



Συλλογή της Νομολογίας

Υπόθεση C-623/22

Belgian Association of Tax Lawyers κ.λπ.
κατά
Premier ministre/ Eerste Minister

[αίτηση του Cour constitutionnelle (Συνταγματικού Δικαστηρίου, Βέλγιο)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

Απόφαση του Δικαστηρίου (δεύτερο τμήμα) της 29ης Ιουλίου 2024

«Προδικαστική παραπομπή – Διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας – Υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών για δηλωτές διασυννοριακές ρυθμίσεις – Οδηγία 2011/16/ΕΕ, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2018/822 – Άρθρο 8αβ, παράγραφος 1 – Υποχρέωση υποβολής πληροφοριών – Άρθρο 8αβ, παράγραφος 5 – Επικουρική υποχρέωση γνωστοποίησης – Επαγγελματικό απόρρητο – Κύρος – Άρθρα 7, 20 και 21 καθώς και άρθρο 49, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Δικαίωμα στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής – Αρχές της ίσης μεταχείρισης και της απαγόρευσης των διακρίσεων – Αρχή της νομιμότητας στις ποινικές διαδικασίες – Αρχή της ασφάλειας δικαίου»

1. Προσέγγιση των νομοθεσιών – Διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας – Οδηγία 2011/16 – Υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών – Υποχρέωση υποβολής πληροφοριών σχετικά με διασυννοριακές ρυθμίσεις δυνητικά επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού – Πεδίο εφαρμογής – Δεν περιορίζεται μόνο στον φόρο εταιριών – Παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχείρισης – Δεν υφίσταται (Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, άρθρα 20 και 21· οδηγία 2011/16 του Συμβουλίου, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2018/822, άρθρο 8αβ §§ 1, 6 και 7)

(βλ. σκέψεις 29, 30, 33, 34, διατακτ. 1)

2. Προσέγγιση των νομοθεσιών – Διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας – Οδηγία 2011/16 – Υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών – Υποχρέωση υποβολής πληροφοριών σχετικά με διασυννοριακές ρυθμίσεις δυνητικά επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού – Έννοιες της ρύθμισης, της διασυννοριακής ρύθμισης, της ρύθμισης γενικής χρήσης, της ρύθμισης ειδικού τύπου, του ενδιαμέσου και της συνδεδεμένης επιχείρησης – Αρκούντως σαφείς και ακριβείς έννοιες – Παραβίαση των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της νομιμότητας στις ποινικές διαδικασίες – Δεν υφίσταται – Επέμβαση στην ιδιωτική ζωή του ενδιαμέσου και του ενδιαφερόμενου φορολογουμένου η οποία προσδιορίζεται με επαρκή ακρίβεια

(Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, άρθρα 7 και 49 § 1· οδηγία 2011/16 του Συμβουλίου, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2018/822)

(βλ. σκέψεις 49, 52, 53, 56-60, 64, 66, 87, 89, 90, διατακτ. 2)

3. Προσέγγιση των νομοθεσιών – Διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας – Οδηγία 2011/16 – Υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών – Υποχρέωση υποβολής πληροφοριών σχετικά με διασυννοριακές ρυθμίσεις δυνητικά επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού – Διακριτικά των ρυθμίσεων αυτών – Αρκούντως σαφής και ακριβής προσδιορισμός – Παραβίαση των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της νομιμότητας στις ποινικές διαδικασίες – Δεν υφίσταται – Επέμβαση στην ιδιωτική ζωή του ενδιαμέσου και του ενδιαφερόμενου φορολογουμένου η οποία προσδιορίζεται με επαρκή ακρίβεια (Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, άρθρα 7 και 49 § 1· οδηγία 2011/16 του Συμβουλίου, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2018/822, παράρτημα IV)

(βλ. σκέψεις 71, 73-75, 87, 89, 90, διατακτ. 2)

4. Προσέγγιση των νομοθεσιών – Διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας – Οδηγία 2011/16 – Υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών – Υποχρέωση υποβολής πληροφοριών σχετικά με διασυννοριακές ρυθμίσεις δυνητικά επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού – Αφετηρία της προθεσμίας των τριάντα ημερών για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής – Αρκούντως σαφής και ακριβής καθορισμός – Παραβίαση των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της νομιμότητας στις ποινικές διαδικασίες – Δεν υφίσταται – Επέμβαση στην ιδιωτική ζωή του ενδιαμέσου και του ενδιαφερόμενου φορολογουμένου η οποία προσδιορίζεται με επαρκή ακρίβεια (Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, άρθρα 7 και 49 § 1· οδηγία 2011/16 του Συμβουλίου, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2018/822, άρθρο 8αβ § 1, εδ. 1)

(βλ. σκέψεις 80-87, 89, 90, διατακτ. 2)

5. Προσέγγιση των νομοθεσιών – Διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας – Οδηγία 2011/16 – Υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών – Υποχρέωση υποβολής πληροφοριών σχετικά με διασυννοριακές ρυθμίσεις δυνητικά επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού – Ευχέρεια των κρατών μελών να υποκαθιστούν την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών με την υποχρέωση γνωστοποίησης σε άλλον ενδιάμεσο – Περιεχόμενο – Ευχέρεια που παρέχεται μόνον ως προς τους επαγγελματίες οι οποίοι έχουν εξουσία δικαστικής εκπροσώπησης (Οδηγία 2011/16 του Συμβουλίου, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2018/822, άρθρο 8αβ § 5)

(βλ. σκέψεις 99, 104, 106, 108)

6. Θεμελιώδη δικαιώματα – Σεβασμός της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής – Κατοχύρωση τόσο στον Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης όσο και στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου – Το επίπεδο προστασίας που διασφαλίζει ο Χάρτης πρέπει να είναι σύμφωνο με εκείνο που κατοχυρώνεται στην εν λόγω Σύμβαση

(Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, άρθρο 7)

(βλ. σκέψεις 113, 124)

7. Προσέγγιση των νομοθεσιών – Διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας – Οδηγία 2011/16 – Υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών – Υποχρεώσεις παροχής πληροφοριών και συνεργασίας οι οποίες βαρύνουν τους δικηγόρους – Επαγγελματικό απόρρητο των δικηγόρων – Απαλλαγή του δεσμευόμενου από το επαγγελματικό απόρρητο δικηγόρου-ενδιαμέσου από την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών – Υποχρέωση του εν λόγω δικηγόρου-ενδιαμέσου να γνωστοποιήσει σε κάθε άλλον ενδιάμεσο που δεν είναι πελάτης του τις υποχρεώσεις υποβολής πληροφοριών τις οποίες αυτός ο άλλος ενδιάμεσος υπέχει – Παραβίαση της αρχής του σεβασμού της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής – Ανίσχυρο – Περιεχόμενο – Πρόσωπα που μνημονεύονται στο άρθρο 1 § 2, στοιχείο α', της οδηγίας 98/5
(Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, άρθρο 7· οδηγία 2011/16 του Συμβουλίου, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2018/822, άρθρο 8αβ § 5)

(βλ. σκέψεις 116, 118-120, διατακτ. 3)

8. Προσέγγιση των νομοθεσιών – Διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας – Οδηγία 2011/16 – Υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών – Υποχρέωση υποβολής πληροφοριών σχετικά με διασυνοριακές ρυθμίσεις δυνητικά επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού – Δικαίωμα στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής – Ελευθερία κάθε προσώπου να οργανώνει τη ζωή και τις δραστηριότητές του, τόσο τις προσωπικές όσο και τις επαγγελματικές ή εμπορικές – Επέμβαση – Δικαιολόγηση – Σεβασμός της αρχής της νομιμότητας, του βασικού περιεχομένου των θεμελιωδών δικαιωμάτων και της αρχής της αναλογικότητας
(Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, άρθρο 7· οδηγία 2011/16 του Συμβουλίου, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2018/822, άρθρο 8αβ §§ 1, 6 και 7)

(βλ. σκέψεις 127, 129-132, 136-138, 140-150, διατακτ. 4)

Σύνοψη

Στο πλαίσιο προδικαστικής παραπομπής περί εκτίμησης του κύρους, το Δικαστήριο κρίνει ότι η υποχρέωση υποβολής στις αρμόδιες αρχές πληροφοριών σχετικά με διασυνοριακές φορολογικές ρυθμίσεις δυνητικά επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, η οποία θεσπίστηκε με την τροποποιημένη οδηγία 2011/16¹, δεν προσβάλλει τα θεμελιώδη δικαιώματα, ιδίως την αρχή της ίσης μεταχείρισης και το δικαίωμα στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής, ούτε παραβιάζει την αρχή της ασφάλειας δικαίου.

Εν προκειμένω, η τροποποιημένη οδηγία 2011/16 μεταφέρθηκε στη βελγική έννομη τάξη με νόμο της 20ής Δεκεμβρίου 2019.

¹ Οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ (ΕΕ 2011, L 64, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2018/822 του Συμβουλίου, της 25ης Μαΐου 2018 (ΕΕ 2018, L 139, σ. 1) (στο εξής: τροποποιημένη οδηγία 2011/16).

Διάφορες ενώσεις και επαγγελματίες που δραστηριοποιούνται στον τομέα των νομικών, φορολογικών ή συμβουλευτικών υπηρεσιών ζήτησαν από το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο, Βέλγιο) την ολική ή μερική ακύρωση του νόμου αυτού. Έβαλαν, κατ' ουσίαν, τόσο κατά της έλλειψης ακρίβειας του ανωτέρω νόμου ως προς το εύρος του πεδίου εφαρμογής και το περιεχόμενο της περιλαμβανόμενης σε αυτόν υποχρέωσης υποβολής πληροφοριών για τις διασυνοριακές ρυθμίσεις όσο και κατά ορισμένων αποτελεσμάτων της εν λόγω υποχρέωσης.

Στο μέτρο που οι κατά τα άνω προσβαλλόμενες εθνικές διατάξεις απορρέουν από τις διατάξεις της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο) υπέβαλε στο Δικαστήριο ορισμένα προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με την εκτίμηση του κύρους της υποχρέωσης υποβολής πληροφοριών για τις διασυνοριακές ρυθμίσεις, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 8αβ, παράγραφοι 1, 6 και 7, της οδηγίας, καθώς και της επικουρικής υποχρέωσης γνωστοποίησης, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της οδηγίας, υπό το πρίσμα των άρθρων 7, 20, 21 και του άρθρου 49, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης) καθώς και της γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

Πρώτον, όσον αφορά την εκτίμηση του ζητήματος αν η τροποποιημένη οδηγία 2011/16 αντιβαίνει στην αρχή της ίσης μεταχείρισης που προβλέπεται στο άρθρο 20 του Χάρτη, λόγω του ότι η οδηγία αυτή δεν επιβάλλει την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών για τις διασυνοριακές ρυθμίσεις μόνον όσον αφορά τον τομέα του φόρου εταιριών, αλλά την καθιστά εφαρμοστέα σε όλους τους φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της, το Δικαστήριο επισημαίνει, κατ' αρχάς, ότι το κριτήριο αναφοράς που πρέπει να ληφθεί υπόψη είναι εκείνο του κινδύνου επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής συνεπεία των επίμαχων διασυνοριακών ρυθμίσεων, τον οποίο ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε, εν προκειμένω, να καταπολεμήσει. Ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός, όμως, μπορεί να επηρεάσει κάθε είδους φόρο ή επιβάρυνση, ανεξάρτητα από το αν πρόκειται για φόρο εταιριών, για άλλους άμεσους φόρους ή για έμμεσους φόρους που δεν αποτελούν αντικείμενο ειδικών ρυθμίσεων της Ένωσης².

Επομένως, τα διάφορα είδη φόρων που υπόκεινται στην υποχρέωση υποβολής πληροφοριών την οποία προβλέπει η τροποποιημένη οδηγία 2011/16 εμπίπτουν σε παρόμοιες καταστάσεις υπό το πρίσμα των σκοπών που επιδιώκει η οδηγία, η δε υπαγωγή αυτή δεν είναι, ως προς το συγκεκριμένο ζήτημα, προδήλως απρόσφορη σε σχέση με τους εν λόγω σκοπούς.

Δεύτερον, το Δικαστήριο κρίνει ότι οι έννοιες³ και η αφετηρία της προθεσμίας των 30 ημερών για την εκπλήρωση της υποχρέωσης υποβολής πληροφοριών, τις οποίες η τροποποιημένη οδηγία 2011/16 χρησιμοποιεί και τάσσει προκειμένου να προσδιορίσει το πεδίο εφαρμογής και το περιεχόμενο της εν λόγω υποχρέωσης, είναι αρκούντως σαφείς και ακριβείς υπό το πρίσμα των απαιτήσεων που απορρέουν από την αρχή της ασφάλειας δικαίου και από την αρχή της νομιμότητας στις ποινικές διαδικασίες που κατοχυρώνεται στο άρθρο 49, παράγραφος 1, του Χάρτη.

² Ο φόρος προστιθέμενης αξίας, τα τελωνειακά τέλη και οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16.

³ Οι έννοιες ως προς την ακρίβεια και τη σαφήνεια των οποίων εξέφρασε αμφιβολίες το αιτούν δικαστήριο είναι οι έννοιες της «ρύθμισης», της «διασυνοριακής ρύθμισης», της «ρύθμισης γενικής χρήσης», της «ρύθμισης ειδικού τύπου», του «ενδιαμέσου», του «συμμετέχοντος», της «συνδεδεμένης επιχείρησης», καθώς και ο προσδιορισμός «διασυνοριακή», τα διάφορα «διακριτικά» που ορίζονται στο παράρτημα IV και η «δοκιμή του κυρίου οφέλους».

Επιπλέον, δεδομένου ότι το άρθρο 7 του Χάρτη δεν επιβάλλει αυστηρότερη υποχρέωση απ' ό,τι το άρθρο 49 του Χάρτη όσον αφορά την απαίτηση περί σαφήνειας ή ακρίβειας των χρησιμοποιούμενων εννοιών και των τασσόμενων προθεσμιών, η επέμβαση στην ιδιωτική ζωή του ενδιαμέσου και του ενδιαφερόμενου φορολογουμένου την οποία συνεπάγεται η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών προσδιορίζεται, αυτή καθαυτήν, με επαρκή ακρίβεια, λαμβανομένων υπόψη των πληροφοριών που πρέπει να υποβάλλονται προς εκπλήρωση της εν λόγω υποχρέωσης.

Τρίτον, όσον αφορά ενδεχόμενη προσβολή του επαγγελματικού απορρήτου από ενδιάμεσο που δεν είναι δικηγόρος, απορρέουσα από την επικουρική υποχρέωση γνωστοποίησης την οποία προβλέπει το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, καθόσον η υποχρέωση αυτή έχει ως συνέπεια να περιέρχεται σε γνώση τρίτου και, εν τέλει, των φορολογικών αρχών η ύπαρξη της συμβουλευτικής σχέσης μεταξύ του εν λόγω ενδιαμέσου και του πελάτη του, το Δικαστήριο διευκρινίζει κατ' αρχάς ότι η ευχέρεια των κρατών μελών να υποκαθιστούν την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών με την υποχρέωση γνωστοποίησης παρέχεται, με το άρθρο αυτό, μόνον ως προς τους επαγγελματίες οι οποίοι, όπως οι δικηγόροι, έχουν, κατά το εθνικό δίκαιο, εξουσία δικαστικής εκπροσώπησης.

Περαιτέρω, μόνο λόγω της ιδιαίτερης θέσης που κατέχει ο δικηγόρος στο πλαίσιο της δικαστικής οργάνωσης των κρατών μελών έκρινε το Δικαστήριο, στην απόφαση *Orde van Vlaamse Balies* κ.λπ.⁴, ότι η επικουρική υποχρέωση γνωστοποίησης, όταν επιβάλλεται στον δικηγόρο, αντιβαίνει στο άρθρο 7 του Χάρτη.

Επομένως, η λύση που προκρίθηκε με την απόφαση αυτή ισχύει μόνον ως προς τα πρόσωπα που ασκούν τις επαγγελματικές τους δραστηριότητες υπό έναν από τους επαγγελματικούς τίτλους που μνημονεύονται στο άρθρο 1, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 98/5⁵ και δεν καλύπτει τους λοιπούς επαγγελματίες που δεν έχουν τα χαρακτηριστικά αυτά, ακόμη και αν διαθέτουν εξουσία δικαστικής εκπροσώπησης χορηγηθείσα από τα κράτη μέλη.

Τέταρτον και τέλος, όσον αφορά την ενδεχόμενη προσβολή, μέσω της υποχρέωσης υποβολής πληροφοριών, του δικαιώματος προστασίας της ιδιωτικής ζωής όταν η υποχρέωση αυτή αφορά ρύθμιση που επιδιώκει φορολογικό πλεονέκτημα κατά τρόπο νόμιμο και όχι καταχρηστικό, με αποτέλεσμα η εν λόγω υποχρέωση να περιορίζει, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, την ελευθερία του φορολογουμένου να επιλέξει –και την ελευθερία του ενδιαμέσου να σχεδιάσει και να του συστήσει– τη λύση που συνεπάγεται τη μικρότερη φορολογική επιβάρυνση, το Δικαστήριο παραπέμπει στη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου⁶, από την οποία προκύπτει ότι η έννοια της ιδιωτικής ζωής είναι ευρεία και περιλαμβάνει την έννοια της προσωπικής αυτονομίας, η οποία καλύπτει την ελευθερία κάθε προσώπου να οργανώνει τη ζωή και τις δραστηριότητές του, τόσο τις προσωπικές όσο και τις επαγγελματικές ή εμπορικές.

⁴ Απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, *Orde van Vlaamse Balies* κ.λπ. (C-694/20, EU:C:2022:963).

⁵ Οδηγία 98/5/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Φεβρουαρίου 1998, για τη διευκόλυνση της μόνιμης άσκησης του δικηγορικού επαγγέλματος σε κράτος μέλος διάφορο εκείνου στο οποίο αποκτήθηκε ο επαγγελματικός τίτλος (ΕΕ 1998, L 77, σ. 36).

⁶ Βλ., ιδίως, απόφαση του ΕΔΔΑ της 18ης Ιανουαρίου 2018, *FNASS* κ.λπ. κατά Γαλλίας (ECLI:CE:ECHR:2018:0118JUD004815111, § 153 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Συναφώς, το άρθρο 7 του Χάρτη αντιστοιχεί στο άρθρο 8, παράγραφος 1, της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών και, σύμφωνα με το άρθρο 52, παράγραφος 3, του Χάρτη, το Δικαστήριο λαμβάνει υπόψη, κατά την ερμηνεία των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 του Χάρτη, τα αντίστοιχα δικαιώματα που κατοχυρώνονται στο άρθρο 8, παράγραφος 1, της εν λόγω Σύμβασης, όπως αυτά ερμηνεύονται από το ΕΔΔΑ.

Λαμβάνοντας υπόψη τη νομολογία αυτή, το Δικαστήριο κρίνει ότι η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών για τις διασυνοριακές ρυθμίσεις συνιστά επέμβαση στο δικαίωμα σεβασμού της ιδιωτικής ζωής που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη, καθόσον έχει ως συνέπεια να αποκαλύπτεται στις αρχές το αποτέλεσμα εργασιών φορολογικού σχεδιασμού και φοροτεχνικών εργασιών οι οποίες στηρίζονται στις αποκλίσεις μεταξύ των διαφόρων ισχυόντων εθνικών κανονιστικών πλαισίων και οι οποίες εκτελούνται, στο πλαίσιο προσωπικών, επαγγελματικών ή εμπορικών δραστηριοτήτων, από τον ίδιο τον φορολογούμενο ή από ενδιάμεσο, με αποτέλεσμα η ανωτέρω υποχρέωση να είναι ικανή να αποτρέψει τόσο τον εν λόγω φορολογούμενο όσο και τους συμβούλους του από το να καταρτίζουν και να εφαρμόζουν μηχανισμούς διασυνοριακού φορολογικού σχεδιασμού.

Ωστόσο, μια τέτοια επέμβαση η οποία δεν θίγει την ουσία του δικαιώματος στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής και η οποία συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας και δεν είναι υπέρμετρη σε σχέση με τον σκοπό γενικού συμφέροντος που συνίσταται στην καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και στην πρόληψη των κινδύνων φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, σκοπό τον οποίο επιδιώκει εν προκειμένω η τροποποιημένη οδηγία 2011/16, είναι δικαιολογημένη υπό το πρίσμα του εν λόγω σκοπού. Επομένως, η επίμαχη υποχρέωση υποβολής πληροφοριών δεν προσβάλλει το δικαίωμα στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής, το οποίο νοείται ως το δικαίωμα κάθε προσώπου να οργανώνει την ιδιωτική του ζωή, όπως αυτό κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη.