

Sprawa C-437/19**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

31 maja 2019 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Cour administrative (Luksemburg)

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

23 maja 2019 r.

Wnoszący apelację:

État du Grand-duché de Luxembourg

Druga strona postępowania apelacyjnego:

L

I. Przedmiot i informacje dotyczące sporu

- 1 Pismem z dnia 28 lutego 2018 r. dyrektor organu ds. podatków bezpośrednich Luksemburga wezwał spółkę L (z siedzibą w Luksemburgu) do dostarczenia mu określonych informacji w następujący sposób:

„[...] W dniu 27 kwietnia 2017 r. właściwy organ francuskiej administracji podatkowej przekazał nam wniosek o udzielenie informacji zgodnie z dyrektywą 2011/16 [...] oraz umową w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między Luksemburgiem a Francją [...].

[...]

Wniosek dotyczy osoby prawnej, którą jest spółka F z siedzibą [we Francji].

Zwracam się z uprzejmą prośbą o dostarczenie nam w odniesieniu do okresu od 1 stycznia 2012 r. do 31 grudnia 2016 r. następujących informacji i dokumentów [...].

- Proszę podać nazwiska i adresy akcjonariuszy spółki L oraz nazwiska i adresy rzeczywistych właścicieli spółki, pośrednich i bezpośrednich, w zależności od wdrożonej struktury, a także podział kapitału;
- Proszę dostarczyć kopię rejestru akcjonariuszy spółki L.

[...]” (zwana dalej „decyzją nakazującą”).

- 2 Władze francuskie wskazały, że prowadzą kontrolę spółki F (z siedzibą we Francji), która prowadzi działalność w dziedzinie wynajmu nieruchomości położonej w gminie [...] (Francja). Spółka L jest nie tylko pośrednio spółką dominującą spółki F (za pośrednictwem spółki prawa niderlandzkiego), ale posiadała również bezpośrednio inną nieruchomość w tej samej gminie we Francji. Władze francuskie wyjaśniły, że osoby fizyczne posiadające bezpośrednio lub pośrednio nieruchomości położone we Francji muszą to zgłosić, oraz wskazały, że chcą dowiedzieć się, kim są akcjonariusze i rzeczywisti właściciele spółki L.
- 3 Decyzją z dnia 4 czerwca 2018 r. dyrektor odrzucił odwołanie spółki L, która następnie wniosła skargę do (tribunal administratif) sądu administracyjnego, w przedmiocie której postępowanie nadal się toczy.
- 4 W dniu 6 sierpnia 2018 r. dyrektor organu ds. podatków bezpośrednich Luksemburga nałożył na spółkę L grzywnę za niewykonanie decyzji nakazującej.
- 5 W dniu 5 września 2018 r. spółka L wniosła do tribunal administratif (sądu administracyjnego) skargę na decyzję nakładającą grzywnę.
- 6 Wyrokiem z dnia 18 grudnia 2018 r. tribunal administratif (sąd administracyjny) orzekł, że skarga jest zasadna i stwierdził nieważność decyzji nakładającej grzywnę z dnia 6 sierpnia 2018 r.
- 7 Sąd ten orzekł w istocie, że decyzja nakazująca jest nieważna ze względu na sprzeczność między, z jednej strony, tożsamością podatnika wskazanego w decyzji nakazującej z dnia 28 lutego 2018 r., a z drugiej strony, przedstawionymi przez władze francuskie wyjaśnieniami co do celu, w jakim wnioskowano o udzielenie informacji, w taki sposób, która to sprzeczność była źródłem utrzymujących się wątpliwości co do tożsamości podatnika, którego dotyczyło żądanie udzielenia informacji. Podkreślił on w szczególności, że wyjaśnienia zawarte we wniosku o udzielenie informacji z dnia 27 kwietnia 2017 r. prowadziły do wniosku, iż prowadzone dochodzenie nie dotyczyło spółki F, choć została ona wymieniona we wniosku o wymianę informacji jako osoba, w odniesieniu do której toczy się dochodzenie we Francji, i jej własnych podatków, ale raczej osób fizycznych będących rzeczywistymi właścicielami spółki L, którzy zgodnie z francuskim ustawodawstwem byli zobowiązani do zgłoszenia posiadania kilku nieruchomości położonych na terytorium Francji.

- 8 Pismem, które wpłynęło w dniu 21 grudnia 2018 r., État du Grand-duché de Luxembourg (państwo Wielkie Księstwo Luksemburga, zwane dalej „państwem”) wniosło apelację od tego wyroku.

北*□ 媼□ 念□ 暉□ 燿* 血 軋× 馳H 佂J 儀J 勻*□ 堀∴II. Rozpatrywane przepisy

Prawo Unii

Karta praw podstawowych Unii Europejskiej

- 9 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”.

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

- 10 Motyw 9 ma następujące brzmienie:

„[...] Standard »przewidywalnego związku« (ang. foreseeable relevance) ma zapewnić jak najszerzą 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”.

- 11 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 [mają przewidywalny związek ze stosowaniem i egzekwowaniem] krajowych przepisów państw członkowskich dotyczących podatków, o których mowa w art. 2. [...]”

- 12 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”.

- 13 Artykuł 20, zatytułowany „Standardowe formularze i elektroniczne formaty”, stanowi:

„1. [...]”

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

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

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

III. Stanowisko wnoszącego apelację

- 14 Państwo podważa twierdzenie, że wnioskowane informacje są w oczywisty sposób pozbawione jakiegokolwiek przewidywalnego związku z danym podatnikiem, z osobami trzecimi ewentualnie posiadającymi informacje i z zamierzonym celem z podatkowego punktu widzenia. Zarzuca ono bardziej konkretnie sądowi uznanie, że pozostaje wątpliwość co do tożsamości podatników, których dotyczy wniosek. Utrzymuje ono, że wyjaśnienia zawarte we wniosku władz francuskich pozwalają na zidentyfikowanie osób, o których w nim mowa, ponieważ wniosek ten dotyczy opodatkowania osób fizycznych będących rzeczywistymi właścicielami spółki L, które w myśl francuskiego ustawodawstwa podlegają obowiązkowi zgłoszenia położonych we Francji nieruchomości, których są właścicielami bezpośrednio lub pośrednio.
- 15 Przyznając, że w niniejszym przypadku ani we wniosku francuskich władz o udzielenie informacji, ani w decyzji nakazującej nie wskazano nazwisk osób fizycznych, o których mowa we wniosku, lecz jedynie nazwę francuskiej spółki F, której kontrola spowodowała wszczęcie dochodzenia w związku z osobami fizycznymi będącymi bezpośrednio lub pośrednio rzeczywistymi właścicielami tej spółki, państwo podkreśla, że celem tego wniosku było właśnie ustalenie nazwisk tych osób fizycznych, które są zobowiązane do zgłoszenia wszystkich położonych we Francji nieruchomości, których są właścicielami bezpośrednio lub pośrednio. Dodaje ono, że biorąc pod uwagę brak współpracy ze strony francuskiej spółki, są

poważne podstawy, aby sądzić, że te osoby fizyczne nie wypełniły swoich obowiązków podatkowych i że francuskie władze zwracają w ten sposób do uzyskania informacji związanych z podatnikami, co prawda niezidentyfikowanymi poprzez ich nazwiska, jednak dokładnie określonymi. Ponadto, biorąc pod uwagę okoliczność, że spółka L jest właścicielką nieruchomości we Francji, oraz uwzględniając wyraźne związki tej spółki ze spółką F, francuskie władze w oczywisty sposób wykazały, zdaniem państwa, związek z dochodzeniem podatkowym we Francji.

- 16 Państwo wnioskuje z tego, że francuskie władze mogą zgodnie z prawem zwrócić się do właściwych władz luksemburskich w celu uzyskania informacji dotyczących tożsamości właścicieli luksemburskiej spółki. Utrzymuje ono, że takiego wniosku nie można uznać za w oczywisty sposób pozbawiony przewidywalnego związku.
- 17 Państwo kładzie nacisk na pojęcie „przewidywalnego związku”. Podkreśla ono, że spółka F jest spółką cywilną prowadząca działalność w sektorze nieruchomości, transparentną pod względem podatkowym i kontrolowaną w 100% przez spółkę akcyjną prawa niderlandzkiego N, która z kolei jest kontrolowana w 100% przez spółkę L. Ponieważ francuskie ustawodawstwo nakłada właśnie na osoby fizyczne obowiązek zgłoszenia dochodów z położonych we Francji nieruchomości, których są właścicielami bezpośrednio lub pośrednio, państwo uważa, że informacje, o które wnioskowano, pozostają w przewidywalnym związku. Dodaje ono, że niewyobrażalne byłoby, aby spółka cywilna prowadząca działalność w sektorze nieruchomości mogła poprzez prosty zabieg polegający na utworzeniu zasłony ze spółki w drugim państwie i ustanowieniu trzeciej spółki w innym państwie uniknąć obowiązków podatkowych dotyczących zgłoszenia własności nieruchomości położonej w pierwszym państwie.
- 18 Na poparcie przewidywalnego związku informacji, o które wnioskowały w ten sposób francuskie władze, państwo powołuje się na uwagi do art. 26 Modelowej konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku, w których uściślono w pierwszej kolejności, iż *„wniosek o udzielenie informacji nie stanowi poszukiwania informacji na ślepo z tego tylko powodu, że nie wskazano w nim nazwiska lub adresu (lub żadnego z nich) podatnika, którego dotyczy badanie lub dochodzenie”*, ale że państwo wnioskujące powinno zatem *„zawrzeć inne informacje wystarczające do umożliwienia identyfikacji podatnika”*. W drugiej kolejności uwagi te potwierdzają, że dochodzenie w przedmiocie danej grupy podatników jest zgodne z wymogami art. 26 ust. 1 modelowej konwencji, o ile spełnia normę przewidywalnego związku, jednak niezbędne jest, aby *„państwo wnioskujące dostarczyło szczegółowy opis grupy oraz faktów i okoliczności, które skłoniły je do złożenia wniosku, wyjaśnienie prawa właściwego i powodów, dla których należy uważać, że podatnicy, których dotyczy wniosek grupowy, nie przestrzegali tego prawa”*.
- 19 Co się tyczy art. 20 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2011/16, państwo utrzymuje, że dyrektywa nie wprowadza rozróżnienia między identyfikacją indywidualną

poprzez nazwisko a identyfikacją umożliwiającą ustalenie, o kogo chodzi. Z tego względu żaden element dyrektywy nie zakazuje tego drugiego podejścia, zgodnie z którym wystarczy, aby tożsamość danej osoby była możliwa do ustalenia. Ponadto, zdaniem państwa, okoliczność, że pośrednie ustalenie osób fizycznych musi przebiegać poprzez trzy spółki utworzone w trzech różnych państwach w celu ukrycia rzeczywistych właścicieli nieruchomości posiadanej we Francji, nie może stanowić przeszkody dla przewidywalności związku wnioskowanych informacji.

- 20 Wreszcie państwo uważa za przedwczesne zwracanie się do Trybunału Sprawiedliwości o dokonanie wykładni na tym etapie i odsyła do transpozycji dyrektywy 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy [...], ustanawiającej w każdym państwie członkowskim między innymi krajowy mechanizm identyfikowania rzeczywistych właścicieli, oraz dyrektywy 2018/822/UE z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, która wejdzie w życie w dniu 1 lipca 2020 r., uzupełniającej dyrektywę 2011/16 poprzez włączenie do niej rzeczywistych właścicieli. W ten sposób przekazywanie informacji o rzeczywistych właścicielach i w szerszym rozumieniu danych identyfikacyjnych pośredników i właściwych podatników, w tym ich nazwy lub imienia i nazwiska, daty i miejsca urodzenia (w przypadku osób fizycznych), rezydencji podatkowej, oraz, w stosownych przypadkach, osób będących przedsiębiorstwami powiązаныmi z właściwym podatnikiem, będzie odtąd odbywać się kanałami wymiany informacji między organami administracji podatkowej, w stosownych przypadkach automatycznie i regularnie.

北*□婁□念□暉□燿*血軋* 颯H公J儀J勻*□堀∴IV. Stanowisko drugiej strony postępowania apelacyjnego

- 21 Druga strona postępowania apelacyjnego przypomina, że w decyzji nakazującej z dnia 28 lutego 2018 r. wskazano, iż podatnikiem, którego dotyczy wniosek francuskich władz, jest francuska spółka F. Twierdzi ona, że wyjaśnienia przedstawione przez francuskie organy podatkowe co do celu z punktu widzenia podatkowego stoją w jawnej sprzeczności ze wskazaniem podatnika, którego dotyczy decyzja nakazująca. W rzeczywistości, wniosek o udzielenie informacji nie zmierza do wyjaśniania sytuacji podatkowej spółki F, ale przeciwnie do zidentyfikowania jednej lub wielu osób fizycznych dotąd nieznanymi, które powinny były zgłosić fakt, że są właścicielami – za pośrednictwem jednej lub wielu spółek należących w większości do sektora nieruchomości – nieruchomości położonej we Francji, lecz nie wypełniły tego obowiązku prawnego. Zdaniem drugiej strony postępowania apelacyjnego ta „*jawna sprzeczność*” świadczy o tym, że francuskie organy podatkowe poszukiwały informacji na ślepo, co zostało w niniejszej sprawie zaakceptowane przez dyrektora organu podatkowego.

- 22 Innymi słowy, wnioskowane informacje, mianowicie tożsamość akcjonariuszy i rzeczywistych właścicieli drugiej strony postępowania apelacyjnego, dotyczą właśnie osób, które francuskie władze podatkowe powinny były zidentyfikować, a przynajmniej umożliwić ich identyfikację, w ich wniosku.
- 23 Druga strona postępowania apelacyjnego wnioskuje z tego, że decyzja nakazująca z dnia 28 lutego 2018 r. narusza kryterium przewidywalnego związku, a więc należy stwierdzić nieważność spornej decyzji nakładającej grzywnę ze względu na to, że została wydana na niezgodnej z prawem podstawie prawnej.
- 24 Wreszcie druga strona postępowania apelacyjnego odnosi się do stanu informacji, którymi powinna była dysponować w chwili wniesienia swojej skargi i którymi dysponuje aktualnie, w celu dokonania oceny przewidywalnego związku wniosku francuskich władz. Podkreśla ona, że w trakcie korespondencji z państwem prowadzonej zarówno na piśmie, jak i ustnie, były jej przekazywane różne informacje, a bez dostępu do pierwotnego wniosku pochodzącego od francuskich organów podatkowych nie jest ona w stanie zweryfikować prawdziwej treści tego wniosku i musi w związku z tym opierać się na niespójnych i lakonicznych wyjaśnieniach przedstawionych przez państwo.
- 25 Domaga się ona przedstawienia w tej kwestii pytania prejudycjalnego w przedmiocie art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”). Zdaniem drugiej strony postępowania apelacyjnego prawo do skutecznego środka prawnego, zagwarantowane w art. 47 karty, wymaga, aby podmiot prawa mógł zaskarżyć akt administracyjny wynikający z wdrożenia prawa Unii do bezstronnego sądu i aby wykonywanie tego prawa do skutecznego środka prawnego nie groziło, w przypadku rezultatu niekorzystnego dla tego podmiotu, nałożeniem na niego lub utrzymaniem w mocy grzywny administracyjnej, jeśli akt ten został wydany bez udzielenia mu wcześniejszego dostępu do minimalnych informacji umożliwiających mu ustalenie przewidywalnego związku informacji wymaganych od niego w decyzji nakazującej.

V. Ocena Cour administrative (trybunału administracyjnego)

- 26 Sąd odsyłający nie zgadza się z analizą tribunal administratif (sądu administracyjnego), zgodnie z którą pozostaje wątpliwość co do tożsamości podatnika, którego dotyczy wniosek o udzielenie informacji, a niepewność ta pozbawia wnioskowane informacje wszelkiego przewidywalnego związku.
- 27 Prawdą jest, że w decyzji nakazującej z dnia 28 lutego 2018 r. wskazano wyłącznie spółkę F jako podatnika, którego dotyczy dochodzenie francuskich władz. Co więcej, zarówno spółka F, jak i spółka L, zostały wymienione we wniosku francuskich władz jako osoby prawne, których dotyczy dochodzenie we Francji, prowadzone wobec spółek posiadających nieruchomości położone we Francji, lub udział w spółce posiadającej takie nieruchomości. Z ogólnej treści wniosku z dnia 27 kwietnia 2017 r. wynika zatem, że spółki F i L są osobami

prawnymi, których dotyczy dochodzenie prowadzone przez francuskie władze. Dochodzenie to wykazuje szczególną cechę wynikającą z francuskiego ustawodawstwa, zgodnie z którym bezpośrednia własność nieruchomości położonych we Francji, lub posiadanie udziałów w spółce posiadającej nieruchomości położone we Francji, skutkuje powstaniem po stronie osób fizycznych, które są akcjonariuszami lub rzeczywistymi właścicielami tych spółek, obowiązku zgłoszenia faktu, że są one pośrednio właścicielami owych nieruchomości.

- 28 Wynika z tego, że przeciwnie do wniosku, jaki wyciągnął trybunał administratif (sąd administracyjny), i argumentacji drugiej strony postępowania apelacyjnego, wniosek o udzielenie informacji z dnia 27 kwietnia 2017 r. nie stanowi poszukiwania na ślepo ze względu na sprzeczność między osobami, których rzeczywiście dotyczy dochodzenie prowadzone przez władze francuskie, a wskazanym we wniosku celem z punktu widzenia podatkowego, wobec czego wnioskowane informacje nie są w oczywisty sposób pozbawione wszelkiego przewidywalnego związku z danym podatnikiem, z osobami trzecimi ewentualnie posiadającymi informacje i z zamierzonym z podatkowego punktu widzenia celem.
- 29 Należy jednak przypomnieć, że we wniosku o udzielenie informacji francuskie władze nie zawarły żadnych danych osób fizycznych, których dotyczy dochodzenie we Francji, ograniczając się do wskazania, że „francuskie organy podatkowe chcą dowiedzieć się, kim są akcjonariusze i rzeczywisci właściciele spółki L”.
- 30 Tymczasem w wyroku z dnia 16 maja 2017 r., *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 63 i 64, Trybunał Sprawiedliwości dokonał wykładni art. 1 ust. 1 i art. 5 dyrektywy 2011/16 w ten sposób, że „zwrot »wydają się być istotne [mają przewidywalny związek]« stanowi cechę, jaką powinny posiadać informacje, których dotyczy wniosek. Obowiązek współpracy ciążyący na organie współpracującym zgodnie z art. 5 dyrektywy 2011/16 nie obejmuje przekazania informacji, które nie miałyby takiego charakteru”, a więc „»przewidywalny związek« żądanych informacji stanowi przesłankę wniosku, który odnosi się do tych informacji”.
- 31 Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że „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”, ale że „musi [on] jednak „zbadać, czy informacje, których dotyczy wniosek, nie pozostają bez żadnego przewidywalnego związku z dochodzeniem prowadzonym przez organ wnioskujący”. Trybunał Sprawiedliwości wyjaśnił następnie, że należy odwołać się do art. 20 ust. 2 dyrektywy 2011/16, w którym wymieniono elementy istotne dla celów tej kontroli, „[obejmujące] z jednej strony informacje, które powinien podać organ wnioskujący, to znaczy tożsamość osoby będącej przedmiotem sprawdzania lub dochodzenia oraz cel wniosku o informacje z podatkowego

- punktu widzenia, a z drugiej strony, w razie potrzeby, nazwisko i adres każdej osoby, co do której istnieją podstawy, aby sądzić, że posiada ona informacje, których dotyczy wnioski, jak również wszelkie elementy mogące ułatwić organowi współpracującemu gromadzenie informacji” (wyrok z dnia 16 maja 2017 r., *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 77, 78 i 79).
- 32 Należy dodać, że art. 20 ust. 2 dyrektywy 2011/16 definiuje jako jedną z minimalnych informacji „przekazywan[ych] przez organ wnioskujący” w lit. a) „tożsamość osoby będącej przedmiotem sprawdzania lub dochodzenia”.
- 33 Cour administrative (trybunał administracyjny) wnioskuje zatem z właściwych przepisów dyrektywy 2011/16 i z wyroku *Berlioz*, że tożsamość podatnika, którego dotyczy dochodzenie we wnioskującym państwie członkowskim, jest informacją, jaką właściwy organ państwa wnioskującego musi obowiązkowo dostarczyć państwu współpracującemu w celu uzasadnienia przewidywanego związku wnioskowanych informacji pod kątem rozpatrywanego opodatkowania i powołanych celów z podatkowego punktu widzenia. Tylko pod tym warunkiem wniosek o udzielenie informacji wnioskującego państwa członkowskiego odpowiada kryterium „przewidywanego związku” i art. 20 ust. 2 dyrektywy 2011/16, oraz skutkuje obowiązkiem współpracy ze strony współpracującego państwa członkowskiego.
- 34 W niniejszej sprawie we wniosku francuskich władz nie zidentyfikowano w sposób indywidualny poprzez nazwisko akcjonariuszy i rzeczywistych właścicieli spółki L, ale odniesiono się do tych osób jako do grupy osób, określonej ogólnie za pomocą kryteriów wyznaczonych przez organ właściwy państwa wnioskującego.
- 35 Cour administrative (trybunał administracyjny) przypomina, że w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2011/16 zdefiniowano jako jedną z minimalnych informacji „przekazywan[ych] przez organ wnioskujący” w lit. a) „tożsamość osoby będącej przedmiotem sprawdzania lub dochodzenia”. Dodaje on, że jakkolwiek dyrektywa 2011/16 nie precyzuje w inny sposób treści tego obowiązku identyfikacji podatnika, którego dotyczy dochodzenie w państwie wnioskującym, to jednak trybunał ten nie może się zgodzić z wnoszącym apelację co do twierdzenia, że wystarczy, aby ta tożsamość była możliwa do ustalenia.
- 36 Identyfikacja osoby wymaga bowiem wskazania elementów wystarczających do tego, aby możliwe było jej zindywidualizowanie w sposób wykluczający pomyłkę z jakąkolwiek inną osobą.
- 37 Na podstawie tego powszechnego rozumienia pojęcia tożsamości należy dokonywać wykładni art. 20 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2011/16 w ten sposób, że wniosek o udzielenie informacji musi sam w sobie zawierać już wystarczające wskazówki umożliwiające indywidualną identyfikację podatnika lub podatników, których dotyczy dochodzenie w państwie wnioskującym, oraz że nie wystarczy, aby wniosek ograniczał się do dostarczenia ogólnych informacji umożliwiających

ustalenie większej lub mniejszej grupy niezidentyfikowanych osób z zamiarem uzyskania właśnie od państwa współpracującego dodatkowych informacji, które pozwolą mu w stosownym przypadku na zgromadzenie wszystkich informacji potrzebnych do identyfikacji podatników, o których mowa.

- 38 Na tym etapie Cour administrative (trybunał administracyjny) mógłby więc zostać zmuszony – w świetle tego szczególnego wymogu wynikającego z art. 20 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2011/16 – do wyciągnięcia wniosku, że indywidualna identyfikacja przez państwo wnioskujące podatników, których konkretnie dotyczy dochodzenie jego organów krajowych, stanowi przesłankę zgodności z prawem wniosku o udzielenie informacji, oraz że taki wniosek, który ograniczałby się do przedstawienia wspólnych cech pozwalających jedynie na wyznaczenie kręgu osób posiadających te cechy, bez ich indywidualnego wskazania, nie byłby zgodny z tym przepisem.
- 39 Co się tyczy art. 26 Modelowej konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku i komentarza do niego, Cour administrative (trybunał administracyjny) przypomina na wstępie, że Trybunał Sprawiedliwości orzekł w wyroku Berlioz, iż „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, w wyniku którego przyjęto dyrektywę 2011/16” (wyrok z dnia 16 maja 2017 r., Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, pkt 67).
- 40 Jednocześnie Cour administrative (trybunał administracyjny) wskazuje, że w brzmieniu przyjętym w 2005 r. i obowiązującym nadal w okresie przygotowywania dyrektywy 2011/16 w latach 2009–2011, w pkt 5 tego komentarza wyjaśniono, że „norma »przewidywalnego związku« ma na celu zapewnienie możliwie najszerzej wymiany informacji w dziedzinie podatkowej, a przy tym wskazuje jasno, że 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 wyjaśnienia spraw podatkowych danego podatnika”. Ten punkt komentarza odnosi się przy tym również do „określonego podatnika”, pojęcia odpowiadającego pojęciu „danego podatnika”, użytemu w motywie 9 dyrektywy 2011/16. Podobieństwo to pozwala na wyciągnięcie wniosku, że w okresie przygotowywania dyrektywy 2011/16 modelowa konwencja również opierała się na wymogu wynikającym z zasady identyfikacji przez państwo wnioskujące podatnika, którego dotyczy wymiana informacji między dwoma państwami.
- 41 Dopiero poprzez aktualizację art. 26 modelowej konwencji i komentarza do tego artykułu, przyjętą przez Radę OECD w dniu 17 lipca 2012 r. i włączoną do modelowej konwencji w lipcu 2014 r., do komentarza tego dodano pkt 5.1, w którym wyjaśniono, że „wniosek o udzielenie informacji nie stanowi »poszukiwania informacji na ślepo« z tego tylko powodu, że nie wskazano w nim

nazwiska lub adresu (lub obu) podatnika, którego dotyczy sprawdzenie lub dochodzenie. [...] Jednocześnie, jeśli wnioskujące państwo nie podaje nazwiska lub adresu (lub obu) podatnika, którego dotyczy sprawdzenie lub dochodzenie, wnioskujące państwo musi wskazać inne dane wystarczające do umożliwienia identyfikacji podatnika". Co więcej, od czasu aktualizacji w nowym pkt 5.2 komentarza przedstawiono wyjaśnienia, zgodnie z którymi „[...] jeśli wniosek dotyczy grupy podatników, którzy nie zostali indywidualnie zidentyfikowani, [...] niezbędne jest, aby państwo wnioskujące przedstawiło szczegółowy opis grupy oraz fakty i okoliczności, które skłoniły je do złożenia wniosku, wyjaśnienie prawa właściwego i powodów, dla których należy uważać, że podatnicy z grupy, której dotyczy wniosek, nie przestrzegali tego prawa, poparte jasną podstawą faktyczną”.

- 42 Cour administrative (trybunał administracyjny) ma jednak poważne wątpliwości co do tego, że uaktualnienie modelowej konwencji w latach 2012/14 może zostać przejęte w tym samym brzmieniu przy stosowaniu dyrektywy 2011/16 w odniesieniu do ustalania podatników, których dotyczy dochodzenie w państwie wnioskującym, w porównaniu z jej wcześniejszym stosowaniem. Ma on co do tego wątpliwości w szczególności dlatego, że wskazanie tożsamości podatnika, którego dotyczy dochodzenie w państwie wnioskującym, wymagane w art. 20 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2011/16, stanowi szczególną przesłankę, która nie została zawarta w tekście art. 26 modelowej konwencji.
- 43 Co ważniejsze, uwzględnienie zmian modelowej konwencji i komentarzy do niej przy dokonywaniu wykładni dyrektywy skutkowałoby rozszerzeniem obowiązków państw członkowskich nałożonych przez Radę poprzez przyjęcie dyrektywy 2011/16, ponieważ obowiązek nadania biegu wnioskowi o udzielenie informacji powstawałby, gdy wniosek dotyczy grupy podatników, którzy nie zostali indywidualnie zidentyfikowani, a nie tylko wtedy, gdy wskazano w nim tożsamość danego podatnika. Innymi słowy, ta sama norma przewidywalnego związku zawarta w pierwotnym tekście dyrektywy 2011/16 – stanowiąca przesłankę zgodności z prawem wniosku o udzielenie informacji, na którą może się powołać w każdym wypadku posiadacz wnioskowanych informacji – byłaby odtąd uważana za spełnioną w sytuacjach, które wcześniej nie mogłyby być uważane za zgodne z tą normą, podczas gdy brzmienie art. 20 ust. 2 dyrektywy 2011/16 pozostało niezmienione.
- 44 Cour administrative (trybunał administracyjny) uważa, że wykładnia art. 1 ust. 1, art. 5 i art. 20 ust. 2 dyrektywy 2011/16 budzi wątpliwości co do wymogu identyfikacji podatnika, którego dotyczy dochodzenie w państwie wnioskującym, przewidzianego w art. 20 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2011/16, w ramach stosowania kryterium przewidywalnego związku informacji wnioskowanych przez jedno państwo członkowskie od drugiego państwa członkowskiego.
- 45 Cour administrative (trybunał administracyjny) dodaje, że nie można zgodzić się z argumentacją państwa dotyczącą przedwczesnego charakteru wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Do Cour administrative (trybunału

administracyjnego) należy bowiem zbadać zgodności z prawem decyzji nakazującej z punktu widzenia stanu prawnego w dniu 28 lutego 2018 r. Tymczasem państwo samo przyznaje, że ww. dyrektywa 2015/849 została przetransponowana ustawą z dnia 13 stycznia 2019 r. ustanawiającą rejestr rzeczywistych właścicieli i że wprowadzenie w życie ww. dyrektywy 2018/822 zostało przewidziane na dzień 1 lipca 2020 r. Państwo nie może jednak skutecznie powołać się na przepisy tych dwóch dyrektyw, ponieważ nie wywierały one jeszcze żadnego skutku w odniesieniu do drugiej strony postępowania w dniach wydania odpowiednio dwóch decyzji rozpatrywanych w niniejszym postępowaniu.

- 46 Wobec powyższego należy przedstawić Trybunałowi Sprawiedliwości pierwsze pytanie dotyczące treści wymogu identyfikacji podatnika, którego dotyczy dochodzenie w państwie wnioskującym, wynikającego z dyrektywy 2011/16.
- 47 Następnie, jeśli Trybunał Sprawiedliwości uzna ważność wniosku o udzielenie informacji dotyczącego grupy podatników, którzy nie zostali zidentyfikowani indywidualnie, powstanie wówczas, w odniesieniu do pkt 5.2 komentarza do art. 26 modelowej konwencji OECD, pytanie, czy poszanowanie normy przewidywalnego związku wymaga, aby wnioskujące państwo członkowskie mogło w celu wykazania, że nie poszukuje informacji na ślepo pomimo braku indywidualnej identyfikacji podatników, o których mowa, wskazać, iż prowadzi ukierunkowane dochodzenie dotyczące ograniczonej grupy osób, a nie zwykłe dochodzenie w ramach ogólnej kontroli podatkowej, oraz że dochodzenie to dotyczy kontroli poszanowania określonego obowiązku prawnego. Innymi słowy, przejmując sformułowanie zawarte w pkt 5.2 komentarza do art. 26 modelowej konwencji OECD, należy postawić pytanie drugie o to, czy w sytuacji wniosku dotyczącego grupy osób kryterium przewidywalnego związku wymaga „*aby państwo wnioskujące przedstawiło szczegółowy opis grupy oraz fakty i okoliczności, które skłoniły je do złożenia wniosku, wyjaśnienie prawa właściwego i powodów, dla których należy uważać, że podatnicy z grupy, której dotyczy wniosek, nie przestrzegali tego prawa, poparte jasną podstawą faktyczną*”.
- 48 Druga strona postępowania apelacyjnego sugeruje wreszcie zadanie pytania trzeciego w przedmiocie poszanowania art. 47 karty. Niniejsze postępowanie odpowiada w istocie postępowaniu leżącemu u podstaw wyroku Berlioz, zgodnie z którym sąd administracyjny ma obowiązek zbadać w sposób incydentalny ważność decyzji nakazującej w ramach skargi skierowanej przeciwko decyzji nakładającej grzywnę wydanej w jej wyniku, jeśli prawo wewnętrzne nie przewiduje środka zaskarżenia bezpośrednio dotyczącego decyzji nakazującej. Druga strona postępowania apelacyjnego wniosła bowiem niniejszą skargę na decyzję z dnia 6 sierpnia 2018 r. i podważa w niej w sposób incydentalny ważność decyzji nakazującej z dnia 28 lutego 2018 r.
- 49 Druga strona postępowania apelacyjnego uzyskała minimalne informacje dotyczące przedstawionego przez władze francuskie wniosku o udzielenie

informacji dopiero w ramach wszczętego przez nią postępowania i mogła w związku z tym zbadać ze znajomością rzeczy ważność decyzji nakazującej dopiero na tym późnym etapie. Tymczasem, kiedy orzeczenie sądowe oddalające skargę się uprawomocni, druga strona postępowania apelacyjnego zobowiązana będzie do zapłaty grzywny ustalonej w decyzji z dnia 6 sierpnia 2018 r. Zasadnie podważa ona zatem okoliczność, że w żadnym momencie nie dysponowała rozsądnym terminem umożliwiającym podjęcie, ze znajomością wszystkich minimalnych informacji, świadomej decyzji o podporządkowaniu się decyzji nakazującej z dnia 28 lutego 2018 r. poprzez dostarczenie dyrektorowi wnioskowanych informacji. Podnosi ona istotną kwestię tego, czy prawo do skutecznego środka prawnego ustanowione w art. 47 karty nie powinno oznaczać, że w sytuacji takiej jak rozpatrywana w niniejszej sprawie i po ewentualnym ostatecznym uznaniu ważności decyzji nakazującej i decyzji nakładającej grzywnę wydanych wobec posiadacza informacji należy przyznać mu pewien termin, aby mógł on ustosunkować się do decyzji nakazującej, oraz że grzywna może stać się wymagalna dopiero, kiedy ów posiadacz informacji nie zastosował się do niej w tym terminie.

VI. Pytania prejudycjalne

50 Cour administrative (trybunał administracyjny) zwraca się do Trybunału Sprawiedliwości z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie następujących pytań:

1. Czy art. 20 ust. 2 lit. a) dyrektywy 2011/16 należy interpretować w ten sposób, że wniosek o udzielenie informacji sformułowany przez władze wnioskującego państwa członkowskiego, w którym podatnicy, których dotyczy wniosek o udzielenie informacji, zostali zidentyfikowani jedynie poprzez przymiot akcjonariusza i rzeczywistego właściciela osoby prawnej, bez wcześniejszego wskazania tych podatników w sposób indywidualny poprzez podanie ich nazwisk przez organ wnioskujący, jest zgodny z ustanowionymi w tym przepisie wymogami dotyczącymi identyfikacji?

2. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy art. 1 ust. 1 i art. 5 tej samej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że poszanowanie normy przewidywalnego związku wymaga, aby wnioskujące państwo członkowskie mogło – w celu wykazania, że nie poszukuje informacji na ślepo pomimo braku indywidualnej identyfikacji podatników, o których mowa – wykazać na podstawie jasnych i wystarczających wyjaśnień, iż prowadzi ukierunkowane dochodzenie dotyczące ograniczonej grupy osób, a nie zwykłe dochodzenie w ramach ogólnej kontroli podatkowej, oraz że dochodzenie to jest oparte na uzasadnionych podejrzeniach niewypełnienia określonego obowiązku prawnego?

3. Czy art. 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej należy interpretować w ten sposób, że kiedy

- podmiot prawa, na który właściwy organ współpracującego państwa członkowskiego nałożył grzywnę administracyjną za nieposzanowanie decyzji administracyjnej nakazującej mu dostarczenie informacji w ramach wymiany między krajowymi organami podatkowymi zgodnie z dyrektywą 2011/16, która to decyzja nie podlegała zaskarżeniu do sądu zgodnie z prawem wewnętrznym współpracującego państwa członkowskiego, zakwestionował zgodność z prawem tej decyzji w sposób incydentalny w ramach skargi skierowanej przeciwko decyzji nakładającej grzywnę oraz
- uzyskał minimalne informacje wymienione w art. 20 ust. 2 dyrektywy 2011/16 dopiero w toku postępowania sądowego wszczętego w wyniku jego skargi na wspomnianą decyzję nakładającą grzywnę,

podmiotowi temu należy przyznać, po ostatecznym uznaniu w sposób incydentalny ważności wydanych wobec niego decyzji nakazującej i nakładającej grzywnę, termin wstrzymujący obowiązek zapłaty grzywny w celu umożliwienia mu ustosunkowania się do decyzji nakazującej po uzyskaniu w ten sposób znajomości okoliczności dotyczących przewidywanego związku definitywnie potwierdzonego przez właściwy sąd?