Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIK GENERALNEJ
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 2 lipca 2020 r.[1].

Sprawy połączone C-245/19 i C-246/19

État du Grand-duché de Luxembourg
przeciwko
B (C-245/19),
B,
C,
D,
F.C. (C-246/19),
Uczestnicy:
A
(Ochrona prawna przed wnioskami o przekazanie informacji w prawie podatkowym)

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Cour administrative (sąd administracyjny wyższej instancji, Luksemburg)]

Odesłanie prejudycjalne – Prawo podatkowe – Dyrektywa 2011/16/UE – Współpraca administracyjna w dziedzinie opodatkowania – Artykuł 1 ust. 1 – Artykuł 5 – Wniosek organu podatkowego innego państwa członkowskiego o przekazanie informacji – Decyzja nakazowa o udzieleniu informacji wydana przez współpracujący organ podatkowy – Przewidywalny związek informacji, których dotyczy wniosek – Karta praw podstawowych Unii Europejskiej – Artykuły 7 i 8 – Artykuł 47 – Prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem – Wykluczenie środków prawnych przysługujących osobie zobowiązanej do udzielenia informacji, podatnikowi, którego dotyczą informacje, i innym zainteresowanym osobom trzecim

I. Wprowadzenie

1. Skuteczna walka z unikaniem opodatkowania czy wręcz z uchylaniem się od opodatkowania znajduje się obecnie w centrum uwagi opinii publicznej, reform prawnych[2] i orzecznictwa Trybunału[3]. Nie ma wątpliwości, że międzynarodowa walka z obniżaniem i przenoszeniem zysków przez podatników (tak zwany projekt BEPS OECD[4]) wymaga lepszej współpracy między krajowymi organami podatkowymi, a w szczególności skutecznej wymiany danych.

1 Język oryginału: niemiecki.

2 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.U. 2011, L 64, s. 1) obowiązuje obecnie w wersji zmienionej dyrektywą Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. (Dz.U. 2018, L 139, s. 1). Państwa członkowskie muszą stosować przepisy, które są zgodne z tą zmianą, od dnia 1 lipca 2020 r.

3 Wyroki: z dnia 26 lutego 2019 r., N Luxembourg 1 i in. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134); T Danmark i Y Denmark (C-116/16 i C-117/16, EU:C:2019:135), a także moje opinie w tych sprawach (C-115/16, EU:C:2018:143, C-116/16, EU:C:2018:144, C-117/16, EU:C:2018:145, C-118/16, EU:C:2018:146, C-119/16, EU:C:2018:147, C-299/16, EU:C:2018:148).

4 Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, Base Erosion and Profit Shifting (erozja bazy podatkowej i przenoszenie zysków).

2. Przedmiotowy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy innego aspektu skutecznego systemu wymiany informacji: dóbr prawnych (np. prawa podstawowego do ochrony danych) osób zobowiązanych do udzielenia informacji, podatników i innych osób trzecich – które w niektórych sytuacjach mogą nie być świadome przekazywania ich danych. W niniejszej sprawie Wielkie Księstwo Luksemburga wyraźnie wykluczyło z mocy ustawy wszelkie środki prawne od decyzji nakazowych o udzieleniu informacji.

3. W sprawie Berlioz [5] Trybunał orzekł już w tym względzie, że osoba, która jest zobowiązana do udzielenia informacji w ramach wymiany między krajowymi organami podatkowymi na podstawie dyrektywy 2011/16 [6], ma prawo do pośredniej kontroli zgodności z prawem decyzji nakazowej o udzieleniu informacji we współpracującym państwie członkowskim w ramach zakwestionowania decyzji w sprawie grzywny, którą wymierzył organ współpracujący z powodu odmowy udzielenia informacji przez tę osobę [7].

4. Przedmiotowy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy środka prawnego bezpośrednio od decyzji nakazowej o udzieleniu informacji wydanej przez krajowy organ podatkowy, który zamierza lub jest zobowiązany udzielić informacji wnioskującemu organowi podatkowemu innego państwa członkowskiego. Jest to środek obrony nie tylko dla osoby zobowiązanej do udzielenia informacji, ale także dla podatników i innych zainteresowanych osób trzecich.

5. Trybunał musi obecnie wyjaśnić, czy już sama decyzja nakazowa o udzieleniu informacji na podstawie dyrektywy 2011/16 stanowi ingerencję w prawa podstawowe osoby zobowiązanej do udzielenia informacji, podatnika i innych zainteresowanych osób trzecich oraz czy od tej decyzji musi być dopuszczalny skuteczny środek prawny na podstawie art. 47 karty. Ponadto dyskusyjne jest, jak konkretny i precyzyjny musi być wniosek w odniesieniu do osób, których dotyczy, aby współpracujący organ podatkowy mógł ocenić „przewidywalny związek" żądanych informacji z postępowaniem podatkowym w innym państwie członkowskim. Jedynie informacje, które „wydają się istotne", są objęte współpracą administracyjną na podstawie dyrektywy 2011/16.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

1. Karta praw podstawowych Unii Europejskiej

6. Artykuł 7 karty („Poszanowanie życia prywatnego i rodzinnego"), ma następujące brzmienie:

„Każdy ma prawo do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego, domu i komunikowania się".

7. Artykuł 8 karty („Ochrona danych osobowych") stanowi:

„(1) Każdy ma prawo do ochrony danych osobowych, które go dotyczą.

(2) Dane te muszą być przetwarzane rzetelnie w określonych celach i za zgodą osoby zainteresowanej lub na innej uzasadnionej podstawie przewidzianej ustawą. Każdy ma prawo dostępu do zebranych danych, które go dotyczą, i prawo do dokonania ich sprostowania.

5 Wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373).

6 W niniejszym przypadku zastosowanie ma dyrektywa 2011/16, zmieniona dyrektywą Rady (UE) 2016/2258 z dnia 6 grudnia 2016 r. (Dz.U. 2016, L 342, s. 1).

7 Wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 59, pkt 2 sentencji).

(3) […]”.

8. W art. 47 ust. 1 karty zostało uregulowane prawo do skutecznego środka prawnego:

„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”.

2. Dyrektywa 2011/16

9. Motyw 9 dyrektywy 2011/16 ma następujące brzmienie:

„[…] Standard »przewidywalnego związku« (ang. *foreseeable relevance*) ma zapewnić jak najszerszą wymianę informacji w sprawach podatkowych i jednocześnie precyzować, że państwa członkowskie nie mają prawa angażować się w tzw. *fishing expeditions* ani zwracać się o informacje, które nie są związane ze sprawami podatkowymi danego podatnika […]”.

10. Artykuł 1 określa przedmiot dyrektywy 2011/16:

„(1) Niniejsza dyrektywa ustanawia zasady i procedury, zgodnie z którymi państwa członkowskie współpracują ze sobą w celu wymiany informacji, które wydają się […] istotne do celów stosowania i egzekwowania krajowych przepisów państw członkowskich dotyczących podatków, o których mowa w art. 2.

(2) […]

(3) Niniejsza dyrektywa nie ma wpływu na stosowanie w państwach członkowskich zasad dotyczących wzajemnej pomocy w sprawach karnych. Niniejsza dyrektywa pozostaje również bez uszczerbku dla spełniania wszelkich obowiązków państw członkowskich dotyczących szerszej współpracy administracyjnej wynikających z innych aktów prawnych, w tym umów dwustronnych lub wielostronnych”.

11. Artykuł 5 dyrektywy 2011/16 przewiduje procedurę wymiany informacji na wniosek:

„Na wniosek organu wnioskującego organ współpracujący przekazuje temu pierwszemu wszelkie informacje, o których mowa w art. 1 ust. 1, znajdujące się w jego posiadaniu lub uzyskane przez niego w wyniku postępowania administracyjnego”.

12. Artykuł 6 dyrektywy 2011/16 reguluje sposób realizacji wniosku o przekazanie informacji:

„(1) Organ współpracujący organizuje przeprowadzenie wszelkich postępowań administracyjnych niezbędnych do uzyskania informacji, o których mowa w art. 5.

(2) […]

(3) W celu uzyskania informacji, których dotyczy wniosek, lub przeprowadzenia postępowania administracyjnego, którego dotyczy wniosek, organ współpracujący postępuje według tych samych procedur, które stosowałby, działając z własnej inicjatywy lub na wniosek innego organu w swoim państwie członkowskim.

(4) […]”.

13. Wreszcie w art. 25 dyrektywy 2011/16 wyjaśniono, że ochrona danych ma zastosowanie również do współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania.

B. Prawo międzynarodowe

1. Konwencja o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych

14. Państwa członkowskie Rady Europy i państwa członkowskie OECD podpisały w dniu 25 stycznia 1988 r. Konwencję o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych [8]. Wszystkie państwa członkowskie Unii Europejskiej ratyfikowały Konwencję o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych.

15. Do wszystkich rodzajów pomocy administracyjnej stosuje się art. 23 konwencji dotyczący środków prawnych:

„(1) Postępowanie w sprawie działań podejmowanych przez państwo proszone na mocy niniejszej konwencji może być wszczęte tylko przed właściwym organem tego państwa.

(2) […]

(3) Po podjęciu decyzji w wyniku takiego postępowania […] państwo wnioskujące […] notyfikuje drugiemu państwu taką decyzję i jej skutki dla wniosku o udzielenie pomocy".

2. Modelowa konwencja OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania

16. W dniu 30 lipca 1963 r. Rada OECD przyjęła zalecenie w sprawie unikania podwójnego opodatkowania (modelowa konwencja OECD) [9].

17. Artykuł 26 ust. 1 modelowej konwencji OECD dotyczy wymiany informacji i stanowi, że:

„(1) Właściwe organy umawiających się państw będą wymieniały takie informacje, które mogą mieć istotne znaczenie dla stosowania postanowień niniejszej konwencji albo dla wykonywania lub wdrażania wewnętrznego ustawodawstwa umawiających się państw dotyczącego podatków bez względu na ich rodzaj i nazwę, nakładanych przez umawiające się państwa lub ich jednostki terytorialne albo organy lokalne w zakresie, w jakim opodatkowanie to nie jest sprzeczne z niniejszą konwencją. […]".

3. Konwencja podatkowa między Luksemburgiem a Hiszpanią

18. Od 1988 r. obowiązuje podpisana w dniu 3 czerwca 1986 r. w Madrycie konwencja podatkowa między Luksemburgiem a Królestwem Hiszpanii [10]. Artykuł 27 ust. 1 konwencji podatkowej reguluje wymianę informacji i jest zgodny z art. 26 ust. 1 modelowej konwencji OECD.

8 Rada Europy, Seria traktatów europejskich – nr 127, w wersji zmienionej protokołem z 2010 r., Seria traktatów europejskich – nr 208. Jedynie angielskie i francuskie wersje konwencji są wersjami oficjalnymi.

9 Recommendation concerning the Avoidance of Double Taxation/ Recommandation concernant la suppression des doubles impositions. Aktualna wersja modelowej konwencji OECD jest datowana na dzień 21 listopada 2017 r.

10 Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume d'Espagne tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales/Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal, w wersji zmienionej protokołem z dnia 10 listopada 2009 r.

C. Prawo luksemburskie

1. Ustawa z dnia 29 marca 2013 r.

19. Luksemburg dokonał transpozycji dyrektywy 2011/16 ustawą z dnia 29 marca 2013 r.[11]

20. Artykuł 6 ustawy z dnia 29 marca 2013 r. brzmi następująco:

„Na wniosek organu wnioskującego luksemburski organ współpracujący przekazuje temu pierwszemu wszelkie znajdujące się w jego posiadaniu lub uzyskane przez niego w wyniku postępowania administracyjnego informacje, które wydają się istotne do celów stosowania i egzekwowania przepisów krajowych wnioskującego państwa członkowskiego dotyczących podatków, o których mowa w art. 1".

2. Ustawa z dnia 25 listopada 2014 r.

21. Następnie przyjęto ustawę z dnia 25 listopada 2014 r. w sprawie procedury mającej zastosowanie do wymiany informacji na wniosek w sprawach podatkowych[12]. Artykuł 1 tej ustawy stanowi, co następuje:

„(1) Niniejsza ustawa ma zastosowanie od chwili jej wejścia w życie do wniosków o wymianę informacji w sprawach podatkowych złożonych przez właściwy organ państwa wnioskującego na podstawie:

[…]

4. ustawy z dnia 29 marca 2013 r. dotyczącej współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania w zmienionym brzmieniu […]".

22. Artykuł 2 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. stanowi:

„(1) Organy podatkowe są uprawnione do żądania informacji wszelkiego rodzaju, które są wymagane do przeprowadzenia wymiany informacji przewidzianej w umowach i ustawach, od posiadacza tych informacji.

(2) Posiadacz informacji jest zobowiązany do udzielenia żądanych informacji w całości, w sposób dokładny i bez zmian w terminie miesiąca od doręczenia decyzji nakazującej przedstawienie wymaganych informacji. Obowiązek ten obejmuje przekazanie niezmienionych dokumentów, na których są oparte te informacje.

… „

23. Artykuł 3 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. brzmiał następująco:

„(1) Właściwy organ podatkowy bada formalną prawidłowość wniosku o wymianę informacji. Wniosek o wymianę informacji jest prawidłowy pod względem formalnym, jeżeli zawiera wskazanie podstawy prawnej i właściwego organu wnioskującego, a także inne dane przewidziane w umowach i ustawach.

[…]

11 Ustawa w sprawie transpozycji dyrektywy 2011/16, Mémorial A 2013, s. 756.

12 Mémorial A 2014, s. 4170.

(3) Jeżeli właściwy organ podatkowy nie posiada informacji, których dotyczy wniosek, dyrektor właściwego organu podatkowego lub jego przedstawiciel doręcza listem poleconym skierowanym do posiadacza informacji swoją decyzję nakazującą przedstawienie wnioskowanych informacji. Doręczenie decyzji posiadaczowi informacji, których dotyczy wniosek, ma skutek doręczenia wobec każdej innej osoby wskazanej w tej decyzji.

[…]".

24. Artykuł 5 ust. 1 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. przewiduje:

„Jeżeli wymagane informacje nie zostały przedstawione w terminie miesiąca od doręczenia decyzji nakazującej przedstawienie informacji, których dotyczy wniosek, na posiadacza informacji może zostać nałożona grzywna skarbowa w maksymalnej wysokości 250 000 EUR. Jej kwota jest ustalana przez dyrektora właściwego organu podatkowego lub jego przedstawiciela".

25. Artykuł 6 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. stanowił:

„(1) Od decyzji o wymianie informacji i decyzji nakazowych, o których mowa w art. 3 ust. 1 i 3, nie przysługuje odwołanie.

(2) Od decyzji, o których mowa w art. 5, posiadaczowi informacji przysługuje skarga o zmianę decyzji do tribunal administratif [sądu administracyjnego]. Skargę należy wnieść w terminie miesiąca od doręczenia decyzji posiadaczowi wymaganych informacji. Skarga ma skutek zawieszający. W drodze odstępstwa od przepisów o postępowaniu przed sądami administracyjnymi każda strona może złożyć tylko jedno pismo procesowe, w tym skargę wszczynającą postępowanie w sprawie. Odpowiedź na skargę należy złożyć do sekretariatu sądu w terminie miesiąca od wniesienia skargi wszczynającej postępowanie. Jednakże w interesie wyjaśnienia sprawy prezes izby powołanej do rozpoznania sprawy może zarządzić z urzędu przedstawienie dodatkowych pism procesowych w wyznaczonym przez siebie terminie. Sąd administracyjny orzeka w terminie miesiąca od złożenia odpowiedzi na skargę albo po upływie terminu do wniesienia dodatkowych pism procesowych".

3. Ustawa z dnia 1 marca 2019 r.

26. Ustawa z dnia 1 marca 2019 r. o zmianie ustawy z dnia 25 listopada[13] weszła w życie w dniu 9 marca 2019 r. Ustawą z dnia 1 marca 2019 r. zmieniono w szczególności art. 3 ust. 1 i art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r.

27. Artykuł 3 ust. 1 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. stanowi obecnie, że właściwe organy administracji podatkowej upewniają się, iż informacje, których dotyczy wniosek, nie wydają się całkowicie nieistotne ze względu na tożsamość zainteresowanego podatnika i posiadacza informacji oraz z uwagi na potrzeby danej kontroli podatkowej.

28. Zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. posiadacz informacji jest obecnie uprawniony do wystąpienia na drogę sądową i może wnieść do sądu administracyjnego skargę o uchylenie decyzji nakazującej, o której mowa w art. 3 ust. 3.

13 Mémorial A 2019, s. 112.

III. Postępowanie główne oraz wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

29. U podstaw postępowania głównego leżą dwa wnioski o przekazanie informacji skierowane przez hiszpańskie organy administracji podatkowej do luksemburskich organów administracji podatkowej. Hiszpańska administracja podatkowa opiera swoje wnioski o przekazanie informacji na umowie podatkowej między Luksemburgiem a Hiszpanią z dnia 3 czerwca 1986 r. oraz na dyrektywie 2011/16. Oba wnioski o przekazanie informacji dotyczą artystki F.C., która ma miejsce zamieszkania w Hiszpanii.

1. Okoliczności sprawy C-245/19

30. W odpowiedzi na pierwszy wniosek o przekazanie informacji z dnia 18 października 2016 r. Directeur de l'administration des contributions directes de Luxembourg (dyrektor urzędu ds. podatków bezpośrednich w Luksemburgu) wydał w dniu 16 czerwca 2017 r. decyzję nakazową w stosunku do spółki prawa luksemburskiego B. W decyzji tej wezwał on najpierw spółkę B do dostarczenia kopii umów zawartych przez spółkę B ze spółkami E i F w przedmiocie praw artystki F.C. za okres 2011–2014.

31. Zwrócił się on również do spółki B o przedłożenie następujących informacji i dokumentów:

„Proszę dostarczyć kopie wszelkich innych umów z lat podatkowych 2011–2014 oraz wszelkich innych zawartych wcześniej lub później umów, których początek obowiązywania przypada we wskazanych latach podatkowych i które dotyczą artystki F.C.".

32. Wreszcie spółka B została wezwana do dostarczenia kopii wszystkich faktur wystawionych i otrzymanych w związku z tymi umowami, z podaniem sposobu pobrania zapłaty i zapłacenia zafakturowanych kwot oraz danych dotyczących rachunków bankowych i instytucji finansowych, w których są przechowywane zaksięgowane środki pieniężne.

33. Pismo zawierało informację, że zgodnie z art. 6 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. od tej decyzji nakazowej nie przysługuje odwołanie.

2. Okoliczności sprawy C-246/19

34. W następstwie drugiego wniosku o przekazanie informacji z dnia 16 marca 2017 r. luksemburski organ administracji podatkowej wydał w dniu 29 maja 2017 r. decyzję nakazową skierowaną do banku A z siedzibą w Luksemburgu. W decyzji tej wezwał on bank A do podania, za okres od 2011–2014, aktualnych posiadaczy danego rachunku bankowego, nazwisk(-a) osoby(-ób) upoważnionej(-ych) do rachunku oraz nazwisk(-a) osoby(-ób), która(-e) otworzyła(-y) rachunek, nawet jeżeli data otwarcia nie mieści się w okresie objętym tą decyzją nakazową, a także do dostarczenia wyciągów z rachunku za wskazany okres oraz podania rzeczywistych właścicieli rachunku.

35. Bank A został ponadto poproszony o dostarczenie następujących informacji i dokumentów za okres 2011–2014:

– „Proszę poinformować, czy rachunek został otwarty […] po dniu 31 grudnia 2014 r. Jeśli tak, proszę wskazać, czy środki pochodziły z innego rachunku otwartego w Państwa instytucji, a jeśli tak, proszę dostarczyć wyciągi z tego innego rachunku za wskazany okres.

– Proszę wymienić wszystkie aktywa, które pani F.C. posiadała dla spółki D, spółki B lub innych spółek kontrolowanych przez panią F.C. we wskazanym okresie, oraz dostarczyć odpowiednie dowody.

– Proszę wymienić wszystkie aktywa, w stosunku do których pani F.C. była rzeczywistym właścicielem we wskazanym okresie oraz dostarczyć odpowiednie dowody".

36. Wreszcie luksemburski organ administracji podatkowej wezwał bank A do dostarczenia kopii wszystkich dokumentów istotnych dla powyższej decyzji nakazowej. Pismo to zawierało również informację, że zgodnie z art. 6 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. od tej decyzji nakazowej nie przysługuje odwołanie.

3. Postępowania główne przed sądem krajowym

37. W dniu 17 lipca 2017 r. spółka B (sprawa C-245/19) i F.C. oraz spółki B, C i D (sprawa C-246/19) wniosły skargi do tribunal administratif (sądu administracyjnego, Luksemburg) na decyzje nakazowe luksemburskich organów administracji podatkowej, odpowiednio, z dnia 29 maja i 16 czerwca 2017 r. i wniosły każdorazowo o zmianę lub, tytułem żądania ewentualnego, uchylenie tych decyzji. Bank A uczestniczył w tym drugim postępowaniu.

38. Wyrokami z dnia 26 czerwca 2018 r. tribunal administratif (sąd administracyjny) uwzględnił częściowo skargi. Z jednej strony uchylił decyzję z dnia 29 maja 2017 r. (sprawa C-245/19) w takim zakresie, że spółka B przestała być zobowiązana do dostarczenia kopii wszystkich umów za lata podatkowe 2011–2014 innych niż umowy zawarte ze spółkami E i F w przedmiocie praw F.C. oraz wszystkich innych zawartych wcześniej lub później umów, których początek obowiązywania przypada we wskazanych latach podatkowych i które dotyczą artystki F.C.

39. Z drugiej strony sąd uchylił decyzję z dnia 16 czerwca 2017 r. (sprawa C-246/19) w takim zakresie, że bank A przestał być zobowiązany:

– w przypadku gdy przedmiotowy rachunek został otwarty po dniu 31 grudnia 2014 r., do wyjaśnienia, czy pieniądze pochodziły z innego rachunku otwartego w tym banku, a jeśli tak, do dostarczenia wyciągów z tego innego rachunku za wskazany okres,

– do wymienienia wszystkich aktywów, które podatnik posiadał we wskazanym okresie dla kontrolowanych przez niego spółek innych niż spółki B i D, oraz do dostarczenia odpowiednich dowodów,

– do wymienienia wszystkich aktywów, których podatnik był rzeczywistym właścicielem we wspomnianym wyżej okresie oraz do przedstawienia odpowiednich dowodów".

40. Tribunal administratif (sąd administracyjny) oparł dopuszczalność środków prawnych na okoliczności, że art. 6 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. jest sprzeczny z art. 47 karty i w związku z tym nie powinien być stosowany. W odniesieniu do zasadności tych środków sąd uznał, że wyżej wymienione informacje, o które zwróciły się luksemburskie organy administracji podatkowej, nie „wydają się istotne" w rozumieniu dyrektywy 2011/16.

41. W dniu 24 lipca 2018 r. Luksemburg wniósł środki odwoławcze od tych wyroków do Cour administrative (sądu administracyjnego wyższej instancji, Luksemburg). Luksemburg uważa w szczególności, po pierwsze, że prawo luksemburskie dopuszcza tylko środek odwoławczy do sądu administracyjnego od nałożenia grzywny. Spełnia to wymogi określone w art. 47 karty. Po drugie, informacje wymagane przez władze hiszpańskie „wydają się istotne".

4. Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i pytania prejudycjalne

42. W tych okolicznościach Cour administrative (sąd administracyjny wyższej instancji) postanowieniami z dnia 14 marca 2019 r. zawiesił postępowania i w sprawie C-245/19 zwrócił się do Trybunału na podstawie art. 267 TFUE z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 7, 8 i art. 52 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, ewentualnie interpretowane w związku z art. 47 rzeczonej karty, należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom prawa krajowego państwa członkowskiego, które w ramach procedury dotyczącej wymiany informacji na podstawie wniosku, ustanowionej w szczególności w celu wdrożenia dyrektywy [2011/16], wykluczają możliwość wniesienia jakiegokolwiek środka zaskarżenia, w tym sądowego, przez osobę trzecią, która posiada odnośne informacje, przeciwko decyzji, w drodze której właściwy organ tego państwa członkowskiego zobowiązuje ją do udzielenia mu informacji w celu wykonania wniosku o wymianę informacji pochodzącego z innego państwa członkowskiego?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy art. 1 ust. 1 i art. 5 dyrektywy 2011/16 należy interpretować, w razie potrzeby biorąc pod uwagę ewolucyjny charakter wykładni art. 26 modelowej konwencji podatkowej OECD, w ten sposób, że wniosek o wymianę informacji wraz z wykonującą go decyzją nakazową właściwego organu współpracującego państwa członkowskiego spełnia kryterium oczywistego braku przewidywalnego związku, w przypadku gdy wnioskujące państwo członkowskie wskazuje tożsamość danego podatnika, okres objęty dochodzeniem we wnioskującym państwie członkowskim oraz tożsamość posiadacza żądanych informacji, jednak występuje o informacje dotyczące umów oraz związanych z nimi faktur i płatności, które nie są określone precyzyjnie, lecz za pomocą kryteriów dotyczących, po pierwsze, faktu zawarcia ich przez wskazanego posiadacza informacji, po drugie, ich stosowania w latach podatkowych, których dotyczy dochodzenie organów wnioskującego państwa, oraz po trzecie, ich związku ze wskazanym podatnikiem?”.

43. W sprawie C-246/19 Cour administrative (sąd administracyjny wyższej instancji) zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami:

„1) Czy art. 7, 8 i art. 52 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, ewentualnie interpretowane w związku z art. 47 rzeczonej karty, należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom prawa krajowego państwa członkowskiego, które w ramach procedury dotyczącej wymiany informacji na podstawie wniosku, ustanowionej w szczególności w celu wdrożenia dyrektywy [2011/16], wykluczają możliwość wniesienia jakiegokolwiek środka zaskarżenia, w tym sądowego, przez podatnika, którego dotyczy dochodzenie we wnioskującym państwie członkowskim, oraz przez zainteresowaną osobę trzecią przeciwko decyzji, w drodze której właściwy organ tego państwa członkowskiego zobowiązuje osobę, która posiada odnośne informacje, do udzielenia mu informacji w celu wykonania wniosku o wymianę informacji pochodzącego z innego państwa członkowskiego?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy art. 1 ust. 1 i art. 5 dyrektywy 2011/16 należy interpretować, w razie potrzeby biorąc pod uwagę ewolucyjny charakter wykładni art. 26 modelowej konwencji podatkowej OECD, w ten sposób, że wniosek o wymianę informacji wraz z wykonującą go decyzją nakazową właściwego organu współpracującego państwa członkowskiego spełnia kryterium oczywistego braku przewidywalnego związku, w przypadku gdy wnioskujące państwo członkowskie wskazuje tożsamość danego podatnika, okres objęty dochodzeniem we wnioskującym państwie członkowskim oraz tożsamość posiadacza żądanych informacji, jednak występuje o informacje dotyczące rachunków bankowych i aktywów finansowych, które nie są określone precyzyjnie, lecz za pomocą kryteriów dotyczących, po

pierwsze, faktu posiadania tych informacji przez wskazanego posiadacza informacji, po drugie, lat podatkowych, których dotyczy dochodzenie organów wnioskującego państwa, oraz po trzecie, ich związku ze wskazanym podatnikiem?”.

IV. Postępowanie przed Trybunałem

44. Postanowieniem z dnia 26 kwietnia 2019 r. prezes Trybunału zarządził połączenie spraw C-245/19 i C-246/19 do łącznego rozpoznania w ramach pisemnego i ustnego etapu postępowaniu oraz w celu wydania wyroku.

45. W ramach postępowania prejudycjalnego przed Trybunałem swoje uwagi na piśmie przedstawiły Luksemburg, Królestwo Belgii, Hiszpania, Republika Francuska, Republika Grecka, Rzeczpospolita Polska i Komisja Europejska. W rozprawie w dniu 26 maja 2020 r. uczestniczyły Luksemburg, Hiszpania, Francja i Komisja.

V. Ocena prawna

A. W przedmiocie każdorazowo pierwszego pytania prejudycjalnego

46. W swoim każdorazowo pierwszym pytaniu prejudycjalnym sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy art. 47 karty należy interpretować w ten sposób, że adresatowi decyzji nakazowej o udzieleniu informacji, podatnikowi, którego dotyczy postępowanie, i zainteresowanym osobom trzecim musi przysługiwać skuteczny środek zaskarżenia od decyzji nakazowej o udzieleniu informacji wydanej przez organ współpracujący. W tym względzie istotne jest, czy prawa tych grup osób wynikające z art. 7 i 8 karty (poszanowanie życia prywatnego, ochrona danych osobowych) mogły zostać naruszone.

1. Naruszenie art. 47 karty w odniesieniu do adresata decyzji nakazowej o udzieleniu informacji (C-245/19)

47. W odniesieniu do adresata Luksemburg wprowadził na podstawie ustawy z dnia 1 marca 2019 r. możliwość bezpośredniego odwołania się od decyzji nakazowej o udzieleniu informacji. Nie zmienia to jednak nic w zakresie dopuszczalności pierwszego pytania prejudycjalnego w sprawie C-245/19. Adresat wniósł bowiem w niniejszej sprawie skargę przed wejściem w życie ustawy z dnia 1 marca 2019 r.

48. To, czy wykluczenie odwołania od decyzji nakazowej o udzieleniu informacji w kontekście transgranicznej wymiany informacji narusza prawa adresata w rozumieniu art. 47 karty, zależy od tego, czy decyzja nakazowa o udzieleniu informacji wchodzi w zakres stosowania karty i dotyczy „praw lub wolności zagwarantowanych przez prawo Unii”.

a) Decyzja nakazowa o udzieleniu informacji jako wykonanie prawa Unii

49. Zgodnie z art. 51 ust. 1 karty jej postanowienia mają zastosowanie do państw członkowskich wyłącznie w zakresie, w jakim państwa te stosują prawo Unii.

50. W sprawie Berlioz Trybunał orzekł już, że państwo członkowskie stosuje prawo Unii, w sytuacji gdy państwo to przewiduje sankcję pieniężną wobec adresata decyzji, który odmawia udzielenia informacji w ramach wymiany pomiędzy organami podatkowymi, uzasadnionej w szczególności przepisami dyrektywy 2011/16 [14].

51. Jeżeli decyzja nakazowa o nałożeniu grzywny, która nie jest uregulowana w dyrektywie 2011/16, stanowi już stosowanie prawa Unii, to ma to tym bardziej zastosowanie do uregulowanej w art. 6 ust. 3 dyrektywy 2011/16 realizacji wniosku o przekazanie informacji złożonego przez organy podatkowe współpracującego państwa członkowskiego. A zatem karta znajduje tu zastosowanie.

b) Naruszenie art. 47 karty

52. Wykluczenie środka zaskarżenia od decyzji nakazowej o udzieleniu informacji stanowi naruszenie art. 47 karty w stosunku do adresata tej decyzji nakazowej wtedy, gdy może ono naruszyć jego prawa lub wolności zagwarantowane w prawie Unii.

53. Co prawda dyrektywa 2011/16 ustanawia jedynie reguły dotyczące współpracy między organami administracyjnymi państw członkowskich. W związku z tym nie przyznaje ona żadnych praw jednostkom. Jednakże adresat decyzji może w ramach stosowania dyrektywy 2011/16 powołać się na art. 47 karty i bronić swojej sprawy przed sądem [15].

54. Jeżeli chodzi o adresata decyzji nakazowej o udzieleniu informacji, można pozostawić otwartą kwestię, czy i jakie konkretne prawa podstawowe karty mogły zostać naruszone. Jak bowiem Trybunał orzekł już w sprawie Berlioz, możliwość taka zawsze istnieje w przypadku adresata aktu administracyjnego, wywołującego niekorzystne dla tego adresata skutki [16].

55. Dotyczy to adresata decyzji nakazowej o udzieleniu informacji w takim samym stopniu jak adresata decyzji nakładającej grzywnę. Wbrew temu bowiem, co twierdzą niektóre państwa członkowskie, decyzja nakazowa o udzieleniu informacji stanowi już akt prawny wywołujący niekorzystne dla adresata skutki. Nałożenie takiego obowiązku udzielenia informacji – dodatkowo zagrożonego sankcją grzywny – nie jest jedynie środkiem przygotowawczym. Z jednej strony adresat jest bezpośrednio zobowiązany do określonego działania, w tym przypadku do przekazania informacji. Z drugiej strony nie zostaje przygotowany akt administracyjny wywołujący niekorzystne skutki dla osoby zobowiązanej do udzielenia informacji. Przygotowuje się w ten sposób ewentualnie decyzję w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w stosunku do podatnika. Decyzja nakazowa o udzieleniu informacji nie stanowi również aktu administracyjnego przygotowującego decyzję nakładającą grzywnę. Wynika to z faktu, że decyzja nakładająca grzywnę sankcjonuje naruszenie decyzji nakazowej o udzieleniu informacji i nie jest jej celem.

56. Wbrew temu, co uważa Luksemburg, odmienny wniosek nie wynika także z możliwości wniesienia środka prawnego w trybie incydentalnym – potwierdzonej przez Trybunał w sprawie Berlioz przez możliwość zakwestionowania ewentualnej decyzji nakazowej o nałożeniu grzywny [17].

14 Wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 42, pkt 1 sentencji).

15 Wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 45 i nast).

16 Utrwalone orzecznictwo, wyroki: z dnia 13 września 2018 r., UBS Europe i in. (C-358/16, EU:C:2018:715, pkt 56); z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 51); postanowienie z dnia 17 listopada 2005 r., Minoan Lines/Komisja (C-121/04 P, niepublikowane, EU:C:2005:695, pkt 30); a także wyroki: z dnia 22 października 2002 r., Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, pkt 27); z dnia 21 września 1989 r., Hoechst/Komisja (46/87 i 227/88, EU:C:1989:337, pkt 19).

17 Wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 59, pkt 2 sentencji).

57. W państwie prawa, jak również w Unii będącej wspólnotą opartą na prawie, nieracjonalnie jest wymaganie od osoby zainteresowanej, by naruszyła administracyjną decyzję nakazową w celu umożliwienia incydentalnej kontroli zgodności z prawem tej decyzji nakazowej [18]. Jest tak tym bardziej, gdy – tak jak w niniejszej sprawie, na co słusznie zwraca uwagę Komisja – wszczęcie postępowania w sprawie nałożenia grzywny leży w gestii organu podatkowego. W takim przypadku organ podatkowy miałby możliwość uniemożliwienia kontroli zgodności z prawem wniosku o przekazanie informacji poprzez zaniechanie wszczęcia postępowania w sprawie nałożenia grzywny.

c) Wnioski

58. Zgodnie z art. 47 karty adresat decyzji nakazowej o udzieleniu informacji, która została wydana w ramach wymiany informacji między organami podatkowymi państw członkowskich na podstawie dyrektywy 2011/16, ma prawo do poddania tej decyzji kontroli zgodności z prawem przez sąd. W związku z tym wykluczenie ochrony prawnej dla adresata decyzji nakazowej o udzieleniu informacji stanowi naruszenie art. 47 karty.

2. Naruszenie art. 47 karty w odniesieniu do podatnika, którego dotyczy decyzja nakazowa o udzieleniu informacji (C-246/19)

59. Konieczne jest również wyjaśnienie, czy wykluczenie środka prawnego dla podatnika, którego decyzja nakazowa o udzieleniu informacji dotyczy pośrednio *w porównaniu z innym podmiotem*, stanowi naruszenie art. 47 karty.

60. Wydanie decyzji nakazowej o udzieleniu informacji w ramach transgranicznej wymiany informacji między organami podatkowymi stanowi stosowanie prawa Unii. Tym samym karta znajduje tu zastosowanie (zob. pkt 49 i nast. powyżej).

a) Ewentualne naruszenie praw podstawowych podatnika, którego dotyczy pośrednio decyzja nakazowa

61. Aby art. 47 karty miał zastosowanie, musiałyby zostać naruszone własne prawa lub wolności podatnika. W rachubę wchodzi ingerencja w prawo podstawowe podatników do ochrony danych osobowych, jeżeli organ podatkowy zobowiązuje inny podmiot (w sprawie C-246/19 bank) do przekazania informacji o rachunkach bankowych, udziałach w spółkach i aktywach finansowych tych podatników.

62. Zgodnie z art. 8 ust. 1 karty każdy ma prawo do ochrony danych osobowych, które go dotyczą.

63. Dane osobowe oznaczają wszelkie informacje dotyczące zidentyfikowanej lub możliwej do zidentyfikowania osoby fizycznej [19]. Informacje o wysokości dochodów są danymi osobowymi [20]. To samo odnosi się do informacji o danych bankowych. W tym względzie można również odwołać się do obszernego orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka odnośnie do art. 8 EKPC [21].

18 Zobacz wyroki: z dnia 3 października 2013 r., Inuit Tapiriit Kanatami i in./Parlament i Rada (C-583/11 P, EU:C:2013:625, pkt 104); z dnia 13 marca 2007 r., Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, pkt 64).

19 Wyroki: z dnia 3 października 2019 r., A i in. (C-70/18, EU:C:2019:823, pkt 54); z dnia 16 stycznia 2019 r., Deutsche Post (C-496/17, EU:C:2019:26, pkt 54); z dnia 17 października 2013 r., Schwarz (C-291/12, EU:C:2013:670, pkt 26); z dnia 24 listopada 2011 r., Asociación Nacional de Establecimientos Financieros de Crédito (C-468/10 i C-469/10, EU:C:2011:777, pkt 42); z dnia 9 listopada 2010 r., Volker und Markus Schecke i Eifert (C-92/09 i C-93/09, EU:C:2010:662, pkt 52).

20 Zobacz wyroki z dnia 1 października 2015 r., Bara i in. (C-201/14, EU:C:2015:638, pkt 14, 29); z dnia 16 grudnia 2008 r., Satakunnan Markkinapörssi i Satamedia (C-73/07, EU:C:2008:727, pkt 35); z dnia 20 maja 2003 r., Österreichischer Rundfunk i in. (C-465/00, C-138/01 i C-139/01, EU:C:2003:294, pkt 73).

21 Wyroki ETPC: z dnia 22 grudnia 2015 r. w sprawie G.S.B. przeciwko Szwajcarii, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, § 51; z dnia 7 lipca 2015 r. w sprawie M.N. i in. przeciwko San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, § 51

64. W niniejszym przypadku chodzi o informacje dotyczące rachunków, sald rachunków, innych aktywów i udziałów w spółkach należących do osoby fizycznej, tj. o dane osobowe. Z tego względu znajduje zastosowanie ochrona wynikająca z art. 8 karty.

65. Samo zobowiązanie adresata decyzji nakazowej o udzieleniu informacji do przekazania takich danych administracji podatkowej stanowi ingerencję w prawo podstawowe podatników. Wbrew opinii niektórych państw członkowskich nie można zaprzeczyć ingerencji, powołując się na argument, że nie sama decyzja nakazowa stanowi akt prawny wywołujący niekorzystne skutki, a dopiero jego wykonanie. To raczej już sama decyzja nakazowa stanowi w stosunku do adresata akt prawny wywołujący bezpośrednio niekorzystne skutki (zob. pkt 61 powyżej), zaś w stosunku do podatnika akt prawny wywołujący pośrednio niekorzystne skutki. Już sam obowiązek działania adresata stanowi zagrożenie także dla praw podstawowych podatnika. W związku z wymaganym wypełnieniem zobowiązania organ władzy publicznej otrzymuje bowiem dostęp do danych osobowych bez zgody ich właściciela [22].

66. Orzecznictwo ETPC nie stoi temu na przeszkodzie. Zgodnie z nim ingerencja w prawo do poszanowania życia prywatnego wynikające z art. 8 EKPC następuje *najpóźniej* w momencie przekazania danych bankowych podatnika organom podatkowym państwa wnioskującego [23]. Nie wyklucza to jednak możliwości wcześniejszego wystąpienia ingerencji.

67. W związku z powyższym zobowiązanie osoby trzeciej do przekazania danych osobowych podatników w każdym przypadku wpływa na ich prawo podstawowe wynikające z art. 8 karty. Kwestię, czy zachodzi również ingerencja w prawo określone w art. 7 karty (poszanowanie życia prywatnego i rodzinnego), można z tego względu pozostawić bez odpowiedzi.

b) Naruszenie art. 47 karty poprzez wykluczenie prawa do środka prawnego pomimo możliwości zakwestionowania decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego

68. Ochrona prawna przed sądami państwa współpracującego, w tym przypadku Luksemburga, nie byłaby konieczna, gdy wystarczające jest, że podatnik może później zaskarżyć prawdopodobnie wydaną – w tym przypadku przez wnioskujące hiszpańskie organy podatkowe – przeciw niemu decyzję w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. W zakresie, w jakim podatnik w niniejszej sprawie może również podnieść zarzut wystąpienia braków w gromadzeniu dowodów, można by twierdzić, że środek prawny przyznany mu w Hiszpanii jest wystarczająco skuteczny, aby wykluczyć naruszenie art. 47 karty.

69. Przemawia za tym okoliczność, że art. 47 karty nie zawiera żadnego konkretnego stwierdzenia dotyczącego ukształtowania skutecznego środka prawnego, a jedynie wymaga, aby każda osoba mogła wnieść do sądu skuteczny środek prawny. Nie zakłada to, że środek ten musi być bezpośrednio skierowany przeciwko aktowi władzy publicznej. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału w pewnych okolicznościach skuteczny może być nawet środek zaskarżenia w trybie czysto incydentalnym [24]. W szczególności Luksemburg, Francja i Hiszpania wnioskują z tego, że wystarczający jest środek prawny przeciwko decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

22 Zobacz w tym względzie opinia 1/15 z dnia 26 lipca 2017 r. (EU:C:2017:592, pkt 125, 126), a także wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Tele2 Sverige i Watson i in. (C-203/15 i C-698/15, EU:C:2016:970, pkt 100); z dnia 1 października 2015 r., Bara i in. (C-201/14, EU:C:2015:638, pkt 29); z dnia 20 maja 2003 r., Österreichischer Rundfunk i in. (C-465/00, C-138/01 i C-139/01, EU:C:2003:294, pkt 74).

23 Wyrok ETPC z dnia 22 grudnia 2015 r. w sprawie G.S.B. przeciwko Szwajcarii, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, § 50.

24 Wyroki: z dnia 21 listopada 2019 r., Deutsche Lufthansa (C-379/18, EU:C:2019:1000, pkt 61); z dnia 13 marca 2007 r., Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, pkt 47, 50, 53).

70. Za powyższym poglądem mógłby przemawiać cel dyrektywy 2011/16, a mianowicie skuteczne zwalczanie międzynarodowych oszustw podatkowych i unikania opodatkowania [25]. Ochrona prawna przeciwko udzieleniu informacji, a nawet zanim doszło do udzielenia informacji, prowadzi co najmniej do opóźnień.

71. Istnieją jednak dwie różne, niezależne od siebie ingerencje w sferę podmiotu praw podstawowych, które należy odróżnić pod względem prawnym. Z jednej strony żąda się danych osobowych danej osoby od innego podmiotu. Stanowi to ingerencję w sferę prywatną podatnika, która jest chroniona na poziomie prawa Unii przez art. 7 i 8 karty. Z drugiej strony na podatnika nakłada się obowiązek zapłaty kwoty pieniężnej. To ostatnie zwykle nie narusza prawa podstawowego do ochrony sfery prywatnej, ale ewentualnie prawa podstawowe wynikające z art. 20 (równość wobec prawa) oraz z art. 16 i 17 karty (wolność prowadzenia działalności gospodarczej i prawo własności).

72. O niezależności ingerencji świadczy również okoliczność, że gromadzenie danych nie staje się niezgodne z prawem tylko dlatego, że decyzja w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego jest błędna. Decyzja w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego niekoniecznie staje się błędna tylko dlatego, że gromadzenie danych było niezgodne z prawem. Nawet jeżeli niezgodnie z prawem zgromadzone dane zostały uwzględnione w decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, prawo Unii nie przewiduje bezwzględnego zakazu wykorzystania danych [26].

73. Co więcej, nie jest jasne, czy i kiedy zostanie wydana decyzja w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Jeżeli na przykład zebrane dane prowadzą do wniosku, że roszczenie państwa wnioskującego o zapłatę podatku nie istnieje, nigdy nie dojdzie do wydania odpowiedniej, wywołującej niekorzystne skutki decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, którą podatnik mógłby zaskarżyć. To samo dotyczy sytuacji, gdy zgromadzone dane nie były istotne z podatkowego punktu widzenia, ale decyzja w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego zostaje wydana z innych powodów. W środku prawnym skierowanym przeciwko tej decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego podatnik właściwie nie może podnieść zarzutu niezgodności z prawem „bezskutecznego" gromadzenia danych.

74. Z tych wszystkich powodów skierowany przeciwko gromadzeniu danych środek prawny w trybie incydentalnym w drodze środka zaskarżenia od decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego nie jest skutecznym środkiem prawnym w rozumieniu art. 47 karty. Taki środek prawny nie może już skutecznie zapobiec ingerencji w ochronę danych osobowych. Taka ingerencja nastąpiła już bowiem przy gromadzeniu danych. Ewentualne późniejsze wykorzystanie danych jedynie utrwala tę ingerencję, tak że środek prawny przeciwko wykorzystaniu danych w ramach postępowania podatkowego – nawet jeśli istniałby odpowiedni zakaz wykorzystania – również chroni jedynie przed utrwaleniem ingerencji, ale nie przed samą ingerencją.

25 Zobacz wyroki: z dnia 22 października 2013 r., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, pkt 32); z dnia 27 września 2007 r., Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, pkt 30, 31); w kwestii względów uzasadniających w kontekście podstawowych wolności zob. wyroki: z dnia 3 marca 2020 r., Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, pkt 47); z dnia 25 lipca 2018 r., TTL (C-553/16, EU:C:2018:604, pkt 57); z dnia 26 maja 2016 r., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, pkt 59).

26 Wyrok z dnia 10 kwietnia 2003 r., Steffensen (C-276/01, EU:C:2003:228, pkt 75); moja opinia w sprawach połączonych IN i JM (C-469/18 i C-470/18, EU:C:2019:597, pkt 70 i nast.) – także z wyroku z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832) nie można wywnioskować bezwzględnego zakazu wykorzystania dowodów.

75. Możliwość wniesienia środka prawnego nie zwalnia również z obowiązku udzielania transgranicznej pomocy administracyjnej, jak pokazują przykłady innych państw członkowskich, w których istnieje możliwość wniesienia środka prawnego [27]. Zależy to raczej od ukształtowania środka prawnego. Przy kształtowaniu środka prawnego można z pewnością uwzględnić interes w uzyskaniu skutecznej i szybkiej pomocy administracyjnej, wspomniany w motywach 6, 27 i 29 dyrektywy 2011/16. Jednakże wykluczenie wszelkich środków prawnych narusza gwarancję określoną w art. 47 karty.

76. Co więcej, nawet dyrektywa 2011/16 zakłada ograniczony prawnie obowiązek udzielania pomocy administracyjnej. Państwo wnioskujące może bowiem zwrócić się jedynie o informacje, które wydają się istotne (zob. art. 1 ust. 1 i art. 5 oraz motyw 9 dyrektywy 2011/16). Adresat decyzji może poddać ten wymóg kontroli sądu – czy to w kontekście zakwestionowania decyzji o nałożeniu sankcji pieniężnej [28], czy też w kontekście zakwestionowania samej decyzji nakazowej (zob. pkt 52 i nast. powyżej).

77. Wreszcie, co nie mniej ważne, art. 23 ust. 1 konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych przewiduje również prawo do wniesienia środka prawnego skierowanego przeciwko działaniom podejmowanym przez współpracujące państwo (zob. art. 1 ust. 3 dyrektywy 2011/16).

78. Wbrew twierdzeniom prawie wszystkich uczestników wyrok w sprawie Sabou [29] również nie stoi na przeszkodzie powyższemu wnioskowi. Wniosek ten nie dotyczył ani stanu faktycznego w sprawie Berlioz [30], ani tego w niniejszej sprawie.

79. Sprawa Sabou dotyczyła raczej kwestii, czy do celów wniosku o przekazanie informacji pomiędzy dwoma organami podatkowymi konieczne jest (dalsze) przesłuchanie w ramach trwającego postępowania administracyjnego. Konkretnie chodziło o to, czy organ wnioskujący musi wysłuchać podatnika i dopuścić go do udziału w sprawie, zanim podda otrzymane od niego informacje weryfikacji w drodze wniosków o przekazanie informacji skierowanych do organów podatkowych innego państwa członkowskiego.

80. Podczas gdy sprawa Sabou dotyczyła zapytania skierowanego do innego organu władzy publicznej, niniejsza sprawa dotyczy zagrożonej sankcją decyzji nakazowej w stosunku do osoby prywatnej. Dopóki organ podatkowy zwraca się jedynie o udzielenie informacji do organu podatkowego innego państwa członkowskiego, tak jak w sprawie Sabou, nie ma on obowiązku na mocy prawa Unii czynienia tego z udziałem podatnika ani do zasięgania jego stanowiska [31]. Karta nie przewiduje prawa do środka prawnego od każdego kroku pośredniego w postępowaniu administracyjnym [32]. Natomiast decyzje nakazowe o udzieleniu informacji skierowane do osób trzecich wykraczają poza takie przygotowawcze czynności dochodzenia prowadzone przez organy podatkowe.

81. Ponadto w sprawie Sabou podatnik został już wcześniej wysłuchany, ponieważ sam dostarczył informacje, które należało zweryfikować. W związku z tym Trybunał odrzucił prawo do bycia wysłuchanym na pośrednim etapie postępowania administracyjnego [33]. W niniejszej sprawie nie chodzi jednak o kwestię prawa do bycia wysłuchanym w postępowaniu administracyjnym. Chodzi raczej

27 Zobacz na przykład w wypadku Republiki Federalnej Niemiec wyroki Finanzgericht Köln (sądu ds. finansowych w Kolonii): z dnia 12 września 2018 r. – 2 K 814/18–; z dnia 13 kwietnia 2018 r. – 2 V 174/18-; z dnia 23 lutego 2018 r. – 2 V 814/17–; z dnia 20 października 2017 r. – 2 V 1055/17–.

28 Wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 59, pkt 2 sentencji).

29 Wyrok z dnia 22 października 2013 r. (C-276/12, EU:C:2013:678).

30 Tak wyraźnie wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 58).

31 Wyrok z dnia 22 października 2013 r., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, pkt 41).

32 Zobacz wyrok z dnia 22 października 2013 r., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, pkt 44).

33 Wyrok z dnia 22 października 2013 r., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, pkt 46, pkt 1 sentencji); moja opinia w tej sprawie (EU:C:2013:370, pkt 62).

o kwestię prawa danej osoby do skutecznego środka prawnego przed sądem w celu skontrolowania dotyczącej tej osoby decyzji administracyjnej skierowanej do innej osoby prywatnej. W związku z tym wyrok Sabou nie zawiera żadnego stwierdzenia mającego znaczenie dla stanu faktycznego w niniejszej sprawie.

c) Wnioski

82. W związku z powyższym podatnik, którego dotyczy wymiana informacji między organami podatkowymi państw członkowskich na podstawie dyrektywy 2011/16, może, zgodnie z art. 47 karty, poddać decyzję nakazową o udzieleniu informacji wydaną w stosunku do innej osoby i dotyczącą danych osobowych tego podatnika sądowej kontroli zgodności z prawem. Wykluczenie możliwości ochrony prawnej stanowi naruszenie art. 47 karty.

3. Naruszenie art. 47 karty w odniesieniu do osoby trzeciej, której dotyczy decyzja nakazowa o udzielenia informacji (C-246/19)

83. Tym samym w kontekście każdorazowo pierwszego pytania prejudycjalnego należy jeszcze wyjaśnić, czy art. 47 karty należy interpretować w ten sposób, że środek prawny od decyzji nakazowych współpracującego organu podatkowego musi przysługiwać również osobie trzeciej, której dotyczy decyzja.

84. Owe osoby trzecie, których dotyczy decyzja, ani nie są same adresatami decyzji nakazowych współpracującego organu podatkowego (zob. w tej kwestii pkt 47 i nast. powyżej), ani nie są uczestnikami postępowania podatkowego prowadzonego przez wnioskujący organ podatkowy (zob. w tej kwestii pkt 59 i nast. powyżej).

85. W postępowaniu, które leży u podstaw sprawy C-246/19, luksemburski organ administracji podatkowej wezwał bank A w szczególności do przedstawienia informacji dotyczących rachunków bankowych i aktywów, które dotyczyły również osób trzecich (spółek B, C i D). Podobnie jak w przypadku podatnika (zob. pkt 62 i nast. powyżej) decyzja nakazowa o udzieleniu informacji może ewentualnie naruszać również „prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii" w odniesieniu do osób trzecich, których dotyczy (art. 47 karty).

86. Również w tej kwestii uczestnicy przyjęli diametralnie odmienne stanowiska. Podczas gdy Francja i Luksemburg nie uważają za konieczne przyznania ochrony prawnej osobom trzecim, których dotyczą decyzje, Komisja stoi na stanowisku, że takie prawo wynika z art. 47 karty.

a) Ewentualne naruszenie praw podstawowych osób trzecich, których sprawa dotyczy pośrednio

87. Należy zatem wyjaśnić, czy prawa lub wolności osób trzecich, w tym przypadku różnych spółek, zostają naruszone w rozumieniu art. 47 karty, w sytuacji gdy organ podatkowy zobowiązuje inne osoby do przekazania informacji dotyczących rachunków bankowych i aktywów tych spółek. Także tu w grę mogą wchodzić prawa podstawowe wynikające z art. 7 i 8 karty.

88. Brzmienie art. 8 karty („każdy", „dane osobowe") wskazuje, że postanowienie to mogłoby tu znajdować zastosowanie. Jednakże zgodnie z orzecznictwem Trybunału opartym na brzmieniu przepisów prawa wtórnego dotyczących ochrony danych [34] zasadniczo tylko osoby fizyczne są objęte zakresem stosowania prawa podstawowego do ochrony danych na mocy art. 8 karty. Natomiast osoby prawne powinny mieć możliwość powołania się na ochronę „danych osobowych" na mocy art. 8 karty tylko wtedy, gdy ich nazwa identyfikuje osobę fizyczną [35]. Można pozostawić nierozstrzygniętą kwestię, czy tak jest w tym przypadku, gdyż spółki mogą w tym wypadku oprzeć się ewentualnie na prawie wynikającym z art. 7 karty.

89. W art. 7 karty ustanowione jest prawo podstawowe każdej osoby do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego. W kontekście przetwarzania danych osobowych odnosi się ono do wszelkich informacji dotyczących zidentyfikowanej lub możliwej do zidentyfikowania osoby fizycznej [36]. Ochrona życia prywatnego obejmuje również działalność zawodową lub gospodarczą, w tym powiązane z nią transakcje [37]. W zakres ten wchodzą również informacje o danych bankowych [38].

90. W związku z powyższym także osoby prawne mogą powoływać się na art. 7 karty [39]. Jednakże w kontekście uzasadnienia ingerencji w prawo przyznane w art. 7 karty do osób prawnych mogą być stosowane inne standardy niż do osób fizycznych [40]. Nie ma to jednak znaczenia dla istnienia prawa do skutecznego środka prawnego na podstawie art. 47 karty.

91. W niniejszej sprawie zwrócono się o informacje dotyczące rachunków bankowych i aktywów, co dotyczyło również spółek B, C i D. Dlatego też te osoby prawne mogą powoływać się na art. 7 karty.

92. W przeciwieństwie do tego, co twierdziły niektóre państwa członkowskie, naruszenie art. 7 karty może mieć podobne konsekwencje dla osób trzecich, których dotyczy decyzja nakazowa organu współpracującego, jak dla adresata tej decyzji i dla podatnika. Komisja słusznie zauważa, że wniosek o przekazanie informacji i wydana następnie przez organ współpracujący decyzja nakazowa mogą być oparte na nieprawidłowych okolicznościach faktycznych dotyczących osób trzecich. Wraz z przekazaniem danych innemu organowi władzy publicznej obca osoba uzyskuje dostęp do tych danych niezależnie od tego, czy właściciel danych wyraża na to zgodę. Jednak właśnie temu ma zapobiegać art. 7 karty. Przykład ten ukazuje praktyczne zapotrzebowanie osób trzecich, których dotyczą decyzje nakazowe, na dysponowanie skutecznymi środkami prawnymi przeciwko takim decyzjom.

34 Przepisy te to w szczególności art. 2 lit. a) dyrektywy 95/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 24 października 1995 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w zakresie przetwarzania danych osobowych i swobodnego przepływu tych danych oraz art. 2 lit. a) rozporządzenia (WE) nr 45/2001 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 18 grudnia 2000 r. o ochronie osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych przez instytucje i organy wspólnotowe i o swobodnym przepływie takich danych.

35 Wyroki: z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 79); z dnia 9 listopada 2010 r., Volker und Markus Schecke i Eifert (C-92/09 i C-93/09, EU:C:2010:662, pkt 52, 53).

36 Wyroki: z dnia 3 października 2019 r., A i in. (C-70/18, EU:C:2019:823, pkt 54); z dnia 16 stycznia 2019 r., Deutsche Post (C-496/17, EU:C:2019:26, pkt 54); z dnia 17 października 2013 r., Schwarz (C-291/12, EU:C:2013:670, pkt 26); z dnia 24 listopada 2011 r., Asociación Nacional de Establecimientos Financieros de Crédito (C-468/10 i C-469/10, EU:C:2011:777, pkt 42); z dnia 9 listopada 2010 r., Volker und Markus Schecke i Eifert (C-92/09 i C-93/09, EU:C:2010:662, pkt 52).

37 Wyrok ETPC z dnia 7 lipca 2015 r. w sprawie M.N. i in. przeciwko San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, § 51; art. 7 karty odpowiada art. 8 ust. 1 EKPC; wyrok z dnia 14 lutego 2019 r., Buivids (C-345/17, EU:C:2019:122, pkt 65).

38 Wyroki ETPC: z dnia 22 grudnia 2015 r. w sprawie G.S.B. przeciwko Szwajcarii, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, § 51; z dnia 7 lipca 2015 r. w sprawie M.N. i in. przeciwko San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, § 51.

39 Wyroki: z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 80); z dnia 14 lutego 2008 r., Varec (C-450/06, EU:C:2008:91, pkt 48); podobnie także wyrok z dnia 9 listopada 2010 r., Volker und Markus Schecke i Eifert (C-92/09 i C-93/09, EU:C:2010:662, pkt 87, w którym Trybunał przeprowadził kontrolę proporcjonalności w świetle art. 7 karty); zob. także postanowienie ETPC z dnia 16 czerwca 2015 r. w sprawie Othymia Investments przeciwko Niderlandom, CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, § 37; wyrok ETPC z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie Bernh Larsen Holding i in. przeciwko Norwegii, ECLI:CE:ECHR:2013:0314JUD002411708, § 104; wyrok ETPC z dnia 16 kwietnia 2002 r. w sprawie Stes Colas i in. przeciwko Francji, ECLI:CE:ECHR:2002:0416JUD003797197, § 41.

40 Tak więc zgodnie z orzecznictwem ETPC informacje czysto finansowe zasługują na mniejszą ochronę niż dane intymne, zob. wyrok ETPC z dnia 22 grudnia 2015 r. w sprawie G.S.B. przeciwko Szwajcarii, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, § 93.

93. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału z ingerencją w prawo podstawowe do poszanowania życia prywatnego mamy do czynienia niezależnie od tego, czy dane informacje mają charakter wrażliwy, ani też od tego, czy ze względu na tę ingerencję zainteresowane osoby doświadczyły ewentualnych niedogodności [41].

94. Już samo zobowiązanie do przekazania tych danych organom podatkowym przez inną osobę narusza prawo podstawowe zainteresowanych spółek trzecich [42].

95. Wbrew stanowisku przyjętemu przez Francję decyzje nakazowe wydane przez organ współpracujący nie mogą zostać uznane za akt przygotowawczy do uzyskania informacji, który sam w sobie nie wywołuje jeszcze niekorzystnych skutków, a zatem nie narusza art. 7 karty. W stosunku do zainteresowanych osób trzecich nie zostaje bowiem wydany żaden kolejny akt prawny, którego przygotowaniu ma służyć dana decyzja nakazowa. Jak już zostało wyjaśnione (zob. pkt 68 i nast. powyżej), decyzja nakazowa służy co najwyżej przygotowaniu decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w stosunku do podatnika, a nie wydaniu aktu prawnego w stosunku do zainteresowanych osób trzecich.

96. Ingerencja jest już raczej dokonana wraz z nakazanym przekazaniem danych przez inną osobę prywatną organowi podatkowemu. Artykuł 7 karty nie wymaga, aby istniały jakiekolwiek dalsze szkody finansowe lub niemajątkowe, które mogłyby zostać następnie zlikwidowane w inny sposób.

97. Inaczej niż sądzi Luksemburg, postanowienie ETPC w sprawie Othymia Investments przeciwko Niderlandom nie stoi na przeszkodzie przyjęciu istnienia ingerencji w prawa podstawowe zainteresowanych osób trzecich. Postanowienie to dotyczyło jedynie zakwestionowania wniosku o przekazanie informacji pomiędzy dwoma organami podatkowymi. ETPC stwierdził jedynie, że art. 8 EKPC nie zobowiązuje do uprzedniego zawiadomienia o wymianie informacji w sprawach podatkowych wszystkich ewentualnie zainteresowanych osób [43]. Przedmiotem tego postanowienia był zatem wyłącznie obowiązek zawiadomienia, a nie ochrona prawna przed decyzją nakazową o udzieleniu informacji.

98. Jeżeli organ podatkowy zobowiązuje inny podmiot do dostarczenia mu informacji o rachunkach bankowych i aktywach osób trzecich, może to stanowić ewentualnie naruszenie praw tych osób trzecich wynikających z art. 7 karty.

b) Naruszenie art. 47 karty poprzez wykluczenie środków prawnych

99. Konieczne jest zatem zbadanie, czy prawo zainteresowanych osób trzecich wynikające z art. 47 karty jest naruszone przez wykluczenie środka prawnego od decyzji nakazowej o udzieleniu informacji. Naruszenie takie ma miejsce, jeżeli zainteresowane osoby trzecie nie mają zagwarantowanego prawa do skutecznego środka prawnego.

100. Specyficzna sytuacja zainteresowanych osób trzecich polega na tym, że nie uczestniczą one bezpośrednio w żadnym postępowaniu administracyjnym. Nie są one bezpośrednio zaangażowane ani w podatkowe postępowanie administracyjne, tak jak podatnik, ani w postępowanie w sprawie udzielenia informacji, jak osoba zobowiązana do ich udzielenia. W związku z tym osoby trzecie nie mają żadnych praw przysługujących uczestnikom, takich jak przykładowo prawo do bycia wysłuchanym.

41 Wyroki: z dnia 6 października 2015 r., Schrems (C-362/14, EU:C:2015:650, pkt 87); z dnia 8 kwietnia 2014 r., Digital Rights Ireland i in. (C-293/12 i C-594/12, EU:C:2014:238, pkt 33); z dnia 20 maja 2003 r., Österreichischer Rundfunk i in. (C-465/00, C-138/01 i C-139/01, EU:C:2003:294, pkt 75).

42 Zobacz wyrok ETPC z dnia 7 lipca 2015 r. w sprawie M.N. i in. przeciwko San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, § 54.

43 Postanowienie ETPC z dnia 16 czerwca 2015 r. w sprawie Othymia Investments przeciwko Niderlandom, CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, § 44.

101. Decyzje nakazowe organu współpracującego dotyczą jednak osób trzecich w zakresie, w jakim organ współpracujący wymaga danych osobowych tych zainteresowanych osób trzecich od innego podmiotu prywatnego. W przeciwieństwie do adresata i podatnika zainteresowane osoby trzecie nie mogą przy tym podjąć działań przeciwko ewentualnym sankcjom za naruszenie decyzji nakazowej ani przeciwko późniejszej decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Tak więc przy regulacji takiej jak obecna zainteresowanym osobom trzecim nie przysługuje żaden – a tym samym żaden skuteczny – środek prawny przeciwko dotyczącym ich decyzjom nakazowym o udzieleniu informacji wydanym przez organ współpracujący.

102. Wbrew temu, co utrzymuje Francja, nie jest również skutecznym środkiem prawnym w rozumieniu art. 47 karty środek prawny w trybie incydentalnym w ramach późniejszego procesu dotyczącego odpowiedzialności państwa. Po pierwsze, ten środek prawny, który podlega ponadto dalszym warunkom, nie może zapobiec naruszeniu praw podstawowych, lecz może co najwyżej zrekompensować poniesioną szkodę. Jednak same wtórne możliwości odszkodowania nie stanowią skutecznego środka prawnego [44].

103. Powołanie się przez Francję na środek prawny w postępowaniu podatkowym, które zostało później wszczęte między innymi przeciwko zainteresowanym osobom trzecim, jest również błędne. Jak już wyjaśniono powyżej, argumentacja ta nie ma zastosowania w odniesieniu do podatnika, ponieważ w momencie ingerencji w prawo podstawowe nie jest wcale jasne, czy w ogóle nastąpi ustalenie podatku (zob. pkt 68 i nast. powyżej). Odnosi się to tym bardziej do zainteresowanej osoby trzeciej.

104. Francja przedstawia wprawdzie „hipotezę", że osoby trzecie, których dotyczy niniejsza sprawa, są „czysto sztucznymi" spółkami należącymi do podatnika. Ich interesy pokrywają się z interesami podatnika. Dlatego też wystarczające jest, gdy środek prawny przysługuje podatnikowi. Jednakże nawet takie spółki mają własną osobowość prawną i mogą być podmiotami własnych praw podstawowych. Dotyczy to również sytuacji, gdy są one kontrolowane przez inne osoby. Nawet jeśli istnieje podejrzenie, że mamy do czynienia ze strukturą stanowiącą nadużycie, nie zmienia to niczego w kwestii istnienia tych spółek, a tym samym w kwestii ich prawa do skutecznego środka prawnego, potrzebnego choćby tylko po to, by mogły one zdementować to podejrzenie przed sądem.

105. Ponadto nie wszystkie osoby trzecie, których mogą dotyczyć decyzje nakazowe wydane przez organy współpracujące, są powiązane z podatnikiem. Powyższy zarzut podniesiony przez Francję nie zmienia zatem nic w kwestii prawa zainteresowanych osób trzecich do skutecznej ochrony prawnej.

106. Wreszcie rozważania dotyczące art. 23 konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych odnoszące się do podatnika (zob. pkt 77 powyżej) mają zastosowanie w równym stopniu do zainteresowanych osób trzecich.

107. W tym zakresie słuszny pozostaje wniosek, że wykluczenie środków prawnych przeciwko decyzjom nakazowym o udzieleniu informacji wydanym przez organ współpracujący narusza prawo zainteresowanych osób trzecich do skutecznego środka prawnego wynikające z art. 47 karty.

c) Wnioski

108. Osoby trzecie, których dotyczy decyzja nakazowa o udzieleniu informacji wydana w ramach wymiany informacji między organami podatkowymi państw członkowskich na podstawie dyrektywy 2011/16, mogą poddać tę decyzję kontroli sądowej zgodnie z art. 47 karty. Wykluczenie możliwości wniesienia środka prawnego stanowi naruszenie art. 47 karty.

44 Wyrok ETPC z dnia 7 lipca 2015 r. w sprawie M.N. i in. przeciwko San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, § 81.

B. W przedmiocie każdorazowo drugiego pytania prejudycjalnego: informacje, które wydają się istotne w rozumieniu art. 1 ust. 1 dyrektywy 2011/16

109. Drugie każdorazowo pytania prejudycjalne w sprawach C-245/19 i C-246/19 są w dużej mierze identyczne. Różnią się one jedynie w odniesieniu do informacji, o które Hiszpania, będąca wnioskującym państwem członkowskim, zwróciła się do współpracującego państwa członkowskiego Luksemburg.

110. Zasadniczo sąd odsyłający zmierza do ustalenia, jak należy interpretować kryterium informacji, które „wydają się istotne", zawarte w art. 5 w związku z art. 1 ust. 1 dyrektywy 2011/16. To, czy kryterium to jest spełnione w każdym z obu przypadków, nie jest kwestią wykładni, lecz stosowania prawa Unii, a tym samym zadaniem sądu krajowego.

111. W tym względzie Trybunał rozstrzygnął już w sprawie Berlioz, że z brzmienia art. 1 ust. 1 i art. 5 dyrektywy 2011/16 wynika, iż zwrot „wydają się […] istotne" stanowi cechę, jaką powinny posiadać informacje, których dotyczy wniosek. Obowiązek współpracy ciążący na organie współpracującym zgodnie z art. 5 dyrektywy 2011/16 nie obejmuje przekazania informacji, które nie miałyby takiego charakteru [45].

112. „Przewidywalny związek" żądanych informacji stanowi zatem przesłankę wniosku [46]. Niniejszy przypadek daje okazję do wyjaśnienia kryteriów, które należy stosować do oceny tego warunku.

113. Pojęcie przewidywalnego związku odzwierciedla pojęcie użyte w art. 26 modelowej konwencji OECD. Trybunał prawidłowo uzasadnił to, stwierdzając, że koncepcje przyjęte w dyrektywie 2011/16 oraz w art. 26 modelowej konwencji podatkowej OECD są w tym zakresie podobne. W związku z tym w uzasadnieniu wniosku, który doprowadził do przyjęcia dyrektywy 2011/16 [47], znajduje się odniesienie do modelowej konwencji OECD [48].

114. Również zgodnie z komentarzem do art. 26 modelowej konwencji OECD [49] umawiające się państwa nie mogą podejmować żadnych *fishing expeditions*. Nie mogą one domagać się informacji, co do których jest mało prawdopodobne, by miały one znaczenie dla wyświetlenia spraw podatkowych danego podatnika. Musi raczej istnieć racjonalna możliwość, że żądane informacje są istotne [50]. Komentarz do art. 26 modelowej konwencji OECD zawiera w pkt 8 typowych przypadków [51], co do których można założyć istnienie przewidywalnego związku. Do nich dodano następnie grupę przypadków dotyczącą pytań o rachunki bankowe [52]. W tym kontekście sąd odsyłający zwraca się z pytaniem o znaczenie tych zmian dla wykładni dyrektywy 2011/16.

115. W konsekwencji zbadam najpierw kwestię, czy późniejsze zmiany komentarza do modelowej konwencji OECD są istotne dla wykładni dyrektywy 2011/16 (zob. w tej kwestii pkt 1). Następnie przejdę do kwestii wykładni kryterium przewidywalnego związku (zob. w tej kwestii pkt 2).

45 Wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 63).

46 Wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 64).

47 Wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, COM(2009) 29 wersja ostateczna z dnia 2 lutego 2009 r.

48 Wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 67).

49 Rada OECD, Komentarz do modelowej konwencji OECD, wyjaśnienia do art. 26, stan na dzień 21 listopada 2017 r.

50 Punkt 5 wyjaśnień do art. 26 modelowej konwencji OECD.

51 Zgodnie z pkt 4.4 wyjaśnień do art. 26 modelowej konwencji OECD przypadki wymienione w pkt 8 stanowią przykłady.

52 Punkt 8 lit. e) wyjaśnień do art. 26 modelowej konwencji OECD.

1. Znaczenie zmian komentarza do modelowej konwencji OECD?

116. Sąd odsyłający zwraca się w szczególności z pytaniem, czy do celów wykładni art. 1 ust. 1 i art. 5 dyrektywy 2011/16 należy ewentualnie uwzględnić rozwój wykładni art. 26 modelowej konwencji OECD.

117. Komentarz do modelowej konwencji OECD odzwierciedla poglądy umawiających się państw na temat rozumienia względnie wykładni modelowej konwencji [53] oraz jest regularnie aktualizowany i zmieniany.

118. Jak już argumentowałam w innych sprawach [54], modelowa konwencja OECD nie jest prawnie wiążącą, wielostronną umową międzynarodową, lecz jednostronnym aktem organizacji międzynarodowej mającym postać zaleceń adresowanych do jej państw członkowskich. Również w opinii samego OECD owe zalecenia nie są wiążące. Państwa członkowskie OECD są raczej, zgodnie z kodeksem postępowania OECD, zobowiązane sprawdzać, czy uważają ich przestrzeganie za rozsądne [55]. Odnosi się to tym bardziej do komentarza wydanego do nich przez OECD.

119. Owe poglądy prawne dotyczące modelowej konwencji OECD nie mają bezpośredniego wpływu na wykładnię dyrektywy. Ma to zastosowanie także wtedy, gdy pojęcia używane w modelowej konwencji i w dyrektywie są identyczne. W tym względzie komentarz ten odzwierciedla tylko poglądy ekspertów oddelegowanych przez rządy państw OECD [56], a nie poglądy prawodawców parlamentarnych na szczeblu Unii lub jej państw członkowskich [57].

120. Trybunał słusznie stwierdził już, że postanowienie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania interpretowane w świetle komentarza OECD do jej modelowej konwencji podatkowej nie może ograniczać prawa Unii [58]. Dotyczy to w szczególności zmian modelowej konwencji podatkowej OECD i komentarzy, które zostały opracowane po ogłoszeniu dyrektywy. W przeciwnym razie umawiające się państwa OECD – które niekoniecznie są państwami członkowskimi Unii Europejskiej – mogłyby decydować o wykładni dyrektywy UE.

121. W związku z tym zmiana wykładni art. 26 modelowej konwencji OECD w komentarzu do niej nie pociąga za sobą automatycznie zmiany wykładni art. 5 w związku z art. 1 ust. 1 dyrektywy 2011/16. Nawet jeśli eksperci państw członkowskich OECD zgadzają się obecnie, że wniosek o przekazanie informacji na temat wszystkich rachunków bankowych podatnika i wszystkich bliżej nieokreślonych rachunków bankowych innych osób związanych z danym podatnikiem skierowany do danego banku stanowi przykład przewidywalnego związku w rozumieniu art. 26 modelowej konwencji OECD, nie wynika z tego automatycznie, że dotyczy to również art. 1 ust. 1 i art. 5 dyrektywy 2011/16.

122. Trybunał może – jeżeli przekonuje go wykładnia art. 26 modelowej konwencji OECD – przyjąć podejście OECD i interpretować dyrektywę w podobny sposób. Nie ma jednak w tym względzie żadnego prawnego automatyzmu.

53 Punkt 3 wstępu do komentarza do art. 26 modelowej konwencji OECD.

54 Moje opinie w sprawach: N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143, pkt 50 i nast.); T Danmark (C-116/16, EU:C:2018:144, pkt 81 i nast.); Y Denmark (C-117/16, EU:C:2018:145, pkt 81 i nast.); X Denmark (C-118/16, EU:C:2018:146, pkt 50 i nast.); C Danmark (C-119/16, EU:C:2018:147, pkt 50 i nast.); Z Denmark (C-299/16, EU:C:2018:148, pkt 50 i nast.).

55 Zasada 18 lit. b) kodeksu postępowania OECD: „Recommendations of the Organisation, made by the Council in accordance with Articles 5, 6 and 7 of the Convention, shall be submitted to the Members for consideration in order that they may, if they consider it opportune, provide for their implementation „. („Zalecenia organizacji, wydane przez Radę zgodnie z art. 5, 6 i 7 konwencji, są przedkładane członkom do rozpatrzenia, tak aby mogli oni, jeśli uznają to za stosowne, zapewnić ich wdrożenie”.) Tekst dostępny pod adresem: https://www.oecd.org/legal/rules%20of%20Procedure%20OECD%20Oct%202013.pdf.

56 Punkt 29 wstępu do komentarza do modelowej konwencji OECD.

57 Moje opinie w sprawach: N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143, pkt 52); T Danmark (C-116/16, EU:C:2018:144, pkt 83); Y Denmark (C-117/16, EU:C:2018:145, pkt 83); X Denmark (C-118/16, EU:C:2018:146, pkt 52); C Danmark (C-119/16, EU:C:2018:147, pkt 52); Z Denmark (C-299/16, EU:C:2018:148, pkt 50 i nast.)

58 Wyrok z dnia 19 stycznia 2006 r., Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, pkt 50, 56).

123. Należy zatem zbadać, czy wyjaśnienia do art. 26 modelowej konwencji OECD są przekonywające i możliwe do zastosowania. Zmiany w komentarzu do modelowej konwencji OECD po przyjęciu aktu prawa Unii wymagają bardziej intensywnej analizy niż stan komentarza w momencie przyjęcia aktu. Późniejsze zmiany nie mogą bowiem odzwierciedlać woli prawodawcy unijnego.

124. Sąd odsyłający wskazał, że wnioski o przekazanie informacji na podstawie dyrektywy 2011/16 pociągają za sobą ingerencję w prawa podstawowe obywateli Unii. Zgodnie z art. 52 ust. 1 karty takie ograniczenia muszą być przewidziane ustawą. Muszą one zatem opierać się na decyzji krajowego lub unijnego prawodawcy. Ani modelowa konwencja OECD, ani komentarz do niej nie spełniają tego wymogu. Również w wyroku w sprawie N Luxembourg 1 i in.[59], na który powołał się sąd odsyłający, Trybunał nie postulował, aby zmiany w modelowej konwencji OECD lub w komentarzu dokonane po przyjęciu dyrektywy automatycznie zmieniały jej wykładnię.

125. Pojęcie „przewidywalnego związku", o którym mowa w art. 5 w związku z art. 1 ust. 1 dyrektywy 2011/16, pozostaje zatem przedmiotem autonomicznej wykładni w prawie Unii. W związku z tym istotne są przede wszystkim brzmienie i cel tych przepisów.

2. Dwa cele kryterium „przewidywalnego związku"

126. Zgodnie z motywem 9 dyrektywy 2011/16 standard „przewidywalnego związku" ma zapewnić jak najszerszą wymianę informacji w sprawach podatkowych. Jednocześnie powinno zostać w ten sposób sprecyzowane, że państwa członkowskie nie mają prawa angażować się w szeroko zakrojone poszukiwania (tzw. *fishing expeditions*) ani zwracać się o informacje, co do których jest mało prawdopodobne, że są związane ze sprawami podatkowymi danego podatnika[60].

127. Moim zdaniem wynika z tego, że z jednej strony, pożądane informacje muszą mieć pewne materialne znaczenie dla ustalenia podatku we wnioskującym państwie członkowskim [aspekt materialny, zob. w tej kwestii lit. a)]. Z drugiej strony, państwa członkowskie nie powinny mieć prawa angażowania się w czyste poszukiwanie dowodów (tj. nie powinny mieć prawa składania wniosków o przekazanie informacji „w ciemno" lub angażowania się w tzw. *fishing expeditions*) [aspekt formalny, zob. w tej kwestii lit. b)].

a) Ograniczone badanie przewidywalnego związku we współpracującym państwie członkowskim w celu ułatwienia wymiany informacji

128. Trybunał bardzo obszernie omówił już aspekt materialny w sprawie Berlioz. Zgodnie z wyrokiem w tej sprawie to do organu wnioskującego należy w zależności od okoliczności sprawy dokonanie oceny przewidywalnego związku informacji, o które zwrócono się do celów tego dochodzenia, z uwzględnieniem przebiegu postępowania oraz zwykłych źródeł informacji, które mógł on wykorzystać. Organ wnioskujący dysponuje w tym względzie marginesem uznania[61]. Zakres kontroli sprawowanej przez organ współpracujący jest ograniczony[62].

59 Wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., N Luxembourg 1 i in. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134, pkt 90–93).

60 Wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 66).

61 Wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 70, 71).

62 Wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 76).

129. Organ współpracujący musi co do zasady zaufać organowi wnioskującemu i założyć, że wniosek o przekazanie informacji, który otrzymał, jest jednocześnie zgodny z prawem krajowym organu wnioskującego i konieczny w ramach prowadzonego dochodzenia. Ponadto organ współpracujący nie dysponuje zazwyczaj pogłębioną wiedzą co do kontekstu faktycznego i stanu prawnego obowiązującego w państwie wnioskującym. W związku z tym organ współpracujący nie może zastąpić oceny organu wnioskującego własną oceną ewentualnej użyteczności informacji, których dotyczy wniosek [63].

130. Kontrola wykonywana przez organ współpracujący ogranicza się do upewnienia się, że informacje, których dotyczy wniosek, nie pozostają bez żadnego przewidywalnego związku z tożsamością danego podatnika oraz tożsamością osoby trzeciej, która została ewentualnie wymieniona we wniosku o przekazanie informacji, jak też wymogami danego postępowania podatkowego [64]. Ten standard kontroli obowiązuje również sądy we współpracującym państwie członkowskim [65]. W związku z tym informacje, których dotyczy wniosek, nie mogą być w oczywisty sposób nieistotne dla potrzeb kontroli podatkowej ze strony organu wnioskującego.

131. Aby umożliwić organowi współpracującemu dokonanie takich ustaleń – choćby w ograniczonym zakresie – organ wnioskujący musi przedstawić wystarczające uzasadnienie swojego wniosku o przekazanie informacji. Musi on określić cel informacji w ramach postępowania podatkowego prowadzonego względem podatnika, którego tożsamość podano we wniosku o przekazanie informacji [66]. Uzasadnienie to powinno pozwolić sądowi krajowemu na przeprowadzenie kontroli zgodności z prawem wniosku o przekazanie informacji [67]. Samo uzasadnienie o charakterze czysto formalnym, z którego nie wynika, dlaczego wnioskowane informacje są istotne zgodnie z prawem krajowym dla postępowania podatkowego we wnioskującym państwie członkowskim, nie spełnia tych wymogów. Do sądu odsyłającego należy jednak weryfikacja uzasadnienia wniosku o przekazanie informacji.

b) Nie angażowanie się w poszukiwanie dowodów

132. Kryterium „przewidywalnego związku" ma, zgodnie z motywem 9 dyrektywy 2011/16, precyzować, że państwa członkowskie nie mają prawa angażować się w poszukiwanie dowodów (*fishing expeditions*) (pkt 126 i 127 niniejszej opinii). Powinno to między innymi zapewnić również funkcjonalność systemu wymiany informacji, aby nie był on przeciążony wnioskami składanymi „w ciemno".

133. W związku z tym decydującą kwestią jest to, kiedy w ramach dyrektywy 2011/16 istnieje niedopuszczalne poszukiwanie dowodów, względnie kiedy jest udzielana dopuszczalna pomoc administracyjna w celu ustalenia stanu faktycznego. Trybunał nie wyjaśnił jeszcze tej kwestii w kontekście transgranicznej pomocy administracyjnej.

63 Wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 77).
64 Wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 82).
65 Wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 85).
66 Wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 80).
67 Wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 84).

134. Jednakże Trybunał zajmował się podobną problematyką w dziedzinie prawa konkurencji. W celu wykrycia i ukarania antykonkurencyjnego zachowania przedsiębiorstw Komisja może mianowicie wydawać decyzje nakazujące kontrolę w stosunku do przedsiębiorstw, których dotyczy sprawa [68]. Artykuł 20 ust. 4 zdanie drugie rozporządzenia nr 1/2003 precyzuje w tym względzie, że Komisja musi określić w takich decyzjach w szczególności przedmiot i cel kontroli [69]. Ma to zapobiec przeprowadzaniu przez Komisję przypadkowych kontroli bez konkretnego podejrzenia [70] – taka praktyka jest często określana zwrotem *fishing expeditions*.

135. Jak już wskazałam w tym względzie [71], Komisja jest zobowiązana dokładnie wskazać w swojej decyzji w sprawie kontroli, co jest poszukiwane, i elementy, których ma dotyczyć kontrola [72]. Innymi słowy, z uzasadnienia decyzji w sprawie kontroli musi wynikać, jakie podejrzewane naruszenia zamierza badać Komisja [73]. Chodzi przy tym o zrozumiały dla zainteresowanych przedsiębiorstw opis zarzucanych przez Komisję naruszeń prawa konkurencji.

136. Powyższe podejście można zastosować do obecnej konstelacji transgranicznej pomocy administracyjnej. Również w tym przypadku konieczne jest, aby organ współpracujący był w stanie określić, co organ wnioskujący zamierza badać. Musi on – jak stwierdzono powyżej – przynajmniej sprawdzić, czy informacje te nie są w oczywisty sposób nieistotne. Ponadto takie uzasadnienie jest ważne dla środka prawnego, mającego źródło w prawach podstawowych, przysługującego adresatowi (zob. pkt 47 i nast. powyżej), zainteresowanemu podatnikowi (zob. pkt 59 i nast. powyżej) oraz ewentualnie zainteresowanym osobom trzecim (zob. pkt 83 i nast. powyżej), aby mogli oni bronić się skutecznie przed nieuzasadnionym żądaniem informacji ze strony organu współpracującego.

137. Jeżeli jednak organ wnioskujący musi wskazać przypuszczenia, które chce sprawdzić, składając wniosek o przekazanie informacji, to wymogi takie nie są automatycznie spełnione w sytuacji zapytania o wszystkie „bliżej nieokreślone rachunki bankowe innych osób związanych z podatnikiem, którego dotyczy sprawa".

138. Z reguły organ wnioskujący musi raczej zawrzeć we wniosku o przekazanie informacji okoliczności faktyczne, które chce zbadać, lub przynajmniej konkretne podejrzenia co do tych okoliczności faktycznych i ich znaczenia na gruncie prawa podatkowego. Informacje te muszą umożliwiać państwu współpracującemu uzasadnienie przed jego sądami udzielenia pomocy administracyjnej mimo odpowiednich ingerencji w prawa podstawowe (adresata, podatnika lub zainteresowanych osób trzecich). Wymogi dotyczące obowiązku uzasadnienia zwiększają się wraz z zakresem i wrażliwym charakterem żądanych informacji [74].

68 Zobacz wyroki: z dnia 25 czerwca 2014 r., Nexans i Nexans France/Komisja (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, pkt 33); z dnia 22 października 2002 r., Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, pkt 42); z dnia 21 września 1989 r., Hoechst/Komisja (46/87 i 227/88, EU:C:1989:337, pkt 25).

69 Zobacz wyroki: z dnia 30 stycznia 2020 r., České dráhy/Komisja (C-538/18 P i C-539/18 P, EU:C:2020:53, pkt 40); z dnia 25 czerwca 2014 r., Nexans i Nexans France/Komisja (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, pkt 34); z dnia 22 października 2002 r., Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, pkt 47); z dnia 21 września 1989 r., Hoechst/Komisja (46/87 i 227/88, EU:C:1989:337, pkt 29).

70 Zobacz w tym względzie moje opinie w sprawach: Nexans France i Nexans/Komisja (C-606/18 P, EU:C:2020:207, pkt 55); Nexans i Nexans France/Komisja (C-37/13 P, EU:C:2014:223, pkt 43, 52); Solvay/Komisja (C-109/10 P, EU:C:2011:256, pkt 138).

71 Moje opinie w sprawach: Nexans France i Nexans/Komisja (C-606/18 P, EU:C:2020:207, pkt 55, 56); Nexans i Nexans France/Komisja (C-37/13 P, EU:C:2014:223, pkt 52).

72 Wyrok z dnia 22 października 2002 r., Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, pkt 83).

73 Wyroki: z dnia 25 czerwca 2014 r., Nexans i Nexans France/Komisja (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, pkt 35); z dnia 17 października 1989 r., Dow Chemical Ibérica i in./Komisja (od 97/87 do 99/87, EU:C:1989:380, pkt 45); Dow Benelux/Komisja (85/87, EU:C:1989:379, pkt 9); z dnia 21 września 1989 r., Hoechst/Komisja (46/87 i 227/88, EU:C:1989:337, pkt 41). Zobacz także moja opinia w sprawie Solvay/Komisja (C-109/10 P, EU:C:2011:256, pkt 138).

74 Podobnie Schweizerisches Bundesgericht (szwajcarski sąd federalny), wyrok z dnia 12 września 2016 r. – 2C_276/2016 – pkt 6.3 w odniesieniu do poziomu szczegółowości przedstawionych okoliczności faktycznych.

139. Wniosek o pomoc administracyjną nie będzie zatem wykazywał przewidywalnego związku, jeśli zostanie złożony w celu uzyskania dowodów w sposób przypadkowy i bez konkretnego związku z trwającym postępowaniem podatkowym [75].

140. Przy odróżnianiu informacji, które wydają się istotne, od niedopuszczalnych poszukiwań dowodów należy wziąć pod uwagę różne czynniki. Po pierwsze, zależy to od przedmiotu dochodzenia organu wnioskującego i od tego, jaki zarzut podatkowy organ ten postawił. Następnie pewną rolę odgrywa również wcześniejsze zachowanie [76] podatnika. Schweizerisches Bundesgericht (szwajcarski sąd federalny) słusznie domaga się, aby istniały konkretne wskazówki świadczące o nieprzestrzeganiu zobowiązań podatkowych [77].

141. Tak byłoby na przykład w niniejszym przypadku, gdyby podatnik wcześniej zataił rachunki bankowe lub relacje z osobami trzecimi, które są z nim powiązane, lub gdyby dostarczył sprzeczne informacje w postępowaniu podatkowym. Wreszcie zależy to również od tego, jakie okoliczności ustalił do tej pory wnioskujący organ podatkowy. Na przykład może zaistnieć szczególna potrzeba zwrócenia się z wnioskiem o przekazanie informacji w przypadku rozgałęzionych sieci przedsiębiorstw, które zawarły między sobą niewyjaśnione transakcje finansowe. To samo dotyczy przypadków, w których poprzednie dochodzenia ujawniły sprzeczne informacje, które obecnie należy wyjaśnić przy pomocy banku A.

142. W niniejszym przypadku hiszpański organ administracji podatkowej musi zatem przedstawić na przykład wyjaśnienia, dlaczego zakłada, że podatnik posiada inne rachunki bankowe w banku A, że występują dalsze nieujawnione dochody i transfery aktywów między podatnikiem a spółkami B, C i D.

143. W braku takich konkretnych wyjaśnień wniosek o przekazanie informacji w celu zidentyfikowania wszystkich rachunków bankowych podatnika w danym banku oraz wszystkich bliżej nieokreślonych rachunków bankowych osób trzecich mających jakikolwiek związek z podatnikiem nie jest dopuszczalny na podstawie dyrektywy 2011/16, lecz stanowi niedopuszczalne poszukiwanie dowodów (*fishing expedition*).

144. Należy jednak dokonać niezbędnego rozróżnienia w ramach ogólnej oceny z uwzględnieniem wszystkich okoliczności konkretnej sprawy. W związku z tym stanowi to zadanie sądu odsyłającego.

145. Jeżeli sąd odsyłający uzna, że wniosek o przekazanie informacji stanowi niedopuszczalne poszukiwanie dowodów, to współpracujący organ podatkowy może nie zastosować się do tego wniosku. Jest tak, gdyż zgodnie z art. 1 ust. 1 i art. 5, z uwzględnieniem motywu 9 dyrektywy 2011/16, państwa członkowskie nie mają prawa brać udziału w poszukiwaniu dowodów (*fishing expeditions*).

3. Wniosek w przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego w obu sprawach

146. Artykuł 1 ust. 1 i art. 5 dyrektywy 2011/16 należy interpretować w ten sposób, że organ wnioskujący musi uzasadnić wniosek o przekazanie informacji, aby organ współpracujący mógł sprawdzić, czy w oczywisty sposób nie brakuje przewidywalnego związku z ustaleniem podatku przez organ wnioskujący. Wniosek musi zawierać konkretne wskazówki dotyczące okoliczności faktycznych lub transakcji istotnych z podatkowego punktu widzenia, tak aby wykluczyć możliwość niedopuszczalnego poszukiwania dowodów (*fishing expeditions*).

75 W tym sensie również Schweizerisches Bundesgericht (szwajcarski sąd federalny), wyroki: z dnia 26 lipca 2019 r. – 2C_653/2018 –, pkt 6.1.2 i nast.; z dnia 12 września 2016 r. – 2C_276/2016 –, pkt 6.1.2 i nast.

76 Tak wyraźnie również Schweizerisches Bundesgericht (szwajcarski sąd federalny) w wyroku z dnia 12 września 2016 r. – 2C_276/2016 – pkt 6.4.3. Decydujące znaczenie ma zachowanie klienta banku, z którego można wywnioskować, że dana osoba faktycznie nie zadeklarowała prawidłowo aktywów lub dochodów.

77 Schweizerisches Bundesgericht (szwajcarski sąd federalny), wyrok z dnia 26 lipca 2019 r. – 2C_653/2018, pkt 6.2.2.

VI. Wnioski

147. Proponuję zatem, aby na pytania prejudycjalne zadane przez Cour administrative (sąd administracyjny wyższej instancji, Luksemburg) odpowiedzieć w następujący sposób:

1) Artykuł 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że decyzja, w której organ współpracujący, wezwany do udzielenia pomocy na podstawie dyrektywy 2011/16 w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania zobowiązuje daną osobę do udzielenia informacji dotyczących podatnika lub osób trzecich, może zostać zaskarżona przez tę osobę, podatnika i zainteresowane osoby trzecie przed sądami współpracującego państwa członkowskiego.

2) Artykuł 1 ust. 1 i art. 5 dyrektywy 2011/16 należy interpretować w ten sposób, że organ wnioskujący musi uzasadnić wniosek o przekazanie informacji, aby organ współpracujący mógł sprawdzić, czy w oczywisty sposób nie brakuje przewidywalnego związku żądanych informacji z ustaleniem podatku przez organ wnioskujący. Wniosek musi zawierać konkretne wskazówki dotyczące okoliczności faktycznych lub transakcji istotnych z podatkowego punktu widzenia, tak aby wykluczyć możliwość niedopuszczalnego poszukiwania dowodów (*fishing expedition*).