

ROCZNIKI NAUK PRAWNYCH

Tom XXXII, numer 3 – 2022 s. 51-71

DOI: <http://doi.org/10.18290/mp22323.4>

ADAM SZYMACHA

Uniwersytet Łódzki

adam.szymacha@edu.uni.lodz.pl

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9372-9647>

MIĘDZY PRAWEM DO RZETELNEGO PROCESU SĄDOWEGO
A ZASADĄ ZAUFANIA W ORZECZNICTWIE
TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ
DOTYCZĄCYM WYMIANY INFORMACJI PODATKOWYCH
NA PODSTAWIE DYREKTYWY 2011/16/UE

BETWEEN THE RIGHT TO A RELIABLE JUDICIAL PROCESS AND THE PRINCIPLE
OF TRUST IN THE JUDGMENT OF THE COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION
ON THE EXCHANGE OF TAX INFORMATION UNDER DIRECTIVE 2011/16 / EU

Abstract. The purpose of this study is to summarize the CJEU case law on tax information exchange under Directive 2011/16/EU. The article analyzes theses of three judgments of the CJEU concerning the right to a fair trial guaranteed by Article 47 of the Charter of Fundamental Rights of the European Union and the prerequisites for the legality of the obligation to provide information transmitted by the tax authorities, in the context of the prohibition of so-called fishing exhibitions, i.e. collecting evidence without any suspicion. Despite a somewhat liberalised approach to the principle of confidence, the CJEU still gives it priority. In such a situation, the principle of legal certainty and the protection of fundamental rights require that the scope of the content of the information provided is limited to strict unlawful actions.

Keywords: Exchange of tax information; right to fair trial; the foreseeable relevance; relevant person; fishing exhibition; identity of the person under examination or investigation; principle of confidence; principle of legal certainty.

WPROWADZENIE

Na tle spraw, związanych z przekazywaniem informacji podatkowych na podstawie dyrektywy 2011/16/UE¹, powstaje pytanie o ich szczególnie wrażliwy charakter związany z ingerencją w sferę praw podstawowych. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej Trybunał Sprawiedliwości), dotyczące stosowania dyrektywy 2011/16/UE, przedstawia pewien standard ochrony praw podstawowych oraz ochrony przed nieuzasadnionym przepływem informacji podatkowych.

Artykuł ten jest analizą spraw związanych z przekazywaniem informacji podatkowych. Dyrektywa 2011/16/UE w motywie 9 brzmi, że państwa członkowskie powinny wymieniać informacje dotyczące poszczególnych spraw, w przypadku gdy inne państwo członkowskie zwróci się ze stosownym wnioskiem. Zgodnie z art. 2 dyrektywy 2011/16/UE zakres jej zastosowania obejmuje wprawdzie wszystkie rodzaje podatków, jednak ust. 2 tegoż artykułu precyzuje, że dyrektywa nie ma zastosowania do podatku od wartości dodanej i ceł ani do podatków akcyzowych objętych innymi przepisami unijnymi dotyczącymi współpracy administracyjnej między państwami członkowskimi.

Standard przewidywalnego związku ma zapewnić jak najszerszą wymianę informacji w sprawach podatkowych. Jednocześnie ma precyzować, że państwa członkowskie nie mają prawa angażować się w tzw. *fishing expeditions*, czyli zbieranie informacji o podatniku mogących w przyszłości posłużyć jako podstawa do wszczęcia postępowania. Przepisy te należy interpretować liberalnie, tak aby nie utrudnić skutecznej wymiany informacji². Dyrektywa poprzedzająca dyrektywę 2018/822³, nakazującą automatyczną wymianę informacji oraz raportowanie schematów podatkowych była wynikiem zaadaptowania przez organy UE osiągnięć Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (dalej OECD). OECD przyjęła zalecenie dotyczące unikania podwójnego opodatkowania (dalej modelowa konwencja OECD). W artykule 26 ust. 1 modelowej konwencji OECD jest mowa o wymianie informacji.

Dyrektywa 2011/16/UE nakazuje państwom członkowskim wymianę informacji podatkowych w celu zwalczania przestępstw podatkowych oraz uchy-

¹ Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG, zmieniona przez Dyrektywę Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 roku, Dz.Urz. UE, L139/1.

² Tamże, art. 20.

³ Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 roku, Dz.Urz. UE, L139/1.

lania się od opodatkowania. Chodzi tutaj o zwalczanie zjawisk nielegalnych⁴, a więc zabronionych przez prawo i szkodliwych społecznie. Jednocześnie motyw 28 dyrektywy 2011/16/UE wskazuje, że dyrektywa ta nie narusza praw podstawowych i jest zgodna z zasadami uznanymi w szczególności w Karcie Praw Podstawowych UE (dalej Karta), co należy interpretować w ten sposób, że wykładni postanowień dyrektywy 2011/16/UE należy tak dokonywać, aby nie naruszały praw podstawowych, będących częścią prawa pierwotnego UE.

1. PROBLEMY DOKTRYNALNE

Mechanizm, zawarty w dyrektywie 2011/16/UE, jest oparty na zasadzie zaufania pomiędzy państwami członkowskimi. Pierwszym instrumentem służącym współpracy opartej na zasadzie wzajemnego zaufania pomiędzy państwami członkowskimi, ograniczającej uznaniowość państwa, do którego skierowany jest wniosek, był europejski nakaz aresztowania (dalej ENA)⁵. Wzajemne zaufanie czyni współpracę między państwami członkowskimi bardziej skuteczną. Zasada wzajemnego zaufania zasadza się na wysokim stopniu homogeniczności porządków prawnych państw członkowskich opartych na wartościach poszanowania zasady państwa prawnego oraz praw podstawowych⁶.

Zasada wzajemnego zaufania była na tyle istotna, że w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości, dotyczącym wykonywania ENA, przez pierwszy okres jej funkcjonowania Trybunał Sprawiedliwości dbał przede wszystkim o skuteczność tego mechanizmu, nie uwzględniając zarzutów dotyczących przestrzegania praw fundamentalnych. Mówiono w tym przypadku nawet o ślepych zaufaniu⁷. Wydawało się, że skuteczność wzajemnego uznawania stanowi priorytet, a ochrona praw podstawowych była traktowana drugorzędnie. Od niedawna wydaje się to zmieniać w związku choćby z orzecz-

⁴ Por. H. FILIPCZYK, *Why is Tax Avoidance (Im)Moral? Ethics, Methaethics and Taxes*, „Toruński Przegląd Podatkowy” 2015, s. 31-35; decyzja ramowa Rady z dnia 13 czerwca 2002 r., w sprawie europejskiego nakazu aresztowania i procedury wydawania osób między państwami członkowskimi 2002/584/WSiSW Dz.U. L 190, 18/07/2002.

⁵ P. FILIPEK, *Rozproszona europejska kontrola przestrzegania prawa do rzetelnego procesu sądowego w świetle zasady wzajemnego zaufania i wyroku C-216/18 PPU, LM.*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2019, nr 2, s. 15.

⁶ Tamże, s. 16.

⁷ Tamże, s. 17.

niami Aranyosi i Căldăraru⁸ oraz w sprawie LM⁹. Pod wpływem zagrożeń dla przestrzegania praw podstawowych Trybunał Sprawiedliwości dopuścił, pod pewnymi rygorystycznymi warunkami, przełamanie zasady wzajemnego zaufania. Jak twierdzi P. Filipek orzeczenie LM ma charakter precedensowy, gdyż dotyczy ochrony prawa do rzetelnego procesu w procedurze przekazywania osoby na podstawie ENA. Wydaje się jednak, że Trybunał Sprawiedliwości dalej podchodzi dość restrykcyjnie do ochrony zasady zaufania między państwami członkowskimi, w przypadku innych instrumentów unijnych opartych na tej zasadzie.

Z literalnej wykładni motywów dyrektywy 2011/16/UE wynika, że należy z ostrożnością podchodzić do informacji podlegających wymianie. Pojęcie „oszustwo podatkowe” jest pojęciem prawnym, jasno i precyzyjnie zdefiniowanym w prawie krajowym państw członkowskich¹⁰. Takie rozumienie terminu „oszustwo” powinno wyłączać spod kategorii desygnatów tego pojęcia niesprecyzowane prawnie działania podatników, prowadzące do zgodnego z przepisami pomniejszenia zobowiązania podatkowego¹¹. W tym przypadku trudno mówić o oszustwie podatkowym jako agresywnym planowaniu podatkowym czy unikaniu opodatkowania. Nieco trudniejszym pojęciem jest „uchylanie się od opodatkowania”. Pojęcie to nie ma swojej definicji legalnej, lecz jest przedmiotem rozważań doktryny prawopodatkowej¹². Uchylanie się od opodatkowania zwykle przejawia się poprzez zaniechanie podatnika, zmierzające do ukrycia podstawy opodatkowania¹³. Może się to objawiać zarówno w czynach zabronionych opisanych w art. 54 Kodeksu Karnego Skarbowego, jak firmanctwo, podawanie nieprawdy czy zatajanie prawdy w deklaracji podatkowej lub oświadczeniu¹⁴. M. Kurzac twierdzi, że wymienione wyżej przejawy uchylania się od opodatkowania mieszczą się w zbio-

⁸ Wyrok TSUE z dnia 5 kwietnia 2016 r. w sprawach połączonych C-404/15 i C-659/15 PPU Aranyosi i Căldăraru przeciwko Generalstaatsanwaltschaft Bremen.

⁹ Wyrok TSUE z dnia 25 lipca 2018 r., C-216/18 PPU LM.

¹⁰ Art. 56 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, Dz. U. 1999 Nr 83 poz. 930; Art. 2 i 3 Decreto Legislativo z dnia 10 marca 2000 roku, n. 74; J. KOSTIĆ, *Tax Crimes in Italian Legislation*, „Strani pravni život” 2016, nr 4, s. 140.

¹¹ Por. R. KNUUTINEN, *Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax Planning*, „Nordic Tax Journal” 2014, nr 5, s. 40-41.

¹² M. KURZAC, *Unikanie opodatkowania a uchylanie się od opodatkowania – o kryteriach rozróżniających*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2017, nr 105, s. 17.

¹³ Tamże, s. 17.

¹⁴ A. NITA, *Uchylanie się od opodatkowania jako zjawisko z zakresu prawa karnego i podatkowego*, [w:] *Państwo prawa i prawo karne. Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, t. 1, red. P. Kardas, T. Sroka, W. Wróbel, Warszawa: Wolters Kluwer 2012, s. 797.

rze desygnatów oszustwa podatkowego¹⁵. Uchylenie się od opodatkowania, choć pozbawione definicji legalnej, jest zjawiskiem bezprawnym¹⁶.

W literaturze przyjmuje się niekiedy, że na zachowania podatnika zmierzające do pomniejszenia zobowiązania podatkowego można patrzeć poprzez kryterium legalności. W ten sposób pomiędzy zachowaniami legalnymi i nielegalnymi występuje strefa szara obejmująca między innymi nadużycie prawa podatkowego¹⁷. Pojęcie nadużycia prawa podatkowego zostało natomiast zdefiniowane ustawowo w art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług¹⁸. Zgodnie z tą regulacją organ podatkowy wywodzi skutki podatkowe z ukrytej czynności prawnej, jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej przeprowadzono inne czynności prawne. Aby zastosować tę konstrukcję wymagane jest łączne spełnienie dwóch przesłanek. Konieczne jest aby strony podczas transakcji handlowej uzyskały korzyść podatkową, sprzeczną z celem przepisów. Ponadto wymagane jest aby z okoliczności, towarzyszących zawieraniu transakcji, wynikał cel w postaci tejże korzyści¹⁹. Nadużycie prawa jest również w doktrynie uznawane za unikanie opodatkowania. Jednak takie działanie, pomimo że jest zjawiskiem niemoralnym, to dalej jest zgodne z przepisami prawa i nie jest przez prawo zabronione. Nie stosuje się do niego sankcji podatkowych i karnych, natomiast można je zwalczać na poziomie klauzul generalnych dających organom podatkowym instrumenty recharakteryzacji klasyfikacji zobowiązania podatkowego²⁰.

Unikanie opodatkowania jest zjawiskiem o innym charakterze. Są to różnego typu legalne zachowania podatnika zmierzające do obniżenia zobowiązania podatkowego. Spełnienie kryterium legalności odróżnia unikanie opodatkowania od oszustwa podatkowego i uchylania się od opodatkowania²¹. Obejmuje ono takie zachowania, jak nadużycie prawa czy obejście prawa podatkowego. Podatnik unika opodatkowania, jeżeli działa przeciw aksjologii prawa i wykorzystuje luki w prawie. Jest to jednak działanie zgodne z literą prawa. Jednak zdaniem części doktryny, kryterium legalności nie jest w tym przypadku odpowiednie. Unikanie opodatkowania to działanie wbrew

¹⁵ M. KURZAC, *Unikanie opodatkowania a uchylanie się od opodatkowania – o kryteriach rozróżniających*, s. 18.

¹⁶ Tamże, s. 17.

¹⁷ Tamże, s. 18.

¹⁸ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2017 r. poz. 1221 ze zm.

¹⁹ DROZDEK A., MACHALICA-DROZDEK K., *Zasada nadużycia prawa a oszustwo podatkowe VAT*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, nr 3, s. 111.

²⁰ M. KURZAC, *Unikanie opodatkowania a uchylanie się od opodatkowania – o kryteriach rozróżniających*, s. 20.

²¹ Tamże, s. 19.

duchowi prawa, szczególnie poprzez fikcyjne dopasowanie pewnych zjawisk do sytuacji korzystnych podatkowo²². Pojęcie unikania opodatkowania jest trudne do uchwycenia, a pewne sytuacje mogą okazać się trudne do zaklasyfikowania²³. W literaturze można spotkać pogląd, że aby środki prawne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania były skuteczne, powinny być kształtowane z pewną dozą nieostrości, skutkującą niepewnym lub nie w pełni określonym obszarem ich stosowania²⁴. Dlatego do walki z unikaniem opodatkowania powszechnie są klauzule generalne. Unikanie opodatkowania jest zjawiskiem legalnym, lecz niemoralnym. Brak precyzji przy rozgraniczaniu tego pojęcia nie wynika tylko z praktycznych trudności w stosowaniu przepisów prawnych dotyczących unikania opodatkowania, ale również z samej konstrukcji tej koncepcji. Nie wypracowano jednej i prostej definicji tego zjawiska²⁵.

Do klauzul generalnych podchodzić należy jednak ostrożnie, mając na uwadze, że nie są to opisy czynów nielegalnych. Za takim poglądem przemawia zasada pewności prawa, która jest zasadniczą zasadą prawa UE²⁶. Trybunał Sprawiedliwości powinien wspierać wysiłki, mające na celu skuteczne stosowanie prawa UE. Jednak, aby zapewnić tę skuteczność, przepisy powinny być jak najbardziej jasne i przejrzyste²⁷. Wyraża ona też podstawową przesłankę prawną, że podmiot prawa musi wiedzieć, czym rzeczywiście prawo jest, aby móc właściwie zaplanować swoje aktywności. Oczywiście jest podobieństwo tej zasady do zasady praworządności²⁸. Pewność prawa wymaga, aby przepisy prawa były jasne i precyzyjne, a ich skutki przewidywalne, w szczególności w sytuacji, gdy mogą one wywierać ujemne skutki dla zainteresowanych obywateli i przedsiębiorstw²⁹. Szerokie pojmowanie oszustwa

²² Tamże, s. 19.

²³ Por. H. FILIPCZYK, *Why is Tax Avoidance (Im)Moral? Ethics, Methaethics and Taxes*, s. 31.

²⁴ J. FREEDMAN, *Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle*, „British Tax Review” 2004, nr 4, s. 345-347.

²⁵ Por. H. FILIPCZYK, *Why is Tax Avoidance (Im)Moral? Ethics, Methaethics and Taxes*, s. 31.

²⁶ Wyrok TSUE z dnia 21 września 1983 r., w sprawach połączonych C- 205/82 i C-215/82 Deutsche Milchkontor; Opinia Rzecznika Generalnego VerLorena van Themaata do wyroku TSUE z dnia 21 września 1983 r., w sprawach połączonych C- 205/82 i C-215/82 Deutsche Milchkontor.

²⁷ Opinia Rzecznika Elmera do wyroku TSUE z dnia 13 lutego 1996 r., C-143/93 *Gebroeders van Es Douane Agenten BV przeciwko Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, poz. 9.

²⁸ Por. T. TRIDIMAS, *The General Principles of EC Law*, Oxford: Oxford University Press 1999, s. 163-164.

²⁹ Wyrok TSUE z dnia 5 lipca 2012 r., C-27/90 *Société d'investissement pour l'agriculture tropicale SA (SIAT) przeciwko État belge*, poz. 58; wyrok TSUE z dnia 16 lutego 2012 r., C - 72/10 i C - 77/10 *Ugo Cifone przeciwko Giudice delle indagini preliminari del Tribunale di Trani*, poz. 74; <https://curia.europa.eu/>.

podatkowego, obejmujące również czyny prawnie niezdefiniowane i trudne do sprecyzowania, nie spełniałoby wymogów pewności prawa.

2. POJĘCIE PRZEWIDYWALNEGO ZWIĄZKU I KONTROLA SĄDOWA ORAZ ADMINISTRACYJNA DECYZJI NAKAZOWEJ W WYROKU BERLIOZ INVESTMENT FUND SA

W wyroku Berlioz Investment Fund SA Trybunał Sprawiedliwości zajął się wymianą informacji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi w kontekście art. 47 Karty, ustanawiającego prawo do skutecznego środka ochrony sądowej³⁰. Spółka Berlioz była spółką akcyjną prawa luksemburskiego pobierającą dywidendy od swojej spółki zależnej – spółki akcyjnej uproszczonej prawa francuskiego Cofima – zwolnionej z podatku u źródła. Francuska administracja podatkowa miała wątpliwości, czy zwolnienie, z którego korzystała spółka Cofima, spełniało przesłanki przewidziane w prawie francuskim, więc zwróciła się do luksemburskiej administracji podatkowej z wnioskiem o przekazanie informacji podatkowych dotyczących spółki Berlioz. Luksemburski organ podatkowy nakazał spółce Berlioz przekazanie informacji dotyczących między innymi rzeczywistej siedziby spółki Berlioz oraz nazwisk i adresów wspólników spółki. Berlioz zastosowała się do decyzji nakazowej, z wyjątkiem informacji dotyczących nazwisk i adresów wspólników spółki, gdyż informacje te nie wydawały się być istotne w rozumieniu dyrektywy 2011/16/UE do celów ustalenia, czy wypłata dywidend przez jej spółkę zależną powinna być objęta potrąceniem u źródła. Organ podatkowy nałożył na spółkę grzywnę administracyjną w wysokości 250 000 EUR. Grzywna została częściowo zmniejszona, jednak luksemburski sąd administracyjny nie zbadał pomocniczej skargi o stwierdzenie nieważności. Berlioz wniosła apelację, podnosząc że odmowa zbadania zasadności decyzji nakazowej narusza jej prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, gwarantowanego przez art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw

³⁰ Art. 47 Karty: Każdy, kogo prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w niniejszym artykule. Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy. Każdy ma możliwość uzyskania porady prawnej, skorzystania z pomocy obrońcy i przedstawiciela. Pomoc prawna jest udzielana osobom, które nie posiadają wystarczających środków, w zakresie w jakim jest ona konieczna dla zapewnienia skutecznego dostępu do wymiaru sprawiedliwości. Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej, Dz. U. UE. 2016/C 202/02.

Człowieka i podstawowych wolności³¹. Luksemburski sąd administracyjny zauważył również zastosowanie art. 47 Karty i skierował do Trybunału Sprawiedliwości pytania prejudycjalne dotyczące stosowania prawa Unii, w tym praw podstawowych³², a także możliwości powołania art. 47 Karty przez adresata decyzji, który uważa że grzywna zobowiązuje go do udzielenia informacji, które nie ma żadnego uzasadnienia w rzeczywistym celu podatkowym, i który ma na celu uzyskanie informacji niemających przewidywalnego związku z daną sprawą podatkową.

Podniesiono też kwestię, czy sądy krajowe posiadają nieograniczone prawo weryfikacji decyzji nakazowych, w ramach skargi wniesionej przez posiadacza informacji będącego osobą trzecią w stosunku do relacji pomiędzy organem wnioskującym i organem przekazującym informacje. Zapytano też, czy kryterium przewidywalnego związku stanowi warunek konieczny, aby wniosek o udzielenie informacji był wiążący dla organów państwa współpracującego i czy wolno ograniczać w sposób ogólny kontrolę sądową ważności tego wniosku³³.

Trybunał Sprawiedliwości przypomniał, że zgodnie z art. 51 ust. 1 Karty jej postanowienia znajdują zastosowanie do państw członkowskich wyłącznie w zakresie, w jakim państwa te stosują prawo Unii. Przepisy krajowe, przewidujące sankcję za brak udzielenia odpowiedzi na wniosek krajowego organu podatkowego, który ma umożliwić wypełnienie zobowiązań przewidzianych w dyrektywie 2011/16/UE, stanowią stosowanie tej dyrektywy, nawet jeżeli dyrektywa nie przewiduje wyraźnie stosowania sankcji. Nie wyklucza bowiem to uznania, że sankcje mieszczą się w ramach stosowania tej dyrektywy, gdyż zgodnie z art. 22 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2011/16/UE państwa członkowskie podejmują też niezbędne działania w celu zapewnienia sprawnego funkcjonowania uzgodnień dotyczących współpracy administracyjnej³⁴.

Przy ocenie zastosowania prawa do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu Trybunał Sprawiedliwości przypomniał, że prawu temu odpowiada spoczywający na państwach członkowskich obowiązek

³¹ Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., Dz.U. 1993 nr 61 poz. 284.

³² Art. 51 ust. 1 Karty: Postanowienia niniejszej Karty mają zastosowanie do instytucji, organów i jednostek organizacyjnych Unii przy poszanowaniu zasady pomocniczości oraz do Państw Członkowskich wyłącznie w zakresie, w jakim stosują one prawo Unii. Szanują one zatem prawa, przestrzegają zasad i popierają ich stosowanie zgodnie ze swymi odpowiednimi uprawnieniami i w poszanowaniu granic kompetencji Unii powierzonych jej w Traktatach.

³³ Wyrok TSUE z dnia 16 maja 2017 r., C – 682/15 *Berlios Investment Fund SA przeciwko Directeur de l'administration des contributions directes*, poz. 31.

³⁴ Tamże, poz. 32-43.

ustanowienia środków niezbędnych do zapewnienia skutecznej ochrony prawnej w dziedzinach objętych prawem Unii przewidziany w art. 19 ust. 1 TUE. Adresat decyzji może powołać się na prawo do skutecznego środka prawnego w sprawie aktu wywołującego niekorzystne dla niego skutki, jakim jest nałożenie przedmiotowej sankcji. Trybunał Sprawiedliwości powołał się na ogólną zasadę prawa UE, która polega na ochronie przed arbitralnymi lub dysproporcjonalnymi ingerencjami władzy publicznej w sferę prywatnej działalności osoby, zarówno fizycznej, jak i prawnej³⁵.

Niestety Trybunał Sprawiedliwości nie kontynuował rozważań w kwestii prawa do prywatności, natomiast stwierdził, że prawa podstawowe – chronione w porządku prawnym Unii – znajdują zastosowanie we wszystkich sytuacjach podlegających prawu Unii³⁶. Uznano za niewłaściwą argumentację niektórych rządów, że dyrektywa 2011/16/UE nie ustanawia żadnego prawa jednostek, więc Karta nie ma tutaj zastosowania³⁷. Podtrzymano tym samym możliwie szerokie podejście do stosowania Karty, nawet jeżeli jakiś środek prawny nie jest bezpośrednio wspomniany w dyrektywie.

Zasada skutecznej ochrony sądowej, jako ogólna zasada prawa Unii, pozwala adresatowi decyzji, na którego nałożona została sankcja pieniężna, zakwestionowanie zgodności z prawem tej decyzji. Sąd krajowy, weryfikując skargę na administracyjną grzywnę pieniężną, nałożoną na adresata decyzji za niewykonanie obowiązku, powinien mieć możliwość zbadania zgodności z prawem decyzji nakładającej obowiązek, w celu spełnienia wymogów skutecznego środka prawnego³⁸.

Trybunał Sprawiedliwości podjął się też badania pojęcia przewidywalnego związku informacji, jako przesłanki, którą musi spełnić wniosek o przekazanie informacji, aby powstał obowiązek współpracującego państwa członkowskiego udzielenia na niego odpowiedzi. Jest to przesłanka zgodności z prawem decyzji nakazowej, a także samej sankcji nałożonej na niego z uwagi na niewykonanie tej decyzji³⁹. Adresatowi decyzji należy przyznać prawo powołania się przed sądem na brak zgodności wniosku o przekazanie informacji oraz brak zgodności z prawem decyzji nakazowej, która z niego

³⁵ Wyrok TSUE z dnia 21 września 1989 r., C – 46/87 i 227/88 Hoechst przeciwko Komisji, poz. 19; Wyrok TSUE dnia 22 października 2002., C – 94/00 Roquette Frères przeciwko Directeur général de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes i Komisji, poz. 27.

³⁶ Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2013 r., C – 617/10 Åklagaren przeciwko Åkerberg Fransson, poz. 19–21.

³⁷ Wyrok TSUE C – 682/15 Berlioz Investment Fund, poz. 44-52.

³⁸ Tamże, poz. 53-59.

³⁹ Tamże, poz. 74.

wynika. W związku z tym adresat decyzji ma w istocie pewne uprawnienia, pozwalające mu na kontrolę legalności działań organu innego państwa członkowskiego. Zakres uznania organu wnioskującego jest ograniczony do informacji mających związek z dochodzeniem. Wskazano, że organ wnioskujący musi określić, o jakie informacje wnioskuje i wskazać ich związek z prawidłowym wykonywaniem obowiązków podatkowych. Pamiętając, że kryterium przewidywalnego związku zabezpiecza jednostki przed *fishing expeditions*, stwierdzić należy, że przekazywaniu powinny podlegać takie informacje, które są niezbędne do weryfikacji podejrzeń organów wnioskujących. Organ ten dokonuje oceny przewidywalnego związku informacji w kontekście danej sprawy. Celem tej przesłanki jest umożliwienie organowi wnioskującemu uzyskania wszystkich informacji, które uważa się za pożądane. Nie ma on jednak kompetencji do wykroczenia poza ramy tego dochodzenia. Standard przewidywalnego związku ma gwarantować możliwie najszerszą wymianę informacji, przy jednoczesnym sprecyzowaniu, że państwa członkowskie nie mają prawa angażować się w tzw. *fishing expeditions*⁴⁰. Aby uniknąć podejrzeń o przekraczanie tej granicy, organy powinny skupić się na informacjach dotyczących zachowań bezprawnych.

Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, dokonując wykładni art. 1 ust. 1 i art. 5 dyrektywy 2011/16/UE, że organ współpracujący nie może być ograniczony li tylko do formalnej kontroli wniosku. Organ ten musi mieć możliwość sprawdzenia, czy wniosek nie dotyczy informacji, które nie mają żadnego przewidywalnego związku z tożsamością podatnika lub osoby trzeciej oraz wymogami postępowania podatkowego. Przyznano tym samym, że gwarancje procesowe postępowania podatkowego danego państwa członkowskiego pozostają w mocy podczas wymiany informacji. Sąd krajowy jest właściwy, także w zakresie kontroli zgodności z prawem decyzji nakazowej. Sąd ma też prawo badania zgodności z prawem decyzji co do przewidywalnego związku informacji, jednak kontrola ta jest ograniczona do badania oczywistego braku takiego związku⁴¹. Trybunał Sprawiedliwości nie udzielił jednoznacznej odpowiedzi, jakie informacje mogłyby być oczywiście pozbawione przewidywalnego związku, jednak zasada pewności prawa nakazywałaby uznać za takie informacje o zachowaniach nie będących czynami bezprawnymi.

Natomiast kontrola, dotycząca zaskarżonej sankcji za niewykonanie obowiązku, może dotyczyć nie tylko proporcjonalności tej sankcji, ale również zgodności z prawem tejże decyzji. Skuteczność tej kontroli wymaga, aby

⁴⁰ Tamże, poz. 66-72.

⁴¹ Tamże, poz. 88-89.

uzasadnienie podane przez organ wnioskujący umożliwiło przeprowadzenie kontroli zgodności z prawem wniosku o przekazanie informacji⁴². O ile bowiem organ współpracujący dysponuje pewnym marginesem uznania, to konieczne jest, aby był on w stanie zbadać czy żądane informacje nie pozostają bez żadnego przewidywalnego związku z dochodzeniem⁴³. Organ wnioskujący powinien przedstawić odpowiednie uzasadnienia dotyczące celu informacji, których dotyczy wnioski, a w razie zaistnienia wątpliwości organ współpracujący może zwrócić się o udostępnienie dodatkowych informacji⁴⁴.

O ile adresatowi decyzji nie przysługuje pełny wgląd do wniosku, to już sąd podejmujący kontrolę decyzji musi mieć zagwarantowany pełny dostęp do wniosku, tak aby sprawiedliwie rozpatrzyć sprawę. Sam adresat musi mieć tylko dostęp do minimum informacji, czyli tożsamości podatnika oraz podatkowego celu wniosku. Co istotne, ewentualne rozszerzenie zakresu informacji udostępnianych adresatowi jest decyzją sądu, a nie organów podatkowych⁴⁵. Wynika to z zasady równości stron w postępowaniu przed sądem. Żadna strona nie powinna być postawiona w sytuacji wyraźnie mniej korzystnej. Adresat decyzji potrzebuje dostępu do danych zawartych we wniosku, aby wykazać oczywisty brak przewidywalnego związku informacji. Pozwala to stwierdzić niezgodność z prawem decyzji nakazowej oraz późniejszej sankcji⁴⁶.

Trybunał Sprawiedliwości zauważył w pkt. 77 tego wyroku, że mechanizm współpracy między organami podatkowymi ustanowiony w dyrektywie 2011/16/UE, który – jak wynika z motywów 2, 6 i 8 tej dyrektywy – oparty jest na zasadach służących budowie zaufania między państwami członkowskimi, umożliwiającego efektywną i sprawną współpracę. Może to oznaczać *a contrario*, że tworzenie rozwiązań prawnych, mogących zagrozić zasadom służącym budowie zaufania między państwami, może zakłócić prawidłowe funkcjonowanie mechanizmu zapisanego w dyrektywie. Łączy się to w całość z wcześniejszymi rozważaniami Trybunału Sprawiedliwości, w których stwierdza się, że przekazywanie informacji podatkowych objęte jest kontrolą zarówno organu, jak i sądu, a prawa człowieka, zawarte w Karcie, mają zastosowanie do wykonywania tego mechanizmu.

⁴² Tamże, poz. 83-84; Wyrok TSUE z dnia 4 czerwca 2013 r., C – 300/11 ZZ przeciwko Secretary of State for the Home Department, poz. 53; Wyrok TSUE z dnia 23 października 2014 r., C – 437/13 Unitrading Ltd przeciwko Staatssecretaris van Financiën, poz. 20.

⁴³ Wyrok TSUE C – 682/15 Berlioz Investment Fund, poz. 78.

⁴⁴ Tamże, poz. 80-81.

⁴⁵ Tamże, poz. 99-100.

⁴⁶ Tamże, poz. 96-99.

3. KRYTERIALNE OKREŚLENIE TOŻSAMOŚCI OSOBY
W SPRAWACH POŁĄCZONYCH C – 245/19
I C – 246/19 ÉTAT LUXEMBOURGEOIS

Kolejnym orzeczeniem Trybunału Sprawiedliwości w sprawach związanych z wykonywaniem dyrektywy 2011/16 była sprawa *État luxembourgeois*⁴⁷. Tym razem organy podatkowe Królestwa Hiszpanii wniosły o przekazanie przez organy Wielkiego Księstwa Luksemburga informacji podatkowych, dotyczących F.C. – będącego osobą fizyczną mającą miejsce zamieszkania w Hiszpanii – gdzie jako podatnik jest ona przedmiotem dochodzenia. Trybunał Sprawiedliwości podjął się w tym przypadku zbadania wykładni kryterium oczywistego braku przewidywalnego związku, w kontekście informacji określonych nieprecyzyjnie, tylko za pomocą pewnych kryteriów⁴⁸.

Najpierw jednak Trybunał Sprawiedliwości zajął się kwestiami dopuszczalności zaskarżenia decyzji nakazowej i możliwości zastosowania prawa do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu zagwarantowanego w art. 47 Karty. Powtórzono argumentację z orzeczenia C – 682/15, przyznając możliwie szerokie zastosowanie Karty oraz umożliwiając pełną kontrolę sądową wniosków o przekazanie informacji podatkowych. Oczywiście, w pewnych sytuacjach, możliwe jest ograniczenie prawa zagwarantowanego w art. 47 Karty, jednak z żadnego przepisu dyrektywy 2011/16/UE nie wynika, że prawodawca Unii zamierzał ograniczyć wykonywanie prawa do skutecznego środka prawnego⁴⁹. Wprawdzie państwa członkowskie mogą wprowadzić takie ograniczenie, jeżeli zachowują wymogi nakazujące, aby wszelkie ograniczenia w wykonywaniu praw i wolności gwarantowanych Kartą szanowały ich istotę. Jednakże nie można mówić o szanowaniu istoty prawa do skutecznego środka ochrony prawnej, jeżeli podmiot tego prawa nie ma dostępu do właściwego sądu w celu zapewnienia poszanowania jego praw zagwarantowanych w prawie UE⁵⁰. Przypomniano też, że aby mówić o dostępie do sądu, podmiot prawa nie może być zmuszony do naruszenia

⁴⁷ Wyrok TSUE z dnia 6 października 2020 r., w sprawach połączonych C – 245/19 i C – 246/19 *État luxembourgeois* przeciwko B i *État luxembourgeois* przeciwko B i in.

⁴⁸ Tamże, poz. 34 i 42.

⁴⁹ Tamże, poz. 60-61.

⁵⁰ Wyrok TSUE w sprawach połączonych C – 245/19 i C – 246/19 *État luxembourgeois*, poz. 65-66; Wyrok TSUE z dnia 6 listopada 2012 r., C – 199/11 *Europese Gemeenschap* przeciwko *Otis NV* i in., poz. 49; Wyrok TSUE z dnia 12 grudnia 2019 r., C – 433/18 *ML* przeciwko *Aktiva Finants OÜ*, poz. 36.

normy prawnej lub obowiązku prawnego i do narażenia się na sankcję związaną z takim naruszeniem⁵¹.

Podczas analizy wymogów, stawianych wnioskowi o udzielenie informacji podatkowych, Trybunał Sprawiedliwości przypomniał, że oprócz zastosowania art. 47 Karty, swoje zastosowanie znajduje tutaj także prawo do prywatności powiązane nierozzerwalnie – w przypadku osób fizycznych – z prawem ochrony danych osobowych⁵². Prawa te są zagwarantowane kolejno w art. 7 i 8 Karty⁵³. Przekazanie organowi władzy publicznej informacji dotyczących zidentyfikowanej lub możliwej do zidentyfikowania osoby fizycznej, stanowi ingerencję w prawo tej osoby do ochrony jej życia prywatnego oraz w prawo do ochrony dotyczących jej danych osobowych. Nie ma tutaj znaczenia, czy informacje te stanowią dane wrażliwe oraz ich późniejsze wykorzystanie. Jedynym wyjątkiem są sytuacje, gdy przekazanie to następuje z zachowaniem przepisów prawa Unii i – stosownie do okoliczności – przewidzianych w tym względzie przepisów prawa krajowego⁵⁴. Niestety Trybunał Sprawiedliwości również i w tym przypadku nie kontynuował rozważań na temat prawa do prywatności, chociaż byłoby to przydatne przy ustalaniu znaczenia pojęcia *fishing exhibitions* i delimitacji informacji podlegających wymianie.

Trybunał Sprawiedliwości uznał, że aby uniknąć angażowania się w tzw. *fishing expeditions* organ współpracujący musi dokonać kontroli uzasadnienia wniosku o wymianę informacji. Uzasadnienie to musi być wystarczające do celów ustalenia, że żądane informacje nie są pozbawione jakiegokolwiek przewidywalnego związku z tożsamością podatnika. Należy chronić jednostki przed arbitralnymi lub nieproporcjonalnymi ingerencjami władzy publicznej w sferę prywatnej działalności osoby. Organ wnioskujący nie może zatem zwrócić się o przekazanie informacji, niemających żadnego związku z danym dochodem⁵⁵. Można domniemywać, że przekazaniu nie podlegają informacje mogące stanowić podstawę do wszczęcia nowego dochodzenia. Pomimo tego, że ostatecznie część informacji przekazanych może

⁵¹ Wyrok TSUE z dnia 6 października 2020 r., w sprawach połączonych C – 245/19 i C – 246/19, poz. 66.

⁵² Tamże, poz. 72.

⁵³ Art. 7 Karty: Każdy ma prawo do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego, domu i komunikowania się; Art 8 ust. 1 Karty: Każdy ma prawo do ochrony danych osobowych, które go dotyczą.

⁵⁴ Wyrok TSUE z dnia 18 czerwca 2018 r., C – 78/18 Komisja Europejska przeciwko Węgrom, poz. 124.

⁵⁵ Wyrok TSUE w sprawach połączonych C – 245/19 i C – 246/19 *État luxembourgeois*, poz. 110-117.

okazać się pozbawiona związku ze sprawą podatkową, to jednak nie można uznać ich za informacje, które jawią się jako pozbawione w oczywisty sposób jakiegokolwiek przewidywalnego związku. Trzeba pamiętać, że organ wnioskuje o nie w celu kontroli, czyli na etapie wniosku nie zna szczegółowych danych⁵⁶. W tym kontekście wnioskowanie o informacje, określone według pewnych kryteriów, jest dopuszczalne. Taka argumentacja Trybunału Sprawiedliwości wydaje się słuszna, jednakże nie wolno zapominać o rozsądnym rozgraniczeniu informacji podlegających wymianie od tych, których przekazanie nie powinno nastąpić.

4. TOŻSAMOŚĆ OSOBY I ODROCZENIE SANKCJI W WYROKU ÉTAT DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG PRZECIWKO L.

Innym orzeczeniem dotyczącym stosowania dyrektywy 2011/16/UE jest wyrok C – 437/19 *État luxembourgeois*⁵⁷. Organ podatkowy francuski zwrócił się do organu Księstwa Luksemburga o udostępnienie danych podatkowych akcjonariuszy i właścicieli rzeczywistych spółki L. W wyniku tego organ luksemburski wydał decyzję nakazową wobec L, a gdy dane nie zostały dostarczone, wydał następną decyzję nakładającą sankcję pieniężną. Wobec powyższego Trybunał Sprawiedliwości rozstrzygnął zagadnienie prawne w kilku kwestiach. Po pierwsze ustalić należało, czy zgodne z wymogiem podania w treści wniosku o udzielenie informacji podatkowych tożsamości osoby, będącej przedmiotem sprawdzania, jest zidentyfikowanie jedynie poprzez przymiot akcjonariusza i rzeczywistego właściciela osoby prawnej. To znaczy, że identyfikacja odbywałaby się bez wcześniejszego wskazania tych podatników w sposób indywidualny poprzez podanie ich nazwisk przez organ wnioskujący. Po drugie ustalono, czy po uznaniu ważności przez sąd administracyjny zaskarżonych decyzji, należy skarżącemu przyznać termin wstrzymujący obowiązek zapłaty grzywny w celu umożliwienia mu ustosunkowania się do decyzji nakazowej po uzyskaniu w ten sposób znajomości okoliczności dotyczących przewidywalnego związku.

W pierwszej kwestii chodziło o to, czy możliwe jest wskazanie ograniczonej kategorii osób we wniosku o udzielenie informacji podatkowych, aby spełnić wymóg podania tożsamości osoby. Wymóg ten jest przesłanką

⁵⁶ Tamże, poz. 120 – 123.

⁵⁷ Wyrok TSUE z dnia 25 listopada 2021 r., C-437/19 *État du Grand-duché de Luxembourg* przeciwko L.

niezbędną dla uznania wniosku, za nie dotyczący informacji, które jawią się jako pozbawione w sposób oczywisty jakiegokolwiek przewidywalnego związku. Przewidywalny związek stanowi przesłankę, aby zaistniał obowiązek udzielenia odpowiedzi. Jest to przesłanka zgodności z prawem decyzji nakazowej⁵⁸. Trybunał Sprawiedliwości powtórzył wyrok *Berlioz Investment Fund*, że mechanizm współpracy między organami podatkowymi jest oparty na budowie wzajemnego zaufania pomiędzy państwami członkowskimi. Zaufanie to pozwala realizować efektywną i sprawną współpracę.

Organ współpracujący musi zaufać co do zasady organowi wnioskującemu. Musi też założyć, że wniosek jest zgodny z prawem państwa organu wnioskującego, a także to, że wniosek jest konieczny⁵⁹. Oznacza to, że organ współpracujący nie może bez wyraźnych przesłanek weryfikować wniosku pod kątem konieczności uzyskiwanych informacji i zgodności z prawem państwa członkowskiego. Organ współpracujący powinien jednak dokonać kontroli uzasadnienia wniosku w celu ustalenia, czy żądane informacje nie są pozbawione przewidywalnego związku⁶⁰. Z motywu 9 dyrektywy 2011/16/UE wynika, że jednym z elementów takiej kontroli jest tożsamość osoby, której dotyczy sprawdzanie lub dochodzenie przedmiotowego wniosku.

Pojęcie tożsamości osoby⁶¹ jest autonomicznym pojęciem prawa Unii. Należy je interpretować jednolicie we wszystkich państwach członkowskich. Przy wykładni tego pojęcia należy brać pod uwagę nie tylko treść, lecz również jego kontekst i cele realizowane przez całość regulacji, w której się znajduje. Tożsamość nie oznacza wskazania osoby jedynie z imienia i nazwiska. W potocznym znaczeniu zawiera ogół danych pozwalających na indywidualizację danej osoby⁶². Art. 3 pkt 11 dyrektywy 2011/16/UE również definiuje termin „osoba” w sposób szeroki, gdyż zwrot ten obejmuje zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne, stowarzyszenia osób uznane za mające zdolność do czynności prawnych lub też wszelkie inne konstrukcje prawne dowolnego rodzaju i postaci, niezależnie od tego, czy posiadają one osobowość prawną⁶³. Ograniczenie wykładni pojęcia tożsamości osoby do imienia i nazwiska osoby fizycznej nie jest zatem uzasadnione.

⁵⁸ Tamże, poz. 40-41.

⁵⁹ Tamże, poz. 43.

⁶⁰ Tamże, poz. 46.

⁶¹ Tamże, poz. 50.

⁶² Opinia Rzecznik Generalnej Juliane Kokott z dnia 3 czerwca 2021 r., w sprawie C-437/19, poz. 46, 47; Wyrok TSUE C-437/19 *État du Grand-duché de Luxembourg przeciwko L.*, poz. 51.

⁶³ Tamże, poz. 52.

Skoro termin „osoba” należy rozumieć szeroko, z włączeniem osób prawnych, osoby te powinny zatem móc zostać zidentyfikowane za pomocą ogółu cech odróżniających o charakterze faktycznym i prawnym. Również wykładnia terminu „przewidywalny związek” powinna cechować się odpowiednią elastycznością, aby zapewnić sprawne funkcjonowanie regulacji, czyli sprawną i szybką wzajemną współpracę⁶⁴.

Trybunał Sprawiedliwości w pkt. 58 zauważył, że wykładnia pojęcia tożsamości osoby będącej przedmiotem sprawdzania lub dochodzenia, która prowadziłyby do zakazania wszelkich wniosków o przekazanie informacji, w których organ wnioskujący nie wskazywałby osób poprzez podanie ich nazwisk, mogłaby skutkować wykluczeniem skuteczności wniosku, czyli *effet utile*. Stałaby w sprzeczności z celem regulacji polegającym na zwalczaniu oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania. Trzeba pamiętać, że zwykle wnioski takie dotyczą sytuacji, w których organ nie dysponuje pełną wiedzą⁶⁵. Pojęcie tożsamości osoby może dotyczyć zatem nie tylko osób wskazanych przez organ wnioskujący w sposób indywidualny poprzez podanie ich nazwisk, lecz także ograniczonej grupy osób, które mogą być zidentyfikowane za pomocą ogółu wspólnych przymiotów lub cech odróżniających. W tym względzie należy uznać, że czynnikiem ograniczającym wskazanie tożsamości osoby we wniosku jest kryterium przewidywalnego związku, gdyż zabezpiecza ono przed zupełnie dowolnym kolekcjonowaniem danych przez organ⁶⁶. Za taką argumentacją przemawia też fakt, że w przypadku właściwie nieograniczonego pojęcia tożsamości osoby, a także przewidywalnego związku, strumień informacji przekazywanych pomiędzy organami podatkowymi byłby w zasadzie nieograniczony.

Wskazanie tożsamości osoby poprzez wskazanie grupy osób przez kryterium indywidualizujących ją cech jest zatem możliwe, jednak – jak zwrócił uwagę Trybunał Sprawiedliwości – takie kryterialne wskazanie tożsamości podnosi ryzyko *fishing expeditions*, czyli właśnie dowolnego zbierania danych na temat podatników. Dlatego organ wnioskujący jest zobowiązany do przedstawienia jak najbardziej szczegółowego i kompletnego opisu grupy podatników, których dotyczy dochodzenie, przez wskazanie ogółu wspólnych przymiotów i cech odróżniających osoby, które wchodzi w skład tej grupy. Poza tym niezbędne jest wskazanie określonych obowiązków podatkowych ciążących na tych osobach. Trzecim elementem koniecznym dla

⁶⁴ Tamże, poz. 53-56.

⁶⁵ Tamże, poz. 58. 61.

⁶⁶ Tamże, poz. 62-63.

uznania tożsamości osoby poprzez kategoryzację za zgodne z prawem jest przedstawienie, według którego wspomniane osoby są podejrzane o popełnienie zarzucanego zaniechania lub naruszenia⁶⁷.

Trybunał Sprawiedliwości uznał też, w drugiej rozpatrywanej kwestii, że po ostatecznym uznaniu zgodności z prawem zaskarżonych decyzji należy przyznać możliwość zastosowania się do decyzji nakazowej, a sankcja nie powinna być utrzymana. W sytuacji, gdy adresat decyzji nadal nie wywiązywałby się z obowiązku przekazania informacji, sankcja taka mogłaby zostać nałożona ponownie. W celu zagwarantowania skuteczności istoty prawa zagwarantowanego w art. 47 Karty, adresat decyzji nakazującej przekazanie informacji powinien mieć możliwość zastosowania się do tej decyzji w terminie pierwotnie przewidzianym w prawie krajowym, po uznaniu zgodności z prawem tej decyzji w postępowaniu sądowym. Aby mógł on skorzystać z przysługującego mu prawa do skutecznego środka prawnego, nie powinno to pociągać za sobą utrzymania sankcji, jaka musiała zostać na niego nałożona⁶⁸.

Sama ochrona przed arbitralnymi lub nieproporcjonalnymi ingerencjami władzy publicznej w sferę prywatnej działalności osób fizycznych i prawnych stanowi ogólną zasadę prawa Unii. Osoba prawna może powołać się na taką ochronę, aby zakwestionować przed sądem akt wywołujący dla niej niekorzystne skutki. Sąd krajowy musi mieć możliwość zbadania zgodności z prawem decyzji w celu spełnienia wymogów skutecznego środka prawnego⁶⁹. Istota prawa do skutecznego środka prawnego obejmuje też to, że podmiot tego prawa ma dostęp do właściwego sądu w celu zapewnienia poszanowania praw, jakie gwarantuje mu prawo Unii. Podmiot ten nie może być zmuszony do naruszenia normy prawnej lub obowiązku prawnego i do narażenia się na sankcję. Narażenie na tę sankcję bez możliwości uprzedniego zaskarżenia decyzji nakazowej oznacza, że podmiotowi nie przysługuje skuteczna ochrona sądowa. Wykluczenie możliwości wniesienia bezpośredniej skargi na decyzję nakazową to brak poszanowania istoty prawa do skutecznego środka prawnego⁷⁰. Trybunał Sprawiedliwości stwierdził nawet w pkt. 96 wyroku, że art. 52 ust.1 Karty stoi na przeszkodzie obowiązywaniu takich przepisów.

⁶⁷ Tamże, poz. 64, 67.

⁶⁸ Tamże, poz. 98, 99.

⁶⁹ Tamże, poz. 87, 89.

⁷⁰ Tamże, poz. 94, 96.

WNIOSKI

Trybunał Sprawiedliwości podszedł do mechanizmu przekazywania informacji podatkowych w dwojaki sposób. Z jednej strony poprzez elastyczność interpretacyjną pojęć zapisanych w dyrektywie 2011/16/UE zapewnił skuteczność prawu Unii. Z drugiej strony jednak nie pozbawiono jednostek ochrony przewidzianej w traktatach poprzez uznanie pewnych uprawnień dotyczących zaskarżania przysługujących jednostkom.

Takie podejście Trybunału Sprawiedliwości dało się zaobserwować już wcześniej, choćby w sprawie Orkem⁷¹, w której zmierzono się z wyzwaniem pogodzenia *effet utile* – prawa UE – z prawami podstawowymi. Trybunał Sprawiedliwości przyznał podmiotowi prawa wolność od dostarczania dowodów przeciwko sobie, jednak dla zachowania skuteczności postępowań antymonopolowych przed Komisją dokonał dokładnej demarkacji obowiązków dowodowych w takich postępowaniach⁷². Trzeba pamiętać, że Trybunał Sprawiedliwości ma na celu przede wszystkim zapewnienie skuteczności prawu UE⁷³. Niestety takiego wyznaczenia granic nie zastosowano przy dokonywaniu wykładni braku przewidywalnego związku.

Zaakcentowania wymaga jednak fakt, że o ile restrykcyjna reguła Orkem dotyczy zakazu samooskarżania, to w przypadku mechanizmu, przewidzianego w dyrektywie 2011/16/UE, sprawy dotyczyły jedynie przekazania danych podatkowych, będących już w posiadaniu organów publicznych. Była to kwestia znacznie łatwiejsza do rozstrzygnięcia. W tym miejscu należy jednak przypomnieć, że omawiana dyrektywa została zastąpiona dyrektywą 2018/822, która w pewnych sytuacjach może zmuszać jednostkę do samooskarżania i naruszać gwarancje obywatelskie⁷⁴.

W omawianych trzech przypadkach odpowiednie gwarancje procesowe pozwoliły uzasadnić szeroki margines interpretacyjny postanowień dyrektywy 2011/16/UE. Osoba, zobowiązana do ujawnienia informacji podatkowych, wprawdzie nie ma prawa wglądu do całości wniosku organu współ-

⁷¹ Por. B. TURNO, *Prawo odmowy przekazania informacji służącej wykryciu naruszenia reguł konkurencji w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2009, z. 3, s. 36.

⁷² Por. K. KOWALIK-BAŃCZYK, *Prawo do obrony w unijnych postępowaniach antymonopolowych. W kierunku unifikacji standardów proceduralnych w Unii Europejskiej*, Warszawa: Wolters Kluwer 2012, s. 384-387.

⁷³ Tamże, s. 387.

⁷⁴ Por. A. MARIAŃSKI, A. MICHALAK, *Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 8, s. 36.

pracującego, jednak może uzyskać dostęp do uzasadnienia w zakresie w jakim jest on niezbędny dla zaskarżenia decyzji nakazowej. Zaskarżenie decyzji powoduje suspensywność sankcji za ewentualne niewykonanie obowiązku, aż do momentu w którym osoba zobowiązana nie wykona go w odpowiednim terminie po zapadnięciu orzeczenia. Szerokie uprawnienia kontrolne mają sądy krajowe w odniesieniu do decyzji nakazowych, ale także organy krajowe mogą kontrolować, czy wniosek nie stanowi elementu *fishing exhibitions*. Niestety Trybunał Sprawiedliwości nie dokonał głębszej analizy tego pojęcia. Zasadne wydaje się ostrożne podchodzenie do kwestii przekazywanych informacji.

Krąg podmiotów, zobowiązanych do dostarczenia informacji, może być bardzo szeroki. Możliwość wskazania ewentualnego zobowiązanego poprzez wskazanie kategorii indywidualizującej pewne osoby sprawia, że krąg ten jest właściwie ograniczony jedynie kryterium przewidywalnego związku. Oznacza to, że nie można liczyć na żadne wyłączenia podmiotowe w kwestii podmiotów zobowiązanych.

Wydaje się też, że na razie Trybunał Sprawiedliwości przyjmuje bardziej zachowawcze stanowisko w sprawach przekazywania informacji podatkowych aniżeli w przypadkach związanych z wykonywaniem ENA. W omawianych orzeczeniach kładziono nacisk na efektywność prawa Unii oraz elastyczne podejście do pojęcia tożsamości osoby czy kryterium przewidywalnego związku. Chociaż mechanizm, przewidziany w dyrektywie 2011/16/UE, również bazuje na zaufaniu pomiędzy państwami członkowskimi, Trybunał Sprawiedliwości poprzestał na wskazaniu, że organy podatkowe państwa wykonującego mają możliwość ograniczonej kontroli wniosku. Jest to również drobne odstępstwo od pełnego zaufania pomiędzy organami państw członkowskich, jednak widać, że Trybunał Sprawiedliwości ostrożnie operuje możliwością tego odstępstwa. Daje również organom podatkowym szeroki margines interpretacyjny pojęć zawartych w dyrektywie, ogranicza możliwości kontroli wniosku przez organ wykonujący, a nawet ogranicza możliwość wglądu we wniosek o udostępnienie informacji dla osoby zobowiązanej do jej dostarczenia.

Trybunał Sprawiedliwości przyznał priorytet ochronie zasady zaufania przed ochroną praw podstawowych. Biorąc pod uwagę powyższe oraz zestawiając to z zasadą pewności prawa, należy stwierdzić, że przekazywanie informacji na podstawie dyrektywy 2011/16/UE powinno dotyczyć jedynie zachowań podatnika o charakterze bezprawnym. Przy tak szerokim ujęciu organów podatkowych, uznanie informacji dotyczących szeroko pojętego

unikania opodatkowania za również podlegające wymianie stanowiłyby zarówno *fishing expeditions*, jak również naruszałoby zasadę pewności prawa.

PIŚMIENNICTWO

- DROZDEK Adam, MACHALICA-DROZDEK Katarzyna, *Zasada nadużycia prawa a oszustwo podatkowe VAT*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, nr 3, s. 99-112.
- FILIPCZYK Hanna, *Why is Tax Avoidance (Im)Moral? Ethics, Methaethics and Taxes*, „Toruński Przegląd Podatkowy” 2015, s. 29-48.
- FILIPEK Paweł, *Rozproszona europejska kontrola przestrzegania prawa do rzetelnego procesu sądowego w świetle zasady wzajemnego zaufania i wyroku C-216/18 PPU, LM.*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2019, nr 2, s. 14-31.
- FREEDMAN Judith, *Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle*, „British Tax Review” 2004, nr 4, s. 332-357.
- KNUUTINEN Reijo, *Corporate Social Responsibility, Taxation and Aggressive Tax Planning*, „Nordic Tax Journal” 2014, nr 5, s. 36-74.
- KOŠTIĆ Jelena, *Tax Crimes in Italian Legislation*, „Strani pravni život” 2016, nr 4, s. 135-154.
- KOWALIK-BAŃCZYK Krystyna, *Prawo do obrony w unijnych postępowaniach antymonopolowych. W kierunku unifikacji standardów proceduralnych w Unii Europejskiej*, Warszawa: Wolters Kluwer 2012.
- KURZAC Małgorzata, *Unikanie opodatkowania a uchylanie się od opodatkowania – o kryteriach rozróżniających*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2017, nr 105, s. 11-22.
- MARIAŃSKI Adam, MICHALAK Anna, *Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 8, s. 30-39.
- NITA Adam, *Uchylanie się od opodatkowania jako zjawisko z zakresu prawa karnego i podatkowego*, [w:] *Państwo prawa i prawo karne. Księga Jubileuszowa Profesora Andrzeja Zolla*, t. 1, red. Piotr Kardas, Tomasz Sroka, Włodzimierz Wróbel, Warszawa: Wolters Kluwer 2012, s. 789-800.
- TRIDIMAS Takis, *The General Principles of EC Law*, Oxford: Oxford University Press 1999.
- TURNO Bartosz, *Prawo odmowy przekazania informacji służącej wykryciu naruszenia regul konkurencji w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2009, z. 3, s. 31-48.

WYMIANA INFORMACJI PODATKOWYCH NA PODSTAWIE DYREKTYWY 2011/16/UE W ORZECZNICTWIE TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ DOTYCZĄCYM WYMIANY INFORMACJI PODATKOWYCH NA PODSTAWIE DYREKTYWY 2011/16/UE

Streszczenie

W związku z wprowadzeniem mechanizmu przekazywania informacji podatkowych między państwami członkowskimi powstały kontrowersje dotyczące możliwych naruszeń prawa do rze-

telnego procesu sądowego zagwarantowanego przez art. 47 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej oraz znaczenia kluczowych pojęć determinujących zgodność z prawem takiej wymiany informacji. TSUE w trzech orzeczeniach wypowiedział się w sprawie tych wątpliwości ustanawiając standard ochrony przed pochopnym przekazywaniem informacji podatników. Wydaje się, że pomimo pewnej liberalizacji podejścia do zasady zaufania TSUE wciąż przyznaje jej priorytet. W takiej sytuacji zasada pewności prawa oraz ochrona praw podstawowych wymagają, aby limitować zakres treści przekazywanych informacji do zachowań o charakterze nielegalnym.

Słowa kluczowe: wymiana informacji podatkowych; prawo do rzetelnego procesu sądowego; przewidywalny związek; *fishing exhibition*; tożsamość osoby sprawdzanej lub objętej dochodem; zasada zaufania; zasada pewności prawa.