



Warszawa, 2 listopada 2023 r.

OPINIA PRAWNA

OŚRODKA BADAŃ, STUDIÓW I LEGISLACJI

KRAJOWEJ RADY RADCÓW PRAWNYCH

W ZAKRESIE WPŁYWU WYROKU TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ Z DNIA 8 GRUDNIA 2022 SYGN. AKT C-694/20 NA WYKONYWANIE PRZEZ RADCÓW PRAWNYCH OBOWIĄZKÓW INFORMACYJNYCH DOTYCZĄCYCH RAPORTOWANIA SCHEMATÓW PODATKOWYCH

I. Przedmiot opinii.

Przedmiotem opinii jest ocena wpływu wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej („TSUE”, „Trybunał”) z dnia 8 grudnia 2022 r. (C-694/20) na wykonywanie przez radców prawnych obowiązków informacyjnych dotyczących raportowania schematów podatkowych.

II. Podstawa prawna.

1. Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r.¹ („EKPCz”).
2. Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana)² („TFUE”).
3. Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej³ („KPP”).

¹ Dz.U. 1993 Nr 61, poz. 284

² Dz. Urz. UE.C Nr 202 z 7.6.2016 r.

³ Dz. Urz. UE.C Nr 202 z 7.6.2016 r.

4. Dyrektywa Rady (UE) 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG⁴ („Dyrektywa 2011/16”).
5. 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 transgranicznych⁵ („Dyrektywa 2018/822”).
6. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 8 grudnia 2022 r. w sprawie Orde van Vlaamse Balies i in. Przeciwko Vlaamse Regering (C-694/20)⁶.
7. Ustawa z dn. 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁷ („OP”).

III. **Opinia**

- 1) Wyrok TSUE z dnia 8 grudnia 2022 r. (C-694/20) wyeliminował z obrotu prawnego – z powodu niezgodności z art. 7 KPP - art. 8ab ust. 1 Dyrektywy 2011/16, w zakresie w jakim nakłada na osobę zobowiązaną do zachowania tajemnicy zawodowej, która jest pośrednikiem, obowiązku poinformowania innego pośrednika o fakcie udzielenia konsultacji klientowi.
- 2) Przepis prawa krajowego – art. 86b § 5 OP - implementujący w prawie polskim nieważny art. 8ab ust. 1 Dyrektywy 2011/16 - w zakresie w jakim nakłada na promotora zobowiązanego do zachowania tajemnicy zawodowej obowiązek poinformowania innych promotorów (lub także wspomagających) o niewykonaniu obowiązku raportowania schematu podatkowego, z podaniem danych klienta – także jest niezgodny z art. 7 KPP. Niezgodność ta dotyczy jednak tylko schematów powiązanych z podatkami, do których ma zastosowanie prawo Unii Europejskiej. W takim zakresie radca prawny nie ma obowiązku stosowania art. 86b § 5 OP i nie ponosi odpowiedzialności za jego niezastosowanie.

⁴Dz.Urz.UE.L Nr 64, str. 1

⁵ Dz.Urz.UE.L Nr 139, str. 1

⁶ Dz. Urz. UE. C 35 z 30.1.2023 str. 6

⁷ Tekst jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.

- 3) art. 86b § 5 OP w zakresie w jakim nakłada na promotora zobowiązanego do zachowania tajemnicy zawodowej obowiązek poinformowania innych promotorów (lub także wspomagających) o niewykonaniu obowiązku raportowania schematu podatkowego, z podaniem danych klienta, może być uznany za niezgodny z art. 8 EKPCz, jednak niezgodność ta nie została stwierdzona przez TSUE (nie należy to do jego kompetencji), a może być wnioskowana przy wykorzystaniu argumentacji TSUE. W takim zakresie radca prawny nie ma obowiązku stosowania art. 86b § 5 OP i nie ponosi odpowiedzialności za jego niezastosowanie, jednakże nie z powołaniem się bezpośrednio na skutki wyrok Trybunału C-694/20 lecz na art. 8 EKPCz oraz argumentację TSUE z tego wyroku.

IV. Uzasadnienie

1. Uwagi wstępne

Do kompetencji TSUE należy min. interpretacja prawa Unii Europejskiej („UE”) w procedurze pytań prejudycjalnych (art. 267 TFUE). W ramach tej procedury Trybunał może nie tylko dokonać wykładni prawa UE ale także orzec o nieważności aktu prawa UE, w przypadku ich niezgodności z prawem pierwotnym.

Wyrok C-694/20 należy do orzeczeń drugiego rodzaju – stwierdza nieważność sprzecznego z prawem pierwotnym UE aktu prawa wtórnego. Konkretnie stwierdza nieważność art. 8ab ust. 5 Dyrektywy 2011/16, ze względu na art. 7 KPP. Stwierdzenie nieważności ma charakter zakresowy, tzn. wskazany przepis dyrektywy jest nieważny tylko we wskazanym w wyroku zakresie (*w zakresie w jakim jego stosowanie przez państwa członkowskie skutkuje nałożeniem na adwokata działającego jako pośrednik w rozumieniu art. 3 pkt 21 owej dyrektywy, ze zmianami – gdy jest on zwolniony z obowiązku zgłoszenia, o którym mowa w art. 8ab ust. 1 wspomnianej dyrektywy, ze zmianami, ze względu na tajemnicę zawodową, do której zachowania jest zobowiązany – obowiązku bezzwłocznego powiadomienia każdego innego pośrednika, który nie jest jego klientem, o ciążących na nim na mocy art. 8ab ust. 6 owej dyrektywy, ze zmianami, obowiązkach zgłoszeniowych*).

W efekcie już w tym miejscu należy wskazać, że w zakresie wskazanym w omawianym wyroku Trybunału wskazany przepis przestał obowiązywać i nie jest już elementem systemu prawa UE.

Ponieważ dyrektywy wprowadzają obowiązek ich implementowania do prawa krajowego, to uchylenie przepisu dyrektywy, w tym przez stwierdzenie jej nieważności oznacza automatycznie brak obowiązku państwa członkowskiego do utrzymywania w krajowym porządku prawnym rozwiązań implementujących uchylony (w tym nieważny) przepis dyrektywy. Jeżeli natomiast stwierdzenie nieważności przepisu dyrektywy nastąpiło z uwagi na niezgodność z prawem pierwotnym Unii Europejskiej, wówczas co do zasady także przepisy prawa krajowego implementujące (nieważne) przepisy, są niezgodne z tym prawem pierwotnym (przy założeniu wykonania uprzednio przez państwo członkowskie prawidłowej implementacji dyrektywy).

Zatem można ogólnie i wstępnie ocenić, że w zakresie określonym omawianym wyrokiem Trybunału, także prawo krajowe implementujące wyeliminowany przez TSUE przepis, zostało pozbawione oparcia w prawie Unii.

W realiach omawianego wyroku podstawowym jego jest zmiana normatywna w postaci wyeliminowania z porządku prawnego przepisu nakładającego na państwa członkowskie określonego rozwiązania w zakresie informowania przez prawników związanych tajemnicą zawodową innych osób o obowiązku raportowania schematu podatkowego.

Jednocześnie, ponieważ TSUE stwierdził niezgodność takiego rozwiązania z prawem Unii, należy wskazać, że odpowiednie rozwiązania krajowe implementujące wyeliminowany przepis także są, z tych samych powodów, sprzeczne z prawem Unii.

2. Uwagi szczegółowe.

Ponieważ omawiany wyrok TSUE ma charakter zakresowy dla celów opinii niezbędne jest wstępnie przedstawienie w pewnym zakresie rozwiązań dotyczących schematów podatkowych, które zostały wprowadzone do Dyrektywy 2011/16 pod wpływem zmian wprowadzonych Dyrektywą 2018/822, a następnie implementowane min. do polskiego porządku prawnego.

2.1. Obowiązek raportowania schematów podatkowych.

Dyrektywa 2011/16 dotyczy ogólnie współpracy państw członkowskich w zakresie spraw podatkowych, w tym wymiany informacji, w celu prawidłowej realizacji ich interesów fiskalnych, w tym zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania.

W 2016 r. w reakcji na zidentyfikowane zjawisko uchylania się od opodatkowania, przez tworzenie różnorodnych struktur opartych na podmiotach i umowach między nimi w różnych jurysdykcjach (zarówno w UE, jak i poza nią), Dyrektywą 2018/822 zmieniono Dyrektywę 2011/16, wprowadzając do niej zaawansowane rozwiązania. Ich założeniem było nałożenie na niektórych uczestników obrotu obowiązku raportowania rodzimej administracji podatkowej tzw. schematów podatkowych (Dyrektywa 2011/16 używa pojęcia „uzgodnienie transgraniczne”). Chodzi o zdarzenia:

- a) angażujące podmioty z różnych jurysdykcji albo mające wpływ na wymianę informacji podatkowych między jurysdykcjami (czyli – w uproszczeniu – zdarzenia transgraniczne) oraz
- b) o wymienionych w załączniku IV do Dyrektywy 2011/16 cechach, które według założeń normodawcy są charakterystyczne dla zidentyfikowanych do tej pory sposobów unikania opodatkowania.

Poprzez wymianę informacji uzyskanych w raportowanych schematach między administracjami podatkowymi, w założeniu miały one zyskać wiedzę administracjom podatkowym państw UE o potencjalnych zdarzeniach transgranicznych, skutkujących obniżeniem płaconych podatków, tak aby w odpowiedni sposób mogły na nie reagować. Z drugiej strony obowiązek ten i świadomość uzyskiwania wiedzy przez administracje podatkowe miał także osłabić skłonność do wdrażania takich schematów przez zwiększone prawdopodobieństwo kontroli po ich ujawnieniu w toku raportowania.

Co istotne, podstawą wdrożonego rozwiązania jest nałożenie obowiązku (rozpoznawania schematów i raportowania ich) na uczestniczących w tworzeniu i wdrażaniu schematów podmioty, a nie – co jest typowe dla relacji między administracją podatkową i podatnikiem - następcza kontrola organów podatkowych w celu wykrywania i przeciwdziałania. Porównując do sytuacji czynów zabronionych (przestępstw) i dokonując pewnego uproszczenia, jest to sytuacja podobna do obowiązku raportowania przez zainteresowanych określonego organom ścigania działań, które potencjalnie i według

założonych przez organy ścigania kryteriów mogą (ale nie muszą) wskazywać na prawdopodobieństwo popełnienia przestępstwa.

Charakterystyczne i przyjęte dla zapewnienia maksymalnej skuteczności narzędzia w postaci raportowania schematów podatkowych jest objęcie zakresem obowiązku nie tylko podatnika, jako podmiotu zainteresowanego i odnoszącego potencjalne korzyści ze schematu ale także innych osób, które miały ze schematem do czynienia⁸.

Mianowicie wśród podmiotów zobowiązanych do raportowania wskazano - oprócz „właściwego podatnika” (art. 3 pkt 22 Dyrektywy 2011/16), czyli podmiotu, u którego stosowane ma być uzgodnienie – także „pośrednika”. Zgodnie z art. 3 pkt 21 Dyrektywy 2011/16 pojęcie „pośrednika oznacza osobę, która opracowuje, wprowadza do obrotu, organizuje lub udostępnia do wdrożenia podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub zarządza wdrażaniem takiego uzgodnienia. Ponadto: 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;

⁸ Jest to pod tym względem rozwiązanie podobne do tych przyjętych dla zwalczania procederu tzw. prania brudnych pieniędzy

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;*

Z powyższej definicji „pośrednika” wynika jednoznacznie, że pośrednikami mogą być min. osoby doradzające w kwestiach prawno-podatkowych, w szczególności osoby wykonujące w tym zakresie zawody zaufania publicznego i zobowiązane do zachowania tajemnicy zawodowej. Wyprzedzając wywód można stwierdzić, że w realiach polskich są to przede wszystkim doradcy podatkowi, adwokaci a także radcowie prawni (przy czym w OP używa się pojęcia „promotor” – art. 86a § 1 pkt 8 OP).

2.2. Raportowanie schematów podatkowych a tajemnica zawodowa.

Mając na uwadze przepisy o tajemnicy zawodowej osób wykonujących zawód prawnika kwalifikowanego w UE, ogólny obowiązek raportowania uzgodnień przez pośredników (art. 8ab ust. 1 Dyrektywy 2011/16) został zmodyfikowany w ten sposób, że w przypadku gdyby obowiązek raportowania stał w sprzeczności z obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej, państwo członkowskie ma obowiązek umożliwić pośrednikowi zwolnienie się z obowiązku takiego raportowania (art. 8ab ust. 5 zdanie pierwsze). Uwzględniono więc kierunkowo fundamentalne znaczenie dla obrotu prawnego tajemnicy zawodowej, prawa do obrony (realizowanego przy korzystaniu z pomocy prawnej) oraz tajemnicy korespondencji (obejmującej konsultacje prawne klienta z prawnikiem).

Jednakże mimo zwolnienia własnego z uwagi na tajemnicę zawodową Dyrektywa 2011/16 wprowadzała rozwiązanie zgodnie z którym prawnik (np. radca prawny) był zobowiązany do powiadomienia o obowiązku raportowania:

- a) każdego innego pośrednika lub (jeżeli innego pośrednika nie ma)
- b) właściwego podatnika

W takim wypadku obowiązek raportowania przechodzi na te inne, poinformowane osoby (art. 8ab ust. 5 zdanie drugie Dyrektywy 2011/16).

Innymi słowy sama osoba zobowiązana do dochowania tajemnicy zawodowej może być zwolniona z obowiązku raportowania jeżeli raportowanie narusza tajemnicę zawodową

(a narusza), ale to rodzi obowiązek poinformowania innych podmiotów (albo właściwego podatnika) o tym, że te inne osoby mają obowiązek zaraportowania uzgodnienia właściwemu organowi.

Zakres informacji przekazywanych organom i dalej wymienianych transgranicznie na podstawie omawianych przepisów Dyrektywy 2011/16 obejmuje, oprócz samej treści i opisu uzgodnienia, także tożsamość pośrednika (lub pośredników), tożsamość właściwego podatnika a więc i to, że właściwy podatnik uzyskał konsultację albo inne wsparcie pośrednika w przedmiocie uzgodnienia.

Przedmiotem sporu rozstrzyganego przez Trybunał był właśnie obowiązek poinformowania przez pośrednika będącego osobą zobowiązaną do zachowania tajemnicy zawodowej (która sama jest zwolniona z obowiązku raportowania uzgodnienia) innego pośrednika o tym, że ten inny pośrednik ma obowiązek raportowania uzgodnienia. Źródłem wątpliwości było to, że wykonanie takiego obowiązku ujawnia w pewnym zakresie (choć nie administracji podatkowej) informacji o tym, że dany prawnik udzielał pomocy prawnej (w przedmiocie opodatkowania) określone mu klientowi, co potencjalnie również stanowi naruszenie tajemnicy zawodowej.

2.3. Stanowisko Trybunału

Trybunał oceniał opisane rozwiązanie (art. 8ab ust. 5 zdanie pierwsze Dyrektywy 2011/16) pod kątem zgodności z dwoma wzorcami normatywnymi KPP.

Po pierwsze z punktu widzenia art. 7 KPP - prawa do prywatności (prawo do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego, domu i komunikowania się), które obejmuje także wzmocnioną ochronę wymiany informacji między adwokatami (odpowiednio osobami wykonującymi inne zawody prawnicze, np. radcami prawnymi) a ich klientami. Przy czym prawo to obejmuje nie tylko treść komunikacji ale również sam fakt jej prowadzenia, czyli korzystania z pomocy prawnika. Z ochrony tej korzystają nie tylko konsultacje w związku z prowadzonym procesem sądowym i obroną ale także inne konsultacje dotyczące prawa.

W tym zakresie TSUE ocenił, że kontrolowane rozwiązanie dyrektywy ingeruje w prawo do prywatności korespondencji między prawnikiem a klientem, tzn. prowadzi do

ujawnienia przez osobę zobowiązaną do zachowania tajemnicy innemu pośrednikowi faktu udzielania konsultacji (dyrektywa 2011/16 nie zobowiązuje do ujawniania ich treści, w tym opisu uzgodnienia). Informacja ta jest ujawniana zarówno temu innemu pośrednikowi, jak i – w efekcie raportowania (a więc pośrednio) - właściwemu organowi podatkowemu.

Wstępnie TSUE przeprowadził test dopuszczalności ograniczenia prawa podmiotowego (wg art. 52 ust. 1 KPP) z art. 7 KPP. W wyniku analizy stwierdził, że ingerencja w to prawo w tym wypadku nie jest co do zasady wykluczona, a także, że nie dochodzi do ingerencji w istotę prawa, ponieważ ujawnieniu podlega jedynie fakt udzielania konsultacji przez danego prawnika jego klientowi, ale nie jest ujawniana ich treść. Rozważając kwestię proporcjonalności takiego naruszenia prawa podmiotowego TSUE ocenił wstępnie, że cele które przyświecają ograniczeniu, tzn. zwalczanie tzw. agresywnego planowania podatkowego i ochrona przed unikaniem opodatkowania odpowiada interesowi ogólnemu, o którym mowa w art. 52 ust. 1 KPP.

Mimo to TSUE stwierdził, że nałożenie obowiązku ujawniania innym pośrednikom i (pośrednio) organom podatkowym faktu udzielania konsultacji między prawnikiem jego klientem, z podaniem tożsamości obu stron nie jest proporcjonalne dla realizacji tych uznanych celów. Trybunał zaakcentował w tym zakresie, że skoro w razie zwolnienia prawnika powołującego się na tajemnicę zawodową obowiązek raportowania przechodzi na innych pośredników albo na właściwego podatnika, to nie ma istotnego ryzyka niezareportowania uzgodnienia albo jego niekompletności i raportowanie może być zrealizowane bez ingerencji w tajemnicę korespondencji prawnika i klienta.

Stąd art. 8ab ust. 5 Dyrektywy 2011/16, uznano za niezgodny z art. 7 KPP w zakresie w jakim nakłada na prawnika zobowiązanego do zachowania tajemnicy zawodowej obowiązek poinformowania każdego innego pośrednika (który nie jest jego klientem) o ciążących na tym innym pośredniku obowiązku raportowania.

2.4. Implementacja przepisów o raportowaniu uzgodnień w prawie krajowym (Rzeczpospolitej Polskiej).

Ustawodawca polski dokonał implementacji przepisów Dyrektywy 2011/16, przez wprowadzenie z dniem 1 stycznia 2019 r. do OP nowych art. 86a-86o⁹.

Implementując dyrektywę ogólne obowiązki promotora (w terminologii Dyrektywy 2011/16 – pośrednika) określono następująco:

- a) promotor ma obowiązek zaraportowania schematu podatkowego do Szefa KAS w terminie 30 dni (art. 86b § 1 OP).
- b) równolegle Promotor informuje o zaraportowaniu schematu korzystającego (w terminologii Dyrektywy 2011/16 – właściwego podatnika).

Specyficzną sytuację promotora (min. radcy prawnego), który zobowiązany jest do przestrzegania tajemnicy zawodowej (i który nie został z niej zwolniony przez klienta - korzystającego) reguluje art. 86b § 4 OP. Mianowicie w takim wypadku promotor nie ma obowiązku raportowania schematu, ale ma obowiązek:

- a) poinformowania korzystającego o obowiązku zaraportowania schematu przez tego korzystającego.
- b) przekazuje korzystającemu dane potrzebne do zaraportowania schematu.

Z kolei zgodnie z art. 86b § 5 OP jeżeli w danej sytuacji jest więcej niż jeden promotor, niezależnie od przekazania informacji korzystającemu, promotor informuje na piśmie także inne podmioty zobowiązane do raportowania (tj. innych promotorów, względnie wspomagających¹⁰) o tym, że nie przekaze do Szefa KAS informacji o schemacie podatkowym. Przepisy nie określają szczegółowo formy takiego zawiadomienia i jego treści. Nie wprowadzono w tym zakresie formularza definiującego zakres i treść tej informacji. Nie jest więc jasne czy w ramach informacji do innych osób o braku raportowania promotor ma obowiązek wskazania korzystającego i schematu, którego udostępnienia obowiązek dotyczy (o którego obowiązku zaraportowania

⁹ Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193).

¹⁰ OP wyróżnia kategorię „wspomagającego” (art.86a § 1 pkt 18), która w Dyrektywie mieści się pojęciowo w zakresie „pośrednika”, chodzi o osoby nie mające wiodącej roli w przygotowaniu i wdrażaniu schematu podatkowego ale uczestniczące w sposób istotny w realizacji niektórych etapów schematu – np. księgowi, bank rozliczający transakcję, prawnik przygotowujący umowę, która ma być elementem schematu.

poinformowano). Dokonując wykładni celowościowej należałoby jednak udzielić odpowiedzi twierdzącej. Samo poinformowanie innej osoby przez promotora, że nie wykonał obowiązku raportowania – bez wskazania schematu i korzystającego, nie służyłoby realizacji żadnego celu. Bez tych, podstawowych w takim wypadku, informacji inny promotor albo wspomagający (wg terminologii Dyrektywy 2011/16 jest to także pośrednik, który nie ma wiodącej ale pomocniczą rolę w opracowywaniu i udostępnianiu albo wdrażaniu schematu). Jeżeli inna osoba (promotor albo wspomagający ma wykonać obowiązek raportowania, to przekazywane mu oświadczenie powinno w minimalnym stopniu informować o schemacie, tzn. min. o osobie korzystającego (a tym samym o fakcie świadczenia pomocy prawnej tej osobie przez prawnika informującego o obowiązku schematu).

Wreszcie zgodnie z art. 86 § 6 OP promotor zobowiązany do zachowania tajemnicy zawodowej, który z tego powodu nie zaraportował schematu, ma obowiązek poinformowania Szefa KAS o tym, że poinformował korzystającego o obowiązku zaraportowania schematu, wskazując datę udostępnienia schematu albo rozpoczęcia jego wdrażania oraz liczbę podmiotów, które poinformował o obowiązku zaraportowania schematu.

W tym wypadku promotor nie ma obowiązku ujawniania tożsamości korzystającego, ani innych promotorów lub wspomagających, a jedynie liczbę osób z tego grona powiadomionych o obowiązku raportowania i niewykonaniu tego obowiązku przez informującego promotora.

2.5. Skutki wyroku TSUE dla prawa krajowego.

2.5.1. Skutki dla art. 86b § 5 OP (obowiązek przekazania informacji innemu promotorowi albo wspomagającemu).

Jak wskazano, implementacja zakwestionowanego art. 86b ust. 5 Dyrektywy 2011/16 do prawa krajowego nastąpiła w ten sposób, że na promotora, który ze względu na tajemnicę zawodową nie raportuje schematu podatkowego nałożono obowiązek:

- a) przekazania korzystającemu informacji o niezareportowaniu schematu i danych potrzebnych do jego zaraportowania przez korzystającego (na którego przechodzi obowiązek raportowania)

- b) przekazania innym promotorom lub wspomagającym (jeżeli w danych okolicznościach występują) informacji o tym, że sam nie dokona raportowania schematu; to z kolei co powoduje przejście obowiązku raportowania na te inne (poinformowane) podmioty; w tym zakresie promotor zobowiązany do tajemnicy powinien przekazać informacje, które identyfikują jego oraz jego klienta (jako informacja niezbędna dla wskazania podlegającego raportowaniu schematu). Wykonując swój obowiązek inny promotor albo wspomagający ma obowiązek przekazania danych korzystającego oraz promotora a więc – dla interesującego nas przypadku - danych o fakcie komunikacji między prawnikiem (promotorem) zobowiązanym do zachowania tajemnicy zawodowej a jego klientem,
- c) przekazania do Szefa KAS informacji o wykonaniu obowiązku z pkt a) i b) oraz dodatkowo o dacie udostępnienia albo rozpoczęcia wdrożenia schematu.

Wyrok TSUE zakwestionował normę Dyrektywy 2011/16 zakresowo, tzn. jedynie w zakresie w jakim prawnik (pośrednik) zobowiązany do zachowania tajemnicy miałby obowiązek jej udostępnienia innej osobie (innemu pośrednikowi). Przy czym chodzi również o informacje o samym fakcie udzielania konsultacji przez prawnika na rzecz jego klienta.

W ocenie niżej podpisanego odpowiada to obowiązkowi wskazanemu w pkt b) powyżej, czyli w art. 86b § 5 OP, który nakłada promotora nie raportującego schematu z uwagi na tajemnicę zawodową obowiązek poinformowania o tym innego promotora lub wspomagającego z podaniem danych klienta (oraz – przez sam fakt komunikacji konkretnego prawnika z innym promotorem albo wspomagającym), co prowadzi do ujawnienia tajemnicy osobie trzeciej co do faktu udzielania konsultacji.

Taki obowiązek ustawowy prawa krajowego, w świetle analizowanego wyroku TSUE narusza art. 7 KPP jako nieproporcjonalna ingerencja w ochronę komunikacji między prawnikiem a klientem. Normę art. 86b § 5 OP należy więc uznać za niezgodną z art. 7 KPP – z powodu omawianego wyroku Trybunału.

Należy jednak uwagę, że wniosek ten powinien być doprecyzowany i omówiony z uwagi na to, że zakres przedmiotowy regulacji krajowej dotyczącej definicji schematu (czyli informacji podlegającej raportowaniu) jest szerszy niż ten wynikający z Dyrektywy 2011/16.

Otóż ustawodawca krajowy rozszerzył, w stosunku do wzorca Dyrektywy 2011/16 przepisy o schematach na dwie dodatkowe grupy uzgodnień:

- a) dotyczące podatku od towarów i usług (VAT) oraz podatku akcyzowego, które są wyraźnie wyłączone z zakresu przedmiotowego Dyrektywy 2011/16 i jej regulacji w zakresie schematów podatkowych (art. 2 Dyrektywy 2011/16),
- b) dotyczące schematów krajowych (bez elementu transgranicznego) – regulacja Dyrektywy art. 2011/16 w ogóle nie dotyczy takich uzgodnień.

Jednocześnie część z tych grup uzgodnień dotyczy podatków zharmonizowanych lub zharmonizowanych częściowo.

W efekcie krajową regulację można podzielić od strony przedmiotowej na trzy grupy schematów – mianowicie których:

- 1) dotyczy Dyrektywa 2011/16 i w zakresie ich raportowania ustawa implementuje postanowienia tej dyrektywy,
- 2) których nie obejmuje zakres Dyrektywy 2011/16, a więc ustawa nie implementuje w tym zakresie tej dyrektywy, ale schematy dotyczą podatków zharmonizowanych, do których stosuje się przepisy unijne (w tym KPP) – są to podatek VAT, podatek akcyzowy oraz – w pewnym zakresie - podatki dochodowe.
- 3) których nie obejmuje zakres dyrektywy 2011/16, a więc ustawa nie implementuje w tym zakresie tej dyrektywy, a schematy nie dotyczą podatków zharmonizowanych.

Opisane obowiązki promotora są wspólne i tożsame, bez względu na to czy dotyczą schematów objętych zakresem Dyrektywy 2011/16 czy nie i czy dotyczą podatków zharmonizowanych czy nie. Dla każdej z tych grup sytuacji aktualny jest obowiązek promotora zobowiązanego do ochrony tajemnicy zawodowej wynikający z art. 86b § 5 OP (przekazania informacji o schemacie innemu promotorowi lub wspomagającemu). Należy zatem odpowiedzieć czy i jak omawiany wyrok TSUE dotyczy tych sytuacji, raportowania dla wskazanych przypadków.

Najłatwiej udzielić odpowiedzi w odniesieniu do pierwszej grupy sytuacji – w przypadku schematów transgranicznych, których dotyczy Dyrektywa 2011/16. W odniesieniu do tych przypadków z mocy samego wyroku TSUE C-694/20 można ocenić, że obowiązek

przekazania informacji przez promotora innej (niż korzystający) osobie, wynikający z art. 86b § 5 OP, jest sprzeczny z art. 7 KPP i tym wyrokiem.

W odniesieniu do drugiej grupy schematów (dotyczących podatków zharmonizowanych ale nie objętych zakresem Dyrektywy 2011/16) także można ustalić niezgodność art. 86b § 5 OP z art. 7 KPP ale nie z uwagi na sentencję wyroku Trybunału, ale ze względu na zakres stosowania KPP. Otóż KPP ma zastosowanie w państwach członkowskich, w zakresie w jakim stosują prawo Unii (art. 51 ust. 1 KPP). W związku należy ocenić, że krajowe obowiązki raportowania w zakresie podatków zharmonizowanych podlegają ocenie zgodności z KPP (nawet jeżeli zgodnie z Dyrektywą 2011/16, schematy w tym zakresie nie podlegają zgłoszeniu). Karta ma bowiem zastosowanie niezależnie od postanowień dyrektyw. Stąd ocena Trybunału o niezgodności dyrektywy 2011/16 z KPP, ze względu na określone rozwiązania będzie miała w pełni zastosowanie również do oceny analogicznych rozwiązań w prawie krajowym, w zakresie w jakim dotyczą one podatków (albo części ich regulacji) zharmonizowanych – ponieważ dotyczą stosowania prawa Unii.

Nieco inaczej należy ocenić skutek wyroku TSUE dla art. 86b § 5 OP w odniesieniu do schematów, które nie podlegają dyrektywie 2011/16 i nie dotyczą podatków zharmonizowanych. Są to więc schematy stricte krajowe, w których w grę nie wchodzi stosowanie prawa UE. W tych przypadkach KPP nie ma więc zastosowania i teoretycznie państwo członkowskie ma swobodę rozwiązań dotyczących zakresu ingerencji w tajemnicę zawodową. Należy jednak zwrócić uwagę, że oprócz prawa unijnego, w tym KPP, w polskim porządku prawnym stosowana jest także EKPCz, która pozostaje w szczególnej relacji z KPP. Mianowicie zgodnie z art. 52 ust. 3 KPP w zakresie praw jakie Karta przyznaje prawa odpowiadające prawom zagwarantowanym w EKPCz, znaczenie i zakres praw przyznanych Karta ma takie samo znaczenie jak EKPCz. Trybunał stosuje w tym zakresie, także w analizowanym wyroku, orzecznictwo ETPCz. Z sytuacją taką mamy do czynienia w przypadku art. 7 KPP, który jest odpowiednikiem art. 8 EKPCz. W istocie rozstrzygnięcie Trybunału w omawianym wyroku jest w pewnym zakresie (rozumienia tajemnicy zawodowej w kontekście tajemnicy korespondencji) oparte na dorobku orzecznictwem Europejskiego Trybunału Praw Człowieka na tle art. 8 EKPCz.

Powstaje zatem pytanie, czy z uwagi na odwołanie w art. 52 ust. 3 do EKPCz można ocenić, że regulacja krajowa dotycząca schematów, w zakresie w jakim nie stosuje się do niej

prawa UE może być uznana za niezgodną z art. 8 EKPCz, skoro TSUE uznał niezgodność takiej samej konstrukcji prawnej z art. 7 KPP. W mojej ocenie niezgodność taką można wywodzić, jednakże nie bezpośrednio i z uwagi na związanie wyrokiem TSUE i jego interpretacją (takiego związania w odniesieniu do przepisów prawa krajowego nie implementującego prawa UE) lecz poprzez aprobatę argumentacji prawnej autora niniejszej opinii dla interpretacji TSUE dotyczącej nieproporcjonalności przełamania tajemnicy korespondencji między prawnikiem a jego klientem dla realizacji celu schematów podatkowych. Należy jednak podkreślić, że nie jest to jednak niezgodność wprost potwierdzona omawianym wyrokiem Trybunału, ponieważ Trybunał nie ma kompetencji orzekania o niezgodności z EKPCz. Natomiast wnioskowanie TSUE, w razie jego aprobaty, implikuje niezgodność przepisu ustawy także z EKPCz.

Należy również wskazać, że w przypadku schematów nie objętych zakresem dyrektywy 2011/16 i nie dotyczących schematów z elementem podatków zharmonizowanych - a więc w odniesieniu do wyłącznie schematów krajowych, elementy motywacyjne dyrektywy 2011/16 nie występują. Przedmiotem tej dyrektywy jest - jak wskazano - raportowanie uzgodnień transgranicznych. Co wynikało z faktu, że pojedyncze państwo członkowskie może nie mieć prostego dostępu do informacji z innych jurysdykcji, aby zapewnić ochronie własnej bazy podatkowej. Inaczej jest w przypadku schematów krajowych, gdzie wszystkie potrzebne informacje, względnie dostęp do nich, znajdują się w zasobach krajowych organów władzy publicznej. Celowość w ogóle stosowania instrumentu w postaci raportowania schematów do sytuacji krajowych budzi sama w sobie podstawowe z punktu widzenia zasady proporcjonalności¹¹. Tym bardziej i tym większe zastrzeżenia budzić muszą ograniczenia prawa do prywatności (i naruszenia tajemnicy zawodowej) w odniesieniu do takich schematów, których wykrycie w naturalny sposób przez państwo członkowskie jest łatwiejsze niż dla schematów transgranicznych. Innymi słowy skoro dla celu w postaci ochrony przed agresywnym międzynarodowym planowaniem podatkowym (gdzie państwo członkowskie istotnie ma ograniczenia w dokonywaniu własnych ustaleń, przy użyciu dotychczasowych instrumentów) Trybunał uznał, że instrument zobowiązujący prawnika do ujawnienia faktu udzielenia informacji o konsultacjach z klientem, jest niezgodny z art. 7 KPP, to tym bardziej wniosek taki (o

¹¹ Przykładowo: skoro organy władzy publicznej mają dostęp do danych podatników o schematach krajowych i mogą stosować instrumenty kontroli następczej, nie stanowi nadmiernej ingerencji zobowiązanie do raportowania schematów jako takich. Kwestie te wykraczają poza zakres niniejszej opinii.

nieproporcjonalności takiego obowiązku) należy przyjąć gdy odnosi się on do schematów krajowych, dla których Państwo ograniczeń (będących powodem wprowadzenia instrumentu w postaci raportowania schematów podatkowych) nie ma.

Zatem ostatecznie nie na podstawie wyroku TSUE ale w związku z wyrokiem TSUE i przedstawioną przez Trybunał ścieżką argumentacyjną (którą autor opinii podziela), należy ocenić, że art. 86b § 5 OP w całości jest sprzeczny z art. 8 ust. 1 EKPCz. Nie jest to jednak niezgodność potwierdzona wyrokiem Trybunału ale wnioskowana z tego wyroku i może być podnoszona w indywidualnych sprawach, których przedmiotem jest stosowanie wskazanego przepisu ustawy, względnie przy analizie przepisów i wnioskach *de lege ferenda*.

2.5.2. Skutki dla art. 86b § 4 OP (obowiązek przekazania informacji o obowiązku raportowania korzystającemu).

W omawianym wyroku TSUE nie oceniał wprost regulacji dotyczącej obowiązku przekazania przez pośrednika właściwemu podatnikowi, co zostało implementowane w art. 86 § 4 OP. Pośrednio obowiązek ten jednak zaakceptowano (pkt 52 wyroku), jako element argumentacji za tym, że jest to wystarczające rozwiązanie, zatem nie ma obowiązku dodatkowo zobowiązywać pośrednika do przekazywania informacji innym osobom. Można też dodać, że obowiązek przekazania informacji przez promotora korzystającemu, a więc przez prawnika jego klientowi, w oczywisty sposób nie narusza tajemnicy komunikacji między tymi osobami.

W związku z tym nie ma podstaw aby twierdzić, że omawiany wyrok TSUE modyfikuje w jakikolwiek sposób interpretację lub zakres art. 86 § 4 OP. Tym samym wynikający z tego przepisu obowiązek w odniesieniu do radców prawnych (ale i innych promotorów), nie uległ zmianie.

3. Wnioski.

- 1) Wyrok TSUE z dnia 8 grudnia 2022 r. (C-694/20) wyeliminował z obrotu prawnego – z powodu niezgodności z art. 7 KPP - art. 8ab ust. 1 Dyrektywy 2011/16, w zakresie w jakim nakłada na osobę zobowiązaną do zachowania tajemnicy zawodowej, która jest

pośrednikiem, obowiązku poinformowania innego pośrednika o fakcie udzielenia konsultacji klientowi.

- 2) Przepis prawa krajowego – art. 86b § 5 OP - implementujący w prawie polskim nieważny art. 8ab ust. 1 Dyrektywy 2011/16 - w zakresie w jakim nakłada na promotora zobowiązanego do zachowania tajemnicy zawodowej obowiązek poinformowania innych promotorów (lub także wspomagających) o niewykonaniu obowiązku raportowania schematu podatkowego, z podaniem danych klienta – także jest niezgodny z art. 7 KPP. Niezgodność ta dotyczy jednak tylko schematów powiązanych z podatkami, do których ma zastosowanie prawo Unii Europejskiej. W takim zakresie radca prawny nie ma obowiązku stosowania art. 86b § 5 OP i nie ponosi odpowiedzialności za jego niezastosowanie.
- 3) art. 86b § 5 OP w zakresie w jakim nakłada na promotora zobowiązanego do zachowania tajemnicy zawodowej obowiązek poinformowania innych promotorów (lub także wspomagających) o niewykonaniu obowiązku raportowania schematu podatkowego, z podaniem danych klienta, może być uznany za niezgodny z art. 8 EKPCz, jednak niezgodność ta nie została stwierdzona przez TSUE (nie należy to do jego kompetencji), a może być wnioskowana przy wykorzystaniu argumentacji TSUE. W takim zakresie radca prawny nie ma obowiązku stosowania art. 86b § 5 OP i nie ponosi odpowiedzialności za jego niezastosowanie, jednakże nie z powołaniem się bezpośrednio na skutki wyrok Trybunału C-694/20 lecz na art. 8 EKPCz oraz argumentację TSUE z tego wyroku.

Opracował r.pr. Gerard Dźwigala