

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 16 maja 2017 r.(1)

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 wnioski – 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 zwołanego przez organ wnioskujący

W sprawie C-682/15,

mającej za przedmiot wnioski 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. Ilešić, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, M. Berger i A. Prechal, prezesi izb, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, E. Jarašinas, 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,

- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega, działającego w charakterze pełnomocnika,
 - w imieniu rządu francuskiego początkowo przez S. Ghiandoni, działającego w charakterze pełnomocnika, a następnie przez E. de Moustier, działającego w charakterze pełnomocnika,
 - w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Garofolego, avvocato dello Stato,
 - w imieniu rządu polskiego przez B. Majczyną, 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 wykądnia 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 (zwanej 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:

„Kiedy, 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.

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

[...]”.

Dyrektywa 2011/16

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

„(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 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.

[...]

(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 w właściwych wadach 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 Artyku? 5 tej dyrektywy przewiduje:

„Na wniosek organu wnioskuj?cego organ wspó?pracuj?cy przekazuje temu pierwszemu wszelkie informacje, o których mowa w art. 1 ust. 1, znajduj?ce si? w jego posiadaniu lub uzyskane przez niego w wyniku post?powania administracyjnego”.

7 Artyku? 16 ust. 1 rzeczony dyrektywy brzmi nast?puj?co:

„Informacje przekazane mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi w jakiegokolwiek formie zgodnie z niniejsz? dyrektyw? s? obj?te obowi?zkiem zachowania tajemnicy s?u?bowej i korzystaj? z takiej ochrony, jak? obj?te s? podobne informacje na mocy krajowego prawa pa?stwa cz?onkowskiego, które informacje te otrzymuje [...].

[...]”.

8 Artyku? 17 tej?e dyrektywy, zatytu?owany „Ograniczenia”, stanowi:

„1. Organ wspó?pracuj?cy w jednym pa?stwie cz?onkowskim udziela organowi wnioskuj?cemu w innym pa?stwie cz?onkowskim informacji, o których mowa w art. 5, pod warunkiem ?e organ wnioskuj?cy wyczerpa? zwyk?e ?ród?a informacji, których móg? u?y? w danych okoliczno?ciach do uzyskania informacji, których wniosek dotyczy, bez zagro?enia osi?gni?cia swojego celu.

2. Niniejsza dyrektywa nie zobowi?zuje wspó?pracuj?cego pa?stwa cz?onkowskiego do przeprowadzenia post?powania lub przekazania informacji, je?eli przeprowadzenie takiego post?powania lub gromadzenie informacji, których wniosek dotyczy, przez to pa?stwo cz?onkowskie do jego w?asnych celów by?oby sprzeczne z jego prawodawstwem.

3. W?a?ciwy organ wspó?pracuj?cego pa?stwa cz?onkowskiego mo?e odmówi? udzielenia informacji, je?eli wnioskuj?ce pa?stwo cz?onkowskie nie jest w stanie, z przyczyn prawnych, udzieli? podobnych informacji.

4. Mo?na odmówi? udzielenia informacji, w przypadku gdy prowadzi?oby to do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemys?owej lub zawodowej lub procesu produkcyjnego lub w przypadku gdy ujawnienie informacji by?oby sprzeczne z porz?dkiem publicznym.

5. Organ wspó?pracuj?cy informuje organ wnioskuj?cy o przyczynach odrzucenia wniosku o udzielenie informacji”.

9 Artyku? 18 dyrektywy 2011/16, zatytu?owany „Obowi?zki”, stanowi:

„1. Je?eli pa?stwo cz?onkowskie zwraca si? z wnioskiem o udzielenie informacji zgodnie z niniejsz? dyrektyw?, wspó?pracuj?ce pa?stwo cz?onkowskie stosuje dost?pne mu ?rodki gromadzenia informacji celem uzyskania informacji, których dotyczy wniosek, nawet je?eli informacje te mog? nie by? potrzebne temu pa?stwu cz?onkowskiemu do jego w?asnych celów podatkowych. Obowi?zek ten pozostaje bez uszczerbku dla art. 17 ust. 2, 3 i 4, na któr[y] nie mo?na si? w ?adnym wypadku powo?ywa? celem umo?liwienia wspó?pracuj?cemu pa?stwu cz?onkowskiemu odmowy udzielenia informacji jedynie z uwagi na brak interesu krajowego w takich informacjach.

2. Artyku?u 17 ust. 2 i 4 nie mo?na w ?adnym wypadku interpretowa? jako umo?liwiaj?cego wspó?pracuj?cemu organowi pa?stwa cz?onkowskiego odmow? udzielenia informacji jedynie ze wzgl?du na to, ?e informacje te znajduj? si? w posiadaniu banku, innej instytucji finansowej, pe?nomocnika lub osoby dzia?aj?cej w charakterze przedstawiciela lub powiernika lub dlatego, ?e

dotyczyć one udziałów w asnościowych w jakiej 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 tej dyrektywy użycie, jeżeli tylko to możliwe, formularza przyjętego przez Komisję. Ten 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 sytuacjami międzynarodowymi – przekazać nazwisko i adres każdej osoby, co do której istnieje podstawy, aby sądzić, że posiada ona informacje, których dotyczy wnioski, 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 uzgodnionej 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 wniosek w dziedzinie opodatkowania i zmieniająca ustawę z dnia 31 marca 2010 r. zatwierdzającą umowy podatkowe oraz określającą w szczególności w tym celu postępowanie w dziedzinie wymiany informacji na wniosek) (*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 z obojga 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 udzielania 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 udanych 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 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 swój decyzję nakazującą przedstawienie wymaganych informacji. Doręczenie decyzji posiadaczowi wymaganych informacji ma skutek doręczenia każej 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 przysuguje odwołanie.

2. Od decyzji, o których mowa w art. 5, posiadaczowi informacji przysuguje skarga o zmianę decyzji do tribunal administratif [sądu administracyjnego, Luksemburg]. Skarga należy wnieść w terminie miesiąca od doręczenia decyzji posiadaczowi wymaganych informacji. Skarga ma skutek zawieszający [...].

Od orzeczeń tribunal administratif [sądu administracyjnego] przysuguje skarga apelacyjna do Cour administrative [trybunału administracyjnego]. Skarga 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, powziwszy 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 zwierzanych z siedzibą spółki;
- czy spółka Berlioz wynajmuje sobie robocizę w Luksemburgu;
- czy istnieje umowa pomiędzy spółkami Berlioz i Cofim?, 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 dywidendy 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, ządając 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 Skargę 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, użytych w art. 1 ust. 1 dyrektywy 2011/16, i zakresem kontroli, jak mogą prowadzić w tym zakresie organy podatkowe i organy sądowe państwa współpracującego, bez zagrożenia jednoczesnej realizacji celów tej dyrektywy.

31 W związku z powyższym Cour administrative (trybunał administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił 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 wnioski?

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 z innego państwa członkowskiego, w szczególności na podstawie dyrektywy 2011/16, w ramach skargi wniesionej przez posiadacza informacji bądźcego 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 obowiązków 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, 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 bądź tego osobę 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 sprzeciwia się one przepisowi prawnemu państwa członkowskiego ograniczającemu w ogólny sposób badanie przez jego właściwy organ krajowy działający jako organ państwa współpracującego w ramach wniosku o informacje do kontroli formalnej prawidłowości i że zobowiązuje one sąd krajowy w ramach rozpatrywanej przez siebie 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 z obrotu 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 bądź temu osobę trzecią, a nawet przedstawienia tego dokumentu sądowi krajowemu, bez przyznania dostępu do niego posiadaczowi bądź temu osobę trzecią ze względu na poufny charakter tego dokumentu, pod warunkiem że wszystkie trudności powstałe względem posiadacza bądź tego osobę 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 wnioski.

36 Zgodnie z art. 22 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2011/16 państwa członkowskie podejmują te

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 wnioski, w sposób pozwalający na wykonanie ciążących 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, zapewniająca odpowiedni zachętę dla adresata decyzji do udzielenia odpowiedzi na wnioski organów podatkowych i tym samym umożliwiająca współpracującemu organowi na wypełnienie swych zobowiązań względem organu wnioskującego.

39 Okoliczności, że dyrektywa 2011/16 nie przewiduje wyraźnie stosowania sankcji, nie wyklucza uznania, że mieszczą się one w ramach stosowania tej dyrektywy, a zatem należy do zakresu stosowania prawa Unii. Pojęcie „środków gromadzenia informacji” w rozumieniu art. 18 tej dyrektywy oraz pojęcie „działa 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, gdy 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 ciążących na nim zobowiązań przewidzianych w dyrektywie 2011/16, stanowi 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 zgodnie 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

spoczywajcy 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 rzędy podniosły, że w przypadku takim jak będący przedmiotem postępowania głównego „prawo gwarantowane przez prawo Unii” w rozumieniu art. 47 karty nie występuje, gdy dyrektywa 2011/16 nie ustanawia żadnego prawa jednostek. Zdaniem tych rzędów 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 przysuguje 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 obowiązeki na państwa członkowskie, lecz nie przyznaje szczególnych praw podatnikowi jeżeli 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, której 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 Jeżeli 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 w sferę 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 tak? ochron? mo?e powo?a? si? adresat decyzji, jakim jest spó?ka Berlioz, w odniesieniu do aktu wywo?uj?cego niekorzystne dla niego skutki, jakim jest na?o?enie sankcji b?d?cej przedmiotem post?powania g?ównego, co oznacza, ?e taki adresat decyzji mo?e powo?a? si? na prawo zagwarantowane przez prawo Unii w rozumieniu art. 47 karty, przyznaj?ce mu prawo do skutecznego ?rodka prawnego.

Co do przedmiotu prawa do ?rodka prawnego

53 Co si? tyczy sankcji, nale?y zbada?, czy prawo do ?rodka prawnego wobec tej sankcji, tak jak przewiduj? to przepisy b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego, jest wystarczaj?ce, aby umo?liwi? adresatowi decyzji powo?anie si? na prawa, które wywodzi on z art. 47 karty, czy te? artyku? ten wymaga, aby móg? on równie? przy tej okazji zakwestionowa? zgodno?? z prawem decyzji nakazowej b?d?cej podstaw? na?o?onej sankcji.

54 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e zasada skutecznej ochrony s?dowej jest ogóln? zasad? prawa Unii, która obecnie jest wyrażona w art. 47 karty. Wspomniany art. 47 zapewnia w prawie Unii ochron? przyznan? na mocy art. 6 ust. 1 i art. 13 EKPC. Nale?y zatem opiera? si? wy??cznie 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 Artyku? 47 akapit drugi karty przewiduje, ?e ka?dy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy przez niezawis?y i bezstronny s?d. Poszanowanie tego prawa zakłada, ?e decyzja organu administracji, która sama nie spe?nia wymogu niezawis?o?ci i bezstronno?ci, zostaje poddana pó?niejszej kontroli przez organ s?dowy, który powinien w szczególno?ci by? w?a?ciwy w zakresie rozstrzygnięcia ka?dej istotnej kwestii.

56 W rezultacie, jak zauwa?y? rzecznik generalny w pkt 80 opinii, s?d krajowy, do którego wp?yn??a skarga na administracyjn? grzywn? pieni??n? na?o?on? na adresata decyzji za niewykonanie decyzji nakazowej, musi mie? mo?liwo?? zbadania zgodno?ci z prawem tej decyzji w celu spe?nienia wymogów z art. 47 karty.

57 Komisja podnosi, ?e przyznanie adresatowi decyzji prawa do ?rodka prawnego w stosunku do decyzji nakazowej oznacza?oby przyznanie mu szerszych praw procesowych ni? podatnikowi. Jej zdaniem z pkt 40 wyroku z dnia 22 pa?dziernika 2013 r., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678) wynika, ?e wniosek o przekazanie informacji skierowany do podatnika na etapie dochodzenia, w trakcie którego zbierane s? informacje, stanowi wy??cznie akt przygotowawczy do decyzji ostatecznej i nie mo?e zosta? zaskar?ony.

58 Nale?y jednak odró?ni? okoliczno?ci sprawy w post?powaniu g?ównym od okoliczno?ci sprawy zako?czonej wyrokiem z dnia 22 pa?dziernika 2013 r., Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678). Ta ostatnia sprawa dotyczy?a bowiem wniosków o przekazanie informacji skierowanych przez organ podatkowy pa?stwa cz?onkowskiego do organu podatkowego innego pa?stwa cz?onkowskiego, a w szczególno?ci prawa podatnika, wzgl?dem którego prowadzone by?o dochodzenie podatkowe we wnioskuj?cym pa?stwie cz?onkowskim, do uczestniczenia w post?powaniu w sprawie tych wniosków. Wniosek o przekazanie informacji nie zosta? jednak skierowany do danego adresata decyzji, w odró?nieniu od tego co mia?o miejsce w przypadku spó?ki Berlioz w post?powaniu g?ównym. W zwi?zku z tym w sprawie zako?czonej tym wyrokiem Trybuna? mia? rozstrzygn?? kwesti? wyst?powania prawa podatnika, którego dotyczy?y wnioski o przekazanie informacji sk?adane i rozwa?ane przez krajowe organy podatkowe, do bycia wys?uchanym w ramach tego post?powania, a nie jak w niniejszym przypadku – istnienia prawa

do ?rodka prawnego po stronie adresata decyzji wspó?pracuj?cego pa?stwa cz?onkowskiego wobec sankcji na?o?onej na tego adresata za niewykonanie decyzji nakazowej przy?tej wzgl?dem niego przez wspó?pracuj?cy organ w nast?pstwie wniosku o przekazanie informacji skierowanego do tego organu przez organ wnioskuj?cy.

59 Na pytanie drugie nale?y zatem odpowiedzie?, ?e art. 47 karty nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e adresat decyzji, na którego na?o?ona zosta?a sankcja pieni??na za niewykonanie decyzji administracyjnej nakazuj?cej mu przekazanie informacji w ramach wymiany mi?dzy krajowymi organami podatkowymi na podstawie dyrektywy 2011/16, ma prawo zakwestionowa? zgodno?? z prawem tej decyzji.

W przedmiocie pytania czwartego

60 Poprzez pytanie czwarte, które nale?y zbada? przed pytaniem trzecim, s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 1 ust. 1 i art. 5 dyrektywy 2011/6 nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e „przewidywalny zwi?zek” informacji, o przekazanie których zwróci?o si? pa?stwo cz?onkowskie do innego pa?stwa cz?onkowskiego, stanowi przes?ank?, któr? musi spe?ni? wniosek o przekazanie informacji, aby powsta? obowi?zek wspó?pracuj?cego pa?stwa cz?onkowskiego udzielenia na niego odpowiedzi, a tym samym przes?ank? zgodno?ci z prawem decyzji nakazowej skierowanej przez to pa?stwo cz?onkowskie do adresata decyzji.

61 Zgodnie z art. 1 ust. 1 dyrektywy 2011/16 dotycz?cym jej przedmiotu pa?stwa cz?onkowskie wspó?pracuj? ze sob? w celu wymiany informacji, które „wydaj? si? by? istotne” dla wnioskuj?cego organu uwzgl?dniaj?c krajowe przepisy podatkowe pa?stwa cz?onkowskiego tego organu.

62 Artyku? 5 tej dyrektywy 2011/16 odwo?uje si? do tych informacji i przewiduje, ?e na wniosek organu wnioskuj?cego organ wspó?pracuj?cy przekazuje temu pierwszemu wszelkie informacje, o których mowa w tym?e art. 1 ust. 1, znajduj?ce si? w jego posiadaniu lub uzyskane przez niego w wyniku post?powania administracyjnego. Artyku? ten nak?ada zatem obowi?zek na organ wspó?pracuj?cy.

63 Z tre?ci tych przepisów wynika, ?e zwrot „wydaj? si? by? istotne” stanowi cech?, jak? powinny posiada? informacje, których dotyczy wnioski. Obowi?zek wspó?pracy ci???cy na organie wspó?pracuj?cym zgodnie z art. 5 dyrektywy 2011/16 nie obejmuje przekazania informacji, które nie mia?yby takiego charakteru.

64 A zatem „przewidywalny zwi?zek” ??danych informacji stanowi przes?ank? wniosku, który odnosi si? do tych informacji.

65 Nale?y jeszcze ustali?, kto i w jaki sposób ocenia taki charakter oraz czy adresat decyzji, do którego zwraca si? organ wspó?pracuj?cy w celu uzyskania informacji, o których przekazanie zwróci? si? organ wnioskuj?cy, mo?e powo?a? si? na brak takiego charakteru.

66 W tym zakresie nale?y odwo?a? si? do tre?ci motywu 9 dyrektywy 2011/16, zgodnie z którym standard „przewidywalnego zwi?zku” ma zapewni? jak najszersz? wymian? informacji w sprawach podatkowych i jednocze?nie precyzowa?, ?e pa?stwa cz?onkowskie nie maj? prawa anga?owa? si? w tzw. fishing expeditions ani zwraca? si? o informacje, które nie s? zwi?zane ze sprawami podatkowymi danego podatnika.

67 Jak podkre?li?y zatem niektóre rz?dy i Komisja, to poj?cie przewidywalnego zwi?zku odzwierciedla poj?cie wykorzystane w art. 26 modelowej konwencji OECD, zarówno ze wzgl?du na podobie?stwo stosowanych poj??, 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 wniosek, 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 potrzebne 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 prowadzi się 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 Jeżeli 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 potrzebnych 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 pytania trzeciego i piątego

75 Poprzez swe pytania trzecie i piąte, które należy zbadać oddzielnie, 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 zgodnie 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 wałności wniosku o przekazanie informacji skierowanego przez organ wnioskujący zostało ograniczone do formalnej prawidłowości takiego wniosku oraz czy zobowiązuje 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 efektywny i sprawny 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 obowiązyującego w państwie wnioskującym i nie może na 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 w sprawie oceny 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 wniosek, 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 wniosek, 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 wniosek, nie pozostają bez żadnego przewidywalnego związku z tożsamością danego podatnika oraz tożsamości 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 wniosł 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, zgodnie z prawem tej 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 zgodnie 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 wartość również w odniesieniu do kontroli sądu.

86 W rezultacie sąd powinien zbadać wyjącznie, czy podstawą decyzji nakazowej jest dostatecznie uzasadniony wniosek organu wnioskującego dotyczący informacji, które nie jawi się jako pozbawione w oczywisty sposób jakiegokolwiek przewidywalnego związku, po pierwsze, z danym podatnikiem i ewentualnie wskazaną osobą trzecią, a po drugie, z założeń 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 zgodnie 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 wniosek, jest oparta wyjącznie 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 dane informacje nie pozostają bez żadnego przewidywalnego związku z tożsamością danego podatnika i tożsamości 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 żożonego przez organ wnioskujący na podstawie dyrektywy 2011/16, sąd krajowy jest w obowiązku nie tylko w zakresie zmiany nałożonej sankcji, ale również w zakresie kontroli zgodnie z prawem decyzji nakazowej. Co się tyczy przesłanki zgodnie z prawem

tej?e decyzji w odniesieniu do przewidywalnego zwi?zku informacji, których dotyczy wniospek, s?dowa kontrola ogranicza si? do badania oczywistego braku takiego zwi?zku.

W przedmiocie pytania szóstego

90 Poprzez swe szóste pytanie s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 47 akapit drugi karty nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w ramach kontroli s?dowej przeprowadzanej przez s?d wspó?pracuj?cego pa?stwa cz?onkowskiego s?d ten powinien mie? dost?p do wniosku o przekazanie informacji skierowanego przez wnioskuj?ce pa?stwo cz?onkowskie do wspó?pracuj?cego pa?stwa cz?onkowskiego oraz czy dokument ten powinien zosta? równie? dor?czony zainteresowanemu adresatowi decyzji w tym ostatnim pa?stwie cz?onkowskim, tak aby jego sprawa mog?a zosta? sprawiedliwie rozpatrzona, czy te? dost?pu do tego dokumentu mo?na mu odmówi? ze wzgl?du na wymóg poufno?ci.

91 W tym wzgl?dzie nale?y zauwa?y?, ?e badanie ewentualnego oczywistego braku przewidywalnego zwi?zku informacji, których dotyczy wniospek, nast?puje w odniesieniu do rzeczonego dokumentu.

92 W zwi?zku z tym aby umo?liwi? s?dowi wspó?pracuj?cego pa?stwa cz?onkowskiego przeprowadzenie kontroli s?dowej, konieczne jest, by móg? on mie? dost?p do wniosku o informacje przekazanego przez wnioskuj?ce pa?stwo cz?onkowskie wspó?pracuj?cemu pa?stwu cz?onkowskiemu. W tym zakresie s?d ten mo?e w razie konieczno?ci zwróci? si? do organu wspó?pracuj?cego o przekazanie dodatkowych informacji, które uzyska? on od organu wnioskuj?cego i które w jego mniemaniu s? konieczne do wykluczenia oczywistego braku przewidywalnego zwi?zku informacji, których dotyczy wniospek.

93 Co si? tyczy prawa dost?pu adresata decyzji do wniosku o przekazanie informacji, nale?y uwzgl?dni? poufny charakter tego dokumentu, zgodnie z art. 16 dyrektywy 2011/16.

94 Ten poufny charakter wyra?a si? w tym, ?e organ wnioskuj?cy powinien zasadniczo zachowa? poufno?? przy gromadzeniu informacji i mo?e on oczekiwa? od organu wspó?pracuj?cego zachowania poufno?ci, tak aby nie podwa?y? skuteczno?ci prowadzonego dochodzenia.

95 W zwi?zku z tym na poufno?? wniosku o przekazanie informacji mo?na powo?a? si? wobec ka?dej osoby w ramach dochodzenia.

96 W kontek?cie skargi do s?du nale?y przypomnie?, ?e zasada równo?ci broni, która jest konsekwencj? samego poj?cia rzetelnego procesu, wi??e si? z obowi?zkiem przyznania ka?dej ze stron rozs?dnej mo?liwo?ci przedstawienia swojej sprawy, w tym równie? swoich dowodów, w warunkach niestawiaj?cych jej w wyra?nie 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 Trybuna? orzek? równie?, ?e naruszenie prawa do obrony, w tym prawa dost?pu do akt, nale?y ocenia? przy uwzgl?dnieniu szczególnych okoliczno?ci danej sprawy, w szczególno?ci charakteru rozpatrywanego aktu, okoliczno?ci jego przyj?cia oraz przepisów prawa reguluj?cego dan? dziedzin? (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 tak?e z dnia 10 wrze?nia 2013 r., G. i R., C?383/13 PPU, EU:C:2013:533, pkt 32, 34).

98 Nale?y zbada? w ?wietle tych uwag, czy adresat decyzji, jakim jest spó?ka Berlioz, który uznaje, ?e informacje, o których przekazanie zwrócono si? do niego w drodze nakazu, nie wydaj? si? by? istotne, powinien mie? dost?p 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 wniosek, z prowadzonym dochodzeniem, przy uwzględnieniu tożsamości danego podatnika i celu podanych 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 wniosek, z podatkowego punktu widzenia. Jednakże jeżeli są współpracujący państwa członkowskie 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 wnioskującego państwa członkowskie do współpracującego państwa członkowskiego. Adresatowi decyzji nie przysuguje 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.

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 zgodnie 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, której 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 dane informacje nie pozostają bez żadnego przewidywalnego związku z tożsamością danego podatnika i tożsamością ewentualnie wskazanej osoby trzeciej, jak te wymagania 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 tej 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 przysuguje 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 dysponować on informacjami, o których mowa w art. 20 ust. 2 tej dyrektywy.

Podpisy