

**Bogumił Brzeziński\***  
**Agnieszka Franczak\*\***

**WYMIANA INFORMACJI PODATKOWYCH  
A OCHRONA PRAW PODSTAWOWYCH  
W SFERZE OPODATKOWANIA – WYROK TSUE  
W SPRAWIE *BERLIOZ* (C-682/15)**

DOI: 10.26106/atmz-md94

**Problemy Współczesnego Prawa Międzynarodowego,  
Europejskiego i Porównawczego, vol. XVII, A.D. MMXIX**

**GŁOSA**

**I. Wstęp**

Waga wyroku TSUE w sprawie *Berlioz*<sup>1</sup> wykracza daleko poza rozstrzygnięcie konkretnej sprawy i problemu interpretacyjnego, jaki się w niej krył. W wyroku rozważono bowiem kwestie zasadnicze dla unijnego porządku prawnego – przede wszystkim te, które wiążą się z ochroną praw podatnika. Prawo podatkowe jest gałęzią prawa, której normy szczególnie intensywnie ingerują w sferę wolności jednostki. Koniecznym elementem każdego porządku prawnego zbudowanego z norm tego rodzaju są zatem mechanizmy ochrony praw jednostki. Źródłem praw podatnika jest m.in. Karta praw podstawowych Unii Europejskiej<sup>2</sup>. Współcześnie znaczenie praw gwarantowanych na mocy Karty jest coraz większe w związku ze zmasowanymi, skoordynowanymi w skali międzynarodowej działaniami administracji podatkowej poszczególnych państw mającymi na celu zwalczanie unikania opodatkowania czy też uchylania się od opodatkowania. Działania te – co widać gołym okiem – prowadzone są z pewnego rodzaju zacietrzewieniem, zakładającym, że – najogólniej rzecz ujmując – cel uswięca środki. Do ustaw podatkowych wprowadza się liczne rozwiązania, które mają na celu zamknięcie luk oraz uniemożliwienie optymalizacji podatkowej. Dość często są to jednak rozwiązania zbyt radykalne. To, że środki napraw-

---

\* Profesor nauk prawnych, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Jagielloński. ORCID: 0000-0003-3923-5627, e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl.

\*\* Doktor nauk prawnych, Instytut Prawa, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie. ORCID: 0000-0001-9393-634X, e-mail: franczak@uek.krakow.pl.

<sup>1</sup> Wyrok TSUE z dnia 16 maja 2017 r. w sprawie C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, EU:C:2017:373.

<sup>2</sup> Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 391).

cze mają niekiedy wątpliwą w ogólnym wyrazie wartość ekonomiczną i podobnie wątpliwą aksjologię, powodując, że ich ofiarami są „szeregowi” przedsiębiorcy, nie ma znaczenia. Ponadto metodą działania administracji podatkowej jest coraz częściej nadużywanie prawa podatkowego, a jedną z wielu jego postaci jest wybiórcze stosowanie przepisów prawa podatkowego, przykładowo przepisów ustawy podatkowej sprzecznych z konstytucją czy też przepisami prawa unijnego.

Kwestia systemowej zgodności treści dyrektywy Rady UE oraz przepisów Karty praw podstawowych UE stała się przedmiotem oceny TSUE w sprawie *Berlioz*. Na wstępie trzeba zauważyć, że art. 26 Modelu Konwencji OECD przewiduje wzajemne zobowiązanie państw-stron umowy do współpracy administracyjnej w zakresie wymiany informacji użytecznych dla wymiaru, poboru i egzekucji podatków<sup>3</sup>. Ponieważ umowy oparte na Modelu Konwencji nie zawierają w zasadzie przepisów proceduralnych, reguły postępowania w tym zakresie zawarte są w innych aktach prawnych, takich jak dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania<sup>4</sup>. Procedury tego rodzaju nie mogą być sprzeczne z aktami prawnymi tworzącymi system ochrony praw podatnika (i nie tylko), takich jak Europejska Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności<sup>5</sup> czy Karta praw podstawowych Unii Europejskiej.

## II. Stan faktyczny i prawny

Stan faktyczny sprawy był taki, że na spółkę akcyjną *Berlioz* mającą siedzibę w Luksemburgu organ administracji podatkowej nałożył karę pieniężną w wysokości 250 000 euro w związku z odmową udzielenia odpowiedzi na wniosek o przekazanie informacji w ramach wymiany informacji z francuskim organem podatkowym. Spółka wniosła skargę na decyzję nakładającą karę do sądu administracyjnego, a następnie apelację do trybunału administracyjnego, podnosząc, iż odmowa ustalenia przez sąd administracyjny zasadności decyzji nakazowej narusza jej prawo do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu.

Artykuł 2 luksemburskiej ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. – transponujący do krajowego porządku prawnego postanowienia dyrektywy 2011/16/UE przewidywał, że organy podatkowe są uprawnione do żądania informacji wszelkiego rodzaju, które są wymagane do przeprowadzenia wymiany informacji, takiej jak przewidziana przez umowy i ustawy, od posiadacza tych informacji. Posiadacz informacji jest zobowiązany do dostarczenia żądanych informacji w całości, w sposób dokładny, bez zmian, w terminie miesiąca od doręczenia decyzji nakazującej przedstawienie wymaganych

---

<sup>3</sup> Konwencja Modelowa w sprawie podatku od dochodu i majątku Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, <http://www.oecd.org/ctp/harmful/2082215.pdf>.

<sup>4</sup> Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64, s. 1).

<sup>5</sup> Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.).

informacji<sup>6</sup>. Obowiązek ten obejmuje przekazanie niezmiennych dokumentów, na których są oparte informacje. Natomiast artykuł 5 ust. 1 wspomnianej ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. stanowił, że jeżeli wymagane informacje nie zostały przedstawione w terminie miesiąca od doręczenia decyzji nakazującej przedstawienie wymaganych informacji, na posiadacza informacji może zostać nałożona administracyjna grzywna skarbowa w maksymalnej wysokości 250 000 euro. Istotne jest też to, że w myśl art. 6 ust. 1 ustawy od decyzji o wymianie informacji nie przysługiwało odwołanie. Natomiast ust. 2 tego przepisu stanowił, że od decyzji nakładających administracyjną grzywnę skarbową ukaranemu posiadaczowi informacji przysługuje skarga o zmianę decyzji do trybunału administracyjnego.

Żądanie organu francuskiej administracji podatkowej wobec władz podatkowych Luksemburga było bardzo rozległe i obejmowało m.in. sprawy, takie jak to, czy spółka akcyjna Berlioz posiada siedzibę faktycznego zarządu w Luksemburgu, oraz główne cechy siedziby spółki (opis, powierzchnia biurowa, wyposażenie rzeczowe oraz informatyczne, kopia umowy najmu lokalu, adres do korespondencji), z potwierdzającymi to dokumentami. Żądano też między innymi listy pracowników spółki Berlioz z podaniem ich funkcji w spółce i pracowników związanych z siedzibą spółki, przedstawienia umowy zawartej przez spółkę Berlioz z inną spółką, informacji o udziałach spółki Berlioz w innych spółkach oraz sposobu ich sfinansowania, nazwisk, adresów wspólników spółki, a także kwoty kapitału, jaką posiada każdy ze wspólników, a także procentu udziału każdego wspólnika.

### **III. Pytania prejudycjalne i rozstrzygnięcie Trybunału Sprawiedliwości**

Trybunał administracyjny w Luksemburgu zawiesił postępowanie w sprawie i zwrócił się do TSUE z sześcioma pytaniami prejudycjalnymi. Trybunał administracyjny, formułując pytania prejudycjalne, wyraził ogólną wątpliwość co do tego, czy adresat decyzji, taki jak spółka Berlioz, korzysta z prawa do skutecznego środka prawnego, w sytuacji gdy nie może doprowadzić do poddania kontroli, przynajmniej w trybie zażalenia, ważności decyzji nakazowej, która stanowi podstawę nałożenia sankcji na adresata decyzji.

W pytaniu pierwszym chodziło o to, czy Karta praw podstawowych będzie miała zastosowanie w sytuacji, gdy państwo członkowskie w swoim ustawodawstwie przewiduje sankcję pieniężną wobec adresata decyzji, który odmawia udzielenia informacji w ramach wymiany informacji pomiędzy organami podatkowymi, uzasadnionej w szczególności przepisami dyrektywy 2011/16 – w sytuacji, gdy dyrektywa sankcji wobec podmiotów odmawiających udzielenia informacji nie przewiduje, a sankcje takie wynikają z innych, krajowych przepisów.

Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, 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. Kwestie zakresu stosowania Karty praw pod-

---

<sup>6</sup> Art. 2 luksemburskiej ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. – transponujący do krajowego porządku prawnego postanowienia dyrektywy 2011/16/UE.

stawowych do państw członkowskich TSUE dobitnie wyjaśnił we wcześniejszych wyrokach w sprawie *Åkerberg Fransson*<sup>7</sup>, *Sabou*<sup>8</sup> oraz *Siragusa*<sup>9</sup>. TSUE zinterpretował ten przepis w taki sposób, że poszanowanie praw podstawowych chronionych na mocy Karty jest konieczne w sytuacji, gdy przepisy krajowe mieszczą się w zakresie zastosowania prawa Unii. Trybunał wskazał, że respektowanie prawa Unii oznacza jednocześnie przestrzeganie praw podstawowych chronionych na mocy Karty. W wyroku w sprawie *Berlioz* TSUE słusznie doszedł do wniosku, że w celu zagwarantowania skuteczności wspomnianej wyżej dyrektywy istnienie sankcji pieniężnej jest niezbędne dla efektywności wniosków organów podatkowych kierowanych do adresatów decyzji i tym samym umożliwia organowi państwa mającego przekazać informację wypełnienie swych zobowiązań względem organu wnioskującego. Trybunał prawidłowo wskazał, że okoliczność, iż dyrektywa 2011/16 nie przewiduje wyraźnego stosowania sankcji, nie może wykluczać uznania, że sankcje takie mieszczą się w ramach stosowania dyrektywy, więc należą do zakresu stosowania prawa Unii. Jak trafnie podkreślił Trybunał, pojęcie „środków gromadzenia informacji” w rozumieniu art. 18 dyrektywy 2011/16 oraz pojęcie „działań niezbędnych w celu zapewnienia sprawnego funkcjonowania uzgodnień dotyczących współpracy administracyjnej” w rozumieniu jej art. 22 ust. 1 również obejmują takie sankcje. Zdaniem Trybunału nie ma znaczenia, że przepis krajowy stanowiący podstawę sankcji nałożonej na spółkę zawarty jest w ustawie, która nie została przyjęta w celu transpozycji dyrektywy 2011/16, ponieważ zastosowanie tego przepisu ma gwarantować skuteczność stosowania dyrektywy<sup>10</sup>.

Pytanie drugie dotyczyło tego, czy art. 47 Karty należy interpretować w ten sposób, że adresat decyzji, na którego nałożona została sankcja pieniężna za niewykonanie decyzji administracyjnej nakazującej mu przekazanie informacji na podstawie dyrektywy 2011/16, ma prawo zakwestionować zgodność z prawem decyzji – a nie tylko wymierzenia sankcji jako takiej.

Zdaniem Trybunału ochrona przed arbitralną albo dysproporcjonalną ingerencją władzy publicznej w prywatną sferę działalności osoby, zarówno fizycznej, jak i prawnej, stanowi ogólną zasadę prawa Unii. Adresat decyzji, taki jak spółka *Berlioz*, może zatem powołać się na taką ochronę w odniesieniu do aktu, który powoduje dla niego niekorzystne skutki w postaci na przykład sankcji. Zgodnie z art. 47 akapit drugi Karty każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy przez niezawisły i bezstronny sąd. Zdaniem Trybunału poszanowanie tego prawa zakłada, że decyzja organu administracji, która sama nie spełnia wymogu niezawisłości i bezstronności, zostaje poddana późniejszej kontroli przez organ sądowny, który powinien w szczególności być właściwy w zakresie rozstrzygania każdej istotnej kwestii. W rezultacie Trybunał słusznie stanął na stanowisku, że art. 47 Karty

---

<sup>7</sup> Wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2013 r. w sprawie C-617/10, *Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:280.

<sup>8</sup> Wyrok TSUE z dnia 22 października 2013 r. w sprawie C-276/12, *Jiří Sabou v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*, EU:C:2013:370.

<sup>9</sup> Wyrok TSUE z dnia 6 marca 2014 r. w sprawie C-206/13, *Cruciano Siragusa v. Regione Sicilia – Soprintendenza Beni Culturali e Ambientali di Palermo*, EU:C:2014:126.

<sup>10</sup> Zob. wyrok TSUE w sprawie C-617/10, *Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson*, pkt 28.

należy interpretować w ten sposób, że adresat decyzji, na którego nałożona została sankcja pieniężna za niewykonanie decyzji administracyjnej nakazującej mu przekazanie informacji w ramach wymiany tych informacji między krajowymi organami podatkowymi na podstawie dyrektywy 2011/16, ma prawo zakwestionować zgodność z prawem tej decyzji. Warto zaznaczyć, że prawo luksemburskie przewidywało jedynie możliwość zaskarżania decyzji w sprawie kary pieniężnej, ale nie decyzji, w której formułowano żądanie przekazania informacji przez jej posiadacza.

W pytaniu trzecim i piątym – potraktowanymi przez Trybunał łącznie – chodziło o to, czy art. 47 Karty należy interpretować w ten sposób, że w ramach wniesionej przez spółkę Berlioz skargi na sankcję sąd krajowy posiada nieograniczone prawo orzekania w celu dokonania kontroli zgodności z prawem decyzji nakazowej – a nie tylko nakładającej sankcję. Chodziło też o to, czy art. 1 ust. 1 i art. 5 dyrektywy 2011/16 oraz art. 47 Karty należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie ku temu, aby badanie przez organ współpracujący ważności wniosku o przekazanie informacji zostało ograniczone do formalnej prawidłowości takiego wniosku, a także czy sąd krajowy w ramach takiej skargi jest zobowiązany do badania spełnienia wymogu „przewidywalnego związku” we wszystkich aspektach, w tym również w świetle art. 17 dyrektywy 2011/16.

Odnośnie do kwestii pierwszej Trybunał stwierdził, że organ wnioskujący dysponuje marginesem uznania przy dokonywaniu oceny przewidywalnego związku informacji, o przekazanie których zwraca się on do organu współpracującego, co oznacza, że zakres kontroli tego ostatniego organu jest tym bardziej ograniczony. Trybunał trafnie wskazał, że mechanizm współpracy między organami podatkowymi, ustanowiony w dyrektywie 2011/16, oparty jest na zasadach służących budowie zaufania między państwami członkowskimi, umożliwiającą efektywną i sprawną współpracę w tym zakresie. Niewątpliwie organ współpracujący musi zatem zaufać organowi wnioskującemu i założyć, że wniosek o przekazanie informacji, który otrzymał, jest zarazem zgodny z prawem krajowym organu wnioskującego i konieczny w ramach prowadzonego dochodzenia. Jednocześnie organ współpracujący powinien jednak ustalić, czy nie jest tak, że informacje, których dotyczy wniosek, nie pozostają bez żadnego przewidywalnego związku z dochodzeniem prowadzonym przez organ wnioskujący. Trybunał słusznie stwierdził, że w związku z tym należy odwołać się do art. 20 ust. 2 dyrektywy, który wymienia informacje istotne do celów takiej kontroli. Należy zgodzić się ze stanowiskiem Trybunału, że kontrola organu współpracującego nie może ograniczać się jedynie do pobieżnego, formalnego sprawdzenia prawidłowości wniosku, ale ma umożliwić również temu organowi ustalenie, czy informacje, których dotyczy wniosek, pozostają bez żadnego przewidywalnego związku z tożsamością danego podatnika, a także tożsamością ewentualnie osób trzecich wskazanych we wniosku i wymogami postępowania podatkowego.

W wypadku kwestii drugiej Trybunał stanął na stanowisku, że w sytuacji, gdy adresat decyzji wniósł skargę na sankcję nałożoną na niego na mocy decyzji nakazowej organu współpracującego przyjętej w odpowiedzi na wniosek o przekazanie informacji, to kontrola sądowa może dotyczyć nie tylko proporcjonalności tej sankcji, prowadząc stosownie do okoliczności do jej zmiany, lecz również, jak wynika

z odpowiedzi udzielonej na pytanie drugie, zgodności z prawem tejże decyzji. Co istotne, Trybunał słusznie wskazał, że granice obowiązujące wobec kontroli organu współpracującego zachowują ważność również w odniesieniu do kontroli sądu krajowego. W konsekwencji – zdaniem Trybunału – sądowa kontrola ogranicza się w takim przypadku do badania „oczywistego braku” takiego związku.

Z kolei w pytaniu czwartym zapytano o to, czy występujący w art. 1 ust. 1 i art. 5 dyrektywy 2011/16 zwrot „przewidywalny związek” (informacji, o przekazanie których zwróciło się państwo członkowskie do innego państwa członkowskiego) stanowi przesłankę, którą musi spełnić wniosek o przekazanie informacji, aby powstał obowiązek współpracującego państwa członkowskiego udzielenia na niego odpowiedzi, a tym samym przesłankę zgodności z prawem decyzji nakazowej skierowanej przez to państwo członkowskie do adresata decyzji. Zgodnie z art. 1 ust. 1 dyrektywy 2011/16 państwa członkowskie współpracują ze sobą w celu wymiany informacji, które wydają się istotne dla wnioskującego organu, uwzględniając krajowe przepisy podatkowe państwa członkowskiego tego organu. Z treści przepisu wynika, że zwrot „wydają się istotne” stanowi zatem cechę, jaką powinny posiadać informacje, których dotyczy wnioski. Natomiast zgodnie z art. 5 dyrektywy 2011/16 obowiązek współpracy ciążyący na organie współpracującym nie obejmuje przekazania informacji, które nie miałyby takiego charakteru.

Tutaj Trybunał skonstatował, że pojęcie „przewidywalnego związku” odzwierciedla pojęcie wykorzystane w art. 26 Modelu Konwencji OECD, zarówno ze względu na podobieństwo stosowanych pojęć, jak i odniesienie do konwencji OECD w uzasadnieniu wniosku dotyczącego dyrektywy Rady COM(2009) 29 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania<sup>11</sup>. Trybunał przypomniał, że zgodnie z uwagami do tego artykułu przyjętymi przez Radę OECD umawiające się państwa nie mogą „prowadzić poszukiwań informacji o charakterze rozpoznawczym” ani domagać się informacji, co do których jest mało prawdopodobne, by miały one znaczenie dla wyświecenia spraw podatkowych danego podatnika<sup>12</sup>. Musi natomiast istnieć racjonalna możliwość, że informacje, których dotyczy wnioski, okażą się istotne. W rezultacie w odpowiedzi na pytanie czwarte w wyroku stwierdzono, że art. 1 ust. 1 oraz art. 5 dyrektywy 2011/16 należy interpretować w ten sposób, że „przewidywalny związek” informacji, o przekazanie których zwróciło się państwo członkowskie do innego państwa członkowskiego, stanowi przesłankę, którą musi spełnić wniosek o przekazanie informacji, aby zaistniał obowiązek udzielenia odpowiedzi na ten wniosek przez współpracujące państwo członkowskie. Istnienie przewidywalnego związku jest tym samym przesłanką zgodności z prawem decyzji nakazowej skierowanej przez to państwo członkowskie do adresata decyzji i ewentualnej sankcji nałożonej z uwagi na niewykonanie decyzji. Na marginesie należy zauważyć, że inną kwestią jest, kto oraz w jaki sposób ma ocenić taki charakter, a także czy adresat decyzji może powołać się na brak „przewidywalnego związku”.

---

<sup>11</sup> Wersja ostateczna z dnia 2 lutego 2009 r.

<sup>12</sup> Zob. np. [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page494](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page494).

Ostatnie, szóste pytanie sądu dotyczyło ustalenia, czy art. 47 akapit drugi Karty należy interpretować w taki sposób, że w ramach kontroli sądowej przeprowadzanej przez sąd współpracującego państwa członkowskiego sąd ten powinien mieć dostęp do wniosku o przekazanie informacji skierowanego przez wnioskujące państwo członkowskie do współpracującego państwa członkowskiego, a także czy dokument ten musi zostać także doręczony adresatowi decyzji, tak aby jego sprawa mogła zostać sprawiedliwie rozpatrzona, czy też dostępu do tego dokumentu można mu odmówić ze względu na wymóg poufności.

Na pytania szóste Trybunał sformułował taką oto trafną odpowiedź, że art. 47 akapit drugi Karty należy interpretować w ten sposób, że w ramach kontroli sądowej przeprowadzanej przez sąd współpracującego państwa członkowskiego sąd ten powinien mieć dostęp do wniosku. Potrzeba przeprowadzenia przez sąd współpracującego państwa oceny ewentualnego oczywistego braku przewidywalnego związku informacji, których dotyczy wniosek, będzie możliwa tylko wtedy, gdy sąd współpracującego państwa będzie posiadać dostęp do tego wniosku. Natomiast jeśli chodzi o kwestie dostępu do wniosku przez adresata decyzji, to zdaniem Trybunału należy uwzględnić poufny charakter takiego dokumentu, co wynika z art. 16 dyrektywy 2011/16. Trybunał stanął na stanowisku, że naruszenie prawa do obrony, w tym prawa dostępu do akt, należy oceniać przy uwzględnieniu szczególnych okoliczności danej sprawy, w szczególności charakteru rozpatrywanego aktu, okoliczności jego przyjęcia oraz przepisów prawa regulującego daną dziedzinę<sup>13</sup>. Aby stwierdzić niezgodność z prawem decyzji nakazowej, której podstawą jest wniosek o przekazanie informacji, oraz sankcji nałożonej z uwagi na niewykonanie decyzji, konieczne i wystarczające jest – zdaniem Trybunału – wykazanie oczywistego braku przewidywalnego związku wszystkich lub niektórych informacji, których dotyczy wniosek. Nie jest więc zdaniem Trybunału konieczne, aby dany adresat decyzji miał dostęp do pełnego wniosku o przekazanie informacji dla sprawiedliwego rozpatrzenia jego sprawy w odniesieniu do przesłanki przewidywalnego związku. Wystarczające jest, aby dysponował informacjami, o których mowa w art. 20 ust. 2 dyrektywy, to znaczy tożsamości podatnika i celu informacji, których dotyczy wniosek, z podatkowego punktu widzenia. Implikuje to takie stanowisko, że zasada ta może być w szczególnych okolicznościach uchylona, ale nastąpić to może dopiero w trakcie postępowania przed sądem współpracującego państwa członkowskiego.

#### IV. Komentarz

Wyrok TSUE w sprawie *Berlioz* wywołał spory oddźwięk w zagranicznej prasie. Wielowątkowość sprawy powodowała, że poszczególni autorzy poświęcali wątkom zróżnicowaną uwagę<sup>14</sup>. Choć w piśmiennictwie trafnie wskazuje się, że jednym

---

<sup>13</sup> Tutaj TSUE odsyła do wcześniejszych własnych wyroków: z dnia 18 lipca 2013 r., *Komisa i in. v. Kadi*, C-584/10 P, C-593/10 P i C-595/10 P, EU:C:2013:518, pkt 102; a także z dnia 10 września 2013 r., *G. i R.*, C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, pkt 32, 34.

<sup>14</sup> A. Noroozi, *Taxpayer Rights: Privacy and Transparency*, Tax Notes International, 10.07.2017 r.; J. Frey, A. Jupp, F.M. Schwartz, *CJEU's Berlioz Judgement: A New Milestone on*

z kluczowych wyzwań współczesnej administracji podatkowej jest utrzymanie równowagi między prawem do prywatności a potrzebą transparencji w sprawach podatkowych<sup>15</sup>, to różne grupy reformatorów systemu podatkowego w formułowanych przez siebie pomysłach programowo wręcz pomijają aspekty ochrony praw człowieka i obywatela, stawiając doraźne korzyści fiskalne (skądinąd też ważne) ponad prawami podstawowymi. Odgłosy zaniepokojenia ingerencyjnymi przepisami dotyczącymi gromadzenia i wymiany (także transgranicznej) informacji o podatnikach są coraz częściej słyszalne w literaturze – ale póki co, jedynie w literaturze<sup>16</sup>. Dążenie administracji podatkowych do „uszczelniania systemu podatkowego” góruje wyrażnie nad potrzebą utrzymywania rozsądnej równowagi między prawami i obowiązkami podatników i administracji podatkowej. Ta ostatnia coraz częściej sięga do stosowania odpowiedzialności solidarnej, a nawet zbiorowej. Ponadto mamy do czynienia coraz częściej z rozbudową systemu sankcji karnych i podatkowych oraz – tak jak w przepisach, o które chodziło w sprawie *Berlioz* – wykluczeniem udziału podatnika w podejmowanych czynnościach oraz, w miarę możliwości, z wyłączeniem sądowej kontroli czynności administracyjnych. Wiele mówi o nastrojach na „froncie walki” z unikaniem oraz uchylaniem się od opodatkowania to, że Luksemburg w przepisach krajowych stosunkowo niedawno pozbawił własnych podatników prawa do sądowej kontroli transgranicznego procesu wymiany informacji pod wpływem perswazji Global Forum<sup>17</sup>. Tłumaczenia autorów związanych z Global Forum, że wyrok w sprawie *Berlioz* jest zgodny z intencjami tego ciała, nie brzmią niestety przekonująco<sup>18</sup>.

Analiza wyroku TSUE w sprawie *Berlioz* potwierdza, że Karta praw podstawowych idealnie wpisuje się w niejasne i dynamicznie zmieniające się otoczenie prawne podatnika. Od momentu wejścia w życie Karty skuteczność ochrony sądowej uzyskała podwójną postać: jako jeden z dwóch wymogów w zakresie autonomii proceduralnej państw członkowskich oraz związaną z prawem podstawowym do skutecznego środka prawnego przez sądem zgodnie z art. 47 Karty<sup>19</sup>. Działania podejmowane przez administracje podatkowe poszczególnych państw członkowskich w ramach wymiany informacji podatkowych, które mają na celu zwalczanie unikania

---

*Procedural Rights in EU Audits*, Tax Notes International, 14.08.2017 r., s. 679–689; L. Neve, *The CJEU's Berlioz Judgement: Protecting Taxpayers in the Age of Information Exchange*, Tax Notes International, 18.09.2017 r., s. 1185–1191; T. Fensby, *Berlioz: Does The Global Forum Information Exchange Standard Violate Human Rights?* Tax Notes International, 23.10.2017 r., s. 379–384.

<sup>15</sup> A. Noroozi, *op. cit.*

<sup>16</sup> J.M. Calderón, *Taxpayer Protection within the Exchange of Information. Procedure Between State Tax Administrations*, Intertax 2000, vol. 28, issue 12; N. Diepvens, F. Debelva, *The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: The Taxpayer's Rights under Pressure*, Ec Tax Review 2015, no. 4; F. Debelva, I. Mosquera, *Privacy and Confidentiality in Exchange of Information Procedures: Some Uncertainties, Many Issues, but Few Solutions*, Intertax 2017, vol. 45, no. 5; M.G. De Flora, *Protection of the Taxpayer in the Information Exchange Procedure*, Intertax 2017, vol. 45, no. 6–7; X. Huang, *Ensuring Taxpayer Rights in the Era of Automatic Exchange of Information: EU Data Protection Rules and Cases*, Intertax 2018, vol. 46, no. 3.

<sup>17</sup> Zob. T. Fensby, *op. cit.*, s. 379.

<sup>18</sup> *Ibidem*, s. 384.

<sup>19</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 lipca 2019 r., I SA/Wr 365/19, CBOSA.



opodatkowania bądź też uchylania się przed opodatkowaniem, nie mogą naruszać praw podatnika zagwarantowanych na mocy Karty.

Warto też na koniec zauważyć, że w niektórych – co prawda nie nazbyt licznych – krajach administracja podatkowa bądź to informuje podatnika o fakcie przekazania administracji podatkowej innego państwa informacji o nim (Francja, Kazachstan) bądź też informuje o już otrzymanych z zagranicy wnioskach o udzielenie informacji (Niemcy, Hiszpania, Szwajcaria)<sup>20</sup>. Z kolei w Australii podatnik jest nie tylko informowany o zagranicznym zapytaniu, ale ma też możliwość zapoznania się z treścią projektu informacji, zgłoszenia uwag i zaproponowania korekt, jeśli informacja nie odpowiada realiom<sup>21</sup>. Niestety, do takiej otwartości w relacjach podatnika z administracją podatkową w Polsce wiele jeszcze brakuje.

## STRESZCZENIE

Wyrok dotyczy fundamentalnych kwestii dla unijnego porządku prawnego – przede wszystkim tych jego elementów, które wiążą się z ochroną praw podatnika w związku z procedurami wymiany informacji podatkowych. Modelowa Konwencja OECD przewiduje wzajemne zobowiązanie państw-stron umowy do współpracy administracyjnej w zakresie wymiany informacji użytecznych dla wymiaru, poboru i egzekucji podatków. Umowy oparte na Modelu Konwencji nie zawierają w zasadzie przepisów proceduralnych, reguły postępowania w tym zakresie zawarte są w innych aktach prawnych. Procedury tego rodzaju nie mogą być jednak sprzeczne z aktami prawnymi tworzącymi system ochrony praw podatnika takich jak Europejska Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności czy Karta praw podstawowych Unii Europejskiej. Spór sprowadzał się do pytania, czy podatnik, na którego nałożona została sankcja pieniężna za niewykonanie decyzji administracyjnej nakazującej mu przekazanie informacji podatkowych w ramach wymiany między krajowymi organami podatkowymi ma prawo zakwestionować zgodność z prawem tej decyzji.

## SUMMARY

### **THE EXCHANGE OF TAX INFORMATION AND THE PROTECTION OF BASIC RIGHTS AS IT RELATES TO TAXATION – THE EUROPEAN COURT OF JUSTICE (ECJ) DECISION REGARDING BERLIOZ (C-682/15)**

The decision pertains to fundamental issues for the European Union (EU) legal order; especially to its constituent parts which are concerned with the protection of taxpayer rights as it relates to procedures of exchanging tax information. The OECD Model Tax Convention foresees mutual obligation of member states/sides of the agreement for ad-

---

<sup>20</sup> Zob. raport: *Cross-border Exchange of Information: What to Expect*, Dentons 2014, s. 4–5.

<sup>21</sup> A. Noroozi, *op. cit.*

ministrative cooperation regarding the exchange of useful information for establishing, collection and execution of taxes. Agreements based on the Model Convention do not in fact contain procedural specifications as said specifications are contained in regulations elsewhere. However, procedures of this type cannot be in conflict with legal acts which address the system of tax payer protection such as The European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, or the Charter of Fundamental Rights of the European Union. The basic controversy is the question whether a taxpayer, upon whom a sanction has been levied for non-compliance of an administrative decision ordering forwarding tax information within the framework of state tax authorities cooperation, has the right to question the legal validity of said decision.

**Słowa kluczowe:** wymiana informacji podatkowych, ochrona praw podatnika, Karta praw podstawowych, Europejska Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności

**Key words:** tax information exchange, taxpayer rights protection, Charter of Fundamental Rights, The European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms