Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNICZKI GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 22 maja 2025 r.[1]

Sprawa C-524/23

Komisja Europejska
przeciwko

Królestwu Belgii

Postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego – Transpozycja dyrektywy (UE) 2016/1164 – Przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego – Kompetencje prawodawcze Unii – Artykuł 115 TFUE – Niedokonanie transpozycji art. 8 ust. 7 dyrektywy – Harmonizacja minimalna – Zakres obowiązku transpozycji

I. Wprowadzenie

1. Niniejsze postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego dotyczy przepisów mających na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania. Podatki bezpośrednie, takie jak podatek dochodowy od osób prawnych, o którym tu mowa, podlegają co do zasady suwerenności finansowej i podatkowej państw członkowskich. Rada uznała jednak za właściwe przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania na poziomie Unii, aby zapobiec fragmentacji rynku wewnętrznego oraz wyeliminować niedopasowania i zakłócenia rynku. W tym celu dyrektywą (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r.[2] („Anti-Tax Avoidance Directive", zwaną dalej „ATAD") wprowadziła na szczeblu Unii minimalny poziom ochrony krajowych systemów opodatkowania osób prawnych przed praktykami unikania opodatkowania.

2. Oprócz ogólnego przepisu zapobiegającego nadużyciom, ATAD zawiera specjalny przepis mający na celu zapobieganie korzyściom podatkowym poprzez przenoszenie zysków do zagranicznej spółki zależnej. Klasycznym przypadkiem jest utworzenie spółki zależnej za granicą, w kraju o niskim poziomie opodatkowania, która to spółka zostaje wyposażona w kapitał, a następnie udziela pożyczki spółce dominującej. Dochód z odsetek jest opodatkowany niską stawką za granicą i podlega odliczeniu jako koszty prowadzenia działalności w kraju, gdzie jest wyższe opodatkowanie. Powoduje to przeniesienie zysku za granicę, do kraju o niższym

[1] Język oryginału: niemiecki.

[2] Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U. 2016, L 193, s. 1), zmieniona dyrektywą Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniającą dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich (Dz.U. 2017, L 144, s. 1). Zmiany te nie dotyczą jednak żadnych przepisów istotnych dla niniejszej sprawy.

opodatkowaniu. ATAD zobowiązuje teraz Belgię do stosowania tzw. opodatkowania od włączenia dochodów (podatek typu add-back). Oznacza to, że dochód wygenerowany przez spółkę zależną za granicą jest uznawany za dochód spółki dominującej w Belgii (jest włączany do niego) i obciążany (wyższą) belgijską stawką podatkową. Jednakże art. 8 ust. 7 ATAD ogranicza tę konsekwencję prawną. Zgodnie z tym przepisem (niższy) podatek zapłacony za granicą przez spółkę zależną może zostać odliczony od (wyższego) krajowego zobowiązania podatkowego spółki dominującej.

3. Jednak Królestwo Belgii, kierując się interesem większej ochrony podstawy opodatkowania w Belgii, nie chciało zezwolić na takie odliczenie i argumentowało przy tym, że ATAD przewiduje jedynie minimalną harmonizację. Komisja uznała to za uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego.

4. Wszczęte w związku z tym postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego nabiera szczególnego znaczenia po pierwsze ze względu na fakt, że kompetencje Unii w odniesieniu do przyjęcia tej dyrektywy budzą pewne wątpliwości. Nawet jeśli wszystkie państwa członkowskie zgodziły się na dyrektywę, nie może to uzasadniać ani zastępować kompetencji Unii, jeśli ta nie została przewidziana w traktatach. Po drugie, w prawie Unii pojawia się ogólne pytanie, jaką swobodę mają państwa członkowskie przy transpozycji dyrektyw służących harmonizacji minimalnej, które zawierają również szczegółowe regulacje dotyczące wyjątkowych okoliczności.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

5. Zgodnie ze swoim tytułem, ATAD wprowadza przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

6. Motywy 1, 2, 3, 5, 11, 12, 14 i 16 wyjaśniają kontekst przyjęcia dyrektywy:

„(1) Obecne priorytety polityczne dotyczące międzynarodowego opodatkowania wskazują na konieczność zapewnienia, aby podatki były płacone w miejscu, gdzie są generowane zyski i wytwarzana jest wartość. Konieczne jest zatem przywrócenie zaufania do systemów podatkowych jako sprawiedliwych mechanizmów i umożliwienie rządom rzeczywistego utrzymania suwerenności podatkowej. […]

(2) […] W celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest co najmniej, aby państwa członkowskie wywiązały się ze swoich zobowiązań w ramach przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków[3] oraz – w szerszym zakresie – podjęły działania zniechęcające do praktyk unikania opodatkowania oraz zapewniające sprawiedliwe i efektywne opodatkowanie w Unii, w wystarczająco jednolity i skoordynowany sposób. […]

[3] Wytyczne dotyczące działań w ramach inicjatywy Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) mającej na celu przeciwdziałanie erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS).

(3) Konieczne jest ustanowienie przepisów, aby podnieść przeciętny poziom ochrony przed agresywnym planowaniem podatkowym na rynku wewnętrznym.

[…]

(5) Konieczne jest ustanowienie przepisów przeciwdziałających erozji baz podatkowych na rynku wewnętrznym i przenoszeniu zysków poza obszar rynku wewnętrznego. Aby pomóc w osiągnięciu tego celu, wymagane jest wprowadzenie przepisów w następujących dziedzinach: ograniczenie możliwości odliczania odsetek; opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (exit taxation); przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania; zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych; oraz zasady przeciwdziałające rozbieżnościom w kwalifikacji struktur hybrydowych. W przypadku gdy stosowanie tych przepisów prowadzi do podwójnego opodatkowania, podatnicy powinni mieć prawo do odliczeń z tytułu podatku zapłaconego w innym państwie członkowskim lub państwie trzecim, w zależności od przypadku. Przepisy nie powinny mieć zatem za wyłączny cel przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania, ale powinny również zapobiegać tworzeniu nowych przeszkód dla rynku, takich jak podwójne opodatkowanie.

[…]

(11) Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania są włączane do systemów podatkowych, aby zwalczać nadużycia podatkowe, w odniesieniu do których nie zostały jeszcze przyjęte specjalnie ukierunkowane przepisy. Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania służą zatem wypełnianiu luk, ale nie powinny mieć wpływu na możliwość stosowania szczegółowych przepisów w zakresie przeciwdziałania nadużyciom. […]

(12) W wyniku stosowania zasad dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych dochody kontrolowanej jednostki zależnej, która jest nisko opodatkowana, są przypisywane z powrotem jej jednostce dominującej. Jednostka dominująca podlega wówczas opodatkowaniu z tytułu takiego przypisanego dochodu w państwie, w którym jest rezydentem do celów podatkowych. […] Aby zapewnić wyższy poziom ochrony, państwa członkowskie mogłyby obniżyć próg kontroli lub zastosować wyższy próg do celów porównania faktycznie zapłaconego podatku od osób prawnych z podatkiem od osób prawnych, który zostałby pobrany w państwie członkowskim podatnika.

[…]

(16) Z uwagi na fakt, że jednym z kluczowych celów niniejszej dyrektywy jest zwiększenie odporności całego rynku wewnętrznego na transgraniczne praktyki unikania opodatkowania, celu tego nie można w wystarczającym stopniu osiągnąć w drodze samodzielnych działań podejmowanych przez państwa członkowskie. […] Natomiast ze względu na fakt, że duża część niewydolności na rynku wewnętrznym prowadzi zasadniczo do problemów o charakterze transgranicznym, środki naprawcze należy przyjąć na poziomie Unii. […] Zgodnie z zasadą proporcjonalności […] niniejsza dyrektywa nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu. Ustanawiając minimalny poziom ochrony rynku wewnętrznego, niniejsza dyrektywa ma na celu jedynie zapewnienie – w minimalnym niezbędnym zakresie – koordynacji działań wewnątrz Unii, aby umożliwić realizację jej celów”.

7. Artykuł 3 ATAD („Minimalny poziom ochrony”) stanowi:

„Niniejsza dyrektywa nie wyklucza stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych służących zapewnieniu wyższego poziomu ochrony krajowych baz podatkowych w odniesieniu do opodatkowania osób prawnych”.

8. Artykuł 6 ATAD, zatytułowany „Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania”, stanowi w ust. 1 i 2:

„1. Na użytek obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględnia jednostkowych ani seryjnych uzgodnień, które – z uwagi na to, że głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego – są nierzeczywiste, wziąwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności. Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część.

2. Na użytek ust. 1 jednostkowe lub seryjne uzgodnienie uznaje się za nierzeczywiste w zakresie, w jakim nie jest ono wprowadzane z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość ekonomiczną”.

9. Artykuł 7 ATAD zawiera zasady doliczania dochodów kontrolowanych spółek zagranicznych do podstawy opodatkowania podatnika. Ustęp 1 definiuje, iż z kontrolowaną spółką zagraniczną mamy między innymi do czynienia, gdy ponad 50 % praw głosu, kapitału lub praw do zysku musi być w posiadaniu podatnika. W odniesieniu do opodatkowania od włączenia dochodów (podatku typu add-back), ust. 2 w lit. a) i b) pozwala państwom członkowskim na wybór jednej z dwóch opcji:

„W przypadku gdy podmiot lub stały zakład są traktowane jako kontrolowana spółka zagraniczna na mocy ust. 1, państwo członkowskie podatnika uwzględnia w podstawie opodatkowania:

a) niepodzielony dochód podmiotu lub dochód stałego zakładu pochodzący z następujących kategorii: […]

   lub

b) niepodzielony dochód podmiotu lub stałego zakładu pochodzący z nierzeczywistych uzgodnień, które wprowadzono głównie w celu uzyskania korzyści podatkowej.

   Na użytek niniejszej litery jednostkowe lub seryjne uzgodnienie uznaje się za nierzeczywiste w zakresie, w jakim dany podmiot lub stały zakład nie byłyby właścicielem aktywów lub nie podejmowałyby ryzyk, które generują całość lub część ich dochodów, gdyby nie były kontrolowane przez spółkę, która wykonuje związane z tymi aktywami i ryzykami funkcje decyzyjne i zarządcze oraz odgrywające zasadniczą rolę w generowaniu dochodów kontrolowanej spółki”.

10. Artykuł 8 ust. 2 („Obliczanie dochodu kontrolowanych spółek zagranicznych”) stanowi:

„W przypadku gdy zastosowanie ma art. 7 ust. 2 lit. b), dochód, który należy uwzględnić w podstawie opodatkowania podatnika, ogranicza się do kwot generowanych za pośrednictwem aktywów i ryzyk powiązanych z funkcjami decyzyjnymi i zarządczymi wykonywanymi przez

spółkę kontrolującą. Dochód kontrolowanej spółki zagranicznej przypisuje się na podstawie obliczeń dokonanych zgodnie z zasadą ceny rynkowej".

11. Artykuł 8 ust. 7 ATAD przewiduje w tym zakresie:

„Państwo członkowskie podatnika zezwala na odliczenie podatku zapłaconego przez podmiot lub stały zakład od zobowiązania podatkowego podatnika w państwie, w którym podatnik ten jest rezydentem do celów podatkowych lub w którym się znajduje. Kwotę odliczenia oblicza się zgodnie z przepisami krajowymi".

B. Prawo belgijskie

12. Królestwo Belgii dokonało transpozycji ATAD do prawa krajowego ustawą z dnia 25 grudnia 2017 r. w sprawie reformy podatku dochodowego od osób prawnych (M.B., 29.12.2017, s. 116422). W szczególności do kodeksu podatku dochodowego z 1992 r. dodano nowy art. 185/2, który – zgodnie z opcją zawartą w art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD – przewidywał opodatkowanie od włączenia dochodów (podatek typu add-back) tylko w przypadku nierzeczywistych uzgodnień. Nie dokonano transpozycji opcji odliczenia podatku przewidzianej w art. 8 ust. 7 ATAD.

III. Kontekst sporu prawnego

13. Po upływie terminu transpozycji dyrektywy w dniu 31 grudnia 2018 r. (art. 11 ust. 1 ATAD) Królestwo Belgii powiadomiło Komisję o przepisach przyjętych w celu transpozycji dyrektywy. W odniesieniu do art. 8 ust. 7 ATAD w przedstawionej przy tym tabeli korelacji wskazano, że opcja ta nie została wybrana ze względu na art. 3 ATAD (minimalny poziom ochrony). Pismem z dnia 2 lipca 2020 r. Komisja zwróciła się na podstawie art. 258 TFUE do Królestwa Belgii o przedstawienie uwag dotyczących faktu, że zgłoszone środki nie zawierały przepisów dokonujących transpozycji art. 4 ust. 4 lit. b), art. 4 ust. 7 i art. 8 ust. 7. W odniesieniu do art. 4 Królestwo Belgii ogłosiło w swojej odpowiedzi z dnia 24 listopada 2020 r., że wprowadzi niezbędne zmiany i powiadomiło o nich Komisję w dniu 9 marca 2021 r. Królestwo Belgii odmówiło jednak dokonania transpozycji art. 8 ust. 7.

14. W dniu 2 grudnia 2021 r. Komisja zwróciła się do Królestwa Belgii, żądając w uzasadnionej opinii przyjęcia w ciągu dwóch miesięcy środków niezbędnych do dokonania transpozycji art. 8 ust. 7. W odpowiedzi z dnia 2 lutego 2022 r. Królestwo Belgii ogłosiło, że przyjmie środki niezbędne do dokonania transpozycji art. 8 ust. 7 w pierwszej połowie 2022 r. W dniu 10 stycznia 2023 r. władze belgijskie poinformowały Komisję, że rząd belgijski nie był w stanie osiągnąć konsensusu politycznego w sprawie przyjęcia środków mających na celu dokonanie transpozycji art. 8 ust. 7 i że w związku z tym Królestwo Belgii podtrzymuje swoje stanowisko dotyczące niedokonywania transpozycji art. 8 ust. 7. Odpowiednie postanowienie prawa belgijskiego jest stosowane tylko w przypadku nadużyć podatkowych, gdzie odstraszający charakter ma ogromne znaczenie i niewłaściwe jest zezwolenie na odliczenie zapłaconych za granicą podatków. W każdym razie takie dochody nie zostały jeszcze do tej pory opodatkowane, więc żaden podmiot nie poniósł na razie strat w wyniku zastosowania tego postanowienia.

IV. Wnioski i postępowanie przed Trybunałem

15. Pismem z dnia 11 sierpnia 2023 r. Komisja złożyła do Trybunału na podstawie art. 258 akapit drugi TFUE skargę przeciwko Królestwu Belgii, wnosząc o:

– stwierdzenie, że Królestwo Belgii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na podstawie dyrektywy poprzez to, iż nie przyjęło przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych niezbędnych do wykonania art. 8 ust. 7 tej dyrektywy;

– obciążenie Królestwa Belgii kosztami postępowania.

16. Królestwo Belgii wnosi o:

– odrzucenie skargi Komisji jako niedopuszczalnej lub, ewentualnie, oddalenie jako bezzasadnej;

– obciążenie Komisji kosztami postępowania.

17. Królestwo Niderlandów jako interwenient popiera żądania Królestwa Belgii.

18. Strony złożyły oświadczenia pisemne oraz – z wyjątkiem Królestwa Niderlandów – oświadczenia ustne na rozprawie w dniu 21 października 2024 r.

V. Ocena prawna

A. W przedmiocie dopuszczalności skargi

19. Królestwo Belgii twierdzi, że skarga jest niedopuszczalna, ponieważ Komisja nie przedstawiła zarzutów w sposób wystarczająco wyraźny i dokładny w uzasadnionej opinii i w skardze. Argument ten należy odrzucić.

20. Zgodnie z art. 21 akapit pierwszy zdanie drugie statutu Trybunału i art. 120 lit. c) regulaminu postępowania skarga powinna wskazywać przedmiot sporu i zawierać zwięzłe przedstawienie podnoszonych zarzutów; informacje te powinny być wystarczająco wyraźne i precyzyjne, aby umożliwić stronie pozwanej przygotowanie obrony, a Trybunałowi dokonanie kontroli [4].

21. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przedmiot skargi na podstawie art. 258 TFUE o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego jest określony w uzasadnionej opinii Komisji, a zatem skarga musi być oparta na tym samym uzasadnieniu i zarzutach, co ta opinia [5]. Nie wymaga to jednak, aby żądania skargi były całkowicie zbieżne z sentencją uzasadnionej opinii; skarga nie może jedynie rozszerzać ani zmieniać przedmiotu sporu określonego w uzasadnionej opinii [6].

[4] Wyroki: z dnia 10 maja 2012 r., Komisja/Estonia (C-39/10, EU:C:2012:282, pkt 24); z dnia 24 marca 2011 r., Komisja/Hiszpania (C-375/10, niepublikowany, EU:C:2011:184, pkt 10); z dnia 12 lutego 2009 r., Komisja/Polska (C-475/07, niepublikowany, EU:C:2009:86, pkt 43).

[5] Zobacz wyrok z dnia 8 grudnia 2005 r., Komisja/Luksemburg (C-33/04, EU:C:2005:750, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

[6] Wyroki: z dnia 7 września 2006 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-484/04, EU:C:2006:526, pkt 25); z dnia 14 lipca 2005 r., Komisja/Niemcy (C-433/03, EU:C:2005:462, pkt 28).

22. W skardze z dnia 11 sierpnia 2023 r. Komisja wnosi o stwierdzenie, że Królestwo Belgii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na podstawie ATAD poprzez dokonanie nieprawidłowej transpozycji art. 8 ust. 7 ATAD. Fakt, że Komisja powołuje się w skardze na dokonanie nieprawidłowej transpozycji art. 8 ust. 7 ATAD, podczas gdy uzasadniona opinia odnosiła się jeszcze do braku dokonania transpozycji, nie stanowi zmiany przedmiotu sporu. Nieprawidłowa transpozycja obejmuje również przypadek całkowitego braku dokonania transpozycji, co jest wyjaśnione w użytej przez Komisję terminologii. W skardze Komisja nadal zarzuca co do istoty niedokonanie transpozycji art. 8 ust. 7 ATAD. W tym względzie skarga została oparta na tym samym uzasadnieniu i zarzutach, co uzasadniona opinia. Skarga jest zatem dopuszczalna.

B. Zasadność skargi

23. Należy wyjaśnić, czy Królestwo Belgii, które opowiedziało się za opodatkowaniem od włączenia dochodów (podatek typu add-back) wyłącznie *w przypadku nierzeczywistych uzgodnień*, o których mowa w art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD, naruszyło przez to obowiązek transpozycji wynikający z dyrektywy, nie dokonując transpozycji możliwości odliczenia podatku, która wynika z art. 8 ust. 7 ATAD.

24. Uznanie tego wymaga w pierwszej kolejności założenia, że Królestwo Belgii było zobowiązane do transpozycji. Zasadniczo ma to miejsce tylko wtedy, gdy podlegający transpozycji akt Unii został również skutecznie przyjęty. W związku z tym najpierw zajmę się kwestią istnienia kompetencji Unii do przyjęcia ATAD oraz tym, czy Trybunał jest w ogóle uprawniony do zbadania tej kwestii w kontekście postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, niezależnie od złożenia odpowiedniej skargi przez strony (zob. pkt 1 poniżej). Następnie zajmę się argumentami obrony przedstawionymi przez Królestwo Belgii. Królestwo Belgii twierdzi przede wszystkim, że art. 8 ust. 7 zdanie drugie ATAD odsyła w zakresie obliczania odliczenia podatkowego do prawa krajowego (zob. pkt 2 poniżej). Ponadto art. 8 ust. 7 ATAD nie ma zastosowania do opodatkowania od włączenia dochodów (podatku typu add-back), o którym mowa w art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD, co rodzi pytania dotyczące związku z ogólnym przepisem art. 6 ATAD dotyczącym przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (zob. pkt 3 poniżej). Wreszcie, dyrektywa, zgodnie z art. 3 ATAD, nie uniemożliwia państwom członkowskim zagwarantowania wyższego poziomu ochrony krajowych podstaw opodatkowania w odniesieniu do opodatkowania osób prawnych (zob. pkt 4 poniżej).

1. Kompetencje Unii do przyjęcia ATAD

25. W literaturze zostały podniesione istotne wątpliwości co do tego, czy przyjęcie ATAD jest objęte kompetencjami prawodawczymi Unii[7]. W procedurze prawodawczej również Malta[8] i Szwecja[9] wyraziły w uzasadnionych opiniach obiekcje dotyczące kompetencji prawodawczych. Wątpliwości te rzeczywiście wydają się uzasadnione [zob. lit. a) poniżej]. Jednakże kompetencje Unii do przyjęcia ATAD nie mogą zostać wyjaśnione w niniejszym postępowaniu w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego [zob. lit. b) poniżej].

a) Wątpliwości co do kompetencji Unii do przyjęcia ATAD

26. Zgodnie z zasadą przyznania kompetencji (art. 5 ust. 1 zdanie pierwsze i ust. 2 TUE) Unia jest właściwa tylko wtedy, gdy kompetencje prawodawcze zostały jej przekazane na mocy konkretnej normy kompetencyjnej. Unia oparła przyjęcie ATAD na art. 115 TFUE, który przyznaje Radzie kompetencje ustawodawcze do uchwalania „dyrektyw w celu zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego". Bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego może wynikać z naruszenia podstawowych swobód[10] lub ze znacznych zakłóceń konkurencji między zainteresowanymi przedsiębiorcami[11].

27. Wydaje się, że prawodawca Unii dostrzega w przeciwdziałaniu praktykom unikania opodatkowania przede wszystkim efekt wspierania rynku wewnętrznego[12]. ATAD nie eliminuje jednak przez to żadnych naruszeń podstawowych swobód, które wynikałyby z istniejących regulacji krajowych. Raczej, zobowiązując państwa członkowskie do zapewnienia jednolitej minimalnej ochrony krajowych systemów podatku od osób prawnych przed praktykami unikania

7 Zobacz na przykład A. de Graaf, K.J. Visser, ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects, *EC Tax Review*, 25 (2016), s. 199 (204); E. Traversa, M. Possoz, L'équilibre délicat entre la lutte contre l'évasion fiscale internationale et l'achèvement du marché intérieur: réflexion sur la mise enœuvre du plan BEPS de l'OCDE au sein de l'Union européenne, w: *Revue des affaires européennes*, 2018, s. 611 (624, 625); C. Brokelind, The Anti-Tax Avoidance Directive under Scrutiny: A Matter of Competence?, w: J. Monsénégo, J. Bjuvberg, (eds.), *International Taxation in a Changing Landscape – Liber Amicorum in Honour of Bertil Wiman*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International 2019, s. 45 (48, 49); W. Haslehner, The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal Order, w: W. Haslehner et al. (eds.), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing 2020, s. 32 (38, 39); J. Hey, Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD), *w*: *Steuer und Wirtschaft*, 2017, s. 248 (254, 262); F. Oppel, BEPS in Europa: (Schein-) Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen, w: *Internationales Steuerrecht*, 2016, s. 797 (798, 799).

8 Parlament Europejski – komisja prawna, 5 września 2016 r., uzasadniona opinia parlamentu maltańskiego w sprawie projektu dyrektywy mającej na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego [COM(2016) 26 – C8–0031/2016–2016/0011(CNS)].

9 Parlament Europejski – komisja prawna, 25 kwietnia 2016 r., uzasadniona opinia szwedzkiego parlamentu w sprawie projektu dyrektywy Rady ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego [COM(2016) 26 – C8–0031/2016–2016/0011(CNS)].

10 Wyrok z dnia 5 października 2000 r., Niemcy/Parlament i Rada (C-376/98, EU:C:2000:544, pkt 95) wskazuje już – aczkolwiek nie w odniesieniu do art. 115 TFUE – na ten kierunek; również w przedmiocie art. 115 TFUE część niemieckojęzycznej literatury komentatorskiej: S. Korte, AEUV Artykuł 115 Rn. 9, w: C. Calliess, M. Ruffert, *EUV/AEUV*, 6. Aufl., München, C.H. Beck 2022; C. Tietje, AEUV Artykuł 115 Rn. 22 ff., w: E. Grabitz, M. Hilf, M. Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union*, 83. Aufl., München, C.H. Beck Juli 2024; H-H. Herrnfeld, AEUV Artykuł 115 Rn. 4, w: J. Schwarze, U. Becker, S. Hatje, *EU-Kommentar*, 4. Aufl., Baden Baden, Nomos 2019.

11 Wyrok z dnia 18 marca 1980 r., Komisja/Włochy (91/79, EU:C:1980:85, pkt 8).

12 Zobacz na przykład motyw 2: „[…] W celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest co najmniej, aby państwa członkowskie wywiązały się ze swoich zobowiązań w ramach przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków oraz – w szerszym zakresie – podjęły działania zniechęcające do praktyk unikania opodatkowania oraz zapewniające sprawiedliwe i efektywne opodatkowanie w Unii[…]" oraz motyw 16: „[…] jednym z kluczowych celów niniejszej dyrektywy jest zwiększenie odporności całego rynku wewnętrznego na transgraniczne praktyki unikania opodatkowania[…]".

opodatkowania, ogranicza możliwości przedsiębiorców do prowadzenia działalności transgranicznej. Tym samym utrudnia korzystanie z podstawowych swobód zamiast je wspierać [13].

28. Do tej pory Trybunał zawsze uznawał środki mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania za ograniczenia podstawowych swobód (głównie swobody przedsiębiorczości i swobody przepływu kapitału), które wymagają uzasadnienia. W szczególności opodatkowanie na wyjściu (exit tax) [14], ale także opodatkowanie od włączenia dochodów (podatek typu add-back) [15] były już przedmiotem orzecznictwa Trybunału w tym zakresie. Ze względu na to, że ochrona podstawowych swobód podmiotów gospodarczych służy właśnie funkcjonowaniu rynku wewnętrznego, wydaje się sprzeczne założenie, że ograniczenie tych samych podstawowych swobód może wspierać ten sam cel [16].

29. O ile prawodawca Unii dostrzega w zbliżeniu przepisów prawnych i związanym z tym ograniczeniu zakłóceń na rynku efekt wspierający rynek wewnętrzny [17], samo to zasadniczo nie wystarcza do uzasadnienia kompetencji na podstawie art. 115 TFUE. Harmonizacja nie jest celem samym w sobie. Zasada przyznania stałaby się bezprzedmiotowa, gdyby Unii przyznano nieograniczone uprawnienia do ujednolicania prawodawstwa z tym uzasadnieniem, że samo w sobie wspierałoby to funkcjonowanie rynku wewnętrznego. Wymóg *bezpośredniego wpływu* na funkcjonowanie rynku wewnętrznego stałby się zatem nieaktualny. W związku z tym Trybunał ograniczył również podstawę prawną art. 100a TWE (obecnie art. 114 TFUE) do eliminacji *odczuwalnych* zakłóceń konkurencji [18].

30. W tym względzie Trybunał stwierdził, w przedmiocie art. 114 TFUE (wówczas jeszcze art. 100a TWE), który pozwala na zbliżenie przepisów państw członkowskich dotyczących funkcjonowania rynku wewnętrznego, w odniesieniu do niezbędnej odczuwalności tego skutku [19]:

„W ramach kontroli legalności dyrektywy przyjętej na podstawie art. 100a TWE Trybunał musi zbadać, czy zakłócenia konkurencji, które akt ma wyeliminować, są odczuwalne (dowód). Gdyby nie było tego warunku, nie istniałyby praktyczne ograniczenia kompetencji prawodawcy wspólnotowego. Często istnieją bowiem liczne różnice między przepisami krajowymi dotyczącymi warunków prowadzenia niektórych rodzajów działalności, które bezpośrednio lub pośrednio wpływają na warunki konkurencji zainteresowanych przedsiębiorców. Interpretacja art. 100a oraz art. 57 ust. 2 i art. 66 Traktatu WE, zgodnie z którą prawodawca wspólnotowy może również stosować te przepisy w celu wyeliminowania jedynie niewielkich zakłóceń

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

[14] Wyroki: z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 36); z dnia 23 stycznia 2014 r., DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, pkt 43); z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 41); z dnia 7 września 2006 r., N (C-470/04, EU:C:2006:525, pkt 32–39).

[15] Wyroki: z dnia 26 lutego 2019 r., X (Spółki pośrednie z siedzibą w państwach trzecich) (C-135/17, EU:C:2019:136, pkt 55–58); z dnia 12 września 2006 r., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 46).

[16] Tak już w odniesieniu do nowo wprowadzonej zasady obowiązkowej korespondencji na gruncie dyrektywy w sprawie spółek dominujących i spółek zależnych M. Desens, Ist die neue Korrespondenzregel in der Mutter-Tochter-Richtlinie mit dem primären Unionsrecht vereinbar?, w: *Internationales Steuerrecht* 2014, s. 825 (828).

[17] Zobacz motyw 2: „[…] Co więcej, tylko wspólne ramy mogą zapobiec fragmentacji rynku oraz zlikwidować istniejące obecnie niedopasowania i zakłócenia na rynkach. […]".

[18] Wyrok z dnia 11 czerwca 1991 r., Komisja/Rada (C-300/89, EU:C:1991:244, pkt 23, takie środki mogą zostać przyjęte tylko wtedy, gdy przepisy prowadzą do różnych kosztów produkcji). Zobacz także wyrok z dnia 5 października 2000 r., Niemcy/Parlament i Rada (C-376/98, EU:C:2000:544, pkt 106 i nast.).

[19] Wyrok z dnia 5 października 2000 r., Niemcy/Parlament i Rada (C-376/98, EU:C:2000:544, pkt 106, 107).

konkurencji, byłaby zatem niezgodna z […] zasadą, zgodnie z którą uprawnienia Wspólnoty opierają się na przyznaniu".

31. Moim zdaniem stwierdzenie to odnosi się również do kontroli legalności dyrektywy przyjętej na podstawie art. 115 TFUE. Jest tak dlatego, iż z porównania podstaw kompetencyjnych w obszarze podatków pośrednich (art. 113 TFUE, „niezbędna" do funkcjonowania rynku wewnętrznego) i podatków bezpośrednich (art. 115 TFUE, „[…] mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego") wynika również, że bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego w przypadku podatków bezpośrednich wymaga większego uzasadnienia niż ma to miejsce w przypadku podatków pośrednich, których harmonizacja musi być jedynie „niezbędna". Jak ma to wyglądać w przypadku regulacji ATAD, nie jest w każdym razie na pierwszy rzut oka jasne. W tym względzie wydaje się wątpliwe, by ATAD mogła opierać się na podstawie prawnej art. 115 TFUE.

b) W przedmiocie badania kompetencji w postępowaniu w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego

32. Jednakże, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, istnieje również domniemanie legalności aktu Unii w kontekście skargi o uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego [20]. W związku z tym, w przypadku niedokonania transpozycji dyrektywy, dane państwo członkowskie nie może zwykle powoływać się na niezgodność dyrektywy z prawem jako na środek obrony [21]. Aby zakwestionować legalność aktu Unii, państwo członkowskie jest raczej zdane na środek prawny w postaci skargi o stwierdzenie nieważności [22].

33. Jednak z orzecznictwa Trybunału wynika również, że coś innego mogłoby mieć zastosowanie, gdyby dany akt prawny był dotknięty szczególnie ciężkimi i oczywistymi wadami tak, że mógłby zostać zakwalifikowany jako akt nieistniejący [23]. Trybunał pozostawił jak do tej pory otwartą kwestię, czy brak kompetencji prawodawczych stanowi taki szczególnie ciężki i oczywisty błąd [24].

34. Jest z tym ściśle związana kwestia, czy Trybunał może w ogóle badać z urzędu kompetencje prawodawcze w odniesieniu do danego aktu prawnego. Żaden z uczestników postępowania nie twierdził, że Unia nie posiada kompetencji. Żadne z państw członkowskich nie zakwestionowało również kompetencji Unii do przyjęcia dyrektywy na dopuszczalnej drodze skargi o stwierdzenie nieważności [25].

[20] Wyrok z dnia 15 czerwca 1994 r., Komisja/BASF i in. (C-137/92 P, EU:C:1994:247, pkt 48–50 i przytoczone tam orzecznictwo).

[21] Wyrok z dnia 5 marca 2015 r., Komisja/Luksemburg (C-502/13, EU:C:2015:143, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

[22] Wyrok z dnia 26 czerwca 2003 r., Komisja/Hiszpania (C-404/00, EU:C:2003:373, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

[23] Wyrok z dnia 6 marca 2008 r., Komisja/Hiszpania (C-196/07, niepublikowany, EU:C:2008:146, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

[24] Wyrok z dnia 11 października 2016 r., Komisja/Włochy (C-601/14, EU:C:2016:759, pkt 33 i nast.).

[25] Zobacz jednak w przedmiocie opinii parlamentów Szwecji i Malty w ramach procedury ustawodawczej na podstawie art. 6 protokołu (nr 2) w sprawie stosowania zasad pomocniczości i proporcjonalności (Dz.U. 2008, C 115, s. 206): Parlament Europejski – komisja prawna, 25 kwietnia 2016 r., uzasadniona opinia szwedzkiego parlamentu w sprawie projektu dyrektywy Rady ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego [COM(2016) 26 – C8-0031/2016-2016/0011(CNS)]; Parlament Europejski – komisja prawna, 5 września 2016 r., uzasadniona opinia parlamentu maltańskiego w sprawie projektu dyrektywy mającej na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego [COM(2016) 26 – C8-0031/2016-2016/0011(CNS)].

35. Jednakże szczególne konstytucyjne znaczenie podziału kompetencji w Unii w odniesieniu do zasady przyznania (art. 5 ust. 1 zdanie pierwsze i ust. 2 TUE) przemawia za uprawnieniem do kontroli z urzędu [26]. Ze względu na to, że ani ta zasada, ani kompetencje prawodawcze nie są w dyspozycji większości, jednomyślność osiągnięta w toku procedury ustawodawczej nie może zmienić tego wniosku. Jedynie zmiana traktatu może, zgodnie z zasadą przyznania, przyznać Unii nowe kompetencje. Ze względu jednak na to, że zawsze wymaga to ratyfikacji przez parlamenty narodowe, zasada demokracji (art. 2 zdanie pierwsze TUE) również stoi na przeszkodzie utrzymaniu aktu prawnego sprzecznego z kompetencjami Unii. Orzecznictwo wskazuje również, że w przypadku braku wystarczającej podstawy prawnej można rozważyć sądową kontrolę legalności z urzędu [27].

36. Jednakże decyzja o każdorazowym badaniu z urzędu kompetencji prawodawczych Unii, również w postępowaniu w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, powinna zostać podjęta przez Wielką Izbę Trybunału. Trybunał świadomie zdecydował uprzednio o nieprzekazywaniu tej sprawy do Wielkiej Izby. W związku z tym kwestia ta musi pozostać otwarta w niniejszym postępowaniu.

c) Wstępne wnioski

37. Pomimo wątpliwości dotyczących kompetencji prawodawczych Unii w odniesieniu do ATAD, kwestia ta musi pozostać otwarta w niniejszym postępowaniu w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego. Kwestia kompetencji może obecnie zostać wyjaśniona chyba jedynie w drodze procedury prejudycjalnej, w której zakwestionowana zostanie ważność ATAD.

2. Znaczenie odesłania do prawa krajowego dla obliczenia kwoty odliczenia podatkowego w art. 8 ust. 7 zdanie drugie ATAD

38. Co do istoty, Królestwo Belgii twierdzi na swoją obronę, że art. 8 ust. 7 zdanie drugie ATAD, który odsyła do prawa krajowego odnośnie do obliczenia kwoty odliczenia podatku, które zostało przewidziane w art. 8 ust. 7 zdanie pierwsze ATAD, sam w sobie daje państwom członkowskim możliwość nieodliczania podatku w ogóle. W końcu, zgodnie z art. 8 ust. 7 zdanie drugie ATAD, kwotę odliczenia „oblicza się zgodnie z przepisami krajowymi”.

39. Nie można tego zaakceptować, ponieważ art. 8 ust. 7 zdanie drugie ATAD ma inną funkcję. Jeżeli spółka zależna za granicą uzyskuje tylko część swojego dochodu z nierzeczywistych uzgodnień w rozumieniu art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD, art. 8 ust. 2 ATAD stanowi, że tylko ten dochód ma być uwzględniony w podstawie opodatkowania podatnika będącego rezydentem w kraju (w tym przykładzie spółki dominującej), a zatem podlega opodatkowaniu w kraju jego rezydencji (w tym przypadku w Belgii). Pozostały dochód będzie w tej sytuacji nadal opodatkowany za granicą. Nie jest jednak jeszcze tym samym jasne, w jaki sposób obliczyć kwotę podatku zapłaconego przez kontrolowaną spółkę zagraniczną w jej kraju rezydencji, którą można przypisać nierzeczywistemu uzgodnieniu, a zatem którą należy odliczyć od zobowiązania podatkowego podatnika w kraju.

[26] Wyrok z dnia 14 czerwca 2016 r., Parlament/Rada (C-263/14, EU:C:2016:435, pkt 42); zob. również opinia 2/00 (Protokół kartageński o bezpieczeństwie biologicznym) z dnia 6 grudnia 2001 r. (EU:C:2001:664, pkt 5).

[27] Zobacz w tej kwestii moja opinia w sprawach połączonych EBC/Corneli i Komisja/EBC (C-777/22 P i C-789/22 P, EU:C:2024:973, pkt 130, z odniesieniem do wyroku Sądu z dnia 12 czerwca 2019 r., RV/Komisja, T-167/17, EU:T:2019:404, pkt 59–61); a także opinia rzecznika generalnego P. Pikamäe w sprawie EUIPO/Neoperl (C-93/23 P, EU:C:2024:751, pkt 72 i nast.)

40. Kwestię tę wyjaśnia art. 8 ust. 7 zdanie drugie ATAD, który zapobiega temu, aby krajowe organy podatkowe w państwie rezydencji podatnika sprawującego kontrolę były zmuszone do przeprowadzenia hipotetycznego badania obciążenia podatkowego, jakie występowałoby bez nierzeczywistego uzgodnienia, zgodnie z prawem państwa rezydencji kontrolowanej spółki zagranicznej. W tym względzie przepis ten zezwala na obliczenie zgodnie z prawem krajowym.

41. Jak słusznie stwierdza Komisja, art. 8 ust. 7 zdanie drugie ATAD uprawnia zatem państwa członkowskie jedynie do określenia metody obliczania kwoty odliczenia podatkowego, ale nie do całkowitego powstrzymania się od tego. Jest to również oczywiste na gruncie sformułowania tego ustępu, który mówi o „obliczeniu", a zatem odnosi się wyłącznie do pytania „jakiego (jak wysokiego)" należy dokonać odliczenia, ale zakłada już (twierdzącą) odpowiedź na pytanie „czy". W związku z tym niezapewnienie możliwości odliczenia podatku zapłaconego za granicą w tym zakresie nie było dopuszczalne na podstawie samego art. 8 ust. 7 zdanie drugie ATAD.

3. Zastosowanie art. 8 ust. 7 ATAD do art. 7 ust. 2 lit. b)

42. Królestwo Belgii jest również zdania, że stosowanie art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD nie wymaga dokonania transpozycji art. 8 ust. 7 ATAD. Artykuł 7 ust. 2 lit. b) ATAD dotyczy wyłącznie nierzeczywistych uzgodnień, których głównym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej, tj. wyłącznie sztucznych struktur utworzonych ze względów podatkowych. W takich przypadkach nie ma przecież rzeczywistego przepływu towarów, usług, kapitału i osób na rynku wewnętrznym. Dlatego brak odliczenia w tych przypadkach nie stanowi bariery rynkowej.

43. Państwa członkowskie są zobowiązane do prawidłowej i zupełnej transpozycji dyrektyw [28]. Zasadniczo oznacza to transpozycję ogółu przepisów dyrektywy [29]. Gdyby jednak art. 8 ust. 7 ATAD od samego początku nie miał zastosowania do art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD, państwa członkowskie byłyby zwolnione z obowiązku transpozycji art. 8 ust. 7 ATAD przy transpozycji tej drugiej opcji. Kwestię tę należy ustalić poprzez interpretację [30] tego przepisu.

44. Jak słusznie wskazuje Komisja, brzmienie art. 8 ust. 7 ATAD, w przeciwieństwie do art. 8 ust. 1 i 2, nie ogranicza się do jednej z dwóch liter art. 7 ust. 2 ATAD. Przemawiałoby to za tym, że zgodnie z intencją prawodawcy Unii przewidziana w art. 8 ust. 7 ATAD możliwość odliczenia powinna być stosowana również do nierzeczywistych uzgodnień uregulowanych w art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD, a zatem musi być również transponowana do prawa krajowego.

45. Niemniej jednak uważam, że art. 8 ust. 7 ATAD nie ma, ze względu na wykładnię systemową i teleologiczną, zastosowania do art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD. Wynika to z faktu, że podwójne opodatkowanie już co do zasady nie występuje w przypadku nierzeczywistych uzgodnień, więc przepis ten byłby bezprzedmiotowy [zob. lit. a) poniżej]. O ile w praktyce pozostaje jednak pewne minimalne ryzyko lub zwiększony wysiłek w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania, służy to jako środek odstraszający przed nierzeczywistymi uzgodnieniami mającymi na celu przeniesienie zysków za granicę, do krajów z niskim poziomem opodatkowania [zob. lit. b) poniżej].

[28] Wyroki: z dnia 22 grudnia 2010 r., Gavieiro Gavieiro i Iglesias Torres (C-444/09 i C-456/09, EU:C:2010:819, pkt 64); z dnia 27 października 2011 r., Komisja/Polska (C-311/10, niepublikowany, EU:C:2011:702, pkt 59).

[29] Wyrok z dnia 14 stycznia 2010 r., Komisja/Republika Czeska (C-343/08, EU:C:2010:14, pkt 39–42).

[30] W odniesieniu do wykładni, która bierze pod uwagę brzmienie, kontekst i cel tego przepisu zob. wyrok z dnia 4 maja 2010 r., TNT Express Nederland (C-533/08, EU:C:2010:243, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

a) Możliwość odliczenia zgodnie z art. 8 ust. 7 jest zwykle bezprzedmiotowa w przypadkach określonych w art. 7 ust. 2 lit. b)

46. Należy wyjaśnić, czy art. 8 ust. 7 ATAD (odliczenia podatkowe) można w ogóle stosować do art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD (nierzeczywiste uzgodnienia, które przenoszą zyski do krajów o niskim poziomie opodatkowania), czy nie można tego uniknąć ze względu na wykładnię systemową i teleologiczną.

47. Artykuł 7 ust. 2 lit. b) ATAD ustanawia zasadę, zgodnie z którą dochód kontrolowanej spółki zagranicznej pochodzący z nierzeczywistych uzgodnień jest uwzględniany w podstawie opodatkowania podatnika będącego rezydentem w kraju. Poprzez tę regulację podatnik powinien być w rezultacie opodatkowany w taki sam sposób, w jaki byłby opodatkowany bez nierzeczywistego uzgodnienia. Dochód kontrolowanej spółki zagranicznej, o ile pochodzi z nierzeczywistych uzgodnień, jest zatem włączany do dochodu podatnika sprawującego kontrolę. Artykuł 8 ust. 7 ATAD o tyle odbiega od tej zasady, że ze względu na przewidziane w nim odliczenie podatkowe dochód kontrolowanej spółki zagranicznej w kraju nie jest już opodatkowany w całości, lecz tylko w wysokości różnicy między dwiema stawkami podatku dochodowego od osób prawnych: tej w kraju i tej za granicą.

1) Sprzeczność wartości w stosunku do konsekwencji prawnych nierzeczywistego uzgodnienia

48. Przepisy ATAD dotyczące przeciwdziałania unikaniu opodatkowania opierają się jednak na ogólnej idei, że sztuczne struktury prawa spółek, które w istocie służą uzyskaniu korzyści podatkowych, są całkowicie pomijane w prawie podatkowym. Prawo podatkowe wiąże zatem obliczenie podatku z faktami gospodarczymi, a nie ze strukturą korporacyjną lub umowną. Jest to bardzo jasno wskazane w art. 6 ust. 1 ATAD, który zawiera ogólne określenie, na czym polega nieuwzględnianie unikania opodatkowania. Stanowi on: „Na użytek obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględnia jednostkowych ani seryjnych uzgodnień, które – z uwagi na to, że głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego – są nierzeczywiste, wziąwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności. […]”.

49. Konsekwencją prawną nierzeczywistego uzgodnienia jest zatem jego zanegowanie. Należy odnieść się do sytuacji, która istniałaby bez jego wystąpienia, jak wielokrotnie stwierdził już Trybunał również w odniesieniu do stanów faktycznych poza zakresem zastosowania ATAD [31].

50. Dotyczy to zarówno państwa członkowskiego, w którym podatnik sprawujący kontrolę jest rezydentem, jak i państwa członkowskiego, w którym kontrolowana spółka jest rezydentem, co wynika również z brzmienia art. 6 ust. 1 ATAD („berücksichtigen *die Mitgliedstaaten* diese […] nicht” – w wersji niemieckiej „*państwa członkowskie* nie uwzględniają”). Ostatecznie dyrektywa w art. 6 ATAD dokonuje podziału kompetencji podatkowych w sytuacjach transgranicznych między zainteresowane państwa członkowskie, określając, kto jest odpowiedzialny za opodatkowanie dochodu wynikającego z nierzeczywistych uzgodnień. Ten sam dochód nie może być opodatkowany po raz drugi przez inne państwo członkowskie (w tym przypadku państwo członkowskie, w którym kontrolowana spółka ma siedzibę).

[31] Wyroki: z dnia 4 października 2024 r., UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:840, pkt 40); z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in. (C-251/16, EU:C:2017:881, pkt. 46); z dnia 22 grudnia 2010 r., Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, pkt 48); z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 94). Co innego zdaje się wynikać z wyroku z dnia 26 lutego 2019 r., T Danmark i Y Denmark (C-116/16 i C-117/16, EU:C:2019:135, pkt 107 i 108).

51. Zasada nieuwzględniania nierzeczywistych uzgodnień, która została wyrażona w art. 6 ATAD, ma również znaczenie dla nierzeczywistych uzgodnień objętych art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD. Nierzeczywiste uzgodnienia zostały zdefiniowane w art. 6 ust. 2 ATAD wprawdzie nieco ogólnie [32] jako uzgodnienia, które nie zostały wprowadzone z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość ekonomiczną. Jednak definicja zawarta w art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD ostatecznie konkretyzuje jedynie tę ogólną definicję w odniesieniu do kontrolowanych spółek zagranicznych.

52. W tym zakresie art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD stanowi szczególny przypadek zastosowania art. 6 ATAD. Po pierwsze, art. 7 ust. 2 lit. b) akapit pierwszy ATAD wyraźnie mówi o takich „nierzeczywistych uzgodnieniach, które wprowadzono głównie w celu uzyskania korzyści podatkowej". Po drugie, art. 7 ust. 2 lit. b) akapit drugi ATAD odnosi się do szczególnej sytuacji w kontekście relacji kontroli. Fakt, że spółka kontrolowana, w przypadku, gdyby decydenci spółki kontrolującej nie pełnili kluczowych funkcji, nie byłaby właścicielem aktywów lub nie podejmowałaby ryzyk, które generują jej dochody, jest właśnie przykładem uzgodnienia, wprowadzonego z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość ekonomiczną.

53. Podobieństwo treści art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD z art. 6 ATAD jest w tym względzie wyraźnie rozpoznawalne. Dlatego też konsekwencje prawne muszą również zostać wzajemnie uzgodnione. Konsekwencją prawną art. 6 ATAD jest to, że nierzeczywiste uzgodnienie jest ignorowane przez oba państwa członkowskie, a zamiast niego opodatkowane jest rzeczywiste uzgodnienie. Państwo rezydencji kontrolowanej spółki, która uzyskuje dochód z nierzeczywistego uzgodnienia, musi zatem również traktować ten dochód tak, jakby od początku powstał on wyłącznie w państwie rezydencji podatnika sprawującego kontrolę.

54. *Na poziomie faktycznym* art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD może mieć, jako lex specialis, pierwszeństwo przed ogólnym przepisem art. 6 ATAD dotyczącym przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (zob. motyw 11). Jednak *na poziomie skutków prawnych* art. 8 ust. 7 ATAD nie może być bezkrytycznie stosowany do art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD. W przeciwnym razie wystąpiłaby sprzeczność wartości w stosunku do przewidzianego w art. 6 skutku prawnego polegającego na całkowitym nieuwzględnieniu nierzeczywistych uzgodnień.

2) Czy podwójne opodatkowanie jest możliwe w przypadku nierzeczywistego uzgodnienia?

55. W tym względzie pojawia się również pytanie, czy podwójne opodatkowanie jest w ogóle możliwe w przypadku nierzeczywistego uzgodnienia w rozumieniu art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD. W tym kierunku zmierza również argumentacja Królestwa Niderlandów, gdy twierdzi ono, że dochód kontrolowanej spółki zagranicznej, już zgodnie z mechanizmami przewidzianymi w dyrektywie, byłby w każdym przypadku opodatkowany tylko raz – albo za granicą, albo w kraju.

56. Jednolita interpretacja i stosowanie w całej Unii przepisów dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, a zatem również przepisów dotyczących przewidzianego w art. 7 ATAD opodatkowania od włączenia dochodów (podatku typu add-back), jest ostatecznie zagwarantowana przez Trybunał. W konsekwencji podwójne opodatkowanie nie może mieć miejsca. Jeśli przeniesienie dochodów za granicę stanowi nierzeczywiste uzgodnienie, Belgia

[32] Podkreślając różnice J. Böhmer, R. Gebhardt, S. Krüger, P. Orlet, E. Pinetz, Artykuł 7 pkt 198, w: T. Hagemann, C. Kahlenberg, *Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) Kommentar*, Herne, NWB 2019.

opodatkuje dochód w takiej wysokości, w jakiej zostałby on uzyskany w Belgii bez nierzeczywistego uzgodnienia. Jeśli nie ma nierzeczywistego uzgodnienia, dochód nie jest włączany do dochodów osiąganych w Belgii i jest opodatkowany za granicą.

57. Gdyby jednak istniały rozbieżności między państwami członkowskimi co do istnienia nierzeczywistego uzgodnienia, musiałyby one prawdopodobnie zostać rozwiązane zgodnie z zasadą lojalnej współpracy (art. 4 ust. 3 akapit pierwszy TUE) za pomocą zasad zawartych w dyrektywie w sprawie rozstrzygania sporów [33].

58. W rezultacie, w przypadku nierzeczywistych uzgodnień, o których mowa w art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD, odliczenie podatku zgodnie z art. 8 ust. 7 ATAD nie jest konieczne, jeżeli przeniesienie zysku ma miejsce między dwoma państwami członkowskimi. Natomiast w przypadku przenoszenia zysków do państw trzecich, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zazwyczaj zawierają przepisy dotyczące odpowiednich procedur wzajemnego porozumiewania się (zob. np. art. 25 modelowej konwencji podatkowej OECD).

59. W związku z tym nie ma podwójnego opodatkowania, jeśli koncepcja nierzeczywistego uzgodnienia jest stosowana jednolicie. Dlatego też nie ma również potrzeby odliczania podatku zapłaconego za granicą – a zatem w tym zakresie niesłusznie.

3) Odliczenie podatkowe przy nierzeczywistym uzgodnieniu przynosi efekt przeciwny do zamierzonego

60. Cel dyrektywy, skuteczna walka z nierzeczywistymi uzgodnieniami, przemawia również za tym, że art. 8 ust. 7 ATAD (tj. odliczenie podatkowe) nie może mieć zastosowania do nierzeczywistych uzgodnień, o których mowa w art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD.

61. Ilustruje to poniższy przykład. Zgodne z celem minimalnej harmonizacji jest – również w opinii Komisji – zapewnienie opodatkowania od włączenia dochodów (podatku typu add-back) w przypadku niewielkiej różnicy w stawkach podatkowych, która jest wymagana zgodnie z art. 7 ust. 1 lit. b) akapit pierwszy ATAD, celem dokonania kwalifikacji do kategorii kontrolowanej spółki zagranicznej. Oznacza to, że już w przypadku wykorzystania różnicy stawek podatkowych w wysokości np. 5 % można by przyjąć nierzeczywiste uzgodnienie. Jeśli jednak kontrolowana spółka zagraniczna zapłaciła już podatek dochodowy od osób prawnych w wysokości, na przykład, 15 %, ale tylko 20 % podatku dochodowego od osób prawnych jest płatne także w kraju rezydencji podatnika sprawującego kontrolę, wówczas zachęta do podjęcia działań przeciwko nierzeczywistym uzgodnieniom jest raczej niska, ponieważ własne dochody podatkowe są wówczas ograniczone do różnicy (w przykładzie 5 %). Odliczenie podatkowe po prostu zmniejszyłoby motywację do zwalczania nierzeczywistych uzgodnień, a zatem przyniosłoby efekt przeciwny do zamierzonego.

62. Ponadto zastosowanie art. 8 ust. 7 ATAD do art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD byłoby sprzeczne z suwerennością podatkową państwa rezydencji podatnika sprawującego kontrolę w zakresie, w jakim zmusza to państwo do zrzeczenia się własnego faktycznie przysługującego prawa do opodatkowania w wysokości podatku zapłaconego za granicą, nawet jeśli podatnik wybrał nierzeczywiste uzgodnienie. Zazwyczaj to nie podatnik w drodze nierzeczywistego uzgodnienia decyduje o tym, kto jest uprawniony do uzyskania przychodu podatkowego.

[33] Dyrektywa Rady (UE) 2017/1852 z dnia 10 października 2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej (Dz.U. 2017, L 265, s. 1).

63. Zastosowanie art. 8 ust. 7 ATAD nie jest zatem konieczne, ani też nie jest właściwe w przypadkach nierzeczywistych uzgodnień na podstawie art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD. Byłoby to również sprzeczne z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, zgodnie z którym nikt nie może powoływać się na normy prawa Unii w sposób stanowiący nadużycie [34]. Skoro bowiem włączenie dochodów z powodu nierzeczywistego uzgodnienia, o którym mowa w art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD jest szczególnym przypadkiem art. 6 ATAD (który, zgodnie z tytułem, ma służyć do przeciwdziałania unikaniu opodatkowania i dotyczy nierzeczywistych uzgodnień), to zgodnie z tym orzecznictwem żaden podatnik, który wybrał nierzeczywiste uzgodnienie, nie mógłby powoływać się na korzyść wynikającą z możliwości odliczenia na podstawie art. 8 ust. 7 ATAD.

64. Jeśli jednak tak jest, państwo członkowskie nie musi w ogóle przewidywać takiej możliwości w prawie krajowym. Wynika to z faktu, że – jak wyraźnie stwierdził Trybunał [35] – ta ogólna zasada (zgodnie z którą nikt nie może powoływać się na normy prawa Unii w sposób stanowiący nadużycie) jest bezwzględnie obowiązująca. Jako bezwzględnie obowiązująca zasada ogólna prawa Unii, nie może ona zostać zastąpiona przez prawo wtórne.

4) W przedmiocie rzeczywistego znaczenia art. 8 ust. 7 ATAD

65. Ta systemowa i teleologiczna wykładnia nie czyni jednak przepisu art. 8 ust. 7 ATAD zbędnym. Odliczenie podatkowe przewidziane w art. 8 ust. 7 ATAD jest bowiem konieczne w przypadku transpozycji opcji przewidzianej w art. 7 ust. 2 lit. a) ATAD. W tym przypadku pasywny dochód kontrolowanej spółki zagranicznej jest w całości opodatkowany przez kraj rezydencji podatnika bez konieczności wykazania, że głównym celem struktury jest uzyskanie korzyści ekonomicznej.

66. Zyski te podlegają, choć nie z uwagi na wyrażoną w art. 6 ATAD zasadę nierespektowania sztucznych struktur, jurysdykcji podatkowej państwa rezydencji podatnika. Nie ma zatem powodu, aby państwo rezydencji kontrolowanej spółki zagranicznej powstrzymywało się od opodatkowania tego samego dochodu w miejscu, gdzie jest osiągany. Zastosowanie art. 7 ust. 2 lit. a) ATAD mogłoby zatem, bez zastosowania art. 8 ust. 7 ATAD, prowadzić do podwójnego opodatkowania. W związku z tym regulacja art. 8 ust. 7 ATAD zachowuje swoje samodzielne znaczenie, nawet jeśli jej zakres musi być ograniczony ze względu na wykładnię systemową i teleologiczną.

b) Pozostałe faktyczne ryzyko pozostaje w interesie zwalczania nierzeczywistych uzgodnień

67. Nawet jeśli oznacza to, że nie może dojść do podwójnego opodatkowania w przypadku nierzeczywistych uzgodnień – przynajmniej między państwami członkowskimi – należy przyznać, że w praktyce w każdym przypadku istnieje zwiększone ryzyko konieczności zajmowania się zarówno krajem rezydencji kontrolowanej spółki zagranicznej, jak i krajem rezydencji podatnika sprawującego kontrolę. Bowiem podczas gdy państwo rezydencji podatnika sprawującego kontrolę ma interes w szerokim rozumieniu nierzeczywistego uzgodnienia, które

[34] Wyroki: z dnia 4 października 2024 r., UP CAFFE (C-171/23, EU:C:2024:840, pkt 36); z dnia 26 lutego 2019 r., T Danmark i Y Denmark (C-116/16 i C-117/16, EU:C:2019:135, pkt 70); z dnia 11 lipca 2018 r., Komisja/Belgia (C-356/15, EU:C:2018:555, pkt 99); z dnia 12 września 2006 r., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 35).

[35] Wyroki: z dnia 26 lutego 2019 r., T Danmark i Y Denmark (C-116/16 i C-117/16, EU:C:2019:135, pkt 71) z odesłaniem do wyroków: z dnia 11 lipca 2018 r., Komisja/Belgia (C-356/15, EU:C:2018:555, pkt 99); z dnia 22 listopada 2017 r., Cussens i in. (C-251/16, EU:C:2017:881, pkt 27) oraz z dnia 5 lipca 2007 r., Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, pkt 38).

prowadzi do uzyskania przez niego dochodu podatkowego, państwo rezydencji kontrolowanej spółki ma interes w wąskim rozumieniu nierzeczywistego uzgodnienia, ponieważ w przeciwnym razie dochód podlegający opodatkowaniu zostałby wyłączony z jego jurysdykcji podatkowej.

68. Te faktyczne ryzyka nie są jednak sprzeczne z podstawową ideą dyrektywy. Jest wręcz przeciwnie. Bowiem o ile opcja odliczenia na podstawie art. 8 ust. 7 byłaby stosowana w przypadkach, o których mowa w art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD, to podatnik sprawujący kontrolę, w przypadku wykrycia nierzeczywistego uzgodnienia, musiałby ponieść we własnym kraju rezydencji jedynie obciążenie podatkowe pomniejszone o obciążenie podatkowe w kraju rezydencji kontrolowanej spółki zagranicznej.

69. W najgorszym przypadku podatnik sprawujący kontrolę musiałby zapłacić taką samą kwotę podatku, jaką zapłaciłby bez nierzeczywistego uzgodnienia; w najlepszym przypadku nierzeczywiste uzgodnienie nigdy nie zostałoby wykryte, a zyski zostałyby z powodzeniem przeniesione do kraju o niskim poziomie opodatkowania. To praktycznie zachęca do „wypróbowania" zastosowania nierzeczywistych uzgodnień, ponieważ nie ma nic do stracenia, a jest coś do zyskania. Zapobiega temu właśnie odstraszający efekt praktycznego ryzyka, o którym mowa powyżej.

c) Wstępne wnioski

70. Opcja odliczenia, o której mowa w art. 8 ust. 7 ATAD nie ma zatem zastosowania do przypadku opisanego w art. 7 ust. 2 lit. b). Artykuł 8 ust. 7 ATAD należy raczej ograniczyć ze względu na wykładnię teleologiczną, ponieważ cel normy, jakim jest unikanie podwójnego opodatkowania, nie ma tutaj zastosowania. Ponadto w przeciwnym razie wystąpiłaby również sprzeczność wartości w stosunku do konsekwencji prawnej art. 6 ATAD (nieuwzględnienie nierzeczywistego uzgodnienia), a także w stosunku orzecznictwa samego Trybunału, zgodnie z którym nikt nie może powoływać się na normy prawa Unii w sposób stanowiący nadużycie. Zastosowanie art. 8 ust. 7 ATAD ogranicza się zatem do włączenia dochodów, które jest przewidziane w art. 7 ust. 2 lit. a).

71. Królestwo Belgii, które w odniesieniu do przepisów dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych wybrało opcję przewidzianą w art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD, nie było zatem z powyższego powodu zobowiązane do transpozycji art. 8 ust. 7 ATAD. Już tylko z tej przyczyny skarga Komisji jest bezzasadna.

4. Minimalna harmonizacja

72. Na swoją obronę Królestwo Belgii podnosi ponadto, że zgodnie z art. 3 ATAD ma ona na celu jedynie minimalną harmonizację przepisów dotyczących ochrony krajowych podstaw opodatkowania w odniesieniu do opodatkowania osób prawnych. Nie przewidując odliczenia podatku na podstawie art. 8 ust. 7 ATAD w przypadkach nadużyć, Królestwo Belgii zapewnia jedynie wyższy poziom ochrony podstaw opodatkowania w odniesieniu do opodatkowania osób prawnych.

73. W odpowiedzi Komisja podnosi, że prawidłowa transpozycja ATAD do prawa krajowego wymaga również transpozycji jej art. 8 ust. 7. Minimalna harmonizacja pozwala jedynie na uzupełnienie względnie zaostrzenie środków przewidzianych w dyrektywie, na przykład poprzez obniżenie progów kontroli, o której mowa w art. 7 ust. 1 akapit pierwszy lit. a) ATAD (zob. motyw 12), ale nie na zupełny brak ich transpozycji.

74. Zgodnie z art. 288 ust. 3 TFUE dyrektywy są wiążące w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawiają jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków. Jak już wyjaśniono powyżej, państwa członkowskie są zobowiązane do prawidłowej i zupełnej transpozycji dyrektyw [36], co zasadniczo oznacza transpozycję ogółu przepisów dyrektywy [37].

75. Jednak w przypadku dyrektyw mających na celu minimalną harmonizację prawodawca Unii świadomie daje państwom członkowskim możliwość utrzymania lub przyjęcia bardziej surowych środków. Przyjęcie lub utrzymanie bardziej surowych przepisów jest uzależnione od tego, czy nie utrudniają one w poważny sposób osiągnięcia rezultatu przewidzianego mocą analizowanej dyrektywy oraz czy są w pozostałym zakresie zgodne z prawem pierwotnym [38]. Wynikające z tego ograniczenia podstawowych swobód mogą być uzasadnione w obszarze minimalnej harmonizacji celami dyrektywy jako względami porządku publicznego [39], pod warunkiem, że nie wykraczają one poza to, co jest konieczne do realizacji celu, którego osiągnięciu służą [40].

76. Z reguły dotyczy to sytuacji, w której państwo członkowskie dokonuje transpozycji ogólnego przepisu dyrektywy poprzez przyjęcie bardziej szczegółowej i bardziej surowej regulacji lub, na przykład, zmienia przy transpozycji próg określony w dyrektywie jako standard minimalny, zaostrzając w ten sposób wymogi prawne.

77. Niniejsza sprawa różni się od tych spraw tym, że Królestwo Belgii nie tyle dokonało bardziej restrykcyjnej transpozycji przepisu dyrektywy, co w ogóle nie dokonało transpozycji konkretnego przepisu ATAD w postaci art. 8 ust. 7. W tym względzie Królestwo Belgii powołuje się na fakt, że art. 7 i art. 8 ust. 1–4 ATAD zawierają jedynie minimalny standard ochrony krajowych podstaw opodatkowania w odniesieniu do opodatkowania osób prawnych, który musi zostać transponowany przez państwa członkowskie. Jednakże określone w art. 8 ust. 5–7 ATAD wyjątki od wliczenia do podstawy opodatkowania, które służą unikaniu podwójnego opodatkowania, ograniczają realizację tego celu i dlatego państwa członkowskie nie muszą dokonywać ich transpozycji. Wynika to z faktu, że jeśli państwo członkowskie nie przewiduje odliczenia podatku zgodnie z art. 8 ust. 7 ATAD, na przykład w przypadku nierzeczywistego uzgodnienia, gwarantowany jest jedynie wyższy stopień ochrony podstaw opodatkowania w odniesieniu do opodatkowania osób prawnych.

78. Trybunał zajmował się już dyrektywami, które przewidywały jedynie minimalną harmonizację – aczkolwiek w prawie ochrony konsumentów. Również tam krajowa ustawa transponująca miała w większym stopniu zrealizować cel dyrektywy i dlatego – tak jak w tym przypadku – nie została w tej ustawie dokonana transpozycja przewidzianego w dyrektywie wyjątku.

[36] Wyroki: z dnia 27 października 2011 r., Komisja/Polska (C-311/10, niepublikowany, EU:C:2011:702, pkt 59); z dnia 22 grudnia 2010 r., Gavieiro Gavieiro i Iglesias Torres (C-444/09 i C-456/09, EU:C:2010:819, pkt 64).

[37] Wyrok z dnia 14 stycznia 2010 r., Komisja/Republika Czeska (C-343/08, EU:C:2010:14, pkt 39–42).

[38] Wyrok z dnia 7 lipca 2016 r., Muladi (C-447/15, EU:C:2016:533, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

[39] W odniesieniu do ograniczeń swobodnego przepływu kapitału zob. wyroki: z dnia 2 marca 2023 r., PrivatBank i in. (C-78/21, EU:C:2023:137, pkt 63); z dnia 18 czerwca 2020 r., Komisja/Węgry (Przejrzystość stowarzyszeń) (C-78/18, EU:C:2020:476, pkt 89).

[40] Wyroki: z dnia 18 stycznia 2024 r., Regionalna direktsia „Avtomobilna administratsia" Pleven (C-227/22, EU:C:2024:57, pkt 35); z dnia 7 lipca 2016 r., Muladi (C-447/15, EU:C:2016:533, pkt 44).

79. Trybunał musiał to ocenić na przykład w sprawie Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid [41]. Sprawa dotyczyła dyrektywy 93/13/EWG w sprawie nieuczciwych warunków w umowach konsumenckich [42], której art. 4 ust. 2 stanowi, że nieuczciwy charakter warunków nie dotyczy ani głównego przedmiotu umowy, ani relacji między świadczeniem a wynagrodzeniem, o ile warunki te zostały wyrażone prostym i zrozumiałym językiem. Zgodnie z art. 8 dyrektywy, w celu zapewnienia wyższego stopnia ochrony konsumenta państwa członkowskie mogą, w dziedzinie objętej tą dyrektywą, przyjąć lub utrzymać bardziej rygorystyczne przepisy prawne zgodne z traktatem. Hiszpańska regulacja transponująca dyrektywę 93/13/EWG do prawa krajowego nie wprowadziła wyjątków przewidzianych w art. 4 ust. 2 dyrektywy. Wręcz przeciwnie, na podstawie tej regulacji nawet prosta i zrozumiała klauzula umowna może zostać uznana za nieuczciwą ze względu na jej główny przedmiot lub relację świadczenia do ceny. Trybunał, przyłączając się do opinii rzeczniczki generalnej V. Trstenjak [43], uznał ten brak transpozycji ustanawiającej wyjątek regulacji za dopuszczalny, ponieważ hiszpańskie przepisy służyły większej ochronie konsumentów [44] zgodnie z celem minimalnej harmonizacji [45].

80. Można z tego wywnioskować, że zobowiązanie państw członkowskich do transpozycji dyrektywy w przypadku zwykłej minimalnej harmonizacji nie obejmuje takich ustanawiających wyjątek przepisów, których brak transponowania prowadziłby do osiągnięcia celu dyrektywy w większym stopniu, niż miałoby to miejsce w przypadku ich transpozycji. Innymi słowy, w przypadku dyrektywy mającej na celu minimalną harmonizację taka ustanawiająca wyjątek regulacja, która ogranicza osiągnięcie celu dyrektywy, niekoniecznie musi być transponowana.

81. Podobnie jak w sprawie Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid, dyrektywa 93/13/EWG zezwoliła na bardziej rygorystyczne przepisy krajowe „w celu zapewnienia wyższego stopnia ochrony konsumenta” [46], tak w niniejszej sprawie art. 3 ATAD otwiera możliwość „stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych służących zapewnieniu wyższego poziomu ochrony krajowych baz podatkowych w odniesieniu do opodatkowania osób prawnych.” Zatem również ATAD służy jedynie minimalnej harmonizacji.

82. Aby ustalić, czy art. 8 ust. 7 ATAD, w stosunku do którego nie została dokonana transpozycja, stanowi regulację ustanawiającą wyjątek, która ogranicza realizację celu dyrektywy, należy ponownie przeanalizować mechanizm regulacyjny. Artykuł 7 ust. 2 lit. b) ATAD ustanawia zasadę, zgodnie z którą dochód kontrolowanej spółki zagranicznej wynikający z nierzeczywistych uzgodnień jest wliczany do podstawy opodatkowania podatnika będącego rezydentem w kraju. W wyniku tej zasady podatnik powinien być w rezultacie opodatkowany w taki sam sposób, w jaki byłby opodatkowany bez nierzeczywistego uzgodnienia. Dochód kontrolowanej spółki zagranicznej, o ile pochodzi on z nierzeczywistych uzgodnień, jest zatem włączany do dochodu podatnika sprawującego kontrolę. Artykuł 8 ust. 7 ATAD o tyle odbiega od tej zasady, iż ze względu na przewidziane w tym przepisie odliczenie podatkowe dochód kontrolowanej spółki zagranicznej nie jest już w całości opodatkowany w kraju. Ogranicza to cel regulacyjny (ochrona

41 Wyrok z dnia 3 czerwca 2010 r. (C-484/08, EU:C:2010:309).

42 Dyrektywa Rady z dnia 5 kwietnia 1993 r. (Dz.U. 1993, L 95, s. 29) w jej pierwotnej wersji. Późniejsze zmiany wprowadzone dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/83/UE z dnia 25 października 2011 r. w sprawie praw konsumentów (Dz.U. 2011, L 304, s. 64) oraz dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2161 z dnia 27 listopada 2019 r. (Dz.U. 2019, L 328, s. 7) nie miały znaczenia dla sprawy C-484/08.

43 W sprawie Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2009:682, pkt 87).

44 Wyrok z dnia 3 czerwca 2010 r., Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2010:309, pkt 28 i nast.).

45 Wyrok z dnia 3 czerwca 2010 r., Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid (C-484/08, EU:C:2010:309, pkt 40).

46 Artykuł 8 dyrektywy 93/13.

krajowej podstawy opodatkowania w odniesieniu do opodatkowania osób prawnych). Kraj „poszkodowany" przez nierzeczywiste uzgodnienie otrzymuje mniejszy dochód podatkowy, niż gdyby wybrano rzeczywiste uzgodnienie podatkowe.

83. W tym względzie wyżej wymieniona zasada, którą można wyprowadzić ze sprawy Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid, ma zastosowanie w niniejszej sprawie. Zgodnie z nią niedokonanie transpozycji art. 8 ust. 7 ATAD nie stanowiłoby uchybienia przez Królestwo Belgii zobowiązaniom państwa członkowskiego, pod warunkiem że przyczynia się to do dalej idącej realizacji celu dyrektywy [zob. lit. a) poniżej] i nie wykracza poza to, co jest konieczne do realizacji tego celu [zob. lit. b) poniżej].

a) Dalej idąca realizacja celu dyrektywy poprzez niedokonanie transpozycji art. 8 ust. 7

84. Niedokonanie transpozycji art. 8 ust. 7 ATAD musiałoby przede wszystkim przyczynić się do dalej idącej realizacji celu ATAD. Należy zatem zdecydować, na jakiej podstawie należy określić cel ATAD.

85. We wspomnianej sprawie Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid odniesiono się w tym zakresie wyłącznie do ochrony konsumentów, o której mowa w art. 8 dyrektywy 93/13/EWG. Przepis ten określa jedynie minimalny standard harmonizacji. Analogicznie w tej sprawie należałoby odnieść się do art. 3 ATAD.

86. „Ochrona krajowych baz podatkowych w odniesieniu do opodatkowania osób prawnych", o której mowa w art. 3 ATAD, jest realizowana w większym stopniu, jeżeli opcja odliczenia podatku na podstawie art. 8 ust. 7 nie zostanie transponowana. Przede wszystkim jednak ryzyko konieczności obrony przed dodatkowym opodatkowaniem przez państwo rezydencji spółki kontrolowanej zniechęca w rezultacie do przenoszenia dochodów za granicę, a tym samym dodatkowo chroni krajową podstawę opodatkowania w odniesieniu do opodatkowania osób prawnych.

87. Wbrew argumentowi Komisji, która w tym względzie odnosi się wyłącznie do motywu piątego, wspomniane w tym motywie jednoczesne zapobieganie przeszkodom dla rynku, takim jak podwójne opodatkowanie, nie może być uważane za niezależny cel dyrektywy. W szczególności podwójne opodatkowanie wynika jedynie z samej dyrektywy, a mianowicie z obowiązku stosowania opodatkowania od włączenia dochodów (podatku typu add-back) i tylko wtedy, gdy zakłada się, że państwo o niskich podatkach jest uprawnione do własnego opodatkowania z tytułu nierzeczywistego uzgodnienia. Niekonsekwentne byłoby zatem przypisywanie dyrektywie celu unikania podwójnego opodatkowania, jeżeli ryzyko wynika jedynie z samej dyrektywy (w tym przypadku poprzez obowiązek nałożenia opodatkowania od włączenia dochodów – podatku typu add-back).

88. Potwierdza to bardziej dogłębna analiza ATAD. Zgodnie ze swoją nazwą, ATAD ustanawia „przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego". Samo „przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania" opisuje cel dyrektywy. Dodanie zwrotu „które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego" ogranicza zakres objętych tą dyrektywą praktyk unikania opodatkowania ze względu na podstawę prawną art. 115 TFUE (zob. pkt 1 poniżej), bez definiowania własnego celu.

89. Potrzeba „przywrócenia zaufania do systemów podatkowych jako sprawiedliwych mechanizmów" i „umożliwienia rządom rzeczywistego utrzymania suwerenności podatkowej" została już odnotowana w pierwszym motywie. Motywy 2, 3, 5, 14 i 16 również odnoszą się do przeciwdziałania unikaniu opodatkowania jako celu dyrektywy.

90. Poza tym w dyrektywie dostrzeżono przeszkodę dla rynku przede wszystkim w samych praktykach unikania opodatkowania. Wynika to już z nazwy dyrektywy („praktyki unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego") i znajduje potwierdzenie w drugim motywie dyrektywy, który stanowi: „W celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest co najmniej, aby państwa członkowskie wywiązały się ze swoich zobowiązań w ramach przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków oraz – w szerszym zakresie – podjęły działania zniechęcające do praktyk unikania opodatkowania oraz zapewniające sprawiedliwe i efektywne opodatkowanie w Unii […]". W tym samym kierunku zmierza również zawarte w motywie 16 następujące stwierdzenie: „[…] jednym z kluczowych celów niniejszej dyrektywy jest zwiększenie odporności całego rynku wewnętrznego na transgraniczne praktyki unikania opodatkowania […]".

91. Jedynie w motywie piątym wspomniano o zapobieganiu „przeszkodom dla rynku, takim jak podwójne opodatkowanie". Stanowiłoby to jednak wyolbrzymienie znaczenia pojedynczego motywu, gdyby wywodzić z niego kolejny, niezależny cel dyrektywy, podczas gdy niekwestionowany główny cel dyrektywy znajduje odzwierciedlenie w co najmniej pięciu motywach, w tytule i w samej regulacji (zob. art. 3 ATAD). Żaden z materialnych przepisów ATAD nie zajmuje się szczegółowo problemem podwójnego opodatkowania między państwami członkowskimi, z wyjątkiem art. 8 ust. 7, który jednak również dotyczy „tylko" podwójnego opodatkowania wynikającego z regulacji samej dyrektywy. Unikanie podwójnego opodatkowania w tych przypadkach, w których takie podwójne opodatkowanie może wystąpić w wyniku zastosowania dyrektywy, należy raczej uznać za wyraz zasady proporcjonalności.

92. Zdanie trzecie motywu piątego stanowi: „W przypadku gdy stosowanie tych przepisów prowadzi do podwójnego opodatkowania, podatnicy powinni mieć prawo do odliczeń z tytułu podatku zapłaconego w innym państwie członkowskim lub państwie trzecim, w zależności od przypadku." Jednak w odniesieniu do opodatkowania od włączenia dochodów (podatku typu add-back) kontrolowanych spółek zagranicznych, które zostało uregulowane w art. 7 ust. 2 ATAD, dotyczy to tylko opcji opisanej pod literą a), w której w ogóle może wystąpić podwójne opodatkowanie przez dwa państwa członkowskie. Z kolei w przypadkach opisanych pod literą b), podwójne opodatkowanie zgodnie z tym co zostało powiedziane powyżej (pkt 46 i następne) nie może wystąpić w ogóle, przynajmniej nie między państwami członkowskimi.

93. Można zatem pozostawić otwartą kwestię, czy Unia ma w ogóle kompetencje do przyjęcia dyrektywy w sprawie *ogólnej eliminacji* podwójnego opodatkowania w prawie podatków bezpośrednich państw członkowskich. Podwójne opodatkowanie wynika bowiem z wykonywania suwerenności podatkowej przez państwa członkowskie. W tym względzie Trybunał już wielokrotnie podkreślał, że niekorzystne skutki, które mogą wynikać z równoległego wykonywania kompetencji podatkowych przysługujących różnym państwom członkowskim, jeżeli wykonywanie tych kompetencji nie ma charakteru dyskryminującego, nie stanowią ograniczeń zakazanych przez traktat [47].

[47] Wyrok z dnia 3 czerwca 2010 r., Komisja/Hiszpania (C-487/08, EU:C:2010:310, pkt 56); zob. podobnie wyroki: z dnia 16 lipca 2009 r., Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, pkt 27); z dnia 20 maja 2008 r., Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, pkt 41, 42, 47); z dnia 14 listopada 2006 r., Kerckhaert i Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, pkt 19, 20, 24).

94. W rezultacie brak transpozycji art. 8 ust. 7 ATAD prowadzi do dalej idącej realizacji zdefiniowanego w art. 3 celu dyrektywy, jakim jest ochrona krajowych podstaw opodatkowania w odniesieniu do opodatkowania osób prawnych, niż miałoby to miejsce w przypadku jego transpozycji.

b) Zgodność z wymogiem konieczności

95. Niedokonanie transpozycji jest również konieczne, ponieważ zasadniczo nie ma ryzyka podwójnego opodatkowania w przypadkach, o których mowa w art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD (zob. powyżej pkt 46 i nast.). Niedokonanie transpozycji art. 8 ust. 7 ATAD skutkuje dla zainteresowanych spółek, które wybrały odpowiednie nierzeczywiste uzgodnienie, dodatkowym obciążeniem w odniesieniu do praktycznych trudności (zob. powyżej pkt 67 i nast.). Pod tym względem ten dodatkowy wysiłek służy jako środek odstraszający, zmieniając ekonomiczną korzyść wynikającą z przenoszenia zysków do innych krajów o niższych stawkach opodatkowania w jej przeciwieństwo. Środek ten nie wykracza zatem poza to, co jest konieczne do realizacji zamierzonego celu.

c) Wstępne wnioski

96. Przewidziane w art. 8 ust. 7 odliczenie podatku zapłaconego za granicą przez kontrolowaną spółkę zagraniczną, jako ustanawiający wyjątek przepis, który właśnie ogranicza osiągnięcie celu dyrektywy, nie było zatem objęte obowiązkiem transpozycji ATAD, która przewiduje minimalną harmonizację. W konsekwencji, nie dokonując transpozycji art. 8 ust. 7, Królestwo Belgii nie naruszyło swojego obowiązku transpozycji. Również z tego powodu skarga Komisji jest bezzasadna.

C. Podsumowanie

97. Tym samym zarzut uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego z uwagi na brak transpozycji art. 8 ust. 7 ATAD przy wyborze opodatkowania od włączenia dochodów (podatku typu add-back), o którym mowa w art. 7 ust. 2 lit. b) ATAD jest bezzasadny już przy teleologicznej wykładni tego przepisu, ale w każdym razie z uwagi na samą minimalną harmonizację dyrektywy zgodnie z jej art. 3.

VI. Koszty

98. Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami należy obciążyć, na żądanie strony przeciwnej, stronę przegrywającą sprawę. Ze względu na to, że stanowisko Komisji jest bezzasadne, należy obciążyć ją kosztami zgodnie z żądaniem Królestwa Belgii.

99. Zgodnie z art. 140 § 1 regulaminu postępowania państwa członkowskie i instytucje Unii interweniujące w sprawie pokrywają własne koszty. Zgodnie z tym przepisem Królestwo Niderlandów pokrywa swoje własne koszty.

VII. Wnioski

100. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał orzekł, co następuje:

1) Skarga zostaje oddalona.

2) Komisja zostaje obciążona kosztami postępowania.

3) Królestwo Niderlandów pokrywa swoje własne koszty.