



## Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
JULIANE KOKOTT  
της 2ας Ιουλίου 2020<sup>1</sup>

**Συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-245/19 και C-246/19**

**État du Grand-duché de Luxembourg**

**κατά**

**B (C-245/19),**

**B,**

**C,**

**D,**

**F.C. (C-246/19),**

**παρισταμένης της:**

**A**

**(Έννομη προστασία κατά αιτήματος παροχής πληροφοριών στον φορολογικό τομέα)**

[αίτηση του Cour administrative (διοικητικού εφετείου, Λουξεμβούργο)  
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογικό δίκαιο – Οδηγία 2011/16/ΕΕ – Διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας – Άρθρο 1, παράγραφος 1 – Άρθρο 5 – Αίτημα παροχής πληροφοριών εκ μέρους φορολογικής αρχής άλλου κράτους μέλους – Διαταγή παροχής πληροφοριών εκ μέρους της λαμβάνουσας αρχής – Προβλέψιμη συνάφεια των ζητούμενων πληροφοριών – Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Άρθρα 7 και 8 – Άρθρο 47 – Δικαίωμα πραγματικής προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου – Μη αναγνώριση δυνατότητας ασκήσεως προσφυγής στον υπόχρεο προς παροχή πληροφοριών, στον φορολογούμενο τον οποίο αφορούν οι πληροφορίες και στους λοιπούς θιγόμενους τρίτους»

### I. Εισαγωγή

1. Η αποτελεσματική καταπολέμηση της φοροαποφυγής και ιδίως της φοροδιαφυγής βρίσκεται, επί του παρόντος, στο επίκεντρο της δημοσιότητας, των νομικών μεταρρυθμίσεων<sup>2</sup> και της νομολογίας του Δικαστηρίου<sup>3</sup>. Αναμφίβολα, ο διεθνής αγώνας κατά της μείωσης και της μετατοπίσεως των κερδών από τους φορολογούμενους (το λεγόμενο σχέδιο BEPS του ΟΟΣΑ<sup>4</sup>) επιτάσσει βελτιωμένη συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών και, ιδίως, αποτελεσματική ανταλλαγή δεδομένων.

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 Η 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), ισχύει πλέον όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2018/822 του Συμβουλίου, της 25ης Μαΐου 2018 (ΕΕ 2018, L 139, σ. 1). Τα κράτη μέλη οφείλουν να εφαρμόζουν τις διατάξεις με τις οποίες συμμορφώνονται προς την τροποποίηση αυτή από την 1η Ιουλίου 2020.

3 Αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 2019, N Luxembourg 1 κ.λπ. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16, ΕΥ:C:2019:134), καθώς και T Danmark και Y Denmark (C-116/16 και C-117/16, ΕΥ:C:2019:135), και προτάσεις μου στις υποθέσεις αυτές (C-115/16, ΕΥ:C:2018:143, C-116/16, ΕΥ:C:2018:144, C-117/16, ΕΥ:C:2018:145, C-118/16, ΕΥ:C:2018:146, C-119/16, ΕΥ:C:2018:147, και C-299/16, ΕΥ:C:2018:148).

4 Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης, Base Erosion and Profit Shifting.

2. Η παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την άλλη όψη ενός αποτελεσματικού συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών: τα έννομα δικαιώματα (παραδείγματος χάρη το θεμελιώδες δικαίωμα προστασίας των δεδομένων) των προσώπων που υπέχουν υποχρέωση παροχής πληροφοριών, των φορολογουμένων και άλλων τρίτων –οι οποίοι ενδέχεται να μην γνωρίζουν τη γνωστοποίηση των δεδομένων τους. Στην προκειμένη περίπτωση, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου είχε αποκλείσει ρητώς διά νόμου τη δυνατότητα ασκήσεως προσφυγής κατά διαταγών παροχής πληροφοριών.

3. Συναφώς, στην υπόθεση *Berlioz*<sup>5</sup>, το Δικαστήριο έκρινε ότι το πρόσωπο που υποχρεούται να παράσχει πληροφορίες στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ εθνικών φορολογικών αρχών, δυνάμει της οδηγίας 2011/16<sup>6</sup>, δικαιούται να ελέγξει εμμέσως τη νομιμότητα της διαταγής παροχής πληροφοριών στο κράτος μέλος προς το οποίο απευθύνεται το αίτημα, στο πλαίσιο προσφυγής κατά αποφάσεως περί επιβολής προστίμου που επέβαλε η λαμβάνουσα αρχή λόγω της αρνήσεως παροχής πληροφοριών<sup>7</sup>.

4. Η εξεταζόμενη αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά προσφυγή η οποία βάλλει άμεσα κατά της διαταγής παροχής πληροφοριών που εξέδωσε εθνική φορολογική αρχή, η οποία έχει την πρόθεση ή την υποχρέωση να παράσχει πληροφορίες στην αιτούσα φορολογική αρχή άλλου κράτους μέλους. Στο πλαίσιο αυτό, αντιτάσσεται όχι μόνον ο υπόχρεος παροχής πληροφοριών, αλλά και οι φορολογούμενοι και οι λοιποί θιγόμενοι τρίτοι.

5. Το Δικαστήριο πρέπει να διευκρινίσει αν η διαταγή παροχής πληροφοριών δυνάμει της οδηγίας 2011/16 συνιστά επέμβαση στα θεμελιώδη δικαιώματα του υπόχρεου παροχής πληροφοριών, του φορολογουμένου και άλλων θιγόμενων τρίτων, κατά της οποίας πρέπει να είναι δυνατή η άσκηση πραγματικής προσφυγής βάσει του άρθρου 47 του Χάρτη. Επιπλέον, τίθεται το ζήτημα κατά πόσον το αίτημα πρέπει να είναι συγκεκριμένο και ακριβές σε σχέση με τα πρόσωπα που αφορά, ούτως ώστε η λαμβάνουσα φορολογική αρχή να μπορεί να εκτιμήσει την «προβλέψιμη συνάφεια» των ζητούμενων πληροφοριών για τη φορολογική διαδικασία στο άλλο κράτος μέλος. Πράγματι, η προβλεπόμενη από την οδηγία 2011/16 διοικητική συνεργασία έχει ως αντικείμενο μόνον πληροφορίες που «κατά πάσα πιθανότητα, έχουν σημασία».

## II. Το νομικό πλαίσιο

### A. Το δίκαιο της Ένωσης

#### 1. Ο Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης

6. Το άρθρο 7 του Χάρτη («Σεβασμός της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής») ορίζει τα εξής:

«Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα στο σεβασμό της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής του, της κατοικίας του και των επικοινωνιών του.»

7. Το άρθρο 8 του Χάρτη («Προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα») προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα στην προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που το αφορούν.

5 Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373).

6 Εν προκειμένω, η οδηγία 2011/16 εφαρμόζεται όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2016/2258 του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 2016 (ΕΕ 2016, L 342, σ. 1).

7 Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 59 και σημείο 2 του διατακτικού).

2. Η επεξεργασία αυτών των δεδομένων πρέπει να γίνεται νομίμως, για καθορισμένους σκοπούς και με βάση τη συγκατάθεση του ενδιαφερομένου ή για άλλους θεμιτούς λόγους που προβλέπονται από το νόμο. Κάθε πρόσωπο δικαιούται να έχει πρόσβαση στα συλλεγμένα δεδομένα που το αφορούν και να επιτυγχάνει τη διόρθωσή τους.

3. [...]»

8. Το άρθρο 47, παράγραφος 1, του Χάρτη ρυθμίζει το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής:

«Κάθε πρόσωπο του οποίου παραβιάστηκαν τα δικαιώματα και οι ελευθερίες που διασφαλίζονται από το δίκαιο της Ένωσης, έχει δικαίωμα πραγματικής προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου, τηρουμένων των προϋποθέσεων που προβλέπονται στο παρόν άρθρο.»

2. *Η οδηγία 2011/16*

9. Η αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας 2011/16 έχει ως εξής:

«[...] 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 πληροφοριών“ ή να ζητούν πληροφορίες που είναι απίθανο να αφορούν φορολογικές υποθέσεις ενός φορολογουμένου. [...]»

10. Το άρθρο 1 ορίζει το αντικείμενο της οδηγίας 2011/16:

«1. 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.

2. [...]

3. Η παρούσα οδηγία δεν θίγει την εφαρμογή των κανόνων αμοιβαίας συνδρομής επί ποινικών υποθέσεων στα κράτη μέλη. Επίσης, δεν θίγει την τήρηση τυχόν υποχρεώσεων που υπέχουν τα κράτη μέλη σε σχέση με την ευρύτερη διοικητική συνεργασία βάσει άλλων νομικών πράξεων, συμπεριλαμβανομένων των διμερών ή πολυμερών συμφωνιών.»

11. Το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16 προβλέπει τη διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος:

«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.»

12. Το άρθρο 6 της οδηγίας 2011/16 ρυθμίζει την εκτέλεση του αιτήματος παροχής πληροφοριών:

«1. Η λαμβάνουσα αρχή μεριμνά για τη διεξαγωγή των τυχόν διοικητικών ερευνών οι οποίες απαιτούνται για τη συγκέντρωση των πληροφοριών που αναφέρονται στο άρθρο 5.

2. [...]

3. Προκειμένου να συγκεντρώσει τις αιτούμενες πληροφορίες ή να διεξαγάγει την αιτούμενη διοικητική έρευνα, η αρχή-αποδέκτης ακολουθεί τις ίδιες διαδικασίες όπως όταν ενεργεί με δική της πρωτοβουλία ή κατόπιν αιτήματος άλλης αρχής η οποία έχει την έδρα της στο οικείο κράτος-μέλος.

4. [...]»

13. Τέλος, το άρθρο 25 της οδηγίας 2011/16 διευκρινίζει ότι η προστασία των δεδομένων ισχύει και στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας.

## ***B. Το διεθνές δίκαιο***

### *1. Η Σύμβαση σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα*

14. Τα κράτη μέλη του Συμβουλίου της Ευρώπης και τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ υπέγραψαν, στις 25 Ιανουαρίου 1988, τη Σύμβαση σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα<sup>8</sup>. Όλα τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν κυρώσει τη Σύμβαση σχετικά με την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα.

15. Για όλα τα είδη διοικητικής συνδρομής ισχύει το άρθρο 23 της συμβάσεως περί προσφυγών:

«1. Προσφυγή κατά των μέτρων που έλαβε το κράτος προς το οποίο απευθύνεται το αίτημα δυνάμει της παρούσας συμβάσεως ασκούνται μόνον ενώπιον των αρμοδίων αρχών του κράτους αυτού.

2. [...]

3. Μόλις εκδοθεί οριστική απόφαση επί της προσφυγής, το κράτος μέλος προς το οποίο απευθύνεται το αίτημα ενημερώνει το άλλο κράτος σχετικά με την απόφαση αυτή και τις επιπτώσεις της στο αίτημα διοικητικής συνδρομής.»

### *2. Το υπόδειγμα συμβάσεως του ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας*

16. Το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ εξέδωσε, στις 30 Ιουλίου 1963, σύσταση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (υπόδειγμα συμβάσεως του ΟΟΣΑ)<sup>9</sup>.

17. Το άρθρο 26, παράγραφος 1, του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ αφορά την ανταλλαγή πληροφοριών και προβλέπει τα εξής:

«1. Οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλομένων κρατών ανταλλάσσουν τις αναγκαίες πληροφορίες για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας συμβάσεως ή της εσωτερικής τους νομοθεσίας σχετικά με τους φόρους κάθε είδους ή ονομασίας οι οποίοι εισπράττονται για λογαριασμό των συμβαλλομένων κρατών, των πολιτικών υποδιαιρέσεων ή των οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεώς τους, στον βαθμό που η φορολογία που προβλέπεται με αυτήν δεν είναι αντίθετη με τη σύμβαση. [...]»

<sup>8</sup> Συμβούλιο της Ευρώπης, Série des traités européens – αριθ. 127, όπως τροποποιήθηκε με το πρωτόκολλο του 2010, Série des traités européens – αριθ. 208. Μόνον το αγγλικό και το γαλλικό κείμενο της συμβάσεως είναι επίσημα.

<sup>9</sup> Recommendation concerning the Avoidance of Double Taxation/Recommandation concernant la suppression des doubles impositions. Το τρέχον υπόδειγμα συμβάσεως του ΟΟΣΑ φέρει ημερομηνία 21 Νοεμβρίου 2017.

### 3. Η φορολογική σύμβαση μεταξύ Λουξεμβούργου και Ισπανίας

18. Από το 1988 ισχύει η φορολογική σύμβαση της 3ης Ιουνίου 1986 μεταξύ του Λουξεμβούργου και του Βασιλείου της Ισπανίας<sup>10</sup>, η οποία υπογράφηκε στη Μαδρίτη στις 3 Ιουνίου 1986. Το άρθρο 27, παράγραφος 1, της εν λόγω φορολογικής συμβάσεως ρυθμίζει την ανταλλαγή πληροφοριών και συμπίπτει με το άρθρο 26, παράγραφος 1, του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ.

### Γ. Το λουξεμβουργιανό δίκαιο

#### 1. Ο νόμος της 29ης Μαρτίου 2013

19. Το Λουξεμβούργο μετέφερε την οδηγία 2011/16 στο εσωτερικό δίκαιο με τον νόμο της 29ης Μαρτίου 2013<sup>11</sup>.

20. Το άρθρο 6 του νόμου της 29ης Μαρτίου 2013 ορίζει τα εξής:

«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 διαλαμβανόμενους στο άρθρο 1 φόρους, τις οποίες είτε έχει στη διάθεσή της είτε αποκτά μετά από διοικητική έρευνα.»

#### 2. Ο νόμος της 25ης Νοεμβρίου 2014

21. Ακολούθως, εκδόθηκε ο νόμος της 25ης Νοεμβρίου 2014, σχετικά με τη διαδικασία που εφαρμόζεται για την κατόπιν υποβολής σχετικού αιτήματος ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας<sup>12</sup>. Το άρθρο 1 του νόμου αυτού προβλέπει τα εξής:

«1. Από τη θέση του σε ισχύ, ο παρών νόμος εφαρμόζεται στα αιτήματα ανταλλαγής πληροφοριών που έχουν υποβληθεί στον τομέα της φορολογίας από την αρμόδια αρχή αιτούντος κράτους δυνάμει:

[...]

4. του τροποποιημένου νόμου της 29ης Μαρτίου 2013 σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας [...].»

22. Το άρθρο 2 του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014 ορίζει τα εξής:

«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.

10 Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume d'Espagne tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à prévenir la fraude et l'évasion fiscales/Convenio entre el Reino de España y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la Renta y el Patrimonio y para prevenir el fraude y la evasión fiscal, όπως τροποποιήθηκε με το πρωτόκολλο της 10ης Νοεμβρίου 2009.

11 Νόμος περί μεταφοράς της οδηγίας 2011/16 στην εσωτερική έννομη τάξη, *Mémorial A* 2013, σ. 756.

12 *Mémorial A* 2014, σ. 4170.

[...]»

23. Το άρθρο 3 του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014 προέβλεπε τα ακόλουθα:

«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.

[...]»

24. Το άρθρο 5, παράγραφος 1, του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014 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.»

25. Το άρθρο 6 του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014 είχε ως 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 αυτή ασκείται εντός προθεσμίας ενός μηνός από την κοινοποίηση της αποφάσεως στον κάτοχο των πληροφοριών που ζητήθηκαν. Η προσφυγή έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα. Κατά παρέκκλιση από τους κανόνες διοικητικής δικονομίας, δεν επιτρέπεται η υποβολή άνω του ενός υπομνήματος ανά διάδικο, συμπεριλαμβανομένου του εισαγωγικού δικογράφου της προσφυγής. Το υπόμνημα απαντήσεως πρέπει να κατατίθεται εντός προθεσμίας ενός μηνός από την ημερομηνία καταθέσεως του εισαγωγικού δικογράφου στον γραμματέα του δικαστηρίου. Σε κάθε περίπτωση, προς το συμφέρον της διερευνήσεως της υποθέσεως, ο πρόεδρος του τμήματος που καλείται να αποφανθεί επί της υποθέσεως δύναται να διατάξει αυτεπαγγέλτως την κατάθεση συμπληρωματικών υπομνημάτων, εντός προθεσμίας που ο ίδιος ορίζει. Το διοικητικό πρωτοδικείο αποφαινεται εντός ενός μηνός από την κατάθεση του υπομνήματος απαντήσεως ή από τη λήξη της προθεσμίας για την κατάθεση των συμπληρωματικών υπομνημάτων.»

3. Ο νόμος της 1ης Μαρτίου 2019

26. Ο νόμος της 1ης Μαρτίου 2019 για την τροποποίηση του νόμου της 25ης Νοεμβρίου<sup>13</sup> τέθηκε σε ισχύ στις 9 Μαρτίου 2019. Ο νόμος της 1ης Μαρτίου 2019 τροποποίησε, μεταξύ άλλων, το άρθρο 3, παράγραφος 1, και το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014.

<sup>13</sup> *Mémorial A* 2019, σ. 112.



27. Το άρθρο 3, παράγραφος 1, του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014 προβλέπει πλέον ότι η αρμόδια φορολογική αρχή επιβεβαιώνει ότι οι ζητούμενες πληροφορίες σε σχέση με την ταυτότητα του φορολογουμένου και του κατόχου των πληροφοριών, καθώς και με τις ανάγκες του οικείου φορολογικού ελέγχου δεν στερούνται κάθε προβλέψιμης συνάφειας.

28. Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014, ο κάτοχος των πληροφοριών έχει δικαίωμα προσφυγής, καθόσον μπορεί να ασκήσει προσφυγή ακυρώσεως ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου κατά της διαταγής που προβλέπει το άρθρο 3, παράγραφος 3.

### **III. Οι κύριες δίκες και οι αιτήσεις προδικαστικών αποφάσεων**

29. Οι κύριες δίκες αφορούν δύο αιτήματα παροχής πληροφοριών τα οποία υπέβαλε η ισπανική φορολογική αρχή προς τη λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή. Η ισπανική φορολογική αρχή στηρίζει τα αιτήματα αυτά στη φορολογική σύμβαση μεταξύ Λουξεμβούργου και Ισπανίας της 3ης Ιουνίου 1986 και στην οδηγία 2011/16. Αμφότερα τα αιτήματα παροχής πληροφοριών αφορούν την καλλιτέχνιδα F.C. που κατοικεί στην Ισπανία.

#### **1. Το ιστορικό της υποθέσεως C-245/19**

30. Κατόπιν του πρώτου αιτήματος παροχής πληροφοριών της 18ης Οκτωβρίου 2016, ο Directeur de l'administration des contributions directes de Luxembourg (διευθυντής της υπηρεσίας άμεσης φορολογίας, Λουξεμβούργο) εξέδωσε, στις 16 Ιουνίου 2017, διαταγή κατά της εταιρίας λουξεμβουργιανού δικαίου B. Με τη διαταγή αυτή ζήτησε κατ' αρχάς από την εταιρία B να προσκομίσει αντίγραφα των συμβάσεων σχετικά με τα δικαιώματα της F.C. που είχε συνάψει η εταιρία B με τις εταιρίες E και F για την περίοδο από το 2011 έως το 2014.

31. Ζήτησε επίσης από την εταιρία B να παράσχει τις ακόλουθες πληροφορίες και έγγραφα:

«Παρακαλείσθε να χορηγήσετε αντίγραφα κάθε άλλης συμβάσεως των οικονομικών ετών 2011 έως 2014 και κάθε άλλης συμβάσεως, η οποία συνήφθη προγενεστέρως ή μεταγενεστέρως και ήταν σε ισχύ κατά τη διάρκεια των προαναφερομένων οικονομικών ετών σχετικά με την καλλιτέχνιδα F.C.»

32. Τέλος, ζήτησε από την εταιρία B να προσκομίσει αντίγραφα όλων των τιμολογίων που είχαν εκδοθεί και παραληφθεί σχετικά με τις συμβάσεις αυτές, καθώς και τον τρόπο εισπράξεως και πληρωμής τους, αλλά και αναλυτικά στοιχεία των τραπεζικών λογαριασμών και των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, στα οποία είναι κατατεθειμένα τα ταμειακά διαθέσιμα που έχουν περιληφθεί στον ισολογισμό.

33. Η επιστολή περιείχε την επισήμανση ότι, δυνάμει του άρθρου 6 του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014, δεν μπορεί να ασκηθεί προσφυγή κατά της εν λόγω διαταγής.

#### **2. Το ιστορικό της υποθέσεως C-246/19**

34. Κατόπιν του δεύτερου αιτήματος παροχής πληροφοριών της 16ης Μαρτίου 2017, η λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή εξέδωσε, στις 29 Μαΐου 2017, διαταγή κατά της τράπεζας A που είναι εγκατεστημένη στο Λουξεμβούργο. Με τη διαταγή αυτή, ζήτησε από την τράπεζα A να γνωστοποιήσει, για την περίοδο από το 2011 έως το 2014, τους πραγματικούς κατόχους συγκεκριμένου τραπεζικού λογαριασμού, το όνομα του πληρεξουσίου προσώπου ή τα ονόματα των πληρεξουσίων προσώπων που είχαν πρόσβαση στον τραπεζικό λογαριασμό, καθώς και το όνομα του

προσώπου ή τα ονόματα των προσώπων που άνοιξαν τον λογαριασμό, ακόμη και αν η ημερομηνία ανοίγματος του λογαριασμού δεν εμπίπτει στην περίοδο που καλύπτει η σχετική διαταγή, καθώς και να προσκομίσει αποσπάσματα κινήσεως του λογαριασμού για την εν λόγω περίοδο και τους πραγματικούς δικαιούχους του λογαριασμού.

35. Ζήτησε επίσης από την τράπεζα A να παράσχει τις ακόλουθες πληροφορίες και έγγραφα για την περίοδο από το 2011 έως το 2014:

- «Παρακαλείσθε να γνωστοποιήσετε αν ο λογαριασμός [...] άνοιξε μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, παρακαλείσθε να ενημερώσετε αν τα κεφάλαια προέρχονται από άλλον λογαριασμό που είχε ανοιχθεί στο ίδρυμά σας και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, παρακαλείσθε να προσκομίσετε τα αποσπάσματα κινήσεως του άλλου λογαριασμού για την εν λόγω περίοδο.
- Παρακαλείσθε να γνωστοποιήσετε όλα τα περιουσιακά στοιχεία που κατείχε η F.C. για την εταιρία D, την εταιρία B ή για άλλες εταιρίες ελεγχόμενες από την F.C. κατά την περίοδο αυτή και να προσκομίσετε τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία.
- Παρακαλείσθε να γνωστοποιήσετε όλα τα περιουσιακά στοιχεία των οποίων πραγματικός δικαιούχος ήταν η F.C. κατά την εν λόγω περίοδο και να προσκομίσετε τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία.»

36. Τέλος, η λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή ζήτησε από την τράπεζα A να προσκομίσει αντίγραφα όλων των σχετικών με την προηγούμενη διαταγή εγγράφων. Η επιστολή περιείχε επίσης την επισήμανση ότι, δυνάμει του άρθρου 6 του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014, δεν μπορεί να ασκηθεί προσφυγή κατά της διαταγής.

### **3. Οι διοικητικές προσφυγές στις κύριες δίκες**

37. Στις 17 Ιουλίου 2017, η εταιρία B (υπόθεση C-245/19) και η F.C., καθώς και οι εταιρίες B, C και D (υπόθεση C-246/19) άσκησαν προσφυγές ενώπιον του tribunal administratif (διοικητικού πρωτοδικείου, Λουξεμβούργο) κατά των διαταγών της λουξεμβουργιανής φορολογικής αρχής της 29ης Μαΐου και της 16ης Ιουνίου 2017 και ζήτησαν την τροποποίηση ή, επικουρικώς, την ακύρωση των διαταγών αυτών. Η τράπεζα A παρενέβη στη δεύτερη διαδικασία.

38. Με αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 2018, το tribunal administratif (διοικητικό πρωτοδικείο) δέχθηκε εν μέρει τις προσφυγές. Αφενός, ακύρωσε την απόφαση της 29ης Μαΐου 2017 (υπόθεση C-245/19) στο μέτρο που αυτή υποχρέωνε την εταιρία B να προσκομίσει αντίγραφα κάθε άλλης συμβάσεως των οικονομικών ετών 2011 έως 2014 πέραν των συμβάσεων σχετικά με τα δικαιώματα της F.C. που είχε συνάψει η εταιρία B με τις εταιρίες E και F και κάθε άλλης συμβάσεως, η οποία συνήφθη προγενεστέρως ή μεταγενεστέρως και ήταν σε ισχύ κατά τη διάρκεια των προαναφερομένων οικονομικών ετών σχετικά με την καλλιτέχνίδα F.C.

39. Αφετέρου, ακύρωσε την απόφαση της 16ης Ιουνίου 2017 (υπόθεση C-246/19) στο μέτρο που υποχρέωνε την τράπεζα A,

- σε περίπτωση που ο εξεταζόμενος τραπεζικός λογαριασμός είχε ανοιχθεί μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, να διευκρινίσει αν τα κεφάλαια προέρχονται από άλλον λογαριασμό που είχε ανοιχθεί στο τραπεζικό ίδρυμα και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, να προσκομίσει αποσπάσματα κινήσεως του άλλου λογαριασμού για την εν λόγω περίοδο,



- να γνωστοποιήσει όλα τα περιουσιακά στοιχεία που κατείχε η φορολογούμενη για εταιρίες τις οποίες ήλεγχε κατά την εν λόγω περίοδο, πέραν των εταιριών Β και D, και να προσκομίσει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία, και
- να γνωστοποιήσει όλα τα περιουσιακά στοιχεία των οποίων την πραγματική δικαιούχος ήταν η φορολογούμενη κατά την εν λόγω περίοδο και να προσκομίσει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία.

40. Το tribunal administratif (διοικητικό πρωτοδικείο) στήριξε το παραδεκτό των προσφυγών στο γεγονός ότι το άρθρο 6 του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014 αντιβαίνει στο άρθρο 47 του Χάρτη και, ως εκ τούτου, δεν πρέπει να εφαρμοστεί. Επί της ουσίας, έκρινε ότι οι πληροφορίες που ζήτησε η λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή στερούνταν «προβλέψιμης συνάφειας» κατά την έννοια της οδηγίας 2011/16.

41. Στις 24 Ιουλίου 2018, το Λουξεμβούργο άσκησε έφεση κατά των αποφάσεων αυτών ενώπιον του Cour administrative (διοικητικού εφετείου, Λουξεμβούργο). Πιο συγκεκριμένα, το Λουξεμβούργο υποστηρίζει, αφενός, ότι το λουξεμβουργιανό δίκαιο επιτρέπει μόνον την άσκηση προσφυγής κατά της επιβολής προστίμου ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Θεωρεί ότι τούτο πληροί τις απαιτήσεις του άρθρου 47 του Χάρτη. Αφετέρου, οι πληροφορίες που ζήτησαν οι ισπανικές αρχές «έχουν σημασία, κατά πάσα πιθανότητα».

#### **4. Η αίτηση προδικαστικής απόφασης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

42. Υπό τις συνθήκες αυτές, με διατάξεις της 14ης Μαρτίου 2019, το Cour administrative (διοικητικό εφετείο) ανέστειλε τις ενώπιόν του διαδικασίες και υπέβαλε στο Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα στην υπόθεση C-245/19:

- 1) Έχουν τα άρθρα 7, 8 και 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, εξεταζόμενα ενδεχομένως σε συνδυασμό με το άρθρο 47 του Χάρτη, την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική 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 απόφασης 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 ΟΟΣΑ, 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;

43. Στην υπόθεση C-246/19, το Cour administrative (διοικητικό εφετείο) υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:

- 1) Έχουν τα άρθρα 7, 8 και 52, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εξεταζόμενα ενδεχομένως σε συνδυασμό με το άρθρο 47 του εν λόγω Χάρτη, την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική 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 η έρευνα στο αιτούν κράτος μέλος καθώς και τρίτου ενδιαφερόμενου κατά αποφάσεως διά της οποίας η αρμόδια υπηρεσία του εν λόγω κράτους μέλους υποχρεώνει κάτοχο πληροφοριών 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 ΟΟΣΑ, 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;

#### **IV. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου**

44. Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 26ης Απριλίου 2019, οι υποθέσεις C-245/19 και C-246/19 ενώθηκαν προς διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως.

45. Στο πλαίσιο της διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως ενώπιον του Δικαστηρίου, κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις το Λουξεμβούργο, το Βασίλειο του Βελγίου, η Ισπανία, η Γαλλική Δημοκρατία, η Ελληνική Δημοκρατία, η Δημοκρατία της Πολωνίας και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 26ης Μαΐου 2020 παρέστησαν το Λουξεμβούργο, η Ισπανία, η Γαλλία και η Επιτροπή.

#### **V. Νομική εκτίμηση**

##### ***A. Επί των πρώτων προδικαστικών ερωτημάτων***

46. Με τα πρώτα προδικαστικά ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν το άρθρο 47 του Χάρτη έχει την έννοια ότι ο αποδέκτης διαταγής παροχής πληροφοριών, ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος και ο ενδιαφερόμενος τρίτος πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να ασκήσουν πραγματική προσφυγή κατά της διαταγής παροχής πληροφοριών της λαμβάνουσας αρχής. Συναφώς, έχει σημασία το αν οι εν λόγω ομάδες προσώπων θίγονται ως προς τα δικαιώματά τους που απορρέουν από τα άρθρα 7 και 8 του Χάρτη (σεβασμός της ιδιωτικής ζωής, προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα).

*1. Παράβαση του άρθρου 47 του Χάρτη σε σχέση με τον αποδέκτη της διαταγής παροχής πληροφοριών (C-245/19)*

47. Με νόμο της 1ης Μαρτίου 2019, το Λουξεμβούργο παρέσχε στον αποδέκτη τη δυνατότητα ασκήσεως άμεσης προσφυγής κατά της διαταγής παροχής πληροφοριών. Τούτο όμως δεν επηρεάζει το παραδεκτό του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος στην υπόθεση C-245/19. Πιο συγκεκριμένα, ο αποδέκτης στην προκειμένη υπόθεση άσκησε προσφυγή πριν από την έναρξη ισχύος του νόμου της 1ης Μαρτίου 2019.

48. Το αν η μη αναγνώριση δυνατότητας ασκήσεως προσφυγής κατά διαταγής παροχής πληροφοριών στο πλαίσιο της διασυνοριακής ανταλλαγής πληροφοριών παραβιάζει τα δικαιώματα του αποδέκτη κατά την έννοια του άρθρου 47 του Χάρτη εξαρτάται από το αν η διαταγή παροχής πληροφοριών εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Χάρτη και αφορά «δικαιώματα και ελευθερίες που διασφαλίζονται από το δίκαιο της Ένωσης».

*α) Η διαταγή παροχής πληροφοριών ως εφαρμογή του δικαιού της Ένωσης*

49. Κατά το άρθρο 51, παράγραφος 1, του Χάρτη, οι διατάξεις του Χάρτη απευθύνονται στα κράτη μέλη μόνον όταν αυτά εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης.

50. Στην υπόθεση *Berlioz*, το Δικαστήριο έκρινε ήδη ότι κράτος μέλος θέτει σε εφαρμογή το δίκαιο της Ένωσης, όταν προβλέπει χρηματική κύρωση για τον διοικούμενο που αρνείται να παράσχει πληροφορίες στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ φορολογικών αρχών διενεργούμενης, ιδίως, βάσει των διατάξεων της οδηγίας 2011/16<sup>14</sup>.

51. Εάν η διαταγή επιβολής προστίμου, η οποία δεν ρυθμίζεται από την οδηγία 2011/16, συνιστά εφαρμογή του δικαιού της Ένωσης, τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο για την προβλεπόμενη στο άρθρο 6, παράγραφος 3, της οδηγίας 2011/16 εκτέλεση αιτήματος παροχής πληροφοριών από τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους προς το οποίο απευθύνεται το αίτημα. Επομένως, η προκειμένη περίπτωση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Χάρτη.

*β) Παράβαση του άρθρου 47 του Χάρτη*

52. Η μη αναγνώριση δυνατότητας ασκήσεως προσφυγής κατά της διαταγής παροχής πληροφοριών, επομένως, συνιστά παράβαση του άρθρου 47 του Χάρτη όσον αφορά τον αποδέκτη της εν λόγω διαταγής, εφόσον αυτή ενδέχεται να παραβιάζει τα δικαιώματα ή τις ελευθερίες του που κατοχυρώνονται στο δίκαιο της Ένωσης.

53. Βεβαίως, η οδηγία 2011/16 θεσπίζει μόνον κανόνες σχετικούς με τη διοικητική συνεργασία των κρατών μελών. Συνεπώς, δεν περιλαμβάνει δικαιώματα για τους ιδιώτες. Ωστόσο, στο πλαίσιο εφαρμογής της οδηγίας 2011/16, ο διοικούμενος δύναται να επικαλεσθεί το άρθρο 47 του Χάρτη και να προσφύγει ενώπιον δικαστηρίου<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 42 και σημείο 1 του διατακτικού).

<sup>15</sup> Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψεις 45 επ.).

54. Όσον αφορά τον αποδέκτη της διαταγής παροχής πληροφοριών, παρέλκει η διερεύνηση σχετικά με το αν και ποια συγκεκριμένα θεμελιώδη δικαιώματα του Χάρτη ενδέχεται να παραβιάζονται. Πράγματι, όπως έκρινε το Δικαστήριο στην υπόθεση *Berlioz*, το ενδεχόμενο αυτό υφίσταται πάντοτε για τον αποδέκτη επαχθούς μέτρου που λαμβάνει η δημόσια εξουσία<sup>16</sup>.

55. Τούτο ισχύει ομοίως για τον αποδέκτη διαταγής παροχής πληροφοριών και για τον αποδέκτη πράξεως επιβολής προστίμου. Δηλαδή, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζουν ορισμένα κράτη μέλη, η διαταγή παροχής πληροφοριών συνιστά ήδη πράξη βλαπτική για τον αποδέκτη της. Η επιβολή τέτοιας υποχρέωσης παροχής πληροφοριών – η οποία συνδέεται επίσης με επιβολή προστίμων – δεν αποτελεί απλώς προπαρασκευαστικό μέτρο. Αφενός, ο αποδέκτης υποχρεώνεται άμεσα να προβεί σε συγκεκριμένη πράξη – εν προκειμένω στην παροχή πληροφοριών. Αφετέρου, δεν υφίσταται προπαρασκευή βλαπτικής πράξεως έναντι του υπόχρεου παροχής πληροφοριών. Τούτο συνιστά, στην καλύτερη περίπτωση, προπαρασκευή της πράξεως επιβολής φόρου που απευθύνεται στον φορολογούμενο. Η διαταγή παροχής πληροφοριών δεν είναι ούτε προπαρασκευαστικό μέτρο πράξεως επιβολής προστίμου. Πιο συγκεκριμένα, η πράξη επιβολής προστίμου συνιστά κύρωση για τη μη συμμόρφωση προς τη διαταγή παροχής πληροφοριών και δεν αποτελεί σκοπό της εν λόγω διαταγής.

56. Το συμπέρασμα αυτό, αντιθέτως προς την εκτίμηση του Λουξεμβούργου, δεν αναιρείται ούτε από τη δυνατότητα παρεμπόδισης προσφυγής – όπως αυτή που καθιέρωσε το Δικαστήριο στην υπόθεση *Berlioz* μέσω της δυνατότητας ασκήσεως προσφυγής κατά ενδεχόμενης πράξεως επιβολής προστίμου<sup>17</sup>.

57. Σε ένα κράτος δικαίου, όπως και σε μια Ένωση δικαίου, δεν είναι εύλογο να απαιτείται από τον ενδιαφερόμενο να παραβεί διοικητική διαταγή, προκειμένου να είναι σε θέση να ελέγξει, παρεμπιπτόντως, τη νομιμότητα της διαταγής<sup>18</sup>. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο όταν – όπως και στην προκειμένη περίπτωση την οποία ορθώς επισημαίνει η Επιτροπή – απόκειται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής να κινήσει διαδικασία περί επιβολής προστίμου. Σε τέτοια περίπτωση, δηλαδή, η φορολογική αρχή θα είχε τη δυνατότητα να αποτρέψει τον έλεγχο νομιμότητας του αιτήματος παροχής πληροφοριών αποφεύγοντας την κίνηση διαδικασίας περί επιβολής προστίμου.

### γ) Συμπέρασμα

58. Ο αποδέκτης διαταγής παροχής πληροφοριών που εκδόθηκε στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ φορολογικών αρχών των κρατών μελών βάσει της οδηγίας 2011/16, έχει το δικαίωμα να υποβάλει τη νομιμότητα της αποφάσεως αυτής σε δικαστικό έλεγχο δυνάμει του άρθρου 47 του Χάρτη. Επομένως, ο αποκλεισμός της δικαστικής προστασίας του αποδέκτη διαταγής παροχής πληροφοριών αντιβαίνει στο άρθρο 47 του Χάρτη.

### 2. Παράβαση του άρθρου 47 του Χάρτη ως προς τους φορολογούμενους τους οποίους αφορά η διαταγή παροχής πληροφοριών (C-246/19)

59. Επιπλέον, πρέπει να διευκρινισθεί αν συνιστά παράβαση του άρθρου 47 του Χάρτη η μη αναγνώριση δυνατότητας ασκήσεως προσφυγής στους φορολογούμενους τους οποίους αφορά εμμέσως διαταγή παροχής πληροφοριών που απευθύνεται σε άλλο πρόσωπο.

16 Πάγια νομολογία, αποφάσεις της 13ης Σεπτεμβρίου 2018, *UBS Europe* κ.λπ. (C-358/16, EU:C:2018:715, σκέψη 56), και της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 51), διάταξη της 17ης Νοεμβρίου 2005, *Minoan Lines* κατά Επιτροπής (C-121/04 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2005:695, σκέψη 30), και αποφάσεις της 22ας Οκτωβρίου 2002, *Roquette Frères* (C-94/00, EU:C:2002:603, σκέψη 27), και της 21ης Σεπτεμβρίου 1989, *Hoechst* κατά Επιτροπής (46/87 και 227/88, EU:C:1989:337, σκέψη 19).

17 Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 59 και σημείο 2 του διατακτικού).

18 Βλ. αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2013, *Inuit Tapiriit Kanatami* κ.λπ. κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου (C-583/11 P, EU:C:2013:625, σκέψη 104), και της 13ης Μαρτίου 2007, *Unibet* (C-432/05, EU:C:2007:163, σκέψη 64).



60. Η έκδοση της διαταγής παροχής πληροφοριών στο πλαίσιο διασυνοριακής ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών αποτελεί εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης. Επομένως, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Χάρτη (βλ. σημεία 49 επ. των παρούσων προτάσεων).

*α) Η ενδεχόμενη παραβίαση των θεμελιωδών δικαιωμάτων των εμμέσως θιγόμενων φορολογουμένων*

61. Για να εφαρμοσθεί το άρθρο 47 του Χάρτη θα έπρεπε να θίγονται δικαιώματα ή ελευθερίες των φορολογουμένων. Προσβολή του θεμελιώδους δικαιώματος των φορολογουμένων στην προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα είναι δυνατή, όταν φορολογική αρχή υποχρεώνει άλλο πρόσωπο (στην υπόθεση C-246/19, μια τράπεζα) να παράσχει πληροφορίες σχετικά με τους τραπεζικούς λογαριασμούς, τις εταιρικές συμμετοχές και τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία των εν λόγω φορολογουμένων.

62. Κατά το άρθρο 8, παράγραφος 1, του Χάρτη, κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα στην προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που το αφορούν.

63. Δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα συνιστούν όλες οι πληροφορίες που αφορούν πρόσωπο του οποίου η ταυτότητα είναι γνωστή ή μπορεί να εξακριβωθεί<sup>19</sup>. Οι πληροφορίες σχετικά με το ύψος των εισοδημάτων είναι δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα<sup>20</sup>. Το ίδιο ισχύει και για τις πληροφορίες σχετικά με τα τραπεζικά στοιχεία. Συναφώς, μπορεί να γίνει χρήση της πλούσιας νομολογίας του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου σχετικά με το άρθρο 8 της ΕΣΔΑ<sup>21</sup>.

64. Η προκειμένη υπόθεση αφορά πληροφορίες σχετικά με λογαριασμούς, υπόλοιπα λογαριασμών, λοιπά περιουσιακά στοιχεία και συμμετοχές φυσικού προσώπου σε εταιρίες, δηλαδή δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα. Συνεπώς, εμπίπτει στο πεδίο προστασίας του άρθρου 8 του Χάρτη.

65. Η υποχρέωση διαβίβασης των στοιχείων αυτών στη φορολογική αρχή από τον αποδέκτη της διαταγής παροχής πληροφοριών θίγει το θεμελιώδες δικαίωμα των φορολογουμένων. Αντιθέτως προς την εκτίμηση ορισμένων κρατών μελών, η επέμβαση στο θεμελιώδες δικαίωμα δεν μπορεί να αποκλεισθεί με το σκεπτικό ότι η διαταγή δεν συνιστά βλαπτική πράξη, αλλά μόνον η εκτέλεσή της. Απεναντίας, καθεαυτή η διαταγή συνιστά πράξη η οποία βλάπτει άμεσα τον αποδέκτη (βλ., ανωτέρω, σημείο 61) και έμμεσα τον φορολογούμενο. Η υποχρέωση ενέργειας που βαρύνει τον αποδέκτη θέτει ήδη σε κίνδυνο και τα θεμελιώδη δικαιώματα του φορολογούμενου. Πράγματι, η επιβαλλόμενη εκπλήρωση της σχετικής υποχρέωσης παρέχει στη δημόσια αρχή πρόσβαση στα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα, χωρίς τη συγκατάθεση του κατόχου τους<sup>22</sup>.

66. Η νομολογία του ΕΔΔΑ δεν αντιτίθεται σε αυτό. Κατά τη νομολογία αυτή, συντρέχει περίπτωση επεμβάσεως στο δικαίωμα σεβασμού της ιδιωτικής ζωής που κατοχυρώνεται στο άρθρο 8 της ΕΣΔΑ το αργότερο κατά τη διαβίβαση των τραπεζικών δεδομένων του φορολογούμενου στις φορολογικές αρχές του αιτούντος κράτους<sup>23</sup>. Ωστόσο, τούτο δεν αποκλείει το ενδεχόμενο να υφίσταται επέμβαση σε προηγούμενο στάδιο.

19 Αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2019, A κ.λπ. (C-70/18, EU:C:2019:823, σκέψη 54), της 16ης Ιανουαρίου 2019, Deutsche Post (C-496/17, EU:C:2019:26, σκέψη 54), της 17ης Οκτωβρίου 2013, Schwarz (C-291/12, EU:C:2013:670, σκέψη 26), της 24ης Νοεμβρίου 2011, Asociación Nacional de Establecimientos Financieros de Crédito (C-468/10 και C-469/10, EU:C:2011:777, σκέψη 42), και της 9ης Νοεμβρίου 2010, Volker und Markus Schecke και Eifert (C-92/09 και C-93/09, EU:C:2010:662, σκέψη 52).

20 Βλ. αποφάσεις της 1ης Οκτωβρίου 2015, Bara κ.λπ. (C-201/14, EU:C:2015:638, σκέψεις 14 και 29), της 16ης Δεκεμβρίου 2008, Satakunnan Markkinapörssi και Satamedia (C-73/07, EU:C:2008:727, σκέψη 35), και της 20ής Μαΐου 2003, Österreichischer Rundfunk κ.λπ. (C-465/00, C-138/01 και C-139/01, EU:C:2003:294, σκέψη 73).

21 Αποφάσεις του ΕΔΔΑ της 22ας Δεκεμβρίου 2015, G.S.B. κατά Ελβετίας (CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, § 51), και της 7ης Ιουλίου 2015, M.N. κ.λπ. κατά Αγίου Μαρίνου (CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, § 51).

22 Πρβλ. γνωμοδότηση 1/15 της 26ης Ιουλίου 2017 (EU:C:2017:592, σκέψεις 125 και 126), καθώς και αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Tele2 Sverige και Watson κ.λπ. (C-203/15 και C-698/15, EU:C:2016:970, σκέψη 100), της 1ης Οκτωβρίου 2015, Bara κ.λπ. (C-201/14, EU:C:2015:638, σκέψη 29), και της 20ής Μαΐου 2003, Österreichischer Rundfunk κ.λπ. (C-465/00, C-138/01 και C-139/01, EU:C:2003:294, σκέψη 74).

23 Απόφαση του ΕΔΔΑ της 22ας Δεκεμβρίου 2015, G.S.B. κατά Ελβετίας (CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, § 50).



67. Κατ' αποτέλεσμα, η υποχρέωση τρίτου να γνωστοποιεί δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα των φορολογουμένων θίγει, εν πάση περιπτώσει, το θεμελιώδες δικαίωμα που οι φορολογούμενοι αντλούν από το άρθρο 8 του Χάρτη. Συναφώς, παρέλκει η εξέταση σχετικά με το αν υφίσταται, επιπλέον, και επέμβαση στο άρθρο 7 του Χάρτη (σεβασμός της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής).

*β) Παράβαση του άρθρου 47 του Χάρτη λόγω αποκλεισμού της προσφυγής παρά τη δυνατότητα προσβολής της πράξεως επιβολής φόρου*

68. Η έννομη προστασία ενώπιον των δικαστηρίων του κράτους που λαμβάνει το αίτημα παροχής πληροφοριών, εν προκειμένω του Λουξεμβούργου, δεν θα ήταν αναγκαία, εάν αρκεί ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να προσβάλει, σε μεταγενέστερο στάδιο, την πράξη επιβολής φόρου που τον αφορά –εν προκειμένω της αιτούσας ισπανικής φορολογικής αρχής. Στο μέτρο που ο φορολογούμενος δύναται να προβάλει, στο πλαίσιο της διαφοράς αυτής, πλημμέλειες κατά τη διεξαγωγή των αποδείξεων, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι η προσφυγή που δύναται να ασκήσει στην Ισπανία είναι αρκούντως αποτελεσματική, ώστε να αποκλείσει παράβαση του άρθρου 47 του Χάρτη.

69. Υπέρ αυτού συνηγορεί το γεγονός ότι το άρθρο 47 του Χάρτη δεν περιέχει καμία συγκεκριμένη ένδειξη σχετικά με τον τρόπο διαμορφώσεως ενός αποτελεσματικού ενδίκου βοηθήματος, αλλά απαιτεί απλώς κάθε πρόσωπο να έχει τη δυνατότητα πραγματικής προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου. Τούτο δεν σημαίνει ότι η προσφυγή αυτή πρέπει να στρέφεται άμεσα κατά πράξεως της δημόσιας εξουσίας. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι και ένα απλώς παρεμπίπτον μέσο ένδικης προστασίας μπορεί, υπό ορισμένες περιστάσεις, να είναι αποτελεσματικό<sup>24</sup>. Ως εκ τούτου, το Λουξεμβούργο, η Γαλλία και η Ισπανία συνάγουν το συμπέρασμα ότι αρκεί η προσφυγή κατά της πράξεως επιβολής φόρου.

70. Η άποψη αυτή θα μπορούσε να ενισχυθεί από τον σκοπό της οδηγίας 2011/16, ήτοι την αποτελεσματική καταπολέμηση της διεθνούς φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής<sup>25</sup>. Η δικαστική προστασία που προηγείται και βάλλει κατά της παροχής των πληροφοριών προκαλεί τουλάχιστον καθυστερήσεις.

71. Εντούτοις, υπάρχουν δύο διακριτές επεμβάσεις, ανεξάρτητες η μία από την άλλη, στη σφαίρα ενός φορέα θεμελιωδών δικαιωμάτων, οι οποίες πρέπει να διαχωρίζονται μεταξύ τους από νομικής απόψεως. Αφενός, ζητούνται δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα από άλλο πρόσωπο. Τούτο συνιστά επέμβαση στην ιδιωτική σφαίρα του φορολογουμένου, η οποία προστατεύεται, στο επίπεδο της Ένωσης, από τα άρθρα 7 και 8 του Χάρτη. Αφετέρου, επιβάλλεται στον φορολογούμενο υποχρέωση χρηματικής καταβολής. Το τελευταίο δεν θίγει, κατά κανόνα, το θεμελιώδες δικαίωμα στην ιδιωτική ζωή, αλλά, ενδεχομένως, τα θεμελιώδη δικαιώματα που κατοχυρώνονται στο άρθρο 20 (ισότητα έναντι του νόμου), καθώς και στα άρθρα 16 και 17 του Χάρτη (επιχειρηματική ελευθερία και δικαίωμα ιδιοκτησίας).

<sup>24</sup> Αποφάσεις της 21ης Νοεμβρίου 2019, Deutsche Lufthansa (C-379/18, EU:C:2019:1000, σκέψη 61), και της 13ης Μαρτίου 2007, Unibet (C-432/05, EU:C:2007:163, σκέψεις 47, 50 και 53).

<sup>25</sup> Βλ. αποφάσεις της 22ας Οκτωβρίου 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, σκέψη 32), και της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Twoh International (C-184/05, EU:C:2007:550, σκέψεις 30 και 31)· σχετικά με δικαιολογητικούς λόγους στο πλαίσιο των θεμελιωδών ελευθεριών, πρβλ. αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 2020, Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, σκέψη 47), της 25ης Ιουλίου 2018, TTL (C-553/16, EU:C:2018:604, σκέψη 57), και της 26ης Μαΐου 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, σκέψη 59).

72. Ο ανεξάρτητος χαρακτήρας των επεμβάσεων καθίσταται πρόδηλος και από το γεγονός ότι η συλλογή δεδομένων δεν είναι παράνομη για τον λόγο και μόνον ότι η πράξη επιβολής φόρου είναι εσφαλμένη. Επίσης, η πράξη επιβολής φόρου δεν είναι κατ' ανάγκη εσφαλμένη για τον λόγο και μόνον ότι η συλλογή δεδομένων ήταν παράνομη. Εν πάση περιπτώσει, εάν η παράνομη συλλογή δεδομένων έχει ενσωματωθεί στην πράξη επιβολής φόρου, το δίκαιο της Ένωσης δεν απαγορεύει απολύτως τη χρήση τους<sup>26</sup>.

73. Εξάλλου, δεν είναι καθορισμένο το αν και το πότε εκδίδεται πράξη επιβολής φόρου. Παραδείγματος χάρη, αν τα συλλεγόμενα στοιχεία οδηγούν στο συμπέρασμα ότι δεν υφίσταται φορολογική αξίωση του αιτούντος κράτους, δεν πρόκειται να εκδοθεί επαχθής πράξη επιβολής φόρου την οποία θα μπορούσε να προσβάλει ο φορολογούμενος. Το ίδιο ισχύει, εάν τα συλλεγόμενα δεδομένα δεν ήταν κρίσιμα για τον φόρο, αλλά εκδίδεται πράξη επιβολής φόρου για άλλους λόγους. Στο πλαίσιο της προσφυγής κατά της εν λόγω πράξεως επιβολής φόρου, ο φορολογούμενος δεν θα μπορούσε να προβάλει τον παράνομο χαρακτήρα της «ατελέσφορης» συλλογής δεδομένων.

74. Για όλους αυτούς τους λόγους, παρεμπόδιση προσφυγή κατά της συλλογής δεδομένων μέσω της ασκήσεως προσφυγής κατά της πράξεως επιβολής φόρου δεν συνιστά πραγματική προσφυγή κατά την έννοια του άρθρου 47 του Χάρτη. Τέτοια προσφυγή δεν μπορεί πλέον να εμποδίσει αποτελεσματικά την επέμβαση στην προστασία των προσωπικών δεδομένων. Η επέμβαση αυτή τελείται ήδη με τη συλλογή των δεδομένων. Τυχόν επακόλουθη χρήση των δεδομένων συνεχίζει απλώς την εν λόγω επέμβαση, με αποτέλεσμα η προσφυγή κατά της χρήσεως των δεδομένων στο πλαίσιο της φορολογικής διαδικασίας –ακόμη και αν υφίστατο αντίστοιχη απαγόρευση χρήσεως– να αποτρέπει μόνον την εξακολούθηση της επεμβάσεως και όχι την ίδια την επέμβαση.

75. Επίσης, η δυνατότητα ασκήσεως προσφυγής δεν καθιστά άνευ αντικειμένου τη διασυνοριακή διοικητική συνδρομή, όπως μαρτυρά και το παράδειγμα άλλων κρατών μελών όπου παρέχεται δυνατότητα ασκήσεως προσφυγής<sup>27</sup>. Αντιθέτως, τούτο εξαρτάται από τη διαμόρφωση της δυνατότητας ασκήσεως προσφυγής. Κατά τη διαμόρφωσή αυτή, μπορεί να ληφθεί υπόψη, ιδίως, το συμφέρον αποτελεσματικής και ταχείας διοικητικής συνδρομής, για το οποίο γίνεται λόγος στις αιτιολογικές σκέψεις 6, 27 και 29 της οδηγίας 2011/16. Η μη αναγνώριση, όμως, οποιασδήποτε δυνατότητας ασκήσεως προσφυγής αντιβαίνει στην εγγύηση που προβλέπει το άρθρο 47 του Χάρτη.

76. Εξάλλου, ακόμη και η οδηγία 2011/16 στηρίζεται σε μια νομικώς περιορισμένη υποχρέωση διοικητικής συνδρομής. Πράγματι, το αιτούν κράτος μπορεί να ζητήσει μόνον κατά πάσα πιθανότητα σημαντικές πληροφορίες (πρβλ. άρθρο 1, παράγραφος 1, και άρθρο 5, καθώς και αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας 2011/16). Η προϋπόθεση αυτή μπορεί να υποβληθεί σε δικαστικό έλεγχο από τον αποδέκτη είτε στο πλαίσιο προσβολής πράξεως επιβολής προστίμου<sup>28</sup> είτε στο πλαίσιο προσβολής της ίδιας της διαταγής (σχετικά, σημεία 52 επ. των παρουσών προτάσεων).

77. Είναι σημαντικό, επίσης, ότι το άρθρο 23, παράγραφος 1, της συμβάσεως περί αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής στον τομέα της φορολογίας καθιστά δυνατή την άσκηση προσφυγής κατά των μέτρων που λαμβάνει το κράτος μέλος προς το οποίο απευθύνεται το σχετικό αίτημα (πρβλ. άρθρο 1, παράγραφος 3, της οδηγίας 2011/16).

26 Απόφαση της 10ης Απριλίου 2003, Steffensen (C-276/01, EU:C:2003:228, σκέψη 75), και προτάσεις μου στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις IN και JM (C-469/18 και C-470/18, EU:C:2019:597, σημεία 70 επ.) –ούτε από την απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), προκύπτει απόλυτη απαγόρευση χρήσεως αποδεικτικών στοιχείων.

27 Βλ., παραδείγματος χάρη, για την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, αποφάσεις του Finanzgericht Köln (φορολογικού πρωτοδικείου της Κολωνίας) της 12ης Σεπτεμβρίου 2018 –2 K 814/18–, της 13ης Απριλίου 2018 –2 V 174/18–, της 23ης Φεβρουαρίου 2018 –2 V 814/17–, και της 20ής Οκτωβρίου 2017 –2 V 1055/17–.

28 Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 59 και σημείο 2 του διατακτικού).

78. Αντιθέτως προς τις εκτιμήσεις σχεδόν όλων των μετεχόντων στη διαδικασία, το συμπέρασμα αυτό δεν αναιρείται από την απόφαση στην υπόθεση Sabou<sup>29</sup>. Η υπόθεση αυτή δεν αφορούσε κατάσταση παρόμοια με εκείνη της υποθέσεως Berlioz<sup>30</sup> ούτε με την εξεταζόμενη εν προκειμένω.

79. Απεναντίας, η υπόθεση Sabou αφορούσε το ζήτημα αν απαιτείτο (επιπλέον) ακρόαση στο πλαίσιο τρέχουσας διοικητικής διαδικασίας για την υποβολή αιτήματος παροχής πληροφοριών μεταξύ δύο φορολογικών αρχών. Συγκεκριμένα, το ζήτημα ήταν αν η αιτούσα αρχή έπρεπε να προβεί σε ακρόαση του φορολογουμένου και να τον εμπλέξει στη διαδικασία πριν εξετάσει τις πληροφορίες που είχε συλλέξει κατόπιν αιτήματος παροχής πληροφοριών προς τις φορολογικές αρχές άλλου κράτους μέλους.

80. Ενώ η υπόθεση Sabou αφορούσε αίτημα απευθυνόμενο σε άλλον φορέα ασκήσεως δημόσιας εξουσίας, η προκειμένη περίπτωση αφορά διαταγή απευθυνόμενη σε ιδιώτη η οποία συνοδεύεται από απειλή κυρώσεων. Εφόσον φορολογική αρχή ζητεί απλώς, όπως στην υπόθεση Sabou, πληροφορίες από φορολογική αρχή άλλου κράτους μέλους, δεν υποχρεούται, κατά το δίκαιο της Ένωσης, να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό στον φορολογούμενο και να ακούσει την άποψή του<sup>31</sup>. Ο Χάρτης δεν επιτάσσει την ύπαρξη δυνατότητας ασκήσεως προσφυγής κατά κάθε ενδιάμεσου σταδίου στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας<sup>32</sup>. Αντιθέτως, οι διαταγές παροχής πληροφοριών που απευθύνονται σε τρίτους υπερβαίνουν μια τέτοια προπαρασκευαστική ερευνητική δραστηριότητα των φορολογικών αρχών.

81. Επιπλέον, στην υπόθεση Sabou, ο φορολογούμενος είχε ήδη τύχει ακροάσεως διότι ο ίδιος είχε παράσχει τα στοιχεία που έπρεπε να εξακριβωθούν. Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Δικαστήριο απέρριψε το δικαίωμα ακροάσεως όσον αφορά ενδιάμεσο στάδιο στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας<sup>33</sup>. Εν προκειμένω όμως δεν τίθεται ζήτημα ακροάσεως στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας. Πρόκειται μάλλον για το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου, ώστε να ελεγχθεί διοικητική απόφαση που αφορά τον ίδιο τον ενδιαφερόμενο, αλλά απευθύνεται σε άλλον ιδιώτη. Για τη συγκεκριμένη κατάσταση, επομένως, η απόφαση Sabou δεν περιέχει καμία επισήμανση.

### γ) Συμπέρασμα

82. Επομένως, φορολογούμενος ο οποίος θίγεται στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ φορολογικών αρχών των κρατών μελών δυνάμει της οδηγίας 2011/16 μπορεί, βάσει του άρθρου 47 του Χάρτη, να υποβάλει σε δικαστικό έλεγχο τη νομιμότητα διαταγής παροχής πληροφοριών που απευθύνεται σε άλλο πρόσωπο, αλλά αφορά τα δικά του δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα. Η μη αναγνώριση της δυνατότητας προσφυγής αντιβαίνει στο άρθρο 47 του Χάρτη.

### 3. Παράβαση του άρθρου 47 του Χάρτη ως προς τρίτο ο οποίος θίγεται από τη διαταγή παροχής πληροφοριών (C-246/19)

83. Στο πλαίσιο των πρώτων ερωτημάτων, επομένως, απομένει να διευκρινισθεί αν το άρθρο 47 του Χάρτη έχει την έννοια ότι πρέπει να είναι δυνατή η άσκηση προσφυγής και από τους θιγόμενους τρίτους κατά των διαταγών της λαμβάνουσας φορολογικής αρχής.

29 Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2013 (C-276/12, EU:C:2013:678).

30 Τούτο προκύπτει ρητώς από την απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 58).

31 Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, σκέψη 41).

32 Βλ. απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, σκέψη 44).

33 Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678, σκέψη 46 και σημείο 1 του διατακτικού), και προτάσεις μου στην υπόθεση αυτή (EU:C:2013:370, σημείο 62).

84. Συναφώς, οι εν λόγω θιγόμενοι τρίτοι δεν είναι αποδέκτες των διαταγών της λαμβάνουσας φορολογικής αρχής (σχετικά, σημεία 47 επ. των παρουσών προτάσεων) ούτε μετέχουν οι ίδιοι στη φορολογική διαδικασία της αιτούσας φορολογικής αρχής (σχετικά, σημεία 59 επ. των παρουσών προτάσεων).

85. Στο πλαίσιο της διαδικασίας που οδήγησε στην υπόθεση C-246/19, η λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή ζήτησε, μεταξύ άλλων, από την τράπεζα A να παράσχει πληροφορίες σχετικά με τραπεζικούς λογαριασμούς και περιουσιακά στοιχεία που αφορούν και τρίτους (τις εταιρίες B, C και D). Όπως ισχύει για την περίπτωση του φορολογουμένου (σχετικά, σημεία 62 επ. των παρουσών προτάσεων), η διαταγή παροχής πληροφοριών πρέπει να μπορεί να παραβιάζει τα «δικαιώματα και τις ελευθερίες που διασφαλίζονται από το δίκαιο της Ένωσης» (άρθρο 47 του Χάρτη) και στην περίπτωση των θιγόμενων τρίτων.

86. Επί του ζητήματος αυτού, οι μετέχοντες στη διαδικασία έχουν, επίσης, εκ διαμέτρου αντίθετες απόψεις. Ενώ η Γαλλία και το Λουξεμβούργο εκτιμούν ότι δεν είναι αναγκαία η παροχή έννομης προστασίας στους θιγόμενους τρίτους, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι τέτοιο δικαίωμα απορρέει από το άρθρο 47 του Χάρτη.

*α) Ενδεχόμενη παραβίαση θεμελιωδών δικαιωμάτων των εμμέσως θιγόμενων τρίτων*

87. Συνεπώς, επιβάλλεται να διευκρινισθεί αν τα δικαιώματα και οι ελευθερίες των τρίτων, εν προκειμένω διαφόρων εταιριών, παραβιάζονται κατά την έννοια του άρθρου 47 του Χάρτη, όταν η φορολογική αρχή υποχρεώνει άλλους να γνωστοποιούν πληροφορίες σχετικά με τραπεζικούς λογαριασμούς και περιουσιακά στοιχεία των εταιριών. Εν προκειμένω, πρέπει να ληφθούν υπόψη, επίσης, τα θεμελιώδη δικαιώματα που κατοχυρώνονται στα άρθρα 7 και 8 του Χάρτη.

88. Ασφαλώς, με βάση το γράμμα του, το άρθρο 8 του Χάρτη («πρόσωπο», «δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα») θα μπορούσε να εφαρμοσθεί. Ωστόσο, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, σύμφωνα με το γράμμα του παράγωγου δικαίου περί προστασίας των δεδομένων<sup>34</sup>, μόνον τα φυσικά πρόσωπα εμπίπτουν, κατ' αρχήν, στο πεδίο εφαρμογής του θεμελιώδους δικαιώματος της προστασίας των δεδομένων που κατοχυρώνεται στο άρθρο 8 του Χάρτη. Αντιθέτως, τα νομικά πρόσωπα μπορούν να επικαλεσθούν την προστασία των «δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα» δυνάμει του άρθρου 8 του Χάρτη, μόνον στο μέτρο που η επωνυμία τους προσδιορίζει φυσικό πρόσωπο<sup>35</sup>. Το ζήτημα σχετικά με το αν τούτο ισχύει στην εξεταζόμενη περίπτωση μπορεί να παραμείνει ανοικτό, διότι οι εταιρίες δύνανται ενδεχομένως να στηριχθούν, εν προκειμένω, σε δικαίωμα που απορρέει από το άρθρο 7 του Χάρτη.

<sup>34</sup> Ειδικότερα, πρόκειται για το άρθρο 2, στοιχείο α', 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, και για το άρθρο 2, στοιχείο α', του κανονισμού (ΕΚ) 45/2001 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 18ης Δεκεμβρίου 2000, για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα από τα όργανα και τους οργανισμούς της Κοινότητας και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών.

<sup>35</sup> Αποφάσεις της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 79), και της 9ης Νοεμβρίου 2010, Volker und Markus Schecke και Eifert (C-92/09 και C-93/09, EU:C:2010:662, σκέψεις 52 και 53).



89. Το άρθρο 7 του Χάρτη κατοχυρώνει το θεμελιώδες δικαίωμα κάθε προσώπου στον σεβασμό της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής. Για τους σκοπούς της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, το δικαίωμα αυτό καλύπτει κάθε πληροφορία που αφορά φυσικό πρόσωπο του οποίου η ταυτότητα είναι γνωστή ή μπορεί να εξακριβωθεί<sup>36</sup>. Η προστασία της ιδιωτικής ζωής καλύπτει επίσης τις επαγγελματικές ή επιχειρηματικές δραστηριότητες, συμπεριλαμβανομένων των συναλλαγών που συνδέονται με αυτές<sup>37</sup>. Στο πλαίσιο τούτο εμπίπτουν και πληροφορίες σχετικά με τραπεζικά δεδομένα<sup>38</sup>.

90. Υπό το πρίσμα αυτό, τα νομικά πρόσωπα μπορούν να επικαλεσθούν, επίσης, το άρθρο 7 του Χάρτη<sup>39</sup>. Εντούτοις, στο πλαίσιο της δικαιολογήσεως μιας παραβάσεως του άρθρου 7 του Χάρτη εφαρμόζονται διαφορετικά κριτήρια για τα νομικά πρόσωπα από εκείνα που χρησιμοποιούνται για τα φυσικά πρόσωπα<sup>40</sup>. Τούτο όμως δεν έχει καμία σημασία ως προς την ύπαρξη δικαιώματος πραγματικής προσφυγής δυνάμει του άρθρου 47 του Χάρτη.

91. Εν προκειμένω, ζητήθηκαν πληροφορίες σχετικά με τραπεζικούς λογαριασμούς και περιουσιακά στοιχεία, που αφορούν επίσης τις εταιρίες Β, C και D. Ως εκ τούτου, τα εν λόγω νομικά πρόσωπα μπορούν να επικαλεσθούν το άρθρο 7 του Χάρτη.

92. Αντιθέτως προς όσα υποστήριξαν ορισμένα κράτη μέλη, τυχόν παράβαση του άρθρου 7 του Χάρτη μπορεί να έχει παρόμοια σημασία για τους θιγόμενους τρίτους όπως και για τον αποδέκτη της διαταγής της λαμβάνουσας αρχής και για τον φορολογούμενο. Η Επιτροπή, επομένως, ορθώς υπογραμμίζει ότι το αίτημα παροχής πληροφοριών και η επακόλουθη διαταγή της λαμβάνουσας αρχής θα μπορούσαν να στηρίζονται σε εσφαλμένα πραγματικά περιστατικά που αφορούν τρίτους. Η διαβίβαση των δεδομένων σε δημόσια αρχή παρέχει σε τρίτο πρόσωπο πρόσβαση σε αυτά, ανεξάρτητα από τη συγκατάθεση του κατόχου των δεδομένων. Ακριβώς αυτό όμως σκοπεί να αποτρέψει το άρθρο 7 του Χάρτη. Το παράδειγμα αυτό καταδεικνύει την πρακτική ανάγκη των θιγόμενων τρίτων να ασκήσουν αποτελεσματικές προσφυγές κατά τέτοιων διαταγών παροχής πληροφοριών.

93. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, προκειμένου να στοιχειοθετηθεί προσβολή του θεμελιώδους δικαιώματος σεβασμού της ιδιωτικής ζωής, ελάχιστη σημασία έχει αν οι σχετικές πληροφορίες για την ιδιωτική ζωή είναι ή όχι ευαίσθητου χαρακτήρα ή αν οι ενδιαφερόμενοι υπέστησαν ή όχι ενδεχομένως δυσμενείς συνέπειες λόγω της επεμβάσεως αυτής<sup>41</sup>.

94. Η υποχρέωση γνωστοποίησης των δεδομένων αυτών στη φορολογική αρχή από άλλο πρόσωπο προσβάλλει επίσης το θεμελιώδες δικαίωμα των θιγόμενων τρίτων εταιριών<sup>42</sup>.

36 Αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2019, A κ.λπ. (C-70/18, EU:C:2019:823, σκέψη 54), της 16ης Ιανουαρίου 2019, Deutsche Post (C-496/17, EU:C:2019:26, σκέψη 54), της 17ης Οκτωβρίου 2013, Schwarz (C-291/12, EU:C:2013:670, σκέψη 26), της 24ης Νοεμβρίου 2011, Asociación Nacional de Establecimientos Financieros de Crédito (C-468/10 και C-469/10, EU:C:2011:777, σκέψη 42), και της 9ης Νοεμβρίου 2010, Volker und Markus Schecke και Eifert (C-92/09 και C-93/09, EU:C:2010:662, σκέψη 52).

37 Απόφαση του ΕΔΔΑ της 7ης Ιουλίου 2015, M.N. κ.λπ. κατά Αγίου Μαρίνου (CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, § 51)· το άρθρο 7 του Χάρτη αντιστοιχεί στο άρθρο 8, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ, απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 2019, Buivids (C 345/17, EU:C:2019:122, σκέψη 65).

38 Αποφάσεις του ΕΔΔΑ της 22ας Δεκεμβρίου 2015, G.S.B. κατά Ελβετίας (CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, § 51), και της 7ης Ιουλίου 2015, M.N. κ.λπ. κατά Αγίου Μαρίνου (CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, § 51).

39 Αποφάσεις της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 80), και της 14ης Φεβρουαρίου 2008, Varec (C-450/06, EU:C:2008:91, σκέψη 48)· πρβλ. και απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2010, Volker und Markus Schecke και Eifert (C-92/09 και C-93/09, EU:C:2010:662, σκέψη 87, στην οποία το Δικαστήριο προέβη σε έλεγχο αναλογικότητας σε σχέση με το άρθρο 7 του Χάρτη)· βλ., επίσης, αποφάσεις του ΕΔΔΑ της 16ης Ιουνίου 2015 (διάταξη), Othymia Investments κατά Κάτω Χωρών (CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, § 37), της 14ης Μαρτίου 2013, Bernh Larsen Holding κ.λπ. κατά Νορβηγίας (CE:ECHR:2013:0314JUD002411708, § 104), και της 16ης Απριλίου 2002, Stes Colas κ.λπ. κατά Γαλλίας (CE:ECHR:2002:0416JUD003797197, § 41).

40 Κατά τη νομολογία του ΕΔΔΑ, οι αμιγώς οικονομικές πληροφορίες χρήζουν ήσσονος προστασίας από ό, τι τα προσωπικά δεδομένα, βλ. απόφαση του ΕΔΔΑ της 22ας Δεκεμβρίου 2015, G.S.B. κατά Ελβετίας (CE:ECHR:2015:1222JUD002860111, § 93).

41 Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2015, Schrems (C-362/14, EU:C:2015:650, σκέψη 87), της 8ης Απριλίου 2014, Digital Rights Ireland κ.λπ. (C-293/12 και C-594/12, EU:C:2014:238, σκέψη 33), και της 20ής Μαΐου 2003, Österreichischer Rundfunk κ.λπ. (C-465/00, C-138/01 και C-139/01, EU:C:2003:294, σκέψη 75).

42 Βλ. απόφαση του ΕΔΔΑ της 7ης Ιουλίου 2015, M.N. κ.λπ. κατά Αγίου Μαρίνου (CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, § 54).



95. Αντιθέτως προς την εκτίμηση της Γαλλίας, οι διαταγές της λαμβάνουσας αρχής δεν μπορούν να θεωρηθούν ως προπαρασκευαστική πράξη για την απόκτηση πληροφοριών η οποία δεν παράγει ακόμη βλαπτικά αποτελέσματα, ώστε να μην υφίσταται ακόμη παράβαση του άρθρου 7 του Χάρτη. Πράγματι, έναντι των θιγόμενων τρίτων δεν επίκειται η έκδοση μεταγενέστερης πράξεως η οποία πρέπει να προπαρασκευαστεί με την εν λόγω διαταγή. Όπως επισημάνθηκε ήδη (βλ. ανωτέρω, σημεία 68 επ.), η διαταγή συνιστά, στην καλύτερη περίπτωση, προπαρασκευή της πράξεως επιβολής φόρου που απευθύνεται στον φορολογούμενο, αλλά όχι πράξη απευθυνόμενη στους θιγόμενους τρίτους.

96. Αντιθέτως, η επέμβαση ολοκληρώνεται με τη διαταχθείσα γνωστοποίηση των δεδομένων από άλλον ιδιώτη στη φορολογική αρχή. Το άρθρο 7 του Χάρτη δεν προϋποθέτει την επέλευση περαιτέρω οικονομικής ζημίας ή ηθικής βλάβης η οποία θα μπορούσε μεταγενέστερα να εκκαθαρισθεί με άλλον τρόπο.

97. Αντιθέτως προς την άποψη του Λουξεμβούργου, η διάταξη του ΕΔΔΑ Othymia Investments κατά Κάτω Χωρών δεν αποκλείει τη διαπίστωση επεμβάσεως στα θεμελιώδη δικαιώματα των θιγόμενων τρίτων. Η απόφαση αυτή αφορούσε μόνον την προσβολή του αιτήματος παροχής πληροφοριών μεταξύ δύο φορολογικών αρχών. Το ΕΔΔΑ έκρινε απλώς ότι το άρθρο 8 της ΕΣΔΑ δεν επιβάλλει υποχρέωση προηγούμενης ενημερώσεως όλων των δυνητικά θιγόμενων στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών στον φορολογικό τομέα<sup>43</sup>. Επομένως, αντικείμενο της διατάξεως αυτής ήταν μόνον η υποχρέωση ενημερώσεως και όχι η έννομη προστασία έναντι διαταγής παροχής πληροφοριών.

98. Όταν φορολογική αρχή επιβάλλει σε άλλο πρόσωπο την υποχρέωση να της γνωστοποιήσει πληροφορίες σχετικές με τραπεζικούς λογαριασμούς και περιουσιακά στοιχεία τρίτων, ενδέχεται να παραβιάζει κατ' αυτόν τον τρόπο τα δικαιώματα που οι εν λόγω τρίτοι αντλούν από το άρθρο 7 του Χάρτη.

#### *β) Παράβαση του άρθρου 47 του Χάρτη λόγω μη αναγνώρισεως δικαιώματος ασκήσεως προσφυγής*

99. Κατά συνέπεια, επιβάλλεται να εξετασθεί αν το δικαίωμα του θιγόμενου τρίτου που απορρέει από το άρθρο 47 του Χάρτη παραβιάζεται λόγω μη αναγνώρισεως δικαιώματος ασκήσεως προσφυγής κατά της διαταγής παροχής πληροφοριών. Τούτο συμβαίνει όταν δεν εξασφαλίζεται αποτελεσματική ένδικη προστασία στους θιγόμενους τρίτους.

100. Η ιδιαιτερότητα για τους θιγόμενους τρίτους έγκειται στο γεγονός ότι δεν συμμετέχουν άμεσα σε καμία διοικητική διαδικασία. Δεν εμπλέκονται άμεσα ούτε στη φορολογική διοικητική διαδικασία, όπως ο φορολογούμενος, ούτε στη διαδικασία παροχής πληροφοριών, όπως ο υπόχρεος παροχής πληροφοριών. Συναφώς, επομένως, οι τρίτοι δεν έχουν κανένα από τα δικαιώματα όσων συμμετέχουν στη διαδικασία, όπως, για παράδειγμα, το δικαίωμα ακροάσεως.

101. Οι διαταγές της λαμβάνουσας αρχής όμως θίγουν τρίτους στο μέτρο που η αιτούσα αρχή ζητεί δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα των θιγόμενων τρίτων από άλλον ιδιώτη. Σε αντίθεση με τον αποδέκτη και τον φορολογούμενο, οι θιγόμενοι τρίτοι δεν μπορούν να προσφύγουν ούτε κατά ενδεχόμενης κυρώσεως για παραβίαση της διαταγής ούτε κατά της μεταγενέστερης πράξεως επιβολής φόρου. Επομένως, στο πλαίσιο καθεστώτος όπως το εξεταζόμενο, οι θιγόμενοι τρίτοι δεν έχουν καμία δυνατότητα ασκήσεως προσφυγής – και, ως εκ τούτου, ούτε αποτελεσματικής προσφυγής– κατά των διαταγών παροχής πληροφοριών της λαμβάνουσας αρχής οι οποίες τους αφορούν.

<sup>43</sup> Διάταξη του ΕΔΔΑ της 16ης Ιουνίου 2015, Othymia Investments κατά Κάτω Χωρών (CE:ECHR:2015:0616DEC007529210, § 44).

102. Ομοίως –αντιθέτως προς την άποψη της Γαλλίας–, παρεμπίπτουσα προσφυγή στο πλαίσιο μεταγενέστερης διαδικασίας περί ευθύνης του κράτους δεν συνιστά πραγματική προσφυγή κατά την έννοια του άρθρου 47 του Χάρτη. Κατ' αρχάς, η προσφυγή αυτή, η οποία υπόκειται και σε περαιτέρω προϋποθέσεις, δεν δύναται να αποτρέψει την παραβίαση των θεμελιωδών δικαιωμάτων, αλλά στην καλύτερη περίπτωση να αντισταθμίσει την προκληθείσα ζημία. Ωστόσο, μόνον παρεπόμενες δυνατότητες αποζημίωσης δεν συνιστούν αποτελεσματικό μέσο ένδικης προστασίας<sup>44</sup>.

103. Επίσης, η επίκληση εκ μέρους της Γαλλίας της δυνατότητας ασκήσεως προσφυγής στο πλαίσιο μεταγενέστερης φορολογικής διαδικασίας η οποία κινείται, μεταξύ άλλων, και κατά των θιγόμενων τρίτων είναι ατελέσφορη. Όπως επισημάνθηκε ήδη ανωτέρω, η επιχειρηματολογία αυτή δεν ευσταθεί ούτε σε σχέση με τον φορολογούμενο, διότι κατά τον χρόνο της επεμβάσεως στα θεμελιώδη δικαιώματα ουδόλως είναι βέβαιο ότι θα επιβληθεί φόρος (σχετικά, σημεία 68 επ. των παρουσών προτάσεων). Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο σε σχέση με θιγόμενο τρίτο.

104. Ασφαλώς, η Γαλλία προβάλλει την «υπόθεση» ότι οι θιγόμενοι, εν προκειμένω, τρίτοι είναι «αμιγώς πλασματικές» εταιρίες τις οποίες ελέγχει η φορολογούμενη. Τα συμφέροντά τους αλληλεπικαλύπτονται με τα συμφέροντα της φορολογουμένης. Συνεπώς, αρκεί η δυνατότητα ασκήσεως προσφυγής από τη φορολογουμένη. Εντούτοις, τέτοιου είδους εταιρίες έχουν, επίσης, δική τους νομική προσωπικότητα και μπορούν να είναι φορείς ιδίων θεμελιωδών δικαιωμάτων. Αυτό ισχύει ακόμη και αν ελέγχονται από άλλους. Σε περίπτωση που υφίσταται υποψία καταχρηστικής μεθοδεύσεως, τούτο ουδόλως μεταβάλλει την ύπαρξή τους και το δικαίωμά τους σε πραγματική προσφυγή, ώστε να μπορούν να εξαλείψουν τις σχετικές υποψίες ενώπιον δικαστηρίου.

105. Εξάλλου, οι τρίτοι οι οποίοι θίγονται δυνητικά από διαταγές λαμβάνουσας αρχής δεν συνδέονται στο σύνολό τους με τον φορολογούμενο. Η εν λόγω αντίρρηση της Γαλλίας, επομένως, δεν μπορεί να μεταβάλει το δικαίωμα των θιγόμενων τρίτων σε αποτελεσματική ένδικη προστασία.

106. Τέλος, οι επισημάνσεις σχετικά με το άρθρο 23 της συμβάσεως περί αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής στον τομέα της φορολογίας όσον αφορά τους φορολογούμενους ισχύουν ομοίως και για τους θιγόμενους τρίτους (σχετικά, ανωτέρω, σημείο 77).

107. Συναφώς, συναγεται το συμπέρασμα ότι η μη αναγνώριση δυνατότητας ασκήσεως προσφυγής κατά των διαταγών παροχής πληροφοριών της λαμβάνουσας αρχής παραβιάζει το προβλεπόμενο στο άρθρο 47 του Χάρτη δικαίωμα πραγματικής προσφυγής των θιγόμενων τρίτων.

### γ) Συμπέρασμα

108. Οι τρίτοι τους οποίους αφορά διαταγή παροχής πληροφοριών στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ φορολογικών αρχών των κρατών μελών δυνάμει της οδηγίας 2011/16 μπορούν να υποβάλουν τη διαταγή αυτή σε δικαστικό έλεγχο με βάση το άρθρο 47 του Χάρτη. Η μη αναγνώριση δυνατότητας ασκήσεως προσφυγής αντιβαίνει στο άρθρο 47 του Χάρτη.

### ***B. Επί των αντίστοιχων δεύτερων προδικαστικών ερωτημάτων: προβλέψιμη συνάφεια κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16***

109. Τα δεύτερα προδικαστικά ερωτήματα σε καθεμία από τις υποθέσεις C-245/19 και C-246/19 είναι σε μεγάλο βαθμό πανομοιότυπα. Διαφέρουν μόνον ως προς τις πληροφορίες που ζητεί το αιτούν κράτος μέλος, η Ισπανία, από το κράτος μέλος που λαμβάνει το αίτημα, το Λουξεμβούργο.

<sup>44</sup> Απόφαση του ΕΔΔΑ της 7ης Ιουλίου 2015, Μ.Ν. κ.λπ. κατά Αγίου Μαρίνου (CE:ECHR:2015:0707JUD002800512, § 81).

110. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί η έννοια της προϋποθέσεως της «προβλέψιμης συνάφειας» των πληροφοριών που περιέχεται στο άρθρο 5 σε συνδυασμό με το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16. Το αν πληρούται η εν λόγω προϋπόθεση σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση δεν συνιστά ζήτημα ερμηνείας, αλλά εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης και, ως εκ τούτου, απόκειται στο εθνικό δικαστήριο να το κρίνει.

111. Συναφώς, το Δικαστήριο έκρινε ήδη στην υπόθεση *Berlioz* ότι, όπως προκύπτει από το γράμμα του άρθρου 1, παράγραφος 1, και του άρθρου 5 της οδηγίας 2011/16, με τον όρο «προβλέψιμη συνάφεια» νοούνται τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που πρέπει να έχουν οι ζητούμενες πληροφορίες. Η υποχρέωση που υπέχει η λαμβάνουσα αρχή από το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16 να συνεργάζεται με την αιτούσα αρχή δεν επεκτείνεται στην κοινοποίηση πληροφοριών που δεν έχουν τα χαρακτηριστικά αυτά<sup>45</sup>.

112. Επομένως, η «προβλέψιμη συνάφεια» των ζητούμενων πληροφοριών αποτελεί προϋπόθεση για την υποβολή σχετικού αιτήματος<sup>46</sup>. Η υπό κρίση υπόθεση παρέχει την ευκαιρία να διευκρινισθούν τα κριτήρια στα οποία πρέπει να στηρίζεται η εκτίμηση της προϋποθέσεως αυτής.

113. Η έννοια της προβλέψιμης συνάφειας αντικατοπτρίζει την έννοια που χρησιμοποιείται στο άρθρο 26 του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ. Το Δικαστήριο ορθώς αιτιολόγησε τούτο με το σκεπτικό ότι οι όροι που χρησιμοποιούνται στην οδηγία 2011/16 και στο άρθρο 26 του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ είναι παρεμφερείς. Αντίστοιχα, η αιτιολογική έκθεση της προτάσεως που οδήγησε στην οδηγία 2011/16<sup>47</sup> παραπέμπει στο υπόδειγμα συμβάσεως του ΟΟΣΑ<sup>48</sup>.

114. Επίσης, όπως προκύπτει από τα ερμηνευτικά σχόλια επί του άρθρου 26 του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ<sup>49</sup>, τα συμβαλλόμενα κράτη δεν επιτρέπεται να πραγματοποιούν *αλίευση πληροφοριών*. Δεν μπορούν να ζητούν πληροφορίες οι οποίες κατά πάσα πιθανότητα δεν έχουν σημασία για τις φορολογικές υποθέσεις συγκεκριμένου φορολογουμένου. Αντιθέτως, επιβάλλεται να υπάρχει εύλογη πιθανότητα οι ζητούμενες πληροφορίες να είναι κρίσιμες<sup>50</sup>. Οι επεξηγηματικές σημειώσεις επί του άρθρου 26 του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ περιλαμβάνουν, στο τμήμα 8, χαρακτηριστικές περιπτώσεις<sup>51</sup> στις οποίες μπορεί να γίνει δεκτή η ύπαρξη προβλέψιμης συνάφειας. Στο κείμενο αυτό προστέθηκε εκ των υστέρων η περίπτωση των πληροφοριών σχετικά με λογαριασμούς<sup>52</sup>. Υπό τις συνθήκες αυτές, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί η σημασία των εν λόγω τροποποιήσεων για την ερμηνεία της οδηγίας 2011/16.

115. Ακολούθως, θα εξετάσω κατ' αρχάς το αν μεταγενέστερες τροποποιήσεις των ερμηνευτικών σχολίων επί του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ είναι κρίσιμες για την ερμηνεία της οδηγίας 2011/16 (σχετικά, υπό 1). Στη συνέχεια, θα εξετάσω την ερμηνεία της προϋποθέσεως της προβλέψιμης συνάφειας (σχετικά, υπό 2).

45 Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 63).

46 Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 64).

47 Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, COM(2009) 29 τελικό, της 2ας Φεβρουαρίου 2009.

48 Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 67).

49 Συμβούλιο του ΟΟΣΑ, Ερμηνευτικά σχόλια επί του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ, επεξηγηματικές σημειώσεις επί του άρθρου 26, επικαιροποίηση της 21ης Νοεμβρίου 2017.

50 Τμήμα 5 των επεξηγηματικών σημειώσεων του άρθρου 26 του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ.

51 Κατά το τμήμα 4.4 των επεξηγηματικών σημειώσεων επί του άρθρου 26 του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ, οι περιπτώσεις που παρατίθενται στο τμήμα 8 αποτελούν μόνον παραδείγματα.

52 Τμήμα 8, στοιχείο e, των επεξηγηματικών σημειώσεων επί του άρθρου 26 του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ.

1. Έχουν σημασία οι τροποποιήσεις των ερμηνευτικών σχολίων επί του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ;

116. Το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί, μεταξύ άλλων, αν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη, ενδεχομένως, η εξέλιξη της ερμηνείας του άρθρου 26 του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ για την ερμηνεία του άρθρου 1, παράγραφος 1, και του άρθρου 5 της οδηγίας 2011/16.

117. Τα ερμηνευτικά σχόλια επί του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ αντικατοπτρίζουν την άποψη των συμβαλλόμενων κρατών σχετικά με τον τρόπο που κατανοούν ήτοι ερμηνεύουν το υπόδειγμα συμβάσεως<sup>53</sup>, αναθεωρούνται δε και τροποποιούνται τακτικά.

118. Όπως έχω εξηγήσει ήδη στο πλαίσιο άλλων υποθέσεων<sup>54</sup>, το υπόδειγμα συμβάσεως του ΟΟΣΑ δεν είναι νομικώς δεσμευτική πολυμερής διεθνής συμφωνία, αλλά μονομερής πράξη διεθνούς οργανισμού υπό τη μορφή συστάσεων προς τα κράτη μέλη του. Ακόμη και για τον ίδιο τον ΟΟΣΑ, οι συστάσεις αυτές δεν είναι δεσμευτικές. Αντιθέτως, τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ οφείλουν, κατά τον κανονισμό διαδικασίας του ΟΟΣΑ, να ελέγξουν αν είναι σκόπιμη η συμμόρφωσή τους προς αυτές<sup>55</sup>. Αυτό ισχύει, κατά μείζονα λόγο, για τα σχετικά σχόλια που έχει δημοσιεύσει ο ΟΟΣΑ.

119. Οι νομικές αυτές εκτιμήσεις που αφορούν το υπόδειγμα συμβάσεως του ΟΟΣΑ δεν επηρεάζουν άμεσα την ερμηνεία μιας οδηγίας. Τούτο ισχύει ακόμη και αν οι όροι που χρησιμοποιούνται στο υπόδειγμα συμβάσεως και στην οδηγία είναι πανομοιότυποι. Συναφώς, οι επεξηγηματικές αυτές σημειώσεις απλώς απηχούν τη γνώμη των πραγματογνωμόνων που διορίστηκαν από τις κυβερνήσεις των κρατών του ΟΟΣΑ<sup>56</sup> και όχι τη γνώμη των κοινοβουλευτικών νομοθετών στο επίπεδο της Ένωσης ή των κρατών μελών της<sup>57</sup>.

120. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ήδη, ορθώς, ότι διάταξη συμβάσεως για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, ερμηνευόμενη υπό το πρίσμα των επεξηγηματικών σημειώσεων του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ, δεν μπορεί να περιορίζει το δίκαιο της Ένωσης<sup>58</sup>. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο για τις τροποποιήσεις του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ και των επεξηγηματικών σημειώσεων που επέρχονται μετά την έκδοση οδηγίας. Ειδάλλως, τα συμβαλλόμενα κράτη του ΟΟΣΑ –τα οποία δεν είναι κατ' ανάγκη κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης– θα μπορούσαν να αποφασίσουν για την ερμηνεία οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

121. Επομένως, η τροποποίηση της ερμηνείας του άρθρου 26 του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ στα σχετικά ερμηνευτικά σχόλια δεν συνεπάγεται, άνευ ετέρου, μεταβολή της ερμηνείας του άρθρου 5 σε συνδυασμό με το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16. Παρά το γεγονός ότι οι εμπειρογνώμονες των κρατών μελών του ΟΟΣΑ συμφωνούν πλέον ότι το αίτημα παροχής πληροφοριών σε συγκεκριμένη τράπεζα που αφορά όλους τους λογαριασμούς του φορολογουμένου και όλους τους μη αναλυτικότερα προσδιοριζόμενους λογαριασμούς άλλων προσώπων που συνδέονται με τον εν λόγω φορολογούμενο συνιστά παράδειγμα προβλέψιμης συνάφειας κατά την έννοια του άρθρου 26 του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ, εντούτοις τούτο δεν σημαίνει, άνευ ετέρου, ότι το ίδιο ισχύει και για το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16.

53 Τμήμα 3 της εισαγωγής των ερμηνευτικών σχολίων του άρθρου 26 του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ.

54 Προτάσεις μου στις υποθέσεις N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143, σημεία 50 επ.), T Danmark (C-116/16, EU:C:2018:144, σημεία 81 επ.), Y Danmark (C-117/16, EU:C:2018:145, σημεία 81 επ.), X Danmark (C-118/16, EU:C:2018:146, σημεία 50 επ.), C Danmark (C-119/16, EU:C:2018:147, σημεία 50 επ.) και Z Danmark (C-299/16, EU:C:2018:148, σημεία 50 επ.).

55 Άρθρο 18, στοιχείο b, του κανονισμού διαδικασίας του ΟΟΣΑ: «Recommendations of the Organisation, made by the Council in accordance with Articles 5, 6 and 7 of the Convention, shall be submitted to the Members for consideration in order that they may, if they consider it opportune, provide for their implementation». Διατίθεται στον ιστότοπο <https://www.oecd.org/legal/rules%20of%20Procedure%20OECD%20Oct%202013.pdf>.

56 Τμήμα 29 της εισαγωγής των ερμηνευτικών σχολίων επί του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ.

57 Προτάσεις μου στις υποθέσεις N Luxembourg 1 (C-115/16, EU:C:2018:143, σημείο 52), T Danmark (C-116/16, EU:C:2018:144, σημείο 83), Y Danmark (C-117/16, EU:C:2018:145, σημείο 83), X Danmark (C-118/16, EU:C:2018:146, σημείο 52), C Danmark (C-119/16, EU:C:2018:147, σημείο 52) και Z Danmark (C-299/16, EU:C:2018:148, σημεία 50 επ.).

58 Απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 2006, Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, σκέψεις 50 και 56).



122. Το Δικαστήριο δύναται –εάν πεισθεί από την ερμηνεία του άρθρου 26 του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ– να δεχθεί την προσέγγιση του ΟΟΣΑ και να ερμηνεύσει την οδηγία με παρόμοιο τρόπο. Ως προς αυτό όμως δεν υφίσταται νομικός αυτοματισμός.

123. Κατά συνέπεια, επιβάλλεται να εξετασθεί αν οι επεξηγηματικές σημειώσεις επί του άρθρου 26 του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ είναι πειστικές και μπορούν να μεταφερθούν στο δίκαιο της Ένωσης. Τροποποιήσεις των ερμηνευτικών σχολίων επί του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ που επέρχονται μετά την έκδοση πράξεως της Ένωσης απαιτούν πιο ενδελεχή έλεγχο από τις επεξηγηματικές σημειώσεις που υφίσταντο κατά τον χρόνο εκδόσεως της πράξεως. Πράγματι, μεταγενέστερες τροποποιήσεις δεν μπορούν να απηχούν τη βούληση του νομοθέτη της Ένωσης.

124. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι τα αιτήματα παροχής πληροφοριών δυνάμει της οδηγίας 2011/16 συνεπάγονται επέμβαση στα θεμελιώδη δικαιώματα των πολιτών της Ένωσης. Κατά το άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, τέτοιοι περιορισμοί πρέπει να προβλέπονται από τον νόμο. Επομένως, πρέπει να στηρίζονται σε απόφαση του εθνικού νομοθέτη ή του νομοθέτη της Ένωσης. Ούτε το υπόδειγμα συμβάσεως του ΟΟΣΑ ούτε τα σχετικά ερμηνευτικά σχόλια καλύπτουν την απαίτηση αυτή. Ομοίως, στην απόφαση επί της υποθέσεως N Luxembourg 1 κ.λπ.<sup>59</sup>, την οποία παραθέτει το αιτούν δικαστήριο, το Δικαστήριο δεν απεφάνθη ότι οι τροποποιήσεις που επήλθαν στο υπόδειγμα συμβάσεως ή στα ερμηνευτικά σχόλια μετά την έκδοση οδηγίας μεταβάλλουν, άνευ ετέρου, την ερμηνεία της οδηγίας αυτής.

125. Ως εκ τούτου, η έννοια της «προβλέψιμης συνάφειας» κατά το άρθρο 5 σε συνδυασμό με το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16 εξακολουθεί να υπόκειται σε αυτοτελή ερμηνεία βάσει του δικαίου της Ένωσης. Συνεπώς, καθοριστική σημασία έχουν, πρωτίστως, το γράμμα και ο σκοπός της.

## 2. Οι δύο επιδιωκόμενοι σκοποί της προϋποθέσεως της «προβλέψιμης συνάφειας»

126. Όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας 2011/16, σκοπός του προτύπου της «προβλέψιμης συνάφειας» είναι να προβλέπει ανταλλαγές πληροφοριών σε φορολογικά θέματα στον μεγαλύτερο δυνατό βαθμό. Ταυτόχρονα έχει ως σκοπό να διευκρινίσει ότι τα κράτη μέλη δεν είναι ελεύθερα να πραγματοποιούν αλίευση πληροφοριών (fishing expeditions) ή να ζητούν πληροφορίες που είναι απίθανο να αφορούν φορολογικές υποθέσεις ενός φορολογουμένου<sup>60</sup>.

127. Από τα ανωτέρω προκύπτει, κατά την εκτίμησή μου, αφενός, ότι οι ζητούμενες πληροφορίες πρέπει να έχουν κάποια ουσιαστική σημασία για τον καθορισμό του φόρου στο αιτούν κράτος μέλος (ουσιαστική πτυχή, σχετικά υπό α). Αφετέρου, δεν πρέπει να επιτρέπεται στα κράτη μέλη να μετέχουν σε απλή αλίευση πληροφοριών (ήτοι υποβολή αιτήματος παροχής πληροφοριών χωρίς συγκεκριμένο σκοπό ή fishing expeditions) (τυπική πτυχή, σχετικά υπό β).

59 Απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2019, N Luxembourg 1 κ.λπ. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16, EU:C:2019:134, σκέψεις 90 έως 93).

60 Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 66).



*α) Περιορισμένη εξέταση της προβλέψιμης συνάφειας στο κράτος μέλος που λαμβάνει το αίτημα παροχής πληροφοριών με σκοπό τη διευκόλυνση της ανταλλαγής πληροφοριών*

128. Το Δικαστήριο εξέτασε ήδη εκτενώς την ουσιαστική πτυχή στην υπόθεση *Berlioz*. Η αιτούσα αρχή, επομένως, έχει καθήκον να εκτιμήσει, ανάλογα με τις περιστάσεις της εκάστοτε υποθέσεως, την προβλέψιμη συνάφεια των ζητούμενων για την έρευνα αυτή πληροφοριών με γνώμονα την πρόοδο της διαδικασίας και την αξιοποίηση των συνήθων πηγών πληροφοριών τις οποίες θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει. Η αιτούσα αρχή διαθέτει, συναφώς, ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως<sup>61</sup>. Η έκταση του ελέγχου της λαμβάνουσας αρχής είναι περιορισμένη<sup>62</sup>.

129. Επομένως, η λαμβάνουσα αρχή πρέπει, κατ' αρχήν, να εμπιστεύεται την αιτούσα αρχή και να δέχεται κατά τεκμήριο ότι το αίτημα παροχής πληροφοριών που της έχει υποβάλει είναι και σύμφωνο με το εθνικό δίκαιο της αιτούσας αρχής και αναγκαίο για τη διεξαγωγή της έρευνάς της. Επιπλέον, η λαμβάνουσα αρχή δεν διαθέτει, γενικώς, εις βάθος γνώση του πραγματικού και νομικού πλαισίου που υφίσταται στο αιτούν κράτος. Η λαμβάνουσα αρχή, επομένως, δεν δύναται να υποκαθιστά με τη δική της εκτίμηση την εκτίμηση της αιτούσας αρχής περί της ενδεχόμενης χρησιμότητας των ζητούμενων πληροφοριών<sup>63</sup>.

130. Ο έλεγχος που διενεργεί η λαμβάνουσα αρχή περιορίζεται στο να βεβαιώνεται η εν λόγω αρχή ότι οι ζητούμενες πληροφορίες δεν στερούνται οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας σε σχέση με την ταυτότητα του ενδιαφερόμενου φορολογουμένου και του τρίτου που ενδεχομένως κατέχει πληροφορίες, καθώς και με τις ανάγκες της επίμαχης φορολογικής έρευνας<sup>64</sup>. Αυτό το κριτήριο ελέγχου ισχύει και για τα δικαστήρια του κράτους μέλους που έχει λάβει το σχετικό αίτημα<sup>65</sup>. Επομένως, οι ζητούμενες πληροφορίες δεν πρέπει να στερούνται, προδήλως, κάθε συνάφειας σε σχέση με τις ανάγκες του φορολογικού ελέγχου που διενεργεί η αιτούσα αρχή.

131. Προκειμένου να παράσχει στη λαμβάνουσα αρχή τη δυνατότητα να προβεί σε τέτοια –έστω περιορισμένη– εξακρίβωση, η αιτούσα αρχή οφείλει να αιτιολογεί προσηκόντως το αίτημα παροχής πληροφοριών. Πρέπει να παραθέτει τον σκοπό των πληροφοριών τις οποίες ζητεί στο πλαίσιο της φορολογικής διαδικασίας που διεξάγεται κατά του φορολογουμένου ο οποίος κατονομάζεται στο αίτημα παροχής πληροφοριών<sup>66</sup>. Η αιτιολογία αυτή πρέπει να παρέχει στο εθνικό δικαστήριο τη δυνατότητα να ελέγξει τη νομιμότητα του αιτήματος παροχής πληροφοριών<sup>67</sup>. Δεν πληροί τις απαιτήσεις αυτές μια απλή τυπική αιτιολογία από την οποία δεν προκύπτει, με βάση το εθνικό δίκαιο, η συνάφεια των ζητούμενων πληροφοριών με τις ανάγκες της φορολογικής διαδικασίας στο αιτούν κράτος μέλος. Ωστόσο, ο έλεγχος της αιτιολογίας του αιτήματος παροχής πληροφοριών απόκειται στο αιτούν δικαστήριο.

*β) Μη συμμετοχή σε αλίευση πληροφοριών*

132. Κατά την αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας 2011/16, το στοιχείο της «προβλέψιμης συνάφειας» σκοπεύει, επίσης, να διευκρινίσει ότι τα κράτη μέλη δεν είναι ελεύθερα να πραγματοποιούν αλίευση πληροφοριών (*fishing expeditions*) (σημεία 126 και 127 των παρουσών προτάσεων). Τούτο έχει ως σκοπό, μεταξύ άλλων, να διασφαλίσει την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών, ώστε να μην υπερφορτώνεται με αιτήματα χωρίς συγκεκριμένο σκοπό.

61 Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψεις 70 και 71).

62 Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 76).

63 Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 77).

64 Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 82).

65 Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 85).

66 Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 80).

67 Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 84).

133. Υπό το πρίσμα αυτό, το κρίσιμο ζήτημα είναι το πότε υφίσταται απαράδεκτη αλίευση πληροφοριών και πότε υφίσταται παραδεκτή διοικητική συνδρομή για τη διερεύνηση των πραγματικών περιστατικών στο πλαίσιο της οδηγίας 2011/16. Το Δικαστήριο δεν έχει διευκρινίσει ακόμη το συγκεκριμένο ζήτημα στο πλαίσιο της διασυνοριακής διοικητικής συνδρομής.

134. Εντούτοις, το Δικαστήριο έχει εξετάσει παρόμοια προβληματική σε σχέση με το δίκαιο του ανταγωνισμού. Πιο συγκεκριμένα, για τον εντοπισμό και την κύρωση συμπεριφορών των επιχειρήσεων που αντιβαίνουν στους κανόνες του ανταγωνισμού, η Επιτροπή μπορεί να διατάσσει διενέργεια ελέγχων εις βάρος των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων<sup>68</sup>. Το άρθρο 20, παράγραφος 4, δεύτερο εδάφιο, του κανονισμού 1/2003 διευκρινίζει, συναφώς, ότι η Επιτροπή οφείλει, μεταξύ άλλων, να προσδιορίζει, με τις αποφάσεις αυτές, το αντικείμενο και τον σκοπό κάθε ελέγχου<sup>69</sup>. Κατ' αυτόν τον τρόπο, εξασφαλίζεται ότι η Επιτροπή δεν προβαίνει σε τυχαίους ελέγχους χωρίς συγκεκριμένες υπόνοιες<sup>70</sup> –πρακτική για την οποία χρησιμοποιείται επίσης συχνά ο όρος *fishing expeditions*.

135. Όπως έχω επισημάνει ήδη, συναφώς<sup>71</sup>, η Επιτροπή οφείλει να προσδιορίζει με ακρίβεια, στην απόφασή της περί διενέργειας ελέγχου, το αντικείμενο της έρευνας και τα στοιχεία που πρέπει να αφορά ο έλεγχος<sup>72</sup>. Δηλαδή, από το σκεπτικό της απόφασης περί διενέργειας ελέγχου πρέπει να προκύπτουν οι υπόνοιες τις οποίες η Επιτροπή επιδιώκει να εξακριβώσει<sup>73</sup>. Πρόκειται για μια περιγραφή των παραβάσεων του δικαίου του ανταγωνισμού που διαπίστωσε η Επιτροπή, η οποία πρέπει να είναι κατανοητή από τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις.

136. Η λογική αυτή μπορεί να εφαρμοσθεί κατά προσέγγιση στην προκειμένη περίπτωση διασυνοριακής διοικητικής συνδρομής. Εν προκειμένω, είναι επίσης αναγκαίο η λαμβάνουσα αρχή να μπορεί να αναγνωρίσει το τι επιδιώκει να διερευνήσει η αιτούσα αρχή. Οφείλει, τουλάχιστον –όπως επισημάνθηκε ανωτέρω–, να εξακριβώσει, εν πάση περιπτώσει, μήπως οι πληροφορίες στερούνται, προδήλως, κάθε συνάφειας με τις ανάγκες του σχετικού φορολογικού ελέγχου. Άλλωστε, τέτοια αιτιολογία έχει σημασία και για την επιβαλλόμενη, στο πλαίσιο των θεμελιωδών δικαιωμάτων, δυνατότητα ασκήσεως προσφυγής του αποδέκτη (σχετικά, σημεία 47 επ. των παρουσών προτάσεων), του θιγόμενου φορολογουμένου (σχετικά, σημεία 59 επ. των παρουσών προτάσεων) και των ενδεχομένως θιγόμενων τρίτων (σχετικά, σημεία 83 επ. των παρουσών προτάσεων), ώστε αυτοί να είναι σε θέση να αναπτύξουν αποτελεσματική επιχειρηματολογία έναντι αδικαιολόγητου αιτήματος παροχής πληροφοριών εκ μέρους της λαμβάνουσας αρχής.

137. Πάντως, εάν η αιτούσα αρχή οφείλει να παραθέσει τις υπόνοιες που επιδιώκει να εξακριβώσει με το αίτημα παροχής πληροφοριών, τότε ένα ερώτημα, για παράδειγμα, που αφορά «όλους τους μη αναλυτικότερα προσδιοριζόμενους λογαριασμούς άλλων προσώπων που συνδέονται με τον υπό έρευνα φορολογούμενο» δεν πληροί, άνευ ετέρου, τις απαιτήσεις αυτές.

68 Πρβλ. αποφάσεις της 25ης Ιουνίου 2014, Nexans και Nexans France κατά Επιτροπής (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, σκέψη 33), της 22ας Οκτωβρίου 2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, σκέψη 42), και της 21ης Σεπτεμβρίου 1989, Hoechst κατά Επιτροπής (46/87 και 227/88, EU:C:1989:337, σκέψη 25).

69 Πρβλ. αποφάσεις της 30ής Ιανουαρίου 2020, České dráhy κατά Επιτροπής (C-538/18 P και C-539/18 P, EU:C:2020:53, σκέψη 40), της 25ης Ιουνίου 2014, Nexans και Nexans France κατά Επιτροπής (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, σκέψη 34), της 22ας Οκτωβρίου 2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, σκέψη 47), και της 21ης Σεπτεμβρίου 1989, Hoechst κατά Επιτροπής (46/87 και 227/88, EU:C:1989:337, σκέψη 29).

70 Βλ., σχετικά, προτάσεις μου στις υποθέσεις Nexans France και Nexans κατά Επιτροπής (C-606/18 P, EU:C:2020:207, σημείο 55), Nexans και Nexans France κατά Επιτροπής (C-37/13 P, EU:C:2014:223, σημεία 43 και 52) και Solvay κατά Επιτροπής (C-109/10 P, EU:C:2011:256, σημείο 138).

71 Προτάσεις μου στις υποθέσεις Nexans France και Nexans κατά Επιτροπής (C-606/18 P, EU:C:2020:207, σημεία 55 και 56) και Nexans και Nexans France κατά Επιτροπής (C-37/13 P, EU:C:2014:223, σημείο 52).

72 Απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, σκέψη 83).

73 Αποφάσεις της 25ης Ιουνίου 2014, Nexans και Nexans France κατά Επιτροπής (C-37/13 P, EU:C:2014:2030, σκέψη 35), της 17ης Οκτωβρίου 1989, Dow Chemical Ibérica κ.λπ. κατά Επιτροπής (97/87 έως 99/87, EU:C:1989:380, σκέψη 45), και Dow Benelux κατά Επιτροπής (85/87, EU:C:1989:379, σκέψη 9), καθώς και της 21ης Σεπτεμβρίου 1989, Hoechst κατά Επιτροπής (46/87 και 227/88, EU:C:1989:337, σκέψη 41). Βλ., επίσης, προτάσεις μου στην υπόθεση Solvay κατά Επιτροπής (C-109/10 P, EU:C:2011:256, σημείο 138).

138. Αντιθέτως, η αιτούσα αρχή πρέπει να περιλάβει, κατά κανόνα, στο αίτημα παροχής πληροφοριών τα πραγματικά περιστατικά που επιθυμεί να εξετάσει ή, τουλάχιστον, συγκεκριμένες υπόνοιες σχετικά με τα περιστατικά αυτά και τη σημασία τους από απόψεως φορολογικού δικαίου. Οι λόγοι αυτοί πρέπει να παρέχουν στο κράτος που λαμβάνει το αίτημα τη δυνατότητα να δικαιολογήσει ενώπιον των δικαστηρίων του τη διοικητική συνδρομή και τις επεμβάσεις στα θεμελιώδη δικαιώματα που η συνδρομή αυτή συνεπάγεται (όσον αφορά τον αποδέκτη, τον φορολογούμενο ή τους θιγόμενους τρίτους). Οι απαιτήσεις ως προς την υποχρέωση αιτιολογήσεως αυξάνουν ανάλογα με το εύρος και την ευαισθησία των ζητούμενων πληροφοριών<sup>74</sup>.

139. Επομένως, το αίτημα διοικητικής συνδρομής στερείται προβλέψιμης συνάφειας, όταν υποβάλλεται με σκοπό να συλλεγούν αποδεικτικά στοιχεία στην τύχη και χωρίς συγκεκριμένη σχέση με εκκρεμείς φορολογικές διαδικασίες<sup>75</sup>.

140. Κατά την οριοθέτηση μεταξύ των πληροφοριών που πληρούν την προϋπόθεση της προβλέψιμης συνάφειας και εκείνων που εμπίπτουν στο πλαίσιο της απαράδεκτης αλιεύσεως πληροφοριών, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη διάφοροι παράγοντες. Κατ' αρχάς, έχει σημασία το αντικείμενο της έρευνας της αιτούσας αρχής, καθώς και η αιτίαση που προβάλλει από απόψεως φορολογικού δικαίου. Έπειτα, ασκεί επιρροή και η προηγούμενη συμπεριφορά<sup>76</sup> του φορολογούμενου. Για τον λόγο αυτόν, το Schweizerische Bundesgericht [ελβετικό ομοσπονδιακό δικαστήριο] ορθώς απαιτεί να υπάρχουν συγκεκριμένες ενδείξεις για την παράβαση των φορολογικών υποχρεώσεων<sup>77</sup>.

141. Τούτο θα ίσχυε εν προκειμένω, για παράδειγμα, αν η φορολογούμενη είχε αποκρύψει, κατά το παρελθόν, λογαριασμούς ή σχέσεις με τρίτους που συνδέονται με αυτήν ή αν είχε δηλώσει αντιφατικά στοιχεία στο πλαίσιο της φορολογικής διαδικασίας. Τέλος, εξαρτάται επίσης από τις περιστάσεις που έχει ερευνήσει μέχρι τούδε η αιτούσα φορολογική διοίκηση. Παραδείγματος χάρη, σε περίπτωση επιχειρηματικών δικτύων που διακλαδώνονται με ασαφείς οικονομικές συναλλαγές μεταξύ τους, μπορεί να ανακύπτει ιδιαίτερη ανάγκη για αίτημα παροχής πληροφοριών. Το ίδιο ισχύει, εάν από τις προηγούμενες έρευνες έχουν προκύψει αντιφατικά στοιχεία, τα οποία μπορούν να διευκρινισθούν μόνο με τη συνδρομή της τράπεζας Α.

142. Εν προκειμένω, επομένως, η ισπανική φορολογική αρχή οφείλει, για παράδειγμα, να εκθέσει τους λόγους για τους οποίους εκτιμά ότι η φορολογούμενη διαθέτει και άλλους λογαριασμούς στην τράπεζα Α, τους λόγους για τους οποίους θεωρεί ότι υφίστανται περαιτέρω αποκρυβέντα εισοδήματα και τους λόγους για τους οποίους εικάζει ότι υπήρξαν μεταφορές περιουσιακών στοιχείων μεταξύ της φορολογουμένης και των εταιριών Β, C και D.

143. Ελλείψει τέτοιων συγκεκριμένων στοιχείων, αίτημα παροχής πληροφοριών με σκοπό τη διερεύνηση σε μία τράπεζα του συνόλου των λογαριασμών του φορολογούμενου, καθώς και όλων των μη προσδιοριζόμενων λογαριασμών τρίτων που έχουν κάποια σχέση με τον φορολογούμενο, δεν είναι νόμιμο με βάση την οδηγία 2011/16 και συνιστά ανεπίτρεπτη αλίευση πληροφοριών (fishing expedition).

144. Ωστόσο, η αναγκαία οριοθέτηση πρέπει να πραγματοποιείται στο πλαίσιο συνολικής εκτιμήσεως όλων των περιστάσεων της συγκεκριμένης υποθέσεως και, ως εκ τούτου, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο.

74 Ομοίως, το Schweizerische Bundesgericht [ελβετικό ομοσπονδιακό δικαστήριο], απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2016 – 2C\_276/2016 –, σκέψη 6.3 σχετικά με τη λεπτομερή παρουσίαση των πραγματικών περιστατικών.

75 Πρβλ. και Schweizerische Bundesgericht [ελβετικό ομοσπονδιακό δικαστήριο], απόφαση της 26ης Ιουλίου 2019 – 2C\_653/2018 –, σκέψεις 6.1.2 επ., και της 12ης Σεπτεμβρίου 2016 – 2C\_276/2016 –, σκέψεις 6.1.2 επ.

76 Ρητώς και το Schweizerische Bundesgericht [ελβετικό ομοσπονδιακό δικαστήριο], απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2016 – 2C\_276/2016 –, σκέψη 6.4.3. Καθοριστική είναι η συμπεριφορά του πελάτη της τράπεζας από την οποία μπορεί να προκύψει η υπόνοια ότι το εν λόγω πρόσωπο δεν έχει δηλώσει επακριβώς ορισμένα περιουσιακά στοιχεία ή εισόδημα.

77 Schweizerische Bundesgericht [ελβετικό ομοσπονδιακό δικαστήριο], απόφαση της 26ης Ιουλίου 2019 – 2C\_653/2018 –, σκέψη 6.2.2.

145. Αν το αιτούν δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι αίτημα παροχής πληροφοριών συνιστά ανεπίτρεπτη αλίευση πληροφοριών, η λαμβάνουσα φορολογική αρχή δεν πρέπει να δεχθεί το αίτημα παροχής πληροφοριών. Πράγματι, κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 5, σε συνδυασμό με την αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας 2011/16, τα κράτη μέλη δεν επιτρέπεται να πραγματοποιούν αλίευση πληροφοριών (fishing expeditions).

### *3. Συμπέρασμα επί των δεύτερων προδικαστικών ερωτημάτων*

146. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16 έχουν την έννοια ότι η αιτούσα αρχή οφείλει να αιτιολογεί το αίτημα παροχής πληροφοριών, ώστε η λαμβάνουσα αρχή να μπορεί να εξακριβώσει ότι οι ζητούμενες πληροφορίες δεν στερούνται, προδήλως, προβλέψιμης συνάφειας όσον αφορά το προσδιορισμό του φόρου από την αιτούσα αρχή. Από το αίτημα πρέπει να προκύπτουν συγκεκριμένες ενδείξεις για πραγματικά περιστατικά και πράξεις που είναι κρίσιμα από φορολογικής απόψεως, ώστε να αποκλείεται η ανεπίτρεπτη αλίευση πληροφοριών (fishing expedition).

## **VI. Πρόταση**

147. Επομένως, προτείνω να δοθούν στα προδικαστικά ερωτήματα του Cour administrative (διοικητικού εφετείου, Λουξεμβούργο) οι ακόλουθες απαντήσεις:

- 1) Το άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει την έννοια ότι η απόφαση με την οποία αρχή, που λαμβάνει αίτημα συνδρομής δυνάμει της οδηγίας 2011/16, για τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, υποχρεώνει ένα πρόσωπο να παράσχει πληροφορίες που αφορούν φορολογούμενο ή τρίτο, μπορεί να προσβληθεί από το πρόσωπο αυτό, από τον φορολογούμενο ή από θιγόμενους τρίτους ενώπιον των δικαστηρίων του κράτους μέλους προς το οποίο απευθύνεται το εν λόγω αίτημα.
- 2) Το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16 έχουν την έννοια ότι η αιτούσα αρχή οφείλει να αιτιολογεί το αίτημα παροχής πληροφοριών, ώστε η λαμβάνουσα αρχή να μπορεί να εξακριβώσει εάν οι ζητούμενες πληροφορίες δεν στερούνται, προδήλως, προβλέψιμης συνάφειας όσον αφορά τον προσδιορισμό του φόρου από την αιτούσα αρχή. Από το αίτημα πρέπει να προκύπτουν συγκεκριμένες ενδείξεις για πραγματικά περιστατικά και πράξεις που είναι κρίσιμα από φορολογικής απόψεως, ώστε να αποκλείεται η ανεπίτρεπτη αλίευση πληροφοριών (fishing expedition).