



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 16 maja 2017 r.<sup>1</sup>

Odesłanie prejudycjalne — Dyrektywa 2011/16/UE — Współpraca administracyjna w dziedzinie opodatkowania — Artykuł 1 ust. 1 — Artykuł 5 — Wniosek o przekazanie informacji skierowany do osoby trzeciej — Odmowa udzielenia odpowiedzi — Sankcja — Pojęcie „przewidywalnego związku” informacji, których dotyczy wniosek — Kontrola organu współpracującego — Kontrola sądowa — Zakres — Karta praw podstawowych Unii Europejskiej — Artykuł 51 — Wprowadzanie w życie prawa Unii — Artykuł 47 — Prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem — Dostęp sądu i osoby trzeciej do wniosku o przekazanie informacji złożonego przez organ wnioskujący

W sprawie C-682/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Cour administrative (sąd administracyjny, Luksemburg) postanowieniem z dnia 17 grudnia 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 grudnia 2015 r., w postępowaniu:

**Berlioz Investment Fund SA**

przeciwko

**Directeur de l'administration des contributions directes,**

TRYBUNAŁ (wielka izba)

w składzie: K. Lenaerts, prezes, A. Tizzano, wiceprezes, M. Ilešič, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, M. Berger i A. Prechal, prezesi izb, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, E. Jarašiūnas, C.G. Fernlund (sprawozdawca), C. Vajda i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: V. Giacobbo-Peyronnel, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 8 listopada 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Berlioz Investment Fund SA przez adwokata J.P. Dreschera,
- w imieniu rządu luksemburskiego przez A. Germeaux oraz D. Holderer, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez adwokatów P.E. Partscha oraz T. Evans,
- w imieniu rządu belgijskiego przez J.C. Halleux oraz M. Jacobs, działających w charakterze pełnomocników,

<sup>1</sup> — Język postępowania: francuski.

- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu francuskiego początkowo przez S. Ghiandoni, działającą w charakterze pełnomocnika, a następnie przez E. de Moustier, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez P. Garofolego, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczyńską, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu fińskiego przez S. Hartikainena, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyälä, J.P. Brakelanda, H. Krämera i W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 10 stycznia 2017 r.,

wydaje następujący

### Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy w szczególności wykładni art. 1 ust. 1 i art. 5 dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG (Dz.U. 2011, L 64, s. 1), jak również art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwaną dalej „kartą”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Berlioz Investment Fund SA (zwaną dalej „Berlioz”) a directeur de l’administration des contributions directes (dyrektorem luksemburskiego organu ds. podatków bezpośrednich, Luksemburg) dotyczącego sankcji pieniężnej nałożonej na Berlioz przez ten organ z uwagi na nieudzielenie odpowiedzi na wniosek o przekazanie informacji w ramach wymiany informacji z francuskim organem podatkowym.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

#### *Karta*

- 3 Artykuł 47 karty, zatytułowany „Prawo do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu”, przewiduje:

„Każdy, kogo [czyje] prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w niniejszym artykule.

Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy. Każdy ma możliwość uzyskania porady prawnej, skorzystania z pomocy obrońcy i przedstawiciela.

[...]”.

### *Dyrektywa 2011/16*

4 Motywy 1, 2, 6–9 i 19 dyrektywy 2011/16 stanowią:

„(1) [...] W związku ze znacznym wzrostem mobilności podatników i liczby transakcji transgranicznych oraz rosnącą internacjonalizacją w obszarze instrumentów finansowych państwom członkowskim jest coraz trudniej prawidłowo określać wysokość należnych podatków. Te narastające trudności mają wpływ na funkcjonowanie systemów podatkowych i prowadzą do podwójnego opodatkowania, które z kolei skłania do oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania [...].

(2) [...] W celu przewyciężenia negatywnych skutków tego zjawiska konieczne jest stworzenie nowego systemu współpracy administracyjnej między administracjami podatkowymi państw członkowskich. Potrzebne są instrumenty służące budowie zaufania między państwami członkowskimi poprzez ustanowienie takich samych zasad, obowiązków i praw dla wszystkich państw członkowskich.

[...]

(6) [...] Do celów skutecznej współpracy administracyjnej za właściwy instrument uznaje się zatem niniejszą nową dyrektywę.

(7) Niniejsza dyrektywa uwzględnia osiągnięcia dyrektywy [Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. 1977, L 336, s. 15)], ale tam, gdzie jest to niezbędne, przewiduje bardziej jasne i precyzyjne zasady współpracy administracyjnej między państwami członkowskimi, aby umożliwić szerszą współpracę administracyjną między państwami członkowskimi, w szczególności w odniesieniu do wymiany informacji [...].

(8) [...] Należy [...] przewidzieć powstanie bardziej bezpośrednich kontaktów między służbami w celu zwiększenia efektywności i sprawności współpracy [...].

(9) Państwa członkowskie powinny wymieniać informacje dotyczące poszczególnych spraw, w przypadku gdy inne państwo członkowskie zwróci się ze stosownym wnioskiem, i powinny przeprowadzić niezbędne postępowanie w celu uzyskania tych informacji. 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. Choć art. 20 niniejszej dyrektywy zawiera wymogi proceduralne, przepisy te należy interpretować liberalnie, tak aby nie utrudnić skutecznej wymiany informacji.

[...]

(19) Sytuacje, w których współpracujące państwo członkowskie może odmówić udzielenia informacji, powinny być wyraźnie określone i ograniczone, uwzględniając pewne interesy prywatne, które należy chronić, a także interes publiczny”.

5 Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy 2011/16 stanowi:

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

6 Artykuł 5 tej dyrektywy przewiduje:

„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”.

7 Artykuł 16 ust. 1 rzeczony dyrektywy brzmi następująco:

„Informacje przekazane między państwami członkowskimi w jakiejkolwiek formie zgodnie z niniejszą dyrektywą są objęte obowiązkiem zachowania tajemnicy służbowej i korzystają z takiej ochrony, jaką objęte są podobne informacje na mocy krajowego prawa państwa członkowskiego, które informacje te otrzymuje [...].

[...]”.

8 Artykuł 17 tejże dyrektywy, zatytułowany „Ograniczenia”, stanowi:

„1. Organ współpracujący w jednym państwie członkowskim udziela organowi wnioskującemu w innym państwie członkowskim informacji, o których mowa w art. 5, pod warunkiem że organ wnioskujący wyczerpał zwykle źródła informacji, których mógł użyć w danych okolicznościach do uzyskania informacji, których wniosek dotyczy, bez zagrożenia osiągnięcia swojego celu.

2. Niniejsza dyrektywa nie zobowiązuje współpracującego państwa członkowskiego do przeprowadzenia postępowania lub przekazania informacji, jeżeli przeprowadzenie takiego postępowania lub gromadzenie informacji, których wniosek dotyczy, przez to państwo członkowskie do jego własnych celów byłoby sprzeczne z jego prawodawstwem.

3. Właściwy organ współpracującego państwa członkowskiego może odmówić udzielenia informacji, jeżeli wnioskujące państwo członkowskie nie jest w stanie, z przyczyn prawnych, udzielić podobnych informacji.

4. Można odmówić udzielenia informacji, w przypadku gdy prowadziłyby to do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej lub procesu produkcyjnego lub w przypadku gdy ujawnienie informacji byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym.

5. Organ współpracujący informuje organ wnioskujący o przyczynach odrzucenia wniosku o udzielenie informacji”.

9 Artykuł 18 dyrektywy 2011/16, zatytułowany „Obowiązki”, stanowi:

„1. Jeżeli państwo członkowskie zwraca się z wnioskiem o udzielenie informacji zgodnie z niniejszą dyrektywą, współpracujące państwo członkowskie stosuje dostępne mu środki gromadzenia informacji celem uzyskania informacji, których dotyczy wniosek, nawet jeżeli informacje te mogą nie być potrzebne temu państwu członkowskiemu do jego własnych celów podatkowych. Obowiązek ten pozostaje bez uszczerbku dla art. 17 ust. 2, 3 i 4, na któr[y] nie można się w żadnym wypadku powoływać celem umożliwienia współpracującemu państwu członkowskiemu odmowy udzielenia informacji jedynie z uwagi na brak interesu krajowego w takich informacjach.

2. Artykułu 17 ust. 2 i 4 nie można w żadnym wypadku interpretować jako umożliwiającego współpracującemu organowi państwa członkowskiego odmowę udzielenia informacji jedynie ze względu na to, że informacje te znajdują się w posiadaniu banku, innej instytucji finansowej, pełnomocnika lub osoby działającej w charakterze przedstawiciela lub powiernika lub dlatego, że dotyczą one udziałów własnościowych w jakiejś osobie [w danym podmiocie].

[...]”.

- 10 Artykuł 20 ust. 1 dyrektywy 2011/16 przewiduje w odniesieniu do wniosków o przekazanie informacji i o przeprowadzenie postępowania administracyjnego zgodnie z art. 5 tejże dyrektywy użycie, jeśli tylko to możliwe, formularza przyjętego przez Komisję. Tenże art. 20 ust. 2 brzmi następująco:

„Standardowy formularz, o którym mowa w ust. 1, zawiera co najmniej następujące informacje przekazywane przez organ wnioskujący:

- a) tożsamość osoby będącej przedmiotem sprawdzania lub dochodzenia;
- b) cel wniosku o informacje z podatkowego punktu widzenia.

Organ wnioskujący może – w zakresie, w jakim są mu one znane i zgodnie z sytuacją międzynarodową – przekazać nazwisko i adres każdej osoby, co do której istnieją podstawy, aby sądzić, że posiada ona informacje, których dotyczy wniosek, jak również wszelkie elementy mogące ułatwić organowi współpracującemu gromadzenie informacji”.

- 11 Artykuł 22 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2011/16 przewiduje:

„Państwa członkowskie podejmują wszystkie niezbędne działania w celu:

[...]

- c) zapewnienia sprawnego funkcjonowania uzgodnień dotyczących współpracy administracyjnej przewidzianych w niniejszej dyrektywie”.

### ***Prawo luksemburskie***

#### ***Ustawa z dnia 29 marca 2013 r.***

- 12 Dyrektywa 2011/16 została transponowana do prawa luksemburskiego na mocy loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs (ustawy z dnia 29 marca 2013 r. w sprawie transpozycji dyrektywy 2011/16 oraz w sprawie nowelizacji ordynacji podatkowej i uchylenia znowelizowanej ustawy z dnia 15 marca 1979 r. o międzynarodowej współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków bezpośrednich) (*Mémorial* A 2013, s. 756, zwanej dalej „ustawą z dnia 29 marca 2013 r.”).

- 13 Artykuł 6 ustawy z dnia 29 marca 2013 r. przewiduje:

„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 być istotne do celów stosowania i egzekwowania przepisów krajowych wnioskującego państwa członkowskiego dotyczących podatków, o których mowa w art. 1”.

- 14 Artykuł 8 ust. 1 ustawy z dnia 29 marca 2013 r. stanowi:

„Luksemburski organ współpracujący udziela informacji, o których mowa w art. 6, najszybciej jak to możliwe, lecz nie później niż sześć miesięcy od daty otrzymania wniosku. Jednak w przypadku gdy organ współpracujący posiada już te informacje, są one przekazywane w ciągu dwóch miesięcy od tej daty”.

***Ustawa z dnia 25 listopada 2014 r.***

15 Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (ustawa z dnia 25 listopada 2014 r. w sprawie procedury mającej zastosowanie do wymiany informacji na wnioski w dziedzinie opodatkowania i zmieniająca ustawę z dnia 31 marca 2010 r. zatwierdzającą umowy podatkowe oraz określającą właściwe w tym celu postępowanie w dziedzinie wymiany informacji na wnioski) (*Mémorial A* 2014, s. 4170 zwana dalej „ustawą z dnia 25 listopada 2014 r.”) zawiera następujące przepisy.

16 Artykuł 1 ust. 1 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. stanowi:

„Niniejsza ustawa ma zastosowanie od chwili jej wejścia w życie do wniosków o wymianę informacji złożonych w dziedzinie opodatkowania przez właściwy organ państwa wnioskującego na podstawie:

[...]

4) [...] ustawy z dnia 29 marca 2013 r. dotyczącej współpracy administracyjnej w sprawach podatkowych;

[...]”.

17 Artykuł 2 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. przewiduje:

„1. 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.

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

[...]”.

18 Zgodnie z art. 3 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r.:

„1. Właściwy organ podatkowy bada formalną prawidłowość wniosku o wymianę informacji. Wniosek o wymianę informacji ma prawidłową formę, jeżeli zawiera wskazanie podstawy prawnej i właściwego organu, który złożył wniosek, a także inne informacje przewidziane przez umowy i ustawy.

[...]

3. Jeżeli właściwy organ podatkowy nie posiada wymaganych informacji, dyrektor właściwego organu podatkowego lub jego przedstawiciel listem poleconym skierowanym do posiadacza informacji doręcza swoją decyzję nakazującą przedstawienie wymaganych informacji. Doręczenie decyzji posiadaczowi wymaganych informacji ma skutek doręczenia każdej wskazanej w niej innej osobie.

4. Nie można ujawnić wniosku o wymianę informacji. Decyzja nakazująca zawiera tylko te dane, które są niezbędne, aby posiadacz informacji mógł zidentyfikować wymagane informacje.

[...]”.

19 Artykuł 5 ust. 1 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. stanowi:

„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 EUR. Jej kwota jest ustalana przez dyrektora właściwego organu podatkowego lub jego przedstawiciela”.

20 Artykuł 6 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. ma następujące brzmienie:

„1. Od decyzji o wymianie informacji i decyzji nakazujących, 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, Luksemburg]. Skargę należy wnieść w terminie miesiąca od doręczenia decyzji posiadaczowi wymaganych informacji. Skarga ma skutek zawieszający [...]”.

Od orzeczeń tribunal administratif [sądu administracyjnego] przysługuje skarga apelacyjna do Cour administrative [trybunału administracyjnego]. Skargę należy wnieść w terminie 15 dni od doręczenia stronie wyroku przez sekretariat sądu. [...] Cour administrative [trybunał administracyjny] orzeka w terminie miesiąca od złożenia odpowiedzi na skargę lub od wygaśnięcia terminu na wniesienie tej odpowiedzi”.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

21 Berlioz jest spółką akcyjną prawa luksemburskiego pobierającą dywidendy od swojej spółki zależnej – spółki akcyjnej uproszczonej prawa francuskiego Cofima – zwolnionej z podatku u źródła.

22 W dniu 3 grudnia 2014 r. francuska administracja podatkowa, powziąwszy wątpliwości w kwestii, czy zwolnienie, z którego korzystała spółka Cofima, spełniało przesłanki przewidziane w prawie francuskim, zwróciła się do luksemburskiej administracji podatkowej z wnioskiem o przekazanie informacji dotyczących spółki Berlioz, w szczególności na podstawie dyrektywy 2011/16.

23 W następstwie tego directeur de l’administration des contributions directes w dniu 16 marca 2015 r. wydał decyzję stwierdzającą, że francuskie organy podatkowe badające sytuację podatkową spółki Cofima potrzebowały uzyskać informacje w celu zajęcia stanowiska w przedmiocie zastosowania pobranego u źródła podatku od dywidend wypłaconych przez Cofima na rzecz Berlioz. W decyzji ten organ ten zgodnie z art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. nakazał spółce Berlioz przekazanie określonych informacji, a w szczególności wskazanie:

- czy spółka ma siedzibę faktycznego zarządu w Luksemburgu oraz główne cechy tej siedziby (opis siedziby, powierzchnia biurowa, wyposażenie rzeczowe i informatyczne należące do spółki Berlioz, kopia umowy najmu lokali, adres do korespondencji), z potwierdzającymi to dokumentami;
- listy pracowników spółki Berlioz z podaniem ich funkcji w spółce oraz pracowników związanych z siedzibą spółki;
- czy spółka Berlioz wynajmuje siłę roboczą w Luksemburgu;

- czy istnieje umowa pomiędzy spółkami Berlioz i Cofimą, a jeżeli tak – przedstawienie kopii takiej umowy;
  - udziałów spółki Berlioz w innych spółkach oraz tego, jak te udziały zostały sfinansowane, z potwierdzającymi to dokumentami;
  - nazwisk i adresów wspólników spółki Berlioz, a także kwoty kapitału posiadanego przez każdego wspólnika oraz procentu udziału każdego wspólnika;
  - wartości, według jakiej udziały spółki Cofima zostały objęte przez spółkę Berlioz przed walnym zgromadzeniem akcjonariuszy spółki Cofima w dniu 7 marca 2012 r., oraz chronologii wartości, według jakiej udziały spółki Cofima zostały objęte przez spółkę Berlioz przy wniesieniu wkładu w dniu 5 grudnia 2002 r., wkładu w dniu 31 października 2003 r. oraz przy nabyciu w dniu 2 października 2007 r.
- 24 W dniu 21 kwietnia 2015 r. spółka Berlioz przekazała, że zastosowała się do decyzji nakazowej z dnia 16 marca 2015 r., z wyjątkiem informacji dotyczących nazwisk i adresów wspólników spółki, kwoty kapitału posiadanego przez każdego wspólnika oraz procentu udziału każdego wspólnika, z uwagi na fakt, że informacje te nie wydawały się być istotne w rozumieniu dyrektywy 2011/16 do celów ustalenia, czy wypłata dywidend przez jej spółkę zależną powinna być objęta potrąceniem u źródła, co stanowiło przedmiot kontroli przeprowadzanej przez francuską administrację podatkową.
- 25 Decyzją z dnia 18 maja 2015 r. directeur de l'administration des contributions directes, na podstawie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r., nałożył na spółkę Berlioz grzywnę administracyjną w wysokości 250 000 EUR z uwagi na odmowę udzielenia przez nią tych informacji.
- 26 W dniu 18 czerwca 2015 r. spółka Berlioz wniosła do tribunal administratif (sądu administracyjnego) skargę na decyzję directeur de l'administration des contributions directes, w której nałożono na nią grzywnę, żądając zbadania zasadności decyzji nakazowej z dnia 16 marca 2015 r.
- 27 Wyrokiem z dnia 13 sierpnia 2015 r. tribunal administratif (sąd administracyjny) uznał główną skargę o zmianę decyzji za częściowo zasadną i obniżył grzywnę do 150 000 EUR, ale w pozostałym zakresie oddalił skargę i stwierdził, że nie ma konieczności orzekania w przedmiocie pomocniczej skargi o stwierdzenie nieważności.
- 28 Skargą z dnia 31 sierpnia 2015 r. spółka Berlioz wniosła apelację do Cour administrative (trybunału administracyjnego), podnosząc, że odmowa zbadania przez tribunal administratif (sąd administracyjny) zasadności decyzji nakazowej z dnia 16 marca 2015 r., stosownie do art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r., narusza jej prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem gwarantowane przez art. 6 ust. 1 europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, podpisanej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. (zwanej dalej „EKPC”).
- 29 Cour administrative (trybunał administracyjny) uznał, że może być konieczne uwzględnienie w szczególności art. 47 karty, który odpowiada prawu ustanowionemu w art. 6 ust. 1 EKPC, i zwrócił się do stron w postępowaniu głównym o przedstawienie uwag w tej kwestii.
- 30 Sąd ten zastanawia się, 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 stanowiącej podstawę nałożenia na niego sankcji. Zastanawia się on w szczególności nad pojęciem „przewidywalnego związku” informacji, których dotyczy wnioski, użytym w art. 1 ust. 1 dyrektywy 2011/16, i zakresem kontroli, jaką mogą prowadzić w tym zakresie organy podatkowe i organy sądowe państwa współpracującego, bez zagrożenia jednocześnie realizacji celów tej dyrektywy.



31 W związku z powyższym Cour administrative (trybunał administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy państwo członkowskie stosuje prawo Unii i w ten sposób umożliwia stosowanie karty zgodnie z jej art. 51 ust. 1 w sytuacji takiej jak w niniejszym postępowaniu, jeżeli nakłada ono na adresata administracyjną sankcję pieniężną z tytułu zarzucanych mu uchybień dotyczących obowiązków współpracy wynikających z decyzji nakazowej wydanej przez jego właściwy organ krajowy na podstawie przepisów proceduralnych prawa krajowego ustanowionych w tym celu w ramach wykonania przez to państwo członkowskie jako państwo współpracujące wniosku o wymianę informacji wydanego przez inne państwo członkowskie i uzasadnionego przez to ostatnie w szczególności przepisami dyrektywy 2011/16 dotyczącymi wymiany informacji na wniosek?
- 2) W wypadku potwierdzenia zastosowania karty w niniejszej sprawie – czy adresat może powołać się na art. 47 karty, jeżeli uzna, że nałożona na niego wspomniana administracyjna sankcja pieniężna zobowiązuje go do udzielenia informacji w ramach wykonania przez właściwy organ współpracującego państwa członkowskiego, którego jest rezydentem, wniosku o informacje wydanego przez inne państwo członkowskie, który nie ma żadnego uzasadnienia w rzeczywistym celu podatkowym, tak że w tym wypadku brak jest uzasadnionego celu, i który ma na celu uzyskanie informacji niemających przewidywalnego związku z daną sprawą podatkową?
- 3) W wypadku potwierdzenia zastosowania karty w niniejszej sprawie – czy prawo do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu, takie jak ustanowione w art. 47 karty, wymaga – bez możliwości ustanowienia ograniczeń na podstawie art. 52 ust. 1 karty – aby właściwy sąd krajowy posiadał nieograniczone prawo orzekania, a zatem uprawnienie do kontroli przynajmniej w trybie zażalenia ważności decyzji nakazowej wydanej przez właściwy organ państwa członkowskiego w ramach wykonania wniosku o wymianę informacji złożonego przez właściwy organ innego państwa członkowskiego, w szczególności na podstawie dyrektywy 2011/16, w ramach skargi wniesionej przez posiadacza informacji będącego osobą trzecią, adresata tej decyzji nakazowej, i skierowanej przeciwko decyzji o określeniu administracyjnej sankcji pieniężnej ze względu na uchybienie zarzucane temu podmiotowi prawa w stosunku do jego obowiązku współpracy w ramach wykonania tego wniosku?
- 4) W wypadku potwierdzenia zastosowania karty w niniejszej sprawie – czy [art.] 1 ust. 1 i [art.] 5 dyrektywy 2011/16 w świetle z jednej strony podobieństwa do normy przewidywalnego związku wynikającej z Modelowej konwencji [Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)] w sprawie podatku od dochodu i majątku, a z drugiej strony zasady lojalnej współpracy ustanowionej w art. 4 TUE, łącznie [z celem] dyrektywy 2011/16, należy interpretować w ten sposób, że charakter przewidywalnego związku, w stosunku do rozpatrywanej sprawy podatkowej i wskazanego celu podatkowego, informacji wymaganych przez jedno państwo członkowskie od innego państwa członkowskiego stanowi warunek, jaki powinien spełniać wniosek o informacje, aby po stronie właściwego organu współpracującego państwa członkowskiego powstał obowiązek zastosowania się do niego i uzasadnienia decyzji nakazowej wydanej wobec posiadacza będącego osobą trzecią?
- 5) W wypadku potwierdzenia zastosowania karty w niniejszej sprawie – czy [art. 1] ust. 1 i [art.] 5 dyrektywy 2011/16 w związku z art. 47 karty należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisowi prawnemu państwa członkowskiego ograniczającemu w ogólny sposób badanie przez jego właściwy organ krajowy działający jako organ państwa współpracującego ważności wniosku o informacje do kontroli formalnej prawidłowości i że zobowiązują one sąd krajowy w ramach rozpatrywanej przezeń skargi takiej jak opisana w pytaniu trzecim powyżej do zbadania poszanowania warunku przewidywalnego związku wymaganych informacji we wszystkich aspektach dotyczących związków z danym konkretnym wypadkiem opodatkowania, przywołanym celem podatkowym i poszanowaniem art. 17 dyrektywy 2011/16?

- 6) W wypadku potwierdzenia zastosowania karty w niniejszej sprawie – czy art. 47 [akapit drugi] karty sprzeciwia się przepisowi prawnemu państwa członkowskiego, który wyłącza złożenie do właściwego sądu krajowego państwa współpracującego, w ramach rozpatrywanej przez niego skargi, takiej jak opisana w pytaniu trzecim powyżej, wniosku o informacje skierowanego przez właściwy organ innego państwa członkowskiego i zobowiązuje do przedstawienia tego dokumentu właściwemu sądowi krajowemu oraz przyznania dostępu do niego posiadaczowi będącemu osobą trzecią, a nawet przedstawienia tego dokumentu sądowi krajowemu, bez przyznania dostępu do niego posiadaczowi będącemu osobą trzecią ze względu na poufny charakter tego dokumentu, pod warunkiem że wszystkie trudności powstałe względem posiadacza będącego osobą trzecią przez ograniczenie jego praw powinny być dostatecznie zrekompensowane przez postępowanie prowadzone przed właściwym sądem krajowym?”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### ***W przedmiocie pytania pierwszego***

- 32 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 51 ust. 1 karty należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie stosuje prawo Unii w rozumieniu tego przepisu i w konsekwencji karta znajduje zastosowanie, w sytuacji gdy państwo to 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.
- 33 Zgodnie z art. 51 ust. 1 karty jej postanowienia znajdują zastosowanie do państw członkowskich wyłącznie w zakresie, w jakim państwa te stosują prawo Unii. Należy zatem ustalić, czy można uznać, że środek krajowy przewidujący taką sankcję stanowi stosowanie prawa Unii.
- 34 W tym względzie należy zauważyć, że dyrektywa 2011/16 nakłada na państwa członkowskie określone obowiązki. W szczególności art. 5 tej dyrektywy przewiduje, że organ współpracujący przekazuje określone informacje organowi wnioskującemu.
- 35 Ponadto zgodnie z art. 18 dyrektywy 2011/16, zatytułowanym „Obowiązki”, współpracujące państwo członkowskie stosuje dostępne mu środki gromadzenia informacji celem uzyskania informacji, których dotyczy wniosek.
- 36 Zgodnie z art. 22 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2011/16 państwa członkowskie podejmują też niezbędne działania w celu zapewnienia sprawnego funkcjonowania uzgodnień dotyczących współpracy administracyjnej przewidzianych w tej dyrektywie.
- 37 Dyrektywa 2011/16, odsyłając do dostępnych środków gromadzenia informacji istniejących w prawie krajowym, zobowiązuje jednocześnie państwa członkowskie do podjęcia działań niezbędnych celem uzyskania informacji, których dotyczy wniosek, w sposób pozwalający na wykonanie ciężących na nich obowiązków w dziedzinie wymiany informacji.
- 38 Tymczasem należy stwierdzić, że w celu zagwarantowania skuteczności tej dyrektywy działania te muszą obejmować środki takie jak sankcja pieniężna będąca przedmiotem postępowania głównego, zapewniające odpowiednią zachętę dla adresata decyzji do udzielenia odpowiedzi na wnioski organów podatkowych i tym samym umożliwiające współpracującemu organowi na wypełnienie swych zobowiązań względem organu wnioskującego.

- 39 Okoliczność, że dyrektywa 2011/16 nie przewiduje wyraźnie stosowania sankcji, nie wyklucza uznania, że mieszczą się one w ramach stosowania tej dyrektywy, a zatem należą do zakresu stosowania prawa Unii. Pojęcie „środków gromadzenia informacji” w rozumieniu art. 18 tej dyrektywy oraz pojęcie „działań niezbędnych w celu zapewnienia sprawnego funkcjonowania uzgodnień dotyczących współpracy administracyjnej” w rozumieniu jej art. 22 ust. 1 obejmują takie sankcje.
- 40 W tej sytuacji nie ma znaczenia, że przepis krajowy będący podstawą sankcji takiej jak sankcja nałożona na spółkę Berlioz zawarty jest w ustawie, która nie została przyjęta w celu transpozycji dyrektywy 2011/16, gdyż stosowanie tego przepisu krajowego ma gwarantować stosowanie rzeczony dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 28).
- 41 Należy w rezultacie uznać, że przepisy krajowe takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, przewidujące sankcję za brak udzielenia odpowiedzi na wniosek krajowego organu podatkowego, który ma umożliwić temu organowi wypełnienie ciężących na nim zobowiązań przewidzianych w dyrektywie 2011/16, stanowią przykład stosowania tej dyrektywy.
- 42 Na pierwsze pytanie należy zatem odpowiedzieć, że art. 51 ust. 1 karty należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie stosuje prawo Unii w rozumieniu tego przepisu i w konsekwencji karta znajduje zastosowanie, w sytuacji gdy państwo to w swoim ustawodawstwie przewiduje sankcję pieniężną wobec adresata decyzji, który odmawia udzielenia informacji w ramach wymiany pomiędzy organami podatkowymi, uzasadnionej w szczególności przepisami dyrektywy 2011/16.

#### ***W przedmiocie pytania drugiego***

- 43 Poprzez drugie pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, 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 w ramach wymiany między krajowymi organami podatkowymi na podstawie dyrektywy 2011/16, ma prawo zakwestionować zgodność z prawem tej decyzji.

#### ***W przedmiocie istnienia prawa do środka prawnego na podstawie art. 47 karty***

- 44 Zgodnie z art. 47 karty, zatytułowanym „Prawo do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu”, każdy, czyje prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem. Prawu temu odpowiada spoczywający na państwach członkowskich stosownie do art. 19 ust. 1 akapit drugi TUE obowiązek ustanowienia środków niezbędnych do zapewnienia skutecznej ochrony prawnej w dziedzinach objętych prawem Unii.
- 45 Niektóre rządy podniosły, że w przypadku takim jak będący przedmiotem postępowania głównego „prawo gwarantowane przez prawo Unii” w rozumieniu art. 47 karty nie występowało, gdyż dyrektywa 2011/16 nie ustanawia żadnego prawa jednostek. Zdaniem tych rządów dyrektywa ta, podobnie jak dyrektywa 77/799, badana przez Trybunał w wyroku z dnia 22 października 2013 r., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), dotyczy wyłącznie wymiany informacji między organami podatkowymi i przyznaje prawa wyłącznie tym organom. W rezultacie adresat decyzji, jakim jest spółka Berlioz, nie mógłby twierdzić na podstawie art. 47 karty, że przysługuje mu prawo do skutecznego środka prawnego.
- 46 W tym względzie w pkt 30–36 wskazanego wyroku Trybunał orzekł, że dyrektywa 77/799, której celem jest uregulowanie wzajemnej współpracy pomiędzy organami podatkowymi państw członkowskich, koordynuje przekazywanie danych pomiędzy właściwymi organami, nakładając obowiązki na państwa członkowskie, lecz nie przyznaje szczególnych praw podatnikowi jeśli chodzi o jego udział w procedurze wymiany informacji między tymi organami. W szczególności dyrektywa ta nie przewiduje żadnego obowiązku tychże organów obejmującego wysłuchanie podatnika.

- 47 Dyrektywę 2011/16 w motywie 7 stanowi, że uwzględnia ona osiągnięcia dyrektywy 77/799, przewidując, tam, gdzie to niezbędne, bardziej jasne i precyzyjne zasady współpracy administracyjnej między państwami członkowskimi, aby umożliwić rozszerzenie tej współpracy. Należy stwierdzić, że wobec tego dyrektywa 2011/16 dąży do realizacji analogicznego celu do celu dyrektywy 77/799, którą zastępuje.
- 48 Jednakże nie oznacza to, że adresat decyzji znajdujący się w sytuacji takiej jak spółka Berlioz nie może, zgodnie z art. 47 karty, bronić swojej sprawy przed sądem w ramach stosowania dyrektywy 2011/16.
- 49 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że prawa podstawowe chronione w porządku prawnym Unii znajdują zastosowanie we wszystkich sytuacjach podlegających prawu Unii, a stosowanie tego prawa oznacza jednocześnie zastosowanie praw podstawowych chronionych na mocy karty (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 19–21; a także z dnia 26 września 2013 r., Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, pkt 72, 73).
- 50 W niniejszym przypadku spór w postępowaniu głównym dotyczy sankcji nałożonej na adresata decyzji z uwagi na niewykonanie decyzji nakazującej mu przekazanie organowi współpracującemu informacji mających umożliwić temu organowi realizację wniosku złożonego przez organ wnioskujący w szczególności na podstawie dyrektywy 2011/16. Ponieważ podstawą tej sankcji jest przepis krajowy, który jak wynika z odpowiedzi na pytanie pierwsze, stosuje prawo Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 karty, to jej przepisy, w szczególności jej art. 47, znajdują zastosowanie w okolicznościach sporu rozstrzyganego w postępowaniu głównym (zob. podobnie wyrok z dnia 26 września 2013 r., Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, pkt 74–77).
- 51 Jeśli chodzi w szczególności o wymóg obejmujący prawo zagwarantowane przez prawo Unii w rozumieniu art. 47 karty, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ochrona przed arbitralnymi lub dysproporcjonalnymi ingerencjami władzy publicznej w sferę prywatnej działalności osoby, zarówno fizycznej, jak i prawnej, stanowi ogólną zasadę prawa Unii (wyroki: z dnia 21 września 1989 r., Hoechst/Komisja, 46/87 i 227/88, EU:C:1989:337, pkt 19; z dnia 22 października 2002 r., Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, pkt 27; a także postanowienie z dnia 17 listopada 2005 r., Minoan Lines/Komisja, C-121/04 P, niepublikowane, EU:C:2005:695, pkt 30).
- 52 Na taką ochronę może powołać się adresat decyzji, jakim jest spółka Berlioz, w odniesieniu do aktu wywołującego niekorzystne dla niego skutki, jakim jest nałożenie sankcji będącej przedmiotem postępowania głównego, co oznacza, że taki adresat decyzji może powołać się na prawo zagwarantowane przez prawo Unii w rozumieniu art. 47 karty, przyznające mu prawo do skutecznego środka prawnego.

### *Co do przedmiotu prawa do środka prawnego*

- 53 Co się tyczy sankcji, należy zbadać, czy prawo do środka prawnego wobec tej sankcji, tak jak przewidują to przepisy będące przedmiotem postępowania głównego, jest wystarczające, aby umożliwić adresatowi decyzji powołanie się na prawa, które wywodzi on z art. 47 karty, czy też artykuł ten wymaga, aby mógł on również przy tej okazji zakwestionować zgodność z prawem decyzji nakazowej będącej podstawą nałożonej sankcji.
- 54 W tym względzie należy przypomnieć, że zasada skutecznej ochrony sądowej jest ogólną zasadą prawa Unii, która obecnie jest wyrażona w art. 47 karty. Wspomniany art. 47 zapewnia w prawie Unii ochronę przyznaną na mocy art. 6 ust. 1 i art. 13 EKPC. Należy zatem opierać się wyłącznie na tym pierwszym postanowieniu (zob. podobnie, wyrok z dnia 6 listopada 2012 r., Otis i in., C-199/11, EU:C:2012:684, pkt 46, 47).

- 55 Artykuł 47 akapit drugi karty przewiduje, że każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy przez niezawisły i bezstronny sąd. Poszanowanie tego prawa zakłada, że decyzja organu administracji, która sama nie spełnia wymogu niezawisłości i bezstronności, zostaje poddana późniejszej kontroli przez organ sądowy, który powinien w szczególności być właściwy w zakresie rozstrzygania każdej istotnej kwestii.
- 56 W rezultacie, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 80 opinii, sąd krajowy, do którego wpłynęła skarga na administracyjną grzywnę pieniężną nałożoną na adresata decyzji za niewykonanie decyzji nakazowej, musi mieć możliwość zbadania zgodności z prawem tej decyzji w celu spełnienia wymogów z art. 47 karty.
- 57 Komisja podnosi, że przyznanie adresatowi decyzji prawa do środka prawnego w stosunku do decyzji nakazowej oznaczałoby przyznanie mu szerszych praw procesowych niż podatnikowi. Jej zdaniem z pkt 40 wyroku z dnia 22 października 2013 r., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678) wynika, że wniosek o przekazanie informacji skierowany do podatnika na etapie dochodzenia, w trakcie którego zbierane są informacje, stanowi wyłącznie akt przygotowawczy do decyzji ostatecznej i nie może zostać zaskarżony.
- 58 Należy jednak odróżnić okoliczności sprawy w postępowaniu głównym od okoliczności sprawy zakończonej wyrokiem z dnia 22 października 2013 r., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678). Ta ostatnia sprawa dotyczyła bowiem wniosków o przekazanie informacji skierowanych przez organ podatkowy państwa członkowskiego do organu podatkowego innego państwa członkowskiego, a w szczególności prawa podatnika, względem którego prowadzone było dochodzenie podatkowe we wnioskującym państwie członkowskim, do uczestniczenia w postępowaniu w sprawie tych wniosków. Wniosek o przekazanie informacji nie został jednak skierowany do danego adresata decyzji, w odróżnieniu od tego co miało miejsce w przypadku spółki Berlioz w postępowaniu głównym. W związku z tym w sprawie zakończonej tym wyrokiem Trybunał miał rozstrzygnąć kwestię występowania prawa podatnika, którego dotyczyły wnioski o przekazanie informacji składane i rozważane przez krajowe organy podatkowe, do bycia wysłuchanym w ramach tego postępowania, a nie jak w niniejszym przypadku – istnienia prawa do środka prawnego po stronie adresata decyzji współpracującego państwa członkowskiego wobec sankcji nałożonej na tego adresata za niewykonanie decyzji nakazowej przyjętej względem niego przez współpracujący organ w następstwie wniosku o przekazanie informacji skierowanego do tego organu przez organ wnioskujący.
- 59 Na pytanie drugie należy zatem odpowiedzieć, że 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 w ramach wymiany między krajowymi organami podatkowymi na podstawie dyrektywy 2011/16, ma prawo zakwestionować zgodność z prawem tej decyzji.

#### ***W przedmiocie pytania czwartego***

- 60 Poprzez pytanie czwarte, które należy zbadać przed pytaniem trzecim, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 1 ust. 1 i 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 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.
- 61 Zgodnie z art. 1 ust. 1 dyrektywy 2011/16 dotyczącym jej przedmiotu państwa członkowskie współpracują ze sobą w celu wymiany informacji, które „wydają się być istotne” dla wnioskującego organu uwzględniając krajowe przepisy podatkowe państwa członkowskiego tego organu.

- 62 Artykuł 5 tej dyrektywy 2011/16 odwołuje się do tych informacji i przewiduje, że na wniosek organu wnioskującego organ współpracujący przekazuje temu pierwszemu wszelkie informacje, o których mowa w tymże art. 1 ust. 1, znajdujące się w jego posiadaniu lub uzyskane przez niego w wyniku postępowania administracyjnego. Artykuł ten nakłada zatem obowiązek na organ współpracujący.
- 63 Z treści tych przepisów wynika, że zwrot „wydają się być istotne” stanowi cechę, jaką powinny posiadać informacje, których dotyczy wnioski. Obowiązek współpracy ciążący na organie współpracującym zgodnie z art. 5 dyrektywy 2011/16 nie obejmuje przekazania informacji, które nie miałyby takiego charakteru.
- 64 A zatem „przewidywalny związek” żądanych informacji stanowi przesłankę wniosku, który odnosi się do tych informacji.
- 65 Należy jeszcze ustalić, kto i w jaki sposób ocenia taki charakter oraz czy adresat decyzji, do którego zwraca się organ współpracujący w celu uzyskania informacji, o których przekazanie zwrócił się organ wnioskujący, może powołać się na brak takiego charakteru.
- 66 W tym zakresie należy odwołać się do treści motywu 9 dyrektywy 2011/16, zgodnie z którym standard „przewidywalnego związku” 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.
- 67 Jak podkreśliły zatem niektóre rządy i Komisja, to pojęcie przewidywalnego związku odzwierciedla pojęcie wykorzystane w art. 26 modelowej konwencji OECD, zarówno ze względu na podobieństwo stosowanych pojęć, jak i odniesienie do konwencji OECD w uzasadnieniu wniosku dotyczącego dyrektywy Rady COM(2009) 29 wersja ostateczna z dnia 2 lutego 2009 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania. Zgodnie z uwagami do tego artykułu przyjętymi przez Radę OECD w dniu 17 lipca 2012 r. 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 wyświetlenia spraw podatkowych danego podatnika. Musi natomiast istnieć racjonalna możliwość, że informacje, których dotyczy wnioski, okażą się istotne.
- 68 Celem pojęcia przewidywalnego związku, który wynika z motywu 9 dyrektywy 2011/16, jest zatem umożliwienie organowi wnioskującemu uzyskania wszystkich informacji, które uważa za pożądane w ramach prowadzonego dochodzenia, bez upoważniania go jednak przy tym do wykroczenia w oczywisty sposób poza ramy tego dochodzenia lub nadmiernego obciążenia organu współpracującego.
- 69 Organ wnioskujący musi bowiem, w ramach prowadzonego dochodzenia, być w stanie wskazać informacje, które uznaje za wymagane w świetle prawa krajowego w celu prawidłowego ustalenia wysokości należnych podatków w rozumieniu motywu 1 dyrektywy 2011/16.
- 70 To zatem do tego organu prowadzącego dochodzenie będące u podstaw wniosku o przekazanie informacji 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 zgodnie z art. 17 ust. 1 dyrektywy 2011/16.
- 71 O ile organ wnioskujący dysponuje w tym zakresie marginesem uznania, o tyle jednak nie może on zwrócić się o przekazanie informacji, które nie mają żadnego związku z danym dochodzeniem.
- 72 Taki wniosek byłby bowiem niezgodny z art. 1 i 5 dyrektywy 2011/16.

- 73 Jeśli chodzi o adresata decyzji, to w sytuacji gdyby organ współpracujący zwrócił się jednak do niego, stosownie do okoliczności doręczając mu decyzję nakazową w celu uzyskania pożądaných informacji, z odpowiedzi na pytanie drugie wynika, że należy mu przyznać prawo powołania się przed sądem na brak zgodności takiego wniosku o przekazanie informacji z art. 5 dyrektywy 2011/16 oraz brak zgodności z prawem decyzji nakazowej, która z niego wynika.
- 74 W rezultacie na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, 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, a tym samym przesłankę zgodności z prawem decyzji nakazowej skierowanej przez to państwo członkowskie do adresata decyzji oraz sankcji nałożonej na niego z uwagi na niewykonanie tej decyzji.

### ***W przedmiocie pytań trzeciego i piątego***

- 75 Poprzez swe pytania trzecie i piąte, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający zastanawia się, po pierwsze, czy art. 47 karty należy interpretować w ten sposób, że w ramach wniesionej przez adresata decyzji skargi na sankcję, która została na niego nałożona przez organ współpracujący z uwagi na niewykonanie decyzji nakazowej przyjętej przez ten organ w wyniku wniosku o przekazanie informacji złożonego przez organ wnioskujący na podstawie dyrektywy 2011/16, sąd krajowy posiada nieograniczone prawo orzekania w celu dokonania kontroli zgodności z prawem tej decyzji nakazowej. Po drugie, sąd ten zastanawia się, 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 temu, aby badanie przez organ współpracujący ważności wniosku o przekazanie informacji skierowanego przez organ wnioskujący zostało ograniczone do formalnej prawidłowości takiego wniosku oraz czy zobowiązują one sąd krajowy w ramach takiej skargi do badania spełnienia wymogu przewidywalnego związku we wszystkich aspektach, w tym również w świetle art. 17 dyrektywy 2011/16.
- 76 Co się tyczy w pierwszej kolejności kontroli sprawowanej przez organ współpracujący, w pkt 70 i 71 niniejszego wyroku zostało podkreślone, że organ wnioskujący dysponuje marginesem uznania w celu dokonania 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.
- 77 Mając bowiem na uwadze mechanizm współpracy między organami podatkowymi ustanowiony w dyrektywie 2011/16, który jak wynika z motywów 2, 6 i 8 tej dyrektywy, oparty jest na zasadach służących budowie zaufania między państwami członkowskimi, umożliwiającego efektywną i sprawną współpracę, 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. Organ współpracujący nie dysponuje zazwyczaj pogłębioną wiedzą co do kontekstu faktycznego i stanu prawnego obowiązującego w państwie wnioskującym i nie można wymagać, aby dysponował on taką wiedzą (zob. podobnie wyrok z dnia 13 kwietnia 2000 r., W.N., C-420/98, EU:C:2000:209, pkt 18). W każdym wypadku organ współpracujący nie może zastąpić oceny organu wnioskującego własną oceną ewentualnej użyteczności informacji, których dotyczy wniosek.
- 78 Jednocześnie organ współpracujący musi jednak zbadać, czy informacje, których dotyczy wniosek, nie pozostają bez żadnego przewidywalnego związku z dochodzeniem prowadzonym przez organ wnioskujący.
- 79 W związku z tym, jak wynika z motywu 9 dyrektywy 2011/16, należy odwołać się do jej art. 20 ust. 2, który wymienia informacje istotne do celów tej kontroli. Obejmują one z jednej strony informacje, które powinien podać organ wnioskujący, to znaczy tożsamość osoby będącej przedmiotem

sprawdzania lub dochodzenia oraz cel wniosku o informacje z podatkowego punktu widzenia, a z drugiej strony, w razie potrzeby, nazwisko i adres każdej osoby, co do której istnieją podstawy, aby sądzić, że posiada ona informacje, których dotyczy wnioski, jak również wszelkie elementy mogące ułatwić organowi współpracującemu gromadzenie informacji.

- 80 Aby umożliwić organowi współpracującemu dokonanie ustaleń, o których mowa w pkt 78 i 79 niniejszego wyroku, organ wnioskujący powinien przedstawić odpowiednie uzasadnienia dotyczące celu informacji, których dotyczy wnioski, w ramach postępowania podatkowego prowadzonego względem podatnika, którego tożsamość podano we wniosku o przekazanie informacji.
- 81 W razie potrzeby organ współpracujący może do celów tych ustaleń zwrócić się do organu wnioskującego, w ramach podatkowej współpracy administracyjnej ustanowionej dyrektywą 2011/16, o przekazanie dodatkowych informacji, koniecznych z punktu widzenia tego organu do wykluczenia, że jego zdaniem brak jest przewidywalnego związku w odniesieniu do zażądanych informacji w świetle ustaleń zawartych w pkt 78 i 79 niniejszego wyroku.
- 82 Kontrola wykonywana przez organ współpracujący nie ogranicza się zatem do pobieżnego i formalnego sprawdzenia prawidłowości wniosku o przekazanie informacji w świetle tych elementów, ale ma umożliwić również temu organowi ustalenie, że informacje, których dotyczy wnioski, nie pozostają bez żadnego przewidywalnego związku z tożsamością danego podatnika oraz tożsamością ewentualnie wskazanej osoby trzeciej, jak też wymogami danego postępowania podatkowego.
- 83 Co się tyczy w drugiej kolejności kontroli dokonywanej przez sąd, do którego adresat decyzji wniósł skargę na sankcję nałożoną na niego na mocy decyzji nakazowej organu współpracującego przyjętej w odpowiedzi na wniosek o przekazanie informacji organu wnioskującego, to kontrola ta może dotyczyć nie tylko proporcjonalności tej sankcji, prowadząc stosownie do okoliczności do jej zmiany, lecz również, jak wynika to z odpowiedzi udzielonej na pytanie drugie, zgodności z prawem tejże decyzji.
- 84 W tym zakresie skuteczność kontroli sądowej zagwarantowanej w art. 47 karty wymaga, aby uzasadnienie podane przez organ wnioskujący pozwoliło sądowi krajowemu na przeprowadzenie kontroli zgodności z prawem wniosku o przekazanie informacji (zob. podobnie wyroki z dnia 4 czerwca 2013 r., ZZ, C-300/11, EU:C:2013:363, pkt 53; z dnia 23 października 2014 r., Unitrading, C-437/13, EU:C:2014:2318, pkt 20).
- 85 W świetle zawartych w pkt 70 i 71 niniejszego wyroku uwag co do marginesu uznania, którym dysponuje organ wnioskujący, należy uznać, że granice obowiązujące wobec kontroli organu współpracującego zachowują ważność również w odniesieniu do kontroli sądu.
- 86 W rezultacie sąd powinien zbadać wyłącznie, czy podstawą decyzji nakazowej jest dostatecznie uzasadniony wniosek organu wnioskującego dotyczący informacji, które nie jawią się jako pozbawione w oczywisty sposób jakiegokolwiek przewidywalnego związku, po pierwsze, z danym podatnikiem i ewentualnie wskazaną osobą trzecią, a po drugie, z założonym podatkowym celem.
- 87 Sąd odsyłający zastanawia się również, czy kontrola sądowa powinna obejmować kwestię przestrzegania przepisów art. 17 dyrektywy 2011/16, który przewiduje ograniczenia w zakresie przekazywania informacji, o które zwrócił się organ państwa członkowskiego.
- 88 W tym względzie należy zauważyć, że przepisy te, z których niektóre mogłyby zostać uwzględnione przy badaniu zgodności z prawem wniosku o przekazanie informacji skierowanego do adresata decyzji, nie są jednak brane pod uwagę w ramach kontroli przewidywalnego związku tych informacji. Jak wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym oraz uwag ustnych i uwag na piśmie



spółki Berlioz, jej odmowa przekazania niektórych informacji, których dotyczy wnioski, jest oparta wyłącznie na podnoszonym braku przewidywalnego związku tych informacji i nie wynika z powołania się na „ograniczenie” w rozumieniu art. 17 dyrektywy 2011/16.

- 89 W rezultacie na pytania trzecie i piąte należy odpowiedzieć, że art. 1 ust. 1 i art. 5 dyrektywy 2011/16 należy interpretować w ten sposób, że kontrola organu współpracującego, do którego na podstawie tej dyrektywy wpłynął wniosek organu wnioskującego o przekazanie informacji, nie ogranicza się do formalnej prawidłowości tego wniosku, ale ma umożliwić również temu organowi współpracującemu ustalenie, że żądane informacje nie pozostają bez żadnego przewidywalnego związku z tożsamością danego podatnika i tożsamością ewentualnie wskazanej osoby trzeciej, jak też wymogami danego postępowania podatkowego. Te dwa przepisy dyrektywy 2011/16 oraz art. 47 karty należy interpretować w ten sposób, że w ramach wniesionej przez adresata decyzji skargi na sankcję, która została na niego nałożona przez organ współpracujący z uwagi na niewykonanie decyzji nakazowej przyjętej przez ten organ w wyniku wniosku o przekazanie informacji złożonego przez organ wnioskujący na podstawie dyrektywy 2011/16, sąd krajowy jest właściwy nie tylko w zakresie zmiany nałożonej sankcji, ale również w zakresie kontroli zgodności z prawem decyzji nakazowej. Co się tyczy przesłanki zgodności z prawem tejże decyzji w odniesieniu do przewidywalnego związku informacji, których dotyczy wnioski, sądowa kontrola ogranicza się do badania oczywistego braku takiego związku.

#### ***W przedmiocie pytania szóstego***

- 90 Poprzez swe szóste pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy 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 o przekazanie informacji skierowanego przez wnioskujące państwo członkowskie do współpracującego państwa członkowskiego oraz czy dokument ten powinien zostać również doręczony zainteresowanemu adresatowi decyzji w tym ostatnim państwie członkowskim, tak aby jego sprawa mogła zostać sprawiedliwie rozpatrzona, czy też dostępu do tego dokumentu można mu odmówić ze względu na wymóg poufności.
- 91 W tym względzie należy zauważyć, że badanie ewentualnego oczywistego braku przewidywalnego związku informacji, których dotyczy wnioski, następuje w odniesieniu do rzeczowego dokumentu.
- 92 W związku z tym aby umożliwić sądowi współpracującego państwa członkowskiego przeprowadzenie kontroli sądowej, konieczne jest, by mógł on mieć dostęp do wniosku o informacje przekazanego przez wnioskujące państwo członkowskie współpracującemu państwu członkowskiemu. W tym zakresie sąd ten może w razie konieczności zwrócić się do organu współpracującego o przekazanie dodatkowych informacji, które uzyskał on od organu wnioskującego i które w jego mniemaniu są konieczne do wykluczenia oczywistego braku przewidywalnego związku informacji, których dotyczy wnioski.
- 93 Co się tyczy prawa dostępu adresata decyzji do wniosku o przekazanie informacji, należy uwzględnić poufny charakter tego dokumentu, zgodnie z art. 16 dyrektywy 2011/16.
- 94 Ten poufny charakter wyraża się w tym, że organ wnioskujący powinien zasadniczo zachować poufność przy gromadzeniu informacji i może on oczekiwać od organu współpracującego zachowania poufności, tak aby nie podważyć skuteczności prowadzonego dochodzenia.
- 95 W związku z tym na poufność wniosku o przekazanie informacji można powołać się wobec każdej osoby w ramach dochodzenia.

- 96 W kontekście skargi do sądu należy przypomnieć, że zasada równości broni, która jest konsekwencją samego pojęcia rzetelnego procesu, wiąże się z obowiązkiem przyznania każdej ze stron rozsądnej możliwości przedstawienia swojej sprawy, w tym również swoich dowodów, w warunkach niestawiających jej w wyraźnie mniej korzystnej sytuacji w stosunku do strony przeciwnej (wyrok z dnia 6 listopada 2012 r., *Otis i in.*, C-199/11, EU:C:2012:684, pkt 71).
- 97 Trybunał orzekł również, 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 (zob. wyroki z dnia 18 lipca 2013 r., *Komisja i in./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).
- 98 Należy zbadać w świetle tych uwag, czy adresat decyzji, jakim jest spółka Berlioz, który uznaje, że informacje, o których przekazanie zwrócono się do niego w drodze nakazu, nie wydają się być istotne, powinien mieć dostęp do wniosku o przekazanie informacji skierowanego przez organ wnioskujący do organu współpracującego, tak aby mógł on w pełni bronić swych racji przed sądem.
- 99 W tym względzie z odpowiedzi na pytania trzecie i piąte wynika, że aby stwierdzić niezgodność z prawem decyzji nakazowej, której podstawą jest wniosek o przekazanie informacji, oraz sankcji nałożonej z uwagi na niewykonanie tej decyzji konieczne i wystarczające jest wykazanie oczywistego braku przewidywalnego związku wszystkich lub niektórych informacji, których dotyczy wnioski, z prowadzonym dochodzeniem, przy uwzględnieniu tożsamości danego podatnika i celu żądanych informacji z podatkowego punktu widzenia.
- 100 W tym celu nie jest 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 miał on dostęp do minimum informacji, w rozumieniu art. 20 ust. 2 dyrektywy 2011/16, to znaczy tożsamości danego podatnika oraz celu informacji, których dotyczy wnioski, z podatkowego punktu widzenia. Jednakże jeżeli sąd współpracującego państwa członkowskiego uznaje, że takie minimum informacji nie jest w tym zakresie wystarczające i jeżeli zwróci się on do organu współpracującego o przekazanie dodatkowych informacji, zgodnie z tym co orzeczono w pkt 92 niniejszego wyroku sąd ten jest zobowiązany do przekazania tych dodatkowych informacji danemu adresatowi decyzji, uwzględniając jednocześnie ewentualny poufny charakter niektórych z tych informacji.
- 101 W rezultacie na pytanie szóste należy odpowiedzieć, 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 o przekazanie informacji skierowanego przez wnioskujące państwo członkowskie do współpracującego państwa członkowskiego. Adresatowi decyzji nie przysługuje natomiast prawo dostępu do pełnego wniosku o przekazanie informacji, który zgodnie z art. 16 dyrektywy 2011/16 ma charakter poufny. Aby mógł on w pełni bronić swych racji przed sądem w odniesieniu do braku przewidywalnego związku informacji, których dotyczy wnioski, wystarcza co do zasady, aby dysponował on informacjami, o których mowa w art. 20 ust. 2 tej dyrektywy.

### **W przedmiocie kosztów**

- 102 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

- 1) Artykuł 51 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie stosuje prawo Unii w rozumieniu tego przepisu i w konsekwencji Karta praw podstawowych Unii Europejskiej znajduje zastosowanie, w sytuacji gdy w swoim ustawodawstwie państwo to przewiduje sankcję pieniężną wobec adresata decyzji, który odmawia udzielenia informacji w ramach wymiany pomiędzy organami podatkowymi, uzasadnionej w szczególności przepisami dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG.
- 2) Artykuł 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej 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 między krajowymi organami podatkowymi na podstawie dyrektywy 2011/16, ma prawo zakwestionować zgodność z prawem tej decyzji.
- 3) Artykuł 1 ust. 1 i 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, a tym samym przesłankę zgodności z prawem decyzji nakazowej skierowanej przez to państwo członkowskie do adresata decyzji oraz sankcji nałożonej na niego z uwagi na niewykonanie tej decyzji.
- 4) Artykuł 1 ust. 1 i art. 5 dyrektywy 2011/16 należy interpretować w ten sposób, że kontrola organu współpracującego, do którego na podstawie tej dyrektywy wpłynął wniosek organu wnioskującego o przekazanie informacji, nie ogranicza się do formalnej prawidłowości tego wniosku, ale ma umożliwić również temu organowi współpracującemu ustalenie, że żądane informacje nie pozostają bez żadnego przewidywalnego związku z tożsamością danego podatnika i tożsamością ewentualnie wskazanej osoby trzeciej, jak też wymogami danego postępowania podatkowego. Te dwa przepisy dyrektywy 2011/16 oraz art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że w ramach wniesionej przez adresata decyzji skargi na sankcję, która została na niego nałożona przez organ współpracujący z uwagi na niewykonanie decyzji nakazowej przyjętej przez ten organ w wyniku wniosku o przekazanie informacji złożonego przez organ wnioskujący na podstawie dyrektywy 2011/16, sąd krajowy jest właściwy nie tylko w zakresie zmiany nałożonej sankcji, ale również w zakresie kontroli zgodności z prawem decyzji nakazowej. Co się tyczy przesłanki zgodności z prawem tejże decyzji w odniesieniu do przewidywalnego związku informacji, których dotyczy wniosek, sądowa kontrola ogranicza się do badania oczywistego braku takiego związku.
- 5) Artykuł 47 akapit drugi Karty praw podstawowych Unii Europejskiej należy interpretować w ten 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. Adresatowi decyzji nie przysługuje natomiast prawo dostępu do pełnego wniosku o przekazanie informacji, który zgodnie z art. 16 dyrektywy 2011/16 ma charakter poufny. Aby mógł on w pełni bronić swych racji przed sądem w odniesieniu do braku przewidywalnego związku informacji, których dotyczy wniosek, wystarcza co do zasady, aby dysponował on informacjami, o których mowa w art. 20 ust. 2 tej dyrektywy.

Podpisy

