

Sprawa C-694/20**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 98 ust. 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

21 grudnia 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Grondwettelijk Hof (Belgia)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

17 grudnia 2020 r.

Strona skarżąca:

Orde van Vlaamse Balies

IG

Belgian Association of Tax Lawyers

CD

JU

Druga strona postępowania:

Vlaamse Regering

Przedmiot postępowania głównego

Postępowanie główne dotyczy wniosków o całkowite lub częściowe zawieszenie i stwierdzenie nieważności flamandzkiego decreet van 26 juni 2020 tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (dekretu z dnia 26 czerwca 2020 r. w sprawie zmiany dekretu z dnia 21 czerwca 2013 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków w odniesieniu do obowiązkowej automatycznej wymiany

informacji dotyczących opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych; zwanego dalej: „dekretem z dnia 26 czerwca 2020 r.”). Wnioski te zostały złożone przez Orde van Vlaamse Balies (flamandzką izbę adwokacką), niemające osobowościowi prawnej stowarzyszenie „Belgian Association of Tax Lawyers” i innych.

Przedmiot i podstawa prawna wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy zgodności art. 1 pkt 2) dyrektywy (UE) 2018/822 z art. 7 (prawo do poszanowania życia prywatnego) i art. 47 (prawo do rzetelnego procesu) Karty praw podstawowych Unii Europejskiej w zakresie, w jakim nakłada on na adwokata-pośrednika, który zamierza powołać się na swoją tajemnicę zawodową, obowiązek poinformowania innych pośredników, których to dotyczy, o spoczywającym na nich obowiązku zgłoszenia.

Wniosek został złożony na podstawie art. 267 TFUE.

Pytanie prejudycjalne

Czy art. 1 pkt 2) dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych narusza ustanowione w art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej prawo do rzetelnego procesu oraz ustanowione w art. 7 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej prawo do poszanowania życia prywatnego w zakresie, w jakim wprowadza on do dyrektywy Rady (UE) 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG nowy przepis art. 8ab ust. 5 przewidujący, że jeżeli państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu umożliwienia pośrednikom zwolnienie się z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, gdy takie zgłoszenie wiązałyby się z naruszeniem przewidzianej prawem 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 ciężących na nich obowiązkach zgłoszenia, w zakresie, w jakim zobowiązanie to skutkuje nałożeniem na będącego pośrednikiem adwokata obowiązku ujawnienia innym pośrednikom, niebędącym jego klientami, informacji, które uzyskał w trakcie wykonywania w ramach swojego zawodu zasadniczych czynności, a mianowicie prowadzenia obrony, reprezentowania klienta przed sądem lub udzielania porad prawnych, również poza ramami jakimkolwiek postępowania sądowego?

Powołane przepisy prawa Unii

Karta praw podstawowych Unii Europejskiej: artykuły 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 i 51

Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych: artykuł 1, pkt 2

Europejska Konwencja Praw Człowieka: artykuły 6 i 8

Powołane przepisy prawa krajowego

Grondwet (ustawa zasadnicza): artykuły 22 i 29

Decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen (dekret z dnia 21 czerwca 2013 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków): artykuły 11/6 i 11/7

Decreet van 26 juni 2020 tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (dekret z dnia 26 czerwca 2020 r. zmieniający dekret z dnia 21 czerwca 2013 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków w odniesieniu do obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych): artykuły 14 i 15

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania głównego

- 1 Pismami z dnia 31 sierpnia 2020 r. i 1 października 2020 r. skarżący wnieśli do Grondwettelijk Hof (trybunału konstytucyjnego) wnioski o całkowite lub częściowe zawieszenie i stwierdzenie nieważności wyżej wymienionego dekretu z dnia 26 czerwca 2020 r.

Najważniejsze argumenty stron w postępowaniu głównym

- 2 Zdaniem skarżących art. 14 dekretu z dnia 26 czerwca 2020 r. narusza artykuły 22 i 29 Grondwet, również rozpatrywane w związku z art. 6 i 8 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i z art. 8, 20, 21, 47, 48, 49, 7 i 51 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej. Podnoszą oni, że adwokat-pośrednik, który chce powołać się na tajemnicę zawodową, jest na mocy art. 11/6 § 1 ust. 1^o dekretu z dnia 21 czerwca 2013 r., w brzmieniu nadanym mu przez art. 14 dekretu z dnia 26 czerwca 2020 r., zobowiązany do poinformowania pozostałych zainteresowanych pośredników pisemnie i w sposób uzasadniony, że nie może

wywiązać się z obowiązku zgłoszenia. Ich zdaniem wymóg ten jest niemożliwy do spełnienia bez naruszenia tajemnicy zawodowej. Ponadto nie jest on niezbędny do zapewnienia przekazywania informacji odnoszących się do uzgodnień transgranicznych, skoro klient, również reprezentowany przez adwokata, może samodzielnie poinformować innych pośredników oraz zwrócić się do nich o spełnienie obowiązku informacyjnego.

- 3 Zdaniem rządu flamandzkiego sytuacja nie jest problematyczna, jeżeli inny pośrednik, o którym mowa w dekrete, jest klientem adwokata-pośrednika lub jeżeli nawiązał on za pośrednictwem tego klienta kontakt z adwokatem. Jeżeli taka sytuacja nie ma miejsca i adwokat nie współpracuje z innym pośrednikiem, to nie jest on również świadomy jego istnienia, a obowiązek informacyjny jest przierzucany na podatnika.

Zwięzłe uzasadnienie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 4 Dekret z dnia 26 czerwca 2020 r. stanowi transpozycję dyrektywy (UE) 2018/822 do prawa krajowego. Z motywu 2 tej dyrektywy wynika, że wpisuje się ona w ramy wysiłków podejmowanych przez Unię Europejską w celu ułatwienia przejrzystości podatkowej na poziomie Unii. Ścisłej mówiąc państwa członkowskie muszą ustanowić właściwe władze odpowiedzialne za wymianę między państwami członkowskimi niezbędnych informacji dotyczących uzgodnień z zakresu agresywnego planowania podatkowego. Aby właściwe organy mogły dysponować takimi informacjami, dyrektywa ustanawia obowiązek zgłoszenia w sprawie transgranicznych uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego. Obowiązek zgłoszenia spoczywa w pierwszej kolejności na tak zwanych pośrednikach biorących zazwyczaj udział w realizacji takich uzgodnień. Jednakże w przypadku braku takich pośredników lub przypadków, kiedy obowiązek zgłoszenia nie jest wobec nich egzekwowalny z powodu przewidzianej prawem tajemnicy zawodowej, obowiązek ten zostaje przeniesiony na podatnika. W celu dokonania transpozycji tego obowiązku na terytorium Regionu Flamandzkiego, dekret z dnia 26 czerwca 2020 r. wprowadza kilka zmian w dekrete z dnia 21 czerwca 2013 r.
- 5 Artykuł 11/6 dekretu z dnia 21 czerwca 2013 r. w brzmieniu nadanym mu przez art. 14 dekretu z dnia 26 czerwca 2020 r. określa sposób, w jaki obowiązek zgłoszenia znajduje zastosowanie do tajemnicy zawodowej, do której zachowania zobowiązani są niektórzy pośrednicy. Zgodnie z tym przepisem pośrednik zobowiązany do zachowania tajemnicy zawodowej jest zwolniony z obowiązku zgłoszenia tylko wtedy, gdy poinformuje pisemnie i w sposób uzasadniony pozostałych pośredników, których to dotyczy lub w razie ich braku – podatnika, że nie może on wywiązać się z obowiązku zgłoszenia. Artykuł 11/6 stanowi w szczególności:

„§ 1. Jeżeli pośrednik podlega obowiązkowi zachowania tajemnicy zawodowej, jest on zobowiązany do:

1° poinformowania pisemnie i w sposób uzasadniony innego pośrednika lub pośredników, że nie może on wywiązać się z obowiązku zgłoszenia, na skutek czego obowiązek zgłoszenia automatycznie spoczywa na tym innym pośredniku lub pośrednikach;

2° poinformowania, w przypadku braku innego pośrednika, podatnika lub podatników, których to dotyczy, pisemnie i w sposób uzasadniony o spoczywającym na nich obowiązku zgłoszenia.

[...]”.

- 6 Tajemnica zawodowa adwokata jest istotnym elementem prawa do poszanowania życia prywatnego i prawa do rzetelnego procesu sądowego. Zgodnie z orzecznictwem Grondwettelijk Hof informacje, które adwokaci są zobowiązani przekazywać właściwym organom o swoich klientach są chronione tajemnicą zawodową, o ile dotyczą działalności wchodzącej w zakres ich szczególnego zadania polegającego na obronie lub reprezentowaniu przed sądami oraz udzielaniu porad prawnych. Sam fakt skorzystania z pomocy adwokata jest objęty zakresem ochrony tajemnicy zawodowej. To samo odnosi się *a fortiori* do tożsamości klientów adwokata. Informacje podlegające ochronie w ramach tajemnicy zawodowej względem organów władzy są również chronione względem innych podmiotów, takich jak na przykład inni pośrednicy. Zasada ochrony tajemnicą zawodową może być zniesiona tylko, jeżeli może to być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego i tylko, gdy jej zniesienie jest ściśle proporcjonalne. Z przebiegu prac parlamentarnych nad dekretem z dnia 26 czerwca 2020 r. wynika, że spoczywający na pośredniku obowiązek poinformowania pisemnie i w sposób uzasadniony pozostałych pośredników o tym, że zamierza on powołać się na tajemnicę zawodową, na skutek czego nie wywiąże się ze spoczywającego na nim obowiązku zgłoszenia, jest niezbędny do spełnienia wymogów dyrektywy, a także w celu zapewnienia, aby powołanie się na tajemnicę zawodową nie skutkowało brakiem niezbędnych zgłoszeń.
- 7 Jeżeli adwokat jest pośrednikiem w rozumieniu dekretu z dnia 21 czerwca 2013 r., to jego klient co do zasady jest albo podatnikiem, albo innym pośrednikiem. Jeżeli klient adwokata jest innym pośrednikiem, tajemnica zawodowa nie uniemożliwia adwokatowi powiadomienia klienta o ciąży na nim obowiązku zgłoszenia. Z art. 11/7 dekretu z dnia 21 czerwca 2013 r. w brzemieniu nadanym mu przez art. 15 dekretu z dnia 26 czerwca 2020 r. wynika, że jeżeli klient adwokata jest podatnikiem, a w podlegającym zgłoszeniu uzgodnieniu biorą udział inni pośrednicy, to obowiązek zgłoszenia spoczywa w każdym razie również na innych biorących udział pośrednikach, chyba że mogą oni przedstawić pisemny dowód, że inny pośrednik wykonał już obowiązek zgłoszenia. *A fortiori*, jeżeli tajemnica zawodowa wiążąca adwokata uniemożliwia mu poinformowanie innego pośrednika o fakcie, że nie spełni on obowiązku zgłoszenia, nie jest on w stanie dostarczyć tym innym pośrednikom pisemnych dowodów potwierdzających, że spełnił on obowiązek zgłoszenia. W takim przypadku każdy inny pośrednik pozostaje automatycznie związany obowiązkiem zgłoszenia. Powstaje zatem

pytanie, czy obowiązek nałożony na pośrednika na podstawie art. 11/6 § 1 ust. 1 pkt 1^o dekretu z dnia 21 czerwca 2013 r. jest uzasadniony nadrzędnym względem interesu ogólnego.

- 8 Zgodnie z art. 2 dekretu z dnia 26 czerwca 2020 r. ma on na celu dokonanie transpozycji dyrektywy (UE) 2018/822 do prawa krajowego. Artykuł 1 pkt 2) tej dyrektywy wprowadza do dyrektywy 2011/16/UE art. 8ab, którego ust. 5 brzmi następująco:

„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 wiązałby się z naruszeniem przewidzianej prawem 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”.

- 9 Z powyższego wynika, że obowiązek poinformowania pozostałych pośredników czy też podatnika o ciążącym na nich obowiązku zgłoszenia został nałożony na pośrednika, który powołuje się na tajemnicę zawodową, przez dekretodawcę na podstawie dyrektywy (UE) 2018/822. Zdaniem Grondwettelijk Hof przed wydaniem orzeczenia w przedmiocie zgodności dekretu z Grondwet należy uwzględnić tę okoliczność. Grondwettelijk Hof nie jest jednak właściwy do orzekania w przedmiocie zgodności wspomnianej dyrektywy z art. 7 i 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej. Jako że wnioski o zawieszenie i stwierdzenie nieważności dekretu z dnia 26 czerwca 2020 r., stanowiącego transpozycję dyrektywy (UE) 2018/822, poddają w wątpliwość jej ważność, należy uprzednio uzyskać ostateczne potwierdzenie ważności samej dyrektywy. W konsekwencji, zgodnie z art. 267 TFUE, należy skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytanie prejudycjalne, które zostało przedstawione powyżej.