



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 6ης Οκτωβρίου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Οδηγία 2011/16/ΕΕ – Διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας – Άρθρα 1 και 5 – Διαταγή παροχής πληροφοριών στην αρμόδια αρχή κράτους μέλους που ενεργεί κατόπιν αιτήματος της αρμόδιας αρχής άλλου κράτους μέλους για ανταλλαγή πληροφοριών – Πρόσωπο που έχει στην κατοχή του πληροφορίες των οποίων την παροχή διατάσσει η αρμόδια αρχή του πρώτου κράτους μέλους – Φορολογούμενος που ερευνάται κατόπιν αιτήματος της αρμόδιας αρχής του δεύτερου κράτους μέλους – Τρίτα πρόσωπα με τα οποία ο φορολογούμενος αυτός διατηρεί νομικές, τραπεζικές, χρηματοπιστωτικές ή, γενικότερα, οικονομικές σχέσεις – Δικαστική προστασία – Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Άρθρο 47 – Δικαίωμα αποτελεσματικής προσφυγής – Άρθρο 52, παράγραφος 1 – Περιορισμός – Νομική βάση – Δεν πρέπει να θίγεται το βασικό περιεχόμενο του δικαιώματος αποτελεσματικής προσφυγής – Ύπαρξη μέσου ένδικης προστασίας παρέχουσας στους εν λόγω διοικουμένους τη δυνατότητα να ασκήσουν πραγματικό έλεγχο επί του συνόλου των κρίσιμων πραγματικών και νομικών ζητημάτων καθώς και να επιτύχουν την αποτελεσματική δικαστική προστασία των δικαιωμάτων τα οποία κατοχυρώνει υπέρ αυτών το δίκαιο της Ένωσης – Σκοπός γενικού ενδιαφέροντος αναγνωριζόμενος από την Ένωση – Καταπολέμηση της διεθνούς φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής – Αναλογικότητα – “Προβλέψιμη συνάφεια” των πληροφοριών τις οποίες αφορά η διαταγή παροχής πληροφοριών – Δικαστικός έλεγχος – Περιεχόμενο – Στοιχεία υποκειμενικά, χρονικά και ουσιαστικά που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη»

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-245/19 και C-246/19,

με αντικείμενο αιτήσεις προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, οι οποίες υποβλήθηκαν από το Cour administrative (διοικητικό δικαστήριο, Λουξεμβούργο) με αποφάσεις της 14ης Μαρτίου 2019, οι οποίες περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 20 Μαρτίου 2019, στο πλαίσιο των δικών

État luxembourgeois

κατά

B (C-245/19),

και

État luxembourgeois

κατά

B,

C,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

D,

F. C.,

παρισταμένου του:

A (C-246/19),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, Πρόεδρο, R. Silva de Lapuerta, Αντιπρόεδρο, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan και S. Rodin, προέδρους τμήματος, M. Plešič, J. Malenovský (εισηγητή), D. Šváby, F. Biltgen, K. Jürimäe, K. Λυκούργου, A. Kumin, N. Jääskinen και N. Wahl, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: M.-A. Gaudissart, βοηθός γραμματέας,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησεως της 26ης Μαΐου 2020,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- οι B, C, D και F. C., εκπροσωπούμενοι από την C. Henlé, avocate,
- η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη αρχικώς από την D. Holderer και τον T. Uri, και στη συνέχεια από τον τελευταίο,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους S. Baeyens, P. Cottin και J.-C. Halleux,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις Α. Δημητρακοπούλου και Μ. Τασσοπούλου και τον Γ. Κωνσταντίνο,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Jiménez García,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη αρχικώς από τις A. Alidière και E. De Moustier και τους D. Colas και E. Toutain, και στη συνέχεια από τις A. Alidière και E. de Moustier, και τον E. Toutain,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη αρχικώς από την N. Gossement και τους H. Kranenborg, W. Roels και P. J. O. Van Nuffel, και στη συνέχεια από τους τρεις τελευταίους,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 2ας Ιουλίου 2020,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Οι αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία, αφενός, των άρθρων 7, 8 και 47, καθώς και του άρθρου 52, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης) και, αφετέρου, του άρθρου 1, παράγραφος 1, και του άρθρου 5 της οδηγίας 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ (ΕΕ 2011, L 64, σ. 1, και διορθωτικό ΕΕ 2013, L 162, σ. 15), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2014/107/ΕΕ του Συμβουλίου, της 9ης Δεκεμβρίου 2014 (ΕΕ 2014, L 359, σ. 1) (στο εξής: οδηγία 2011/16).
- 2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο δύο ένδικων διαφορών μεταξύ του État luxembourgeois (Λουξεμβουργιανού Δημοσίου), αντιστοίχως, και της εταιρίας Β, η πρώτη, και των εταιριών Β, C και D, καθώς και της F. C., η δεύτερη, όσον αφορά δύο αποφάσεις του διευθυντή της administration des contributions directes (υπηρεσίας άμεσης φορολογίας, Λουξεμβούργο) με τις οποίες διατάσσεται, αντιστοίχως, η εταιρία Β και η τράπεζα Α να του παράσχουν ορισμένες πληροφορίες, κατόπιν αιτήσεων ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ κρατών μελών στον φορολογικό τομέα.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 2011/16

- 3 Οι αιτιολογικές σκέψεις 1, 2, 9 και 27 της οδηγίας 2011/16 αναφέρουν τα ακόλουθα:
 - «(1) Στην εποχή της παγκοσμιοποίησης, η ανάγκη των κρατών μελών για αμοιβαία συνδρομή στον τομέα της φορολογίας αυξάνεται με γοργούς ρυθμούς. Παρατηρείται μια τεραστίων διαστάσεων εξέλιξη της κινητικότητας των φορολογουμένων, του αριθμού των διασυνοριακών συναλλαγών και της διεθνοποίησης των χρηματοοικονομικών μέσων, γεγονός το οποίο καθιστά δύσκολο για τα κράτη μέλη τον ορθό προσδιορισμό των οφειλόμενων φόρων. Η αυξανόμενη αυτή δυσκολία επηρεάζει τη λειτουργία των φορολογικών συστημάτων και συνεπάγεται διπλή φορολόγηση, γεγονός το οποίο αυτό καθαυτό εξωθεί σε φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή [...]
 - (2) Επομένως, ένα κράτος μέλος δεν είναι σε θέση να διαχειρίζεται το δικό του σύστημα εσωτερικής φορολογίας, ειδικότερα όσον αφορά στην άμεση φορολογία, χωρίς πληροφορίες από άλλα κράτη μέλη. Προκειμένου να ξεπεραστούν οι αρνητικές επιπτώσεις αυτού του φαινομένου, είναι απαραίτητο να αναπτυχθεί μια νέα διοικητική συνεργασία μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των κρατών μελών. Είναι απαραίτητη η εκπόνηση μέσων που θα μπορούσαν να δημιουργήσουν εμπιστοσύνη μεταξύ των κρατών μελών, θεσπίζοντας τους ίδιους κανόνες, τις ίδιες υποχρεώσεις και τα ίδια δικαιώματα για όλα τα κράτη μέλη.
- [...]
- (9) Τα κράτη μέλη θα πρέπει να ανταλλάσσουν πληροφορίες σχετικά με συγκεκριμένες υποθέσεις όταν το ζητά άλλο κράτος-μέλος και οφείλουν να διεξάγουν τις αναγκαίες έρευνες για να λάβουν τις πληροφορίες αυτές. Το πρότυπο της “προβλέψιμης συνάφειας” προορίζεται να προβλέπει ανταλλαγές πληροφοριών σε φορολογικά θέματα στον μεγαλύτερο δυνατό βαθμό και ταυτόχρονα να διευκρινίζει ότι τα κράτη μέλη δεν είναι ελεύθερα να πραγματοποιούν “αλίευση [πάσης φύσεως] πληροφοριών” ή να ζητούν πληροφορίες που είναι απίθανο να αφορούν φορολογικές υποθέσεις ενός φορολογουμένου. [...]

[...]

- (27) Όλες οι ανταλλαγές πληροφοριών που αναφέρονται στην παρούσα οδηγία υπόκεινται στις διατάξεις εφαρμογής της οδηγίας 95/46/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 24ης Οκτωβρίου 1995, για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών [(ΕΕ 1995, L 281, σ. 31)] [...]. Ωστόσο, είναι σκόπιμο να εξετασθεί το ενδεχόμενο περιορισμών ορισμένων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που έχουν θεσπισθεί με την οδηγία [95/46], προκειμένου να διαφυλαχθούν τα συμφέροντα που αναφέρονται στο άρθρο 13 παράγραφος 1 στοιχείο ε) της εν λόγω οδηγίας. Τέτοιοι περιορισμοί είναι αναγκαίοι και ανάλογοι ενόψει της ενδεχόμενης απώλειας εισοδημάτων για τα Κράτη μέλη και της καίριας σημασίας των πληροφοριών που καλύπτονται από αυτή την οδηγία για την αποτελεσματικότητα της καταπολέμησης της απάτης.»
- 4 Το άρθρο 1 της οδηγίας 2011/16, με τίτλο «Αντικείμενο», ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:
- «Η παρούσα οδηγία ορίζει τους κανόνες και τις διαδικασίες βάσει των οποίων τα κράτη μέλη συνεργάζονται μεταξύ τους με στόχο την ανταλλαγή πληροφοριών που, κατά πάσα πιθανότητα, έχουν σημασία για τη διοίκηση και την επιβολή της εγχώριας νομοθεσίας των κρατών μελών όσον αφορά στους φόρους οι οποίοι αναφέρονται στο άρθρο 2.»
- 5 Το άρθρο 5 της οδηγίας αυτής, με τίτλο «Διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος», έχει ως εξής:
- «Κατόπιν αιτήματος της αιτούσας αρχής, η λαμβάνουσα αρχή κοινοποιεί στην αιτούσα αρχή οιαδήποτε πληροφορία που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 που διαθέτει ή που περιέχεται σε αυτήν ως αποτέλεσμα διοικητικών ερευνών.»
- 6 Το άρθρο 7 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι οι κοινοποιήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 5 αυτής πρέπει να πραγματοποιούνται το ταχύτερο δυνατόν και, πλην ειδικών περιπτώσεων, εντός δύο μηνών ή έξι μηνών, αναλόγως του αν η λαμβάνουσα αρχή έχει ή δεν έχει ήδη στη διάθεσή της τις ζητούμενες πληροφορίες.
- 7 Το άρθρο 25 της οδηγίας 2011/16, με τίτλο «Προστασία δεδομένων», ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:
- «Κάθε ανταλλαγή πληροφοριών δυνάμει της παρούσας οδηγίας υπόκειται στις εκτελεστικές διατάξεις της οδηγίας [95/46]. Ωστόσο, τα κράτη μέλη, για τον σκοπό της ορθής εφαρμογής της παρούσας οδηγίας, περιορίζουν την εμβέλεια των υποχρεώσεων και δικαιωμάτων που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 10, του άρθρου 11 παράγραφος 1, των άρθρων 12 και 21 της οδηγίας [95/46] στο βαθμό που απαιτείται προκειμένου να διασφαλισθούν τα συμφέροντα που αναφέρονται στο άρθρο 13 παράγραφος 1 στοιχείο ε) της εν λόγω οδηγίας.»

Η οδηγία 95/46

- 8 Το άρθρο 10, το άρθρο 11, παράγραφος 1, και τα άρθρα 12 και 21 της οδηγίας 95/46 προβλέπουν, το πρώτο, τις λεπτομέρειες ενημέρωσης των φυσικών προσώπων τα οποία αφορά η επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα στην περίπτωση που τα δεδομένα αυτά συλλέγονται από αυτά, το δεύτερο, τις λεπτομέρειες ενημέρωσης των εν λόγω φυσικών προσώπων στην περίπτωση που τα εν λόγω δεδομένα δεν έχουν συλλεγεί από αυτά, το τρίτο, το δικαίωμα προσβάσεως των εν λόγω φυσικών προσώπων στα οικεία δεδομένα και, το τέταρτο, τη δημοσιότητα των επεξεργασιών δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα.

- 9 Το άρθρο 13, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας αυτής προβλέπει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίζουν με νομοθετικά μέτρα την εμπέλεια των υποχρεώσεων και δικαιωμάτων που προβλέπονται, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 10, στο άρθρο 11, παράγραφος 1, και στα άρθρα 12 και 21 της εν λόγω οδηγίας, όταν ο περιορισμός αυτός απαιτείται για τη διαφύλαξη σημαντικού οικονομικού ή χρηματοοικονομικού συμφέροντος κράτους μέλους ή της Ένωσης, συμπεριλαμβανομένων των νομισματικών, δημοσιονομικών και φορολογικών θεμάτων.
- 10 Το άρθρο 22 της ίδιας οδηγίας ορίζει:
- «Με την επιφύλαξη ενδεχόμενης άσκησης διοικητικής [προσφυγής], [...] προτού επιληφθεί δικαστική αρχή, τα κράτη μέλη προβλέπουν ότι κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα να προσφύγει ενώπιον δικαστηρίου σε περίπτωση παραβίασεως δικαιωμάτων κατοχυρωμένων από την εθνική νομοθεσία που εφαρμόζεται στη σχετική επεξεργασία.»

Ο κανονισμός (ΕΕ) 2016/679

- 11 Η οδηγία 95/46 καταργήθηκε, με ισχύ από τις 25 Μαΐου 2018, από τον κανονισμό (ΕΕ) 2016/679 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 27ης Απριλίου 2016, για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών και την κατάργηση της οδηγίας 95/46/ΕΚ (Γενικός Κανονισμός για την Προστασία Δεδομένων) (ΕΕ 2016, L 119, σ. 1, και διορθωτικό ΕΕ 2018, L 127, σ. 2), του οποίου το άρθρο 1, με τίτλο «Αντικείμενο και στόχοι», διευκρινίζει, μεταξύ άλλων, ότι θεσπίζει κανόνες που αφορούν την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και ότι προστατεύει θεμελιώδη δικαιώματα και ελευθερίες των φυσικών προσώπων και ειδικότερα το δικαίωμά τους στην προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα. Εξάλλου, το άρθρο 94, παράγραφος 2, του κανονισμού αυτού διευκρινίζει ότι οι παραπομπές στην οδηγία 95/46 θεωρούνται πλέον παραπομπές στον εν λόγω κανονισμό.
- 12 Τα άρθρα 13, 14 και 15 του κανονισμού 2016/679 επαναλαμβάνουν, αντιστοίχως, τροποποιώντας τις, τις διατάξεις που περιλαμβάνονταν παλαιότερα στο άρθρο 10, στο άρθρο 11, παράγραφος 1, και στο άρθρο 12 της οδηγίας 95/46.
- 13 Το άρθρο 23, παράγραφος 1, στοιχείο ε', του εν λόγω κανονισμού, το οποίο επαναλαμβάνει, τροποποιώντας την, τη διάταξη που περιλαμβανόταν παλαιότερα στο άρθρο 13, παράγραφος 1, στοιχείο ε', της οδηγίας αυτής, ορίζει ότι το δίκαιο της Ένωσης και το δίκαιο των κρατών μελών μπορούν να περιορίζουν, μέσω νομοθετικών μέτρων, το πεδίο εφαρμογής των υποχρεώσεων και των δικαιωμάτων που προβλέπονται, μεταξύ άλλων, στα άρθρα 13 έως 15 του ίδιου κανονισμού, όταν ένας τέτοιος περιορισμός σέβεται την ουσία των ελευθεριών και των θεμελιωδών δικαιωμάτων και συνιστά αναγκαίο και αναλογικό μέτρο σε μια δημοκρατική κοινωνία για τη διασφάλιση ορισμένων σημαντικών σκοπών γενικού δημοσίου συμφέροντος, ιδίως σημαντικού οικονομικού ή χρηματοοικονομικού συμφέροντος της Ένωσης ή κράτους μέλους, συμπεριλαμβανομένων των νομισματικών, δημοσιονομικών και φορολογικών θεμάτων, της δημόσιας υγείας και της κοινωνικής ασφάλισης.
- 14 Το άρθρο 79, παράγραφος 1, του κανονισμού 2016/679, το οποίο επαναλαμβάνει, τροποποιώντας το, το άρθρο 22 της οδηγίας 95/46, προβλέπει ότι, με την επιφύλαξη κάθε διαθέσιμης διοικητικής ή μη δικαστικής προσφυγής, έκαστο φυσικό πρόσωπο το οποίο αφορά η επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα έχει δικαίωμα πραγματικής δικαστικής προσφυγής, εάν θεωρεί ότι τα δικαιώματά του που απορρέουν από τον κανονισμό αυτόν παραβιάστηκαν ως αποτέλεσμα της επεξεργασίας των δεδομένων αυτών κατά παράβαση του εν λόγω κανονισμού.

Το λουξεμβουργιανό δίκαιο

Ο νόμος της 29ης Μαρτίου 2013

- 15 Το άρθρο 6 του 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 [νόμου της 29ης Μαρτίου 2013 περί μεταφοράς της οδηγίας 2011/16 στην εσωτερική έννομη τάξη και περί 1) τροποποίησης του γενικού φορολογικού νόμου, 2) καταργήσεως του τροποποιημένου νόμου της 15ης Μαρτίου 1979 περί διεθνούς διοικητικής συνδρομής στον τομέα της άμεσης φορολογίας] (*Mémorial A* 2013, σ. 756) ορίζει:

«Κατόπιν αιτήματος της αιτούσας αρχής, η λαμβάνουσα αρχή του Λουξεμβούργου κοινοποιεί σε αυτήν τις πληροφορίες που κατά πάσα πιθανότητα έχουν σημασία για την εφαρμογή και την επιβολή της εθνικής νομοθεσίας του αιτούντος κράτους μέλους σχετικά με τους [...] φόρους, τις οποίες είτε έχει στη διάθεσή της είτε αποκτά μετά από διοικητική έρευνα.»

Ο νόμος της 25ης Νοεμβρίου 2014

- 16 Ο 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 applicable en matière d'échange de renseignements sur demande (νόμος της 25ης Νοεμβρίου 2014 περί της εφαρμοστέας διαδικασίας στην ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας κατόπιν υποβολής σχετικού αιτήματος και περί της τροποποίησης του νόμου της 31ης Μαρτίου 2010 περί εγκρίσεως των φορολογικών συμβάσεων και περί της εφαρμοστέας διαδικασίας στον τομέα της ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν υποβολής σχετικού αιτήματος) (*Mémorial A* 2014, σ. 4170, στο εξής: νόμος της 25ης Νοεμβρίου 2014) έχει εφαρμογή, μεταξύ άλλων, στα αιτήματα ανταλλαγής πληροφοριών του άρθρου 6 του νόμου της 29ης Μαρτίου 2013, περί του οποίου έγινε λόγος στην προηγούμενη σκέψη της παρούσας αποφάσεως.
- 17 Κατά το άρθρο 2 του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014:

«1. Οι φορολογικές αρχές μπορούν να ζητούν πάσης φύσεως πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή της προβλεπόμενης κατά τις συμβάσεις και τη νομοθεσία ανταλλαγής πληροφοριών από τον κάτοχο τέτοιων πληροφοριών.

2. Ο κάτοχος των πληροφοριών υποχρεούται να παράσχει τις ζητούμενες πληροφορίες στο σύνολό τους, με ακρίβεια, χωρίς αλλοιώσεις, εντός προθεσμίας ενός μηνός από την κοινοποίηση της διαταγής παροχής των πληροφοριών που ζητήθηκαν. Η υποχρέωση αυτή περιλαμβάνει τη διαβίβαση των εγγράφων στα οποία στηρίζονται οι πληροφορίες, χωρίς αλλοίωσή τους.

[...]»

- 18 Το άρθρο 3 του νόμου αυτού, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των διαφορών των κύριων δικών, προέβλεπε τα εξής:

«1. Η αρμόδια φορολογική αρχή ελέγχει το νομότυπο του αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών. Το αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών είναι νομότυπο αν αναφέρει τη νομική βάση και την αρμόδια αρχή από την οποία προέρχεται καθώς και τα λοιπά στοιχεία που προβλέπονται από τις συμβάσεις και τη νομοθεσία.

[...]

3. Αν η αρμόδια φορολογική αρχή δεν διαθέτει τις πληροφορίες που έχουν ζητηθεί, ο διευθυντής της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή ο εξουσιοδοτημένος από αυτόν υπάλληλος ενημερώνει με συστημένη επιστολή τον κάτοχο των πληροφοριών σχετικά με τη διαταγή παροχής των πληροφοριών που ζητήθηκαν. Η κοινοποίηση της αποφάσεως προς τον κάτοχο των πληροφοριών που ζητήθηκαν επέχει θέση κοινοποιήσεως προς κάθε άλλο πρόσωπο που αναφέρεται στην απόφαση αυτή.

[...]»

19 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου ορίζει τα εξής:

«Αν δεν παρασχεθούν οι ζητηθείσες πληροφορίες εντός της προθεσμίας ενός μηνός από την κοινοποίηση της διαταγής παροχής των πληροφοριών, μπορεί να επιβληθεί στο κάτοχο των πληροφοριών διοικητικό φορολογικό πρόστιμο ύψους έως 250 000 ευρώ. Το ύψος του προστίμου προσδιορίζεται από τον διευθυντή της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή από τον εξουσιοδοτημένο από αυτόν υπάλληλο.»

20 Το άρθρο 6 του ίδιου νόμου, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των διαφορών των κύριων δικών, όριζε τα εξής:

«1. Κατά του αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών και της διαταγής παροχής πληροφοριών, που αναφέρονται στο άρθρο 3, παράγραφοι 1 και 3, δεν χωρεί προσφυγή.

2. Κατά των αποφάσεων του άρθρου 5 μπορεί να ασκηθεί προσφυγή ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου από τον κάτοχο των πληροφοριών. [...] Η προσφυγή έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα. [...]

[...]»

Ο νόμος της 1ης Μαρτίου 2019

21 Ο loi du 1er mars 2019 portant modification de la loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale (νόμος της 1ης Μαρτίου 2019 περί τροποποιήσεως του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014 περί της εφαρμοστέας διαδικασίας στην ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας κατόπιν υποβολής σχετικού αιτήματος) (*Mémorial* A 2019, σ. 112, στο εξής: νόμος της 1ης Μαρτίου 2019) τέθηκε σε ισχύ στις 9 Μαρτίου 2019.

22 Το άρθρο 3, παράγραφος 1, του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο της 1ης Μαρτίου 2019, ορίζει τα εξής:

«Η αρμόδια φορολογική αρχή ελέγχει το νομότυπο του αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών. Το αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών είναι νομότυπο αν περιέχει τη νομική βάση και την αρμόδια αρχή από την οποία προέρχεται το αίτημα καθώς και τα λοιπά στοιχεία που προβλέπονται από τις συμβάσεις και τη νομοθεσία. Η αρμόδια φορολογική αρχή επιβεβαιώνει ότι οι ζητούμενες πληροφορίες έχουν κατά πάσα πιθανότητα σημασία, λαμβανομένων υπόψη της ταυτότητας του προσώπου το οποίο αφορά το αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών και της ταυτότητας του κατόχου των πληροφοριών, καθώς και των αναγκών της οικείας φορολογικής διαδικασίας.»

23 Το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο της 1ης Μαρτίου 2019, ορίζει τα εξής:

«Κατά της διαταγής παροχής πληροφοριών του άρθρου 3, παράγραφος 3, μπορεί να ασκηθεί προσφυγή ακυρώσεως ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου από τον κάτοχο των πληροφοριών. [...]»

Οι διαφορές των κύριων δικών και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 24 Οι διαφορές των κύριων δικών αφορούν αιτήματα ανταλλαγής πληροφοριών που υπέβαλε η φορολογική αρχή του Βασιλείου της Ισπανίας στην αντίστοιχη του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου, προκειμένου να λάβει πληροφορίες σχετικά με την F. C., φυσικό πρόσωπο, κάτοικο Ισπανίας, όπου ως φορολογουμένη ήταν υπό έρευνα προκειμένου να προσδιορισθεί η κατάσταση της υπό το πρίσμα της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας.

Η υπόθεση C-245/19

- 25 Στις 18 Οκτωβρίου 2016, η ισπανική φορολογική αρχή απηύθυνε στις φορολογικές αρχές του Λουξεμβούργου ένα πρώτο αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με την F. C.
- 26 Στις 16 Ιουνίου 2017, ο διευθυντής της administration des contributions directes ανταποκρίθηκε στο αίτημα αυτό απευθύνοντας στην εταιρία Β απόφαση με την οποία τη διέταξε να παράσχει πληροφορίες για την περίοδο από 1 Ιανουαρίου 2011 έως 31 Δεκεμβρίου 2014 και σε σχέση με τα ακόλουθα στοιχεία:
- τις συμβάσεις που συνήψε η εταιρία Β με τις εταιρίες Ε και F σχετικά με τα δικαιώματα της F. C,
 - οποιαδήποτε άλλη σύμβαση συναφθείσα είτε κατά τη διάρκεια της εν λόγω περιόδου είτε πριν ή μετά την περίοδο αυτή, αλλά παράγονσα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής και αφορώσα την F. C,
 - όλα τα τιμολόγια που είχαν εκδοθεί και παραληφθεί σχετικά με τις συμβάσεις αυτές, καθώς και τον τρόπο εισπράξεως και πληρωμής τους,
 - αναλυτικά στοιχεία των τραπεζικών λογαριασμών και των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων όπου είναι κατατεθειμένα τα ταμειακά διαθέσιμα που έχουν περιληφθεί στον ισολογισμό.
- 27 Η απόφαση αυτή διευκρίνιζε, εξάλλου, ότι δεν μπορούσε να προσβληθεί με προσφυγή, σύμφωνα με το άρθρο 6 του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014.
- 28 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη γραμματεία του tribunal administratif (διοικητικού πρωτοδικείου, Λουξεμβούργο) στις 17 Ιουλίου 2017, η εταιρία Β άσκησε προσφυγή με αίτημα, κυρίως, τη μεταρρύθμιση της εν λόγω αποφάσεως και, επικουρικός, την ακύρωσή της.
- 29 Με απόφαση της 26ης Ιουνίου 2018, το tribunal administratif (διοικητικό πρωτοδικείο) έκρινε ότι είναι αρμόδιο να εκδικάσει την προσφυγή κατά το μέρος που είχε ως αίτημα την ακύρωση της αποφάσεως της 16ης Ιουνίου 2017 και την ακύρωσε εν μέρει. Όσον αφορά την αρμοδιότητά του, έκρινε ότι το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014 δεν ήταν σύμφωνο προς το άρθρο 47 του Χάρτη, καθόσον απέκλειε την ύπαρξη ευθείας προσφυγής κατά αποφάσεως με την οποία διατάσσεται η κοινοποίηση πληροφοριών στη φορολογική αρχή και ότι, επομένως, η διάταξη αυτή έπρεπε να μείνει ανεφάρμοστη. Επί της ουσίας, έκρινε ότι ορισμένες από τις πληροφορίες που είχε ζητήσει ο διευθυντής της υπηρεσίας άμεσης φορολογίας δεν είχαν, κατά πάσα πιθανότητα, σημασία για την έρευνα που διεξήγε η ισπανική φορολογική αρχή, οπότε η απόφαση της 16ης Ιουνίου 2017 έπρεπε να ακυρωθεί κατά το μέρος που διέτασσε την εταιρία Β να κοινοποιήσει τις πληροφορίες αυτές.
- 30 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη γραμματεία του cour administrative (διοικητικού εφετείου, Λουξεμβούργο) στις 24 Ιουλίου 2018, το Λουξεμβουργιανό Δημόσιο άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής.

- 31 Στο πλαίσιο της εφέσεως αυτής, υποστηρίζει ότι το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014 δεν αντιβαίνει στο άρθρο 47 του Χάρτη, καθόσον δεν στερεί από το πρόσωπο το οποίο είναι αποδέκτης αποφάσεως με την οποία διατάσσεται η κοινοποίηση πληροφοριών στη φορολογική αρχή και το οποίο κατέχει τις ζητούμενες πληροφορίες τη δυνατότητα, σε περίπτωση μη συμμόρφωσης με την απόφαση αυτή και επιβολής κυρώσεως εξ αυτού του λόγου, να αμφισβητήσει παρεμπιπτόντως την εν λόγω απόφαση στο πλαίσιο προσφυγής με αίτημα τη μεταρρύθμισή της, την οποία μπορεί να ασκήσει κατά μιας τέτοιας κυρώσεως δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 2, του νόμου αυτού. Κατά συνέπεια, κακώς το tribunal administratif (διοικητικό πρωτοδικείο) δεν εφήρμοσε το άρθρο 6, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου και έκρινε εαυτό αρμόδιο να εκδικάσει την προσφυγή ακυρώσεως που είχε ασκηθεί ενώπιόν του. Επιπλέον, το δικαστήριο αυτό κακώς έκρινε ότι ορισμένες από τις πληροφορίες τις οποίες αφορούσε η απόφαση της 16ης Ιουνίου 2017 δεν είχαν, κατά πάσα πιθανότητα, σημασία κατά την έννοια της οδηγίας 2011/16.
- 32 Με την απόφαση περί παραπομπής, το cour administrative (διοικητικό εφετείο) διερωτάται, πρώτον, αν τα άρθρα 7, 8, 47 και 52 του Χάρτη επιβάλλουν να αναγνωρίζεται στο πρόσωπο που είναι αποδέκτης αποφάσεως με την οποία αυτό διατάσσεται να κοινοποιήσει στη φορολογική αρχή πληροφορίες τις οποίες κατέχει δικαίωμα ασκήσεως ευθείας προσφυγής κατά της αποφάσεως αυτής, προς συμπλήρωση της δυνατότητας που το πρόσωπο αυτό έχει να αμφισβητήσει παρεμπιπτόντως την εν λόγω απόφαση, στην περίπτωση που δεν την τηρήσει, με συνέπεια να του επιβληθεί εν συνεχεία κύρωση δυνάμει του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014, όπως ερμηνεύθηκε από την απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373).
- 33 Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο αυτό ερώτημα, ποια είναι η έκταση του ελέγχου που μπορεί να κληθεί να διενεργήσει ο δικαστής, στο πλαίσιο μιας τέτοιας ευθείας προσφυγής, επί της προβλέψιμης συνάφειας των επίμαχων πληροφοριών, υπό το πρίσμα των άρθρων 1 και 5 της οδηγίας 2011/16.
- 34 Υπό τις συνθήκες αυτές, το cour administrative (διοικητικό εφετείο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Έχουν τα άρθρα 7 [και] 8 και [το άρθρο] 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, εξεταζόμενα ενδεχομένως σε συνδυασμό με το άρθρο [του] 47, την έννοια ότι αντιτίθενται σε [...] νομοθεσία κράτους μέλους η οποία, στο πλαίσιο του συστήματος δικονομικών διατάξεων στον τομέα της κατόπιν αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών, το οποίο εισήχθη, ιδίως, κατ' εφαρμογήν της οδηγίας 2011/16, αποκλείει κάθε προσφυγή, ιδίως δικαστική, του τρίτου κατόχου των πληροφοριών κατά αποφάσεως διά της οποίας η αρμόδια υπηρεσία του εν λόγω κράτους μέλους τον υποχρεώνει να της παράσχει πληροφορίες προκειμένου να ανταποκριθεί σε αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών που υποβάλλει άλλο κράτος μέλος;
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, έχουν το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16, κατά περίπτωση λαμβανομένου υπόψη του εξελικτικού χαρακτήρα της ερμηνείας του άρθρου 26 του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του [Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) σχετικά με το εισόδημα και το κεφάλαιο], την έννοια ότι το αίτημα ανταλλαγής [πληροφοριών], από κοινού με τη διαταγή παροχής πληροφοριών που εκδίδει ανταποκρινόμενη σε αυτό η αρμόδια αρχή του λαμβάνοντος κράτους μέλους, πληρούν το κριτήριο της απουσίας πρόδηλης ελλείψεως προβλέψιμης συνάφειας, εφόσον το αιτούν κράτος μέλος υποδεικνύει την ταυτότητα του ενδιαφερόμενου φορολογούμενου, το χρονικό διάστημα που καταλαμβάνει η έρευνα του αιτούντος κράτους μέλους και την ταυτότητα του κατόχου των οικείων πληροφοριών, ζητώντας παράλληλα πληροφορίες σχετικά με συμβάσεις και τις συναφείς με αυτές τιμολογήσεις και πληρωμές, οι οποίες δεν προσδιορίζονται, αλλά καθορίζονται βάσει κριτηρίων που ανάγονται, πρώτον, στο γεγονός ότι οι υπό κρίση συμβάσεις είχαν συναφθεί από τον ταυτοποιημένο κάτοχο των πληροφοριών, δεύτερον, στην ισχύ τους κατά τα φορολογικά έτη που καταλαμβάνει η έρευνα των αρχών του αιτούντος κράτους και, τρίτον, στη σύνδεσή τους με τον ταυτοποιημένο ενδιαφερόμενο φορολογούμενο;»

Η υπόθεση C-246/19

- 35 Στις 16 Μαρτίου 2017, η ισπανική φορολογική αρχή απηύθυνε στη λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή δεύτερο αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με την F. C.
- 36 Στις 29 Μαΐου 2017, ο διευθυντής της *administration des contributions directes* απήντησε στο αίτημα αυτό απευθύνοντας στην τράπεζα A απόφαση με την οποία την διέταξε να κοινοποιήσει πληροφορίες σχετικά με την περίοδο από 1 Ιανουαρίου 2011 έως 31 Δεκεμβρίου 2014 σχετικά με τα ακόλουθα έγγραφα και στοιχεία:
- το(τα) όνομα(-τα) του(των) νυν δικαιούχου(-ων) συγκεκριμένου τραπεζικού λογαριασμού,
 - το(τα) όνομα(-τα) του(των) προσώπου(-ων) στο(-α) οποίο(-α) επιτρέπεται η διενέργεια πράξεων στον λογαριασμό αυτόν,
 - το(τα) όνομα(-τα) του(των) προσώπου(-ων) που έχει(-ουν) ανοίξει τον εν λόγω λογαριασμό,
 - τις αναλυτικές καταστάσεις του ίδιου λογαριασμού κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα,
 - τον(τους) πραγματικό(-ους) δικαιούχο(-ους) του εν λόγω λογαριασμού.
 - το κατά πόσον έχει ανοιχθεί άλλος τραπεζικός λογαριασμός μετά τις 31 Δεκεμβρίου 2014 στην τράπεζα A και αν τα ποσά που καταβλήθηκαν στον λογαριασμό αυτόν προέρχονται από λογαριασμό που είχε ανοιχθεί προηγουμένως στην τράπεζα αυτή,
 - τις αναλυτικές καταστάσεις παντός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που κατείχε η F. C. στην εταιρία B, στην εταιρία D ή σε οποιαδήποτε άλλη εταιρία ελεγχόμενη από την F. C. κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα, και
 - τις αναλυτικές καταστάσεις των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στα οποία η F. C. εμφανίζεται ως πραγματική δικαιούχος κατά την περίοδο αυτή.
- 37 Η απόφαση αυτή διευκρίνιζε, εξάλλου, ότι δεν μπορούσε να προσβληθεί με προσφυγή, σύμφωνα με το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014.
- 38 Με δικόγραφο που κατέθεσαν στη γραμματεία του *tribunal administratif* (διοικητικού πρωτοδικείου) στις 17 Ιουλίου 2017, οι εταιρίες B, C και D καθώς και η F. C. άσκησαν προσφυγή με κύριο αίτημα τη μεταρρύθμιση της εν λόγω αποφάσεως και επικουρικό αίτημα την ακύρωσή της.
- 39 Με απόφαση της 26ης Ιουνίου 2018, το *tribunal administratif* (διοικητικό πρωτοδικείο) έκρινε εαυτό αρμόδιο να εκδικάσει την προσφυγή κατά το μέρος που είχε ως αίτημα την ακύρωση της αποφάσεως της 29ης Μαΐου 2017 και την ακύρωσε εν μέρει, στηριζόμενο σε λόγους παρεμφερείς προς εκείνους που συνοψίζονται στη σκέψη 29 της παρούσας αποφάσεως.
- 40 Με δικόγραφο που κατέθεσε στη γραμματεία του *cour administrative* (διοικητικού εφετείου) στις 24 Ιουλίου 2018, το Λουξεμβουργιανό Δημόσιο άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής.
- 41 Με την απόφασή του περί παραπομπής, το *cour administrative* (διοικητικό εφετείο) διατυπώνει ερωτήματα παρεμφερή προς εκείνα που συνοψίζονται στις σκέψεις 32 και 33 της παρούσας αποφάσεως, επισημαίνοντας το γεγονός ότι η υπόθεση C-246/19 αφορά προσφυγές που ασκήθηκαν όχι από τον αποδέκτη αποφάσεως με την οποία αυτός διατάσσεται να διαβιβάσει τις πληροφορίες που κατέχει στη φορολογική αρχή κράτους μέλους, όπως συμβαίνει στην υπόθεση C-245/19, αλλά από πρόσωπα με άλλες ιδιότητες, ήτοι, αφενός, την ιδιότητα του φορολογουμένου ο οποίος ερευνάται

από τη φορολογική αρχή άλλου κράτους μέλους, και, αφετέρου, την ιδιότητα του τρίτου προσώπου που διατηρεί νομικές, τραπεζικές, χρηματοπιστωτικές και, γενικότερα, οικονομικές σχέσεις με τον φορολογούμενο αυτόν.

42 Υπό τις συνθήκες αυτές, το *cour administrative* (διοικητικό εφετείο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν τα άρθρα 7 [και] 8 και [το άρθρο] 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, σε συνδυασμό ενδεχομένως με το άρθρο [του] 47, την έννοια ότι αντιτίθενται σε [...] νομοθεσία κράτους μέλους η οποία, στο πλαίσιο του συστήματος δικονομικών διατάξεων στον τομέα της κατόπιν αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών, το οποίο εισήχθη, ιδίως, κατ' εφαρμογήν της οδηγίας 2011/16, αποκλείει κάθε προσφυγή, ιδίως δικαστική, του φορολογούμενου τον οποίο αφορά [...] έρευνα [σε άλλο] κράτος μέλος καθώς και τρίτου ενδιαφερόμενου κατά αποφάσεως διά της οποίας η αρμόδια υπηρεσία [του πρώτου] κράτους μέλους υποχρεώνει κάτοχο πληροφοριών να της παράσχει πληροφορίες προκειμένου να ανταποκριθεί σε αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών που υποβάλλει [αυτό το] άλλο κράτος μέλος;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, έχουν το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16, κατά περίπτωση λαμβανομένου υπόψη του εξελικτικού χαρακτήρα της ερμηνείας του άρθρου 26 του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ [σχετικά με το εισόδημα και το κεφάλαιο], την έννοια ότι το αίτημα ανταλλαγής [πληροφοριών], από κοινού με τη διαταγή παροχής πληροφοριών που εκδίδει ανταποκρινόμενη σε αυτό η αρμόδια αρχή του λαμβάνοντος κράτους μέλους, πληρούν το κριτήριο της απουσίας πρόδηλης ελλείψεως προβλέψιμης συνάφειας, εφόσον το αιτούν κράτος μέλος υποδεικνύει την ταυτότητα του ενδιαφερόμενου φορολογούμενου, το χρονικό διάστημα που καταλαμβάνει η έρευνα του αιτούντος κράτους μέλους και την ταυτότητα του κατόχου των οικείων πληροφοριών, ζητώντας παράλληλα πληροφορίες σχετικά με τραπεζικούς λογαριασμούς και χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού, οι οποίες δεν προσδιορίζονται, αλλά καθορίζονται βάσει κριτηρίων που ανάγονται, πρώτον, στο γεγονός ότι βρίσκονται στην κατοχή του ταυτοποιημένου κατόχου των πληροφοριών, δεύτερον, στα φορολογικά έτη που καταλαμβάνει η έρευνα των αρχών του αιτούντος κράτους και, τρίτον, στη σύνδεσή τους με τον ταυτοποιημένο ενδιαφερόμενο φορολογούμενο;»

43 Με απόφαση του Προέδρου του Δικαστηρίου της 3ης Μαΐου 2019 αποφασίστηκε η συνεκδίκαση των υποθέσεων C-245/19 και C-246/19 προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί των πρώτων προδικαστικών ερωτημάτων στις υποθέσεις C-245/19 και C-246/19

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

44 Με τα πρώτα προδικαστικά ερωτήματα στις υποθέσεις C-245/19 και C-246/19, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 47 του Χάρτη, σε συνδυασμό με τα άρθρα 7 και 8 καθώς και με το άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στη νομοθεσία κράτους μέλους με την οποία τίθεται σε εφαρμογή η θεσπιζόμενη με την οδηγία 2011/16 διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν σχετικού αιτήματος και η οποία αποκλείει τη δυνατότητα ασκήσεως προσφυγής κατά αποφάσεως με την οποία η αρμόδια αρχή του εν λόγω κράτους μέλους, προκειμένου να ανταποκριθεί σε αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών άλλου κράτους μέλους, υποχρεώνει το πρόσωπο που κατέχει ορισμένες πληροφορίες να της παράσχει τις πληροφορίες αυτές,

- πρώτον, από το πρόσωπο αυτό, δεύτερον, από τον φορολογούμενο για τον οποίο διενεργείται, σε αυτό το άλλο κράτος μέλος, έρευνα στο πλαίσιο της οποίας υποβλήθηκε το εν λόγω αίτημα και, τρίτον, από τρίτα πρόσωπα τα οποία αφορούν οι οικείες πληροφορίες.
- 45 Όπως προκύπτει από το άρθρο 51, παράγραφος 1, του Χάρτη, οι διατάξεις του απευθύνονται στα κράτη μέλη μόνον όταν αυτά εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης.
- 46 Μια τέτοια εφαρμογή του δικαιού της Ένωσης, συνεπαγόμενη τη δυνατότητα εφαρμογής του Χάρτη, αποτελεί η θέσπιση από κράτος μέλος νομοθετικής ρυθμίσεως η οποία διευκρινίζει τις λεπτομέρειες της διαδικασίας ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν σχετικού αιτήματος την οποία καθιερώνει η οδηγία 2011/16 (πρβλ. απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψεις 34 έως 37), μεταξύ άλλων προβλέποντας τη δυνατότητα της αρμόδιας αρχής να υποχρεώσει, με απόφασή της, το πρόσωπο που κατέχει ορισμένες πληροφορίες να τις παράσχει σε αυτήν.
- 47 Το άρθρο 47 του Χάρτη ορίζει, στο πρώτο εδάφιο του, ότι κάθε πρόσωπο του οποίου παραβιάστηκαν τα δικαιώματα και οι ελευθερίες που διασφαλίζονται από το δίκαιο της Ένωσης έχει δικαίωμα αποτελεσματικής προσφυγής, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο αυτό. Στο δικαίωμα αυτό αντιστοιχεί η υποχρέωση την οποία επιβάλλει στα κράτη μέλη το άρθρο 19, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, ΣΕΕ να προβλέπουν τα ένδικα βοηθήματα και μέσα που είναι αναγκαία για να διασφαλίζεται η πραγματική δικαστική προστασία στους τομείς που διέπονται από το δίκαιο της Ένωσης.
- 48 Τα άρθρα 7 και 8 του Χάρτη κατοχυρώνουν, το πρώτο, το δικαίωμα στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής και, το δεύτερο, το δικαίωμα στην προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα.
- 49 Κανένα από αυτά τα τρία θεμελιώδη δικαιώματα δεν αποτελεί απόλυτο προνόμιο, δεδομένου ότι έκαστο εξ αυτών, πράγματι, πρέπει να εκτιμάται σε σχέση με τη λειτουργία του στην κοινωνία (πρβλ., όσον αφορά το δικαίωμα αποτελεσματικής προσφυγής, απόφαση της 18ης Μαρτίου 2010, *Alassini κ.λπ.* C-317/08 έως C-320/08, EU:C:2010:146, σκέψη 63 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και, όσον αφορά τα δικαιώματα σεβασμού της ιδιωτικής ζωής και προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, απόφαση της 16ης Ιουλίου 2020, *Facebook Ireland και Schrems*, C-311/18, EU:C:2020:559, σκέψη 172 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 50 Ως εκ τούτου, στην περίπτωση κατά την οποία εμπλέκονται σε συγκεκριμένη υπόθεση πλείονα δικαιώματα που αναγνωρίζονται από τον Χάρτη και υπάρχει ενδεχόμενο σύγκρουσης μεταξύ τους, ο αναγκαίος συμβιβασμός ο οποίος πρέπει να επιτευχθεί μεταξύ των δικαιωμάτων αυτών, προς διασφάλιση της ορθής ισορροπίας μεταξύ της προστασίας που απορρέει από καθένα εξ αυτών, μπορεί να οδηγήσει στον περιορισμό τους (πρβλ. αποφάσεις της 29ης Ιανουαρίου 2008, *Promusicae*, C-275/06, EU:C:2008:54, σκέψεις 63 έως 65, και της 27ης Μαρτίου 2014, *UPC Telekabel Wien*, C-314/12, EU:C:2014:192, σκέψη 46).
- 51 Εξάλλου, το άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη προβλέπει ότι επιτρέπεται η επιβολή περιορισμών στην άσκηση των δικαιωμάτων και ελευθεριών που αναγνωρίζονται από αυτόν, υπό την προϋπόθεση, πρώτον, ότι οι περιορισμοί αυτοί προβλέπονται από τον νόμο, δεύτερον, σέβονται το βασικό περιεχόμενο των οικείων δικαιωμάτων και ελευθεριών και, τρίτον, ότι, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας, είναι αναγκαίοι και ανταποκρίνονται πραγματικά σε σκοπούς γενικού συμφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση ή στην ανάγκη προστασίας των δικαιωμάτων και ελευθεριών των τρίτων.
- 52 Εντούτοις, εν προκειμένω, δεν υφίσταται ενδεχόμενο σύγκρουσης μεταξύ των τριών εμπλεκόμενων θεμελιωδών δικαιωμάτων, τα οποία μπορούν, αντιθέτως, να τύχουν συμπληρωματικής εφαρμογής. Πράγματι, ο αποτελεσματικός χαρακτήρας της προστασίας που πρέπει να παρέχει το άρθρο 47 του Χάρτη στον δικαιούχο του δικαιώματος που το άρθρο αυτό κατοχυρώνει μπορεί να εκδηλωθεί και να εκτιμηθεί μόνο σε σχέση με ουσιαστικά δικαιώματα, όπως αυτά περί των οποίων διαλαμβάνουν τα άρθρα 7 και 8 του Χάρτη.

53 Ειδικότερα, από τα πρώτα προδικαστικά ερωτήματα στις υποθέσεις C-245/19 και C-246/19, ερμηνευόμενα υπό το πρίσμα του σκεπτικού στο οποίο στηρίζονται, προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν το άρθρο 47 του Χάρτη έχει την έννοια ότι εθνική νομοθεσία μπορεί να στερήσει από πρόσωπο που κατέχει ορισμένες πληροφορίες, από φορολογούμενο ο οποίος ερευνάται από φορολογική αρχή και από τρίτα πρόσωπα τα οποία αφορούν οι πληροφορίες αυτές τη δυνατότητα ασκήσεως ευθείας προσφυγής κατά της αποφάσεως με την οποία διατάσσεται η παροχή των εν λόγω πληροφοριών στη φορολογική αρχή και η οποία μπορεί, κατά το εν λόγω δικαστήριο, να θίξει τα δικαιώματα που κατοχυρώνονται υπέρ των προσώπων αυτών στα άρθρα 7 και 8 του Χάρτη.

Επί του δικαιώματος αποτελεσματικής προσφυγής το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη

54 Όπως προκύπτει από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, επίκληση του δικαιώματος αποτελεσματικής προσφυγής χωρεί μόνον βάσει του άρθρου 47 του Χάρτη, χωρίς να απαιτείται η διευκρίνιση του περιεχομένου του άρθρου αυτού από άλλες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης ή από διατάξεις του εσωτερικού δικαίου των κρατών μελών (αποφάσεις της 17ης Απριλίου 2018, Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, σκέψη 78, και της 29ης Ιουλίου 2019, Torubarov, C-556/17, EU:C:2019:626, σκέψη 56).

55 Εντούτοις, η αναγνώριση του δικαιώματος αυτού, σε συγκεκριμένη περίπτωση, προϋποθέτει, όπως προκύπτει από το άρθρο 47, πρώτο εδάφιο, του Χάρτη, ότι το πρόσωπο που το επικαλείται προβάλλει δικαιώματα ή ελευθερίες που διασφαλίζονται από το δίκαιο της Ένωσης.

– Επί του δικαιώματος αποτελεσματικής προσφυγής του προσώπου που κατέχει ορισμένες πληροφορίες κατά της αποφάσεως της αρμόδιας αρχής με την οποία διατάσσεται να τις κοινοποιήσει

56 Όπως προκύπτει από τις διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου που συνοψίζονται στη σκέψη 26 της παρούσας αποφάσεως και από τις εθνικές διατάξεις που επαναλαμβάνονται στις σκέψεις 17 έως 19 της αποφάσεως αυτής, ο κάτοχος των επίμαχων στις κύριες δίκες πληροφοριών είναι νομικό πρόσωπο στο οποίο η αρμόδια εθνική αρχή έχει απευθύνει απόφαση με την οποία του δίδεται διαταγή κοινοποιήσεως των πληροφοριών αυτών, η μη τήρηση της οποίας μπορεί να επισύρει την επιβολή κυρώσεως.

57 Όσον αφορά, πρώτον, το ζήτημα αν πρέπει να αναγνωριστεί σε ένα τέτοιο πρόσωπο το δικαίωμα αποτελεσματικής προσφυγής που κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη σε περίπτωση που έχει εκδοθεί τέτοια απόφαση, επισημαίνεται εκ προοιμίου ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, συνιστά γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης η προστασία των προσώπων, είτε φυσικών είτε νομικών, έναντι αυθαίρετων ή δυσανάλογα επαχθών επεμβάσεων της δημόσιας εξουσίας στη σφαίρα της ιδιωτικής δραστηριότητάς τους (αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1989, Hoechst κατά Επιτροπής, 46/87 και 227/88, EU:C:1989:337, σκέψη 19, και της 13ης Σεπτεμβρίου 2018, UBS Europe κ.λπ., C-358/16, EU:C:2018:715, σκέψη 56).

58 Πάντως, νομικό πρόσωπο δύναται να επικαλεσθεί την ως άνω προστασία, ως δικαίωμα διασφαλιζόμενο από το δίκαιο της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 47, πρώτο εδάφιο, του Χάρτη, προκειμένου να προσβάλει δικαστικώς βλαπτική για το ίδιο πράξη, όπως είναι μια απόφαση με την οποία διατάσσεται η παροχή πληροφοριών ή κάποια κύρωση καταγνωσθείσα λόγω μη τήρησης της διαταγής αυτής (πρβλ. απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψεις 51 και 52).

59 Επομένως, σε περίπτωση που η αρμόδια εθνική αρχή έχει απευθύνει σε νομικό πρόσωπο απόφαση όπως οι επίμαχες στις υποθέσεις των κύριων δικών αποφάσεις, με την οποία το διατάσσει να παράσχει ορισμένες πληροφορίες, πρέπει να αναγνωριστεί υπέρ του προσώπου αυτού το προβλεπόμενο στο άρθρο 47 του Χάρτη δικαίωμα αποτελεσματικής προσφυγής κατά μιας τέτοιας αποφάσεως.

- 60 Όσον αφορά, δεύτερον, το ζήτημα αν η άσκηση του δικαιώματος αυτού μπορεί να περιορισθεί από εθνική νομοθεσία, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η άσκηση του δικαιώματος αποτελεσματικής προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη, μπορεί να περιορισθεί από τον νομοθέτη της Ένωσης ή, ελλείψει σχετικής ρυθμίσεως της Ένωσης, από τα κράτη μέλη, αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 52, παράγραφος 1, του Χάρτη (πρβλ. απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Star Storage* κ.λπ., C-439/14 και C-488/14, EU:C:2016:688, σκέψεις 46 και 49).
- 61 Εν προκειμένω, από καμία διάταξη της οδηγίας 2011/16, της οποίας την εφαρμογή διασφαλίζει η επίμαχη στις κύριες δίκες νομοθεσία, δεν προκύπτει ότι ο νομοθέτης της Ένωσης είχε την πρόθεση να περιορίσει την άσκηση του δικαιώματος αποτελεσματικής προσφυγής, στην περίπτωση αποφάσεως με τις οποίες διατάσσεται η παροχή πληροφοριών, όπως είναι οι επίμαχες στις υποθέσεις των κύριων δικών αποφάσεις.
- 62 Εξάλλου, το άρθρο 25, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16 παραπέμπει στη νομοθεσία της Ένωσης σχετικά με την επεξεργασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, προβλέποντας ότι όλες οι ανταλλαγές πληροφοριών που πραγματοποιούνται δυνάμει της οδηγίας αυτής υπόκεινται στις διατάξεις της οδηγίας 95/46, η οποία, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 11 της παρούσας αποφάσεως, καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από τις 25 Μαΐου 2018, ήτοι μετά την έκδοση των επίμαχων στις κύριες δίκες αποφάσεων, από τον κανονισμό 2016/679, ο οποίος αποσκοπεί, μεταξύ άλλων, στη διασφάλιση και τη διευκρίνιση του δικαιώματος στην προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 8 του Χάρτη.
- 63 Πάντως, το άρθρο 22 της οδηγίας 95/46, το οποίο επαναλαμβάνεται κατ' ουσίαν στο άρθρο 79 του κανονισμού 2016/679, υπογραμμίζει ότι κάθε πρόσωπο πρέπει να μπορεί να προσφύγει ενώπιον δικαστηρίου σε περίπτωση προσβολής των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται υπέρ αυτού στις διατάξεις οι οποίες εφαρμόζονται στην επεξεργασία τέτοιων δεδομένων.
- 64 Επομένως, ο νομοθέτης της Ένωσης δεν περιόρισε ο ίδιος την άσκηση του δικαιώματος αποτελεσματικής προσφυγής που κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη και τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να περιορίζουν την άσκηση αυτή, υπό την προϋπόθεση ότι τηρούν τις απαιτήσεις του άρθρου 52, παράγραφος 1, του Χάρτη.
- 65 Όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 51 της παρούσας αποφάσεως, η διάταξη αυτή απαιτεί, μεταξύ άλλων, κάθε περιορισμός στην άσκηση των δικαιωμάτων και των ελευθεριών που αναγνωρίζονται στον Χάρτη να σέβεται το βασικό περιεχόμενο τους.
- 66 Συναφώς, από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι το βασικό περιεχόμενο του δικαιώματος αποτελεσματικής προσφυγής, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη, περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων στοιχείων, τη δυνατότητα προσβάσεως, από τον φορέα του δικαιώματος αυτού, σε αρμόδιο δικαστήριο προκειμένου να διασφαλισθεί ο σεβασμός των δικαιωμάτων τα οποία το δίκαιο της Ένωσης κατοχυρώνει υπέρ αυτού και να εξετασθούν, προς τούτο, όλα τα πραγματικά και νομικά ζητήματα σχετικά με τη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί (πρβλ. αποφάσεις της 6ης Νοεμβρίου 2012, *Otis* κ.λπ. C-199/11, EU:C:2012:684, σκέψη 49, και της 12ης Δεκεμβρίου 2019, *Aktiva Finants*, C-433/18, EU:C:2019:1074, σκέψη 36). Περαιτέρω, για την πρόσβαση σε ένα τέτοιο δικαστήριο, δεν μπορεί να απαιτείται από τον φορέα του δικαιώματος αυτού να παραβεί κανόνα δικαίου ή νομική υποχρέωση και να υποστεί την κύρωση την οποία επισύρει η παράβαση αυτή (πρβλ. αποφάσεις της 1ης Απριλίου 2004, Επιτροπή κατά *Jégo-Quéré*, C-263/02 P, EU:C:2004:210, σκέψη 35, της 13ης Μαρτίου 2007, *Unibet*, C-432/05, EU:C:2007:163, σκέψη 64, και της 3ης Οκτωβρίου 2013, *Inuit Tapiriit Kanatami* κ.λπ. κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου, C-583/11 P, EU:C:2013:625, σκέψη 104).

- 67 Εν προκειμένω, όμως, από τις διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου που συνοψίζονται στη σκέψη 32 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι, λαμβανομένης υπόψη της επίμαχης στις υποθέσεις των κύριων δικών νομοθεσίας, μόνον εάν ο αποδέκτης αποφάσεως με την οποία διατάσσεται η παροχή πληροφοριών όπως οι επίμαχες στις υποθέσεις των κύριων δικών αποφάσεις δεν τηρήσει την απόφαση αυτή, αφενός, και εάν υποστεί εν συνεχεία κύρωση για τον λόγο αυτόν, αφετέρου, έχει τη δυνατότητα να προσβάλει παρεμπιπτόντως την εν λόγω απόφαση, στο πλαίσιο προσφυγής την οποία έχει το δικαίωμα να ασκήσει κατά της επιβολής τέτοιας κυρώσεως.
- 68 Επομένως, σε περίπτωση εκδόσεως αποφάσεως με την οποία διατάσσεται η παροχή πληροφοριών, η οποία είναι αυθαίρετη ή δυσανάλογα επαχθής, το πρόσωπο αυτό δεν μπορεί να προσφύγει σε δικαστήριο, εκτός εάν παραβεί την απόφαση αυτή αρνούμενο να συμμορφωθεί προς τη διαταγή που περιέχει και εάν του επιβληθεί, ως εκ τούτου, η κύρωση την οποία επισύρει η μη τήρησή της. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το πρόσωπο αυτό απολαύει αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας.
- 69 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στις υποθέσεις των κύριων δικών, βάσει της οποίας πρόσωπο που κατέχει ορισμένες πληροφορίες και είναι αποδέκτης αποφάσεως της αρμόδιας εθνικής αρχής που το διατάσσει να κοινοποιήσει τις πληροφορίες αυτές δεν δύναται να ασκήσει ευθεία προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής, δεν σέβεται το ουσιώδες περιεχόμενο του δικαιώματος αποτελεσματικής προσφυγής που κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη και, κατά συνέπεια, ότι το άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη αντιτίθεται στην νομοθεσία αυτή.
- Επί του δικαιώματος αποτελεσματικής προσφυγής του φορολογουμένου τον οποίο αφορά η έρευνα στο πλαίσιο της οποίας εκδόθηκε η απόφαση με την οποία διατάσσεται η παροχή ορισμένων πληροφοριών*
- 70 Όπως προκύπτει από τα εκτιθέμενα από το αιτούν δικαστήριο, τα οποία συνοψίζονται στη σκέψη 24 της παρούσας αποφάσεως, ο εμπλεκόμενος στις κύριες δίκες φορολογούμενος είναι φυσικό πρόσωπο το οποίο έχει την κατοικία του σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο της αρχής που εξέδωσε τις επίμαχες στις κύριες δίκες αποφάσεις με τις οποίες διατάχθηκε η παροχή πληροφοριών και το οποίο ερευνάται, στο εν λόγω κράτος μέλος, προκειμένου να προσδιορισθεί η κατάσταση του υπό το πρίσμα της φορολογικής νομοθεσίας του εν λόγω κράτους μέλους.
- 71 Εξάλλου, από το περιεχόμενο των επίμαχων στις υποθέσεις των κύριων δικών αποφάσεων με τις οποίες διατάχθηκε η παροχή πληροφοριών, όπως παρατίθεται στις σκέψεις 26 και 36 της παρούσας αποφάσεως, προκύπτει ότι οι πληροφορίες των οποίων την παροχή διατάσσουν οι αποφάσεις αυτές στην αρχή που τις εξέδωσε αφορούν τραπεζικούς λογαριασμούς και χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία των οποίων το πρόσωπο αυτό είναι δικαιούχος ή ωφελούμενος, καθώς και διάφορες νομικές, τραπεζικές, χρηματοπιστωτικές ή, γενικότερα, οικονομικές πράξεις στις οποίες ενδέχεται να έχει προβεί το εν λόγω πρόσωπο ή τρίτα πρόσωπα που ενεργούν για λογαριασμό του ή προς το συμφέρον του.
- 72 Όσον αφορά, πρώτον, το ζήτημα αν, στην περίπτωση τέτοιων αποφάσεων, πρέπει να αναγνωρισθεί στο πρόσωπο αυτό το δικαίωμα αποτελεσματικής προσφυγής που κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη, επισημαίνεται ότι το πρόσωπο αυτό είναι προδήλως φορέας, αφενός, του δικαιώματος στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη και, αφετέρου, του δικαιώματος στην προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 8, παράγραφος 1, του Χάρτη, το οποίο συνδέεται στενά, όσον αφορά τα φυσικά πρόσωπα, με το δικαίωμα στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής [πρβλ. αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 2010, Volker und Markus Schecke και Eifert, C-92/09 και C-93/09, EU:C:2010:662, σκέψη 47, και της 18ης Ιουνίου 2020, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (Διαφάνεια των ενώσεων), C-78/18, EU:C:2020:476, σκέψεις 123 και 126].

- 73 Επιπλέον, όπως προκύπτει από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η κοινοποίηση πληροφοριών που αφορούν ταυτοποιημένο ή ταυτοποιήσιμο φυσικό πρόσωπο σε τρίτον, συμπεριλαμβανομένης μιας δημόσιας αρχής, καθώς και το μέτρο που επιβάλλει ή επιτρέπει την κοινοποίηση αυτήν, αποτελούν, υπό την επιφύλαξη της ενδεχόμενης δικαιολογήσεώς τους, παρεμβάσεις στο δικαίωμα του προσώπου αυτού στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής του καθώς και στο δικαίωμα προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που το αφορούν, ανεξαρτήτως του εάν οι πληροφορίες αυτές έχουν ευαίσθητο χαρακτήρα ή όχι και ανεξαρτήτως της μεταγενέστερης χρήσεώς τους, εκτός εάν η εν λόγω κοινοποίηση λαμβάνει χώρα τηρουμένων των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης και, κατά περίπτωση, των διατάξεων εθνικού δικαίου που προβλέπονται προς τούτο [πρβλ. αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 2020, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (Διαφάνεια των ενώσεων), C-78/18, EU:C:2020:476, σκέψεις 124 και 126, και της 16ης Ιουλίου 2020, Facebook Ireland και Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, σκέψη 171 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 74 Επομένως, η κοινοποίηση στην αρμόδια εθνική αρχή πληροφοριών σχετικών με φυσικό πρόσωπο ταυτοποιημένο ή ταυτοποιήσιμο, όπως είναι οι πληροφορίες που μνημονεύονται στη σκέψη 71 της παρούσας αποφάσεως, και το μέτρο που επιβάλλει την κοινοποίηση αυτή, όπως είναι οι αποφάσεις περί των οποίων γίνεται λόγος στην ίδια σκέψη, ενδέχεται να προσβάλλουν το δικαίωμα στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής του οικείου προσώπου καθώς και το δικαίωμά του στην προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που το αφορούν.
- 75 Ως εκ τούτου, σε έναν τέτοιο φορολογούμενο, με τα χαρακτηριστικά που περιγράφονται στη σκέψη 71 της παρούσας αποφάσεως, πρέπει να αναγνωρισθεί το δικαίωμα αποτελεσματικής προσφυγής, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη, στην περίπτωση που έχει εκδοθεί απόφαση με την οποία διατάσσεται η παροχή πληροφοριών όπως είναι οι επίμαχες στις υποθέσεις των κύριων δικών αποφάσεις.
- 76 Όσον αφορά, δεύτερον, το ζήτημα αν η άσκηση του δικαιώματος αυτού μπορεί να περιορισθεί, βάσει του άρθρου 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, δια του αποκλεισμού της δυνατότητας ασκήσεως ευθείας προσφυγής κατά της αποφάσεως αυτής, υπενθυμίζεται ότι ο εν λόγω περιορισμός πρέπει, πρώτον, να προβλέπεται από τον νόμο, πράγμα που συνεπάγεται, μεταξύ άλλων, ότι, όπως προκύπτει από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η νομική του βάση καθορίζει το περιεχόμενό του κατά τρόπο σαφή και ακριβή (αποφάσεις της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 81, και της 8ης Σεπτεμβρίου 2020, Recorded Artists Actors Performers, C-265/19, EU:C:2020:677, σκέψη 86).
- 77 Εν προκειμένω, από το γράμμα της επίμαχης στις κύριες δίκες εθνικής νομοθεσίας προκύπτει ότι πληρούται η απαίτηση αυτή.
- 78 Δεύτερον, πρέπει να γίνεται σεβαστό το βασικό περιεχόμενο του δικαιώματος αποτελεσματικής προσφυγής, η δε απαίτηση αυτή πρέπει να εκτιμάται, μεταξύ άλλων, υπό το πρίσμα των στοιχείων που παρατίθενται στη σκέψη 66 της παρούσας αποφάσεως.
- 79 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η εν λόγω απαίτηση δεν συνεπάγεται, αυτή καθεαυτή, ότι ο φορέας του δικαιώματος αυτού διαθέτει άμεσο ένδικο βοήθημα το οποίο σκοπεί, κυρίως, την αμφισβήτηση συγκεκριμένου μέτρου, εφόσον υφίστανται, εξάλλου, ενώπιον των διαφόρων αρμόδιων εθνικών δικαστηρίων, ένα ή περισσότερα μέσα ένδικης προστασίας που του παρέχουν τη δυνατότητα να επιτύχει, παρεμπιπτόντως, τον δικαστικό έλεγχο του μέτρου αυτού, διασφαλίζοντας τον σεβασμό των δικαιωμάτων και των ελευθεριών που το δίκαιο της Ένωσης κατοχυρώνει υπέρ αυτού, χωρίς να απαιτείται προς τούτο να εκτεθεί στον κίνδυνο να υποστεί κύρωση σε περίπτωση μη τηρήσεως του μέτρου αυτού (πρβλ. αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2007, Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, σκέψεις 47, 49, 53 έως 55, 61 και 64, και της 21ης Νοεμβρίου 2019, Deutsche Lufthansa, C-379/18, EU:C:2019:1000, σκέψη 61).

- 80 Εν προκειμένω, επισημαίνεται, συναφώς, ότι η κατάσταση του φορολογουμένου ο οποίος ερευνάται διαφέρει από την κατάσταση του προσώπου που κατέχει πληροφορίες οι οποίες τον αφορούν. Πράγματι, όπως αναφέρθηκε στη σκέψη 68 της παρούσας αποφάσεως, ο κάτοχος των πληροφοριών αυτών θα εστερευότο πάσης αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας ελλείψει δυνατότητας ασκήσεως ευθείας προσφυγής κατά αποφάσεως της οποίας είναι αποδέκτης και η οποία του επιβάλλει νομική υποχρέωση κοινοποίησεως των οικείων πληροφοριών. Αντιθέτως, ο οικείος φορολογούμενος δεν είναι αποδέκτης μιας τέτοιας αποφάσεως και δεν υπέχει καμία νομική υποχρέωση από την εν λόγω απόφαση ούτε αντιμετωπίζει, ως εκ τούτου, τον κίνδυνο να του επιβληθεί κύρωση σε περίπτωση μη τηρήσεως της αποφάσεως αυτής. Κατά συνέπεια, δεν απαιτείται να παρανομήσει ο φορολογούμενος αυτός προκειμένου να μπορέσει να ασκήσει το δικαίωμά του σε αποτελεσματική προσφυγή, οπότε η νομολογία που παρατίθεται στη δεύτερη περίοδο της σκέψεως 66 της παρούσας αποφάσεως δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση του.
- 81 Εξάλλου, η απόφαση με την οποία διατάσσεται η παροχή πληροφοριών όπως οι επίμαχες στις υποθέσεις των κύριων δικών αποφάσεις εκδίδεται στο πλαίσιο του προκαταρκτικού σταδίου της έρευνας που αφορά τον οικείο φορολογούμενο, κατά τη διάρκεια του οποίου συλλέγονται πληροφορίες σχετικά με τη φορολογική κατάσταση του φορολογουμένου αυτού και το οποίο δεν έχει κατ' αντιμωλίαν χαρακτήρα. Πράγματι, κατ' αντιμωλίαν χαρακτήρα έχει μόνον το μεταγενέστερο στάδιο της εν λόγω έρευνας, το οποίο, αφενός, αρχίζει με την αποστολή διορθωτικής προτάσεως στον οικείο φορολογούμενο, ο οποίος έχει τότε δυνατότητα να ασκήσει το δικαίωμά του ακροάσεως (πρβλ. απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2013, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, σκέψεις 40 και 44) και, αφετέρου, μπορεί να καταλήξει σε διορθωτική απόφαση απευθυνόμενη στον εν λόγω φορολογούμενο.
- 82 Πάντως, η τελευταία αυτή απόφαση αποτελεί πράξη έναντι της οποίας ο οικείος φορολογούμενος πρέπει να έχει δικαίωμα αποτελεσματικής προσφυγής, κάτι το οποίο προϋποθέτει ότι το επιληφθέν της διαφοράς δικαστήριο είναι αρμόδιο να εξετάσει όλα τα νομικά και πραγματικά ζητήματα που είναι κρίσιμα για την επίλυση της διαφοράς αυτής, όπως αναφέρθηκε στη σκέψη 66 της παρούσας αποφάσεως, και, ειδικότερα, να εξακριβώσει ότι τα αποδεικτικά στοιχεία επί των οποίων στηρίζεται η πράξη αυτή δεν συνελέγησαν ή χρησιμοποιήθηκαν κατά παράβαση των δικαιωμάτων και των ελευθεριών που κατοχυρώνει υπέρ του ενδιαφερομένου το δίκαιο της Ένωσης (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψεις 87 έως 89).
- 83 Ως εκ τούτου, όταν μια απόφαση με την οποία διατάσσεται η παροχή πληροφοριών όπως οι επίμαχες στις υποθέσεις των κύριων δικών αποφάσεις έχει ως αποτέλεσμα η εθνική αρχή που ζήτησε τις πληροφορίες αυτές να εκδώσει διορθωτική απόφαση στηριζόμενη στις εν λόγω πληροφορίες, ως αποδεικτικά στοιχεία, ο φορολογούμενος τον οποίο αφορά η έρευνα έχει τη δυνατότητα να προσβάλει, παρεμπιπτόντως, την πρώτη από τις αποφάσεις αυτές, καθώς και να αμφισβητήσει τις προϋποθέσεις λήψεως και χρήσεως των αποδεικτικών στοιχείων που συνελέγησαν χάρη σε αυτή, στο πλαίσιο της προσφυγής που μπορεί να ασκήσει κατά της δεύτερης από τις εν λόγω αποφάσεις.
- 84 Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει δεκτό ότι εθνική νομοθεσία όπως η επίμαχη στις κύριες δίκες δεν θίγει το βασικό περιεχόμενο του κατοχυρωμένου υπέρ του φορολογουμένου δικαιώματος αποτελεσματικής προσφυγής. Επιπλέον, δεν περιορίζει την πρόσβαση του φορολογουμένου αυτού στα μέσα έννομης προστασίας που προβλέπει το άρθρο 79, παράγραφος 1, του κανονισμού 2016/679, το οποίο επαναλαμβάνει τροποποιημένο το περιεχόμενο του άρθρου 22 της οδηγίας 95/46, σε περίπτωση που ο εν λόγω φορολογούμενος θεωρεί ότι τα δικαιώματα που του παρέχει ο κανονισμός αυτός έχουν παραβιασθεί λόγω επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που τον αφορούν.
- 85 Τρίτον, όπως αναφέρθηκε στη σκέψη 51 της παρούσας αποφάσεως, μια τέτοια εθνική νομοθεσία πρέπει, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας, να είναι αναγκαία και να ανταποκρίνεται πραγματικά σε σκοπό γενικού ενδιαφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση. Επομένως, πρέπει να εξετασθεί διαδοχικά εάν ανταποκρίνεται σε σκοπό γενικού ενδιαφέροντος αναγνωριζόμενο από την

Ένωση και, εφόσον συμβαίνει αυτό, εάν είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας (πρβλ. αποφάσεις της 5ης Ιουλίου 2017, Fries, C-190/16, EU:C:2017:513, σκέψη 39, και της 12ης Ιουλίου 2018, Spika κ.λπ. C-540/16, EU:C:2018:565, σκέψη 40).

- 86 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι η επίμαχη στις κύριες δίκες νομοθεσία θέτει σε εφαρμογή την οδηγία 2011/16, της οποίας η αιτιολογική σκέψη 27 προβλέπει την επιβολή αναγκαιών και αναλογικών περιορισμών στην προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που τα αφορούν, όπως αυτή διασφαλίζεται από την οδηγία 95/46, και της οποίας οι αιτιολογικές σκέψεις 1 και 2 αναφέρουν ότι σκοπός της είναι να συμβάλει στην καταπολέμηση της διεθνούς φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, ενισχύοντας τη συνεργασία μεταξύ των αρμόδιων εθνικών αρχών στον τομέα αυτόν.
- 87 Εν προκειμένω, ο σκοπός αυτός συνιστά σκοπό γενικού ενδιαφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση, κατά την έννοια του άρθρου 52, παράγραφος 1, του Χάρτη [πρβλ. αποφάσεις της 22ας Οκτωβρίου 2013, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, σκέψη 32, της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 76, και της 26ης Φεβρουαρίου 2019, X (Εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες ενδιάμεσες εταιρίες), C-135/17, EU:C:2019:136, σκέψεις 74 και 75], οπότε είναι επιτρεπτή η επιβολή περιορισμού στην άσκηση των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στα άρθρα του 7, 8 και 47, μεμονωμένως θεωρούμενα ή από κοινού.
- 88 Επομένως, ο σκοπός τον οποίο επιδιώκει η επίμαχη στις κύριες δίκες εθνική νομοθεσία συνιστά σκοπό γενικού ενδιαφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση.
- 89 Ο σκοπός αυτός της καταπολέμησης της διεθνούς φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής αποτυπώνεται, μεταξύ άλλων, στα άρθρα 5 έως 7 της οδηγίας 2011/16, με τη θέσπιση διαδικασίας ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος παρέχοντος στις αρμόδιες εθνικές αρχές τη δυνατότητα αποτελεσματικής και ταχείας συνεργασίας μεταξύ τους, προκειμένου να συλλέξουν πληροφορίες στο πλαίσιο ερευνών που αφορούν τον τάδε ή τον δείνα φορολογούμενο (πρβλ. απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψεις 46, 47 και 77).
- 90 Πάντως, το συμφέρον που συνδέεται με την αποτελεσματικότητα και την ταχύτητα της συνεργασίας αυτής, η οποία συγκεκριμενοποιεί τον σκοπό της καταπολέμησης της διεθνούς φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής στον οποίο στηρίζεται η οδηγία 2011/16, επιβάλλει, μεταξύ άλλων, την τήρηση του συνόλου των προθεσμιών που προβλέπονται στο άρθρο 7 της οδηγίας αυτής.
- 91 Λαμβανομένης υπόψη της καταστάσεως αυτής, πρέπει να γίνει δεκτό ότι εθνική νομοθεσία δυνάμει της οποίας ο φορολογούμενος τον οποίο αφορά η έρευνα στο πλαίσιο της οποίας η αρμόδια εθνική αρχή εξέδωσε απόφαση διατάσσουσα την παροχή πληροφοριών όπως είναι οι επίμαχες στις υποθέσεις των κύριων δικών αποφάσεις δεν δύναται να ασκήσει ευθεία προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής είναι κατάλληλη για την επίτευξη του σκοπού της καταπολέμησης της διεθνούς φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής τον οποίο επιδιώκει η οδηγία 2011/16 και είναι αναγκαία για την επίτευξη του σκοπού αυτού.
- 92 Επιπλέον, δεν είναι δυσανάλογα επαχθής, δεδομένου ότι, αφενός, μια τέτοια απόφαση δεν επιβάλλει στον οικείο φορολογούμενο καμία νομική υποχρέωση, ούτε τον εκθέτει στον κίνδυνο επιβολής κυρώσεων και, αφετέρου, ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να προσβάλει παρεμπιπτόντως την απόφαση αυτή, στο πλαίσιο προσφυγής κατά μεταγενέστερης διορθωτικής αποφάσεως.
- 93 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 47 του Χάρτη, σε συνδυασμό με τα άρθρα του 7 και 8 καθώς και με το άρθρο του 52, παράγραφος 1, δεν αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στις κύριες δίκες, η οποία δεν προβλέπει για τον φορολογούμενο για τον οποίο διεξάγεται σε άλλο κράτος μέλος έρευνα στο πλαίσιο της οποίας υποβλήθηκε αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών τη δυνατότητα να ασκήσει ευθεία προσφυγή κατά της αποφάσεως με την

οποία η αρμόδια αρχή του πρώτου κράτους μέλους υποχρεώνει το πρόσωπο που κατέχει ορισμένες πληροφορίες να της παράσχει τις πληροφορίες αυτές, προκειμένου η ίδια να ανταποκριθεί σε αίτημα προερχόμενο από την αρμόδια αρχή του άλλου κράτους μέλους.

– *Επί του δικαιώματος αποτελεσματικής προσφυγής των ενδιαφερομένων τρίτων προσώπων*

- 94 Όπως προκύπτει από τις σκέψεις 26, 36 και 71 της παρούσας αποφάσεως, τα ενδιαφερόμενα τρίτα πρόσωπα στα οποία αναφέρεται το αιτούν δικαστήριο είναι νομικά πρόσωπα με τα οποία ο φορολογούμενος για τον οποίο διεξάγεται έρευνα, στο πλαίσιο της οποίας εκδόθηκαν οι επίμαχες στις κύριες δίκες αποφάσεις με τις οποίες διατάχθηκε η παροχή πληροφοριών, διατηρεί ή ενδέχεται να διατηρεί νομικές, τραπεζικές, χρηματοπιστωτικές ή, γενικότερα, οικονομικές σχέσεις.
- 95 Πρέπει, πρώτον, να καθοριστεί αν σε περίπτωση όπως αυτή των κύριων δικών επιβάλλεται να αναγνωριστεί στα ως άνω τρίτα πρόσωπα το δικαίωμα αποτελεσματικής προσφυγής που κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη.
- 96 Συναφώς, παρατηρείται ότι, όπως ακριβώς και το νομικό πρόσωπο που κατέχει ορισμένες πληροφορίες και είναι αποδέκτης αποφάσεως της αρμόδιας εθνικής αρχής που το διατάσσει να παράσχει τις πληροφορίες αυτές, τα τρίτα αυτά πρόσωπα μπορούν, δυνάμει της μνημονευθείσας στη σκέψη 57 της παρούσας αποφάσεως γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης, να επικαλεσθούν την προστασία της οποίας απολαύει κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο από αυθαίρετες ή δυσανάλογα επαχθείς παρεμβάσεις της δημόσιας αρχής στη σφαίρα της ιδιωτικής τους δραστηριότητας, έστω και εάν η κοινοποίηση σε δημόσια αρχή νομικών, τραπεζικών, χρηματοπιστωτικών ή, γενικότερα, οικονομικών πληροφοριών που τους αφορούν εν ουδεμία περιπτώσει μπορεί να θεωρηθεί ότι θίγει τον πυρήνα της δραστηριότητας αυτής (πρβλ. αποφάσεις του ΕΔΔΑ της 16ης Ιουνίου 2015, Othymia Investments BV κατά Κάτω Χωρών, CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, § 37, της 7ης Ιουλίου 2015, M. N. κ.λπ. κατά Αγίου Μαρίνου, CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, § 51 και 54, και της 22ας Δεκεμβρίου 2015, G.S. B. κατά Ελβετίας, CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, § 51 και 93).
- 97 Ως εκ τούτου, σε αυτά τα τρίτα πρόσωπα πρέπει να αναγνωρίζεται το δικαίωμα αποτελεσματικής προσφυγής στην περίπτωση αποφάσεως με την οποία διατάσσεται η παροχή πληροφοριών η οποία θα μπορούσε να προσβάλει το δικαίωμά τους στην προστασία αυτή.
- 98 Όσον αφορά, δεύτερον, το ζήτημα αν η άσκηση του δικαιώματος αποτελεσματικής προσφυγής που κατοχυρώνεται υπέρ των τρίτων προσώπων τα οποία αφορούν οι οικείες πληροφορίες μπορεί να περιορισθεί ώστε να μην μπορούν να ασκήσουν ευθεία προσφυγή σε περίπτωση τέτοιας αποφάσεως, υπογραμμίζεται, πρώτον, ότι η επίμαχη στις κύριες δίκες εθνική νομοθεσία οριοθετεί, κατά τρόπο σαφή και συγκεκριμένο, τον περιορισμό τον οποίον επιφέρει επί της ασκήσεως του δικαιώματος αυτού.
- 99 Όσον αφορά, δεύτερον, την απαίτηση περί σεβασμού του βασικού περιεχομένου του δικαιώματος αποτελεσματικής προσφυγής, επισημαίνεται ότι, σε αντίθεση με το πρόσωπο που κατέχει τις οικείες πληροφορίες και είναι αποδέκτης αποφάσεως της αρμόδιας αρχής κράτους μέλους που το διατάσσει να τις κοινοποιήσει, τα τρίτα πρόσωπα τα οποία αφορούν οι πληροφορίες αυτές δεν υπέχουν νομική υποχρέωση κοινοποιήσεως των εν λόγω πληροφοριών ούτε, ως εκ τούτου, υπόκεινται στον κίνδυνο να τους επιβληθεί κύρωση σε περίπτωση μη τηρήσεως μιας τέτοιας νομικής υποχρεώσεως. Ως εκ τούτου, η νομολογία που παρατίθεται στη δεύτερη περίοδο της σκέψεως 66 της παρούσας αποφάσεως δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωσή τους.

- 100 Εξάλλου, είναι αληθές ότι η κοινοποίηση πληροφοριών που αφορούν τα εν λόγω τρίτα πρόσωπα σε δημόσια αρχή, από τον αποδέκτη αποφάσεως με την οποία διατάσσεται η κοινοποίησή τους στη δημόσια αυτή αρχή, ενδέχεται να θίξει το δικαίωμα των τρίτων αυτών προσώπων να προστατευθούν από αυθαίρετες ή δυσανάλογα επαχθείς παρεμβάσεις των δημοσίων αρχών στη σφαίρα της ιδιωτικής τους δραστηριότητας και να τους προξενήσει, με τον τρόπο αυτό, βλάβη.
- 101 Εντούτοις, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η δυνατότητα του συγκεκριμένου πολίτη να προσφύγει στη δικαιοσύνη με αίτημα τη διαπίστωση της παραβιάσεως των δικαιωμάτων που κατοχυρώνει υπέρ αυτού το δίκαιο της Ένωσης και την αποκατάσταση της ζημίας που του προκάλεσε η εν λόγω παραβίαση διασφαλίζει αποτελεσματική δικαστική προστασία στον ιδιώτη αυτόν, εφόσον το επιληφθέν της διαφοράς δικαστήριο έχει τη δυνατότητα να ελέγξει την πράξη ή το μέτρο που αποτελεί την αιτία της εν λόγω παραβιάσεως και της εν λόγω ζημίας (πρβλ. απόφαση της 13ης Μαρτίου 2007, Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, σκέψη 58).
- 102 Επομένως, εν προκειμένω, ο σεβασμός του βασικού περιεχομένου του δικαιώματος αποτελεσματικής προσφυγής δεν απαιτεί ιδιώτες όπως τα τρίτα πρόσωπα τα οποία αφορούν οι οικείες πληροφορίες, αλλά τα οποία δεν υπέχουν νομική υποχρέωση κοινοποίησης των πληροφοριών αυτών ούτε, επομένως, διατρέχουν τον κίνδυνο να τους επιβληθεί κύρωση σε περίπτωση μη τηρήσεως μιας τέτοιας νομικής υποχρέωσης, να έχουν και αυτοί τη δυνατότητα να ασκήσουν ευθεία προσφυγή κατά της αποφάσεως με την οποία διατάσσεται η κοινοποίηση των εν λόγω πληροφοριών.
- 103 Τρίτον, πρέπει να υπομνησθεί ότι η επίμαχη στις κύριες δίκες εθνική νομοθεσία επιδιώκει σκοπό γενικού ενδιαφέροντος αναγνωριζόμενο από την Ένωση, όπως εκτίθεται στις σκέψεις 86 έως 88 της παρούσας αποφάσεως.
- 104 Η δε απαίτηση περί του αναγκαίου και αναλογικού χαρακτήρα της νομοθεσίας αυτής υπό το πρίσμα του σκοπού αυτού πρέπει να θεωρηθεί, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 90 έως 92 της παρούσας αποφάσεως, ότι πληρούται, λαμβανομένων υπόψη, αφενός, των προθεσμιών που πρέπει να τηρηθούν για τη διασφάλιση της αποτελεσματικότητας και της ταχύτητας της διαδικασίας ανταλλαγής πληροφοριών που συγκεκριμενοποιεί τον σκοπό της καταπολεμήσεως της διεθνούς φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, στον οποίο στηρίζεται η οδηγία 2011/16, και, αφετέρου, της δυνατότητας των ενδιαφερομένων να ζητήσουν δικαστικώς τη διάγνωση της παραβιάσεως των δικαιωμάτων που κατοχυρώνει υπέρ αυτών το δίκαιο της Ένωσης και την επανόρθωση της εντεύθεν βλάβης.
- 105 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στα πρώτα προδικαστικά ερωτήματα στις υποθέσεις C-245/19 και C-246/19 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 47 του Χάρτη, σε συνδυασμό με τα άρθρα 7 και 8 καθώς και με το άρθρο του 52, παράγραφος 1, έχει την έννοια ότι:
- αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους με την οποία τίθεται σε εφαρμογή η προβλεπόμενη από την οδηγία 2011/16 διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν σχετικού αιτήματος κατά την οποία η απόφαση της αρμόδιας αρχής του κράτους μέλους αυτού η οποία υποχρεώνει ένα πρόσωπο που κατέχει πληροφορίες να της παράσχει τις πληροφορίες αυτές, προκειμένου η ίδια να ανταποκριθεί σε αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών προερχόμενο από την αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους, δεν μπορεί να προσβληθεί με προσφυγή από το πρόσωπο αυτό, και ότι
 - δεν αντιτίθεται σε μια τέτοια νομοθεσία η οποία αποκλείει τη δυνατότητα ασκήσεως προσφυγής κατά μιας τέτοιας αποφάσεως από τον φορολογούμενο για τον οποίο διεξάγεται, σε αυτό το άλλο κράτος μέλος, έρευνα στο πλαίσιο της οποίας υποβλήθηκε το εν λόγω αίτημα, καθώς και από τρίτα πρόσωπα τα οποία αφορούν οι οικείες πληροφορίες.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος στην υπόθεση C-245/19

- 106 Λαμβανομένων υπόψη των απαντήσεων που δόθηκαν στα πρώτα προδικαστικά ερωτήματα στις υποθέσεις C-245/19 και C-246/19 και του γεγονότος ότι τα δεύτερα προδικαστικά ερωτήματα στις υποθέσεις αυτές υποβλήθηκαν μόνο για την περίπτωση καταφατικής απαντήσεως σε εκείνα, πρέπει να δοθεί απάντηση μόνο στο δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-245/19.
- 107 Με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16 έχουν την έννοια ότι απόφαση με την οποία η αρμόδια αρχή κράτους μέλους υποχρεώνει ένα πρόσωπο που κατέχει πληροφορίες να της παράσχει τις πληροφορίες αυτές, προκειμένου η ίδια να ανταποκριθεί σε αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών προερχόμενο από την αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους, πρέπει να θεωρείται, από κοινού με το εν λόγω αίτημα, ότι αφορά πληροφορίες οι οποίες δεν φαίνεται, προδήλως, να στερούνται οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας, εφόσον αναφέρει την ταυτότητα του προσώπου που κατέχει τις οικείες πληροφορίες, την ταυτότητα του φορολογουμένου για τον οποίο διεξάγεται η έρευνα στο πλαίσιο της οποίας υποβλήθηκε το αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών και την περίοδο την οποία καταλαμβάνει η έρευνα αυτή, και εφόσον αφορά συμβάσεις, τιμολογήσεις και πληρωμές οι οποίες, ενώ δεν προσδιορίζονται με ακρίβεια, καθορίζονται βάσει κριτηρίων που ανάγονται, πρώτον, στο γεγονός ότι αυτές συνήφθησαν ή πραγματοποιήθηκαν από τον κάτοχο των πληροφοριών, δεύτερον, στην περίπτωση ότι έλαβαν χώρα κατά την περίοδο την οποία καταλαμβάνει η έρευνα αυτή και, τρίτον, στη σύνδεσή τους με τον οικείο φορολογούμενο.
- 108 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16 προβλέπει ότι τα κράτη μέλη συνεργάζονται μεταξύ τους με σκοπό την ανταλλαγή πληροφοριών που, κατά πάσα πιθανότητα, έχουν σημασία για τη διοίκηση και την επιβολή της εγχώριας νομοθεσίας τους στον φορολογικό τομέα.
- 109 Το δε άρθρο 5 της οδηγίας αυτής ορίζει ότι, κατόπιν αιτήματος της εθνικής αρχής η οποία επιδιώκει την κοινοποίηση τέτοιων πληροφοριών, καλούμενη «αιτούσα αρχή», η αρχή προς την οποία απευθύνεται το αίτημα αυτό, η οποία καλείται «λαμβάνουσα αρχή», της κοινοποιεί τις πληροφορίες αυτές, ενδεχομένως αφού τις συνέλεξε κατόπιν έρευνας.
- 110 Η έκφραση «πληροφορίες που, κατά πάσα πιθανότητα, έχουν σημασία» του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16 σκοπεί, όπως έχει επισημάνει το Δικαστήριο, να παράσχει στην αιτούσα αρχή τη δυνατότητα να ζητήσει και να λάβει όλες τις πληροφορίες που μπορεί ευλόγως να θεωρήσει ότι θα αποδειχθούν χρήσιμες για τους σκοπούς της έρευνάς της, χωρίς ωστόσο να της επιτρέπεται να υπερβαίνει προδήλως το πλαίσιο της έρευνας αυτής ούτε να δημιουργεί υπερβολικό βάρος στη λαμβάνουσα αρχή (πρβλ. απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψεις 63 και 66 έως 68)
- 111 Επιπλέον, η έκφραση αυτή πρέπει να ερμηνευθεί υπό το πρίσμα της μνημονευθείσας στη σκέψη 57 της παρούσας αποφάσεως γενικής αρχής του δικαίου της Ένωσης σχετικά με την προστασία των φυσικών ή νομικών προσώπων από αυθαίρετες ή δυσανάλογα επαχθείς παρεμβάσεις της δημόσιας αρχής στη σφαίρα της ιδιωτικής τους δραστηριότητας.
- 112 Συναφώς, παρατηρείται ότι η αιτούσα αρχή, η οποία κατευθύνει την έρευνα στο πλαίσιο της οποίας υποβλήθηκε η αίτηση ανταλλαγής πληροφοριών, διαθέτει μεν περιθώριο εκτιμήσεως προκειμένου να αξιολογήσει, αναλόγως των περιστάσεων της υποθέσεως, την προβλέψιμη συνάφεια των ζητούμενων πληροφοριών, πλην όμως δεν μπορεί να ζητήσει από τη λαμβάνουσα αρχή πληροφορίες οι οποίες δεν παρουσιάζουν καμία συνάφεια με την έρευνα (πρβλ. απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψεις 70 και 71).

- 113 Επομένως, τυχόν απόφαση με την οποία διατάσσεται η παροχή πληροφοριών με την οποία η λαμβάνουσα αρχή ανταποκρίνεται σε αίτημα της αιτούσας αρχής για ανταλλαγή πληροφοριών αποβλέπουσα στην «αλίευση πληροφοριών», κατά την έννοια της αιτιολογικής σκέψεως 9 της οδηγίας 2011/16, θα ισοδυναμούσε με αυθαίρετη ή δυσανάλογα επαχθή παρέμβαση της δημόσιας αρχής.
- 114 Ως εκ τούτου, οι πληροφορίες που ζητούνται στο πλαίσιο «αλιεύσεως πληροφοριών» κατά την ως άνω έννοια δεν μπορούν επ' ουδενί να θεωρηθούν ως πληροφορίες «που, κατά πάσα πιθανότητα, έχουν σημασία» κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16.
- 115 Συναφώς, η λαμβάνουσα αρχή οφείλει να ελέγχει αν η αιτιολογία του αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών που της έχει απευθύνει η αιτούσα αρχή αρκεί για να διαπιστωθεί ότι οι οικείες πληροφορίες δεν φαίνεται να στερούνται οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας λαμβανομένων υπόψη της ταυτότητας του φορολογουμένου τον οποίο αφορά η έρευνα που οδήγησε στο εν λόγω αίτημα, των αναγκών μιας τέτοιας έρευνας και, στην περίπτωση που είναι αναγκαίο να ληφθούν οι οικείες πληροφορίες από το πρόσωπο που τις κατέχει, της ταυτότητας του τελευταίου αυτού προσώπου (πρβλ. απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψεις 76, 78, 80 και 82).
- 116 Εξάλλου, σε περίπτωση που το πρόσωπο αυτό έχει ασκήσει προσφυγή κατά της απευθυνόμενης σε αυτό αποφάσεως με την οποία διατάσσεται η παροχή πληροφοριών, το αρμόδιο δικαστήριο οφείλει να ελέγξει αν η αιτιολογία της εν λόγω αποφάσεως και του αιτήματος επί του οποίου αυτή στηρίζεται αρκεί για να διαπιστωθεί ότι οι οικείες πληροφορίες δεν φαίνεται προδήλως να στερούνται οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας λαμβανομένης υπόψη της ταυτότητας του οικείου φορολογουμένου, της ταυτότητας του προσώπου που κατέχει τις πληροφορίες αυτές και των αναγκών της οικείας έρευνας (πρβλ. απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 86).
- 117 Επομένως, τα ως άνω στοιχεία πρέπει να ληφθούν υπόψη προκειμένου να κριθεί αν μια απόφαση με την οποία διατάσσεται η παροχή πληροφοριών, όπως αυτή από την οποία προήλθε η διαφορά της κύριας δίκης στην υπόθεση C-245/19, από κοινού με το αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών επί του οποίου αυτή στηρίζεται, αφορά πληροφορίες οι οποίες δεν φαίνεται προδήλως να στερούνται οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας.
- 118 Συναφώς, επισημαίνεται ότι μια τέτοια απόφαση, από κοινού με ένα τέτοιο αίτημα, αφορά, προφανώς, πληροφορίες οι οποίες δεν φαίνεται προδήλως να στερούνται οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας, καθόσον αναφέρει την ταυτότητα του φορολογουμένου τον οποίο αφορά η έρευνα που προκάλεσε το αίτημα αυτό, το χρονικό διάστημα που καλύπτεται από την έρευνα αυτή, καθώς και την ταυτότητα του προσώπου που είναι κάτοχος πληροφοριών σχετικά με συμβάσεις, τιμολογήσεις και πληρωμές που συνήφθησαν ή πραγματοποιήθηκαν κατά την περίοδο αυτή και συνδέονται με τον οικείο φορολογούμενο.
- 119 Εντούτοις, οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου οφείλονται στο γεγονός ότι η απόφαση αυτή, από κοινού με το αίτημα αυτό, αφορά συμβάσεις, τιμολογήσεις και πληρωμές που δεν προσδιορίζονται με ακρίβεια.
- 120 Πρέπει να παρατηρηθεί, αφενός, ότι η εν λόγω απόφαση, από κοινού με το εν λόγω αίτημα, αφορά, αναμφιβόλως, πληροφορίες οι οποίες δεν φαίνεται προδήλως να στερούνται οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας, καθόσον αφορά συμβάσεις, τιμολογήσεις και πληρωμές που συνήφθησαν ή πραγματοποιήθηκαν, κατά το χρονικό διάστημα που καλύπτει η έρευνα, από το πρόσωπο που διαθέτει σχετικές πληροφορίες και οι οποίες συνδέονται με τον φορολογούμενο τον οποίο αφορά η έρευνα αυτή.

- 121 Αφετέρου, υπενθυμίζεται ότι τόσο η εν λόγω απόφαση όσο και το εν λόγω αίτημα εντάσσονται, όπως προκύπτει από τη σκέψη 81 της παρούσας αποφάσεως, στο προκαταρκτικό στάδιο της εν λόγω έρευνας, αντικείμενο της οποίας είναι η συλλογή πληροφοριών των οποίων η αιτούσα αρχή δεν έχει, εξ ορισμού, ακριβή και πλήρη γνώση.
- 122 Υπό τις συνθήκες αυτές, φαίνεται πιθανόν ορισμένες από τις πληροφορίες που αφορά η απόφαση με την οποία διατάσσεται η παροχή πληροφοριών και η οποία αποτέλεσε το έναυσμα της διαφοράς της κύριας δίκης στην υπόθεση C-245/19, από κοινού με το αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών επί του οποίου αυτή στηρίζεται, να μην αποδειχθούν εν τέλει, κατά το πέρας της έρευνας που διεξήγαγε η αιτούσα αρχή, σημαντικές, υπό το πρίσμα των αποτελεσμάτων της έρευνας αυτής.
- 123 Εντούτοις, λαμβανομένων υπόψη των εκτιμήσεων που περιλαμβάνονται στις σκέψεις 118 και 120 της παρούσας αποφάσεως, η κατάσταση αυτή δεν συνεπάγεται ότι οι οικείες πληροφορίες μπορούν να θεωρηθούν, στο πλαίσιο του ελέγχου για τον οποίο γίνεται λόγος στις σκέψεις 115 και 116 της παρούσας αποφάσεως, ως προδήλως στερούμενες οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας και, ως εκ τούτου, ως μη ανταποκρινόμενες στις απαιτήσεις που απορρέουν από το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16.
- 124 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα στην υπόθεση C-245/19 προσήκει η απάντηση ότι το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16 έχουν την έννοια ότι απόφαση με την οποία η αρμόδια αρχή κράτους μέλους υποχρεώνει πρόσωπο που κατέχει ορισμένες πληροφορίες να της παράσχει τις πληροφορίες αυτές, προκειμένου η ίδια να ανταποκριθεί σε αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών προερχόμενο από την αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους, πρέπει να θεωρείται, από κοινού με το αίτημα αυτό, ότι αφορά πληροφορίες οι οποίες δεν φαίνεται προδήλως να στερούνται οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας, εφόσον αναφέρει την ταυτότητα του προσώπου που κατέχει τις οικείες πληροφορίες, την ταυτότητα του φορολογουμένου για τον οποίο διεξάγεται η έρευνα στο πλαίσιο της οποίας υποβλήθηκε το αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών και την περίοδο την οποία καταλαμβάνει η έρευνα αυτή, και εφόσον αφορά συμβάσεις, τιμολογήσεις και πληρωμές, οι οποίες, ενώ δεν προσδιορίζονται με ακρίβεια, καθορίζονται βάσει κριτηρίων που ανάγονται, πρώτον, στο γεγονός ότι αυτές συνήφθησαν ή πραγματοποιήθηκαν από το πρόσωπο που κατέχει τις πληροφορίες, δεύτερον, στην περίπτωση ότι έλαβαν χώρα κατά την περίοδο την οποία καταλαμβάνει η έρευνα αυτή και, τρίτον, στη σύνδεσή τους με τον οικείο φορολογούμενο.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 125 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους των κυρίων δικών τον χαρακτήρα παρεμπόμπυτος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω μερών, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε συνδυασμό με τα άρθρα 7 και 8 καθώς και με το άρθρο του 52, παράγραφος 1, έχει την έννοια ότι:
- αντιτίθεται σε νομοθεσία κράτους μέλους θέτουσα σε εφαρμογή την προβλεπόμενη από την οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2014/107/ΕΕ του Συμβουλίου, της 9ης Δεκεμβρίου 2014, διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν σχετικού αιτήματος, κατά την οποία η απόφαση με την οποία η αρμόδια αρχή του κράτους μέλους αυτού υποχρεώνει ένα πρόσωπο που κατέχει ορισμένες πληροφορίες να της παράσχει τις

πληροφορίες αυτές, προκειμένου η ίδια να ανταποκριθεί σε αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών προερχόμενο από την αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους, δεν μπορεί να προσβληθεί με προσφυγή από το πρόσωπο αυτό, και ότι

- δεν αντιτίθεται σε μια τέτοια νομοθεσία η οποία αποκλείει τη δυνατότητα ασκήσεως προσφυγής κατά μιας τέτοιας απόφασης από τον φορολογούμενο για τον οποίο διεξάγεται, σε αυτό το άλλο κράτος μέλος, έρευνα στο πλαίσιο της οποίας υποβλήθηκε το εν λόγω αίτημα, καθώς και από τρίτα πρόσωπα τα οποία αφορούν οι οικείες πληροφορίες.
- 2) Το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2014/107, έχουν την έννοια ότι απόφαση με την οποία η αρμόδια αρχή κράτους μέλους υποχρεώνει πρόσωπο που κατέχει ορισμένες πληροφορίες να της παράσχει τις πληροφορίες αυτές, προκειμένου η ίδια να ανταποκριθεί σε αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών προερχόμενο από την αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους, πρέπει να θεωρείται, από κοινού με το αίτημα αυτό, ότι αφορά πληροφορίες οι οποίες δεν φαίνεται προδήλως να στερούνται οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας, εφόσον αναφέρει την ταυτότητα του προσώπου που κατέχει τις οικείες πληροφορίες, την ταυτότητα του φορολογούμενου για τον οποίο διεξάγεται η έρευνα στο πλαίσιο της οποίας υποβλήθηκε το αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών και την περίοδο την οποία καταλαμβάνει η έρευνα αυτή, και εφόσον αφορά συμβάσεις, τιμολογήσεις και πληρωμές, οι οποίες, ενώ δεν προσδιορίζονται με ακρίβεια, καθορίζονται βάσει κριτηρίων που ανάγονται, πρώτον, στο γεγονός ότι αυτές συνήφθησαν ή πραγματοποιήθηκαν από το πρόσωπο που κατέχει τις πληροφορίες, δεύτερον, στην περίπτωση ότι έλαβαν χώρα κατά την περίοδο την οποία καταλαμβάνει η έρευνα αυτή και, τρίτον, στη σύνδεσή τους με τον οικείο φορολογούμενο.

(υπογραφές)