



Zbiór Orzeczeń

Sprawa C-623/22

**Belgian Association of Tax Lawyers i in.
przeciwko
Premier ministre/Eerste Minister**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Cour constitutionnelle
(Belgia)]

Wyrok Trybunału (druga izba) z dnia 29 lipca 2024 r.

Odesłanie prejudycjalne – Współpraca administracyjna w dziedzinie opodatkowania –
Obowiązkowa automatyczna wymiana informacji w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu
uzgodnień transgranicznych – Dyrektywa 2011/16/UE, zmieniona dyrektywą (UE) 2018/822 –
Artykuł 8ab ust. 1 – Obowiązek zgłoszenia – Artykuł 8ab ust. 5 – Pomocniczy obowiązek
powiadomienia – Tajemnica zawodowa – Ważność – Artykuły 7, 20, 21 oraz art. 49 ust. 1 Karty
praw podstawowych Unii Europejskiej – Prawo do poszanowania życia prywatnego –
Zasady równego traktowania i niedyskryminacji – Zasada legalności w prawie karnym – Zasada
pewności prawa

1. *Zbliżanie ustawodawstw – Współpraca administracyjna w dziedzinie opodatkowania –
Dyrektywa 2011/16 – Obowiązkowa automatyczna wymiana informacji –
Obowiązek zgłoszenia uzgodnień transgranicznych z zakresu potencjalnie agresywnego
planowania podatkowego – Zakres stosowania – Brak ograniczenia wyłącznie do podatku
dochodowego od osób prawnych – Naruszenie zasady równego traktowania – Brak
(Karta praw podstawowych Unii Europejskiej, art. 20, 21; dyrektywa Rady 2011/16, zmieniona
dyrektywą 2018/822, art. 8ab ust. 1, 6, 7)*

(zob. pkt 29, 30, 33, 34; pkt 1 sentencji)

2. *Zbliżanie ustawodawstw – Współpraca administracyjna w dziedzinie opodatkowania –
Dyrektywa 2011/16 – Obowiązkowa automatyczna wymiana informacji –
Obowiązek zgłoszenia uzgodnień transgranicznych z zakresu potencjalnie agresywnego
planowania podatkowego – Pojęcia uzgodnienia, uzgodnienia transgranicznego, uzgodnienia
standaryzowanego, uzgodnienia opracowanego na zamówienie, pośrednika i przedsiębiorstwa
powiązanego – Wystarczająco jasne i precyzyjne pojęcia – Naruszenie zasad pewności prawa
i legalności w prawie karnym – Brak – Ingerencja w życie prywatne pośrednika i właściwego
podatnika zdefiniowana w wystarczająco precyzyjny sposób
(Karta praw podstawowych Unii Europejskiej, art. 7, art. 49 ust. 1; dyrektywa Rady 2011/16,
zmieniona dyrektywą 2018/822)*

(zob. pkt 49, 52, 53, 56–60, 64, 66, 87, 89, 90; pkt 2 sentencji)

3. *Zbliżanie ustawodawstw – Współpraca administracyjna w dziedzinie opodatkowania – Dyrektywa 2011/16 – Obowiązkowa automatyczna wymiana informacji – Obowiązek zgłoszenia uzgodnień transgranicznych z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego – Cechy rozpoznawcze tych uzgodnień – Wskazanie wystarczająco jasne i precyzyjne – Naruszenie zasad pewności prawa i legalności w prawie karnym – Brak – Ingerencja w życie prywatne pośrednika i właściwego podatnika zdefiniowana w wystarczająco precyzyjny sposób*
(Karta praw podstawowych Unii Europejskiej, art. 7, art. 49 ust. 1; dyrektywa Rady 2011/16, zmieniona dyrektywą 2018/822, załącznik IV)

(zob. pkt 71, 73–75, 87, 90; pkt 2 sentencji)

4. *Zbliżanie ustawodawstw – Współpraca administracyjna w dziedzinie opodatkowania – Dyrektywa 2011/16 – Obowiązkowa automatyczna wymiana informacji – Obowiązek zgłoszenia uzgodnień transgranicznych z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego – Rozpoczęcie biegu 30-dniowego terminu na wykonanie tego obowiązku – Określenie wystarczająco jasne i precyzyjne – Naruszenie zasad pewności prawa i legalności w prawie karnym – Brak – Ingerencja w życie prywatne pośrednika i właściwego podatnika zdefiniowana w wystarczająco precyzyjny sposób*
(Karta praw podstawowych Unii Europejskiej, art. 7, art. 49 ust. 1; dyrektywa Rady 2011/16, zmieniona dyrektywą 2018/822, art. 8ab ust. 1 akapit pierwszy)

(zob. pkt 80–87, 89, 90; pkt 2 sentencji)

5. *Zbliżanie ustawodawstw – Współpraca administracyjna w dziedzinie opodatkowania – Dyrektywa 2011/16 – Obowiązkowa automatyczna wymiana informacji – Obowiązek zgłoszenia uzgodnień transgranicznych z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego – Możliwość zastąpienia przez państwa członkowskie obowiązku zgłoszenia obowiązkiem powiadomienia innego pośrednika – Zakres – Możliwość stworzona wyłącznie względem profesjonalistów uprawnionych do reprezentowania stron przed sądem*
(dyrektywa Rady 2011/16, zmieniona dyrektywą 2018/822, art. 8ab ust. 5)

(zob. pkt 99, 104, 106, 108)

6. *Prawa podstawowe – Poszanowanie życia prywatnego i rodzinnego – Zapisanie zarówno w Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej, jak i w europejskiej konwencji praw człowieka – Poziom ochrony zapewniany przez kartę nienaruszający poziomu ochrony zagwarantowanego w tej konwencji*
(Karta praw podstawowych Unii Europejskiej, art. 7)

(zob. pkt 113, 124)

7. *Zbliżanie ustawodawstw – Współpraca administracyjna w dziedzinie opodatkowania – Dyrektywa 2011/16 – Obowiązkowa automatyczna wymiana informacji – Obowiązki w zakresie informowania i współpracy nałożone na adwokatów – Tajemnica zawodowa adwokata – Zwolnienie adwokata pośrednika, który podlega obowiązkowi zachowania*

tajemnicy zawodowej, z obowiązku zgłoszenia – Spoczywający na tym adwokacie pośredniku obowiązek powiadomienia każdego innego pośrednika niebędącego jego klientem o ciążących na nim obowiązkach zgłoszeniowych – Naruszenie poszanowania życia prywatnego i rodzinnego – Nieważność – Zakres – Osoby, o których mowa w art. 1 ust. 2 lit. a) dyrektywy 98/5

(Karta praw podstawowych Unii Europejskiej, art. 7; dyrektywa Rady 2011/16, zmieniona dyrektywą 2018/822, art. 8ab ust. 5)

(zob. pkt 116, 118–120; pkt 3 sentencji)

8. *Zbliżanie ustawodawstw – Współpraca administracyjna w dziedzinie opodatkowania – Dyrektywa 2011/16 – Obowiązkowa automatyczna wymiana informacji – Obowiązek zgłoszenia uzgodnień transgranicznych z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego – Prawo do poszanowania życia prywatnego – Wolność każdego do organizowania swojego życia oraz działalności zarówno osobistej, jak i zawodowej lub handlowej – Ingerencja – Względy uzasadniające – Poszanowanie zasady legalności, istoty praw podstawowych i zasady proporcjonalności*
(Karta praw podstawowych Unii Europejskiej, art. 7; dyrektywa Rady 2011/16, zmieniona dyrektywą 2018/822, art. 8ab ust. 1, 6, 7)

(zob. pkt 127, 129–132, 136–138, 140–150; pkt 4 sentencji)

Streszczenie

W ramach odesłania prejudycjalnego dotyczącego oceny ważności Trybunał orzekł, że ustanowiony w zmienionej dyrektywie 2011/16¹ obowiązek zgłoszenia podatkowych uzgodnień transgranicznych z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego nie narusza praw podstawowych, w szczególności zasady równego traktowania i prawa do poszanowania życia prywatnego, ani zasady pewności prawa.

W niniejszej sprawie ustawą z dnia 20 grudnia 2019 r. dokonano transpozycji zmienionej dyrektywy 2011/16 do belgijskiego porządku prawnego.

Liczne stowarzyszenia i profesjonaliści działający w dziedzinie usług prawnych, podatkowych lub doradczych zwrócili się do Cour constitutionnelle (trybunału konstytucyjnego, Belgia) o stwierdzenie nieważności tej ustawy w całości lub w części. Zakwestionowali oni zasadniczo zarówno brak precyzji tej ustawy co do zakresu stosowania i zakresu obowiązku zgłoszenia uzgodnień transgranicznych, który ustawa ta obejmuje, jak i określone skutki tego obowiązku.

Ponieważ zakwestionowane w ten sposób przepisy krajowe mają swoje źródło w przepisach zmienionej dyrektywy 2011/16, Cour constitutionnelle (trybunał konstytucyjny) zwrócił się do Trybunału z szeregiem pytań prejudycjalnych dotyczących oceny ważności obowiązku zgłoszenia uzgodnień transgranicznych przewidzianego w art. 8ab ust. 1, 6 i 7 tej dyrektywy, a także przewidzianego w art. 8ab ust. 5 tej dyrektywy pomocniczego obowiązku powiadomienia, w świetle art. 7, 20, 21 i art. 49 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „Kartą”), a także ogólnej zasady pewności prawa.

¹ Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U. 2011, L 64, s. 1), zmieniona dyrektywą Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. (Dz.U. 2018, L 139, s. 1, zwana dalej „zmienioną dyrektywą 2011/16”).

Ocena Trybunału

W pierwszej kolejności, co się tyczy oceny istnienia ewentualnego naruszenia zasady równego traktowania przewidzianej w art. 20 Karty przez zmienioną dyrektywę 2011/16 w zakresie, w jakim dyrektywa ta nie ogranicza obowiązku zgłoszenia uzgodnień transgranicznych do dziedziny podatku dochodowego od osób prawnych, lecz przewiduje, że ma on zastosowanie do wszystkich podatków objętych jej zakresem stosowania, Trybunał stwierdził przede wszystkim, że kryterium, jakie należy wziąć pod uwagę, jest ryzyko agresywnego planowania podatkowego oraz unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania przez odnośne uzgodnienia transgraniczne, które to ryzyko prawodawca Unii zamierzał w tym przypadku zwalczać. Otóż, każdy rodzaj podatków może być przedmiotem agresywnego planowania podatkowego niezależnie od tego, czy chodzi o podatek dochodowy od osób prawnych, inne podatki bezpośrednie, czy też podatki pośrednie, które nie są przedmiotem szczególnych przepisów Unii².

W związku z tym różne rodzaje podatków podlegających obowiązkowi zgłoszenia przewidzianemu w zmienionej dyrektywie 2011/16 należą do sytuacji porównywalnych w świetle celów realizowanych przez tę dyrektywę, ponieważ takie podleganie temu obowiązkowi nie ma w tym względzie oczywiście niewłaściwego charakteru w świetle wspomnianych celów.

W drugiej kolejności Trybunał uznał, że pojęcia³ i początek biegu 30-dniowego terminu wyznaczonego na wykonanie obowiązku zgłoszenia, którymi posłużono się w zmienionej dyrektywie 2011/16 i które dyrektywa ta ustanawia w celu określenia zakresu stosowania i zakresu tego obowiązku, są wystarczająco jasne i precyzyjne w świetle wymogów wynikających z zasady pewności prawa i zasady legalności w prawie karnym ustanowionej w art. 49 ust. 1 Karty.

Ponadto, ponieważ art. 7 Karty nie nakłada żadnego bardziej rygorystycznego obowiązku niż jej art. 49 w zakresie wymogu jasności i precyzji użytych pojęć i wyznaczonych terminów, ingerencja w życie prywatne pośrednika i właściwego podatnika, z jaką wiąże się obowiązek zgłoszenia jest zdefiniowana w sposób wystarczająco precyzyjny w świetle informacji, jakie powinno zawierać to zgłoszenie.

W trzeciej kolejności, co się tyczy ewentualnego naruszenia tajemnicy zawodowej przez pośrednika innego niż adwokat, wynikającego z pomocniczego obowiązku powiadomienia przewidzianego w art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16 w zakresie, w jakim obowiązek ten skutkuje poinformowaniem osób trzecich, a ostatecznie organu podatkowego, o istnieniu stosunku doradztwa między tym pośrednikiem a jego klientem, Trybunał uściślił przede wszystkim, że możliwość zastąpienia przez państwa członkowskie obowiązku zgłoszenia obowiązkiem powiadomienia została przewidziana w tym przepisie wyłącznie względem profesjonalistów, którzy podobnie jak adwokaci są uprawnieni zgodnie z prawem krajowym do reprezentowania stron przed sądem.

Jedynie ze względu na szczególną pozycję zawodu adwokata w ramach organizacji wymiaru sprawiedliwości państw członkowskich Trybunał w wyroku Orde van Vlaamse Balies i in.⁴ uznał, że pomocniczy obowiązek powiadomienia nałożony na adwokata narusza art. 7 Karty.

² Podatek od wartości dodanej, cła i podatek akcyzowy są wyłączone z zakresu stosowania zmienionej dyrektywy 2011/16.

³ Pojęcia, w odniesieniu do których sąd odsyłający wyraził wątpliwości co do ich precyzyjnego i jasnego charakteru, to: „uzgodnienie”, „uzgodnienie transgraniczne”, „uzgodnienie standaryzowane”, „uzgodnienie opracowane na miarę”, „pośrednik”, „uczestnik”, „przedsiębiorstwo powiązane”, a także przymiotnik „transgraniczny”, różne „cechy rozpoznawcze” zdefiniowane w załączniku IV oraz „kryterium głównej korzyści”.

⁴ Wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Orde van Vlaamse Balies i in. (C-694/20, EU:C:2022:963).

Tym samym rozwiązanie przyjęte w tym wyroku odnosi się wyłącznie do osób, które wykonują swoją działalność zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a) dyrektywy 98/5⁵, i nie rozciąga się na innych profesjonalistów, którzy nie odpowiadają tym cechom, nawet gdyby byli uprawnieni przez państwa członkowskie do reprezentowania stron przed sądem.

Wreszcie, w czwartej kolejności, co się tyczy ewentualnego naruszenia przez obowiązek zgłoszenia prawa do ochrony życia prywatnego, gdy obowiązek ten dotyczy uzgodnienia mającego na celu uzyskanie korzyści podatkowej, w sposób zgodny z prawem i niestanowiący nadużycia, który to obowiązek ograniczałby wówczas, jak podkreśla sąd odsyłający, swobodę podatnika w wyborze rozwiązania podatkowego wiążącego się z najniższym opodatkowaniem oraz swobodę pośrednika w jego opracowaniu i doradzeniu podatnikowi, Trybunał odwołał się do orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka⁶, z którego wynika, że pojęcie życia prywatnego jest pojęciem szerokim, obejmującym pojęcie autonomii osobistej, które oznacza swobodę każdego w zakresie organizowania swojego życia i działalności, zarówno osobistej, jak i zawodowej lub handlowej.

Uwzględniając to orzecznictwo, Trybunał uznał, że obowiązek zgłoszenia uzgodnień transgranicznych stanowi ingerencję w prawo do poszanowania życia prywatnego zagwarantowane w art. 7 Karty, ponieważ prowadzi do ujawnienia administracji wyników prac w zakresie konstrukcji podatkowych i inżynierii podatkowej, bazujących na różnicach między poszczególnymi obowiązującymi przepisami krajowymi, prowadzonych w ramach działalności osobistej, zawodowej lub handlowej przez samego podatnika lub pośrednika, a tym samym może zniechęcać zarówno tego podatnika, jak i jego doradców do opracowywania i wdrażania mechanizmów transgranicznego planowania podatkowego.

Jednakże taka ingerencja, która nie narusza istoty prawa do poszanowania życia prywatnego, która jest proporcjonalna i nie jest niewspółmierna w stosunku do celu interesu ogólnego polegającego na zwalczaniu agresywnego planowania podatkowego i zapobieganiu ryzyku unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania, do osiągnięcia którego dąży w tym przypadku zmieniona dyrektywa 2011/16, jest uzasadniona w świetle tego celu. Wynika z tego, że rozpatrywany obowiązek zgłoszenia nie narusza prawa do poszanowania życia prywatnego, rozumianego jako przysługujące każdemu prawo do zorganizowania swojego życia prywatnego, zagwarantowane w art. 7 Karty.

⁵ Dyrektywa 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mająca na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w państwie członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych (Dz.U. z 1998 r., L 77, s. 36).

⁶ Zobacz w szczególności wyrok ETPC z dnia 18 stycznia 2018 r. w sprawie FNASS i in. przeciwko Francji, ECLI:CE:ECHR:2018:0118JUD 004815111, § 153 i przytoczone tam orzecznictwo. W tym względzie art. 7 Karty odpowiada art. 8 ust. 1 europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, a zgodnie z art. 52 ust. 3 Karty przy dokonywaniu wykładni praw zagwarantowanych w tym art. 7 Trybunał bierze pod uwagę odpowiadające im prawa zagwarantowane w tymże art. 8 ust. 1, zgodnie z ich wykładnią dokonaną przez ETPC.