



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 6 października 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 2011/16/UE – Współpraca administracyjna w dziedzinie opodatkowania – Artykuły 1 i 5 – Nakaz przekazania informacji właściwemu organowi państwa członkowskiego działającemu w następstwie wniosku o wymianę informacji ze strony właściwego organu innego państwa członkowskiego – Osoba posiadająca informacje, do której właściwy organ pierwszego państwa członkowskiego kieruje nakaz przekazania informacji – Podatnik, którego dotyczy dochodzenie będące u podstaw wniosku właściwego organu drugiego państwa członkowskiego – Osoby trzecie, z którymi tego podatnika łączą stosunki prawne, bankowe, finansowe lub bardziej ogólnie gospodarcze – Ochrona sądowa – Karta praw podstawowych Unii Europejskiej – Artykuł 47 – Prawo do skutecznego środka prawnego – Artykuł 52 ust. 1 – Ograniczenie – Podstawa prawna – Poszanowanie istoty prawa do skutecznego środka prawnego – Istnienie środka prawnego umożliwiającego zainteresowanym podmiotom prawa uzyskanie skutecznej kontroli wszystkich istotnych okoliczności faktycznych i prawnych oraz skutecznej ochrony sądowej praw zagwarantowanych im prawem Unii – Cel interesu ogólnego uznawany przez Unię – Zwalczenie oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania na szczeblu międzynarodowym – Proporcjonalność – Informacje, będące przedmiotem nakazu przekazania informacji, „które wydają się istotne” – Kontrola sądowa – Zakres – Okoliczności osobiste, aspekty czasowe i rzeczowe, które należy uwzględnić

W sprawach połączonych C-245/19 i C-246/19

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Cour administrative (sąd administracyjny wyższej instancji, Luksemburg) postanowieniami z dnia 14 marca 2019 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 20 marca 2019 r., w postępowaniach:

État luxembourgeois

przeciwko

B (C-245/19),

oraz

État luxembourgeois

przeciwko

B,

C,

* Język postępowania: francuski.

D,

F.C.,

przy udziale:

A (C-246/19),

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes, R. Silva de Lapuerta, wiceprezes, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan i S. Rodin, prezesi izb, M. Ilešič, J. Malenovský (sprawozdawca), D. Šváby, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, A. Kumin, N. Jääskinen i N. Wahl, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M.-A. Gaudissart, zastępca sekretarza,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 26 maja 2020 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu B, C, D i F.C. – C. Henlé, avocate,
- w imieniu rządu luksemburskiego – początkowo D. Holderer i T. Uri, a następnie T. Uri, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu belgijskiego – S. Baeyens, P. Cottin i J.-C. Halleux, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego – A. Dimitrakopoulou, M. Tassopoulou i G. Konstantinos, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego – S. Jiménez García, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu francuskiego – początkowo A. Alidière, E. de Moustier, D. Colas i E. Toutain, następnie A. Alidière, E. de Moustier i E. Toutain, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej – początkowo N. Gossement, H. Kranenborg, W. Roels i P.J.O. Van Nuffel, a następnie H. Kranenborg, W. Roels i P.J.O. Van Nuffel, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 2 lipca 2020 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni, po pierwsze, art. 7, 8 i 47 a także art. 52 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”), a po drugie, 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), zmienionej dyrektywą Rady 2014/107/UE z dnia 9 grudnia 2014 r. (Dz.U. 2014, L 359, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą 2011/16”).

- 2 Wnioski te zostały złożone w ramach dwóch sporów między État luxembourgeois (państwem Luksemburg), a odpowiednio, spółką B – pierwszy z nich – i spółkami B, C i D oraz F.C. – drugi z nich, dotyczących dwóch decyzji directeur de l'administration des contributions directes (dyrektora urzędu ds. podatków bezpośrednich, Luksemburg) nakazujących, odpowiednio, spółce B oraz bankowi A przekazanie temu organowi określonych informacji w następstwie wniosków o wymianę informacji między państwami członkowskimi w dziedzinie opodatkowania.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2011/16

- 3 Motywy 1, 2, 9 i 27 dyrektywy 2011/16 stanowią:

„(1) W czasach globalizacji coraz większego znaczenia nabiera kwestia wzajemnej pomocy państw członkowskich w dziedzinie opodatkowania. W związku z ogromnym wzrostem mobilności podatników, liczby transakcji transgranicznych oraz internacjonalizacji instrumentów finansowych państwom członkowskim trudno jest 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) Bez otrzymywania informacji z innych państw członkowskich pojedyncze państwo członkowskie nie jest zatem w stanie zarządzać swoim wewnętrznym systemem podatkowym, zwłaszcza w odniesieniu do podatków bezpośrednich. W celu przezwyciężenia 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.

[...]

(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. [...]

[...]

(27) Wszelka wymiana informacji, o której mowa w niniejszej dyrektywie, podlega przepisom wykonawczym do 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 [Dz.U. 1995, L 281, s. 31] [...]. Należy jednak rozważyć ograniczenie niektórych praw i obowiązków ustanowionych w dyrektywie [95/46] w celu

zabezpieczenia interesów, o których mowa w art. 13 ust. 1 lit. e) tej dyrektywy. Ograniczenie takie jest konieczne i proporcjonalne ze względu na potencjalną utratę dochodów przez państwa członkowskie oraz na żywotne znaczenie informacji objętych niniejszą dyrektywą dla skutecznego zwalczania oszustw”.

- 4 Artykuł 1 dyrektywy 2011/16, zatytułowany „Przedmiot”, stanowi w ust. 1:

„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”.

- 5 Artykuł 5 tej dyrektywy, zatytułowany „Procedura wymiany informacji na wniosek”, ma następujące brzmienie:

„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”.

- 6 Artykuł 7 wskazanej dyrektywy przewiduje, że informacji, o których mowa w art. 5, udziela się najszybciej jak to możliwe, i z wyjątkiem szczególnych przypadków, w ciągu dwóch lub sześciu miesięcy w zależności od tego, czy organ współpracujący posiada już te informacje, czy też ich jeszcze nie posiada.

- 7 Artykuł 25 dyrektywy 2011/16, zatytułowany „Ochrona danych”, stanowi w ust. 1:

„Wszelka wymiana informacji zgodnie z niniejszą dyrektywą podlega przepisom wykonawczym do dyrektywy [95/46]. Jednak do celów właściwego stosowania niniejszej dyrektywy państwa członkowskie ograniczają zakres obowiązków i praw przewidzianych w art. 10, art. 11 ust. 1 oraz w art. 12 i 21 dyrektywy [95/46] w zakresie wymaganym w celu zabezpieczenia interesów, o których mowa w art. 13 ust. 1 lit. e) tej dyrektywy”.

Dyrektywa 95/46

- 8 Artykuły 10, art. 11 ust. 1 i art. 12 i 21 dyrektywy 95/46 określają: pierwszy z nich – zasady informowania osób fizycznych, których dane osobowe są przetwarzane, w przypadkach, gdy dane te są gromadzone od tych osób, drugi – zasady informowania tych osób fizycznych w przypadku, gdy dane te nie zostały uzyskane od tych osób, trzeci – prawo dostępu tychże osób fizycznych do odnośnych danych, a czwarty – podawanie do wiadomości publicznej operacji przetwarzania danych osobowych.

- 9 Artykuł 13 ust. 1 lit. e) tej dyrektywy przewiduje, że państwa członkowskie mogą przyjąć środki ustawodawcze w celu ograniczenia zakresu praw i obowiązków przewidzianych w szczególności w art. 10, art. 11 ust. 1 oraz w art. 12 i 21 omawianej dyrektywy, w sytuacji gdy ograniczenie takie stanowi środek konieczny dla zabezpieczenia ważnego interesu ekonomicznego lub finansowego państwa członkowskiego lub Unii, w tym kwestiom pieniężnym, budżetowym i podatkowym.

- 10 Artykuł 22 tejże dyrektywy stanowi:

„Bez uszczerbku dla wszystkich odwoławczych środków administracyjnych, które mogą być wprowadzone [...], przed wszczęciem postępowania sądowego państwa członkowskie zapewnią każdej osobie prawo do korzystania ze środków prawnych w związku z naruszeniem praw zagwarantowanych jej przez przepisy krajowe dotyczące przetwarzania danych”.

Rozporządzenie (UE) 2016/679

- 11 Dyrektywa 95/46 została uchylona z dniem 25 maja 2018 r. mocą rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólnego rozporządzenia o ochronie danych) (Dz.U. 2016, L 119, s. 1; sprostowanie Dz.U. 2018, L 127, s. 2), którego art. 1, zatytułowany „Przedmiot i cele”, stanowi w szczególności, że w rozporządzeniu tym ustanowione zostają przepisy o ochronie osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i że chroni ono podstawowe prawa i wolności osób fizycznych, w szczególności ich prawo do ochrony danych osobowych. Ponadto, zgodnie z art. 94 ust. 2 tego rozporządzenia, odesłania do dyrektywy 95/46 należy traktować jako odesłania do rzeczzonego rozporządzenia.
- 12 Artykuły 13, 14 i 15 rozporządzenia 2016/679 powtarzają z pewnymi zmianami przepisy, które były zawarte poprzednio odpowiednio w art. 10, art. 11 ust. 1 i art. 12 dyrektywy 95/46.
- 13 Artykuł 23 ust. 1 lit. e) tegoż rozporządzenia, który powtarza z pewnymi zmianami przepisy zawarte poprzednio w art. 13 ust. 1 lit. e) tej dyrektywy, stanowi, że prawo Unii i prawa państw członkowskich mogą aktem prawnym ograniczyć zakres obowiązków i praw przewidzianych między innymi w art. 13–15 tego rozporządzenia, jeżeli takie ograniczenie nie narusza istoty podstawowych praw i wolności oraz jest w demokratycznym społeczeństwie środkiem niezbędnym i proporcjonalnym, służącym określonym ważnym celom leżącym w ogólnym interesie, a w szczególności ważnym interesie gospodarczym lub finansowym Unii lub państwa członkowskiego, w tym kwestiom pieniężnym, budżetowym i podatkowym, zdrowiu publicznemu i zabezpieczeniu społecznemu.
- 14 Artykuł 79 ust. 1 rozporządzenia 2016/679, który powtarza z pewnymi zmianami art. 22 dyrektywy 95/46, przewiduje, że bez uszczerbku dla dostępnych administracyjnych lub pozasądowych środków ochrony prawnej, każda osoba, której dane osobowe są przetwarzane, ma prawo do skutecznego środka ochrony prawnej przed sądem, jeżeli uzna, że prawa przysługujące jej na mocy tego rozporządzenia zostały naruszone w wyniku przetwarzania jej danych osobowych z naruszeniem wskazanego rozporządzenia.

Prawo luksemburskie

Ustawa z dnia 29 marca 2013 r.

- 15 Artykuł 6 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) stanowi:

„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 [...]”.

Ustawa z dnia 25 listopada 2014 r.

16 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 wniosek 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 wniosek) (*Mémorial A* 2014, s. 4170, zwana dalej „ustawą z dnia 25 listopada 2014 r.”) ma zastosowanie w szczególności do wniosków o wymianę informacji, o których mowa w art. 6 ustawy z dnia 29 marca 2013 r., cytowanej w poprzednim punkcie niniejszego wyroku.

17 Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r.:

„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 niezmiennych dokumentów, na których są oparte informacje.

[...]”.

18 Artykuł 3 tej ustawy w brzmieniu mającym zastosowanie w sporach rozstrzyganych w postępowaniu głównym przewidywał:

„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.

[...]”.

19 Artykuł 5 ust. 1 omawianej ustawy stanowi:

„Jeżeli wymagane informacje nie zostały przedstawione w terminie miesiąca od doręczenia decyzji nakazującej ich przedstawienie, 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 wyznaczaną przez niego osobę”.

20 Artykuł 6 tej ustawy, w brzmieniu mającym zastosowanie w sporach rozstrzyganych w postępowaniu głównym, miał następujące brzmienie:

„1) Od wniosku o wymianę informacji i decyzji nakazujących, o których mowa w art. 3 ust. 1 i 3, nie przysługuje środek zaskarżenia.

2) Od decyzji, o których mowa w art. 5, posiadaczowi informacji przysługuje skarga o zmianę decyzji do tribunal administratif [sądu administracyjnego].. [...] Skarga ma skutek zawieszający. [...]

[...]”.

Ustawa z dnia 1 marca 2019 r.

21 Loi du 1^{er} mars 2019 portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale (ustawa z dnia 1 marca 2019 r. o zmianie ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. w sprawie procedury mającej zastosowanie do wymiany informacji na wniosek w dziedzinie opodatkowania) (*Mémorial A 2019*, s. 112, zwana dalej „ustawą z dnia 1 marca 2019 r.”) weszła w życie w dniu 9 marca 2019 r.

22 Artykuł 3 ust. 1 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r., zmienionej ustawą z dnia 1 marca 2019 r., stanowi:

„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. Właściwe organy administracji podatkowej upewniają się, iż informacje, których dotyczy wnioski, nie wydają się całkowicie nieistotne ze względu na tożsamość osoby, której dotyczy wniosek, i posiadacza informacji oraz z uwagi na wymogi danego postępowania podatkowego”.

23 Artykuł 6 ust. 1 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r., zmienionej ustawą z dnia 1 marca 2019 r., ma następujące brzmienie:

„Od decyzji nakazowej, o której mowa w art. 3 ust. 3, posiadaczowi informacji przysługuje skarga o stwierdzenie nieważności decyzji do tribunal administratif [sądu administracyjnego]. [...]”.

Spory w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

24 Źródłem sporów w postępowaniu głównym jest wniosek o wymianę informacji skierowany przez organ podatkowy Królestwa Hiszpanii do organu podatkowego Wielkiego Księstwa Luksemburga w celu uzyskania informacji dotyczących F.C. – osoby fizycznej mającej miejsce zamieszkania w Hiszpanii, gdzie jako podatnik jest ona przedmiotem dochodzenia, mającego na celu ustalenie jej sytuacji w świetle krajowych przepisów podatkowych.

Sprawa C-245/19

25 W dniu 18 października 2016 r. hiszpański organ podatkowy zwrócił się do luksemburskiego organu podatkowego z wnioskiem o wymianę informacji w przedmiocie F.C.

26 W dniu 16 czerwca 2017 r. directeur de l'administration des contributions directes (dyrektor urzędu ds. podatków bezpośrednich) wydał w odpowiedzi na ten wniosek skierowaną do spółki B decyzję nakazową, wzywając ją do przekazania informacji dotyczących okresu od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2014 r., obejmujących następujące elementy:

- umowy zawarte przez spółkę B ze spółkami E i F w przedmiocie praw F.C.;
- wszelkie inne umowy zawarte w odnośnym okresie lub wcześniej czy później, ale których początek obowiązywania przypada na ten okres i które dotyczą F.C.;

- wszystkie faktury wystawione lub otrzymane w związku z tymi umowami, z podaniem sposobu pobrania zapłaty i zapłacenia fakturowanych kwot, oraz
 - szczegółowe dane rachunków bankowych i instytucji finansowych, w których przechowywane są środki pieniężne ujmowane w bilansie.
- 27 Decyzja ta stanowiła ponadto, że – zgodnie z art. 6 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. – nie przysługuje od niej środek zaskarżenia.
- 28 Pismem złożonym w sekretariacie tribunal administratif (sądu administracyjnego, Luksemburg) w dniu 17 lipca 2017 r. spółka B wniosła skargę, żądając, tytułem żądania głównego, zmiany wskazanej decyzji, a tytułem żądania ewentualnego, jej uchylenia.
- 29 Wyrokiem z dnia 26 czerwca 2018 r. tribunal administratif (sąd administracyjny) stwierdził swoją jurysdykcję do rozpoznania tej skargi w zakresie, w jakim zażądano w niej uchylenia decyzji z dnia 16 czerwca 2017 r., i częściowo uchylił tę decyzję. W odniesieniu do swej jurysdykcji sąd ten uznał, że art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. nie był zgodny z art. 47 karty, gdyż wykluczał możliwość wniesienia skargi bezpośredniej na decyzję nakazującą przekazanie informacji organowi podatkowemu, w związku z czym należało odstąpić od stosowania tego przepisu. Co do istoty uznał on, że niektóre informacje, o których udzielenie zwrócił się directeur de l'administration des contributions directes (dyrektor urzędu ds. podatków bezpośrednich) nie wydają się istotne do celów dochodzenia prowadzonego przez hiszpański organ podatkowy, w związku z czym decyzja z dnia 16 czerwca 2017 r. powinna zostać uchylona w zakresie, w jakim zawierała skierowany do spółki B nakaz przekazania tych informacji.
- 30 Pismem złożonym w sekretariacie Cour administrative (sądu administracyjnego wyższej instancji, Luksemburg) w dniu 24 lipca 2018 r. État luxembourgeois (państwo Luksemburg) wniosło środek odwoławczy od tego wyroku.
- 31 W ramach tego środka odwoławczego państwo to twierdzi, że art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. nie narusza art. 47 karty, gdyż nie stoi on na przeszkodzie temu, aby osoba będąca adresatem decyzji nakazującej przekazanie informacji organowi podatkowemu i posiadająca wymagane informacje mogła, w sytuacji gdy nie zastosowała się do tej decyzji lub gdy została na nią z tego powodu nałożona sankcja, zakwestionować w trybie incydentalnym rzeczoną decyzję w ramach skargi o zmianę decyzji, jaką może wnieść ona w związku z nałożeniem tej sankcji na podstawie art. 6 ust. 2 tej ustawy. W rezultacie tribunal administratif (sąd administracyjny) błędnie odstąpił od stosowania art. 6 ust. 1 rzeczony ustawy i stwierdził, że posiada jurysdykcję w zakresie rozpoznania wniesionej do niego skargi o uchylenie. Ponadto sąd ten błędnie uznał, że niektóre informacje, o których mowa w decyzji z dnia 16 czerwca 2017 r., nie wydają się istotne w rozumieniu dyrektywy 2011/16.
- 32 W swym postanowieniu odsyłającym Cour administrative (sąd administracyjny wyższej instancji) zastanawia się w pierwszej kolejności, czy art. 7, 8, 47 i 52 karty zobowiązują do przyznania osobie będącej adresatem decyzji nakazującej jej przekazanie organowi podatkowemu informacji będących w jej posiadaniu prawa do wniesienia skargi bezpośredniej na tę decyzję w uzupełnieniu przysługującej tej osobie możliwości zakwestionowania w trybie incydentalnym rzeczony decyzji, w przypadku gdy nie zastosowała się ona do niej lub gdy została na nią następnie z tego powodu nałożona sankcja na mocy ustawy z dnia 25 listopada 2014 r., interpretowanej w świetle wyroku z dnia 16 maja 2017 r., Berlij Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373).
- 33 W drugiej kolejności sąd odsyłający zastanawia się, w przypadku udzielenia przez Trybunał odpowiedzi twierdzącej na to pierwsze pytanie, jaki jest zakres kontroli, którą będzie musiał przeprowadzić sąd w przypadku takiej skargi bezpośredniej dotyczącej tego, czy odnośne informacje wydają się istotne w świetle art. 1 i 5 dyrektywy 2011/16.

34 W tych okolicznościach Cour administrative (sąd administracyjny wyższej instancji) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy art. 7, 8 i art. 52 ust. 1 [karty], ewentualnie interpretowane w związku z [jej] art. 47 [...], należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom [...] 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 [Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) dotyczącej dochodu i majątku], w ten sposób, że wniosek o wymianę informacji wraz z wykonującą go decyzją nakazową właściwego organu współpracującego państwa członkowskiego spełnia kryterium oczywistego niewystąpienia 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?”.

Sprawa C-246/19

35 W dniu 16 marca 2017 r. hiszpański organ podatkowy zwrócił się do luksemburskiego organu podatkowego z drugim wnioskiem o wymianę informacji w przedmiocie F.C.

36 W dniu 29 maja 2017 r. directeur de l'administration des contributions directes (dyrektor urzędu ds. podatków bezpośrednich) w odpowiedzi na ten wniosek wydał skierowaną do banku A decyzję nakazową, wzywając bank do przekazania informacji dotyczących okresu od 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2014 r. obejmujących następujące dokumenty i elementy:

- nazwisko aktualnego posiadacza (nazwiska aktualnych posiadaczy) określonego rachunku bankowego;
- nazwisko osoby upoważnionej (nazwiska osób upoważnionych) do dysponowania tym rachunkiem;
- nazwisko osoby, która otworzyła (nazwiska osób, które otworzyły) ten rachunek;
- wyciągi z tego rachunku za odnośny okres;
- tożsamość rzeczywistego beneficjenta (rzeczywistych beneficjentów) przedmiotowego rachunku;
- kwestię, czy inny rachunek został otwarty po dniu 31 grudnia 2014 r. w banku A oraz czy środki wpłacone na ten rachunek pochodziły z innego rachunku otwartego uprzednio w tym banku;
- wykaz wszystkich aktywów, posiadanych przez F.C. w spółce B, spółce D lub wszystkich innych spółkach kontrolowanych przez F.C. w odnośnym okresie, oraz

- wykaz aktywów finansowych, w stosunku do których F.C. była rzeczywistym beneficjentem we wskazanym okresie.
- 37 Decyzja ta stanowiła ponadto, że – zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. – nie przysługuje od niej środek zaskarżenia.
- 38 Pismem złożonym w sekretariacie tribunal administratif (sądu administracyjnego) w dniu 17 lipca 2017 r. spółki B, C i D oraz F.C. wniosły skargę, żądając, tytułem żądania głównego, zmiany wskazanej decyzji, a tytułem żądania ewentualnego, jej uchylenia.
- 39 Wyrokiem z dnia 26 czerwca 2018 r. tribunal administratif (sąd administracyjny) stwierdził swoją jurysdykcję do rozpoznania tej skargi w zakresie, w jakim zażądano w niej uchylenia decyzji z dnia 29 maja 2017 r., i częściowo uchylił tę decyzję, z tych samych względów co względy przedstawione w pkt 29 niniejszego wyroku.
- 40 Pismem złożonym w sekretariacie Cour administrative (sądu administracyjnego wyższej instancji) w dniu 24 lipca 2018 r. État luxembourgeois (państwo Luksemburg) wniosło środek odwoławczy od tego wyroku.
- 41 W swym postanowieniu odsyłającym Cour administrative (sąd administracyjny wyższej instancji) wyraża podobne wątpliwości jak te przedstawione w pkt 32 i 33 niniejszego wyroku, podkreślając przy tym fakt, że sprawa C-246/19 została wszczęta w wyniku skarg wniesionych nie przez adresata decyzji nakazującej przekazanie organowi podatkowemu państwa członkowskiego informacji będących w jej posiadaniu, jak ma to miejsce w sprawie C-245/19, ale przez osoby, które działają w innym charakterze, to znaczy, po pierwsze, przez podatnika, którego dotyczy dochodzenie wszczęte przez organ podatkowy innego państwa członkowskiego, a po drugie, przez osoby trzecie, z którymi podatnika tego łączą stosunki prawne, bankowe, finansowe lub bardziej ogólnie gospodarcze.
- 42 W tych okolicznościach Cour administrative (sąd administracyjny wyższej instancji) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy art. 7, 8 i art. 52 ust. 1 [karty], ewentualnie interpretowane w związku z [jej] art. 47 [...], należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom [...] 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 [w innym] państwie członkowskim, oraz przez zainteresowaną osobę trzecią przeciwko decyzji, w drodze której właściwy organ tego [pierwszego] państwa członkowskiego zobowiązuje osobę, która posiada odnośne informacje, do udzielenia mu informacji w celu wykonania wniosku o wymianę informacji pochodzącego z [tego] 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 [dotyczącej dochodu i majątku], w ten sposób, że wniosek o wymianę informacji wraz z wykonującą go decyzją nakazową właściwego organu współpracującego państwa członkowskiego spełnia kryterium oczywistego niewystąpienia 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?”.

- 43 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 3 maja 2019 r. sprawy C-245/19 i C-246/19 zostały połączone do celów pisemnego i ustnego etapu postępowania i wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszych w sprawach C-245/19 i C-246/19

Uwagi wstępne

- 44 Poprzez swe pierwsze pytania w sprawach C-245/19 i C-246/19 sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 47 karty w związku z jej art. 7, 8 i art. 52 ust. 1 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, aby przepisy państwa członkowskiego wdrażające procedurę wymiany informacji na wniosek, ustanowioną na mocy dyrektywy 2011/16, wykluczały, aby decyzja, w drodze której właściwy organ tego państwa członkowskiego zobowiązuje osobę posiadającą informacje do przekazania mu tych informacji w celu wykonania wniosku o wymianę informacji pochodzącego od właściwego organu innego państwa członkowskiego, mogła być przedmiotem skarg, wnoszonych, po pierwsze, przez taką osobę, po drugie, przez podatnika, którego dotyczy w tym innym państwie członkowskim dochodzenie będące u podstaw tego wniosku, a po trzecie, przez osoby trzecie, których dotyczą odnośne informacje.
- 45 Jak wynika bowiem z art. 51 ust. 1 karty, jej postanowienia mają zastosowanie do państw członkowskich wyłącznie w zakresie, w jakim państwa te stosują prawo Unii.
- 46 Takie stosowanie prawa Unii, pociągające za sobą zastosowanie postanowień karty, stanowi przyjęcie przez państwo członkowskie przepisów określających zasady procedury wymiany informacji na wniosek, ustanowionej dyrektywą 2011/16 (zob. podobnie wyrok z dnia 16 maja 2017 r., *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 34–37), przewidujących w szczególności możliwość wydania przez właściwy organ decyzji zobowiązującej osobę posiadającą informacje do przekazania ich temu organowi.
- 47 Artykuł 47 akapit pierwszy karty stanowi, że każdy, czyje prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w tym artykule. 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.
- 48 Artykuły 7 i 8 karty poświęcone są: pierwszy z nich – prawu do poszanowania życia prywatnego, a drugi – prawu do ochrony danych osobowych.
- 49 Żadne z tych trzech praw podstawowych nie jest prawem absolutnym i każde z nich należy postrzegać w kontekście jego funkcji społecznej (zob. w odniesieniu do skutecznego środka prawnego – wyrok z dnia 18 marca 2010 r., *Alasini i in.*, od C-317/08 do C-320/08, EU:C:2010:146, pkt 63 i przytoczone tam orzecznictwo; w odniesieniu do prawa do poszanowania życia prywatnego i ochrony danych osobowych – wyrok z dnia 16 lipca 2020 r., *Facebook Ireland i Schrems*, C-311/18, EU:C:2020:559, pkt 172 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 50 W sytuacji zatem gdy w danym przypadku wchodzi w grę kilka praw gwarantowanych kartą i mogą one pozostawać we wzajemnym konflikcie, konieczność ich pogodzenia w celu zapewnienia odpowiedniej równowagi między ochroną przypisaną każdemu z nich może prowadzić do ich ograniczenia (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 stycznia 2008 r., *Promusicae*, C-275/06, EU:C:2008:54, pkt 63–65; z dnia 27 marca 2014 r., *UPC Telekabel Wien*, C-314/12, EU:C:2014:192, pkt 46).

- 51 Ponadto art. 52 ust. 1 karty dopuszcza wprowadzenie ograniczeń w wykonywaniu praw i wolności zagwarantowanych w niej, o ile, po pierwsze, ograniczenia ta przewidziane są ustawą, po drugie, szanują istotę tych praw i wolności, a po trzecie, w zgodzie z zasadą proporcjonalności, są one konieczne i rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego uznanym przez Unię lub potrzebom ochrony praw i wolności innych osób.
- 52 W niniejszym przypadku wchodzące w grę trzy prawa podstawowe nie pozostają jednak we wzajemnym konflikcie, ale podlegają stosowaniu w sposób komplementarny. Skuteczność ochrony, jaką art. 47 karty przyznaje podmiotowi prawa, które artykuł ten gwarantuje, może bowiem znaleźć wyraz i podlegać ocenie wyłącznie w odniesieniu do praw materialnych, takich jak prawa, o których mowa w art. 7 i 8 karty.
- 53 Dokładniej rzecz ujmując, z pierwszych pytań w sprawach C-245/19 i C-246/19 w świetle ich uzasadnienia wynika, że sąd odsyłający pragnie ustalić, czy art. 47 karty należy interpretować w ten sposób, że przepisy krajowe mogą pozbawić osobę posiadającą informacje, podatnika, którego dotyczy dochodzenie podatkowe, oraz osoby trzecie, których te informacje dotyczą, możliwości wniesienia bezpośredniej skargi na decyzję nakazującą przekazanie tych informacji organowi podatkowemu, co do której sąd ten uważa, że może ona naruszać prawa zagwarantowane tym poszczególnym osobom w art. 7 i 8 karty.

W przedmiocie prawa do skutecznego środka prawnego gwarantowanego w art. 47 karty

- 54 Jak wynika zatem z utrwalonego orzecznictwa Trybunału, na prawo do skutecznego środka prawnego można powołać się wyłącznie na podstawie art. 47 karty i nie jest przy tym konieczne ustanowienie szczegółowych norm w przepisach prawa Unii lub prawa krajowego państw członkowskich (wyroki: z dnia 17 kwietnia 2018 r., Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, pkt 78; z dnia 29 lipca 2019 r., Torubarov, C-556/17, EU:C:2019:626, pkt 56).
- 55 Wobec tego przyznanie tego prawa w określonym przypadku zakłada, jak wynika z art. 47 akapit pierwszy karty, że osoba, która powołuje się na nie, dochodzi praw i wolności zagwarantowanych prawem Unii.

– W przedmiocie prawa do skutecznego środka prawnego osoby posiadającej informacje, do której właściwy organ kieruje nakaz ich przekazania

- 56 Jak wynika z twierdzeń sądu odsyłającego streszczonych w pkt 26 niniejszego wyroku, oraz przepisów krajowych zacytowanych w jego pkt 17–19, osobą posiadającą istotne informacje w postępowaniu głównym jest osoba prawna, będąca adresatem decyzji właściwego organu krajowego nakazującej przekazanie tych informacji, której niewykonanie może spowodować nałożenie sankcji.
- 57 Co się tyczy w pierwszej kolejności kwestii, czy takiej osobie w związku z taką decyzją należy przyznać prawo do skutecznego środka prawnego zagwarantowane w art. 47 karty, należy na wstępie zauważyć, że z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że ochrona przed arbitralnymi lub nieproporcjonalnymi 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; a także z dnia 13 września 2018 r., UBS Europe i in., C-358/16, EU:C:2018:715, pkt 56).
- 58 Otóż na taką ochronę może powołać się osoba prawna – jako na prawo zagwarantowane prawem Unii w rozumieniu art. 47 akapit pierwszy karty – w celu zakwestionowania przed sądem aktu wywołującego niekorzystne dla niej skutki, jakim jest nakaz przekazania informacji lub sankcja nałożona z uwagi na niezastosowanie się do tego nakazu (zob. podobnie wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 51, 52).

- 59 Wynika stąd, że osobie prawnej, do której właściwy organ krajowy skierował decyzję nakazującą przekazanie informacji, taką jak decyzje będące przedmiotem postępowania głównego, należy w związku z taką decyzją przyznać prawo do skutecznego środka prawnego zagwarantowane w art. 47 karty.
- 60 Co się tyczy w drugiej kolejności kwestii, czy wykonywanie tego prawa może na mocy przepisów krajowych zostać ograniczone, z orzecznictwa Trybunału wynika, że możliwe jest wprowadzenie ograniczenia w wykonywaniu ustanowionego w art. 47 prawa do skutecznego środka prawnego przed sądem przez prawodawcę Unii lub – w braku przepisów Unii w tej dziedzinie – przez państwa członkowskie, jeżeli spełnione są warunki przewidziane w art. 52 ust. 1 karty (zob. podobnie wyrok z dnia 15 września 2016 r., *Star Storage i in.*, C-439/14 i C-488/14, EU:C:2016:688, pkt 46, 49).
- 61 W niniejszym przypadku z żadnego przepisu dyrektywy 2011/16, której transpozycję zapewniają przepisy będące przedmiotem postępowania głównego, nie wynika, że prawodawca Unii zamierzał ograniczyć wykonywanie prawa do skutecznego środka prawnego w związku z decyzją nakazującą przekazanie informacji, taką jak decyzje będące przedmiotem sporów w postępowaniu głównym.
- 62 Ponadto dyrektywa 2011/16 odsyła w swym art. 25 ust. 1 do przepisów Unii dotyczących przetwarzania danych osobowych, stanowiąc, że wszelka wymiana informacji zgodnie z tą dyrektywą podlega przepisom dyrektywy 95/46, która – jak zostało przypomniane w pkt 11 niniejszego wyroku – została uchylona i zastąpiona z dniem 25 maja 2018 r., czyli po wydaniu decyzji będących przedmiotem postępowania głównego, rozporządzeniem 2016/679, które ma w szczególności na celu zapewnienie i sprecyzowanie prawa do ochrony danych osobowych zagwarantowanych w art. 8 karty.
- 63 Otóż art. 22 dyrektywy 95/46, którego treść została co do istoty powtórzona w art. 79 rozporządzenia 2016/679, podkreśla, że każdej osobie przysługuje prawo do korzystania ze środków prawnych w związku z naruszeniem praw zagwarantowanych jej przez przepisy dotyczące przetwarzania takich danych.
- 64 Wynika stąd, że prawodawca Unii sam nie ograniczył wykonywania prawa do skutecznego środka prawnego ustanowionego w art. 47 karty i że państwa członkowskie mogą wprowadzić takie ograniczenie, o ile zachowują wymogi przewidziane w art. 52 ust. 1 karty.
- 65 Jak zostało zatem przypomniane w pkt 51 niniejszego wyroku, to postanowienie karty wymaga w szczególności, aby wszelkie ograniczenia w wykonywaniu praw i wolności gwarantowanych kartą szanowały ich istotę.
- 66 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że istota prawa do skutecznego środka prawnego ustanowionego w art. 47 karty obejmuje między innymi to, że podmiot tego prawa ma dostęp do właściwego sądu w celu zapewnienia poszanowania praw, jakie gwarantuje mu prawo Unii, i w związku z tym w celu zbadania wszystkich kwestii prawnych i faktycznych istotnych dla rozstrzygnięcia sporu, który został do tego sądu wniesiony (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 listopada 2012 r., *Otis i in.*, C-199/11, EU:C:2012:684, pkt 49; a także z dnia 12 grudnia 2019 r., *Aktiva Finants*, C-433/18, EU:C:2019:1074, pkt 36). Ponadto, aby mieć taki dostęp do sądu, osoba ta nie może być zmuszona do naruszenia normy prawnej lub obowiązku prawnego i do narażenia się na sankcję związaną z takim naruszeniem (zob. podobnie wyroki: z dnia 1 kwietnia 2004 r., *Komisja/Jégo-Quéré*, C-263/02 P, EU:C:2004:210, pkt 35; z dnia 13 marca 2007 r., *Unibet*, C-432/05, EU:C:2007:163, pkt 64; a także z dnia 3 października 2013 r., *Inuit Tapiriit Kanatami i in./Parlament i Rada*, C-583/11 P, EU:C:2013:625, pkt 104).
- 67 Otóż w niniejszym przypadku z twierdzeń sądu odsyłającego przedstawionych w pkt 32 niniejszego wyroku wynika, że w świetle przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania głównego, wyłącznie jeżeli osoba będąca adresatem decyzji nakazującej przekazanie informacji, takich jak decyzje

będące przedmiotem postępowania głównego, po pierwsze, nie zastosuje się do tej decyzji, a po drugie, będzie z tego powodu adresatem sankcji, ma ona możliwość zakwestionowania tej decyzji w trybie incydentalnym, w ramach skargi, jaka przysługuje jej w związku z taką sankcją.

- 68 Wynika stąd, że w razie wydania takiej decyzji nakazującej przekazanie informacji, która może być arbitralna lub nieproporcjonalna, taka osoba nie ma dostępu do sądu, chyba że nie zastosuje się do niej, odmawiając wykonania nakazu, który ta decyzja zawiera, i w związku z tym narazi się na sankcję związaną z niezastosowaniem się do niej. W rezultacie nie można uznać, że osobie tej przysługuje skuteczna ochrona sądowa.
- 69 Wobec tego należy uznać, że przepisy krajowe takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, które – względem osoby posiadającej informacje, do której właściwy organ krajowy kieruje decyzję nakazującą przekazanie tych informacji – wykluczają możliwość wniesienia bezpośredniej skargi na tę decyzję, nie szanują istoty prawa do skutecznego środka prawnego zagwarantowanego w art. 47 karty i, w rezultacie, że art. 52 ust. 1 karty stoi na przeszkodzie obowiązywaniu takich przepisów.

– W przedmiocie prawa do skutecznego środka prawnego podatnika, którego dotyczy dochodzenie będące u podstaw decyzji nakazującej przekazanie informacji

- 70 Z twierdzeń sądu odsyłającego przedstawionych w pkt 24 niniejszego wyroku wynika, że podatnik, którego dotyczy postępowanie główne, jest osobą fizyczną, która ma miejsce zamieszkania w państwie członkowskim innym niż państwo organu, który wydał decyzje nakazujące przekazanie informacji będące przedmiotem postępowania głównego, i której w tym państwie członkowskim dotyczy dochodzenie prowadzone w celu ustalenia jej sytuacji w świetle przepisów podatkowych tegoż państwa członkowskiego.
- 71 Ponadto treść decyzji nakazujących przekazanie informacji będących przedmiotem postępowania głównego, przytoczona w pkt 26 i 36 niniejszego wyroku, pozwala przyjąć, że informacje, które zgodnie z nimi mają być przekazane organowi wydającemu te decyzje, dotyczą rachunków bankowych i aktywów finansowych, które ta osoba posiadała lub których była ona rzeczywistym beneficjentem, a także różnych transakcji prawnych, bankowych, finansowych lub bardziej ogólnie gospodarczych, które osoba ta mogła zrealizować lub które mogły być dokonane przez osoby trzecie działające na jej rachunek lub w jej interesie.
- 72 Co się tyczy w pierwszej kolejności kwestii, czy takiej osobie należy przyznać możliwość korzystania z prawa do skutecznego środka prawnego ustanowionego w art. 47 karty w związku z takimi decyzjami, należy zauważyć, że osobie tej przysługuje oczywiście, po pierwsze, prawo do poszanowania życia prywatnego, zagwarantowane w art. 7 karty, a po drugie, prawo do ochrony danych osobowych zagwarantowane w jej art. 8 ust. 1, które w odniesieniu do osób fizycznych jest ściśle związane z prawem do poszanowania życia prywatnego tych osób [wyroki: z dnia 9 listopada 2010 r., Volker und Markus Schecke i Eifert, C-92/09 i C-93/09, EU:C:2010:662, pkt 47; a także z dnia 18 czerwca 2020 r., Komisja/Węgry (Przejrzystość stowarzyszeń), C-78/18, EU:C:2020:476, pkt 123, 126].
- 73 Ponadto z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że przekazanie osobie trzeciej – również organowi władzy publicznej – informacji dotyczących zidentyfikowanej lub możliwej do zidentyfikowania osoby fizycznej, a także środek, który nakazuje i umożliwia takie przekazanie, stanowią, bez uszczerbku dla możliwości ich ewentualnego uzasadnienia, ingerencje w prawo tej osoby do ochrony jej życia prywatnego, a także w jej prawo do ochrony dotyczących jej danych osobowych, niezależnie od kwestii, czy informacje te stanowią dane wrażliwe, czy nie, i jakie jest ich późniejsze wykorzystanie, z wyjątkiem sytuacji gdy przekazanie to następuje z zachowaniem przepisów prawa Unii i, stosownie do okoliczności, przewidzianych w tym względzie przepisów prawa krajowego [zob.

podobnie wyroki: z dnia 18 czerwca 2020 r., Komisja/Węgry (Przejrzystość stowarzyszeń), C-78/18, EU:C:2020:476, pkt 124, 126; a także z dnia 16 lipca 2020 r., Facebook Ireland i Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, pkt 171 i przytoczone tam orzecznictwo].

- 74 W związku z tym przekazanie właściwemu organowi krajowemu informacji dotyczących zidentyfikowanej lub możliwej do zidentyfikowania osoby fizycznej, takich jak informacje wymienione w pkt 71 niniejszego wyroku, oraz środek, który tak jak decyzje, o których mowa w tymże punkcie, nakazuje takie przekazanie, mogą naruszać prawo do poszanowania życia prywatnego danej osoby, a także jej prawo do ochrony dotyczących jej danych osobowych.
- 75 W rezultacie podatnikowi, o którym mowa w pkt 70 niniejszego wyroku, należy przyznać prawo do skutecznego środka prawnego zagwarantowane w art. 47 karty w związku z decyzją nakazującą przekazanie informacji, taką jak decyzje będące przedmiotem postępowania głównego.
- 76 Co się tyczy w drugiej kolejności kwestii, czy korzystanie z tego prawa może być ograniczone, na mocy art. 52 ust. 1 karty, poprzez wykluczenie możliwości, by taka osoba mogła wnieść bezpośrednią skargę na taką decyzję, należy przypomnieć, że takie ograniczenie powinno, po pierwsze, być przewidziane ustawą, co oznacza w szczególności, jak wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału, że jego podstawa prawna określa jego zakres w sposób jasny i precyzyjny (wyroki: z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 81.; z dnia 8 września 2020 r., Recorded Artists Actors Performers, C-265/19, EU:C:2020:677, pkt 86).
- 77 W niniejszym przypadku brzmienie przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania głównego wskazuje na to, że wymóg ten jest spełniony.
- 78 Po drugie, istota prawa do skutecznego środka prawnego powinna być zachowana, przy czym wymóg ten powinien podlegać ocenie w szczególności w świetle elementów wymienionych w pkt 66 niniejszego wyroku.
- 79 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że rzeczony wymóg nie oznacza, jako taki, że podmiot tego prawa powinien dysponować bezpośrednią skargą, której głównym przedmiotem jest zakwestionowanie danego środka, o ile istnieje przed określonymi sądami krajowymi jeden lub kilka środków zaskarżenia umożliwiających mu uzyskanie w trybie incydentalnym kontroli sądowej tego środka zapewniającej poszanowanie praw i wolności, jakie gwarantuje mu prawo Unii, bez konieczności narażania się na ryzyko sankcji w razie niezastosowania się do niego (zob. podobnie wyroki: z dnia 13 marca 2007 r., Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, pkt 47, 49, 53–55, 61, 64; a także z dnia 21 listopada 2019 r., Deutsche Lufthansa, C-379/18, EU:C:2019:1000, pkt 61).
- 80 W niniejszym przypadku należy zauważyć w tym względzie, że sytuacja podatnika, którego dotyczy dochodzenie, jest odmienna od sytuacji osoby posiadającej informacje, które go dotyczą. Jak stwierdzono bowiem w pkt 68 niniejszego wyroku, osoba ta, w braku możliwości wniesienia bezpośredniej skargi na skierowaną do niej decyzję nakładającą na nią obowiązek prawny przekazania odnośnych informacji, byłaby pozbawiona jakiegokolwiek skutecznej ochrony sądowej. Natomiast dany podatnik nie jest adresatem tej decyzji i nie jest poddany żadnemu prawnemu obowiązkowi na jej mocy ani też nie grozi mu sankcja w razie niezastosowania się do niej. W rezultacie taki podatnik nie jest zmuszony do postąpienia niezgodnie z prawem w celu skorzystania z przysługującego mu prawa do skutecznego środka prawnego, co oznacza, że orzecznictwo cytowane w drugim zdaniu pkt 66 niniejszego wyroku nie ma do niego zastosowania.
- 81 Ponadto decyzja nakazująca przekazanie informacji, taka jak decyzje będące przedmiotem postępowania głównego, zostaje wydana na wstępnym etapie dochodzenia dotyczącego odnośnego podatnika, na którym to etapie gromadzone są informacje dotyczące podatkowej sytuacji tego podatnika i który nie ma kontradiktoryjnego charakteru. Jedynie bowiem dalszy etap tego dochodzenia, który rozpoczyna się doręczeniem odnośnemu podatnikowi propozycji sprostowania lub

korekty, po pierwsze, ma kontradyktoryjny charakter wiążący się z umożliwieniem temu podatnikowi skorzystania z jego prawa do bycia wysłuchanym (zob. podobnie wyrok z dnia 22 października 2013 r., Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, pkt 40, 44), a po drugie, może prowadzić do wydania skierowanej do tego podatnika decyzji zawierającej sprostowanie lub decyzji korygującej.

- 82 Otóż ta ostatnia decyzja stanowi akt, w odniesieniu do którego dany podatnik powinien dysponować prawem do skutecznego środka prawnego, zakładając, że sąd, przed którym wszczęty zostanie spór, jest właściwy do zbadania wszystkich kwestii prawnych i faktycznych istotnych do celów rozstrzygnięcia tego sporu, jak stwierdzono w pkt 66 niniejszego wyroku, a w szczególności do zbadania, że dowody, na których opiera się ten akt, nie zostały uzyskane lub wykorzystane z naruszeniem praw i wolności zagwarantowanych zainteresowanemu w prawie Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 87–89).
- 83 W rezultacie, w sytuacji gdy decyzja nakazująca przekazanie informacji, taka jak decyzje będące przedmiotem postępowania głównego, prowadzi organ krajowy, który zwrócił się o te informacje, do przyjęcia decyzji zawierającej sprostowanie lub decyzji korygującej, opartej – w charakterze dowodów – na wskazanych informacjach, podatnik, którego dotyczy dochodzenie, ma możliwość zakwestionowania w trybie incydentalnym pierwszej z tych decyzji, a także warunków uzyskania i wykorzystania dowodów uzyskanych dzięki tej decyzji, w ramach skargi, którą może wnieść na drugą ze wskazanych decyzji.
- 84 W związku z tym należy uznać, że przepisy krajowe, takie jak będące przedmiotem postępowania głównego, nie naruszają istoty prawa do skutecznego środka prawnego zagwarantowanego danemu podatnikowi. Ponadto nie ograniczają one dostępu tego podatnika do środków zaskarżenia przewidzianych zgodnie z art. 79 ust. 1 rozporządzenia 2016/679, który powtarza z pewnymi zmianami art. 22 dyrektywy 95/46, jeżeli podatnik ten uważa, że prawa zagwarantowane mu tym rozporządzeniem zostały naruszone z uwagi na przetwarzanie dotyczących go danych osobowych.
- 85 Po trzecie, jak stwierdzono w pkt 51 niniejszego wyroku, takie przepisy krajowe powinny z poszanowaniem zasady proporcjonalności być konieczne i rzeczywiście odpowiadać celowi interesu ogólnego uznanemu przez Unię. Należy zatem zbadać kolejno, czy odpowiadają one celowi interesu ogólnego uznanemu przez Unię, a jeżeli ma to miejsce, czy szanują zasadę proporcjonalności (zob. podobnie wyroki: z dnia 5 lipca 2017 r., Fries, C-190/16, EU:C:2017:513, pkt 39; a także z dnia 12 lipca 2018 r., Spika i in., C-540/16, EU:C:2018:565, pkt 40).
- 86 W tym względzie sąd odsyłający podkreśla, że przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego wdrażają dyrektywę 2011/16, której motyw 27 stanowi, że konieczne i proporcjonalne ograniczenia mogą być wprowadzone w ramach – zapewnionej w dyrektywie 95/46 – ochrony osób fizycznych przy przetwarzaniu dotyczących tych osób danych osobowych, i której motyw 1 i 2 przewidują, że jej celem jest przyczynienie się do zwalczania oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania na szczeblu międzynarodowym poprzez wzmocnienie wzajemnej pomocy państw członkowskich w tej dziedzinie.
- 87 Otóż cel ten stanowi cel interesu ogólnego uznany przez Unię w rozumieniu art. 52 ust. 1 karty [zob. podobnie wyroki: z dnia 22 października 2013 r., Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, pkt 32; z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 76; a także z dnia 26 lutego 2019 r., X (Spółka pośrednicząca mająca siedzibę w państwie trzecim), C-135/17, EU:C:2019:136, pkt 74, 75], umożliwiający wprowadzenie ograniczenia w wykonywaniu praw zagwarantowanych w jej art. 7, 8 i 47, ujmowanych indywidualnie lub łącznie.
- 88 Wynika stąd, że cel założony w przepisach krajowych będących przedmiotem postępowania głównego stanowi cel interesu ogólnego uznany przez Unię.

- 89 Ten cel w postaci zwalczania oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania na szczeblu międzynarodowym znajduje wyraz w szczególności w art. 5–7 dyrektywy 2011/16 poprzez ustanowienie procedury wymiany informacji na wniosek, umożliwiającej właściwym organom krajowym skuteczną i szybką wzajemną współpracę w celu uzyskania informacji w ramach dochodzeń dotyczących określonego podatnika (zob. podobnie wyrok z dnia 16 maja 2017 r., *Berlios Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 46, 47, 77).
- 90 Interes wiążący się ze skutecznością i szybkością tej współpracy, który przyczynia się do realizacji celu obejmującego zwalczanie oszustw podatkowych i uchylanie się od opodatkowania na szczeblu międzynarodowym, leżącego u podstawy dyrektywy 2011/16, oznacza między innymi konieczność zachowania ogółu terminów przewidzianych w art. 7 tej dyrektywy.
- 91 Wobec tego należy uznać, że przepisy krajowe wykluczające możliwość wniesienia bezpośredniej skargi na decyzję nakazującą przekazanie informacji, taką jak decyzje będące przedmiotem postępowania głównego, przez podatnika, którego dotyczy dochodzenie, będące podstawą wniosku o wymianę informacji, w wyniku którego właściwy organ krajowy przyjął tę decyzję, są właściwe do zapewnienia realizacji celu w postaci zwalczania oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania na szczeblu międzynarodowym założonego w dyrektywie 2011/16 i są konieczne do jego realizacji.
- 92 Ponadto nie wydają się one nieproporcjonalne, gdyż, po pierwsze, taka decyzja nie nakłada na podatnika żadnego obowiązku prawnego ani nie naraża go na ryzyko sankcji, a po drugie, podatnik ten ma możliwość zakwestionowania tej decyzji w trybie incydentalnym w ramach skargi na późniejszą decyzję zawierającej sprostowanie lub decyzji korygującej.
- 93 W tej sytuacji należy uznać, że art. 47 karty w związku z jej art. 7, 8 i art. 52 ust. 1 nie stoi na przeszkodzie temu, aby przepisy krajowe – takie jak będące przedmiotem postępowania głównego – wykluczały możliwość, aby decyzja, w drodze której właściwy organ państwa członkowskiego zobowiązuje osobę posiadającą informacje do przekazania mu tych informacji w celu wykonania wniosku o wymianę informacji pochodzącego od właściwego organu innego państwa członkowskiego, była przedmiotem bezpośredniej skargi wniesionej przez podatnika, którego dotyczy w tym innym państwie członkowskim dochodzenie będące u podstaw tego wniosku.
- *W przedmiocie prawa do skutecznego środka prawnego zainteresowanych osób trzecich*
- 94 Jak wynika z pkt 26, 36 i 71 niniejszego wyroku, zainteresowane osoby trzecie, do których odnosi się sąd odsyłający, są osobami prawnymi, z którymi podatnik, którego dotyczy dochodzenie będące u podstaw decyzji nakazujących przekazanie informacji rozpatrywanych w postępowaniu głównym, utrzymuje lub może utrzymywać stosunki prawne, bankowe, finansowe lub bardziej ogólnie gospodarcze.
- 95 Należy w pierwszej kolejności ustalić, czy takim osobom trzecim w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego należy przyznać możliwość skorzystania z prawa do skutecznego środka prawnego ustanowionego w art. 47 karty.
- 96 W tym względzie należy zauważyć, że podobnie jak osoba prawna posiadająca informacje, do której właściwy organ krajowy kieruje decyzję nakazującą przekazanie tych informacji, te osoby trzecie mogą powołać się na ochronę przysługującą każdej osobie fizycznej lub prawnej, na mocy ogólnej zasady prawa Unii przywołanej w pkt 57 niniejszego wyroku, przed arbitralną lub nieproporcjonalną ingerencją władz publicznych w ich sferę prywatną, nawet jeżeli przekazanie organowi władzy publicznej informacji prawnych, bankowych, finansowych lub bardziej ogólnie gospodarczych, które dotyczą tych osób, nie może być w żadnym razie uznane za uderzające w istotę tej działalności [zob. podobnie decyzja ETPC z dnia 16 czerwca 2015 r., *Othymia Investments BV* przeciwko Niderlandom,

CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, § 37; wyroki ETPC: z dnia 7 lipca 2015 r., M.N. i in. przeciwko San Marino, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, § 51, 54; a także z dnia 22 grudnia 2015 r., G.S.B. przeciwko Szwajcarii, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, § 51, 93].

- 97 W związku z tym należy przyznać takim osobom trzecim możliwość korzystania z prawa do skutecznej ochrony sądowej w odniesieniu do decyzji nakazującej przekazanie informacji, która mogłaby naruszać ich prawo do takiej ochrony.
- 98 Co się tyczy w drugiej kolejności kwestii, czy skorzystanie z prawa do skutecznego środka prawnego zagwarantowanego osobom trzecim, których dotyczą odnośne informacje, może być ograniczone w ten sposób, że osoby te nie mogą wnieść bezpośredniej skargi w związku z taką decyzją, należy podkreślić, po pierwsze, że przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego definiują w sposób jasny i precyzyjny ograniczenie, które wprowadzają w odniesieniu do korzystania z tego prawa.
- 99 Co się tyczy, po drugie, wymogu poszanowania istoty prawa do skutecznego środka prawnego, należy zauważyć, że osoby trzecie, których dotyczą odnośne informacje, nie są – w przeciwieństwie do osoby posiadającej te informacje, do której właściwy organ państwa członkowskiego skierował decyzję nakazującą przekazanie tych informacji – ani poddane obowiązkowi prawnemu przekazania tych informacji, ani w rezultacie narażone na ryzyko nałożenia na nie sankcji w razie niewykonania takiego obowiązku prawnego. Orzecznictwo cytowane w pkt 66 zdanie drugie niniejszego wyroku nie ma zatem do nich zastosowania.
- 100 Ponadto prawdą jest, że przekazanie informacji dotyczących tychże osób trzecich organowi publicznemu przez osobę będącą adresatem decyzji nakazującej ich przekazanie temu organowi publicznemu może naruszać prawo tych osób trzecich do ochrony przed arbitralną lub nieproporcjonalną ingerencją władz publicznych w ich sferę prywatną i w związku z tym wyrządzić im szkodę.
- 101 Jednakże z orzecznictwa Trybunału wynika, że istniejąca po stronie danego podmiotu prawa możliwość wszczęcia postępowania sądowego w celu doprowadzenia do stwierdzenia naruszenia praw zagwarantowanych mu w prawie Unii i uzyskania naprawienia szkody spowodowanej tym naruszeniem zapewnia temu podmiotowi prawa skuteczną ochronę sądową, w sytuacji gdy sąd rozstrzygający spór ma możliwość przeprowadzenia kontroli aktu lub środka, które są u podstaw tego naruszenia i tej szkody (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2007 r., Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, pkt 58).
- 102 W niniejszym przypadku wynika stąd, że poszanowanie istoty prawa do skutecznego środka prawnego nie wymaga, aby podmioty prawa takie jak osoby trzecie, których dotyczą odnośne informacje, nie będąc przy tym poddane obowiązkowi prawnemu przekazania tych informacji ani w rezultacie nie będąc narażone na ryzyko nałożenia sankcji w razie niewykonania takiego obowiązku prawnego, miały ponadto możliwość wniesienia bezpośredniej skargi na decyzję nakazującą przekazanie tych informacji.
- 103 Po trzecie, należy przypomnieć, że – jak stwierdzono w pkt 86 i 88 niniejszego wyroku – przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego dążą do realizacji celu interesu ogólnego uznanego przez Unię.
- 104 Co się tyczy wymogu koniecznego i proporcjonalnego charakteru tych przepisów w świetle takiego celu, należy uznać, jak wynika z pkt 90–92 niniejszego wyroku, że jest on spełniony, uwzględniając z jednej strony terminy, jakie należy zachować w celu zapewnienia skuteczności i szybkości procedury wymiany informacji przyczyniającej się do realizacji celu w postaci zwalczania oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania na szczeblu międzynarodowym, leżącego u podstawy dyrektywy 2011/16, a z drugiej strony możliwość wszczęcia przez zainteresowane osoby postępowania sądowego w celu doprowadzenia do stwierdzenia naruszenia praw zagwarantowanych im w prawie Unii i naprawienia szkody wyrządzonej tym naruszeniem.

- 105 W świetle ogółu powyższych rozważań na pytania pierwsze w sprawach C-245/19 i C-246/19 należy odpowiedzieć, że art. 47 karty w związku z jej art. 7, 8 i art. 52 ust. 1 należy interpretować w ten sposób, że:
- stoi on na przeszkodzie temu, aby przepisy krajowe państwa członkowskiego wdrażające procedurę wymiany informacji na wniosek ustanowioną dyrektywą 2011/16 wykluczały, aby decyzja, w drodze której właściwy organ tego państwa członkowskiego zobowiązuje osobę posiadającą informacje do przekazania mu tych informacji w celu wykonania wniosku o wymianę informacji pochodzącego od właściwego organu innego państwa członkowskiego, mogła być przedmiotem skargi wniesionej przez taką osobę, oraz
 - nie stoi on na przeszkodzie temu, aby takie przepisy wykluczały to, że taka decyzja może być przedmiotem skarg wnoszonych przez podatnika, którego w tym innym państwie członkowskim dotyczy dochodzenie będące u podstaw tego wniosku, a także przez osoby trzecie, których dotyczy odnośne informacje.

W przedmiocie pytania drugiego w sprawie C-245/19

- 106 W świetle odpowiedzi udzielonych na pytania pierwsze w sprawach C-245/19 i C-246/19 oraz okoliczności, że pytania drugie w tych sprawach zostały przedłożone wyłącznie w przypadku udzielenia na pytania pierwsze odpowiedzi twierdzącej, należy udzielić odpowiedzi wyłącznie na pytanie drugie w sprawie C-245/19.
- 107 Poprzez pytanie to sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 1 ust. 1 i art. 5 dyrektywy 2011/16 należy interpretować w ten sposób, że decyzję, w drodze której właściwy organ państwa członkowskiego zobowiązuje osobę posiadającą informacje do przekazania mu tych informacji w celu wykonania wniosku o wymianę informacji pochodzącego od właściwego organu innego państwa członkowskiego, należy, wraz z tym wnioskiem, uznać za dotyczącą informacji, które nie jawią się jako pozbawione w oczywisty sposób jakiegokolwiek przewidywalnego związku, w sytuacji gdy decyzja ta wskazuje tożsamość osoby posiadającej odnośne informacje, tożsamość podatnika, którego dotyczy dochodzenie będące u podstaw wniosku o wymianę informacji, i okres objęty tym dochodzeniem oraz gdy dotyczy ona umów, faktur i płatności, które nie są określone precyzyjnie, lecz za pomocą kryteriów dotyczących, po pierwsze, faktu, że zostały one odpowiednio zawarte, wystawione lub dokonane przez osobę posiadającą informacje, po drugie, okoliczności, że miały miejsce w okresie objętym tym dochodzeniem, oraz po trzecie, ich związku ze wskazanym podatnikiem.
- 108 Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy 2011/16 przewiduje, że państwa członkowskie współpracują ze sobą w celu wymiany informacji, które wydają się istotne do celów stosowania i egzekwowania ich przepisów krajowych dotyczących podatków.
- 109 Z kolei art. 5 tej dyrektywy stanowi, że na wniosek organu krajowego, który pragnie uzyskać takie informacje, zwanego „organem wnioskującym”, organ, do którego skierowano ten wniosek, zwany „organem współpracującym”, przekazuje mu je, w razie konieczności po uzyskaniu ich w wyniku postępowania.
- 110 Wyrażenie „które wydają się istotne” użyte w art. 1 ust. 1 dyrektywy 2011/16 ma – jak orzekł już Trybunał – umożliwić organowi wnioskującemu zażądanie i uzyskanie wszystkich informacji, które racjonalnie może uznać za istotne do celów prowadzonego dochodzenia, bez upoważniania go jednak przy tym do wykroczenia w oczywisty sposób poza ramy tego dochodzenia lub nadmiernego obciążenia organu współpracującego (zob. podobnie wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 63, 66–68).

- 111 Ponadto wyrażenie to należy interpretować w świetle ogólnej zasady prawa Unii mającej na celu ochronę osób fizycznych lub prawnych przed arbitralnymi lub nieproporcjonalnymi ingerencjami władzy publicznej w sferę prywatnej działalności osoby, o której mowa w pkt 57 niniejszego wyroku.
- 112 W tym względzie należy zauważyć, że o ile organ wnioskujący, prowadzący dochodzenie będące u podstaw wniosku o wymianę informacji, dysponuje zakresem uznania w celu dokonania oceny w zależności od okoliczności sprawy, przewidywalnego związku zażądanych informacji, o tyle jednak nie może on zwrócić się do organu współpracującego o przekazanie informacji, które nie mają żadnego związku z danym dochodzeniem (zob. podobnie wyrok z dnia 16 maja 2017 r., *Berlios Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 70, 71).
- 113 W związku z tym decyzja nakazująca przekazanie informacji, mocą której organ współpracujący wykonuje wniosek o wymianę informacji organu wnioskującego mający na celu zaangażowanie się w tzw. *fishing expedition*, o którym mowa w motywie 9 dyrektywy 2011/16, stanowiłaby arbitralną lub nieproporcjonalną ingerencję władzy publicznej.
- 114 Wynika stąd, że nie można w każdym razie uznać, iż informacje zażądane w celu takiego zaangażowania się w tzw. *fishing expedition*, „wydają się istotne” w rozumieniu art. 1 ust. 1 dyrektywy 2011/16.
- 115 W tym względzie organ współpracujący ma dokonać kontroli, czy uzasadnienie wniosku o wymianę informacji skierowanego do niego przez organ wnioskujący jest wystarczające do celów ustalenia, że odnośne informacje nie jawią się jako pozbawione jakiegokolwiek przewidywalnego związku z tożsamością podatnika, którego dotyczy dochodzenie będące u podstaw tego wniosku, z wymogami takiego dochodzenia oraz – w razie gdy konieczne jest uzyskanie odnośnych informacji od osoby, która je posiada – z tożsamością tej osoby (zob. podobnie wyrok z dnia 16 maja 2017 r., *Berlios Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 76, 78, 80, 82).
- 116 Ponadto w sytuacji gdy osoba ta wniosła skargę na skierowaną do niej decyzję nakazującą przekazanie informacji, właściwy sąd powinien dokonać kontroli, czy uzasadnienie tej decyzji i wniosku będącego jej podstawą jest wystarczające do celów ustalenia, że odnośne informacje nie jawią się jako pozbawione w oczywisty sposób jakiegokolwiek przewidywalnego związku z danym podatnikiem, osobą posiadającą te informacje i wymogami odnośnego dochodzenia (zob. podobnie wyrok z dnia 16 maja 2017 r., *Berlios Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 86).
- 117 To w świetle tych okoliczności należy ustalić, czy decyzja nakazująca przekazanie informacji, taka jak decyzja będąca u podstaw sporu w postępowaniu głównym w sprawie C-245/19, wraz z wnioskiem o wymianę informacji, na którym jest ona oparta, dotyczy informacji, które nie jawią się jako pozbawione w oczywisty sposób jakiegokolwiek przewidywalnego związku.
- 118 Należy w tym względzie zauważyć, że taka decyzja wraz z takim wnioskiem dotyczy bez wątpienia informacji, które nie jawią się jako pozbawione w oczywisty sposób jakiegokolwiek przewidywalnego związku, w zakresie w jakim wskazuje ona tożsamość podatnika, którego dotyczy dochodzenie będące u podstaw tego wniosku, okres objęty tym dochodzeniem, a także tożsamość osoby posiadającej informacje dotyczące umów, faktur i płatności zawartych, wystawionych lub dokonanych w tym okresie i odnoszących się do danego podatnika.
- 119 Wątpliwości sądu odsyłającego wynikają jednak z faktu, że decyzja ta wraz z takim wnioskiem dotyczy umów, faktur i płatności, które nie są określone precyzyjnie.

- 120 Należy zauważyć, po pierwsze, że rzeczona decyzja wraz z tymże wnioskiem dotyczy bez wątpienia informacji, które nie jawią się jako pozbawione w oczywisty sposób jakiegokolwiek przewidywalnego związku w zakresie, w jakim dotyczy ona umów, faktur i płatności zawartych, wystawionych lub dokonanych w okresie objętym dochodzeniem przez osobę, która posiada informacje w ich zakresie i która pozostaje w związku z podatnikiem objętym tym dochodzeniem.
- 121 Po drugie, należy przypomnieć, że zarówno rzeczona decyzja, jak i ten wniosek zostały sporządzone, jak wynika z pkt 81 niniejszego wyroku, na wstępnym etapie tego dochodzenia, którego celem jest zgromadzenie informacji, co do których organ wnioskujący z założenia nie posiada szczegółowej i pełnej wiedzy.
- 122 W tych okolicznościach wydaje się prawdopodobne, że część informacji, których dotyczy decyzja nakazująca przekazanie informacji będąca u podstaw sporu rozstrzyganego w postępowaniu głównym w sprawie C-245/19, wraz z wnioskiem o wymianę informacji będącym jej podstawą, okaże się ostatecznie, po zakończeniu dochodzenia prowadzonego przez organ wnioskujący, nieistotna w świetle wyników tego dochodzenia.
- 123 Jednakże, uwzględniając rozważania zawarte w pkt 118 i 120 niniejszego wyroku, sytuacja ta nie może oznaczać, że odnośne informacje można uznać do celów kontroli, o której mowa w pkt 115 i 116 niniejszego wyroku, za informacje, które jawią się jako pozbawione w oczywisty sposób jakiegokolwiek przewidywalnego związku, i w związku z tym za nieodpowiadające wymogom wynikającym z art. 1 ust. 1 i art. 5 dyrektywy 2011/16.
- 124 W świetle ogółu powyższych rozważań na pytanie drugie w sprawie C-245/19 należy odpowiedzieć, że art. 1 ust. 1 i art. 5 dyrektywy 2011/16 należy interpretować w ten sposób, że decyzję, w drodze której właściwy organ państwa członkowskiego zobowiązuje osobę posiadającą informacje do dostarczenia mu tych informacji w celu wykonania wniosku o wymianę informacji pochodzącego od właściwego organu innego państwa członkowskiego, należy, wraz z tym wnioskiem, uznać za dotyczącą informacji, które nie jawią się jako pozbawione w oczywisty sposób jakiegokolwiek przewidywalnego związku, w sytuacji gdy decyzja ta wskazuje tożsamość osoby posiadającej odnośne informacje, tożsamość podatnika, którego dotyczy dochodzenie będące u podstaw wniosku o wymianę informacji, i okres objęty tym dochodzeniem oraz gdy dotyczy ona umów, faktur i płatności, które nie są określone precyzyjnie, lecz za pomocą kryteriów dotyczących, po pierwsze, faktu, że zostały odpowiednio zawarte, wystawione lub dokonane przez osobę posiadającą informacje, po drugie, okoliczności, że miały miejsce w okresie objętym tym dochodzeniem, oraz po trzecie, ich związku ze wskazanym podatnikiem.

W przedmiocie kosztów

- 125 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 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej w związku z jej art. 7, 8 i art. 52 ust. 1 należy interpretować w ten sposób, że:
 - stoi on na przeszkodzie temu, aby przepisy krajowe państwa członkowskiego wdrażające procedurę wymiany informacji na wniosek ustanowioną dyrektywą Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającą dyrektywę 77/799/EWG, zmienioną dyrektywą Rady 2014/107/UE z dnia 9 grudnia 2014 r., wykluczały, aby decyzja, w drodze której właściwy

organ tego państwa członkowskiego zobowiązuje osobę posiadającą informacje do przekazania mu tych informacji w celu wykonania wniosku o wymianę informacji pochodzącego od właściwego organu innego państwa członkowskiego, mogła być przedmiotem skargi wniesionej przez taką osobę, oraz

- nie stoi on na przeszkodzie temu, aby takie przepisy wykluczały to, że taka decyzja może być przedmiotem skarg wnoszonych przez podatnika, którego w tym innym państwie członkowskim dotyczy dochodzenie będące u podstaw tego wniosku, a także przez osoby trzecie, których dotyczą odnośne informacje.

2) Artykuł 1 ust. 1 i art. 5 dyrektywy 2011/16, zmienionej dyrektywą 2014/107, należy interpretować w ten sposób, że decyzję, w drodze której właściwy organ państwa członkowskiego zobowiązuje osobę posiadającą informacje do dostarczenia mu tych informacji w celu wykonania wniosku o wymianę informacji pochodzącego od właściwego organu innego państwa członkowskiego, należy, wraz z tym wnioskiem, uznać za dotyczącą informacji, które nie jawią się jako pozbawione w oczywisty sposób jakiegokolwiek przewidywalnego związku, w sytuacji gdy decyzja ta wskazuje tożsamość osoby posiadającej odnośne informacje, tożsamość podatnika, którego dotyczy dochodzenie będące u podstaw wniosku o wymianę informacji, i okres objęty tym dochodzeniem oraz gdy dotyczy ona umów, faktur i płatności, które nie są określone precyzyjnie, lecz za pomocą kryteriów dotyczących, po pierwsze, faktu, że zostały odpowiednio zawarte, wystawione lub dokonane przez osobę posiadającą informacje, po drugie, okoliczności, że miały miejsce w okresie objętym tym dochodzeniem, oraz po trzecie, ich związku ze wskazanym podatnikiem.

Podpisy