



Zbiór Orzeczeń

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

W sprawie C-623/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie
prejudycjalnym, złożony przez Cour constitutionnelle [trybunał konstytucyjny (Belgia)]
postanowieniem z dnia 15 września 2022 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 września
2022 r., w postępowaniu:

Belgian Association of Tax Lawyers,

SR,

FK,

Ordre des barreaux francophones et germanophone,

Orde van Vlaamse Balies,

CQ,

Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten,

VH,

ZS,

NI,

EX

* Język postępowania: francuski

przeciwko

Premier ministre/Eerste Minister,

przy udziale:

Conseil des barreaux européens AISBL,

Conseil national des barreaux de France,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Prechal, prezes izby, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer (sprawozdawca) i M.L. Arastey Sahún, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Emiliou,

sekretarz: N. Mundhenke, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 30 listopada 2023 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Belgian Association of Tax Lawyers, SR i FK – P. Malherbe, avocat, oraz P. Verhaeghe, advocaat,
- w imieniu Ordre des barreaux francophones et germanophone – J. Noël oraz S. Scarnà, avocats,
- w imieniu Orde van Vlaamse Balies i CQ – P. Wouters, advocaat,
- w imieniu Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, VH, ZS, NI i EX – F. Judo, advocaat,
- w imieniu Conseil national des barreaux de France – J.-P. Hordies oraz J. Tacquet, avocats,
- w imieniu rządu belgijskiego – S. Baeyens, P. Cottin oraz C. Pochet, w charakterze pełnomocników, których wspierała S. Hamerijck, experte,
- w imieniu rządu czeskiego – J. Očková, M. Smolek oraz J. Vlácil, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego – A. Ballesteros Panizo oraz I. Herranz Elizalde, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna oraz A. Kramarczyk-Szaładzińska, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Rady Unii Europejskiej – I. Gurov, K. Pavlaki oraz K. Pleśniak, w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej – A. Ferrand, W. Roels oraz P.J.O. Van Nuffel, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 29 lutego 2024 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy oceny ważności art. 8ab ust. 1, 5, 6 i 7 dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U. 2011, L 64, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. (Dz.U. 2018, L 139, s. 1), w świetle praw podstawowych, w szczególności art. 7, 20, 21 i art. 49 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „Kartą”), a także ogólnej zasady pewności prawa.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach szeregu sporów w szczególności między stowarzyszeniem niemającym osobowości prawnej Belgian Association of Tax Lawyers i innymi osobami (zwanymi dalej „BATL”), Ordre des barreaux francophones et germanophone (zrzeszeniem izb adwokackich francuskojęzycznych i niemieckojęzycznej, zwanym dalej „OBFG”), Orde van Vlaamse Balies (zrzeszeniem flamandzkich izb adwokackich) i innymi osobami (zwanymi dalej „OVb”) oraz Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (instytutem księgowych i doradców podatkowych) i innymi osobami (zwanymi dalej „ITAA”) a Premier ministre/Eerste Minister (premierem, Belgia) w przedmiocie ważności niektórych przepisów loi du 20 décembre 2019 transposant la directive [2018/822] (ustawy z dnia 20 grudnia 2019 r. transponującej dyrektywę [2018/822]) (*Moniteur belge* z dnia 30 grudnia 2019 r., s. 119025).

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 98/5/WE

- 3 Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mającej na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w państwie członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych (Dz.U. 1998, L 77, s. 36), zmienionej dyrektywą Rady z dnia 13 maja 2013 r. (Dz.U. 2013, L 158, s. 368) (zwanej dalej „dyrektywą 98/5”), stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy:

- a) »prawnik«: oznacza każdą osobę, obywatela państwa członkowskiego, uprawnionego do wykonywania swego zawodu zgodnie z jednym z tytułów zawodowych, wymienionych poniżej:

w Belgii: Avocat/Advocaat/Rechtsanwalt

Bulgaria: Адвокат

Republika Czeska: Advokát
w Danii: Advokat
w Niemczech: Rechtsanwalt
Estonia: Vandeadvokaat
w Grecji: Δικηγόρος
w Hiszpanii: Abogado/Advocat/Avogado/Abokatu
we Francji: Avocat
w Chorwacji: Odvjetnik/Odvjetnica
w Irlandii: Barrister/Solicitor
we Włoszech: Avvocato
Cypr: Δικηγόρος
Łotwa: Zvērināts advokāts
Litwa: Advokatas
w Luksemburgu: Avocat
Węgry: Ügyvéd
Malta: Avukat/Prokuratur Legali
w Niderlandach: Advocaat
w Austrii: Rechtsanwalt
Polska: Adwokat/Radca prawny
w Portugalii: Advogado
Rumunia: Avocat
Słowenia: Odvetnik/Odvetnica
Słowacja: Advokát/Komerčný právnik
w Finlandii: Asianajaja/Advokat
w Szwecji: Advokat
w Zjednoczonym Królestwie: Advocate/Barrister/Solicitor”.

Dyrektywa 2011/16

- 4 Dyrektywa 2011/16 wprowadziła system współpracy między krajowymi organami podatkowymi państw członkowskich oraz ustanowiła zasady i procedury stosowane przy wymianie informacji w celach podatkowych.

5 Dyrektywa ta była wielokrotnie zmieniana, w szczególności dyrektywą 2018/822 (zwana dalej „zmienioną dyrektywą 2011/16”), która wprowadziła obowiązek zgłoszenia właściwym organom transgranicznych uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego (zwany dalej „obowiązkiem zgłoszenia” lub „zgłoszeniem”).

6 Artykuł 2 zmienionej dyrektywy 2011/16, zatytułowany „Zakres stosowania”, stanowi w ust. 1 i 2:

„1. Niniejsza dyrektywa ma zastosowanie do wszystkich podatków każdego rodzaju pobieranych przez państwo członkowskie lub na jego rzecz, lub przez jednostki terytorialne lub administracyjne państwa członkowskiego, w tym także władze lokalne, lub na ich rzecz.

2. Niezależnie od ust. 1 niniejsza dyrektywa nie ma zastosowania do podatku od wartości dodanej [VAT] i ceł ani do podatków akcyzowych objętych innymi przepisami unijnymi dotyczącymi współpracy administracyjnej między państwami członkowskimi. Niniejsza dyrektywa nie ma również zastosowania do obowiązkowych składek na ubezpieczenie społeczne należnych państwu członkowskiemu lub jednostkom jego podziału lub instytucjom ubezpieczenia społecznego ustanowionym na mocy prawa publicznego”.

7 Artykuł 3 tej dyrektywy, zatytułowany „Definicje”, stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:

1) »właściwy organ« państwa członkowskiego oznacza organ wyznaczony jako taki przez państwo członkowskie. Jeżeli zgodnie z niniejszą dyrektywą działa centralne biuro łącznikowe, łącznikowy organ administracyjny lub właściwy urzędnik, to są również uznawani za właściwy organ w drodze delegacji zgodnie z art. 4;

[...]

18) »uzgodnienie transgraniczne« oznacza uzgodnienie, które dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego albo państwa członkowskiego i państwa trzeciego, jeżeli spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

- a) nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia są rezydentami do celów podatkowych tej samej jurysdykcji;
- b) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia jest jednocześnie rezydentem do celów podatkowych więcej niż jednej jurysdykcji;
- c) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność w innej jurysdykcji za pośrednictwem stałego zakładu zlokalizowanego w tej jurysdykcji, a uzgodnienie stanowi część lub całość działalności gospodarczej tego stałego zakładu;
- d) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność w innej jurysdykcji, nie będąc jej rezydentem do celów podatkowych ani nie posiadając stałego zakładu zlokalizowanego w tej jurysdykcji;
- e) takie uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji lub na wskazanie własności rzeczywistej.

Do celów pkt 18–25 niniejszego artykułu, art. 8ab i załącznika IV, uzgodnienie oznacza również szereg uzgodnień. Uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część;

- 19) »podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne« oznacza dowolne uzgodnienie transgraniczne, które charakteryzuje się co najmniej jedną z cech rozpoznawczych określonych w załączniku IV;
- 20) »cecha rozpoznawcza« oznacza typową właściwość lub typowy element uzgodnienia transgranicznego, wymienione w załączniku IV, które wskazują na potencjalne zagrożenie unikaniem opodatkowania;
- 21) »pośrednik« oznacza osobę, która opracowuje, wprowadza do obrotu, organizuje lub udostępnia do wdrożenia podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub zarządza wdrażaniem takiego uzgodnienia.

Termin ten obejmuje również osobę, która, uwzględniając odpowiednie fakty i okoliczności i w oparciu o dostępne informacje i właściwą wiedzę fachową i orientację wymagane do świadczenia takich usług, zdaje sobie sprawę lub można racjonalnie oczekiwać, że zdaje sobie sprawę, że podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzania do obrotu, organizowania, udostępniania do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego. Każdej osobie musi przysługiwać prawo do udowodnienia, że nie zdawała sobie sprawy lub że nie można było racjonalnie oczekiwać, by zdawała sobie sprawę, że jest zaangażowana w podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne. W tym celu taka osoba może powołać się na wszystkie stosowne fakty i okoliczności, a także dostępne informacje i swoją odpowiednią wiedzę fachową i orientację.

Aby zostać uznaną za pośrednika, dana osoba musi spełnić co najmniej jeden z następujących warunków dodatkowych:

- a) być rezydentem do celów podatkowych w państwie członkowskim;
 - b) posiadać stały zakład w państwie członkowskim, za którego pośrednictwem świadczone są usługi dotyczące uzgodnienia;
 - c) być zarejestrowana w państwie członkowskim lub podlegać przepisom prawa państwa członkowskiego;
 - d) być zarejestrowana w stowarzyszeniu zawodowym związanym z usługami prawnymi, podatkowymi lub doradczymi w państwie członkowskim;
- 22) »właściwy podatnik« oznacza osobę, której udostępniono do wdrożenia podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub która jest gotowa wdrożyć podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub dokonała pierwszej czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia;
 - 23) do celów art. 8ab »przedsiębiorstwo powiązane« oznacza osobę, która jest powiązana z inną osobą w co najmniej jeden z następujących sposobów:
 - a) dana osoba uczestniczy w zarządzaniu inną osobą i jest w stanie wywierać znaczący wpływ na tę inną osobę;
 - b) dana osoba uczestniczy w sprawowaniu kontroli nad inną osobą poprzez udział kapitałowy, który uprawnia do ponad 25 % praw głosu;
 - c) dana osoba posiada udział w kapitale innej osoby poprzez prawo własności – bezpośrednio lub pośrednio – ponad 25 % kapitału;
 - d) dana osoba jest uprawniona do co najmniej 25 % zysków innej osoby.

Jeśli w zarządzaniu, kontroli, kapitale lub zyskach tej samej osoby uczestniczy, zgodnie z lit. a)–d), więcej niż jedna osoba, wszystkie takie osoby są uznawane za przedsiębiorstwa powiązane.

Jeżeli te same osoby uczestniczą w zarządzaniu lub kontroli lub posiadają udział w kapitale lub zyskach, zgodnie z lit. a)–d), więcej niż jednej osoby, wszystkie takie osoby są uznawane za przedsiębiorstwa powiązane.

Do celów niniejszego punktu osoba, która działa wspólnie z inną osobą w odniesieniu do praw głosu lub własności kapitału podmiotu, jest traktowana jako osoba dysponująca prawami głosu w tym podmiocie lub udziałem w kapitale tego podmiotu, które należą do tej drugiej osoby.

W przypadku udziału pośredniego spełnienie wymogów określonych w lit. c) ustala się, mnożąc wysokości udziału na kolejnych poziomach. Uznaje się, że osoba posiadająca ponad 50 % praw głosu posiada 100 % tych praw.

Osobę fizyczną, jej współmałżonka oraz wstępnych lub zstępnych w linii prostej traktuje się jako pojedynczą osobę;

- 24) »uzgodnienie standaryzowane« oznacza uzgodnienie transgraniczne, które jest opracowane, wprowadzone do obrotu, gotowe do wdrożenia lub udostępnione do wdrożenia bez potrzeby znacznego dostosowania do potrzeb osoby z niego korzystającej;
- 25) »uzgodnienie opracowane na zamówienie« oznacza każde uzgodnienie transgraniczne, które nie jest uzgodnieniem standaryzowanym”.
- 8 Artykuł 8ab zmienionej dyrektywy 2011/16, zatytułowany „Zakres i warunki obowiązkowej automatycznej wymiany informacji na temat podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych”, stanowi:

„1. Każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu nałożenia na pośredników obowiązku przekazywania właściwym organom informacji, które są im znane lub które są w ich posiadaniu lub pod ich kontrolą, dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, w ciągu 30 dni, licząc od:

- a) następnego dnia po udostępnieniu do wdrożenia danego podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego; lub
- b) następnego dnia po przygotowaniu do wdrożenia danego podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego; lub
- c) daty dokonania pierwszej czynności służącej wdrożeniu podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego,

w zależności od tego, co nastąpi wcześniej.

Niezależnie od akapitu pierwszego, pośrednicy, o których mowa w art. 3 pkt 21 akapit drugi, są także zobowiązani do przekazywania informacji w ciągu 30 dni, licząc od następnego dnia po udzieleniu, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porady.

2. W przypadku uzgodnień standaryzowanych państwa członkowskie przyjmują niezbędne środki w celu nałożenia na pośredników obowiązku składania co 3 miesiące okresowej aktualizacji zgłoszenia zawierającej nowe informacje podlegające zgłoszeniu, o których mowa w ust. 14 lit. a), d), g) i h), które stały się dostępne od czasu poprzedniego zgłoszenia.

[...]

5. Każde państwo członkowskie może przyjąć niezbędne środki w celu umożliwienia pośrednikom zwolnienia się z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli takie zgłoszenie wiązałoby się z naruszeniem tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego. W takich okolicznościach każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu zobowiązania pośredników do bezzwłocznego powiadomienia każdego innego pośrednika lub, w przypadku braku takiego pośrednika, właściwego podatnika o ciążących na nich obowiązkach zgłoszenia na mocy ust. 6.

Pośrednicy mogą być uprawnieni do zwolnienia z obowiązku określonego w akapicie pierwszym jedynie w zakresie, w jakim działają w granicach odpowiednich przepisów krajowych dotyczących ich zawodów.

6. Każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu wprowadzenia wymogu, by w przypadku braku pośrednika lub gdy pośrednik powiadamia właściwego podatnika lub innego pośrednika o zastosowaniu zwolnienia na mocy ust. 5, obowiązek przekazywania informacji dotyczących podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego spoczywał na tym innym powiadomionym pośredniku lub, w przypadku braku takiego pośrednika, na właściwym podatniku.

7. Właściwy podatnik, na którym spoczywa obowiązek zgłoszenia, przekazuje informacje w terminie 30 dni, licząc od następnego dnia po udostępnieniu danego podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego temu właściwemu podatnikowi do wdrożenia lub przygotowaniu takiego uzgodnienia do wdrożenia przez tego właściwego podatnika, lub po dokonaniu pierwszej czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia w odniesieniu do tego właściwego podatnika, w zależności od tego, co nastąpi wcześniej.

Jeżeli właściwy podatnik jest zobowiązany do przekazywania informacji dotyczących podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego właściwym organom w więcej niż jednym państwie członkowskim, takie informacje są przekazywane jedynie w państwie członkowskim, które widnieje wyżej na poniższej liście:

- a) w państwie członkowskim, w którym właściwy podatnik jest rezydentem do celów podatkowych;
- b) w państwie członkowskim, w którym właściwy podatnik posiada stały zakład, który korzysta z uzgodnienia;
- c) w państwie członkowskim, w którym właściwy podatnik uzyskuje dochód lub generuje zyski, mimo że dany właściwy podatnik nie jest rezydentem do celów podatkowych ani nie posiada stałego zakładu w żadnym państwie członkowskim;

d) w państwie członkowskim, w którym właściwy podatnik prowadzi działalność, mimo że dany właściwy podatnik nie jest rezydentem do celów podatkowych ani nie posiada stałego zakładu w żadnym państwie członkowskim.

8. W przypadku gdy zgodnie z ust. 7 właściwy podatnik jest zobowiązany do dokonania zgłoszeń organom kilku państw, jest on zwolniony z przekazywania informacji, jeśli dysponuje dowodem, zgodnie z prawem krajowym, że te same informacje zostały już przekazane w innym państwie członkowskim.

9. Każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu wprowadzenia wymogu, by w przypadku gdy istnieje więcej niż jeden pośrednik, obowiązek przekazania informacji dotyczących podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego spoczywał na wszystkich pośrednikach zaangażowanych w to samo podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne.

Dany pośrednik jest zwolniony z przekazywania informacji tylko w zakresie, w jakim dysponuje dowodem, zgodnie z prawem krajowym, że te same informacje, o których mowa w ust. 14, zostały już przekazane przez innego pośrednika.

[...]

12. Każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu zobowiązania pośredników i właściwych podatników do przekazywania informacji na temat podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego, w odniesieniu do którego dokonano pierwszej czynności służącej jego wdrożeniu w okresie między dniem 25 czerwca 2018 r. a dniem 30 czerwca 2020 r. Pośrednicy i właściwi podatnicy, w stosownych przypadkach, przekazują informacje o tych podlegających zgłoszeniu uzgodnieniach transgranicznych do dnia 31 sierpnia 2020 r.

13. Właściwy organ państwa członkowskiego, któremu przekazano informacje zgodnie z ust. 1–12 [...], przekazuje informacje określone w ust. 14 [...] właściwym organom wszystkich pozostałych państw członkowskich [...]

14. Informacje, które właściwy organ państwa członkowskiego jest zobowiązany przekazywać na mocy ust. 13, zawierają w zależności od przypadku:

- a) dane identyfikacyjne pośredników i właściwych podatników, w tym ich nazwę lub imię i nazwisko, datę i miejsce urodzenia (w przypadku osób fizycznych), rezydencję podatkową, numer [identyfikacji podatkowej («NIP»)] oraz, w stosownych przypadkach, osób będących przedsiębiorstwami powiązanymi z właściwym podatnikiem;
- b) informacje o cechach rozpoznawczych określonych w załączniku IV, które sprawiają, że dane uzgodnienie transgraniczne podlega zgłoszeniu;
- c) streszczenie treści podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego, w tym wskazanie nazwy, pod jaką to uzgodnienie funkcjonuje, jeżeli taka istnieje, oraz opis stosownej działalności gospodarczej lub uzgodnień sformułowany w sposób abstrakcyjny i nieprowadzący do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej lub procesu produkcyjnego, lub do ujawnienia informacji, które byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym;

- d) dzień, w którym została lub zostanie dokonana pierwsza czynność służąca wdrożeniu podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego;
- e) informacje o przepisach krajowych, które stanowią podstawę podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego;
- f) wartość podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego;
- g) określenie państwa członkowskiego właściwego podatnika lub właściwych podatników lub wszelkich pozostałych państw członkowskich, których może dotyczyć podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne;
- h) określenie każdej innej osoby w państwie członkowskim, na którą to osobę podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne może mieć wpływ, wraz ze wskazaniem państwa członkowskiego, z którym powiązana jest taka osoba.

[...].

- 9 Artykuł 25a zmienionej dyrektywy 2011/16, zatytułowany „Sankcje”, ma następujące brzmienie:

„Państwa członkowskie przyjmują przepisy dotyczące sankcji mających zastosowanie w przypadku naruszenia przepisów krajowych przyjętych zgodnie z niniejszą dyrektywą dotyczących art. 8aa i 8ab oraz przyjmują wszelkie niezbędne środki w celu zapewnienia stosowania tych sankcji. Sankcje te muszą być skuteczne, proporcjonalne i odstraszające”.

- 10 Załącznik IV do zmienionej dyrektywy 2011/16 (zwany dalej „załącznikiem IV”), zatytułowany „Cechy rozpoznawcze”, przewiduje kryterium głównej korzyści i zawiera wykaz kategorii cech rozpoznawczych w następujący sposób:

„Część I. Kryterium głównej korzyści

Ogólne cechy rozpoznawcze należące do kategorii A i szczególne cechy rozpoznawcze należące do kategorii B i kategorii C pkt 1 lit. b) ppkt (i), lit. c) i d) można uwzględnić jedynie, jeżeli spełnione jest »kryterium głównej korzyści«.

Kryterium to jest spełnione, jeżeli można ustalić, że główną korzyścią lub jedną z głównych korzyści, które – uwzględniając wszystkie odpowiednie fakty i okoliczności – dana osoba może spodziewać się uzyskać dzięki uzgodnieniu, jest korzyść podatkowa.

W kontekście cechy rozpoznawczej należącej do kategorii C pkt 1 spełnienie warunków określonych w kategorii C pkt 1 lit. b) ppkt (i), lit. c) lub d) nie może samo w sobie być powodem uznania, że dane uzgodnienie spełnia kryterium głównej korzyści.

Część II. Kategorie cech rozpoznawczych

A. Ogólne cechy rozpoznawcze wiążące się z kryterium głównej korzyści

1. Uzgodnienie, w ramach którego właściwy podatnik lub uczestnik uzgodnienia zobowiązuje się do przestrzegania klauzuli poufności potencjalnie zobowiązującej go do nieujawniania wobec innych pośredników lub organów podatkowych, w jaki sposób dane uzgodnienie może zapewniać korzyść podatkową.

2. Uzgodnienie, w ramach którego pośrednik jest uprawniony do otrzymania zapłaty (lub też odsetek, wynagrodzenia za koszty finansowania oraz innych opłat) za uzgodnienie, a wysokość tej zapłaty ustala się na podstawie:
 - a) kwoty korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia; lub
 - b) tego, czy dzięki uzgodnieniu rzeczywiście uzyskano korzyść podatkową. Obejmuje to zobowiązanie po stronie pośrednika do częściowego lub całkowitego zwrotu zapłaty w przypadku, gdy nie uzyskano części lub całości przewidywanej korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia.
 3. Uzgodnienie, które wymaga znacznie ujednoliconej dokumentacji lub struktury i jest dostępne dla więcej niż jednego właściwego podatnika oraz może zostać wdrożone bez potrzeby znacznego dostosowywania.
- B. Szczególne cechy rozpoznawcze wiążące się z kryterium głównej korzyści
1. Uzgodnienie, w ramach którego jego uczestnik podejmuje rozmyślne działania obejmujące nabycie przedsiębiorstwa przynoszącego straty, zaprzestanie głównej działalności takiego przedsiębiorstwa i wykorzystywanie jego strat w celu zmniejszenia swoich zobowiązań podatkowych, w tym poprzez przeniesienie tych strat do innej jurysdykcji lub przyspieszenie wykorzystania tych strat.
 2. Uzgodnienie, które prowadzi do przekształcenia dochodu w kapitał, darowizny lub inne kategorie dochodów, które są niżej opodatkowane lub zwolnione z podatku.
 3. Uzgodnienie, które obejmuje transakcje określone generujące fikcyjny obrót środków, mianowicie poprzez angażowanie podmiotów pośredniczących nieodgrywających żadnych innych podstawowych funkcji gospodarczych lub poprzez zawieranie transakcji wzajemnie się kompensujących lub znoszących, lub mających inne podobne funkcje.
- C. Szczególne cechy rozpoznawcze powiązane z transakcjami transgranicznymi
1. Uzgodnienie, które obejmuje podlegające odliczeniu płatności transgraniczne między co najmniej dwoma powiązаныmi przedsiębiorstwami, w przypadku gdy jest spełniony co najmniej jeden z następujących warunków:
 - a) odbiorca nie jest rezydentem do celów podatkowych w żadnej jurysdykcji podatkowej;
 - b) odbiorca jest wprawdzie rezydentem do celów podatkowych w jednej z jurysdykcji, jednak jurysdykcja ta:
 - (i) nie pobiera podatku od osób prawnych lub pobiera podatek od osób prawnych według stawki zerowej lub niemal zerowej; lub
 - (ii) znajduje się w wykazie jurysdykcji państw trzecich, które zostały ocenione wspólnie przez państwa członkowskie lub w ramach [Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)] jako niechętne współpracy;
 - c) wspomniane płatności są objęte całkowitym zwolnieniem z podatku w jurysdykcji, w której odbiorca jest rezydentem do celów podatkowych;
 - d) wspomniane płatności są objęte preferencyjnym systemem podatkowym w jurysdykcji, w której odbiorca jest rezydentem do celów podatkowych.
 2. O odliczenia z tytułu tej samej amortyzacji składnika aktywów występuje się w więcej niż jednej jurysdykcji.
 3. O ulgę z tytułu podwójnego opodatkowania w odniesieniu do tej samej pozycji dochodów lub kapitału występuje się w więcej niż jednej jurysdykcji.
 4. Istnieje uzgodnienie, które obejmuje przeniesienie aktywów i w ramach którego kwoty uznawane za należne w zamian za te aktywa znacznie się różnią w odpowiednich jurysdykcjach.

D. Szczególne cechy rozpoznawcze powiązane z automatyczną wymianą informacji i własnością rzeczywistą

1. Uzgodnienie, którego skutkiem może być obejście obowiązku dokonania zgłoszenia zgodnie z przepisami wdrażającymi ustawodawstwo Unii lub równoważnymi porozumieniami w sprawie automatycznej wymiany informacji na temat »rachunków finansowych«, w tym porozumieniami z państwami trzecimi, lub uzgodnienie, które wykorzystuje brak takich przepisów lub porozumień. Takie uzgodnienia obejmują przynajmniej:
 - a) wykorzystanie rachunku, produktu lub inwestycji, które nie są lub rzekomo nie są »rachunkiem finansowym«, ale mają cechy, które są w znacznej mierze podobne do cech »rachunku finansowego«;
 - b) przenoszenie »rachunków finansowych« lub aktywów do jurysdykcji, lub wybór jurysdykcji, które nie są związane umowami w sprawie automatycznej wymiany informacji na temat »rachunków finansowych« z państwem, w którym właściwy podatnik ma miejsce zamieszkania;
 - c) zmianę klasyfikacji dochodu i kapitału na produkty lub płatności, które nie podlegają automatycznej wymianie informacji na temat »rachunków finansowych«;
 - d) przenoszenie lub konwersję »instytucji finansowej« lub »rachunku finansowego« lub znajdujących się tam aktywów do »instytucji finansowej« lub na »rachunek finansowy« lub do aktywów, które nie podlegają zgłaszaniu w ramach automatycznej wymiany informacji na temat »rachunków finansowych«;
 - e) wykorzystanie osób prawnych, uzgodnień lub struktur, które eliminują lub mają na celu wyeliminowanie obowiązku zgłoszenia ciążącego na najmniej jednym »posiadaczu rachunku« lub »osobie kontrolującej« na mocy przepisów o automatycznej wymianie informacji na temat »rachunków finansowych«;
 - f) uzgodnienia, które powodują, że procedury należytej staranności stosowane przez »instytucje finansowe« są nieskuteczne lub które wykorzystują słabości takich procedur stosowanych przez »instytucje finansowe« w celu wywiązania się z obowiązków zgłaszania informacji finansowych, w tym wybór jurysdykcji, które posiadają nieodpowiednie lub słabe systemy egzekwowania przepisów dotyczących przeciwdziałania praniu pieniędzy lub słabe wymogi w zakresie przejrzystości wobec osób prawnych lub konstrukcji prawnych.
2. Uzgodnienie obejmujące łańcuch nieprzejrzystej własności prawnej lub własności rzeczywistej z wykorzystaniem osób, konstrukcji lub struktur prawnych:
 - a) które nie prowadzą znaczącej działalności gospodarczej wspomaganej odpowiednim personelem, wyposażeniem, aktywami i pomieszczeniami; oraz
 - b) które są zarejestrowane, zarządzane, znajdują się, są kontrolowane lub założone w jurysdykcji innej niż jurysdykcja miejsca rezydencji co najmniej jednego z właścicieli rzeczywistych aktywów będących w posiadaniu takich osób, konstrukcji lub struktur prawnych; oraz
 - c) jeżeli nie można wskazać właścicieli rzeczywistych takich osób, konstrukcji lub struktur prawnych, zgodnie z definicją w dyrektywie [Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zmieniającej rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 i uchylającej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2005/60/WE oraz dyrektywę Komisji 2006/70/WE (Dz.U. 2015, L 141, s. 73)].

E. Szczególne cechy rozpoznawcze powiązane z ustalaniem cen transferowych

1. Uzgodnienie obejmujące wykorzystanie jednostronnych zasad »bezpiecznej przystani«.

2. Uzgodnienie obejmujące przeniesienie trudnych do wycenienia wartości niematerialnych i prawnych. Termin »trudne do wycenienia wartości niematerialne i prawne« obejmuje wartości niematerialne i prawne lub prawa do nich, w przypadku których to wartości w momencie ich przenoszenia między powiązаныmi przedsiębiorstwami:
 - a) nie istniały wiarygodne wartości porównywalne; oraz
 - b) w momencie rozpoczęcia transakcji prognozy przyszłych przepływów pieniężnych lub dochodów, które miały pochodzić od wartości niematerialnych i prawnych, lub założenia zastosowane przy wycenie wartości niematerialnych i prawnych, są w wysokim stopniu niepewne, co sprawia, że w chwili przeniesienia trudno jest przewidzieć stopień ostatecznego powodzenia w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych.
3. Uzgodnienie obejmujące transgraniczne przeniesienie funkcji lub ryzyka lub aktywów wewnątrz grupy, jeżeli prognozowany roczny wynik finansowy podmiotu przenoszącego lub podmiotów przenoszących przed odsetkami i opodatkowaniem, w trzyletnim okresie po przeniesieniu, wynosi mniej niż 50 % prognozowanego rocznego wyniku finansowego takiego podmiotu lub podmiotów przed odsetkami i opodatkowaniem, gdyby nie dokonano przeniesienia”.

Dyrektywa (UE) 2016/1164

- 11 Motyw 11 dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U. 2016, L 193, s. 1) stanowi:

„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. W Unii [Europejskiej] przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania powinny mieć zastosowanie do uzgodnień, które nie są rzeczywiste; we wszystkich pozostałych przypadkach podatnik powinien mieć swobodę wyboru takiej struktury podatkowej, która jest najbardziej efektywna z punktu widzenia prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. [...]”.

- 12 Artykuł 6 dyrektywy 2016/1164, zatytułowany „Przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania”, stanowi:

„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, wzięwszy 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.

3. W przypadku gdy jednostkowe lub seryjne uzgodnienia nie są brane pod uwagę zgodnie z ust. 1, zobowiązanie podatkowe oblicza się zgodnie z prawem krajowym”.

Dyrektywa 2018/822

13 Motywy 2, 4, 6–9, 14 i 18 dyrektywy 2018/822 mają następujące brzmienie:

„(2) Państwom członkowskim jest coraz trudniej chronić swoje krajowe bazy podatkowe przed erozją, gdyż struktury planowania podatkowego stały się szczególnie wyrafinowane i często wykorzystują zwiększoną mobilność zarówno kapitału, jak i osób w obrębie rynku wewnętrznego. Struktury takie bazują zazwyczaj na uzgodnieniach, które obejmują różne jurysdykcje i powodują przenoszenie dochodów podlegających opodatkowaniu do korzystniejszych systemów podatkowych lub zmniejszanie całkowitego poziomu zobowiązań podatnika. W rezultacie państwa członkowskie często doświadczają znacznego obniżenia dochodów podatkowych, co utrudnia im stosowanie polityki podatkowej sprzyjającej wzrostowi. Dlatego zasadnicze znaczenie ma to, aby organy podatkowe państw członkowskich uzyskiwały pełne i istotne informacje dotyczące uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego. Takie informacje umożliwiłyby tym organom szybką reakcję na szkodliwe praktyki podatkowe i eliminację luk prawnych poprzez wprowadzenie przepisów lub przeprowadzenie odpowiednich ocen ryzyka i kontroli podatkowych. Brak reakcji ze strony organów podatkowych wobec zgłoszonego uzgodnienia nie powinien jednak oznaczać zaaprobowania ważności lub sposobu opodatkowania tego uzgodnienia.

[...]

(4) Uznając, że przejrzyste ramy dla rozwijania działalności gospodarczej mogłyby przyczynić się do zahamowania zjawiska unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania na rynku wewnętrznym, Komisja [Europejska] została wezwana do podjęcia inicjatyw w sprawie obowiązkowego ujawniania informacji dotyczących uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego zgodnie z działaniem 12 projektu (OECD) dotyczącego erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków [BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)]. W tym kontekście Parlament Europejski wezwał do zastosowania surowszych środków wobec pośredników, którzy pomagają w tworzeniu uzgodnień mogących prowadzić do unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania. Należy też zauważyć, że w deklaracji grupy G-7 z Bari z dnia 13 maja 2017 r. dotyczącej zwalczania przestępstw skarbowych i innych nielegalnych przepływów finansowych zwrócono się do OECD o zajęcie się uzgodnieniami służącymi obchodzeniu sprawozdawczości na mocy [wspólnego standardu do wymiany informacji (CRS)] lub służącymi zapewnieniu właścicielom rzeczywistym ochrony, jaką dają nieprzejrzyste struktury, przy uwzględnieniu wzorcowych zasad obowiązkowego ujawniania inspirowanych podejściem przyjętym w odniesieniu do uzgodnień umożliwiających unikanie opodatkowania nakreślonym w sprawozdaniu dotyczącym działania 12 dotyczącego erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków.

[...]

(6) Zgłaszanie informacji na temat transgranicznych uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego może skutecznie wesprzeć wysiłki na rzecz stworzenia sprawiedliwych warunków opodatkowania na rynku wewnętrznym. W tym kontekście zobowiązanie pośredników do informowania organów podatkowych stanowiłoby krok w dobrym kierunku. [...]

- (7) Uznaje się, że osiągnięcie zamierzonego odstrasżającego efektu zgłaszania transgranicznych uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego byłoby bardziej prawdopodobne, gdyby odpowiednie informacje docierały do organów podatkowych na wczesnym etapie, czyli zanim takie uzgodnienia zostaną wprowadzone w życie. W celu ułatwienia zadania organom państw członkowskich kolejne automatyczne wymiany informacji dotyczących takich uzgodnień mogłyby odbywać się co kwartał.
- (8) Aby zapewnić prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego i zapobiec lukom w proponowanych ramach prawnych, obowiązek zgłoszenia powinien obejmować wszystkie podmioty, które są zwykle zaangażowane w opracowywanie, wprowadzanie do obrotu, organizowanie lub nadzorowanie wdrożenia podlegającej zgłoszeniu transakcji transgranicznej lub serii takich transakcji, a także podmioty, które udzielają pomocy lub porad w tym zakresie. Nie wolno też zapomnieć, że w pewnych przypadkach obowiązek zgłoszenia może nie być egzekwowalny wobec pośrednika z powodu przewidzianej prawem tajemnicy zawodowej w sytuacji, gdy takiego pośrednika nie ma, na przykład dlatego, że podatnik sam opracowuje i wdraża swoje rozwiązanie. Kluczowe jest zatem, aby w takich okolicznościach organy podatkowe nie traciły możliwości otrzymywania informacji na temat uzgodnień podatkowych potencjalnie powiązanych z agresywnym planowaniem podatkowym. W takich przypadkach konieczne byłoby zatem przeniesienie obowiązku zgłoszenia na podatnika, który korzysta z uzgodnienia.
- (9) Uzgodnienia z zakresu agresywnego planowania podatkowego ewoluowały na przestrzeni lat w kierunku coraz większej złożoności i podlegają nieustannym zmianom i dostosowaniom w odpowiedzi na obronne środki zaradcze podejmowane przez organy podatkowe. Biorąc pod uwagę powyższe, skuteczniejszym rozwiązaniem byłaby próba ujęcia informacji na temat uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego w postaci wykazu elementów i części składowych transakcji, które wyraźnie wskazują na unikanie opodatkowania lub nadużycia, niż próba zdefiniowania pojęcia agresywnego planowania podatkowego. Sygnały tego rodzaju określa się mianem »cech rozpoznawczych«.

[...]

- (14) Choć opodatkowanie bezpośrednie pozostaje w zakresie kompetencji państw członkowskich, należy odnieść się do zerowej lub niemal zerowej stawki podatku od osób prawnych, jedynie do celu jasnego określenia zakresu cechy rozpoznawczej obejmującej uzgodnienia [...], które to uzgodnienia powinny podlegać zgłoszeniu [...]. Ponadto należy przypomnieć, że transgraniczne uzgodnienia z zakresu agresywnego planowania podatkowego, których podstawowym celem lub jednym z podstawowych celów jest uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mających zastosowanie przepisów prawa podatkowego, podlegają przepisom ogólnym przeciw unikaniu opodatkowania określonym w art. 6 dyrektywy [2016/1164].

[...]

- (18) Niniejsza dyrektywa nie narusza praw podstawowych oraz jest zgodna z zasadami uznanymi w szczególności w [Karcie] [...].”.

Prawo belgijskie

- 14 Loi du 20 décembre 2019 transposant la directive 2018/822 (ustawą z dnia 20 grudnia 2019 r. transponującą dyrektywę 2018/822, zwaną dalej „ustawą z dnia 20 grudnia 2019 r.”) wprowadzono zmiany w code des impôts sur les revenus 1992 (kodeksie podatków dochodowych z 1992 r.), w code des droits d’enregistrement, d’hypothèque et de greffe (kodeksie opłat rejestracyjnych, hipotecznych i sądowych), w code des droits de succession (kodeksie podatków spadkowych) oraz w code des droits et taxes divers (kodeksie podatków i opłat).

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 15 Pismami złożonymi w dniach 30 czerwca, 1 i 2 lipca 2020 r. skarżący w postępowaniu głównym wnieśli do Cour constitutionnelle (trybunału konstytucyjnego, Belgia), który jest sądem odsyłającym, o stwierdzenie nieważności w całości lub w części ustawy z dnia 20 grudnia 2019 r. Rozpatrywane sprawy zostały połączone przez sąd odsyłający do celów postępowania.
- 16 Sąd odsyłający zauważa, że niektórzy skarżący w postępowaniu głównym kwestionują zakres stosowania ustawy z dnia 20 grudnia 2019 r., gdyż znajduje ona również zastosowanie do podatków innych niż podatek od osób prawnych. Ponieważ to niezróżnicowane stosowanie ma swoje źródło w przepisach dyrektywy 2018/822, sąd odsyłający uważa za konieczne przedstawienie pytania pierwszego, dotyczącego ważności tej dyrektywy w świetle zasad równego traktowania i niedyskryminacji oraz art. 20 i 21 Karty.
- 17 Sąd odsyłający zauważa ponadto, że niektórzy skarżący w postępowaniu głównym podnoszą, iż pojęcia „uzgodnienia”, „pośrednika”, „uczestnika” i „przedsiębiorstwa powiązanego”, a także przymiotnik „transgraniczny”, poszczególne „cechy rozpoznawcze” i „kryterium głównej korzyści” nie są wystarczająco precyzyjne. Zważywszy, że te różne pojęcia oraz pojęcia „uzgodnienia standaryzowanego” i „uzgodnienia opracowanego na zamówienie” powtarzają pojęcia zawarte w dyrektywie 2018/822, a naruszenie obowiązku zgłoszenia ustanowionego w tej dyrektywie podlega karom grzywny przewidzianym w prawie krajowym, sąd odsyłający uważa za konieczne przedłożenie drugiego pytania prejudycjalnego w przedmiocie rzeczonych pojęć, dotyczącego ważności dyrektywy 2018/822 w świetle zasady pewności prawa, zasady legalności w prawie karnym ustanowionej w art. 49 ust. 1 Karty oraz prawa do poszanowania życia prywatnego zagwarantowanego w art. 7 Karty.
- 18 Ponieważ niektórzy skarżący w postępowaniu głównym podnieśli, że przepisy ustawy z dnia 20 grudnia 2019 r. nie pozwalają na określenie z wymaganą dokładnością daty, od której rozpoczyna się bieg terminu na dokonanie zgłoszenia przewidzianego w tej ustawie, a wspomniane przepisy powtarzają w tym względzie przepisy dyrektywy 2018/22, sąd odsyłający uważa za konieczne przedstawienie pytania trzeciego w celu oceny ważności tej dyrektywy w tym aspekcie, również w świetle art. 7 i art. 49 ust. 1 Karty.
- 19 Sąd odsyłający, do którego zwrócono się również o rozstrzygnięcie w przedmiocie zarzutów podniesionych przez część skarżących w postępowaniu głównym w odniesieniu do ciążącego na pośredniku, który powołuje się na tajemnicę zawodową, obowiązku poinformowania innych pośredników o ciążącym na nich obowiązku zgłoszenia, uważa, że przed wydaniem orzeczenia co do istoty należy zwrócić się do Trybunału z czwartym pytaniem prejudycjalnym, dotyczącym ważności przepisu dyrektywy 2018/822 przewidującego ten obowiązek, podobnym do pytania, które zostało przedstawione w sprawie C-694/20, zakończonej w międzyczasie wyrokiem z dnia

8 grudnia 2022 r., Orde van Vlaamse Balies i in. (C-694/20, EU:C:2022:963), ale dotyczącym wszystkich pośredników, którzy są zobowiązani do zachowania tajemnicy zawodowej, i wyłącznie w świetle prawa do poszanowania życia prywatnego.

- 20 Wreszcie, co się tyczy obowiązku zgłoszenia uzgodnień transgranicznych, który przewiduje dyrektywa 2018/822 i który również zakwestionowała część skarżących w postępowaniu głównym, sąd odsyłający zauważa, że zakres stosowania tego obowiązku jest szeroki i że może on dotyczyć uzgodnień, które są zgodne z prawem, rzeczywiste, nie stanowią nadużycia prawa i których główną korzyścią nie jest korzyść podatkowa. Powstaje zatem pytanie, czy ze względu na ten szeroki zakres stosowania i informacje, które należy dostarczyć, wspomniany obowiązek zgłoszenia jest racjonalnie uzasadniony i proporcjonalny w świetle zamierzonych celów oraz czy jest on istotny w świetle celu polegającego na zapewnieniu prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego, ponieważ w szczególności warunków, zgodnie z którym uzgodnienie powinno mieć charakter transgraniczny, może stanowić przeszkodę w wykonywaniu swobód przepływu. W tym względzie sąd odsyłający uważa za konieczne przedłożenie piątego pytania prejudycjalnego, dotyczącego ważności tej dyrektywy i ustanowionego w ten sposób obowiązku zgłoszenia w świetle prawa do poszanowania życia prywatnego ustanowionego w art. 7 Karty.
- 21 W tych okolicznościach Cour constitutionnelle (trybunał konstytucyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy dyrektywa [2018/822] narusza art. 6 ust. 3 [TUE] oraz art. 20 i 21 [Karty], a w szczególności gwarantowane przez te postanowienia [zasady] równości i niedyskryminacji, z uwagi na to, że [dyrektywa 2018/822] nie ogranicza obowiązku zgłoszenia uzgodnień transgranicznych podlegających zgłoszeniu do podatku dochodowego od osób prawnych, ale sprawia, że ma on zastosowanie do wszystkich podatków objętych zakresem stosowania [dyrektywy 2011/16], co obejmuje w prawie belgijskim nie tylko podatek dochodowy od osób prawnych, ale także podatki bezpośrednie inne niż podatek dochodowy od osób prawnych oraz podatki pośrednie, takie jak opłaty rejestracyjne?
- 2) Czy dyrektywa [2018/822] narusza zasadę legalności w prawie karnym zagwarantowaną w art. 49 ust. 1 [Karty] i art. 7 ust. 1 [europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, podpisanej w Rzymie w dniu 4 listopada 1950 r. (zwanej dalej »EKPC«)], ogólną zasadę pewności prawa oraz prawo do poszanowania życia prywatnego zagwarantowane w art. 7 [Karty] i art. 8 [EKPC] z uwagi na to, że pojęcia »uzgodnienie« (a zatem również pojęcia »uzgodnienie transgraniczne«, »uzgodnienie standaryzowane« i »uzgodnienie opracowane na zamówienie«), »pośrednik«, »uczestnik«, »przedsiębiorstwo powiązane«, przymiotnik »transgraniczny«, różne »cechy rozpoznawcze« i »kryterium głównej korzyści«, które dyrektywa 2018/822 stosuje w celu określenia zakresu stosowania i zasięgu obowiązku zgłoszenia uzgodnień transgranicznych podlegających zgłoszeniu, nie są wystarczająco jasne i precyzyjne?
- 3) Czy dyrektywa [2018/822], w szczególności w zakresie, w jakim wprowadza art. 8ab ust. 1 i 7 do dyrektywy 2011/16, narusza zasadę legalności w prawie karnym zagwarantowaną w art. 49 ust. 1 [Karty] i art. 7 ust. 1 [EKPC] oraz prawo do poszanowania życia prywatnego zagwarantowane w art. 7 [Karty] i art. 8 [EKPC] z uwagi na to, że moment rozpoczęcia biegu 30-dniowego terminu, w którym pośrednik lub właściwy podatnik powinien spełnić obowiązek zgłoszenia uzgodnienia transgranicznego podlegającego zgłoszeniu, nie jest określony wystarczająco jasno i precyzyjnie?

- 4) Czy art. 1 ust. 2 dyrektywy [2018/822] narusza prawo do poszanowania życia prywatnego zagwarantowane w art. 7 [Karty] i art. 8 [EKPC] z uwagi na to, że nowy art. 8ab ust. 5 wprowadzony przez ów przepis do [dyrektywy 2011/16] przewiduje, że jeżeli państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu umożliwienia pośrednikom zwolnienia się z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, gdy taki obowiązek zgłoszenia wiązałby się z naruszeniem tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego, to państwo to musi zobowiązać pośredników do bezzwłocznego powiadomienia każdego innego pośrednika lub, w przypadku braku takiego pośrednika, właściwego podatnika o ciążących na nim obowiązkach zgłoszenia, [powodując], że pośrednik związany tajemnicą zawodową pod groźbą sankcji karnych na mocy prawa krajowego tegoż państwa członkowskiego, jest zobowiązany do ujawnienia innym pośrednikom, niebędącym jego klientami, informacji, które uzyskał w trakcie wykonywania swojego zawodu?
- 5) Czy dyrektywa [2018/822] narusza prawo do poszanowania życia prywatnego zagwarantowane w art. 7 [Karty] i art. 8 [EKPC] z uwagi na to, że obowiązek zgłoszenia uzgodnień transgranicznych podlegających zgłoszeniu pociąga za sobą ingerencję w prawo do poszanowania życia prywatnego pośredników i właściwych podatników, która nie jest racjonalnie uzasadniona i proporcjonalna w świetle zamierzonych celów i nie jest odpowiednia w świetle celu, jakim jest zapewnienie prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

- 22 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zwraca się w istocie do Trybunału o zbadanie ważności zmienionej dyrektywy 2011/16 w świetle zasad równego traktowania i niedyskryminacji oraz art. 20 i 21 Karty w zakresie, w jakim dyrektywa ta nie ogranicza obowiązku zgłoszenia przewidzianego w jej art. 8ab ust. 1, 6 i 7 do podatku dochodowego od osób prawnych, lecz rozszerza jego stosowanie na wszystkie podatki objęte jej zakresem stosowania.
- 23 Co się tyczy zasady niedyskryminacji wyrażonej w art. 21 Karty, należy na wstępie zauważyć, że nie jest jasne, w jaki sposób stosowanie bez rozróżnienia rozpatrywanego obowiązku zgłoszenia w odniesieniu do różnych rodzajów odnośnych podatków mogłoby wskazywać na istnienie odmiennego traktowania opartego na szczególnym czynniku, takim jak te wymienione we rzeczonym postanowieniu.
- 24 Niemniej jednak należy przypomnieć, że zakaz dyskryminacji jest jedynie szczególnym wyrazem ogólnej zasady równości, która należy do podstawowych zasad prawa Unii, oraz że zasada ta, do której odwołuje się również art. 20 Karty, wymaga, aby porównywalne sytuacje nie były traktowane w odmienny sposób, a odmiennie sytuacje nie były traktowane jednakowo, chyba że takie traktowanie jest obiektywnie uzasadnione (zob. podobnie wyrok z dnia 17 grudnia 2020 r., Centraal Israëlitisch Consistorie van België i in., C-336/19, EU:C:2020:1031, pkt 85 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 25 Porównywalność odmiennych sytuacji należy oceniać w świetle ogółu cechujących je elementów. Elementy te należy między innymi ustalić i ocenić w świetle przedmiotu i celu aktu Unii, który wprowadza dane rozróżnienie. Należy także uwzględnić zasady i cele dziedziny prawa, do której należy dany akt prawny [wyrok z dnia 10 lutego 2022 r., OE (Zwykły pobyt małżonka – Kryterium przynależności państwowej), C-522/20, EU:C:2022:87, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 26 Ponadto Trybunał orzekł również w odniesieniu do kontroli sądowej przestrzegania przez prawodawcę Unii zasady równego traktowania, że prawodawcy temu przysługuje szeroki zakres uznania w ramach wykonywania przyznanych mu kompetencji w sytuacjach, w których podejmuje on działania w dziedzinie obejmującej decyzje natury politycznej, gospodarczej i społecznej, oraz w sytuacjach wymagających od niego dokonywania kompleksowych ocen. Zatem tylko oczywiście nieodpowiedni charakter przepisu wydanego w tej dziedzinie w stosunku do zamierzonego przez właściwe instytucje celu może powodować nieważność tego przepisu [wyrok z dnia 10 lutego 2022 r., OE (Zwykły pobyt małżonka – Kryterium przynależności państwowej), C-522/20, EU:C:2022:87, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 27 W niniejszej sprawie z art. 2 ust. 1 i 2 zmienionej dyrektywy 2011/16 wynika w istocie, że obowiązek zgłoszenia przewidziany w art. 8ab ust. 1, 6 i 7 tej dyrektywy ma zastosowanie do wszystkich rodzajów podatków pobieranych przez państwo członkowskie i jego jednostki terytorialne lub administracyjne, ale nie do VAT i ceł, ani do podatków akcyzowych objętych innymi przepisami Unii dotyczącymi współpracy administracyjnej między państwami członkowskimi.
- 28 Należy przypomnieć, że obowiązek ten wpisuje się w ramy ustanowionej międzynarodowej współpracy podatkowej w zakresie zwalczania agresywnego planowania podatkowego, która przejawia się w wymianie informacji między państwami członkowskimi. Rzeczony obowiązek ma służyć zwalczaniu agresywnego planowania podatkowego oraz zapobieganiu ryzyka unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania (wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Orde van Vlaamse Balies i in., C-694/20, EU:C:2022:963, pkt 43, 44 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 29 Wynika z tego, że kryterium, w świetle którego należy w niniejszej sprawie oceniać istnienie ewentualnego naruszenia zasady równego traktowania ze względu na to, że zmieniona dyrektywa 2011/16 nie ogranicza obowiązku zgłoszenia uzgodnień transgranicznych wyłącznie do podatków od osób prawnych, lecz rozszerza jego stosowania do wszystkich podatków z wyjątkiem VAT, ceł i podatków akcyzowych, jest kryterium obejmujące ryzyko agresywnego planowania podatkowego oraz unikanie opodatkowania i uchylanie się od opodatkowania.
- 30 Tymczasem nic w aktach sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie pozwala na stwierdzenie, że praktyki agresywnego planowania podatkowego mogą być stosowane jedynie w dziedzinie podatku dochodowego od osób prawnych, z wyłączeniem dziedziny innych podatków bezpośrednich, jak na przykład podatek dochodowy od osób fizycznych, oraz dziedziny podatków pośrednich, które w odróżnieniu od VAT, ceł i podatków akcyzowych wyłączonych z zakresu stosowania zmienionej dyrektywy 2011/16 nie są przedmiotem, podobnie jak te trzy rodzaje podatków bezpośrednich, szczególnych uregulowań Unii, w kontekście których cel zwalczania takich praktyk może w danym wypadku zostać bardziej konkretnie zapewniony.
- 31 W tym względzie, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 35 opinii, o ile ocena skutków przeprowadzona przez Komisję w dniu 21 czerwca 2017 r. [SWD(2017) 236 final], dołączona do wniosku dotyczącego zmiany dyrektywy 2011/16 (zwana dalej „oceną skutków”), przywiązuje

większą wagę do podatków bezpośrednich, o tyle wyjaśnia ona jednak, że każdy rodzaj podatków lub opłat może być przedmiotem agresywnego planowania podatkowego. Okoliczność, że ocena ta przewiduje, iż walka z agresywnym planowaniem podatkowym w dziedzinie VAT może być lepiej prowadzona w ramach dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), która to okoliczność znajduje odzwierciedlenie w fakcie, że ten ostatni podatek jest poza zakresem stosowania *ratione materiae* zmienionej dyrektywy 2011/16, nie oznacza, że w ramach walki z agresywnym planowaniem podatkowym nie można w odniesieniu do innych podatków pośrednich skutecznie wykorzystać obowiązku zgłoszenia.

- 32 Ponadto, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 28 opinii, projekt OECD/G20 dotyczący erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków, którym – jak wynika z motywu 4 dyrektywy 2018/822 – inspirował się prawodawca Unii, świadczy również o tym, że system zgłoszeń taki jak system ustanowiony przez tę dyrektywę mógł obejmować jak najszerzy wachlarz podatków.
- 33 W tych okolicznościach jest jasne, że różne rodzaje podatków podlegających obowiązkowi zgłoszenia przewidzianemu w zmienionej dyrektywie 2011/16 należą do sytuacji porównywalnych w świetle celów realizowanych przez tę dyrektywę w dziedzinie zwalczania agresywnego planowania podatkowego oraz unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania na rynku wewnętrznym i że takie podleganie w dziedzinie, w której prawodawca Unii dysponuje szerokim zakresem uznania przy wykonywaniu przyznaných mu kompetencji, nie ma oczywiście niewłaściwego charakteru w stosunku do tych celów.
- 34 W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, że badanie aspektu, którego dotyczy pytanie pierwsze, nie wykazało niczego, co mogłoby mieć wpływ na ważność zmienionej dyrektywy 2011/16 w świetle zasad równego traktowania i niedyskryminacji oraz art. 20 i 21 Karty.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych drugiego i trzeciego

- 35 Poprzez pytania drugie i trzecie, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zwraca się do Trybunału o zbadanie ważności zmienionej dyrektywy 2011/16 w świetle zasady pewności prawa, zasady legalności w prawie karnym ustanowionej w art. 49 ust. 1 Karty oraz prawa do poszanowania życia prywatnego zagwarantowanego w art. 7 Karty w zakresie, w jakim pojęcie „uzgodnienia”, a zatem pojęcia „uzgodnienia transgranicznego”, „uzgodnienia standaryzowanego” oraz „uzgodnienia opracowanego na zamówienie”, „pośrednika”, „uczestnika”, „przedsiębiorstwa powiązanego”, a także przymiotnik „transgraniczny”, poszczególne „cechy rozpoznawcze”, „kryterium głównej korzyści”, a wreszcie – momentu rozpoczęcia biegu 30-dniowego terminu wyznaczonego na wykonanie obowiązku zgłoszenia, które dyrektywa ta stosuje i wyznacza w celu określenia zakresu stosowania i zakresu tego obowiązku, nie są wystarczająco jasne i precyzyjne.
- 36 Zasada pewności prawa wymaga z jednej strony, by normy prawa były jasne i precyzyjne, zaś z drugiej strony, aby ich stosowanie było przewidywalne dla jednostek, w szczególności gdy normy te mogą mieć dla nich negatywne konsekwencje. Wspomniana zasada wymaga w szczególności, aby dane uregulowanie umożliwiało zainteresowanym dokładne zapoznanie się z zakresem obowiązków, jakie na nich nakłada, oraz aby mogli oni poznać jednoznacznie swoje prawa i obowiązki i podjąć w związku z tym odpowiednie działania (wyrok z dnia 16 lutego 2022 r., Węgry/Parlament i Rada, C-156/21, EU:C:2022:97, pkt 223 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 37 Wymogów tych nie można jednak rozumieć jako przeszkody dla tego, by ustawodawca Unii w ramach przyjmowanej przez siebie normy zastosował abstrakcyjne pojęcie prawne, ani jako elementu obligującego do tego, by taka abstrakcyjna norma wskazywała różne konkretne sytuacje, w których można ją zastosować, ponieważ ustawodawca nie jest w stanie określić z wyprzedzeniem wszystkich tych sytuacji (wyrok z dnia 16 lutego 2022 r., Węgry/Parlament i Rada, C-156/21, EU:C:2022:97, pkt 224 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 38 Co się tyczy zasady legalności w prawie karnym, należy zauważyć, że chociaż zmieniona dyrektywa 2011/16 sama nie ustanawia żadnej sankcji za naruszenie obowiązku zgłoszenia, jej art. 25a przewiduje w tym względzie, że państwa członkowskie powinny przyjąć przepisy dotyczące skutecznych, proporcjonalnych i odstraszających sankcji, to znaczy sankcji, które mogą mieć charakter karny, przy czym sąd odsyłający wskazuje, że ma to miejsce w przypadku sankcji przewidzianych w prawie belgijskim. W tym zakresie ewentualny brak jasności i precyzji pojęć i terminów, których dotyczą pytania drugie i trzecie, pojęć i terminów określających zachowania, których dopełnienia wymaga się od zainteresowanych podmiotów prawa pod rygorem nałożenia na te podmioty takich sankcji, może naruszać zasadę legalności w prawie karnym.
- 39 Rzeczona zasada, ustanowiona w art. 49 ust. 1 Karty i która stanowi szczególny wyraz ogólnej zasady pewności prawa, oznacza bowiem w szczególności, że ustawa powinna jasno określać naruszenia i grożące za nie kary [wyrok z dnia 8 marca 2022 r., Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Bezpośredni skutek), C-205/20, EU:C:2022:168, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo)].
- 40 Wymóg legalności w prawie karnym jest spełniony, jeżeli podmiot prawa na podstawie treści danego przepisu i w razie potrzeby na podstawie wykładni dokonanej przez sądy jest w stanie określić, jakie działania i zaniechania grożą pociągnięciem go do odpowiedzialności karnej (wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 41 Należy ponadto przypomnieć, że zasada ustawowej określoności czynów zabronionych i kar należy do tradycji konstytucyjnych wspólnych dla państw członkowskich i została wprowadzona w różnych umowach międzynarodowych, w szczególności w art. 7 ust. 1 EKPC. Otóż z wyjaśnień dotyczących Karty praw podstawowych (Dz.U. 2007, C 303, s. 17) wynika, że zgodnie z art. 52 ust. 3 Karty prawo zagwarantowane w jej art. 49 ma zatem takie samo znaczenie i zakres jak prawo zagwarantowane przez EKPC (wyrok z dnia 5 grudnia 2017 r., M.A.S. i M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, pkt 53, 54).
- 42 W tym względzie z orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (zwanego dalej „ETPC”) dotyczącego art. 7 EKPC wynika, że ze względu na to, że akty ustawodawcze w sposób nieuchronny mają charakter ogólny, treść tych aktów nie może cechować się bezwzględną określonością. Wynika stąd w szczególności, że chociaż zastosowanie techniki legislacyjnej polegającej na odwołaniu się do kategorii ogólnych zamiast do wyczerpujących wyliczeń sprawia, że granice definicji często są nieostre, owe wątpliwości w przypadkach granicznych same nie wystarczają, aby uznać, że dany przepis jest niezgodny z art. 7 tej konwencji, o ile tylko w przeważającej większości przypadków dana definicja jest wystarczająco jasna (zob. podobnie w szczególności wyrok ETPC z dnia 15 listopada 1996 r. w sprawie *Cantoni* przeciwko Francji, CE:ECHR:1996:1115JUD001786291, §§ 31, 32).

- 43 Z orzecznictwa Trybunału wynika ponadto, że zasada określoności prawa nie może być interpretowana jako zakazująca stopniowego uszczegóławiania zasad odpowiedzialności karnej w drodze wykładni sądowej, pod warunkiem że jej wynik daje się racjonalnie przewidzieć (wyrok z dnia 28 marca 2017 r., *Rosneft*, C-72/15, EU:C:2017:236, pkt 167 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 44 W świetle powyższego okoliczność, że uregulowanie odwołuje się do szerokich pojęć, które należy stopniowo wyjaśniać, nie stoi co do zasady na przeszkodzie temu, aby uznać, że uregulowanie to przewiduje jasne i precyzyjne zasady pozwalające podmiotowi prawa przewidzieć, jakie działania i zaniechania mogą być przedmiotem sankcji o charakterze karnym (zob. podobnie wyrok z dnia 5 maja 2022 r., *BV*, C-570/20, EU:C:2022:348, pkt 42). W tym względzie istotne jest to, czy pozorna dwuznaczność lub pozornie niejasny charakter tych pojęć mogą zostać usunięte poprzez zastosowanie zwykłych metod wykładni prawa. Ponadto, jeżeli wspomniane pojęcia odpowiadają pojęciom użytym w relewantnych międzynarodowych umowach i praktykach, te konwencje i praktyki mogą dostarczyć dodatkowych wskazówek sądowi, któremu powierzono dokonanie takiej wykładni [zob. podobnie wyrok z dnia 25 listopada 2021 r., *État luxembourgeois* (Informacje dotyczące grupy podatników), C-437/19, EU:C:2021:953, pkt 69–71].
- 45 Trybunał podkreślił wreszcie, że wymagany stopień przewidywalności zależy w znacznym zakresie od treści danego tekstu, dziedziny, którą on obejmuje, oraz liczby i właściwości jego adresatów. Przewidywalność ustawy nie wyklucza konieczności zasięgnięcia przez zainteresowaną osobę porady w celu dokonania oceny – w stopniu uzasadnionym w okolicznościach danej sprawy – jakie konsekwencje wynikają w danym przypadku z konkretnego aktu. Dotyczy to w szczególności profesjonalistów, którzy są przyzwyczajeni do tego, by w ramach wykonywania swego zawodu zachowywać szczególną ostrożność. Można także od nich wymagać, aby z należytą starannością oceniali ryzyko, które wiąże się z taką działalnością (wyrok z dnia 5 maja 2022 r., *BV*, C-570/20, EU:C:2022:348, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 46 To w świetle powyższych rozważań należy zbadać pojęcia, o których mowa w pytaniu drugim.
- 47 W pierwszej kolejności, co się tyczy pojęcia „uzgodnienia”, nie jest ono przedmiotem szczególnej definicji w art. 3 zmienionej dyrektywy 2011/16, zatytułowanym „Definicje”. Pojęcie to zostało użyte w tej dyrektywie albo samodzielnie, albo z innymi terminami w celu utworzenia wyrażień „uzgodnienie transgraniczne”, „podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne”, „uzgodnienie standaryzowane” i „uzgodnienie opracowane na zamówienie”. Termin „uzgodnienie” jest również użyty w załączniku IV w zwrotach takich jak uzgodnienie, „które prowadzi do przekształcenia dochodu w kapitał, darowizny lub inne kategorie dochodów, które są niżej opodatkowane lub zwolnione z podatku”, uzgodnienie, „które obejmuje transakcje określone [...]”, lub występuje też jako część zdania „w ramach którego pośrednik jest uprawniony do otrzymania zapłaty [...] za uzgodnienie, a wysokość tej zapłaty ustala się na podstawie [...] kwoty korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia”. Wreszcie, art. 3 pkt 18 wspomnianej dyrektywy stanowi, że pojęcie „uzgodnienia” oznacza również szereg uzgodnień i że uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część.
- 48 Ponadto motyw 2 dyrektywy 2018/822 stanowi, że „[p]aństwowym członkowskim jest coraz trudniej chronić swoje krajowe bazy podatkowe przed erozją, gdyż struktury planowania podatkowego stały się szczególnie wyrafinowane i często wykorzystują zwiększoną mobilność zarówno kapitału, jak i osób w obrębie rynku wewnętrznego”, oraz że „[s]truktury te bazują zazwyczaj na

uzgodnieniach, które obejmują różne jurysdykcje i powodują przenoszenie dochodów podlegających opodatkowaniu do korzystniejszych systemów podatkowych lub zmniejszanie całkowitego poziomu zobowiązań podatnika”.

- 49 Z powyższego wynika, że termin „uzgodnienie” należy rozumieć w jego powszechnym znaczeniu jako mechanizm, transakcję, strukturę, schemat, których celem w kontekście zmienionej dyrektywy 2011/16 jest realizacja planowania podatkowego. Biorąc pod uwagę dużą różnorodność i wyrafinowanie możliwych struktur planowania podatkowego, wymienionych w motywie 2 dyrektywy 2018/822, nie można wykluczyć, jak wskazano w istocie w art. 3 pkt 18 in fine zmienionej dyrektywy 2011/16, że uzgodnienie może samo w sobie składać się z kilku uzgodnień. Może tak być w przypadku uzgodnienia przewidującego skoordynowane wdrożenie, w szczególności w różnych państwach członkowskich lub według rozłożonego harmonogramu, odrębnych mechanizmów prawnych i podatkowych, które nie są jedynie etapami lub częściami tego uzgodnienia, lecz indywidualnie i odrębnie od siebie służą już realizacji planowania podatkowego, a łącznie służą realizacji ogólnego planowania podatkowego.
- 50 Należy dodać, że uwzględnienie praktyk planowania podatkowego w ramach ogólnego pojęcia „uzgodnienia” jest dobrze ugruntowanym sposobem postępowania, co odzwierciedlają w szczególności przyjęte przez OECD wzorcowe zasady dotyczące obowiązkowego ujawniania służące przeciwdziałaniu uzgodnieniom umożliwiającym unikanie wspólnego standardu wymiany informacji (CRS) oraz nieprzejrystym strukturom w rajach podatkowych (2018) (zwane dalej „wzorcowymi zasadami OECD”), opracowane w oparciu o dobre praktyki zalecane w sprawozdaniu dotyczącym działania 12 dotyczącego erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków oraz przywołane przez prawodawcę Unii w motywie 4 in fine dyrektywy 2018/822. W pkt 23 uwag zawartych we wzorcowych zasadach OECD wyjaśniono, że termin „uzgodnienie” stanowi integralną część definicji „unikania CRS” oraz że definicja ta ma być wystarczająco szeroka i solidna, aby obejmowała wszelkie uzgodnienia, plany lub schematy, a także wszystkie etapy i transakcje stanowiące ich część lub poprzez które to uzgodnienie skutecznia się.
- 51 OBFG uważa, że ponieważ obowiązek zgłoszenia dotyczy każdego „podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia”, okoliczność, iż uzgodnienie takie może składać się z szeregu uzgodnień, może powodować niepewność co do zakresu konkretnych obowiązków zgłoszeniowych, których należy przestrzegać.
- 52 W tym względzie z art. 8ab zmienionej dyrektywy 2011/16 wynika, że rozpatrywany obowiązek dotyczy co do zasady każdego „podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego”, czyli, zgodnie z art. 3 pkt 19 rzeczony dyrektywy, każdego uzgodnienia transgranicznego, w którym występuje co najmniej jedna z cech rozpoznawczych wymienionych w załączniku IV, wskazujących na potencjalne zagrożenie unikaniem opodatkowania zgodnie z art. 3 pkt 20 tej dyrektywy. W tym kontekście jedynie wówczas i w zakresie, w jakim samo uzgodnienie składa się z mechanizmów, które nie stanowią jedynie jego etapów lub części, lecz które służą już indywidualnie i odrębnie od siebie realizacji planowania podatkowego i które stanowią już „podlegające zgłoszeniu uzgodnienia transgraniczne”, to znaczy uzgodnienia, z których każde indywidualnie i z osobna pociąga za sobą „potencjalne zagrożenie unikaniem opodatkowania”, wspomniany obowiązek zgłoszenia ma zastosowanie do każdego z tych uzgodnień, oprócz tego, że w odpowiednim momencie ma on zastosowanie do całego uzgodnienia, które one tworzą. Natomiast gdy „podlegające zgłoszeniu uzgodnienie” składa się z mechanizmów, które nie odpowiadają tym cechom, ten sam obowiązek istnieje tylko w odniesieniu do tego uzgodnienia i powstaje dopiero w dniu, w którym uzgodnienie to spełnia jeden z warunków czasowych przewidzianych w art. 8ab ust. 1 zmienionej dyrektywy 2011/16.

- 53 Uwzględniając powyższe rozważania i orzecznictwo przypomniane w pkt 36–45 niniejszego wyroku, należy uznać, że pojęcie „uzgodnienia” jawi się jako wystarczająco jasne i precyzyjne w świetle wymogów wynikających z zasad pewności prawa i legalności w prawie karnym.
- 54 W drugiej kolejności, co się tyczy pojęć „uzgodnienie transgraniczne”, „uzgodnienie standaryzowane” i „uzgodnienie opracowane na zamówienie”, są one zdefiniowane odpowiednio w art. 3 pkt 18, 24 i 25 zmienionej dyrektywy 2011/16.
- 55 „Uzgodnienie transgraniczne” jest zasadniczo określone w art. 3 pkt 18 zmienionej dyrektywy 2011/16 poprzez odniesienie do rezydencji dla celów podatkowych uczestnika lub uczestników takiego uzgodnienia, miejsca prowadzenia działalności tego uczestnika lub tych uczestników, a także skutków, jakie rzeczzone uzgodnienie może mieć dla automatycznej wymiany informacji lub wskazania własności rzeczywistej tego uzgodnienia.
- 56 Co się tyczy, po pierwsze, pojęć „rezydencji dla celów podatkowych” i „miejsca prowadzenia działalności”, należy stwierdzić, że pojęcia te nie stwarzają żadnych szczególnych trudności w zrozumieniu.
- 57 Co się tyczy, po drugie, pojęcia „uczestnika uzgodnienia”, mimo że nie zostało ono wyraźnie zdefiniowane w zmienionej dyrektywie 2011/16, można je jednak bez trudu rozumieć jako obejmujące „właściwego podatnika”, o którym mowa w art. 3 pkt 22 tej dyrektywy, i jako nieobejmujące a priori „pośrednika” w rozumieniu art. 3 pkt 21 tej dyrektywy, z zastrzeżeniem jednak możliwości, że pośrednik ten, oprócz dokonywania transakcji, o których mowa we wspomnianym pkt 21, aktywnie uczestniczy w uzgodnieniu jako właściwy podatnik.
- 58 Po trzecie, jeśli chodzi o ocenę „skutków dla automatycznej wymiany informacji lub wskazania własności rzeczywistej”, jakie może wywołać dane uzgodnienie, to jest ona wystarczająco wyjaśniona w załączniku IV w zakresie, w jakim załącznik ten dotyczy, jako kategorii D, szczególnych cech rozpoznawczych powiązanych z automatyczną wymianą informacji i własnością rzeczywistą. Ta kategoria D zawiera w ust. 1 i 2 wykazy różnych sposobów organizacji lub funkcjonowania, zgodnie z którymi dane uzgodnienie może naruszać obowiązek zgłoszenia lub ukrywać, poprzez wykorzystanie nieprzejrzystych łańcuchów własności, rzeczywistą własność tych sposobów organizacji lub funkcjonowania.
- 59 Z powyższych rozważań wynika, że pojęcie „uzgodnienia transgranicznego” w swych różnych aspektach jawi się w wyniku zbadania przepisów zmienionej dyrektywy 2011/16 i z uwzględnieniem orzecznictwa przywołanego w pkt 36–45 niniejszego wyroku jako wystarczająco jasne i precyzyjne w świetle wymogów wynikających z zasad pewności prawa i legalności w prawie karnym.
- 60 Podobnie jest w przypadku pojęć – wzajemnie rozłącznych – „uzgodnienia standaryzowanego” i „uzgodnienia opracowanego na zamówienie”, przy czym pierwsze z nich odpowiada uzgodnieniu transgranicznemu, które jest opracowywane, wprowadzane do obrotu, gotowe do wdrożenia lub udostępnione do wdrożenia bez potrzeby znacznego dostosowania, podczas gdy drugie z nich definiuje się jako każde uzgodnienie transgraniczne, które nie jest uzgodnieniem standaryzowanym. Jeśli chodzi w szczególności o wyrażenie „znacznego”, należy zauważyć, że jest ono wyjaśnione w ramach cechy rozpoznawczej A.3 z załącznika IV, z której wynika zasadniczo, że uzgodnieniem, które może zostać wdrożone bez potrzeby znacznego dostosowywania, jest uzgodnienie, które wymaga znacznie ujednoliconej dokumentacji lub struktury i jest dostępne dla wielu podatników.

- 61 W trzeciej kolejności pojęcie „pośrednika” zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 21 zmienionej dyrektywy 2011/16 jako oznaczające, zgodnie z akapitem pierwszym tego przepisu, „osobę, która opracowuje, wprowadza do obrotu, organizuje lub udostępnia do wdrożenia podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub zarządza wdrażaniem takiego uzgodnienia”, ale również, zgodnie z akapitem drugim tego przepisu, „osobę, która, uwzględniając odpowiednie fakty i okoliczności i w oparciu o dostępne informacje i właściwą wiedzę fachową i orientację wymagane do świadczenia takich usług, zdaje sobie sprawę lub można racjonalnie oczekiwać, że zdaje sobie sprawę, że podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzania do obrotu, organizowania, udostępniania do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego”.
- 62 W tymże przepisie dodano, że aby być pośrednikiem, dana osoba musi spełnić co najmniej jedną z czterech dodatkowych przesłanek dotyczących istnienia związku z terytorium państw członkowskich, a mianowicie musi być rezydentem do celów podatkowych w państwie członkowskim, posiadać stały zakład w państwie członkowskim, za którego pośrednictwem świadczone są usługi dotyczące uzgodnienia transgranicznego, być zarejestrowana w państwie członkowskim lub podlegać przepisom państwa członkowskiego albo być zarejestrowana w stowarzyszeniu zawodowym związanym z usługami prawnymi, podatkowymi lub doradczymi w państwie członkowskim.
- 63 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że wątpliwości sądu odsyłającego dotyczą przede wszystkim pojęcia „pośrednika” w zakresie, w jakim obejmuje ono w art. 3 pkt 21 akapit drugi zmienionej dyrektywy 2011/16 osoby, które są zasadniczo jedynie pośrednikami pomocniczymi, czy też, zgodnie z wzorcowymi zasadami OECD, „usługodawcami”, ponieważ zobowiązują się one jedynie do udzielenia „pomocy, wsparcia lub rady” (zwanymi dalej „pośrednikami pomocniczymi”), w przeciwieństwie do osób, wymienionych w art. 3 pkt 21 akapit pierwszy tej dyrektywy, które opracowują, wprowadzają do obrotu lub organizują uzgodnienie transgraniczne, udostępniają je do wdrożenia lub zarządzają jego wdrażaniem (zwanymi dalej „pośrednikami głównymi”), a które te wzorcowe zasady określają mianem „promotorów” uzgodnienia.
- 64 Otóż należy w tym kontekście stwierdzić, że art. 3 pkt 21 akapit drugi zmienionej dyrektywy 2011/16 z uwagi na jego treść, przypomnianą w pkt 61 niniejszego wyroku, obejmuje sformułowanie, które uwzględniając orzecznictwo przytoczone w pkt 36–45 niniejszego wyroku, nie wydaje się pozbawione precyzji koniecznej do tego, aby umożliwić danym podmiotom zaliczenie się bądź nie do kategorii osób objętych obowiązkiem zgłoszenia. Jest tak w szczególności w przypadku pojęcia osoby, która „[podjęła się] udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub rady”, co ma kluczowe znaczenie do celów takiego zaliczenia się.
- 65 W czwartej kolejności pojęcie „przedsiębiorstwa powiązanego” zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 23 zmienionej dyrektywy 2011/16, który przewiduje, że do celów art. 8ab tej dyrektywy takie przedsiębiorstwo oznacza osobę, która jest powiązana z inną osobą w jeden ze sposobów, które ten art. 3 pkt 23 wymienia, w sytuacji gdy, zgodnie z określonymi zasadami i na określonych warunkach, ta pierwsza osoba uczestniczy w zarządzaniu tą drugą osobą, jej kontroli, w jej kapitale lub jej zyskach. Przepis ten przewiduje również w szczególności, że w przypadku wspólnego udziału kilku osób w zarządzaniu, kontroli, kapitale lub zyskach innej lub kilku innych

osób osoby w ten sposób uczestniczące są zrównane z przedsiębiorstwami powiązanymi. Określa on ponadto zasady uwzględniania pośrednich udziałów i wyjaśnia, że małżonek, wstępni i zstępni osoby fizycznej są uważani za tworzących wraz z nią jedną osobę.

- 66 Otóż, biorąc pod uwagę orzecznictwo przypomniane w pkt 36–45 niniejszego wyroku, taki przepis, choć sformułowany w sposób ogólny, spełnia bez wątpienia wymogi jasności i precyzji wynikające z zasad pewności prawa i legalności w prawie karnym. W tym względzie należy zauważyć, że wyjaśnienia poczynione przez OBFG w jego uwagach w odniesieniu do tej definicji dotyczą nie tyle ewentualnego braku jasności tego przepisu, ile jego zakresu.
- 67 W piątej kolejności, co się tyczy cech rozpoznawczych wymienionych w załączniku IV, motyw 9 dyrektywy 2018/822 stanowi w istocie, że biorąc pod uwagę fakt, iż agresywne planowanie podatkowe stało się coraz bardziej złożone i podlega stałym dostosowaniom w odpowiedzi na środki zaradcze podejmowane przez organy podatkowe, próba ujęcia informacji na temat uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego w postaci wykazu elementów i części składowych „cech rozpoznawczych” tych uzgodnień byłaby skuteczniejszym rozwiązaniem niż próba zdefiniowania pojęcia agresywnego planowania podatkowego.
- 68 Artykuł 3 pkt 20 zmienionej dyrektywy 2011/16 definiuje cechę rozpoznawczą jako „cechę lub szczególną cechę uzgodnienia transgranicznego, która wskazuje na potencjalne ryzyko unikania opodatkowania, jak określono w załączniku IV”.
- 69 Cechy rozpoznawcze zdefiniowane w tym załączniku są podzielone na różne kategorie, a mianowicie „[o]gólne cechy rozpoznawcze wiążące się z kryterium głównej korzyści”, ujęte w kategorii A, „szczególne” cechy rozpoznawcze, pierwsze powiązane z „kryterium głównej korzyści”, ujęte w kategorii B, drugie powiązane z „transakcjami transgranicznymi”, ujęte w kategorii C, trzecie powiązane z „automatyczną wymianą informacji i własnością rzeczywistą”, ujęte w kategorii D, oraz czwarte powiązane z ustalaniem „cen transferowych”, ujęte w kategorii E.
- 70 Podczas gdy obecność niektórych cech rozpoznawczych w uzgodnieniu transgranicznym wystarcza do wykazania, że to uzgodnienie wskazuje potencjalne ryzyko unikania opodatkowania, pozostałe z nich, te z kategorii A i B oraz z kategorii C ust. 1 lit. b) ppkt (i) i kategorii C ust. 1 lit. c) i d), można uwzględnić jedynie wówczas, gdy spełnione jest „kryterium głównej korzyści”, zdefiniowane w części I załącznika IV. Kryterium to jest spełnione, jeżeli „można ustalić, że główną korzyścią lub jedną z głównych korzyści, które – uwzględniając wszystkie odpowiednie fakty i okoliczności – dana osoba może spodziewać się uzyskać dzięki uzgodnieniu, jest korzyść podatkowa”.
- 71 Otóż należy stwierdzić, że cechy rozpoznawcze zdefiniowane w ten sposób w załączniku IV odnoszą się do szczególnych i konkretnych właściwości uzgodnień podatkowych, które pośrednicy w rozumieniu zmienionej dyrektywy 2011/16, będący co do zasady są specjalistami w dziedzinie opodatkowania, czy, w braku pośrednika, podatnicy, którzy sami opracowują transgraniczne uzgodnienia z zakresu planowania podatkowego, są w stanie bez nadmiernych trudności zidentyfikować.
- 72 Ponadto definicje cech rozpoznawczych zawarte w załączniku IV można powiązać ze szczegółowymi analizami zawartymi w sprawozdaniu z działania 12 dotyczącego erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków oraz w ocenie skutków.

- 73 Ponadto, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 88 opinii, o ile prawdą jest, że liczba i zakres cech rozpoznawczych oznaczają, że obejmują one różnorodny zbiór uzgodnień, o tyle okoliczność ta nie sprawia, że zastosowanie obowiązku zgłoszenia jest nieprzewidywalne dla osób podlegających temu obowiązkowi.
- 74 Co się tyczy twierdzenia OBFG, zgodnie z którym kryterium głównej korzyści stanowi kryterium subiektywne, należy zauważyć, że kryterium to odnosi się do korzyści, jakiej „uwzględniając wszystkie odpowiednie fakty i okoliczności – dana osoba może spodziewać się uzyskać dzięki [temu] uzgodnieniu”. Nie wydaje się szczególnie trudne dla pośrednika i, w braku pośrednika zobowiązanego do dokonania zgłoszenia, dla właściwego podatnika, zajęcie stanowiska w kwestii, czy główna korzyść lub jedna z głównych korzyści, których uzyskania można racjonalnie spodziewać się dzięki opracowanemu lub wykorzystywanemu przez nich uzgodnieniu ma charakter podatkowy. W tym względzie sprawozdanie z działania 12 dotyczącego erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków stwierdza, że kryterium głównej korzyści podatkowej porównuje wartość oczekiwaną korzyści podatkowej ze wszystkimi innymi korzyściami, które mogą zostać uzyskane w drodze transakcji, i podkreśla znaczenie oparcia się na obiektywnej ocenie korzyści podatkowych.
- 75 W świetle powyższych rozważań i orzecznictwa przypomnianego w pkt 36–45 niniejszego wyroku należy uznać, że cechy rozpoznawcze zdefiniowane w załączniku IV wydają się wystarczająco jasne i precyzyjne w świetle wymogów wynikających z zasad pewności prawa i legalności w prawie karnym.
- 76 W szóstej kolejności art. 8ab ust. 1 akapit pierwszy zmienionej dyrektywy 2011/16 określa rozpoczęcie biegu 30-dniowego terminu wyznaczonego pośrednikom na wykonanie obowiązku zgłoszenia następnego dnia po udostępnieniu do wdrożenia podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego lub następnego dnia po przygotowaniu tego uzgodnienia do wdrożenia lub po dokonaniu pierwszej czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia, w zależności od tego, co nastąpi wcześniej.
- 77 Artykuł 8ab ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy stanowi ponadto, że „[n]iezależnie od akapitu pierwszego, pośrednicy, o których mowa w art. 3 pkt 21 akapit drugi, są także zobowiązani do przekazywania informacji w ciągu 30 dni, licząc od następnego dnia po udzieleniu, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porady”.
- 78 Wreszcie, jeżeli obowiązek zgłoszenia ciąży na właściwym podatniku, w braku pośrednika podlegającego temu obowiązkowi, art. 8ab ust. 7 rzeczonej dyrektywy stanowi w istocie i w sposób zbliżony do tego zastosowanego wobec głównych pośredników, że termin 30 dni liczy się od następnego dnia po udostępnieniu danego uzgodnienia temu właściwemu podatnikowi do wdrożenia lub przygotowaniu takiego uzgodnienia do wdrożenia przez tego właściwego podatnika, lub po dokonaniu pierwszej czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia w odniesieniu do tego właściwego podatnika, w zależności od tego, co nastąpi wcześniej.
- 79 Logika zmienionej dyrektywy 2011/16 oraz logika ustanowionego przez nią obowiązku zgłoszenia wymagają ustalenia momentu, w którym obowiązek ten powstaje. Wdrożenie podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia, czy też udzielanie pomocy, wsparcia lub porady stanowią, jak wynika z przepisów wymienionych w pkt 76–78 niniejszego wyroku, zdarzenia, jakie wskazał w tym celu prawodawca Unii.

- 80 Po pierwsze, co się tyczy pojęcia „wdrożenia uzgodnienia transgranicznego”, oznacza ono, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 107 opinii i jak sugeruje język potoczny, przejście z jego fazy koncepcyjnej do fazy operacyjnej. Pojęcia tego nie można uznać za nieprecyzyjne lub niejasne dla pośrednika lub pośredników, o których mowa w art. 3 pkt 21 akapit pierwszy zmienionej dyrektywy 2011/16, a w braku pośrednika – dla właściwego podatnika. Pośrednicy ci, a w braku pośrednika, właściwy podatnik, znają bowiem dane uzgodnienie, a zatem są w stanie dokładnie określić moment, w którym następuje takie przejście.
- 81 Po drugie, co się tyczy odniesienia do udzielenia pomocy, wsparcia lub porady, mającego zastosowanie do pośredników wymienionych w art. 8ab ust. 1 akapit drugi zmienionej dyrektywy 2011/16, czyli pośredników, o których mowa w art. 3 pkt 21 akapit drugi tej dyrektywy, należy zauważyć, że to działanie może rozciągać się na pewien okres.
- 82 Niemniej jednak ów art. 8ab ust. 1 akapit drugi nie precyzuje, czy początek biegu terminu na dokonanie zgłoszenia, którym dysponują ci pośrednicy, następuje następnego dnia po pierwszym, czy po ostatnim dniu okresu, w którym udzielana jest pomoc, wsparcie lub porada.
- 83 Ponadto należy podkreślić, że obowiązek zgłoszenia ciążyący na wspomnianych pośrednikach, o których mowa w art. 3 pkt 21 akapit drugi rzeczonej dyrektywy, może logicznie zaistnieć dopiero od momentu, w którym dana osoba wie lub może racjonalnie wiedzieć, że zobowiązała się do udzielenia, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porady w zakresie opracowywania, wprowadzania do obrotu lub organizowania podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego, a zatem, że jest „pośrednikiem” podlegającym obowiązkowi zgłoszenia. Moment ten może, w danym wypadku i w zależności od posiadanych przez tę osobę informacji dotyczących dokładnego charakteru danego uzgodnienia, nastąpić dopiero po rozpoczęciu udzielania przez nią pomocy, wsparcia lub porady. To właśnie z uwzględnieniem w szczególności tej okoliczności w art. 3 pkt 21 akapit drugi tejże dyrektywy uściślono, że osobie tej musi przysługiwać prawo do udowodnienia, że nie zdawała sobie sprawy lub że nie można było racjonalnie oczekiwać, by zdawała sobie sprawę, że jest zaangażowana w podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne.
- 84 Wreszcie, należy uznać, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 109 opinii i jak wynika z motywu 7 dyrektywy 2018/822, że preferowane powinno być wcześnie przekazywanie informacji organom podatkowym, czyli jeszcze przed wdrożeniem uzgodnienia. Niemniej jednak, jak podniósł w istocie rzecznik generalny w pkt 112 opinii, należy w miarę możliwości ograniczyć ryzyko, że obowiązki zgłoszenia mają być wykonane w odniesieniu do uzgodnień, których wdrożenie nie jest pewne, co może wystąpić w szczególności w przypadku pośredników pomocniczych, którzy, będąc mniej bezpośrednio zaangażowanymi niż główni pośrednicy, mogą być z tego względu mniej dokładnie poinformowani o stanie zaawansowania danego uzgodnienia.
- 85 W tych okolicznościach zarówno z zastosowania w art. 8ab ust. 1 akapit drugi zmienionej dyrektywy 2011/16 okolicznika czasu wyrażającego uprzedni charakter czynności („po udzieleniu”), jak i z zasady stosowanej do głównych pośredników, zgodnie z którą termin zgłoszenia biegnie nie od początku ich udziału w opracowaniu uzgodnienia, lecz dopiero na etapie jego wdrażania, należy wywnioskować, że termin zgłoszenia przez pośredników pomocniczych może rozpocząć bieg dopiero następnego dnia po zakończeniu przez nich udzielania pomocy, wsparcia lub porady, a najpóźniej w dniu określonym w tym art. 8ab ust. 1 akapit pierwszy, o ile wiedzieli oni o tym. Należy dodać, że rozważania te pozostają bez uszczerbku dla możliwości uchylecia się przez tych pośredników od ciążącego na nich obowiązku

zgłoszenia, jeśli chcą to zrobić, nawet przed rozpoczęciem biegu 30-dniowego terminu wyznaczonego w tym celu, a zatem w szczególności od początku udzielania przez nich pomocy, wsparcia lub porady.

- 86 W świetle powyższych rozważań i orzecznictwa przypomnianego w pkt 36–45 niniejszego wyroku należy uznać, że początek biegu terminu na dokonanie zgłoszenia jest w odniesieniu do różnych kategorii pośredników, o których mowa w zmienionej dyrektywie 2011/16, oraz w odniesieniu do właściwego podatnika, w przypadku gdy obowiązek zgłoszenia spoczywa na nim, określony w sposób wystarczająco jasny i precyzyjny w świetle wymogów wynikających z zasad pewności prawa i legalności w prawie karnym.
- 87 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że badanie pytań drugiego i trzeciego nie podważa ważności zmienionej dyrektywy 2011/16 w świetle zasad pewności prawa i legalności w prawie karnym.
- 88 Co się tyczy poszanowania art. 7 Karty, pytania drugie i trzecie dotyczą w istocie tego, czy niezależnie od kwestii poszanowania tajemnicy zawodowej pojęcia i terminy, o których mowa w tych pytaniach, są wystarczająco precyzyjne, aby ingerencja w życie prywatne pośrednika i właściwego podatnika, z którą wiąże się obowiązek zgłoszenia, była sama w sobie zdefiniowana w sposób wystarczająco precyzyjny w świetle informacji, jakie powinno zawierać to zgłoszenie.
- 89 Ponieważ, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 123 opinii, art. 7 Karty nie nakłada żadnego bardziej rygorystycznego obowiązku niż jej art. 49 w odniesieniu do wymogu jasności i precyzyjności użytych pojęć i ustalonych terminów, należy uznać, że ingerencja w życie prywatne pośrednika i właściwego podatnika, z którą wiąże się obowiązek zgłoszenia, jest sama w sobie zdefiniowana w sposób wystarczająco precyzyjny w świetle informacji, które zgłoszenie to powinno zawierać. Stwierdzenie to pozostaje jednak bez uszczerbku dla badania kwestii, czy wspomniana ingerencja nie wykracza poza to, co jest konieczne do ochrony celów interesu ogólnego, do realizacji których dąży zmieniona dyrektywa 2011/16, a która to kwestia jest przedmiotem piątego pytania prejudycjalnego.
- 90 W świetle całości powyższych rozważań należy stwierdzić, że badanie aspektów, których dotyczą pytania prejudycjalne drugie i trzecie, nie wykazało niczego, co mogłoby mieć wpływ na ważność zmienionej dyrektywy 2011/16 w świetle zasady pewności prawa, zasady legalności w prawie karnym ustanowionej w art. 49 ust. 1 Karty oraz prawa do poszanowania życia prywatnego zagwarantowanego w art. 7 Karty.

W przedmiocie czwartego pytania prejudycjalnego

- 91 Pytanie czwarte dotyczy obowiązku zgłoszenia przewidzianego w art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16 i jest podobne do pytania zadanego w odniesieniu do adwokatów w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 8 grudnia 2022 r., Orde van Vlaamse Balies i in. (C-694/20, EU:C:2022:963). Pytanie to dotyczy w niniejszym przypadku pośredników niebędących adwokatami, którzy podlegają obowiązkowi zachowania tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego.

Uwagi wstępne w przedmiocie zakresu art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16

- 92 Przed zbadaniem tego pytania należy zająć stanowisko w przedmiocie uwag Komisji, powtórzonych na rozprawie, zgodnie z którymi przewidziana w art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16 możliwość zastąpienia przez państwa członkowskie obowiązku zgłoszenia obowiązkiem powiadomienia została ustanowiona nie w odniesieniu do wszystkich profesjonalistów podlegających obowiązkowi zachowania tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego, lecz jedynie w odniesieniu do tych spośród nich, którzy są zrównani z adwokatami, ponieważ prawo krajowe przyznaje im prawo do reprezentowania stron przed sądem. Komisja dodała, że mając na uwadze różnorodność krajowych systemów prawnych, prawodawca Unii chciał pozostawić określenie tych profesjonalistów ocenie każdego państwa członkowskiego.
- 93 W swoich uwagach na piśmie i na rozprawie Rada Unii Europejskiej uznała również, że przyznanie pośrednikom niebędącym adwokatami takiej samej ochrony jak adwokatom nie jest uzasadnione w odniesieniu do tajemnicy zawodowej. W tym względzie w istocie podniosła ona w szczególności, że możliwość zastąpienia obowiązków przewidziana w art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16 została przyznana państwom członkowskim wyłącznie w celu umożliwienia im zastosowania się do wymogów wynikających z Karty oraz z orzecznictwa ETPC i Trybunału.
- 94 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględniać nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której część ten przepis stanowi [wyrok z dnia 20 października 2022 r., Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Wydalenie ofiary handlu ludźmi), C-66/21, EU:C:2022:809, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo].
- 95 Co się tyczy brzmienia art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16, należy stwierdzić, że wersje językowe tego przepisu różnią się od siebie. Angielska wersja językowa posługuje się wyrażeniem „legal professional privilege”, które należy uznać za odsyłające, w kontekście prawa Unii i jak podnosi Komisja, do tajemnicy zawodowej adwokata i innych profesjonalistów, którzy mogą być z nim zrównani, ponieważ na mocy właściwego prawa krajowego są oni uprawnieni do reprezentowania klienta w postępowaniu przed sądami krajowymi. Dwie wersje językowe, a mianowicie wersja maltańska i rumuńska, zawierają dosłowne tłumaczenie tego wyrażenia w języku angielskim (odpowiednio *privilegg professionali legali* i *privilegiu profesional legal*). Grecka wersja językowa odwołuje się wyraźnie do „tajemnicy zawodowej adwokata zgodnie z prawem krajowym” (to δικηγोरικό απόρρητο βάσει της εθνικής νομοθεσίας). Natomiast osiemnaście innych wersji językowych zawiera wyrażenia odsyłające w istocie do tajemnicy zawodowej mającej zastosowanie na mocy prawa krajowego, bez odniesienia do tajemnicy zawodowej adwokata. Te inne wersje językowe mogą zatem odnosić się do zawodów (takich jak doradca podatkowy, notariusz, audytor, księgowy, bankowiec) zobowiązanych do zachowania tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego, które jednak a priori nie są na mocy tego prawa uprawnione do reprezentowania stron przed sądem.
- 96 Co się tyczy motywu 8 dyrektywy 2018/822 dotyczącego dodania art. 8ab ust. 5 do dyrektywy 2011/16, zawiera on w dwudziestu dwóch wersjach językowych te same rozbieżności terminologiczne oraz podane niżej dodatkowe szczegóły. Grecka wersja językowa tego motywu odwołuje się ogólnie do tajemnicy zawodowej (to επαγγελματικό απόρρητο), bez wskazywania, jak czyni to grecka wersja językowa tego artykułu 8ab ust. 5 tajemnicy zawodowej adwokata. Natomiast duńska wersja językowa wspomnianego motywu odnosi się do adwokata, przewidując, że obowiązek dokonania zgłoszenia nie może zostać nałożony w przypadku „poufności korespondencji między adwokatem a jego klientem lub podobnego obowiązku przewidzianego

ustawą” (på Grund af fortroligheden af korrespondance mellem advokat og klient, leller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt), podczas gdy duńska wersja językowa rzeczzonego art. 8ab ust. 5 nie wymienia adwokatów.

- 97 Z powyższego wynika, że wykładnia językowa art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16 nie pozwala na określenie w sposób jasny i jednoznaczny zakresu, w odniesieniu do zawodów, których może dotyczyć, przyznanego państwom członkowskim w zmienionej dyrektywie 2011/16 uprawnienia do zastąpienia obowiązku zgłoszenia obowiązkiem powiadomienia.
- 98 Co się tyczy kontekstu i celów realizowanych przez zmienioną dyrektywę 2011/16, należy w pierwszej kolejności przypomnieć, że jak wynika z motywu 2 dyrektywy 2018/822, ma ona umożliwić państwom członkowskim zapewnienie skutecznej ochrony ich krajowych baz podatkowych przed erozją, której doznają one w wyniku wprowadzenia przez podatników szczególnie wyrafinowanych struktur planowania podatkowego. Z motywu tego wynika również, że w celu zapewnienia takiej skutecznej ochrony ważne jest, aby państwa członkowskie uzyskiwały pełne i istotne informacje dotyczące uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego, które umożliwiłyby im szybką reakcję na szkodliwe praktyki podatkowe i eliminację luk prawnych poprzez wprowadzenie przepisów lub przeprowadzenie odpowiednich ocen ryzyka i kontroli podatkowych. Ponadto, jak wynika z motywów 4 i 8 tej dyrektywy, ma ona również na celu zapewnienie prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego poprzez zwalczanie unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania na tym rynku. Dla realizacji każdego z tych celów obowiązkowe ujawnianie informacji dotyczących uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego w drodze zgłaszania informacji, jakiego wymaga się od pośredników, zostało uznane za prawodawcę Unii za kluczowe, jak wynika z motywów 6–8 rzeczzonej dyrektywy.
- 99 Otóż, jak zauważył w istocie rzecznik generalny w pkt 202–204 opinii, wykładnia art. 8ab zmienionej dyrektywy 2011/16 w ten sposób, że pozwala on państwom członkowskim na przyznanie zwolnienia z obowiązku dokonania takiego zgłoszenia wszystkim pośrednikom, takim jak w szczególności doradcy podatkowi, notariusze, audytorzy, księgowi lub bankowcy, pod warunkiem że podlegają oni tajemnicy zawodowej na mocy mającego zastosowanie prawa krajowego, potencjalnie prowadziłyby do podważenia samej skuteczności ustanowionego w ten sposób przez prawodawcę Unii mechanizmu zgłaszania.
- 100 W drugiej kolejności należy zauważyć, podobnie jak czyni to Komisja i jak zauważył rzecznik generalny w pkt 206 opinii, że zmieniona dyrektywa 2011/16, a w szczególności obowiązek zgłoszenia i obowiązek powiadomienia ustanowione w jej art. 8ab, są w dużym stopniu inspirowane dokumentami OECD, a w szczególności zasadą 2.4 wzorcowych zasad OECD.
- 101 Zasada ta, zatytułowana „Okoliczności, w których pośrednik jest zwolniony z obowiązku zgłoszenia”, stanowi, że zwolnienie z obowiązku zgłoszenia, uzasadnione zasadami tajemnicy zawodowej przewidzianymi w prawie krajowym, ma zastosowanie „w zakresie, w jakim ujawnienie doprowadziłoby do wyjawienia poufnych informacji posiadanych przez adwokata, radcy prawnego lub innego dopuszczonego przedstawiciela prawnego [»attorney, solicitor or other admitted legal representative« w angielskiej wersji językowej] w odniesieniu do [k]lienta zgodnie z definicją zawartą w uwagach do art. 26 Modelowej konwencji podatkowej OECD”.

- 102 Punkt 80 części III wzorcowych zasad OECD, zatytułowanej „Uwagi”, stanowi podobnie, że „[z]asady dotyczące obowiązkowego ujawniania nie prowadzą do ujawnienia przez adwokata, radcy prawnego lub dopuszczonego przedstawiciela prawnego [»attorney, solicitor or other admitted legal representative« w angielskiej wersji językowej] informacji chronionych tajemnicą zawodową lub innymi równoważnymi obowiązkami zawodowymi w zakresie poufności”.
- 103 Jeśli chodzi o uwagi do art. 26 modelowej konwencji podatkowej w sprawie podatku od dochodu i majątku przyjętej przez OECD, to w pkt 19.4 odnoszą się one również do ochrony przyznanej poufnym informacjom przekazywanym między klientem a „adwokatem, radcą prawnym, lub innym dopuszczonym przedstawicielem prawnym [»attorney, solicitor or other admitted legal representative« w angielskiej wersji językowej]”.
- 104 Z powyższego wynika, że prace, które stanowiły źródło inspiracji dla zmienionej dyrektywy 2011/16 w odniesieniu do obowiązku zgłoszenia i obowiązku powiadomienia, dotyczyły w istocie ochrony tajemnicy zawodowej jedynie adwokata i innych profesjonalistów uprawnionych na mocy prawa do reprezentowania, podobnie jak adwokat, stron przed sądem.
- 105 W trzeciej kolejności należy stwierdzić, że zawarte w art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16 odesłanie do tajemnicy zawodowej mającej zastosowanie „na mocy prawa krajowego” wynika z tego, że o ile wzmocniona ochrona wymiany informacji między adwokatem a jego klientem jest już zagwarantowana na poziomie Unii na podstawie art. 7 i 47 Karty, o tyle szczegółowe zasady tej ochrony, a przede wszystkim warunki i ograniczenia, w jakich inni profesjonaliści podlegający obowiązkowi zachowania tajemnicy zawodowej mogą w danym wypadku powoływać się na porównywalną ochronę, są regulowane przez prawo krajowe. W tym względzie z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że niektóre państwa członkowskie rozszerzają możliwość reprezentowania stron przed sądem na zawody inne niż adwokaci.
- 106 O ile zatem uzasadnione jest, jak przewiduje art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16, aby państwa członkowskie dysponowały w tym kontekście zakresem uznania przy wykonywaniu ich uprawnień do zastąpienia obowiązku zgłoszenia obowiązkiem powiadomienia w celu umożliwienia im uwzględnienia zawodów innych niż adwokaci, które są upoważnione do reprezentowania stron przed sądem, o tyle ten zakres uznania nie ma na celu umożliwienia wspomnianym państwom członkowskim rozszerzenia takiego zastąpienia obowiązków na zawody, które nie zapewniają takiej reprezentacji.
- 107 Należy ponadto dodać, że odmienna wykładnia art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16 i uprawnień państw członkowskich do zastąpienia obowiązku zgłoszenia obowiązkiem powiadomienia groziłaby powstaniem zakłóceń między państwami członkowskimi, ponieważ korzystanie w szerokim zakresie z tego uprawnienia przez niektóre z nich w odniesieniu do zawodów objętych tajemnicą zawodową, ale niezapewniających reprezentacji stron przed sądem, mogłoby prowadzić do przeniesienia potencjalnie agresywnej działalności w zakresie planowania podatkowego na ich terytorium, podważając w ten sposób skuteczność i jednolitość, na poziomie Unii, zwalczania unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania na rynku wewnętrznym.
- 108 W świetle powyższych rozważań należy uznać, że uprawnienie państw członkowskich do zastąpienia obowiązku zgłoszenia obowiązkiem powiadomienia zostało przewidziane w art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16 jedynie w odniesieniu do profesjonalistów, którzy podobnie jak adwokaci są uprawnieni, zgodnie z prawem krajowym, do reprezentowania stron przed sądem.

- 109 Pozostaje jednak jeszcze kwestia, czy – jak orzekł już Trybunał w przedmiocie stosunku między adwokatem a jego klientem w wyroku z dnia 8 grudnia 2022 r., *Orde van Vlaamse Balies i in.* (C-694/20, EU:C:2022:963, pkt 19 in fine, pkt 27) – samo istnienie stosunku między profesjonalistą niebędącym adwokatem uprawnionym do reprezentowania stron przed sądem a jego klientem powinno pozostać tajne wobec osób trzecich, co powodowałoby, że nałożenie na takiego profesjonalistę pomocniczego obowiązku powiadomienia nie byłoby nawet możliwe, ponieważ prowadziłoby do ujawnienia osobom trzecim istnienia stosunku między tym profesjonalistą a jego klientem.
- 110 To właśnie tę ostatnią kwestię należy w istocie rozstrzygnąć w ramach badania czwartego pytania prejudycjalnego.

Badanie pytania

- 111 Poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający zwraca się w istocie do Trybunału o zbadanie ważności art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16 w świetle art. 7 Karty w zakresie, w jakim stosowanie tego art. 8ab ust. 5 przez państwa członkowskie skutkuje nałożeniem na pośrednika niebędącego adwokatem, lecz uprawnionego do reprezentowania stron przed sądem, w razie gdy jest on zwolniony z obowiązku zgłoszenia, przewidzianego w art. 8ab ust. 1 tej dyrektywy ze względu na obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, obowiązku niezwłocznego powiadomienia każdego innego pośrednika, który nie jest jego klientem, o obowiązkach zgłoszenia ciążących na nim na mocy art. 8ab ust. 6 rzeczony dyrektywy.
- 112 W tym względzie należy na wstępie przypomnieć, że art. 7 Karty, który przyznaje każdemu prawo do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego, domu i komunikowania się, odpowiada art. 8 ust. 1 EKPC (wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., *Orde van Vlaamse Balies i in.*, C-694/20, EU:C:2022:963, pkt 25).
- 113 Zgodnie z art. 52 ust. 3 Karty, który ma na celu zapewnienie niezbędnej spójności między prawami zawartymi w Karcie a odpowiadającymi im prawami gwarantowanymi w EKPC bez naruszania autonomii prawa Unii, Trybunał powinien zatem wziąć pod uwagę przy dokonywaniu wykładni praw gwarantowanych w art. 7 Karty odpowiednie prawa gwarantowane w art. 8 ust. 1 EKPC, zgodnie z ich wykładnią dokonaną przez ETPC, jako próg minimalnej ochrony (wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., *Orde van Vlaamse Balies i in.*, C-694/20, EU:C:2022:963, pkt 26).
- 114 Jak już zauważył Trybunał, z orzecznictwa ETPC wynika, że art. 8 ust. 1 EKPC chroni poufność wszelkiej korespondencji między jednostkami i zapewnia wzmocnioną ochronę korespondencji między adwokatami a ich klientami (zob. podobnie w szczególności wyrok ETPC z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie *Michaud przeciwko Francji*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 117, 118). Podobnie jak to postanowienie, którego ochrona obejmuje nie tylko prowadzenie obrony, ale również konsultacje prawne, art. 7 Karty w sposób konieczny gwarantuje tajemnicę tych konsultacji prawnych, i to zarówno w odniesieniu do ich treści, jak i do tego, że mają one miejsce. Jak bowiem zauważył ETPC, osoby, które konsultują się z adwokatem, mogą w uzasadniony sposób oczekiwać, że ich komunikacja będzie prywatna i poufna [wyrok ETPC z dnia 9 kwietnia 2019 r., *Altay przeciwko Turcji* (nr 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49]. W związku z tym poza wyjątkowymi sytuacjami osoby te powinny móc zasadnie oczekiwać, że ich adwokat bez ich zgody nie ujawni nikomu, że się z nim konsultują (wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., *Orde van Vlaamse Balies i in.*, C-694/20, EU:C:2022:963, pkt 27).

- 115 Jak orzekł już Trybunał, szczególna ochrona, jaką art. 7 Karty i art. 8 ust. 1 EKPC przyznają tajemnicy zawodowej adwokatów, która wyraża się przede wszystkim w ciążących na nich obowiązkach, jest uzasadniona tym, że adwokatom powierza się podstawowe zadanie w społeczeństwie demokratycznym, a mianowicie obronę podmiotów prawa (wyrok ETPC z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie Michaud przeciwko Francji, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118, 119). To podstawowe zadanie wiąże się, po pierwsze, z wymogiem, którego znaczenie uznaje się we wszystkich państwach członkowskich, by każdy podmiot prawa miał zapewnioną możliwość swobodnego zwrócenia się do swojego adwokata, którego zawód ze swej natury obejmuje właśnie udzielanie w sposób niezależny porad prawnych wszystkim, którzy tego potrzebują, oraz, po drugie, ze skorelowanym z nim wymogiem lojalności adwokata względem swojego klienta (wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Orde van Vlaamse Balies i in., C-694/20, EU:C:2022:963, pkt 28).
- 116 Z orzecznictwa przypomnianego w pkt 114 i 115 niniejszego wyroku wynika, że poufność stosunków między adwokatem a jego klientem korzysta z bardzo szczególnej ochrony, która wiąże się ze szczególną pozycją zajmowaną przez adwokata w ramach organizacji wymiaru sprawiedliwości państw członkowskich, a także z podstawowym zadaniem, które zostało mu powierzone i uznane przez wszystkie państwa członkowskie. To właśnie w świetle tych rozważań Trybunał w wyroku z dnia 8 grudnia 2022 r., Orde van Vlaamse Balies i in. (C-694/20, EU:C:2022:963), uznał, że nałożony na adwokata obowiązek powiadomienia narusza art. 7 Karty.
- 117 W tym względzie należy wreszcie zauważyć, że wymóg dotyczący pozycji i statusu niezależnego adwokata, jakie musi mieć prawnik, od którego pochodzi komunikacja podlegająca ochronie, wynika z koncepcji roli adwokata, uważanego za współpracownika wymiaru sprawiedliwości, który powinien świadczyć, w sposób niezależny i w interesie wymiaru sprawiedliwości, pomoc prawną potrzebną klientowi. Ta ochrona jest równoważona przez dyscyplinę zawodową nałożoną i kontrolowaną w interesie ogólnym. Koncepcja ta jest zgodna z tradycjami prawnymi wspólnymi państwom członkowskim i widoczna jest również w porządku prawnym Unii, co wyraźnie wynika z art. 19 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (wyrok z dnia 14 września 2010 r., Akzo Nobel Chemicals i Akcros Chemicals/Komisja i in., C-550/07 P, EU:C:2010:512, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 118 W świetle tych rozważań i szczególnego miejsca, jakie przyznają one zawodowi adwokata w społeczeństwie, oraz do celów prawidłowego administrowania wymiarem sprawiedliwości należy uznać, że rozwiązanie wypracowane w wyroku z dnia 8 grudnia 2022 r., Orde van Vlaamse Balies i in. (C-694/20, EU:C:2022:963), w odniesieniu do adwokatów można rozszerzyć wyłącznie na osoby wykonujące swoją działalność zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a) dyrektywy 98/5.
- 119 W rezultacie, co się tyczy innych profesjonalistów, którzy będąc jednocześnie uprawnionymi przez państwa członkowskie do reprezentowania stron przed sądem, nie odpowiadają wyżej wymienionym cechom, jak na przykład profesorowie uniwersyteccy w niektórych państwach członkowskich, nic nie pozwala na stwierdzenie nieważności art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16 w świetle art. 7 Karty w zakresie, w jakim obowiązek powiadomienia, w przypadku gdy państwo członkowskie zastąpiło nim obowiązek zgłoszenia, powoduje, że o istnieniu konsultacji między dokonującym powiadomienia pośrednikiem a jego klientem dowiaduje się pośrednik, który został powiadomiony, a ostatecznie organ podatkowy.

- 120 W tych okolicznościach na pytanie czwarte należy odpowiedzieć w ten sposób, że nieważność art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16 w świetle art. 7 Karty, orzeczona przez Trybunał w wyroku z dnia 8 grudnia 2022 r., Orde van Vlaamse Balies i in. (C-694/20, EU:C:2022:963), 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 98/5.

W przedmiocie piątego pytania prejudycjalnego

- 121 Poprzez to pytanie sąd odsyłający zwraca się w istocie do Trybunału o zbadanie ważności art. 8ab ust. 1, 6 i 7 zmienionej dyrektywy 2011/16 w świetle prawa do poszanowania życia prywatnego zagwarantowanego w art. 7 Karty w zakresie, w jakim skutkiem tych przepisów jest nałożenie na pośredników niekorzystających ze zwolnienia, o którym mowa w art. 8ab ust. 5 tej dyrektywy, a w braku pośrednika podlegającego obowiązkowi zgłoszenia – na właściwego podatnika, obowiązku dokonania zgłoszenia przewidzianego w art. 8ab ust. 1 wspomnianej dyrektywy.
- 122 W tym względzie sąd odsyłający zauważa w szczególności, że obowiązek zgłoszenia może dotyczyć uzgodnień transgranicznych, które są zgodne z prawem, rzeczywiste, nie stanowią nadużycia prawa i których główną korzyścią nie jest korzyść podatkowa.
- 123 Pytanie piąte dotyczy zatem ewentualnego naruszenia poprzez ten obowiązek prawa do ochrony życia prywatnego, wynikającego w istocie z tego, że obowiązek zgłoszenia uzgodnienia, którego celem jest wprowadzić osiągnięcie korzyści podatkowej, lecz w sposób zgodny z prawem i niestanowiący nadużycia, ogranicza swobodę podatnika w wyborze rozwiązania podatkowego wiążącego się z najniższym opodatkowaniem oraz swobodę pośrednika w jego opracowaniu i doradzeniu podatnikowi.
- 124 W tym względzie, jak przypomniano w pkt 112 i 113 niniejszego wyroku, art. 7 Karty odpowiada art. 8 ust. 1 EKPC, a zgodnie z art. 52 ust. 3 Karty przy dokonywaniu wykładni praw zagwarantowanych w tym art. 7 Trybunał powinien wziąć pod uwagę odpowiednie prawa gwarantowane w tym art. 8 ust. 1, zgodnie z ich wykładnią dokonaną przez ETPC.
- 125 W tym kontekście Trybunał orzekł, że przepisy nakazujące lub dopuszczające przekazanie organowi publicznemu danych osobowych, takich jak nazwisko, miejsce zamieszkania lub dane o środkach finansowych osób fizycznych, należy, w braku zgody tych osób fizycznych i niezależnie od późniejszego wykorzystania tych danych, uznać za ingerencję w ich życie prywatne, a zatem za ograniczenie prawa zagwarantowanego w art. 7 Karty, bez uszczerbku dla możliwości ich ewentualnego uzasadnienia [wyrok z dnia 18 czerwca 2020 r., Komisja/Węgry (Przejrzyście stowarzyszeń), C-78/18, EU:C:2020:476, pkt 124].
- 126 Ponadto z orzecznictwa ETPC wynika, że pojęcie życia prywatnego jest pojęciem szerokim, które obejmuje pojęcie autonomii osobistej. W szczególności trybunał ten orzekł, że „[art. 8 EKPC] chroni prawo do samorealizacji, czy to w formie rozwoju osobistego, czy to w formie autonomii osobistej, odzwierciedlające ważną podstawową zasadę przy wykładni gwarancji zawartych w [tym postanowieniu]”. Stwierdził on, że postanowienie to „obejmuje prawo każdej jednostki do kontaktu z innymi w celu nawiązywania i utrzymywania relacji z innymi osobami i światem zewnętrznym, czyli prawo do »prywatnego życia w społeczeństwie«, i [że to postanowienie] może obejmować działalność zawodową lub działalność, która odbywa się w kontekście publicznym” (wyrok ETPC z dnia 18 stycznia 2018 r., FNASS i in. przeciwko Francji, CE:ECHR:2018:0118JUD004815111, § 153 i przytoczone tam orzecznictwo). Trybunał ten zauważył w szczególności, że nie ma żadnego zasadniczego powodu, aby uznać, że pojęcie „życia

prywatnego” wyklucza działalność zawodową lub handlową, oraz że interpretowanie tego pojęcia jako obejmującego taką działalność odpowiada zasadniczemu przedmiotowi i celowi art. 8 EKPC, a mianowicie ochronie jednostki przed arbitralną ingerencją władz publicznych (zob. podobnie wyrok ETPC z dnia 16 grudnia 1992 r., Niemietz przeciwko Niemcom, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, §§ 29, 31).

- 127 Z powyższego wynika, że pojęcie życia prywatnego jest pojęciem szerokim, zawierającym w sobie pojęcie autonomii osobistej, które obejmuje przynajmniej swobodę każdego w zakresie organizowania swojego życia i działalności, zarówno osobistej, jak i zawodowej lub handlowej. Trybunał zauważył jednak również, że należy wziąć pod uwagę orzecznictwo ETPC, z którego wynika, iż prawo do ingerencji dozwolone w art. 8 ust. 2 EKPC może w przypadku działalności zawodowej lub handlowej iść zdecydowanie krok dalej niż w innych przypadkach (zob. podobnie wyrok z dnia 22 października 2002 r., Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, pkt 29).
- 128 W niniejszej sprawie należy podkreślić, że swoboda podmiotów gospodarczych w zakresie organizowania ich działalności w taki sposób, aby ograniczyć ich obciążenie podatkowe, znajduje odzwierciedlenie w szczególności w motywie 11 dyrektywy 2016/1164, który stanowi w istocie, że o ile przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania powinny mieć zastosowanie do uzgodnień, które nie są rzeczywiste, o tyle w pozostałych przypadkach podatnik powinien mieć swobodę wyboru takiej struktury podatkowej, która jest najbardziej efektywna z punktu widzenia prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Ponadto celem przedmiotowego zgłoszenia jest, w szczególności i jak wynika z motywu 2 dyrektywy 2018/822, umożliwienie organom podatkowym i ustawodawcom krajowym szybkiej reakcji na różnice między przepisami krajowymi lub na luki prawne, które często leżą u podstaw transgranicznych uzgodnień podatkowych mających na celu zmniejszenie obciążenia podatkowego podatników.
- 129 Z kolei rozpatrywany obowiązek zgłoszenia wymaga ujawnienia organowi podatkowemu wraz z danymi identyfikacyjnymi odnośnych osób informacji na temat przedmiotowego uzgodnienia transgranicznego. Informacje te, które można wywnioskować z art. 8ab ust. 14 zmienionej dyrektywy 2011/16, zawierają w szczególności streszczenie treści tego uzgodnienia oraz informacje na temat przepisów krajowych, na których opiera się to uzgodnienie. W ten sposób obowiązek ten jako taki stanowi ingerencję w prawo do poszanowania życia prywatnego i komunikowania się, która prowadzi do ujawnienia administracji wyników prac w zakresie konstrukcji podatkowych i inżynierii podatkowej prowadzonych w ramach działalności osobistej, zawodowej lub handlowej przez samego podatnika lub najczęściej przez pośrednika lub pośredników w rozumieniu art. 3 pkt 21 tej dyrektywy.
- 130 Wspomniany obowiązek w zakresie, w jakim umożliwia organom podatkowym szybkie usunięcia rozbieżności i luk prawnych leżących u podstaw uzgodnień transgranicznych, może prowadzić zatem do zmniejszenia zainteresowania podatników korzystaniem z uzgodnień podatkowych, których odpowiedni czas stosowania przez podatników może zostać w ten sposób skrócony.
- 131 Tenże obowiązek może zatem zniechęcać zarówno rzeczonych podatników, jak i ich doradców do opracowywania i wdrażania mechanizmów transgranicznego planowania podatkowego, które choć są zgodne z prawem, opierają się na rozbieżnościach istniejących między różnymi mającymi zastosowanie przepisami krajowymi.

- 132 Wynika z tego, że obowiązek zgłoszenia w zakresie, w jakim dotyczy w szczególności takich uzgodnień, pociąga za sobą ograniczenie swobody podatników i pośredników w zakresie organizowania ich działalności osobistej, zawodowej i handlowej i stanowi w związku z tym ingerencję w prawo do poszanowania życia prywatnego zagwarantowane w art. 7 Karty.
- 133 Powstaje zatem pytanie, czy ingerencja ta może być uzasadniona.
- 134 Należy przypomnieć, że prawa ustanowione w art. 7 Karty nie stanowią prerogatyw o charakterze absolutnym, lecz należy je rozważać z uwzględnieniem ich funkcji społecznej. Jak bowiem wynika z art. 52 ust. 1 Karty, dopuszcza ona ograniczenia wykonywania tych praw, o ile ograniczenia te są przewidziane ustawą, szanują istotę omawianych praw i z poszanowaniem zasady proporcjonalności są konieczne oraz rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego uznawanym przez Unię lub potrzebom ochrony praw i wolności innych osób (zob. podobnie wyrok z dnia 6 października 2020 r., *Privacy International*, C-623/17, EU:C:2020:790, pkt 63, 64).
- 135 W pierwszej kolejności, co się tyczy wymogu, zgodnie z którym wszelkie ograniczenia korzystania z praw podstawowych muszą być przewidziane ustawą, oznacza on, że akt, który pozwala na ingerencję w te prawa, musi sam określać zakres ograniczenia wykonywania danego prawa, przy czym z jednej strony ów wymóg nie wyklucza, by dane ograniczenie było sformułowane w sposób wystarczająco otwarty, tak aby można je było dostosować do różnych przypadków, jak i do zmieniających się sytuacji. Z drugiej strony Trybunał może w stosownym przypadku doprecyzować poprzez wykładnię konkretny zakres ograniczenia z punktu widzenia zarówno samego brzmienia rozpatrywanych przepisów Unii, jak i ich ogólnej systematyki oraz celów, którym służą, zinterpretowanych w świetle praw podstawowych gwarantowanych w Karcie (wyrok z dnia 21 czerwca 2022 r., *Ligue des droits humains*, C-817/19, EU:C:2022:491, pkt 114 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 136 W tym względzie należy zauważyć, że art. 8ab ust. 1 zmienionej dyrektywy 2011/16 wyraźnie przewiduje, że państwa członkowskie podejmują niezbędne środki w celu nałożenia na pośredników obowiązku przekazywania właściwym organom „informacji, które są im znane lub które są w ich posiadaniu lub pod ich kontrolą, dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych”. W braku pośrednika zobowiązanego do dokonania zgłoszenia obowiązek ten ciąży na właściwym podatniku zgodnie z art. 8ab ust. 6 tej dyrektywy. Ponadto pojęcie „podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego” jest zdefiniowane w art. 3 pkt 19 rzeczony dyrektywy w powiązaniu z cechami rozpoznawczymi zawartymi w załączniku IV. Wreszcie, treść rzeczony obowiązek można wywnioskować z art. 8ab ust. 14 zmienionej dyrektywy 2011/16.
- 137 W tych okolicznościach należy uznać, że wymóg, zgodnie z którym ograniczenie w korzystaniu z praw podstawowych powinno być przewidziane ustawą, jest spełniony.
- 138 W drugiej kolejności, co się tyczy wymogu poszanowania istoty prawa do poszanowania życia prywatnego, zagwarantowanego w art. 7 Karty, należy zauważyć, że obowiązek takiego jak ten będący przedmiotem postępowania głównego, który dotyczy wyłącznie przekazywania danych wskazujących na opracowanie i wdrożenie potencjalnie agresywnego uzgodnienia podatkowego, nie mając przy tym bezpośredniego wpływu na możliwość takiego opracowania i takiego wdrożenia, nie można uznać za naruszający istotę prawa do poszanowania życia prywatnego odnośnych osób.

- 139 W trzeciej kolejności, co się tyczy zasady proporcjonalności, należy przede wszystkim zbadać, czy obowiązek zgłoszenia przewidziany w art. 8ab ust. 1, 6 i 7 zmienionej dyrektywy 2011/16 odpowiada celowi interesu ogólnego uznawanemu przez Unię. W przypadku odpowiedzi twierdzącej należy następnie upewnić się, po pierwsze, że obowiązek ten jest odpowiedni do realizacji tego celu, po drugie, że ingerencja w prawo podstawowe do poszanowania życia prywatnego, która może wynikać ze wspomnianego obowiązku, jest ograniczona do tego, co ściśle konieczne, w tym znaczeniu, że zamierzony cel nie mógłby zostać racjonalnie osiągnięty w równie skuteczny sposób za pomocą innych środków w mniejszym stopniu naruszających to prawo, i po trzecie – jeżeli rzeczywiście tak jest – że ingerencja ta nie jest nieproporcjonalna i nie powoduje nadmiernych niedogodności w stosunku do tego celu, co oznacza w szczególności wyważenia wagi owego celu i wagi tej ingerencji (zob. podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2022 r., Luxembourg Business Registers, C-37/20 i C-601/20, EU:C:2022:912, pkt 64, 66).
- 140 Jeśli chodzi o wymóg, zgodnie z którym ograniczenie prawa podstawowego musi odpowiadać celowi leżącemu w interesie ogólnym, należy zauważyć, że zmiana wprowadzona do dyrektywy 2011/16 dyrektywą 2018/822 wpisuje się w ramy międzynarodowej współpracy podatkowej w zakresie zwalczania agresywnego planowania podatkowego, która przejawia się w wymianie informacji między państwami członkowskimi. W tym względzie między innymi z motywów 2, 4, 8 i 9 dyrektywy 2018/822 wynika, że celem ustanowionych w art. 8ab zmienionej dyrektywy 2011/16 obowiązków w zakresie zgłaszania i powiadamiania jest przyczynienie się do zwalczania agresywnego planowania podatkowego i do zapobiegania ryzyku unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania.
- 141 Otóż zwalczanie agresywnego planowania podatkowego oraz zapobieganie ryzyku unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania są celami interesu ogólnego uznawanymi przez Unię w rozumieniu art. 52 ust. 1 Karty, umożliwiającymi wprowadzenie ograniczenia w wykonywaniu praw gwarantowanych w jej art. 7 (wyrok z dnia 8 grudnia 2022 r., Orde van Vlaamse Balies i in., C-694/20, EU:C:2022:963, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 142 Co się tyczy kwestii, czy obowiązek zgłoszenia przewidziany w art. 8ab ust. 1, 6 i 7 zmienionej dyrektywy 2011/16 jest odpowiedni do realizacji tych celów, należy zauważyć, że – jak w szczególności podkreślił prawodawca Unii w motywach 2, 6 i 7 dyrektywy 2018/822 – przekazywanie krajowym organom podatkowym szczegółowych informacji na temat transgranicznych uzgodnień podatkowych, w szczególności informacji, o których mowa w art. 8ab ust. 14 tej dyrektywy, na wczesnym etapie przewidzianym w art. 8ab ust. 1 tej dyrektywy ma w szczególności umożliwić państwom członkowskim szybką reakcję na szkodliwe praktyki podatkowe, nawet te zgodne z prawem, oraz eliminację rozbieżności i luk prawnych lub regulacyjnych, które mogą ułatwić rozwój takich praktyk.
- 143 Co się tyczy wymogu, aby ingerencja w prawo podstawowe do poszanowania życia prywatnego, która może wynikać z tego obowiązku zgłoszenia, była ograniczona do tego, co ściśle konieczne, w tym znaczeniu, że realizowany cel nie może zostać racjonalnie osiągnięty w równie skuteczny sposób za pomocą innych środków w mniejszym stopniu naruszających to prawo, należy zauważyć, że obowiązek ten jest szczególnie skutecznym środkiem służącym zwalczaniu agresywnego planowania podatkowego oraz zapobieganiu ryzyku unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania. Nakładając bowiem na pośredników i ewentualnie na właściwego podatnika obowiązek przekazania administracji podatkowej na bardzo wczesnym etapie informacji na temat uzgodnień transgranicznych zawierających jedną z cech rozpoznawczych wymienionych w załączniku IV, prawodawca Unii umożliwia państwom

członkowskim precyzyjne i szybkie reagowanie, w razie potrzeby w sposób skoordynowany, na mechanizmy agresywnego planowania podatkowego, czego nie umożliwiają w takim samym zakresie badanie i kontrola zachowań podatkowych dokonywane a posteriori.

- 144 Ponadto informacje, które mają być przekazane w ramach zgłoszenia, takie jak te, o których mowa w art. 8ab ust. 14 zmienionej dyrektywy, dotyczą danych identyfikacyjnych pośredników i właściwych podatników, a także w odpowiednich przypadkach przedsiębiorstw powiązanych z tymi podatnikami oraz cech rozpoznawczych zawartych w załączniku IV. Obejmują one również streszczenie treści odnośnego uzgodnienia transgranicznego i w razie potrzeby opis stosownej działalności gospodarczej lub uzgodnień sformułowany w sposób abstrakcyjny i nieprowadzący do ujawnienia tajemnicy handlowej lub innej tajemnicy. Wskazują one datę wdrożenia danego uzgodnienia transgranicznego, przepisy krajowe, na których się ono opiera, oraz wartość tegoż uzgodnienia. Określają one państwo lub państwa członkowskie, których ono dotyczy lub których może ono dotyczyć, jak również każdą inną osobę, na którą w państwie członkowskim może mieć wpływ dane uzgodnienie.
- 145 Informacje te nie wydają się wykraczać poza to, co jest ściśle niezbędne do umożliwienia państwom członkowskim wystarczającego zrozumienia danego uzgodnienia transgranicznego i szybkiego działania, czy to na podstawie samych przekazanych informacji, czy to poprzez skontaktowanie się z pośrednikami lub właściwymi podatnikami w celu uzyskania dodatkowych informacji.
- 146 Ponadto należy podkreślić, że z art. 8ab ust. 1 zmienionej dyrektywy 2011/16 wynika, iż obowiązek zgłoszenia dotyczy w odniesieniu do pośrednika, a w jego braku w odniesieniu do właściwego podatnika, wyłącznie informacji, które są im znane, są w ich posiadaniu lub pod ich kontrolą. W związku z tym obowiązek ten nie oznacza po stronie zobowiązanego z jego tytułu obowiązku przeprowadzenia dochodzenia i poszukiwania informacji poza zakresem informacji, które są już pod jego kontrolą.
- 147 Wreszcie, należy zauważyć, że informacje, jakie organy podatkowe państw członkowskich uzyskują dzięki obowiązkowi zgłoszenia, różnią się zarówno ze względu na charakter danych przekazanych przy tej okazji, jak i na warunki tego przekazania od informacji, których wymiana została już uregulowana w dyrektywie 2011/16 i w jej pięciu zmianach wprowadzonych przed przyjęciem dyrektywy 2018/822. W odróżnieniu bowiem od mechanizmów automatycznej wymiany informacji przewidzianych w tych wcześniejszych wersjach dyrektywy 2011/16 jej wersja wynikająca z dyrektywy 2018/822 dostarcza państwom członkowskim informacji na wczesnym etapie i ukierunkowanych na konkretne uzgodnienia podatkowe pociągające za sobą potencjalne ryzyko unikania opodatkowania, na autorów tych uzgodnień i na podmioty z nich korzystające, co może znacznie zwiększyć skuteczność zwalczania agresywnego planowania podatkowego oraz zapobiegania ryzyku unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania.
- 148 W odniesieniu do kwestii, czy ingerencja w prawo do ochrony życia prywatnego, jaka wiąże się z obowiązkiem zgłoszenia, nie jest nieproporcjonalna i niewspółmierna w stosunku do zamierzonego celu interesu ogólnego, należy zauważyć, że choć ingerencja ta nie jest wprawdzie nieznaczna, zwalczanie agresywnego planowania podatkowego i zapobieganie ryzyku unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania stanowią ważne cele, od których realizacji zależą nie tylko ochrona bazy podatkowej, a zatem wpływów podatkowych państw członkowskich i stworzenie sprawiedliwych warunków opodatkowania na rynku wewnętrznym, jak podkreślono w motywach 2 i 6 dyrektywy 2018/822, lecz również zachowanie zrównoważonego podziału

kompetencji podatkowych państw członkowskich i skutecznego poboru podatku, co do których Trybunał stwierdził, że stanowią one prawnie uzasadnione cele (zob. podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2018 r., *Sofina i in.*, C-575/17, EU:C:2018:943, pkt 56, 67 i przytoczone tam orzecznictwo). W tym kontekście okoliczność, że obowiązek zgłoszenia może w danym wypadku mieć zastosowanie do zgodnych z prawem uzgodnień transgranicznych, do celów i na warunkach przypomnianych w pkt 139–147 niniejszego wyroku, nie pozwala uznać, że wspomniany obowiązek jest nieproporcjonalny czy to wobec podatnika, który korzysta z odnośnego uzgodnienia, czy wobec pośrednika, który je opracował.

- 149 Z powyższych rozważań wynika, że ograniczenie prawa do ochrony życia prywatnego, rozumianego jako prawo każdej osoby do zorganizowania swojego życia prywatnego, z jakim wiąże się obowiązek zgłoszenia przewidziany w art. 8ab ust. 1, 6 i 7 zmienionej dyrektywy 2011/16, jest uzasadnione.
- 150 W świetle ogółu powyższych rozważań należy stwierdzić, że badanie aspektów, których dotyczy pytanie piąte, nie wykazało niczego, co mogłoby mieć wpływ na ważność zmienionej dyrektywy 2011/16 w świetle prawa do poszanowania życia prywatnego zagwarantowanego w art. 7 Karty.

W przedmiocie kosztów

- 151 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Badanie aspektu, którego dotyczy pierwsze pytanie prejudycjalne, nie wykazało niczego, co mogłoby mieć wpływ na ważność dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG, zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r., w świetle zasad równego traktowania i niedyskryminacji oraz art. 20 i 21 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej.**
- 2) **Badanie aspektów, których dotyczą pytania prejudycjalne drugie i trzecie, nie wykazało niczego, co mogłoby mieć wpływ na ważność dyrektywy 2011/16, zmienionej dyrektywą 2018/822, w świetle zasady pewności prawa, zasady legalności w prawie karnym ustanowionej w art. 49 ust. 1 Karty praw podstawowych oraz prawa do poszanowania życia prywatnego zagwarantowanego w art. 7 tej Karty.**
- 3) **Nieważność art. 8ab ust. 5 dyrektywy 2011/16, zmienionej dyrektywą 2018/822, w świetle art. 7 Karty praw podstawowych, orzeczona przez Trybunał w wyroku z dnia 8 grudnia 2022 r., *Orde van Vlaamse Balies i in.* (C-694/20, EU:C:2022:963), 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 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mającej na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w państwie członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych.**

- 4) Badanie aspektów, których dotyczy piąte pytanie prejudycjalne, nie wykazało niczego, co mogłoby mieć wpływ na ważność dyrektywy 2011/16, zmienionej dyrektywą 2018/822, w świetle prawa do poszanowania życia prywatnego zagwarantowanego w art. 7 Karty praw podstawowych.**

Podpisy