



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

JULIANE KOKOTT

της 3ης Ιουνίου 2021¹

Υπόθεση C-437/19

État luxembourgeois

κατά

L

[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 –
Άρθρο 20 – Αίτημα παροχής πληροφοριών εκ μέρους φορολογικής αρχής άλλου κράτους
μέλους – Διαταγή παροχής πληροφοριών εκ μέρους της λαμβάνουσας φορολογικής αρχής –
Προβλέψιμη συνάφεια των ζητούμενων πληροφοριών – Ομαδοποιημένο αίτημα παροχής
πληροφοριών – Πρόσωπο που είναι ταυτοποιημένο ή μπορεί να ταυτοποιηθεί –
Ελάχιστες πληροφορίες – Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης –
Άρθρο 47 – Δικαίωμα πραγματικής προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου – Αιτιολογία της διαταγής
παροχής πληροφοριών – Γνώση των στοιχειωδών πληροφοριών»

I. Εισαγωγή

1. Λόγω της αυξανόμενης ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών βάσει της οδηγίας περί αμοιβαίας συνδρομής (στο εξής: οδηγία 2011/16) ανακύπτουν επανειλημμένως ζητήματα όσον αφορά την ερμηνεία της οδηγίας αυτής καθώς και τα δικαιώματα των θιγόμενων προσώπων υπό το πρίσμα του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης). Συναφώς, η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως συνδέεται στενά με τις αποφάσεις που εξέδωσε το Δικαστήριο επί των υποθέσεων *Berlioz Investment Fund*² και *État luxembourgeois* (Προσφυγή κατά αιτήματος παροχής πληροφοριών στον φορολογικό τομέα)³.

2. Στο πλαίσιο των διαδικασιών αυτών, το Δικαστήριο έκρινε ότι η «προβλέψιμη συνάφεια» των πληροφοριών που ζητούνται με σκοπό τη φορολόγηση στο αιτούν κράτος συνιστά προϋπόθεση την οποία πρέπει να πληροί το αίτημα παροχής πληροφοριών. Επιβάλλεται, πλέον, να διευκρινισθεί αν τέτοιο αίτημα πληροί την εν λόγω απαίτηση ακόμη και όταν ζητούνται πληροφορίες μόνο σε σχέση με συγκεκριμένη ομάδα υποκειμένων στον φόρο οι οποίοι όμως δεν

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

² Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017 (C-682/15, EU:C:2017:373).

³ Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2020 (C-245/19 και C-246/19, EU:C:2020:795).

προσδιορίζονται ονομαστικά και εξατομικευμένα. Συναφώς, πρέπει να αποσαφηνισθεί, πρωτίστως, κατά πόσον απαιτείται το αίτημα να είναι συγκεκριμένο και ακριβές σε σχέση με τον υποκείμενο στον φόρο, προκειμένου η λαμβάνουσα φορολογική αρχή να μπορέσει να εκτιμήσει την «προβλέψιμη συνάφεια» των ζητούμενων πληροφοριών για τη φορολογική διαδικασία στο άλλο κράτος μέλος.

3. Επιπλέον, επιβάλλεται να διευκρινισθεί και η έννομη προστασία του θιγόμενου προσώπου. Στο πλαίσιο αυτό, τίθεται, μεταξύ άλλων, το ερώτημα αν πρέπει να παρέχεται προθεσμία, δυνάμει του άρθρου 47 του Χάρτη, ώστε το λαμβάνον κράτος να επανεξετάσει τη διαταγή παροχής πληροφοριών πριν προβεί σε επιβολή διοικητικής κυρώσεως. Το ερώτημα αυτό καθίσταται ιδιαιτέρως κρίσιμο, όταν ο παραλήπτης της αποφάσεως η οποία διατάσσει την παροχή πληροφοριών λαμβάνει γνώση των στοιχειωδών πληροφοριών που προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16, το πρώτον, στο πλαίσιο της ένδικης διαδικασίας, όπως συμβαίνει και στην εξεταζόμενη περίπτωση.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ένωσης

1. Ο Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης

4. Το άρθρο 47 του Χάρτη, με τίτλο «Δικαίωμα πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου», προβλέπει τα εξής:

«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.

Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα να δικασθεί η υπόθεσή του δίκαια, δημόσια και εντός εύλογης προθεσμίας, από ανεξάρτητο και αμερόληπτο δικαστήριο, που έχει προηγουμένως συσταθεί νομίμως. Κάθε πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να συμβουλευέται δικηγόρο και να του αναθέτει την υπεράσπιση και εκπροσώπησή του. [...]»

2. Η οδηγία 2011/16

5. Η αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας 2011/16⁴ ορίζει τα ακόλουθα:

«[...] 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 φορολογούμενου. Παρότι το άρθρο 20 της παρούσας οδηγίας περιέχει διαδικαστικά στοιχεία, η ερμηνεία των διατάξεων αυτών θα πρέπει να είναι ελεύθερη, ώστε να μην παρεμποδίζει την αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών.»

⁴ 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)· η οδηγία είναι κρίσιμη, εν προκειμένω, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2016/2258 του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 2016 (ΕΕ 2016, L 342, σ. 1).

6. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, ορίζει το αντικείμενο της οδηγίας 2011/16 ως εξής:

«Η παρούσα οδηγία ορίζει τους κανόνες και τις διαδικασίες βάσει των οποίων τα κράτη μέλη συνεργάζονται μεταξύ τους με στόχο την ανταλλαγή πληροφοριών που, κατά πάσα πιθανότητα, έχουν σημασία για τη διοίκηση και την επιβολή της εγχώριας νομοθεσίας των κρατών μελών όσον αφορά στους φόρους οι οποίοι αναφέρονται στο άρθρο 2.»

7. 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 περιέρχεται σε αυτήν ως αποτέλεσμα διοικητικών ερευνών.»

8. Το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16, με τίτλο «Τυποποιημένα έντυπα και ηλεκτρονικοί μορφότυποι», ορίζει τα ακόλουθα:

«Το τυποποιημένο έντυπο που αναφέρεται στην παράγραφο 1 περιλαμβάνει τουλάχιστον τις ακόλουθες πληροφορίες, τις οποίες πρέπει να παρέχει η αιτούσα αρχή:

- α) τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που αποτελεί αντικείμενο εξέτασης ή έρευνας·
- β) τους φορολογικούς λόγους για τους οποίους ζητούνται οι πληροφορίες.

Η αιτούσα αρχή δύναται, στο βαθμό που γνωρίζει και σύμφωνα με τις διεθνείς εξελίξεις, να παρέχει το όνομα και τη διεύθυνση κάθε προσώπου που εικάζεται ότι έχει στην κατοχή του τις αιτούμενες πληροφορίες, καθώς και κάθε στοιχείο που μπορεί να διευκολύνει τη συλλογή των πληροφοριών από τη λαμβάνουσα αρχή. [...]»

B. Το διεθνές συμβατικό δίκαιο

1. Το υπόδειγμα συμβάσεως του ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας

9. Το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ εξέδωσε στις 30 Ιουλίου 1963 σύσταση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (στο εξής: υπόδειγμα συμβάσεως του ΟΟΣΑ)⁵. Το άρθρο 26, παράγραφος 1, του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ αφορά την ανταλλαγή πληροφοριών και προβλέπει τα εξής:

«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. [...]»

⁵ 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.

2. Η φορολογική σύμβαση μεταξύ Λουξεμβούργου και Γαλλίας

10. Κατά τον χρόνο υποβολής του αιτήματος παροχής πληροφοριών, ίσχυε η φορολογική σύμβαση μεταξύ Λουξεμβούργου και Γαλλίας της 1ης Απριλίου 1958, όπως διαμορφώθηκε με τις τροποποιήσεις της 24ης Νοεμβρίου 2006, της 3ης Ιουνίου 2009 και της 5ης Σεπτεμβρίου 2014. Το άρθρο 22, παράγραφος 1, της 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

11. Το Λουξεμβούργο μετέφερε την οδηγία 2011/16 στο εσωτερικό δίκαιο με τον νόμο της 29ης Μαρτίου 2013⁶. 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

12. 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 φορολογίας⁷. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του νόμου αυτού προβλέπει τα εξής:

«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 [...]

13. Το άρθρο 2, παράγραφοι 1 και 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.»

⁶ Νόμος περί μεταφοράς της οδηγίας 2011/16 στην εσωτερική έννομη τάξη, *Mémorial A* 2013, σ. 756.

⁷ *Mémorial A* 2014, σ. 4170.

14. Το άρθρο 3, παράγραφοι 1 και 3, του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014, ως είχε κατά τον κρίσιμο χρόνο των περιστατικών, ορίζει τα εξής:

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

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

15. Το άρθρο 5, παράγραφος 1, του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014 προβλέπει τα εξής:

«Αν δεν παρασχεθούν οι ζητηθείσες πληροφορίες εντός 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.»

16. Το άρθρο 6 του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014 όριζε τα ακόλουθα:

«(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

17. Ο νόμος της 1ης Μαρτίου 2019 για την τροποποίηση του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014⁸ τέθηκε σε ισχύ στις 9 Μαρτίου 2019. Ο νόμος αυτός τροποποίησε, μεταξύ άλλων, το άρθρο 3, παράγραφος 1, και το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014.

⁸ *Mémorial A* 2019, σ. 112.

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

«Η αρμόδια φορολογική αρχή ελέγχει την τυπική ορθότητα του αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών. Το αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών είναι τυπικά ορθό εάν αναφέρει τη νομική βάση και την αρμόδια αιτούσα αρχή, καθώς και τα λοιπά στοιχεία που προβλέπονται στις Συμβάσεις και τη νομοθεσία. 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.»

19. Το άρθρο 6, παράγραφος 1, του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο της 1ης Μαρτίου 2019, προβλέπει τα ακόλουθα:

«Ο κάτοχος των πληροφοριών μπορεί να ασκήσει προσφυγή ακυρώσεως ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου κατά της διαταγής που προβλέπει το άρθρο 3, παράγραφος 3. [...]»

III. Η κύρια δίκη

20. Η υπόθεση της κύριας δίκης έχει ως αντικείμενο αίτηση παροχής πληροφοριών που απηύθυνε η γαλλική φορολογική αρχή στη λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή. Η γαλλική φορολογική αρχή στηρίζει το αίτημα αυτό στη φορολογική σύμβαση μεταξύ Λουξεμβούργου και Γαλλίας της 1ης Απριλίου 1958 και στην οδηγία 2011/16.

21. Με το αίτημα παροχής πληροφοριών της 27ης Απριλίου 2017, οι γαλλικές αρχές γνωστοποίησαν ότι επιθυμούσαν να ελέγξουν μια εταιρία F (εγκατεστημένη στη Γαλλία) η οποία φερόταν ως εκμισθώτρια ενός ακίνητου κείμενου σε δήμο της Γαλλίας. Η εγκατεστημένη στο Λουξεμβούργο εταιρία L όχι μόνον είναι εμμέσως μητρική εταιρία της εταιρίας F (μέσω εταιρίας που έχει συσταθεί βάσει του ολλανδικού δικαίου), αλλά επίσης κατέχει άμεσα άλλο ακίνητο στον ίδιο δήμο στη Γαλλία. Οι γαλλικές αρχές διευκρίνισαν ότι τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα ακίνητη περιουσία κείμενη στη Γαλλία υποχρεούνται να τη δηλώσουν για τους σκοπούς του φόρου ακίνητης περιουσίας και ζήτησαν να πληροφορηθούν ποιοι είναι οι μέτοχοι και οι πραγματικοί δικαιούχοι της εταιρίας L.

22. Με έγγραφο της 28ης Φεβρουαρίου 2018 (στο εξής: διαταγή), η λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή κάλεσε την εταιρία L να παράσχει πληροφορίες ως εξής:

«[...] Στις 27 Απριλίου 2017 η αρμόδια αρχή της γαλλικής φορολογικής διοίκησης μας διαβίβασε αίτημα παροχής πληροφοριών σύμφωνα με την οδηγία 2011/16 [...] και τη φορολογική σύμβαση μεταξύ Λουξεμβούργου και Γαλλίας [...].

Το νομικό πρόσωπο το οποίο αφορά το αίτημα είναι η εταιρία F, η οποία είναι εγκατεστημένη [στη Γαλλία].

Παρακαλούμε να μας παράσχετε τις ακόλουθες πληροφορίες και έγγραφα για την περίοδο από την 1η Ιανουαρίου 2012 έως την 31η Δεκεμβρίου 2016 [...]:

- Παρακαλείσθε να αναφέρετε τα ονόματα και τις διευθύνσεις των μετόχων της εταιρίας L και τα ονόματα και τις διευθύνσεις των πραγματικών δικαιούχων, άμεσων και έμμεσων, ανεξάρτητα από τις ενδιάμεσες δομές της εταιρίας και την κατανομή του κεφαλαίου·
- Παρακαλείσθε να παράσχετε αντίγραφο των αρχείων των τίτλων της εταιρίας L. [...]

23. Η εταιρία L κίνησε νομικές διαδικασίες κατά της διαταγής, μολονότι το άρθρο 6 του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014 δεν προέβλεπε τέτοια δυνατότητα. Με πράξη της 4ης Ιουνίου 2018, η σχετική ένσταση απορρίφθηκε ως απαράδεκτη. Η εταιρία L άσκησε προσφυγή κατά της πράξεως αυτής. Η προσφυγή εκκρεμεί, επί του παρόντος, ενώπιον του Tribunal administratif (διοικητικού πρωτοδικείου, Λουξεμβούργο).

24. Στις 6 Αυγούστου 2018 η λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή επέβαλε στην εταιρία L πρόστιμο λόγω μη συμμορφώσεως προς τη διαταγή παροχής πληροφοριών. Στις 5 Σεπτεμβρίου 2018 η εταιρία L άσκησε προσφυγή κατά της εν λόγω πράξεως ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου. Ειδικότερα, η L εταιρία υποστηρίζει μεταξύ άλλων ότι οι πληροφορίες που ζήτησε η γαλλική φορολογική αρχή στερούνται «προβλέψιμης συνάφειας» και ότι η διαταγή παροχής πληροφοριών δεν παραθέτει τους φορολογικούς λόγους για τους οποίους ζητήθηκαν οι πληροφορίες.

25. Με απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2018, το διοικητικό πρωτοδικείο δέχθηκε την προσφυγή και ακύρωσε την πράξη επιβολής προστίμου της 6ης Αυγούστου 2018 για τον λόγο ότι η διαταγή παροχής πληροφοριών ήταν άκυρη. Το διοικητικό πρωτοδικείο στηρίχθηκε, κατ' ουσίαν, στην αναντιστοιχία μεταξύ της ταυτότητας του υποκειμένου στον φόρο που προσδιορίζεται στη διαταγή της 28ης Φεβρουαρίου 2018 και των εξηγήσεων που παρείχαν οι γαλλικές αρχές ως προς τον σκοπό για τον οποίο ζητούνται οι πληροφορίες. Επομένως, γεννήθηκαν αμφιβολίες ως προς την ταυτότητα του υποκειμένου στον φόρο τον οποίο αφορά το αίτημα. Πιο συγκεκριμένα, κατά το διοικητικό πρωτοδικείο, οι εξηγήσεις που παρασχέθηκαν με το αίτημα παροχής πληροφοριών της 27ης Απριλίου 2017 οδηγούν στο συμπέρασμα ότι η τρέχουσα έρευνα δεν αφορά την εταιρία F, η οποία ωστόσο αναφέρεται στο αίτημα παροχής πληροφοριών ως η οντότητα που αποτελεί αντικείμενο ελέγχου στη Γαλλία και τη φορολόγησή της, αλλά τα φυσικά πρόσωπα τα οποία είναι οι πραγματικοί δικαιούχοι της εταιρίας L. Τα πρόσωπα αυτά υποχρεούνται, βάσει του γαλλικού δικαίου, να δηλώσουν την κατοχή ακινήτων ευρισκομένων στη γαλλική επικράτεια για τους σκοπούς επιβολής φόρου ακίνητης περιουσίας.

26. Με δικόγραφο που κατέθεσε στις 21 Δεκεμβρίου 2018, το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Cour administrative (διοικητικού εφετείου, Λουξεμβούργο). Το Λουξεμβούργο υποστηρίζει, μεταξύ άλλων, ότι οι πληροφορίες που ζητούνται από τη γαλλική φορολογική αρχή πληρούν την προϋπόθεση της «προβλέψιμης συνάφειας» και ότι το γαλλικό αίτημα περιέχει τις αναγκαίες πληροφορίες που προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16. Εξάλλου, πληρούνται και οι απαιτήσεις του άρθρου 47 του Χάρτη, δεδομένου ότι η εταιρία L κίνησε νομικές διαδικασίες τόσο κατά της διαταγής όσο και κατά της επιβολής του προστίμου.

IV. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και τα προδικαστικά ερωτήματα

27. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Cour administrative (διοικητικό εφετείο, Λουξεμβούργο) ανέστειλε τη διαδικασία με διάταξη της 23ης Μαΐου 2019 και υπέβαλε στο Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- 1) Έχει το άρθρο 20, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/16 την έννοια ότι πληροί τις προβλεπόμενες από αυτό απαιτήσεις ταυτοποίησης το αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών που υποβάλλεται από αρχή αιτούντος κράτους μέλους το οποίο προσδιορίζει τους φορολογούμενους που αποτελούν αντικείμενο του αιτήματος ανταλλαγής μόνον υπό την ιδιότητά τους ως μετόχων και πραγματικών δικαιούχων νομικού προσώπου, χωρίς οι εν λόγω φορολογούμενοι να έχουν προηγουμένως προσδιορισθεί ονομαστικά και ατομικά από την αιτούσα αρχή;
- 2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: έχουν το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16 την έννοια ότι η τήρηση του κανόνα της προβλέψιμης συνάφειας συνεπάγεται ότι η αρχή του αιτούντος κράτους μέλους, προκειμένου να βεβαιωθεί ότι δεν υφίσταται «αλιεία πληροφοριών» παρά την έλλειψη ατομικού προσδιορισμού των ενδιαφερόμενων φορολογουμένων, μπορεί να υποστηρίξει με βάση σαφείς και επαρκείς εξηγήσεις ότι διεξάγει στοχευμένη έρευνα σχετικά με περιορισμένη ομάδα προσώπων και όχι μια απλή έρευνα γενικού φορολογικού ελέγχου και ότι η έρευνα αυτή δικαιολογείται από υποψίες στηριζόμενες στη μη συμμόρφωση προς συγκεκριμένη νομική υποχρέωση;
- 3) Έχει την έννοια το άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης ότι:
 1. όταν ο διοικούμενος στον οποίο επιβλήθηκε από την αρμόδια αρχή του λαμβάνοντος κράτους μέλους διοικητικό πρόστιμο λόγω μη συμμορφώσεως προς διοικητική απόφαση με την οποία του ζητείται να παράσχει πληροφορίες στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των εθνικών φορολογικών διοικήσεων σύμφωνα με την οδηγία 2011/16, χωρίς ο ίδιος να μπορεί να ασκήσει προσφυγή ενώπιον δικαστηρίου βάσει του εσωτερικού δικαίου του λαμβάνοντος κράτους μέλους, αμφισβήτησε παρεμπιπτόντως τη νομιμότητα της εν λόγω αποφάσεως στο πλαίσιο προσφυγής κατά της επιβολής προστίμου και
 2. όταν αυτός έλαβε γνώση των στοιχειωδών πληροφοριών που προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16 μόνον κατά τη διάρκεια της ένδικης διαδικασίας που κινήθηκε μετά την άσκηση προσφυγής κατά του εν λόγω προστίμου,

πρέπει να λάβει, μετά την παρεμπιπτούσα οριστική αναγνώριση της εγκυρότητας της σχετικής διαταγής και της πράξεως επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν σε βάρος του, προθεσμία με ανασταλτικό αποτέλεσμα για την καταβολή του προστίμου προκειμένου να συμμορφωθεί με τη διαταγή, αφού λάβει γνώση των στοιχείων σχετικά με την προβλέψιμη συνάφεια που έχει οριστικά δεχθεί το αρμόδιο δικαστήριο;

V. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

28. Με διάταξη της 15ης Ιανουαρίου 2020, η διαδικασία ανεστάλη αρχικώς μέχρι την έκδοση, στις 6 Οκτωβρίου 2020, της αποφάσεως στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-245/19 και C-246/19. Στις 19 Νοεμβρίου 2020 η διαδικασία επαναλήφθηκε κατόπιν συνεννοήσεως με το αιτούν δικαστήριο.

29. Στο πλαίσιο της διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις και απάντησαν γραπτώς στις ερωτήσεις του Δικαστηρίου, πέραν της εταιρίας L, το Λουξεμβούργο, η Γαλλική Δημοκρατία, το Βασίλειο της Ισπανίας, η Ελληνική Δημοκρατία, η Δημοκρατία της Πολωνίας, η Δημοκρατία της Φινλανδίας, η Ιρλανδία, η Ιταλική Δημοκρατία και η Επιτροπή.

VI. Νομική εκτίμηση

A. Επί των δύο πρώτων προδικαστικών ερωτημάτων

30. Με τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί, κατ' ουσίαν, αν και υπό ποιες προϋποθέσεις, με βάση την έννοια της «προβλέψιμης συνάφειας» του άρθρου 1, παράγραφος 1, και του άρθρου 5, καθώς και τη διάταξη του άρθρου 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16, το αίτημα παροχής πληροφοριών μπορεί να αφορά προσδιορίσιμη ομάδα προσώπων τα οποία όμως δεν εξατομικεύονται

31. Δύο ιδιαιτερότητες χαρακτηρίζουν την υπό κρίση υπόθεση. Αφενός, το αίτημα της γαλλικής φορολογικής αρχής δεν αφορά μεμονωμένο πρόσωπο, αλλά ομάδα προσώπων. Αφετέρου, η εν λόγω ομάδα προσώπων δεν προσδιορίζεται βάσει ονόματος ή άλλων κριτηρίων (παραδείγματος χάρη, αριθμού επίσημου δελτίου ταυτότητας, αριθμού φορολογικού μητρώου ή αριθμού λογαριασμού), αλλά δύναται να προσδιορισθεί μόνο βάσει κοινών χαρακτηριστικών (μέτοχοι και πραγματικοί δικαιούχοι της εταιρίας L). Η ονομαστική ταυτοποίηση συνιστά, ακριβώς, σκοπό του αιτήματος παροχής πληροφοριών.

32. Στις υποθέσεις που έχει κρίνει, μέχρι σήμερα, το Δικαστήριο σχετικά με την έννοια της «προβλέψιμης συνάφειας», η ταυτότητα των υποκειμένων στον φόρο ήταν πάντοτε γνωστή⁹. Περαιτέρω πληροφορίες ζητούνταν, προκειμένου να καταστεί δυνατή η ορθή φορολόγηση ή η επαλήθευση των στοιχείων που είχε παράσχει ο υποκείμενος στον φόρο στο αιτούν κράτος. Αντιθέτως, στην εξεταζόμενη περίπτωση, το στοιχείο αναφοράς για τη φορολόγηση στο αιτούν κράτος (ακίνητο στη Γαλλία) είναι δεδομένο. Αβέβαιη είναι η ταυτότητα των προσώπων που οφείλουν να εκπληρώσουν τις φορολογικές υποχρεώσεις που συνδέονται με το ακίνητο. Υπό αυτό το πρίσμα, η προκειμένη αίτηση προδικαστικής αποφάσεως διαφέρει από τις υποθέσεις επί των οποίων έχει αποφανθεί μέχρι σήμερα το Δικαστήριο.

33. Τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν αποκλειστικά το αίτημα παροχής πληροφοριών της γαλλικής αρχής και όχι τη διαταγή της λουξεμβουργιανής φορολογικής αρχής. Ωστόσο, η απάντηση στα εν λόγω ερωτήματα είναι κρίσιμη για την εκτίμηση, από το αιτούν δικαστήριο, της νομιμότητας της επιβληθείσας διοικητικής κυρώσεως. Πιο συγκεκριμένα, η

⁹ Αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2020, État luxembourgeois (Δικαίωμα προσφυγής κατά αιτήματος παροχής πληροφοριών σε φορολογικά θέματα) (C-245/19 και C-246/19, EU:C:2020:795, σκέψη 24), καθώς και της 16ης Μαΐου 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 22).

νομιμότητα της κυρώσεως που επέβαλε το Λουξεμβούργο εξαρτάται από τη νομιμότητα της λουξεμβουργιανής διαταγής. Αυτή προϋποθέτει νόμιμο αίτημα παροχής πληροφοριών εκ μέρους των γαλλικών αρχών.

34. Δεδομένου ότι το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα υποβάλλεται ως λογική συνέπεια του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος και εφόσον αμφότερα τα ερωτήματα αφορούν, κατ' ουσίαν, την ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας 2011/16, μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο κοινής απαντήσεως.

1. Επί της έννοιας της «προβλέψιμης συνάφειας»

35. Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16, 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 τους. Μόνον τέτοιες πληροφορίες μπορούν να κοινοποιηθούν, με βάση το άρθρο 5 της οδηγίας, στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν σχετικού αιτήματος.

36. Επομένως, απόκειται στην αρχή που διεξάγει την έρευνα, στην οποία στηρίζεται η ανταλλαγή πληροφοριών, να εκτιμήσει, ανάλογα με τις περιστάσεις της υποθέσεως, αν οι ζητούμενες πληροφορίες έχουν, κατά πάσα πιθανότητα, σημασία, ανάλογα με την πορεία της διαδικασίας και σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16, αφού έχουν εξαντληθεί οι συνήθεις πηγές πληροφόρησης.

37. Μολονότι η αιτούσα αρχή διαθέτει, στο πλαίσιο αυτό, ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως, εντούτοις δεν δύναται να ζητήσει πληροφορίες που δεν έχουν καμία συνάφεια με την επίμαχη έρευνα. Ως εκ τούτου, η «προβλέψιμη συνάφεια» των ζητούμενων πληροφοριών συνιστά προϋπόθεση για την υποβολή νομίμου αιτήματος παροχής πληροφοριών¹⁰.

38. Κατά συνέπεια, η έννοια της «προβλέψιμης συνάφειας» πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με το άρθρο 5 σε συνδυασμό με το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16. Συναφώς, πρέπει να εξετάζονται, κυρίως, το γράμμα και το κανονιστικό πλαίσιο (σχετικά, υπό α) καθώς και ο σκοπός (σχετικά, υπό β). Δεδομένου ότι τα ερμηνευτικά σχόλια επί του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ αναθεωρήθηκαν μετά την έκδοση της οδηγίας 2011/16 (σχετικά, υπό γ) και το κείμενο της οδηγίας τροποποιήθηκε στις 22 Μαρτίου 2021 (σχετικά, υπό δ), πρέπει να διερευνηθεί, επίσης, η σημασία των μεταβολών αυτών στην προκειμένη περίπτωση.

α) Το γράμμα και το κανονιστικό πλαίσιο του άρθρου 1 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 και το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16

39. Όπως έχει επισημάνει το Δικαστήριο, η έκφραση «πληροφορίες που, κατά πάσα πιθανότητα, έχουν σημασία» του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16 σκοπεί να παράσχει στην αιτούσα αρχή τη δυνατότητα να ζητήσει και να λάβει όλες τις πληροφορίες που μπορεί ευλόγως να θεωρήσει ότι θα αποδειχθούν χρήσιμες για τους σκοπούς της έρευνάς της, χωρίς ωστόσο να της επιτρέπεται να υπερβαίνει προδήλως το πλαίσιο της έρευνας αυτής ούτε να δημιουργεί υπερβολικό βάρος στη λαμβάνουσα αρχή¹¹.

¹⁰ Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 64).

¹¹ Αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2020, *État luxembourgeois* (Δικαίωμα προσφυγής κατά αιτήματος παροχής πληροφοριών σε φορολογικά θέματα) (C-245/19 και C-246/19, EU:C:2020:795, σκέψη 110), καθώς και της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 68).

40. Το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16 αφορά τις πληροφορίες αυτές, καθόσον προβλέπει ότι η λαμβάνουσα αρχή κοινοποιεί στην αιτούσα αρχή οιαδήποτε πληροφορία που αναφέρεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, που διαθέτει ή που περιέρχεται σε αυτήν ως αποτέλεσμα διοικητικών ερευνών. Ως εκ τούτου, το άρθρο 5 επιβάλλει υποχρέωση στη λαμβάνουσα αρχή.

41. Από το γράμμα των διατάξεων αυτών προκύπτει ότι ο όρος «προβλέψιμη συνάφεια» περιγράφει τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που πρέπει να έχουν οι ζητούμενες πληροφορίες. Συναφώς, από το γράμμα του άρθρου 5 σε συνδυασμό με το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16 δεν συνάγεται τέτοιος περιορισμός ο οποίος να επιβάλλει το αίτημα παροχής πληροφοριών να αφορά μόνον μεμονωμένους και μόνον ονομαστικά προσδιοριζόμενους υποκείμενους στον φόρο.

42. Κατά την ερμηνεία της έννοιας της «προβλέψιμης συνάφειας» πρέπει να λαμβάνεται υπόψη και η αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας 2011/16. Βάσει αυτής, σκοπός του κανόνα της «προβλέψιμης συνάφειας» είναι η διασφάλιση της ανταλλαγής πληροφοριών σε φορολογικά θέματα στον μεγαλύτερο δυνατό βαθμό. Συγχρόνως, διευκρινίζει ότι τα κράτη μέλη δεν επιτρέπεται να πραγματοποιούν «αλίευση πληροφοριών» ή να ζητούν πληροφορίες που είναι απίθανο να αφορούν φορολογικές υποθέσεις ενός φορολογουμένου.

43. Από τη φράση «ενός φορολογουμένου» δεν μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι αίτημα που αφορά ομάδα φορολογουμένων είναι απαράδεκτο ούτε ότι οι φορολογούμενοι πρέπει να προσδιορίζονται ονομαστικά. Αντιθέτως, αυτό που έχει σημασία είναι να υφίσταται συγκεκριμένος φορολογούμενος –δηλαδή πρόσωπο που να υπόκειται σε φορολογικές υποχρεώσεις στο αιτούν κράτος– και το πρόσωπο αυτό να μπορεί να προσδιορισθεί με ακρίβεια.

44. Όσον αφορά την ερμηνεία της έννοιας της «προβλέψιμης συνάφειας», πρέπει να συνεκτιμηθεί, επίσης, ότι η λαμβάνουσα αρχή, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οφείλει να εξακριβώνει ότι οι ζητούμενες πληροφορίες δεν στερούνται οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας για την έρευνα που διεξάγει η αιτούσα αρχή¹².

45. Συναφώς, όπως έχει κρίνει ήδη το Δικαστήριο, πρέπει να ληφθεί υπόψη το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας, το οποίο απαριθμεί τα στοιχεία που είναι κρίσιμα για τον έλεγχο αυτόν¹³. Το άρθρο 20, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/16, προβλέπει ότι το τυποποιημένο έντυπο που διαβιβάζει η αιτούσα αρχή πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που αποτελεί αντικείμενο εξετάσεως ή έρευνας. Στο αγγλικό κείμενο χρησιμοποιείται ο όρος «identity of the person» και στο γαλλικό κείμενο ο όρος «l'identité de la personne».

46. Οι όροι «ταυτότητα» και «identity/identité» παραπέμπουν επίσης, αλλά όχι αποκλειστικώς, σε ονομαστικό προσδιορισμό. Από το γράμμα του άρθρου 20, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/16 δεν προκύπτει ότι αίτημα παροχής πληροφοριών μπορεί να αφορά έναν μόνον υποκείμενο στον φόρο. Ομοίως, από το γράμμα αυτό δεν μπορεί να συναχθεί ότι είναι αναγκαίος ο ονομαστικός προσδιορισμός του υποκειμένου ή των υποκειμένων στον φόρο.

47. Αντιθέτως, ο όρος «ταυτότητα» πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι καλύπτει, εν γένει, το σύνολο των ιδιοτήτων ή των χαρακτηριστικών που διακρίνουν ένα πρόσωπο από τα υπόλοιπα. Ωστόσο, η ταυτοποίηση ή ο προσδιορισμός ενός προσώπου μπορεί επιτευχθεί και βάσει άλλων χαρακτηριστικών, πλην του ονόματος, εφόσον και αυτά αποκλείουν οποιαδήποτε σύγχυση.

¹² Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 78).

¹³ Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 79).

48. Επομένως, αρκεί το αιτούν κράτος να γνωστοποιεί όλα τα πραγματικά και τα χαρακτηριστικά στοιχεία που παρέχουν στο λαμβάνον κράτος τη δυνατότητα να ταυτοποιήσει τον φορολογούμενο.

49. Κατά συνέπεια, από το γράμμα και το κανονιστικό πλαίσιο του άρθρου 1, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 και το άρθρο 20, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/16 προκύπτει ότι αίτημα παροχής πληροφοριών μπορεί να αφορά και ομάδα υποκειμένων στον φόρο και ότι ο υποκείμενος ή οι υποκείμενοι στον φόρο πρέπει να μπορούν να ταυτοποιηθούν βάσει των πληροφοριών που παρέχει η αιτούσα αρχή, αλλά δεν επιβάλλεται να προσδιορίζονται ονομαστικά.

β) Το πνεύμα και ο σκοπός της έννοιας της «προβλέψιμης συνάφειας»

50. Τούτο επιβεβαιώνεται και από το πνεύμα και τον σκοπό της έννοιας της «προβλέψιμης συνάφειας». Πράγματι, λαμβανομένης υπόψη της ουσιαστικής σημασίας των πληροφοριών, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η αιτούσα αρχή θα πρέπει, στο πλαίσιο της έρευνάς της, να μπορεί να καθορίσει τις πληροφορίες που εκτιμά ότι χρειάζεται βάσει του εθνικού δικαίου της, ώστε να προβεί στον ορθό προσδιορισμό του ποσού των προς είσπραξη φόρων και ανάλογων βαρών¹⁴.

1) Οριοθέτηση μεταξύ παραδεκτών ομαδοποιημένων αιτημάτων και απαράδεκτης αλίευσης πληροφοριών

51. Ως εκ τούτου, αίτημα παροχής πληροφοριών που υποβάλλεται δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16 δεν είναι αναγκαίο να σκοπεύει στη διαβίβαση εγγράφων (παραδείγματος χάρη, συμβάσεων, τιμολογίων και πληρωμών). Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ήδη ότι οι πληροφορίες δεν στερούνται προδήλως οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας, εφόσον αφορούν συμβάσεις, τιμολογήσεις και πληρωμές, οι οποίες, ενώ δεν προσδιορίζονται με ακρίβεια, καθορίζονται βάσει κριτηρίων¹⁵. Το κριτήριο τούτο μπορεί να εφαρμοσθεί και σε αιτήματα που αφορούν πρόσωπα.

52. Κατά συνέπεια, το αιτούν κράτος δεν είναι αναγκαίο να έχει προσδιορίσει ονομαστικά τα οικεία πρόσωπα. Το αίτημα υποβάλλεται, κατά κανόνα, στο στάδιο των ερευνών κατά το οποίο πραγματοποιείται συλλογή πληροφοριών, των οποίων η αιτούσα αρχή δεν έχει, εξ ορισμού, ακριβή και πλήρη γνώση. Η ταυτοποίηση των οικείων προσώπων συνιστά ακριβώς σκοπό του αιτήματος παροχής πληροφοριών. Επομένως, η αποτελεσματικότητα της ανταλλαγής πληροφοριών (ιδίως όσον αφορά την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής) θα περιοριζόταν σημαντικά, εάν το αίτημα μπορούσε να αφορά μόνον πρόσωπα που το όνομά τους είναι ήδη γνωστό. Μολονότι η Ελβετία ήταν γνωστή, κατά το παρελθόν, για την περιορισμένη ανταλλαγή πληροφοριών, ακόμη και το Ελβετικό Ομοσπονδιακό Δικαστήριο εκτιμά ότι τέτοια ομαδοποιημένα αιτήματα μπορούν να είναι παραδεκτά¹⁶.

53. Αντιθέτως, από την έννοια της «προβλέψιμης συνάφειας» προκύπτει ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να συμμετέχουν απλώς σε αλίευση πληροφοριών¹⁷. Είναι αναγκαίο, λοιπόν, να υπάρχει κάποια σύνδεση με συγκεκριμένη υπόθεση. Το αίτημα δεν μπορεί να είναι υποθετικό.

¹⁴ Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 69).

¹⁵ Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2020, État luxembourgeois (Δικαίωμα προσφυγής κατά αιτήματος παροχής πληροφοριών σε φορολογικά θέματα) (C-245/19 και C-246/19, EU:C:2020:795, σκέψη 124).

¹⁶ Ελβετικό Ομοσπονδιακό Δικαστήριο, απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2016 (2C_276/2016), σκέψη 6.3.

¹⁷ Βλ. αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας 2011/16.

54. Εντούτοις, όταν το αίτημα παροχής πληροφοριών αφορά ομάδα μη ταυτοποιημένων υποκειμένων στον φόρο, ο κίνδυνος αλίευσης πληροφοριών είναι ιδιαίτερος υψηλός. Πράγματι, ελλείψει προηγούμενης ταυτοποίησης, το αιτούν κράτος δεν θα μπορεί να στηριχθεί, κατά κανόνα, σε συγκεκριμένη διαδικασία φορολογήσεως των προσώπων αυτών.

55. Συνεπώς, προκειμένου οι ζητούμενες πληροφορίες να πληρούν την προϋπόθεση της «προβλέψιμης συνάφειας» –δηλαδή για να υφίσταται παραδεκτό ομαδοποιημένο αίτημα– το αιτούν κράτος υπέχει ειδικές υποχρεώσεις αιτιολογήσεως και ακριβείας. Τούτο είναι επίσης αναγκαίο στο μέτρο που –όπως έχει κρίνει ήδη το Δικαστήριο¹⁸– η λαμβάνουσα αρχή οφείλει να εξακριβώσει ότι οι ζητούμενες πληροφορίες δεν στερούνται οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας με την έρευνα που διεξάγει η αιτούσα αρχή. Στο πλαίσιο αυτό, οι απαιτήσεις ως προς την υποχρέωση αιτιολογήσεως αυξάνουν ανάλογα με το εύρος και την ευαισθησία των ζητούμενων πληροφοριών¹⁹.

56. Όπως έχω επισημάνει και σε άλλη περίπτωση²⁰, πολλοί παράγοντες πρέπει να ληφθούν υπόψη για να επιτευχθεί η οριοθέτηση μεταξύ απαράδεκτης αλίευσης πληροφοριών και παραδεκτού αιτήματος παροχής πληροφοριών. Κατ' αρχάς, είναι κρίσιμο το αντικείμενο της έρευνας της αιτούσας αρχής και η φορολογική αιτίαση που αυτή προέβαλε. Επίσης έχει σημασία και η προηγούμενη συμπεριφορά του υποκειμένου στον φόρο. Η ανταλλαγή πληροφοριών μπορεί να δικαιολογηθεί μάλλον με βάση συγκεκριμένες ενδείξεις αθετήσεως φορολογικών υποχρεώσεων παρά με απλές εικασίες.

2) Απαίτηση ακρίβειας του αιτήματος παροχής πληροφοριών

57. Κατά συνέπεια, το ερώτημα που τίθεται, εν προκειμένω, είναι πόσο ακριβές πρέπει να είναι το αίτημα σε σχέση με ομάδα υποκειμένων στον φόρο που δεν προσδιορίζονται ατομικά, ώστε η λαμβάνουσα αρχή να μπορεί να εκπληρώσει την εν λόγω υποχρέωση. Το ερώτημα αυτό πρέπει να απαντηθεί, κατ' ουσίαν, διά της ερμηνείας του άρθρου 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16. Το άρθρο αυτό ορίζει τις στοιχειώδεις πληροφορίες που οφείλει να περιέχει ένα αίτημα παροχής πληροφοριών εκ μέρους του αιτούντος κράτους.

58. Κατά το άρθρο 20, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/16, πρέπει να προσδιορίζεται το πρόσωπο που αποτελεί αντικείμενο εξετάσεως ή έρευνας. Προκειμένου να εξακριβωθεί ότι οι ζητούμενες πληροφορίες δεν στερούνται οποιασδήποτε «προβλέψιμης συνάφειας», δεν είναι αναγκαίος –όπως επισήμανα ήδη– ο ονομαστικός προσδιορισμός του υποκειμένου ή των υποκειμένων στον φόρο. Κρίσιμο είναι, αντιθέτως, η περιγραφή της ομάδας των υποκειμένων στον φόρο να είναι τόσο συγκεκριμένη και πλήρης, ώστε το λαμβάνον κράτος να μπορεί να προβεί σε σαφή ταυτοποίηση.

¹⁸ Αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2020, État luxembourgeois (Δικαίωμα προσφυγής κατά αιτήματος παροχής πληροφοριών σε φορολογικά θέματα) (C-245/19 και C-246/19, EU:C:2020:795, σκέψη 115), καθώς και της 16ης Μαΐου 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 82).

¹⁹ Βλ., σχετικά, και τις προτάσεις μου στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις État du Grand-duché de Luxembourg (Δικαίωμα προσφυγής κατά αιτήματος παροχής πληροφοριών σε φορολογικά θέματα) (C-245/19 και C-246/19, EU:C:2020:516, σημείο 138)· ομοίως, το Ελβετικό Ομοσπονδιακό Δικαστήριο, απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2016 (2C_276/2016), σκέψη 6.3, όσον αφορά τη λεπτομερή περιγραφή των παρατιθέμενων πραγματικών περιστάσεων.

²⁰ Βλ., σχετικά, προτάσεις μου στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις État du Grand-duché de Luxembourg (Δικαίωμα προσφυγής κατά αιτήματος παροχής πληροφοριών σε φορολογικά θέματα) (C-245/19 και C-246/19, EU:C:2020:516, σημεία 135 επ.).

59. Επιπλέον, βάσει του άρθρου 20, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2011/16, το αιτούν κράτος πρέπει να εκθέτει τους φορολογικούς λόγους για τους οποίους ζητούνται οι πληροφορίες. Τούτο σημαίνει ότι το λαμβάνον κράτος πρέπει να μπορεί να αναγνωρίσει τις φορολογικές υποχρεώσεις που υπέχει η ομάδα των υποκειμένων στον φόρο στο αιτούν κράτος, καθώς και τα πραγματικά περιστατικά στα οποία στηρίζεται το αίτημα.

60. Ως εκ τούτου, όσον αφορά τα ομαδοποιημένα αιτήματα σε σχέση με πρόσωπα που δεν έχουν ακόμη ταυτοποιηθεί, το αιτούν κράτος μέλος οφείλει να εξηγήσει τους λόγους για τους οποίους υπάρχει βάσιμη υπόνοια ότι τα οικεία πρόσωπα δεν τήρησαν ορισμένες εκ του νόμου υποχρεώσεις. Βεβαίως, οι πληροφορίες είναι, καταρχήν, «προβλέψιμα συναφείς», ανεξαρτήτως του αν το οικείο πρόσωπο ενήργησε κατά τρόπο σύννομο. Συχνά, η ανταλλαγή πληροφοριών επιβεβαιώνει απλώς συμπεριφορά σύμφωνη με τον νόμο.

61. Ωστόσο, σε περίπτωση αιτήματος που αφορά μη ταυτοποιημένη ομάδα υποκειμένων στον φόρο, υφίστανται ιδιαιτερότητες. Αφενός, δεδομένου ότι το αιτούν κράτος δεν είναι σε θέση να ταυτοποιήσει τα πρόσωπα, αυτά ενδέχεται, καταρχήν, να μην έχουν καταχωρισθεί για φορολογικούς σκοπούς στο αιτούν κράτος. Αφετέρου, επειδή οι ζητούμενες πληροφορίες πρέπει να είναι «προβλέψιμα συναφείς» για τη φορολόγηση στο αιτούν κράτος, η ομάδα πρέπει να υπόκειται σε συγκεκριμένες φορολογικές υποχρεώσεις στο αιτούν κράτος. Οι δύο αυτές πτυχές, εξεταζόμενες από κοινού, υποδηλώνουν ότι τα πρόσωπα της εν λόγω ομάδας δεν ενήργησαν κατά τρόπο σύννομο.

62. Εν κατακλείδι, αιτήματα που αφορούν ομάδα υποκειμένων στον φόρο που μπορούν να προσδιορισθούν, αλλά δεν έχουν ταυτοποιηθεί ακόμη, είναι παραδεκτά. Εντούτοις, το αιτούν κράτος οφείλει i) να περιγράψει την ομάδα κατά τρόπο όσο το δυνατόν πιο συγκεκριμένο και πλήρη, ii) να διευκρινίσει τις φορολογικές υποχρεώσεις στις οποίες υπόκειται η ομάδα υποκειμένων στον φόρο στο αιτούν κράτος και τα πραγματικά περιστατικά στα οποία στηρίζεται το αίτημα, καθώς και iii) να παραθέσει τους λόγους για τους οποίους πρέπει να θεωρηθεί ότι η ομάδα δεν συμμορφώθηκε προς τον νόμο.

63. Συναφώς, η αναγκαία οριοθέτηση μεταξύ παραδεκτού ομαδοποιημένου αιτήματος και απαράδεκτης αλίευσης πληροφοριών, πρέπει να πραγματοποιείται στο πλαίσιο συνολικής εκτιμήσεως όλων των περιστάσεων της συγκεκριμένης περιπτώσεως και, επομένως, τούτο απόκειται στο αιτούν δικαστήριο.

64. Όπως προκύπτει από τα πραγματικά περιστατικά που γνωστοποιήθηκαν στο Δικαστήριο, το αίτημα παροχής πληροφοριών της γαλλικής φορολογικής αρχής αφορά, ρητώς, τους μετόχους και τους πραγματικούς δικαιούχους της εταιρίας L. Οι ιδιότητες αυτές καθιστούν, καταρχήν, δυνατή την ταυτοποίηση των οικείων προσώπων. Επίσης, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι η γαλλική αρχή διευκρίνισε, προφανώς, στο αίτημα ότι η εταιρία L είναι η έμμεση μητρική εταιρία της εταιρίας F, η οποία κατέχει ακίνητο στη Γαλλία. Επιπλέον, η εταιρία L κατέχει άμεσα άλλο ακίνητο στη Γαλλία. Από τις επισημάνσεις των γαλλικών αρχών προκύπτει, άλλωστε, ότι τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα ακίνητη περιουσία στη Γαλλία οφείλουν να τη δηλώσουν, αλλά τούτο δεν έχει συμβεί, προφανώς, μέχρι σήμερα. Επομένως, το αίτημα παροχής πληροφοριών – υπό την επιφύλαξη της συνολικής εκτιμήσεως από το αιτούν δικαστήριο – φαίνεται να πληροί τις προαναφερθείσες προϋποθέσεις (σημείο 62).

65. Εξάλλου, δεν χωρούν αμφιβολίες ούτε ως προς την αναγκαιότητα υποβολής του αιτήματος παροχής πληροφοριών δυνάμει του άρθρου 17 της οδηγίας 2011/16. Ειδικότερα –όπως επισήμανε η Γαλλία–, το μητρώο διαφάνειας που έπρεπε να καταρτισθεί δυνάμει των οδηγιών

2015/849²¹ και 2018/843²² δεν είχε ακόμη υλοποιηθεί στο Λουξεμβούργο κατά τον χρόνο υποβολής του αιτήματος παροχής πληροφοριών και για τον λόγο αυτόν, η γαλλική φορολογική αρχή δεν ήταν σε θέση να προσδιορίσει η ίδια τους πραγματικούς δικαιούχους. Το Δικαστήριο δεν γνωρίζει αν το γαλλικό φορολογικό δίκαιο προβλέπει εξίσου αποτελεσματικό εναλλακτικό τρόπο επιβολής φόρου για το επίμαχο ακίνητο, ο οποίος θα εξάλειφε ενδεχομένως την αναγκαιότητα υποβολής αιτήματος παροχής πληροφοριών.

γ) Η σημασία των ερμηνευτικών σχολίων επί του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ

66. Η ερμηνεία αυτή, κατά την οποία ένα ομαδοποιημένο αίτημα διαθέτει προβλέψιμη συνάφεια μόνον υπό τις προϋποθέσεις που απαριθμούνται στο σημείο 62, επιβεβαιώνεται και από τα αναθεωρημένα ερμηνευτικά σχόλια του άρθρου 26 του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ.

67. Βεβαίως, το υπόδειγμα συμβάσεως του ΟΟΣΑ δεν είναι μια νομικώς δεσμευτική πολυμερής συμφωνία διεθνούς δικαίου, αλλά απλώς μια μονομερής πράξη διεθνούς οργανισμού, υπό μορφή συστάσεων προς τα κράτη μέλη του²³. Κατά μείζονα λόγο δε, τα ερμηνευτικά σχόλια επί του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ δεν είναι νομικώς δεσμευτικά για το Δικαστήριο. Ωστόσο, οι συντάκτες των σχολίων αυτών καταλήγουν σε ορθό συμπέρασμα.

68. Όπως ορθώς προκύπτει από το σημείο 5.1 των ερμηνευτικών σχολίων επί του άρθρου 26 του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ, ένα αίτημα παροχής πληροφοριών δεν συνιστά απαράδεκτη αλίευση πληροφοριών για τον λόγο και μόνον ότι δεν περιέχει το όνομα ή τη διεύθυνση του υποκειμένου στον φόρο τον οποίο αφορά η έρευνα. Στην περίπτωση αυτή, το αιτούν κράτος οφείλει να παράσχει μόνο συμπληρωματικά στοιχεία που να καθιστούν δυνατή την ταυτοποίηση του υποκειμένου στον φόρο στο λαμβάνον κράτος.

69. Επιπλέον, στο σημείο 5.2 των ερμηνευτικών σχολίων ορθώς επισημαίνεται ότι ο κανόνας της «προβλέψιμης συνάφειας» εφαρμόζεται τόσο στην περίπτωση ενός μεμονωμένου υποκειμένου στον φόρο, όσο και στην περίπτωση ομαδοποιημένου αιτήματος. Εντούτοις, εάν το αίτημα αφορά ομάδα υποκειμένων στον φόρο που δεν προσδιορίζονται ατομικώς, το αιτούν κράτος οφείλει να περιγράψει την ομάδα κατά τρόπο όσο το δυνατόν πιο συγκεκριμένο και πλήρη. Το αιτούν κράτος οφείλει, επίσης, να διευκρινίσει το εφαρμοστέο δίκαιο καθώς και τα πραγματικά περιστατικά και τις περιστάσεις που οδήγησαν στο αίτημα παροχής πληροφοριών.

70. Τέλος, κατά το σημείο 5.2 των ερμηνευτικών σχολίων, το αιτούν κράτος οφείλει να παραθέσει τους λόγους για τους οποίους πρέπει να θεωρηθεί ότι η ομάδα δεν ενήργησε σύμφωνα με το εκτεθέν δίκαιο και να εξηγήσει κατά πόσον οι ζητούμενες πληροφορίες δύνανται να αποδείξουν την τήρηση των υποχρεώσεων στο πλαίσιο της ομάδας. Τούτο συνάδει και με τις προαναφερθείσες προϋποθέσεις (σημείο 62), οι οποίες ίσχυαν ήδη πριν από την αναθεώρηση των ερμηνευτικών σχολίων επί του υποδείγματος συμβάσεως το 2014. Επομένως, οι αμφιβολίες που

²¹ Οδηγία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 20ής Μαΐου 2015, σχετικά με την πρόληψη της χρησιμοποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ή για τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας, την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, και την κατάργηση της οδηγίας 2005/60/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και της οδηγίας 2006/70/ΕΚ της Επιτροπής (ΕΕ 2015, L 141, σ. 73).

²² Οδηγία του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 30ής Μαΐου 2018, για την τροποποίηση της οδηγίας (ΕΕ) 2015/849 σχετικά με την πρόληψη της χρησιμοποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ή για τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας, και για την τροποποίηση των οδηγιών 2009/138/ΕΚ και 2013/36/ΕΕ (ΕΕ 2018, L 156, σ. 43).

²³ 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 Denmark (C-117/16, EU:C:2018:145, σημεία 81 επ.), X Denmark (C-118/16, EU:C:2018:146, σημεία 50 επ.), C Danmark (C-119/16, EU:C:2018:147, σημεία 50 επ.) και Z Denmark (C-299/16, EU:C:2018:148, σημεία 50 επ.).

εξέφρασε, καταρχήν, το αιτούν δικαστήριο σε σχέση με τη μεταγενέστερη διεύρυνση των νομικών προϋποθέσεων της προβλέψιμης συνάφειας διά της αναθεώρησης των ερμηνευτικών σχολίων επί του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ δεν βρίσκουν έρεισμα.

δ) Η τροποποίηση της οδηγίας 2011/16 στις 22 Μαρτίου 2021

71. Ούτε η μεταγενέστερη προσθήκη του άρθρου 5α, παράγραφος 3, της οδηγίας 2011/16 μεταβάλλει το ως άνω ερμηνευτικό αποτέλεσμα. Με την οδηγία 2021/514 του Συμβουλίου, της 22ας Μαρτίου 2021²⁴, προβλέφθηκε, για πρώτη φορά, στο άρθρο 5α, παράγραφος 3, της οδηγίας 2011/16, ειδική νομική βάση για τα ομαδοποιημένα αιτήματα. Τα κράτη μέλη πρέπει να μεταφέρουν την τροποποιημένη οδηγία στο εθνικό δίκαιο έως τις 31 Δεκεμβρίου 2022. Ως εκ τούτου, το άρθρο 5α, παράγραφος 3, της οδηγίας 2011/16, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2021/514, δεν έχει άμεση επίπτωση στην έκβαση της υπό κρίση υποθέσεως.

72. Πάντως, από την αιτιολογική σκέψη 4 της οδηγίας 2021/514 προκύπτει ότι, με τη νέα διάταξη, οι φορολογικές διοικήσεις θα πρέπει να διαθέτουν σαφές νομικό πλαίσιο για να εξακολουθήσουν να χρησιμοποιούν ομαδοποιημένα αιτήματα παροχής πληροφοριών. Από το γράμμα της σκέψεως αυτής απορρέει ότι η εν λόγω τροποποίηση της οδηγίας έχει δηλωτικό χαρακτήρα και ότι τα ομαδοποιημένα αιτήματα ήταν ήδη παραδεκτά και στο παρελθόν. Η τροποποίηση αυτή επήλθε για λόγους ασφάλειας και σαφήνειας δικαίου τόσο για τους υποκείμενους στον φόρο και για τους έχοντες υποχρέωση παροχής πληροφοριών όσο και για τις φορολογικές αρχές.

73. Συνεπώς, ούτε η προσθήκη ειδικής διατάξεως για ομαδοποιημένα αιτήματα, με το άρθρο 5[α], παράγραφος 3, της οδηγίας 2011/16, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2021/514, αντιβαίνει στην ως άνω αυτοτελή, στο πλαίσιο του δικαίου της Ένωσης, ερμηνεία της έννοιας της «προβλέψιμης συνάφειας» (βλ. σημείο 62).

2. Συμπέρασμα

74. Εν συμπεράσματι, το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 5 σε συνδυασμό με το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16, έχουν την έννοια ότι αίτημα παροχής πληροφοριών μπορεί να αφορά και ομάδα μη ταυτοποιημένων προσώπων τα οποία, ωστόσο, μπορούν να προσδιορισθούν με βάση την ιδιότητά τους ως μετόχων και πραγματικών δικαιούχων ενός νομικού προσώπου.

75. Συναφώς όμως η προϋπόθεση της «προβλέψιμης συνάφειας» επιβάλλει, στο αίτημα παροχής πληροφοριών, το αιτούν κράτος i) να περιγράφει την ομάδα κατά τρόπο όσο το δυνατόν πιο συγκεκριμένο και πλήρη, ii) να διευκρινίζει τις φορολογικές υποχρεώσεις στις οποίες υπόκειται η ομάδα υποκειμένων στον φόρο στο αιτούν κράτος και τα πραγματικά περιστατικά στα οποία στηρίζεται το αίτημα, καθώς και iii) να παραθέτει τους λόγους για τους οποίους πρέπει να θεωρηθεί ότι η ομάδα δεν συμμορφώθηκε προς τον νόμο.

²⁴ Οδηγία (ΕΕ) 2021/514 του Συμβουλίου, της 22ας Μαρτίου 2021, για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας (ΕΕ 2021, L 104, σ. 1).

B. Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

76. Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινισθεί, κατ' ουσίαν, αν πρέπει να παρέχεται προθεσμία στον παραλήπτη της διαταγής²⁵, όσον αφορά την καταβολή προστίμου επιβληθέντος λόγω μη συμμορφώσεως προς τη διαταγή, μετά το πέρας της διαδικασίας κατά της διαταγής. Το ερώτημα αυτό τίθεται για το αιτούν δικαστήριο, διότι ο παραλήπτης δεν διέθετε καμία δυνατότητα ασκήσεως ευθείας προσφυγής κατά της διαταγής και δεν έλαβε τις στοιχειώδεις πληροφορίες που προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16 (βλ., συναφώς, αναλυτικά, σημεία 57 επ., ιδίως σημείο 62), παρά μόνον κατά τη διάρκεια της ένδικης διαδικασίας.

77. Καταρχάς, ανακύπτει το ζήτημα της συμβατότητας του λουξεμβουργιανού δικονομικού δικαίου με το άρθρο 47 του Χάρτη. Δεδομένου ότι η εταιρία L δεν είχε τη δυνατότητα ασκήσεως ευθείας προσφυγής κατά της διαταγής παροχής πληροφοριών, δεν μπορούσε παρά να αναμένει την επιβολή διοικητικής κυρώσεως και να ζητήσει τον παρεμπίπτοντα έλεγχο της νομιμότητας της διαταγής στο πλαίσιο της προσφυγής κατά του προστίμου.

78. Εάν η προσφυγή αυτή απορριφθεί, διότι το σχετικό αίτημα παροχής πληροφοριών και η επ' αυτού στηριζόμενη διαταγή παροχής πληροφοριών ήσαν νόμιμα και δεν υφίστανται αιτιολογημένες ενστάσεις κατά του προστίμου, τότε η εταιρία L υποχρεούται να καταβάλει το πρόστιμο. Εντούτοις, αν η εταιρία L είχε τη δυνατότητα ασκήσεως ευθείας προσφυγής κατά της διαταγής, θα διέθετε, εν τέλει, λόγω του ανασταλτικού αποτελέσματος, αρκετό χρόνο για να συμμορφωθεί προς τη διαταγή παροχής πληροφοριών. Κατ' αυτόν τον τρόπο, θα μπορούσε να αποφύγει την επιβολή διοικητικής κυρώσεως. Στην περίπτωση αυτή, δεν θα ήταν καν αναγκαία η περαιτέρω αναστολή της καταβολής –για την οποία κάνει λόγο το αιτούν δικαστήριο στο τρίτο ερώτημα.

79. Αμφιβολίες επίσης εγείρονται, στο πλαίσιο του τρίτου ερωτήματος που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο, ως προς το ότι η εταιρία L έλαβε γνώση των στοιχειωδών πληροφοριών που προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16, το πρώτον, κατά τη διάρκεια της ένδικης διαδικασίας. Ως εκ τούτου, τίθεται το ερώτημα –το οποίο δεν έχει κριθεί ακόμη από το Δικαστήριο– αν από το θεμελιώδες δικαίωμα αποτελεσματικής ένδικης προστασίας (άρθρο 47 του Χάρτη) προκύπτουν, επίσης, ορισμένες απαιτήσεις όσον αφορά τη διαταγή παροχής πληροφοριών εκ μέρους του λαμβάνοντος κράτους. Υπό αυτό το πρίσμα, συνεπώς, μπορεί να εξετασθεί η απαίτηση επαρκούς αιτιολογήσεως της διαταγής, η οποία παρέχει στον παραλήπτη (εν προκειμένω, στην εταιρία L) τη δυνατότητα να εκτιμήσει την προβλέψιμη συνάφεια. Τούτο θα καθιστούσε δυνατή και την εκτίμηση εκ μέρους του παραλήπτη σχετικά με το αν μπορεί να ευδοκιμήσει μια ευθεία προσφυγή κατά της διαταγής ή η έμμεση προσφυγή κατά του εν συνεχεία επιβληθέντος προστίμου.

1. Η παράβαση του άρθρου 47 του Χάρτη

80. Όσον αφορά τον παραλήπτη της διαταγής, το Λουξεμβούργο θέσπισε, με νόμο της 1ης Μαρτίου 2019, τη δυνατότητα ασκήσεως ευθείας προσφυγής κατά της διαταγής. Ωστόσο, αυτό δεν επηρεάζει το παραδεκτό του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος. Πιο συγκεκριμένα, η εταιρία L είχε ασκήσει ήδη προσφυγή πριν από την έναρξη ισχύος του νόμου της

²⁵ Στην απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2020, État luxembourgeois (Δικαίωμα προσφυγής κατά αιτήματος παροχής πληροφοριών σε φορολογικά θέματα) (C-245/19 και C-246/19, EU:C:2020:795), το Δικαστήριο χαρακτήρισε το πρόσωπο αυτό ως κάτοχο πληροφοριών· στην απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373), το χαρακτήρισε ως διοικούμενο.

1ης Μαρτίου 2019. Το γεγονός ότι η εταιρία L όντως στράφηκε ευθέως κατά της διαταγής, ουδόλως μεταβάλλει την κατάσταση. Δηλαδή, όπως επισημαίνει το Λουξεμβούργο, η προσφυγή αυτή δεν προβλεπόταν εκ του νόμου και ήταν εκ προοιμίου απαράδεκτη.

81. Δεδομένου ότι η περίπτωση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Χάρτη, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου²⁶, επιβάλλεται να εξετασθεί αν υπήρξε παράβαση του άρθρου 47 του Χάρτη. Συναφώς, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ του αποκλεισμού ευθείας προσφυγής (σχετικά, υπό α) και των απαιτήσεων σχετικά με το αναγκαίο περιεχόμενο της διαταγής παροχής πληροφοριών (σχετικά, υπό β).

α) Η παράβαση του άρθρου 47 του Χάρτη λόγω αποκλεισμού του δικαιώματος προσφυγής

82. Κατά το άρθρο 47, παράγραφος 1, του Χάρτη, 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 εν λόγω άρθρο.

83. Στην υπόθεση *État luxembourgeois* (Δικαίωμα προσφυγής κατά αιτήματος παροχής πληροφοριών σε φορολογικά θέματα)²⁷, το Δικαστήριο έκρινε ήδη ότι το άρθρο 47 του Χάρτη επιτάσσει να προβλέπεται η δυνατότητα του παραλήπτη να ασκήσει απευθείας προσφυγή κατά της διαταγής²⁸. Συνεπώς, είναι αμφίβολον το κατά πόσον είναι ακόμη αναγκαίος ο παρεμπίπτων έλεγχος νομιμότητας της διαταγής στο πλαίσιο της διαδικασίας κατά της διοικητικής κυρώσεως, τον οποίο συνήγαγε το Δικαστήριο από το άρθρο 47, παράγραφος 2, του Χάρτη, στην υπόθεση *Berlioz Investment Fund*²⁹. Φρονώ ότι σοβαροί λόγοι συνηγορούν υπέρ του ότι ο παραλήπτης της διαταγής, ο οποίος μπορεί να ασκήσει απευθείας προσφυγή κατά της διαταγής, πρέπει να χρησιμοποιήσει, πρωτίστως, τη δυνατότητα αυτή ώστε να μην είναι πλέον αναγκαία η παρεμπίπτουσα εξέταση. Τούτο καλύπτει και τις συνέπειες από το γεγονός ότι η διαταγή καθίσταται απρόσβλητη εάν δεν ασκηθεί προσφυγή κατ' αυτής.

84. Σε τελική ανάλυση όμως παρέλκει η κρίση του ζητήματος αυτού εν προκειμένω. Πιο συγκεκριμένα, είτε η εταιρία L δεν είχε εκ του νόμου τη δυνατότητα να ασκήσει ευθεία προσφυγή κατά της διαταγής, οπότε σε μια τέτοια περίπτωση απομένει μόνον η δυνατότητα παρεμπίπτουσας ένδικης προστασίας, είτε –μολονότι αποκλειόταν η δυνατότητα ασκήσεως ευθείας προσφυγής κατά της διαταγής– η αντίστοιχη διαδικασία εξακολουθεί να εκκρεμεί ενώπιον του διοικητικού πρωτοδικείου και, επομένως, η σχετική απόφαση δεν έχει ακόμη καταστεί απρόσβλητη.

85. Δεδομένου ότι το άρθρο 47 του Χάρτη απαιτεί να υφίσταται δυνατότητα ευθείας προσφυγής του παραλήπτη κατά της διαταγής της λαμβάνουσας αρχής και δεδομένου ότι το λουξεμβουργιανό δίκαιο δεν προέβλεπε τέτοια προσφυγή, συντρέχει παράβαση του άρθρου 47 του Χάρτη.

²⁶ Αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2020, *État luxembourgeois* (Δικαίωμα προσφυγής κατά αιτήματος παροχής πληροφοριών σε φορολογικά θέματα) (C-245/19 και C-246/19, EU:C:2020:795, σκέψη 46), και της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 42).

²⁷ Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2020 (C-245/19 και C-246/19, EU:C:2020:795).

²⁸ Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2020, *État luxembourgeois* (Δικαίωμα προσφυγής κατά αιτήματος παροχής πληροφοριών σε φορολογικά θέματα) (C-245/19 και C-246/19, EU:C:2020:795, σκέψη 69).

²⁹ Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017 (C-682/15, EU:C:2017:373).

β) Η επιρροή του άρθρου 47 του Χάρτη επί του αναγκαίου περιεχομένου της διαταγής παροχής πληροφοριών

86. Περαιτέρω, τίθεται το ερώτημα κατά πόσον το άρθρο 47 του Χάρτη επιβάλλει να κοινοποιούνται στον παραλήπτη, από κοινού με τη διαταγή, και οι απαιτούμενες πληροφορίες που προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16.

87. Εν προκειμένω, παρέλκει η κρίση σχετικά με το αν τοιαύτη υποχρέωση αιτιολογήσεως απορρέει, επίσης, από το δικαίωμα χρηστής διοικήσεως με βάση το άρθρο 41 του Χάρτη. Αφενός, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, ρητώς, να διευκρινισθεί η εμβέλεια του άρθρου 47 του Χάρτη. Αφετέρου, το άρθρο 41 του Χάρτη αφορά αποκλειστικώς τα θεσμικά και λοιπά όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης και όχι τα κράτη μέλη³⁰. Επιπλέον, μολονότι το δικαίωμα χρηστής διοικήσεως συνιστά γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης αναγνωριζόμενη από το Δικαστήριο³¹, η οποία δεσμεύει επίσης τα κράτη μέλη, δεν είναι αναγκαία, εν προκειμένω, η προσφυγή σε αυτή, δεδομένης της εφαρμογής του άρθρου 47 του Χάρτη.

88. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η αποτελεσματικότητα του δικαστικού ελέγχου που κατοχυρώνει το άρθρο 47 του Χάρτη απαιτεί, επίσης, ο ενδιαφερόμενος να είναι σε θέση να γνωρίζει το αιτιολογικό της απόφασής της διοικητικής αρχής που τον αφορά³². Μόνον κατ' αυτόν τον τρόπο είναι σε θέση να υπερασπισθεί τα δικαιώματά του αποτελεσματικά και να αποφασίσει, έχοντας γνώση όλων των στοιχείων, αν είναι σκόπιμο να ζητήσει δικαστική προστασία.

89. Όσον αφορά την ένδικη διαδικασία, το Δικαστήριο έχει κρίνει ήδη ότι το άρθρο 47, δεύτερο εδάφιο, του Χάρτη επιβάλλει ο διοικούμενος να έχει πρόσβαση στις βασικές πληροφορίες που διαλαμβάνονται στο άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16, προκειμένου η υπόθεσή του να εξετασθεί κατά δίκαιη κρίση όσον αφορά το ζήτημα της «προβλέψιμης συνάφειας»³³. Αντιθέτως, ο διοικούμενος δεν έχει δικαίωμα προσβάσεως στο σύνολο του αιτήματος παροχής πληροφοριών, το οποίο εξακολουθεί να αποτελεί απόρρητο έγγραφο σύμφωνα με το άρθρο 16 της οδηγίας 2011/16.

90. Για να μπορεί ο παραλήπτης να επιλέξει αν θα ζητήσει δικαστική προστασία κατά της διαταγής, οι αρχές αυτές πρέπει να εφαρμοσθούν και για τη διαταγή παροχής πληροφοριών η οποία ενδέχεται να υποβληθεί σε δικαστικό έλεγχο. Συναφώς, ο παραλήπτης της διαταγής δεν είναι αναγκαίο να λάβει το σύνολο του αιτήματος παροχής πληροφοριών από κοινού με τη διαταγή, αλλά πρέπει να έχει στη διάθεσή του, καταρχήν, τις στοιχειώδεις πληροφορίες που προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16 –τις οποίες οφείλει να κοινοποιήσει το αιτούν κράτος προς το λαμβάνον κράτος.

91. Εφόσον, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο παραλήπτης της διαταγής πρέπει να έχει πρόσβαση στις πληροφορίες αυτές στο πλαίσιο της ένδικης διαδικασίας, δεν συντρέχει κανένας λόγος οι πληροφορίες αυτές να μην του κοινοποιούνται ήδη με τη διαταγή παροχής

³⁰ Βλ. αποφάσεις της 26ης Μαρτίου 2020, Hungeod κ.λπ. (C-496/18 και C-497/18, EU:C:2020:240, σκέψη 63), της 13ης Σεπτεμβρίου 2018, UBS Europe κ.λπ. (C-358/16, EU:C:2018:715, σκέψη 28), και της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 83).

³¹ Πρβλ. αποφάσεις της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 84), και της 8ης Μαΐου 2014, H.N. (C-604/12, EU:C:2014:302, σκέψεις 49 και 50).

³² Αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2019, PI (C-230/18, EU:C:2019:383, σκέψη 78), της 4ης Ιουνίου 2013, ZZ (C-300/11, EU:C:2013:363, σκέψη 53), και της 15ης Οκτωβρίου 1987, Heylens κ.λπ. (222/86, EU:C:1987:442, σκέψη 15).

³³ Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψεις 100 και 101).

πληροφοριών. Υπέρ αυτού συνηγορεί, ιδίως, το γεγονός ότι, κατά το Δικαστήριο, τόσο η λαμβάνουσα αρχή όσο και το επιληφθέν δικαστήριο εφαρμόζουν το ίδιο κριτήριο ελέγχου για την εξέταση της «προβλέψιμης συνάφειας»³⁴.

92. Επιπλέον, η παροχή προσβάσεως στον παραλήπτη στις στοιχειώδεις πληροφορίες ήδη κατά την κοινοποίηση της διαταγής συνάδει και με την αρχή της οικονομίας της δίκης –την οποία αναγνωρίζει και το Δικαστήριο³⁵. Εάν έπρεπε, πρώτα, να ασκήσει προσφυγή προκειμένου να λάβει γνώση των πληροφοριών αυτών, θα ασκούνταν σε πολλές περιπτώσεις προσφυγές κατά της διαταγής, ενώ δεν θα υπήρχε κανένας λόγος προς τούτο –αν οι στοιχειώδεις πληροφορίες ήσαν γνωστές.

93. Τέλος, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, δεν είναι εύλογο να απαιτείται από ορισμένο πρόσωπο να παραβεί νομική υποχρέωση και να υποστεί την κύρωση την οποία επισύρει η παράβαση αυτή με μοναδικό σκοπό την πρόσβαση σε δικαστήριο³⁶. Κατά μείζονα λόγο, δεν είναι εύλογο ο παραλήπτης της διαταγής να πρέπει να αναλάβει τους κινδύνους και το κόστος μιας δικαστικής διαδικασίας, προκειμένου να αποκτήσει πρόσβαση στις στοιχειώδεις ουσιώδεις πληροφορίες για την εκτίμηση της νομιμότητας της διαταγής.

94. Επομένως, από το άρθρο 47 του Χάρτη προκύπτει ότι οι πληροφορίες τις οποίες αναφέρει το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16 είτε πρέπει να καθίστανται διαθέσιμες στον παραλήπτη της διαταγής από κοινού με τη διαταγή είτε πρέπει να παρέχεται η δυνατότητα στον παραλήπτη, τουλάχιστον από απόψεως δικονομικού δικαίου, μετά τη λήψη των πληροφοριών αυτών, να επανεξετάσει τη διαταγή και να συμμορφωθεί προς αυτήν εντός εύλογης προθεσμίας χωρίς επιβάρυνση εξόδων και χωρίς επιβολή κυρώσεων.

95. Στο αιτούν δικαστήριο απόκειται να συνεκτιμήσει όλες τις περιστάσεις της συγκεκριμένης υποθέσεως και να κρίνει αν η διαταγή της λουξεμβουργιανής φορολογικής αρχής και το λουξεμβουργιανό δικονομικό δίκαιο πληρούν τις ανωτέρω απαιτήσεις. Αυτό πρέπει να εξετάσει, παρεμπιπτόντως, τις προαναφερθείσες πτυχές στο πλαίσιο ελέγχου της επιβολής προστίμου³⁷.

96. Δεδομένου ότι, κατά το αιτούν δικαστήριο, η εταιρία L έλαβε γνώση των στοιχειωδών πληροφοριών που προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16, το πρώτον, κατά τη διάρκεια της δικαστικής διαδικασίας που κινήθηκε κατόπιν της προσφυγής της κατά της σχετικής κυρώσεως, η διαταγή είναι απίθανο να πληροί τις προϋποθέσεις που εκτίθενται ανωτέρω. Η τελική εκτίμηση όμως απόκειται στο αιτούν δικαστήριο.

97. Συναφώς, πρέπει να ληφθεί υπόψη, επίσης, ότι η νομιμότητα του αιτήματος παροχής πληροφοριών και η νομιμότητα της διαταγής παροχής πληροφοριών πρέπει να εξετασθούν χωριστά. Βεβαίως, η νομιμότητα του αιτήματος παροχής πληροφοριών συνιστά ουσιώδη, αλλά όχι μοναδική προϋπόθεση για τη νομιμότητα της διαταγής.

98. Συναφώς, απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξετάσει και την αντίφαση που διαπίστωσε το διοικητικό πρωτοδικείο μεταξύ του αιτήματος παροχής πληροφοριών και της διαταγής. Το κείμενο της διαταγής της λουξεμβουργιανής αρχής, κατά το οποίο το αίτημα παροχής

³⁴ Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψεις 78, 85 και 86).

³⁵ Βλ., αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 2020, *Primart* κατά *EU IPO* (C-702/18 P, EU:C:2020:489, σκέψη 54), και της 26ης Νοεμβρίου 2013, *Groupe Gascogne* κατά *Επιτροπής* (C-58/12 P, EU:C:2013:770, σκέψη 80).

³⁶ Απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2020, *État luxembourgeois* (Δικαίωμα προσφυγής κατά αιτήματος παροχής πληροφοριών σε φορολογικά θέματα) (C-245/19 και C-246/19, EU:C:2020:795, σκέψη 66).

³⁷ Απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 56).

πληροφοριών αφορά την εταιρία F, δεν φαίνεται να συνάδει με τα πραγματικά περιστατικά που περιλαμβάνει το αίτημα παροχής πληροφοριών των γαλλικών αρχών. Πάντως, οι στοιχειώδεις πληροφορίες που προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16 πρέπει να περιέχονται τόσο στο αίτημα παροχής πληροφοριών όσο και στη διαταγή.

2. Συμπέρασμα

99. Επομένως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το άρθρο 47 του Χάρτη επιτάσσει τόσο να παρέχεται η δυνατότητα ασκήσεως ευθείας προσφυγής κατά της διαταγής από τον παραλήπτη όσο και να κοινοποιούνται οι πληροφορίες που προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16 από κοινού με τη διαταγή η οποία υπόκειται σε δικαστικό έλεγχο. Τούτο είναι αναγκαίο, ώστε ο παραλήπτης της διαταγής να μπορεί, μετά τη λήψη των πληροφοριών αυτών, να επανεξετάσει τη διαταγή και να συμμορφωθεί προς αυτήν χωρίς να υποστεί καμία δαπάνη και καμία κύρωση. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν απαιτείται περαιτέρω αναστολή της καταβολής.

VII. Πρόταση

100. Κατά συνέπεια, προτείνω να δοθεί στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Cour administrative (διοικητικό εφετείο, Λουξεμβούργο) η ακόλουθη απάντηση:

1) Το άρθρο 1, παράγραφος 1 και το άρθρο 5 σε συνδυασμό με το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16 έχουν την έννοια ότι αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών που υποβάλλει αρχή αιτούντος κράτους μέλους, στο πλαίσιο του οποίου οι υποκείμενοι στον φόρο τους οποίους αφορά το αίτημα προσδιορίζονται αποκλειστικώς βάσει της ιδιότητάς τους ως μετόχων και πραγματικών δικαιούχων ενός νομικού προσώπου χωρίς να έχουν ταυτοποιηθεί προηγουμένως ατομικά και ονομαστικά από την αιτούσα αρχή, πληροί τις απαιτήσεις ταυτοποιήσεως που θέτει η εν λόγω διάταξη.

Ωστόσο, η τήρηση του κανόνα της προβλέψιμης συνάφειας προϋποθέτει ότι, στο αίτημα παροχής πληροφοριών, το αιτούν κράτος i) περιγράφει την ομάδα των υποκειμένων στον φόρο κατά τρόπο όσο το δυνατόν πιο συγκεκριμένο και πλήρη, ii) διευκρινίζει τις φορολογικές υποχρεώσεις στις οποίες υπόκειται η ομάδα των υποκειμένων στον φόρο στο αιτούν κράτος και τα πραγματικά περιστατικά στα οποία στηρίζεται το αίτημα, καθώς και iii) παραθέτει τους λόγους για τους οποίους πρέπει να θεωρηθεί ότι η ομάδα δεν συμμορφώθηκε προς τον νόμο.

2) Το άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης απαιτεί οι πληροφορίες που προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16 είτε να καθίστανται διαθέσιμες στον παραλήπτη της διαταγής παροχής πληροφοριών από κοινού με τη διαταγή είτε να παρέχεται η δυνατότητα στον παραλήπτη, τουλάχιστον από απόψεως δικονομικού δικαίου, μετά τη λήψη των πληροφοριών αυτών, να επανεξετάσει τη διαταγή και να συμμορφωθεί προς αυτήν εντός εύλογης προθεσμίας χωρίς να υποστεί καμία δαπάνη και καμία κύρωση. Στην περίπτωση αυτή, δεν συντρέχει λόγος περαιτέρω αναστολής της καταβολής.