uzskatīt par samērīguma principa izpausmi.

92. Direktīvas 5. apsvēruma trešajā teikumā ir paredzēts: "Gadījumos, kad minēto noteikumu piemērošana izraisa nodokļu dubultu uzlikšanu, nodokļu maksātājiem būtu jāsaņem atvieglojums, kas attiecīgā gadījumā izpaužas kā citā dalībvalstī vai trešā valstī samaksātā nodokļa atskaitīšana." Tomēr attiecībā uz ienākumu iekļaušanas noteikumu kontrolētu ārvalstu uzņēmumu gadījumā, kas reglamentēts *ATAD* 7. panta 2. punktā, tādējādi tiek aplūkota vienīgi a) apakšpunktā paredzētā iespēja, kurā nodokļu dubultā uzlikšana vispār var rasties divu dalībvalstu starpā. Savukārt b) apakšpunktā minētajos gadījumos saskaņā ar iepriekš norādīto (46. un nākamie punkti) dubulta nodokļu uzlikšana katrā ziņā starp dalībvalstīm vispār nevar rasties.

93. Tādējādi var palikt neatbildēts jautājums, vai Savienībai vispār ir kompetence pieņemt direktīvu par *vispārēju* nodokļu dubultās uzlikšanas *novēršanu* dalībvalstu tiešo nodokļu tiesību jomā. Tas tādēļ, ka nodokļu dubultā uzlikšana rodas dalībvalstu nodokļu suverenitātes īstenošanas rezultātā. Šajā ziņā Tiesa jau vairākkārt ir uzsvērusi, ka no dažādu dalībvalstu kompetences nodokļu jomā vienlaicīgas īstenošanas izrietošās nelabvēlīgās sekas, ja vien šāda īstenošana nav diskriminējoša, nav Līgumos aizliegts ierobežojums[47].

94. Tātad *ATAD* 8. panta 7. punkta netransponēšana noved pie tā, ka direktīvas 3. pantā definētais mērķis – valsts iekšējās uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes aizsardzība, tiek īstenots plašākā mērā, nekā tas būtu bijis transponēšanas gadījumā.

b) Nepieciešamības prasības ievērošana

95. Netransponēšana ir arī nepieciešama, jo gadījumos, uz kuriem attiecas *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunkts, parasti jau nepastāv nodokļu dubultās uzlikšanas risks (skat. šo secinājumu 46. un nākamos punktus). No tā, ka nav transponēts *ATAD* 8. panta 7. punkts, attiecīgajiem uzņēmumiem, kas izvēlējušies attiecīgu neīstu struktūru, rodas papildu slogs – īpaši

[47] Spriedums, 2010. gada 3. jūnijs, Komisija/Spānija (C-487/08, EU:C:2010:310, 56. punkts); šajā nozīmē skat. spriedumus, 2009. gada 16. jūlijs, *Damseaux* (C-128/08, EU:C:2009:471, 27. punkts); 2008. gada 20. maijs, *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, EU:C:2008:289, 41., 42. un 47. punkts), un 2006. gada 14. novembris, *Kerckhaert* un *Morres* (C-513/04, EU:C:2006:713, 19., 20. un 24. punkts).

attiecībā uz praktiskām grūtībām (par to skat. šo secinājumu 67. un nākamos punktus). Šajā ziņā šim papildu slogam ir preventīva iedarbība, vēršot pretēji ekonomisko stimulu novirzīt peļņu uz citām valstīm ar zemāku uzņēmumu ienākuma nodokļa likmi. Tādējādi pasākums nepārsniedz to, kas nepieciešams izvirzītā mērķa sasniegšanai.

c) Starpsecinājumi

96. Tātad uz 8. panta 7. punktā paredzēto kontrolētā ārvalstu uzņēmuma ārvalstīs samaksātā nodokļa atskaitījumu kā atkāpi, ar kuru tiek ierobežota šī paša direktīvas mērķa sasniegšana, neattiecas *ATAD*, kura paredz minimālu saskaņošanu, transponēšanas pienākums. Tāpēc, netransponējot 8. panta 7. punktu, Beļģijas Karaliste nav neizpildījusi transponēšanas pienākumu. Arī šā iemesla dēļ Komisijas prasība ir nepamatota.

C. Kopsavilkums

97. Tādējādi pārmetums par pienākumu neizpildi sakarā ar *ATAD* 8. panta 7. punkta netransponēšanu, izvēloties ienākumu iekļaušanas noteikumu saskaņā ar *ATAD* 7. panta 2. punkta b) apakšpunktu, ir nepamatots, jau veicot šī noteikuma teleoloģisku interpretāciju, bet katrā ziņā tas ir nepamatots direktīvā paredzētās minimālās saskaņošanas dēļ atbilstoši tās 3. pantam.

VI. Tiesāšanās izdevumi

98. Atbilstoši Tiesas Reglamenta 138. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Beļģijas Karaliste ir prasījusi piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā Komisijai spriedums ir nelabvēlīgs, tad jāpiespriež Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

99. Reglamenta 140. panta 1. punktā ir noteikts, ka dalībvalstis un Savienības iestādes, kas iestājušās lietā, savus tiesāšanās izdevumus sedz pašas. Saskaņā ar šo tiesību normu Nīderlandes Karaliste savus tiesāšanās izdevumus sedz pati.

VII. Secinājumi

100. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu Tiesai lemt šādi:

1) Prasību noraidīt.

2) Komisija atlīdzina tiesāšanās izdevumus.

3) Nīderlandes Karaliste savus tiesāšanās izdevumus sedz pati.