

Sprawa C-245/19**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożonego zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem
Sprawiedliwości****Data wpływu:**

20 marca 2019 r.

Sąd odsyłający:

Cour administrative (Luksemburg)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie
orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

14 marca 2019 r.

Strona skarżąca:

Wielkie Księstwo Luksemburga

Druga strona postępowania:

B

I. Przedmiot i okoliczności sporu

- 1 Pismem z dnia 16 czerwca 2017 r. directeur de l'administration des contributions directes de Luxembourg (dyrektor urzędu ds. podatków bezpośrednich w Luksemburgu) zobowiązał spółkę B do dostarczenia mu pewnych informacji o osobie F.C., stwierdzając, że:

„[...] W dniu 18 października 2016 r. właściwy organ hiszpańskiej administracji podatkowej zwrócił się do tut. urzędu z wnioskiem o udzielenie informacji na podstawie umowy podatkowej pomiędzy Luksemburgiem a Hiszpanią [...], a także na podstawie dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r., transponowanej do prawa wewnętrznego ustawą z dnia 29 marca 2013 r.

[...]

Osoba fizyczna, której dotyczy wnioski, to Pani F.C., urodzona w dniu [...], zamieszkała w [...] w Hiszpanii. Osoba prawna, której dotyczy wnioski, to spółka prawa luksemburskiego B z siedzibą pod adresem [adres].

Uprzejmie proszę o dostarczenie następujących informacji i dokumentów za okres od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2014 r. [...]:

- *Proszę dostarczyć kopie umów zawartych przez spółkę B ze spółkami E i F w przedmiocie praw artystki F.C.*
- *Proszę dostarczyć kopie innych umów za lata obrotowe 2011–2014 oraz innych umów zawartych wcześniej lub później, odnoszących skutki w okresie wskazanych lat obrotowych, dotyczących artystki F.C.*
- *Proszę dostarczyć kopie wszystkich faktur wystawionych lub otrzymanych w związku z tymi umowami, z podaniem sposobu pobrania zapłaty i zapłacenia fakturowanych kwot.*
- *Proszę podać szczegółowe dane rachunków bankowych i instytucji finansowych, w których przechowywane są środki pieniężne ujmowane w bilansie.*

[...]

Zgodnie z art. 6 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r. [...] od niniejszej decyzji nakazowej nie przysługuje odwołanie. [...]

- 2 W dniu 17 lipca 2017 r. spółka B wniosła jednak skargę do tribunal administratif (sądu administracyjnego).
- 3 Wyrokiem z dnia 26 czerwca 2018 r. tribunal administratif odrzucił na podstawie art. 47 karty zastosowanie art. 6 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r., uwzględnił skargę i uchylił decyzję z dnia 16 czerwca 2017 r. w zakresie, w jakim nakazywała ona spółce B udzielenie informacji wykraczającej poza następujące dokumenty:
 - kopie umów zawartych ze spółkami „E” i „F” w przedmiocie praw F.C.,
 - kopie wszystkich faktur wystawionych lub otrzymanych w związku z tymi umowami, z podaniem sposobu pobrania zapłaty i zapłacenia fakturowanych kwot.
 - szczegółowe dane rachunków bankowych i instytucji finansowych, w których przechowywane są środki pieniężne ujmowane w bilansie.
- 4 W dniu 24 lipca 2018 r. Wielkie Księstwo Luksemburga wniosło skargę kasacyjną od tego wyroku do cour administrative (sądu administracyjnego wyższej instancji).

II. Rozpatrywane przepisy

Prawo Unii

Karta praw podstawowych Unii Europejskiej

- 5 Artykuł 7, zatytułowany „Poszanowanie życia prywatnego i rodzinnego”, ma następujące brzmienie:

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

- 6 Artykuł 8, zatytułowany „Ochrona danych osobowych”, ma następujące brzmienie:

„1. Każdy ma prawo do ochrony danych osobowych, które go dotyczą. [...]”.

- 7 Artykuł 47, zatytułowany „Prawo do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu”, stanowi:

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

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

Pomoc prawna jest udzielana osobom, które nie posiadają wystarczających środków, w zakresie w jakim jest ona konieczna dla zapewnienia skutecznego dostępu do wymiaru sprawiedliwości”.

- 8 Artykuł 52, zatytułowany „Zakres i wykładnia praw i zasad”, stanowi:

„1. Wszelkie ograniczenia w korzystaniu z praw i wolności uznanych w niniejszej karcie muszą być przewidziane ustawą i szanować istotę tych praw i wolności. Z zastrzeżeniem zasady proporcjonalności, ograniczenia mogą być wprowadzone wyłącznie wtedy, gdy są konieczne i rzeczywiście odpowiadają celom interesu ogólnego uznawanym przez Unię lub potrzebom ochrony praw i wolności innych osób.

2. Prawa uznane w niniejszej karcie, które są przedmiotem postanowień traktatów, są wykonywane na warunkach i w granicach w nich określonych.

3. W zakresie, w jakim niniejsza Karta zawiera prawa, które odpowiadają prawom zagwarantowanym w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, ich znaczenie i zakres są takie same jak praw

przyznanych przez tę konwencję. Niniejsze postanowienie nie stanowi przeszkody, aby prawo Unii przyznawało szerszą ochronę.

[...]

5. Postanowienia niniejszej karty zawierające zasady mogą być wprowadzane w życie przez akty prawodawcze i wykonawcze przyjęte przez instytucje, organy i jednostki organizacyjne Unii oraz przez akty państw członkowskich, gdy wykonują one prawo Unii, korzystając ze swoich odpowiednich uprawnień. Można się na nie powoływać w sądzie jedynie w celu wykładni tych aktów i kontroli ich legalności.

[...]”.

Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG

9 Artykuł 1, zatytułowany „Przedmiot”, stanowi:

„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. [...]”.

10 Artykuł 5, zatytułowany „Procedura wymiany informacji na wniosek”, stanowi:

„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”.

Prawo luksemburskie

Loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale (ustawa z dnia 25 listopada 2014 r. w sprawie procedury mającej zastosowanie do wymiany informacji na wniosek w dziedzinie opodatkowania)

Artykuł 1

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

[...]

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

Artykuł 3

„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.

[...]”.

Artykuł 5

„1. 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”.

Artykuł 6

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

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

* Ustawa z dnia 29 marca 2013 r. w sprawie transpozycji dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG [...] przyp. tłum.

orzeka w terminie miesiąca od złożenia odpowiedzi na skargę lub od wygaśnięcia terminu na wniesienie dodatkowych pism”.

III. Stanowisko strony skarżącej

- 11 Państwo luksemburskie twierdzi, że decyzja nakazowa może być przedmiotem skargi do sądu administracyjnego tylko w ramach kwestionowania decyzji dotyczącej ustalenia kary pieniężnej. Możliwość zwrócenia się do sądów administracyjnych w celu zakwestionowania administracyjnej grzywny skarbowej, przewidziana w art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 25 listopada 2014 r., stanowi, zdaniem tego państwa, skuteczny środek zaskarżenia w rozumieniu art. 47 karty.
- 12 Państwo luksemburskie przypomina, że nawet gdyby przyjąć możliwość odwołania, to w wyroku Berlioz Trybunał Sprawiedliwości wyznaczył granice kontroli sądowej w państwie współpracującym, uściślając, że „sąd powinien zbadać wyłącznie, czy podstawą decyzji nakazowej jest dostatecznie uzasadniony wniosek organu wnioskującego dotyczący informacji, które nie jawią się jako pozbawione w oczywisty sposób jakiegokolwiek przewidywalnego związku, po pierwsze, z danym podatnikiem i ewentualnie wskazaną osobą trzecią, a po drugie, z założonym podatkowym celem” (wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 86).
- 13 Państwo to uważa, że z powodu błędnej wykładni odnośnych przepisów tribunal administratif stwierdził, iż wniosek organów hiszpańskich zmierzał w sposób generalny i abstrakcyjny do uzyskania ogólnych informacji dotyczących innych umów, których istnienie nie było wykazane, a jedynie przypuszczane przez hiszpańskie organy podatkowe. Tribunal administratif, niejako żądając od organów hiszpańskich przedstawienia wyjaśnień pozwalających na przyjęcie istnienia innych umów, które wydają być istotne w odniesieniu do rozpatrywanego przypadku opodatkowania, wykroczył poza wymogi ustanowione w normie międzynarodowej w dziedzinie wymiany informacji, opisanej w komentarzu do art. 26 modelowej konwencji Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju („OECD”) w sprawie podatku od dochodu i majątku.
- 14 Państwo luksemburskie podnosi, że informacje dotyczące umów innych niż te, które zostały zawarte przez drugą stronę postępowania ze spółkami wskazanymi w decyzji z dnia 16 czerwca 2017 r., wydają się być istotne dla dochodzenia prowadzonego przez organy hiszpańskie w przedmiocie tożsamości danego podatnika i realizowanego celu podatkowego. Uważa ono, że wniosek jest słusznie ograniczony w tym względzie do umów, które, po pierwsze, zostały zawarte przez drugą stronę postępowania, po drugie, miały zastosowanie w latach podatkowych, których dotyczyło dochodzenie organów hiszpańskich, i po trzecie, mają związek z danym podatnikiem.

IV. Ocena cour administrative

- 15 Cour administrative potwierdza przede wszystkim, że karta ma zastosowanie w niniejszej sprawie, ponieważ rozpatrywane przepisy luksemburskie służą stosowaniu prawa Unii. Powołuje się w tym względzie na wyrok z dnia 16 maja 2017 r., *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 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 ciężących na nich obowiązków w dziedzinie wymiany informacji”.
- 16 W tych okolicznościach właściwy organ współpracującego państwa członkowskiego stosuje prawo Unii, gdy wydaje decyzje nakazujące posiadaczom informacji dostarczenie informacji żądanych przez organ innego państwa członkowskiego, w związku z czym postanowienia karty mają zastosowanie również do zaskarżonej decyzji nakazowej.

A. *Pierwsze pytanie prejudycjalne*

- 17 Cour administrative precyzuje jednak, że w niniejszej sprawie skarga została wniesiona bezpośrednio przeciwko aktowi początkowemu podjętemu na pierwszym etapie postępowania w sprawie wymiany informacji w państwie współpracującym, a mianowicie przeciwko decyzji nakazowej z dnia 16 czerwca 2017 r., bez czekania na karę administracyjną za niespełnienie nakazu w drugim etapie postępowania. W wyroku *Berlioz* Trybunał Sprawiedliwości nie wypowiedział się jednak w przedmiocie wykładni art. 47 karty w odniesieniu do pierwszego etapu postępowania w sprawie wymiany informacji, czyli na etapie decyzji nakazowej.
- 18 Zgodnie z wyjaśnieniami dotyczącymi karty, „prawa zagwarantowane w artykule 7 [poszanowanie życia prywatnego] odpowiadają prawom zagwarantowanym na mocy artykułu 8 europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności. Aby uwzględnić rozwój technologiczny, określenie »korespondencja« zostało zastąpione określeniem »komunikowanie się«. Zgodnie z artykułem 52 ustęp 3 prawo to ma takie samo znaczenie i zakres jak prawa zawarte w odpowiednim artykule europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności. W związku z tym prawnie dozwolone ograniczenia tych praw są takie jak ograniczenia uznawane przez artykuł 8 europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności”.
- 19 Z orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (zwanego dalej „ETPC”) wynika, że przekazywanie informacji dotyczących rachunków bankowych klientów przez państwo instytucji bankowej prowadzącej rachunek organom innego państwa, w tym przypadku państwa miejsca zamieszkania, w ramach wymiany informacji, należy uznać - co najmniej począwszy od faktycznego przekazania danych państwu miejsca zamieszkania - za ingerencję w

prawo do poszanowania życia prywatnego, która jest uzasadniona tylko wtedy, gdy odpowiada wymogom określonym w art. 8 ust. 2 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (zwanej dalej „EKPC” (wyrok ETPC z dnia 22 grudnia 2015 r. w sprawie G.S.B. przeciwko Szwajcarii, sprawa 28601/11).

- 20 Z drugiej strony ETPC stosuje również do dziedziny wymiany informacji swoje orzecznictwo dotyczące pozytywnych obowiązków państw oraz gwarancji proceduralnych, jakie powinny one ustanowić w celu zapewnienia skutecznej ochrony praw wynikających z art. 8 EKPC i to wyłącznie na podstawie tego postanowienia, niezależnie od art. 6 EKPC. Obowiązki pozytywne mają charakter zarówno materialny, gdyż powinny zapewnić skuteczne wykonywanie chronionych praw, jak i proceduralny, ze względu na to, że rzeczywiste korzystanie z prawa chronionego przez art. 8 EKPC oznacza, że proces wydawania decyzji powinien być sprawiedliwy i należyście respektować chronione w jego ramach interesy (wyroki ETPC: z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie Tysiąc przeciwko Polsce, sprawa 5410/03; z dnia 14 lutego 2006 r. w sprawie Turek przeciwko Słowacji, sprawa 57986/00).
- 21 Istnieją zatem poważne podstawy do interpretowania art. 7 i art. 52 ust. 1 karty, ewentualnie w związku z art. 47 karty, w ten sposób, że decyzja z dnia 16 czerwca 2017 r. nakazująca drugiej stronie postępowania dostarczenie w ramach wymiany informacji z organami hiszpańskimi informacji na temat umów dotyczących odnośnego podatnika, zawartych przez tę stronę, związanych z nimi faktur i kont bankowych drugiej strony postępowania, powinna zostać uznana za ingerencję państwa w jej życie prywatne, która powoduje powstanie po stronie współpracującego państwa członkowskiego obowiązek ustanowienia gwarancji proceduralnych w celu zapewnienia skutecznej ochrony praw wynikających z art. 7 karty, czy nawet ustanowienia skutecznych środków zaskarżenia zgodnie z art. 47 karty.
- 22 Cour administrative dodaje, że w rozumowaniu tym należy uwzględnić również art. 8 karty gwarantujący ochronę osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych, zważywszy, że zbieranie informacji od osoby trzeciej będącej ich posiadaczem może, pod pewnymi warunkami, być traktowane jako ich przetwarzanie i że ochrona ta jest uważana za element zakresu ochrony z art. 8 EKPC.
- 23 Cour administrative uznał, że Trybunał Sprawiedliwości nie miał jeszcze okazji wypowiedzieć się ani w przedmiocie istnienia ingerencji w życie prywatne osoby trzeciej posiadającej informacje, będącej adresatem decyzji nakazowej, w rozumieniu art. 7 karty, wynikającej z przeprowadzenia wymiany informacji między państwami członkowskimi w wykonaniu dyrektywy 2011/16, ani w przedmiocie wymogu zapewnienia gwarancji proceduralnych, ciążącego na państwach członkowskich w przypadku ingerencji państwa, i zadaje pytanie pierwsze, sformułowane poniżej.

B. Drugie pytanie prejudycjalne

- 24 Państwo luksemburskie w swej argumentacji podnosi kwestię treści kryterium przewidywalnego związku żądanych informacji („informacje, które wydają się być istotne”) oraz zakresu kontroli sądu właściwego w państwie współpracującym.
- 25 Trybunał Sprawiedliwości wskazał, że „to pojęcie przewidywalnego związku odzwierciedla pojęcie wykorzystane w art. 26 modelowej konwencji OECD, zarówno ze względu na podobieństwo stosowanych pojęć, jak i odniesienie do konwencji OECD w uzasadnieniu wniosku dotyczącego dyrektywy Rady COM (2009) 29 wersja ostateczna z dnia 2 lutego 2009 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania. Zgodnie z uwagami do tego artykułu przyjętymi przez Radę OECD w dniu 17 lipca 2012 r. umawiające się państwa nie mogą »prowadzić poszukiwań informacji o charakterze rozpoznawczym« [»iść na polowanie na informacje«] ani domagać się informacji, co do których jest mało prawdopodobne, by miały one znaczenie dla wyjaśnienia spraw podatkowych danego podatnika. Musi natomiast istnieć racjonalna możliwość, że informacje, których dotyczy wnioski, okażą się istotne” (wyrok z dnia 16 maja 2017 r., *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 67).
- 26 W celu zilustrowania przypadków, w których stosowany jest art. 26, ust. 8 komentarza opisuje cztery typowe przypadki mogące prowadzić do wymiany informacji. Każdy z tych przypadków dotyczy informacji, które są określone z pewną dokładnością [cena płacona za towary w przykładzie a), cena płacona przez określoną spółkę za towary w przykładzie b), informacje o cenach pobieranych przez spółkę lub grupę spółek w państwie współpracującym w celu sprawdzenia w drodze bezpośredniego porównania cen pobieranych przez spółkę we wnioskującym państwie członkowskim w przykładzie c) i potwierdzenie prawidłowego zaksięgowania kosztów usług przez usługodawcę mającego siedzibę w państwie współpracującym w przykładzie d)].
- 27 Dopiero w drodze zmiany komentarza w dniu 15 lipca 2014 r. ust. 8 komentarza został uzupełniony przykładem e), który wskazuje, że kryterium przewidywalnego związku jest spełnione w przypadku wniosku mającego na celu uzyskanie informacji na temat rachunków bankowych nieokreślonych precyzyjnie, ale stanowiących wszystkie rachunki w instytucji bankowej, których dany podatnik jest rzeczywistym beneficjentem, oraz na temat rachunków, również nieokreślonych precyzyjnie, posiadanych przez inne, określone indywidualnie osoby powiązane z danym podatnikiem.
- 28 To właśnie przykład e) jest zasadniczo zbliżony do niniejszej sprawy, w której informacje żądane przez organy hiszpańskie dotyczą umów oraz faktur i związanych z nimi płatności, które nie są określone precyzyjnie, lecz za pomocą kryteriów dotyczących, po pierwsze, faktu, że rozpatrywane umowy zostały zawarte przez drugą stronę postępowania, po drugie, lat podatkowych, których

dotyczy dochodzenie organów hiszpańskich, a po trzecie, ich związku z danym podatnikiem.

- 29 Takie rozszerzenie zakresu wymiany informacji na wnioski o informacje, które nie zostały określone precyzyjnie, lecz za pomocą pewnych kryteriów, zostało uwzględnione w komentarzu do konwencji modelowej w drodze szeregu zmian wprowadzonych do komentarza do art. 26 w dniu 15 lipca 2014 r.
- 30 Komentarz do konwencji modelowej w ust. 4.3 wskazuje, że zmiany z dnia 15 lipca 2014 r. zostały wprowadzone do konwencji modelowej „w celu uwzględnienia ostatnich zachodzących zmian i w celu dalszego sprecyzowania interpretacji niektórych postanowień tego artykułu”. W ust. 4.4 dodano, że komentarz dotyczący art. 26 „został rozszerzony w celu rozwinięcia interpretacji normy »przewidywalnego związku« i wyrażenia »polowanie na informacje« poprzez dodanie: ogólnych wyjaśnień (zob. ust. 5), dokładności dotyczących identyfikacji podatnika będącego przedmiotem kontroli lub dochodzenia (zob. ust. 5.1), dokładności wniosków dotyczących grupy podatników (zob. ust. 5.2) i nowych przykładów [zob. ust. 8 lit. e)-h) i ust. 8.1]”.
- 31 Pomijając sposób ich przedstawienia jako zwykłych wyjaśnień dotyczących wykładni art. 26 konwencji modelowej, można się zastanawiać, czy wszystkie te ustępy, w tym dotyczące informacji nieokreślonych precyzyjnie, lecz za pomocą pewnych kryteriów, mogą rzeczywiście zostać uznane jedynie za pisemne uszczegółowienie niezmienionego tekstu traktatu, którego zakres nie ulega zmianie, czy też nie powinno się ich raczej zakwalifikować jako zmiany wykładni art. 26 konwencji modelowej, która może mieć wpływ na zakres tego postanowienia ze względu na to, że wpływa na obowiązki państw i osób, których dotyczy wymiana informacji. Przy tym ostatnim założeniu zmiany wprowadzone do komentarza do art. 26 konwencji modelowej stanowią raczej nowy etap w ewolucji określonej w ten sposób normy międzynarodowej w dziedzinie wymiany informacji na wniosek, którą OECD ma zamiar stosować odtąd w możliwie najszerszym zakresie.
- 32 Ponieważ zmiany wprowadzone w komentarzu do art. 26 konwencji modelowej w dniu 15 lipca 2014 r. można ewentualnie zakwalifikować jako ewolucję wykładni tego postanowienia, mającą wpływ na prawa i obowiązki państw i osób, których dotyczy wymiana informacji, należy najpierw podnieść kwestię szczegółową, czy dyrektywa zaproponowana w 2009 r., a przyjęta w 2011 r. może być w następstwie tego interpretowana w drodze odesłania do późniejszej wersji konwencji modelowej, w której zapisano tego rodzaju nowe zmiany w dziedzinie wymiany informacji na wniosek, a następnie kwestię bardziej ogólną, czy prawodawca Unii może zgodnie z prawem delegować na zewnętrzną organizację międzynarodową uprawnienie do konkretnej wykładni przepisów prawa Unii, nakładającej obowiązki na państwa członkowskie i wpływającej na prawa podstawowe zainteresowanych osób.

- 33 O ile prawdą jest, że Trybunał Sprawiedliwości przyznał już w swoim wyroku z dnia 26 lutego 2019 r., N Luxembourg 1 i in. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 i C-299/16, EU:C:2019:134), że „kolejne zmiany wprowadzone do rzeczonyj [modelowej konwencji podatkowej OECD] i do komentarzy jej dotyczących mają zatem znaczenie” dla wykładni dyrektywy, to cour administrative zastanawia się jednak, czy takie podejście może zostać przyjęte również w odniesieniu do kwestii wykładni mających wpływ na prawa podstawowe osób i czy jest ono do pogodzenia z wymogami wynikającymi z poszanowania zasady pewności prawa, która stanowi podstawową zasadę prawa Unii.
- 34 W świetle wszystkich powyższych rozważań istnieją poważne wątpliwości co do wykładni art. 1 ust. 1 i art. 5 dyrektywy 2011/16 oraz wynikającego z nich kryterium przewidywalnego związku żądanych informacji.

V. Pytania prejudycjalne

- 35 Cour administrative przedkłada następujące pytania:
1. Czy art. 7, 8 i art. 52 ust. 1 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej, ewentualnie interpretowane w związku z art. 47 rzeczonyj karty, należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom prawa krajowego państwa członkowskiego, które w ramach procedury dotyczącej wymiany informacji na podstawie wniosku, ustanowionej w szczególności w celu wdrożenia dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/99/EWG, wykluczają możliwość wniesienia jakiegokolwiek środka zaskarżenia, w tym sądowego, przez osobę trzecią, która posiada odnośne informacje, przeciwko decyzji, w drodze której właściwy organ tego państwa członkowskiego zobowiązuje ją do udzielenia mu informacji w celu wykonania wniosku o wymianę informacji pochodzącego z innego państwa członkowskiego?
 2. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy art. 1 ust. 1 i art. 5 dyrektywy 2011/16 należy interpretować, w razie potrzeby biorąc pod uwagę ewolucyjny charakter wykładni art. 26 modelowej konwencji podatkowej OECD, w ten sposób, że wniosek o wymianę informacji wraz z wykonującą go decyzją nakazową właściwego organu współpracującego państwa członkowskiego spełnia kryterium oczywistego braku przewidywalnego związku, w przypadku gdy wnioskujące państwo członkowskie wskazuje tożsamość danego podatnika, okres objęty dochodzeniem we wnioskującym państwie członkowskim oraz tożsamość posiadacza żądanych informacji, jednak występuje o informacje dotyczące umów oraz związanych z nimi faktur i płatności, które nie są określone precyzyjnie, lecz za pomocą kryteriów dotyczących, po pierwsze, faktu zawarcia ich przez wskazanego posiadacza informacji, po drugie, ich stosowania w latach podatkowych, których dotyczy dochodzenie organów wnioskującego państwa, oraz po trzecie, ich związku ze wskazanym podatnikiem?