



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 16ης Μαΐου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή — Οδηγία 2011/16/ΕΕ — Διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας — Άρθρο 1, παράγραφος 1 — Άρθρο 5 — Αίτημα παροχής πληροφοριών με αποδέκτη τρίτο — Άρνηση απαντήσεως — Κύρωση — Έννοια της “προβλέψιμης συνάφειας” των ζητούμενων πληροφοριών — Ασκούμενος από τη λαμβάνουσα αρχή έλεγχος — Δικαστικός έλεγχος — Έκταση — Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης — Άρθρο 51 — Θέση σε εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης — Άρθρο 47 — Δικαίωμα πραγματικής ένδικης προσφυγής — Πρόσβαση του δικαστηρίου και του τρίτου στο αίτημα παροχής πληροφοριών που υπέβαλε η αιτούσα αρχή»

Στην υπόθεση C-682/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Cour administrative (διοικητικό εφετείο, Λουξεμβούργο) με απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Δεκεμβρίου 2015, στο πλαίσιο της δίκης

Berlioz Investment Fund SA

κατά

Directeur de l'administration des contributions directes,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους Κ. Lenaerts, Πρόεδρο, Α. Tizzano, Αντιπρόεδρο, Μ. Ilešič, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, Μ. Berger και Α. Prechal, προέδρους τμήματος, Α. Arabadjiev, C. Toader, Μ. Safjan, D. Šváby, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund (εισηγητή), C. Vajda και S. Rodin, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Μ. Wathelet

γραμματέας: V. Giacobbo-Peyronnel, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 8ης Νοεμβρίου 2016,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Berlioz Investment Fund SA, εκπροσωπούμενη από τον J.-P. Drescher, avocat,
- η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Α. Germeaux και την D. Holderer, επικουρούμενους από τους Ρ.-Ε. Partsch και Τ. Evans, avocats,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J.-C. Halleux και την Μ. Jacobs,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη αρχικώς από την S. Ghiandoni, στη συνέχεια από την E. de Moustier,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον P. Garofoli, avvocato dello Stato,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,
- η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Hartikainen,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal, J.-F. Brakeland, H. Krämer και W. Roels,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 10ης Ιανουαρίου 2017,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 1, παράγραφος 1, και του άρθρου 5 της οδηγίας της οδηγίας 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), καθώς και του άρθρου 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Berlioz Investment Fund SA (στο εξής: Berlioz) και του διευθυντή της administration des contributions directes (υπηρεσία άμεση φορολογίας, Λουξεμβούργο) με αντικείμενο τη χρηματική κύρωση που της επέβαλε λόγω της αρνήσεώς της να ανταποκριθεί σε αίτημα παροχής πληροφοριών, στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών με τη γαλλική φορολογική διοίκηση.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Ο Χάρτης

- 3 Το άρθρο 47 του Χάρτη, με τίτλο «Δικαίωμα πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου», ορίζει 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.

[...]»

Η οδηγία 2011/16

4 Οι αιτιολογικές σκέψεις 1, 2, 6 έως 9 και 19 της οδηγίας 2011/16 έχουν ως εξής:

«(1) [...] Παρατηρείται μια τεραστίων διαστάσεων εξέλιξη της κινητικότητας των φορολογουμένων, του αριθμού των διασυνοριακών συναλλαγών και της διεθνοποίησης των χρηματοοικονομικών μέσων, γεγονός το οποίο καθιστά δύσκολο για τα κράτη μέλη τον ορθό προσδιορισμό των οφειλόμενων φόρων. Η αυξανόμενη αυτή δυσκολία επηρεάζει τη λειτουργία των φορολογικών συστημάτων και συνεπάγεται διπλή φορολόγηση, γεγονός το οποίο αυτό καθαυτό εξωθεί σε φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή. [...]

(2) [...] Προκειμένου να ξεπεραστούν οι αρνητικές επιπτώσεις αυτού του φαινομένου, είναι απαραίτητο να αναπτυχθεί μια νέα διοικητική συνεργασία μεταξύ των φορολογικών διοικήσεων των κρατών μελών. Είναι απαραίτητη η εκπόνηση μέσων που θα μπορούσαν να δημιουργήσουν εμπιστοσύνη μεταξύ των κρατών μελών, θεσπίζοντας τους ίδιους κανόνες, τις ίδιες υποχρεώσεις και τα ίδια δικαιώματα για όλα τα κράτη μέλη.

[...]

(6) [...] Για τον σκοπό αυτόν, κρίνεται ότι μια νέα οδηγία αποτελεί το κατάλληλο μέσο για αποτελεσματική διοικητική συνεργασία.

(7) Η παρούσα οδηγία αξιοποιεί τα επιτεύγματα της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ [του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των άμεσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86], προβλέπει όμως σαφέστερους και ακριβέστερους κανόνες που θα διέπουν τη διοικητική συνεργασία μεταξύ κρατών μελών οσάκις παρίσταται ανάγκη προκειμένου να επιτευχθεί, ιδίως στην ανταλλαγή πληροφοριών, ευρύτερο πεδίο διοικητικής συνεργασίας μεταξύ κρατών μελών. [...]

(8) [...] [Θ]α πρέπει να υπάρχει πρόβλεψη για την επίτευξη περισσότερων άμεσων επαφών μεταξύ των υπηρεσιών για να γίνει η συνεργασία αποτελεσματικότερη και ταχύτερη. [...]

(9) Τα κράτη μέλη θα πρέπει να ανταλλάσσουν πληροφορίες σχετικά με συγκεκριμένες υποθέσεις όταν το ζητά άλλο κράτος μέλος και οφείλουν να διεξάγουν τις αναγκαίες έρευνες για να λάβουν τις πληροφορίες αυτές. Το πρότυπο της “προβλέψιμης συνάφειας” προορίζεται να προβλέπει ανταλλαγές πληροφοριών σε φορολογικά θέματα στον μεγαλύτερο δυνατό βαθμό και ταυτόχρονα να διευκρινίζει ότι τα κράτη μέλη δεν είναι ελεύθερα να πραγματοποιούν “αλίευση πληροφοριών” ή να ζητούν πληροφορίες που είναι απίθανο να αφορούν φορολογικές υποθέσεις ενός φορολογουμένου. 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.

[...]

(19) Οι περιπτώσεις που ένα κράτος-μέλος μπορεί να αρνηθεί να παράσχει τις πληροφορίες που του ζητούνται θα πρέπει να προσδιορισθούν και να οριοθετηθούν με σαφήνεια, με συνεκτίμηση ορισμένων συμφερόντων ιδιωτικής φύσεως που θα πρέπει να προστατευθούν, επίσης δε και του δημοσίου συμφέροντος.»

- 5 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16 ορίζει τα εξής:

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

- 6 Το άρθρο 5 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα ακόλουθα:

«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.»

- 7 Το άρθρο 16, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Οι πληροφορίες που κοινοποιούνται μεταξύ κρατών μελών υπό οιαδήποτε μορφή δυνάμει της παρούσας οδηγίας καλύπτονται από την υποχρέωση τήρησης του υπηρεσιακού απορρήτου και χαιρούν της προστασίας που παρέχεται σε παρόμοιες πληροφορίες δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας του κράτους μέλους που τις έλαβε. [...]

[...]

- 8 Το άρθρο 17 της ίδιας οδηγίας, με τίτλο «Όρια», ορίζει τα εξής:

«1. Η λαμβάνουσα αρχή σε ένα κράτος μέλος παρέχει στην αιτούσα αρχή άλλου κράτους μέλους τις πληροφορίες που αναφέρονται στο άρθρο 5 με την προϋπόθεση ότι η αιτούσα αρχή έχει εξαντλήσει τις συνήθεις πηγές πληροφόρησης τις οποίες θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει για τη συγκέντρωση των ζητούμενων πληροφοριών χωρίς να υπάρχει κίνδυνος διακύβευσης της επίτευξης του στόχου της.

2. Η παρούσα οδηγία δεν επιβάλλει στο κράτος μέλος από το οποίο ζητούνται πληροφορίες την υποχρέωση διεξαγωγής ερευνών ή κοινοποίησης πληροφοριών, εάν η διεξαγωγή των ερευνών αυτών ή η συγκέντρωση των ζητούμενων πληροφοριών για ίδιους σκοπούς αντίκειται στη νομοθεσία του εν λόγω κράτους μέλους.

3. Η αρμόδια αρχή ενός κράτους μέλους προς το οποίο απευθύνεται ένα αίτημα δύναται να αρνείται τη διαβίβαση πληροφοριών, όταν το αιτούν κράτος μέλος αδυνατεί, για νομικούς λόγους, να παράσχει παρόμοιες πληροφορίες.

4. Η άρνηση διαβίβασης πληροφοριών επιτρέπεται σε περίπτωση που θα οδηγούσε στην κοινολόγηση ενός εμπορικού, βιομηχανικού ή επαγγελματικού απορρήτου ή μιας εμπορικής μεθόδου ή μιας πληροφορίας της οποίας η κοινολόγηση θα ήταν αντίθετη προς τη δημόσια τάξη.

5. Η λαμβάνουσα αρχή πληροφορεί την αιτούσα αρχή για τους λόγους που είναι αντίθετη στην ικανοποίηση του αιτήματος παροχής πληροφοριών.»

- 9 Το άρθρο 18 της ίδιας οδηγίας, με τίτλο «Υποχρεώσεις», έχει ως εξής:

«1. Εάν ζητούνται πληροφορίες από ένα κράτος μέλος σύμφωνα με την παρούσα οδηγία, το κράτος μέλος-αποδέκτης εφαρμόζει τα μέτρα τα οποία διαθέτει για τη συγκέντρωση πληροφοριών, προκειμένου να λάβει τις ζητούμενες πληροφορίες, ακόμη και αν αυτό το κράτος μέλος δεν χρειάζεται τις πληροφορίες αυτές για δικούς του φορολογικούς σκοπούς. Η υποχρέωση αυτή ισχύει με την επιφύλαξη των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 17, η επίκληση των οποίων δεν μπορεί, σε

καμία περίπτωση, να θεωρηθεί ότι επιτρέπει σε ένα κράτος μέλος να αρνηθεί την παροχή πληροφοριών αποκλειστικά και μόνον επειδή το εν λόγω κράτος μέλος δεν έχει εγχώριο συμφέρον στις πληροφορίες αυτές.

2. Σε καμία περίπτωση το άρθρο 17 παράγραφοι 2 και 4 δεν θεωρείται ότι επιτρέπει στη λαμβάνουσα αρχή ενός κράτους μέλους να αρνείται την παροχή πληροφοριών αποκλειστικά και μόνον επειδή κάτοχος των πληροφοριών αυτών είναι τράπεζα, άλλο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, εξουσιοδοτημένος αντιπρόσωπος ή πρόσωπο που ενεργεί υπό την ιδιότητα του πράκτορα ή του διαχειριστή ή επειδή οι πληροφορίες αφορούν ιδιοκτησιακά συμφέροντα προσώπου.

[...]»

- 10 Το άρθρο 20, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16 προβλέπει, όσον αφορά τα αιτήματα παροχής πληροφοριών και διεξαγωγής ερευνών που υποβάλλονται δυνάμει του άρθρου 5 της οδηγίας αυτής, τη χρήση, στο μέτρο του δυνατού, έντυπου που έχει καταρτίσει η Επιτροπή. Η παράγραφος 2 του εν λόγω άρθρου 20 έχει ως εξής:

«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, στον 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 [ζητούμενες] πληροφορίες, καθώς και κάθε στοιχείο που μπορεί να διευκολύνει τη συλλογή των πληροφοριών από τη λαμβάνουσα αρχή.»

- 11 Το άρθρο 22 της οδηγίας 2011/16 προβλέπει, στην παράγραφο 1, στοιχείο γ', τα εξής:

«Τα κράτη μέλη λαμβάνουν όλα τα αναγκαία μέτρα προκειμένου:

[...]

- γ) να διασφαλίζουν την ομαλή εκτέλεση των διαδικασιών διοικητικής συνεργασίας τις οποίες προβλέπει η παρούσα οδηγία.»

Το λουξεμβουργιανό δίκαιο

Ο νόμος της 29ης Μαρτίου 2013

- 12 Η οδηγία 2011/16 μεταφέρθηκε στο λουξεμβουργιανό δίκαιο με τον νόμο της 29ης Μαρτίου 2013 για τη μεταφορά της οδηγίας 2011/16 στο εσωτερικό δίκαιο και για 1) την τροποποίηση του γενικού φορολογικού νόμου, 2) την κατάργηση του τροποποιημένου νόμου της 15ης Μαρτίου 1979 περί διεθνούς διοικητικής συνδρομής στον τομέα της άμεσης φορολογίας (*Mémorial A* 2013, σ. 756, στο εξής: νόμος της 29ης Μαρτίου 2013).

- 13 Το άρθρο 6 του νόμου της 29ης Μαρτίου 2013 προβλέπει τα ακόλουθα:

«Μετά από αίτημα 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 εγχώριας 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.»

- 14 Το άρθρο 8, παράγραφος 1, του νόμου της 29ης Μαρτίου 2013 ορίζει τα εξής:

«Η λαμβάνουσα αρχή του Λουξεμβούργου κοινοποιεί τις διαλαμβανόμενες στο άρθρο 6 πληροφορίες το συντομότερο δυνατόν και το αργότερο έξι μήνες μετά την ημερομηνία παραλαβής του αιτήματος. Ωστόσο, όταν η λαμβάνουσα αρχή του Λουξεμβούργου κατέχει ήδη σχετικές πληροφορίες, οι κοινοποιήσεις πραγματοποιούνται εντός δύο μηνών από της ημερομηνίας αυτής.»

Ο νόμος της 25ης Νοεμβρίου 2014

- 15 Ο νόμος της 25ης Νοεμβρίου 2014, σχετικά με τη διαδικασία που εφαρμόζεται για την κατόπιν αιτήματος ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας και για την τροποποίηση του νόμου της 31ης Μαρτίου 2010 για την κύρωση των φορολογικών συμβάσεων και για την εφαρμοστέα διαδικασία στον τομέα της ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος (*Mémorial* A 2014, σ. 4170, στο εξής: νόμος της 25ης Νοεμβρίου 2014), περιέχει τις ακόλουθες διατάξεις.

- 16 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014 ορίζει 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 [νόμου της 29ης Μαρτίου 2013] σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας·

[...]».

- 17 Το άρθρο 2 του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014 προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Οι φορολογικές αρχές επιτρέπεται 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 αποφάσεως με την οποία καλείται να παράσχει υποχρεωτικώς τις πληροφορίες αυτές. Η υποχρέωση αυτή περιλαμβάνει τη διαβίβαση των στοιχείων στα οποία στηρίζονται οι πληροφορίες, χωρίς αλλοίωσή τους.

[...]»

18 Το άρθρο 3 του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014 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 απόφασης προς τον κάτοχο των πληροφοριών που ζητήθηκαν επέχει θέση κοινοποίησης προς κάθε άλλο πρόσωπο που αναφέρεται στην απόφαση αυτή.

4. Το αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών δεν επιτρέπεται να γνωστοποιηθεί. Η διαταγή παροχής των πληροφοριών περιλαμβάνει μόνο τα στοιχεία που απαιτούνται προκειμένου ο κάτοχος των πληροφοριών να προσδιορίσει τις πληροφορίες που ζητήθηκαν.

[...]»

19 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 διοικητικής αρχής ή από τον εξουσιοδοτημένο από αυτόν υπάλληλο.»

20 Το άρθρο 6 του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014 έχει 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 tribunal administratif [διοικητικού πρωτοδικείου] από τον κάτοχο των πληροφοριών. Η προσφυγή αυτή ασκείται εντός προθεσμίας ενός μηνός από την κοινοποίηση της απόφασης στον κάτοχο των πληροφοριών που ζητήθηκαν. Η προσφυγή έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα [...]

Οι αποφάσεις του tribunal administratif [διοικητικού πρωτοδικείου] μπορούν να προσβληθούν με έφεση ενώπιον του Cour administrative [διοικητικού εφετείου]. Η έφεση ασκείται εντός 15 ημερών από της επιδόσεως της πρωτόδικης απόφασης από τη γραμματεία του πρωτοδικείου [...]. Το Cour administrative [διοικητικό εφετείο] αποφαινεται εντός μηνός από της καταθέσεως του υπομνήματος αντικρούσεως, άλλως εντός μηνός από της λήξεως της προθεσμίας για την κατάθεση του υπομνήματος αυτού.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

21 Η Berlioz είναι ανώνυμη εταιρία λουξεμβουργιανού δικαίου, η οποία εισέπραξε μερίσματα που της κατέβαλε η θυγατρική της, Sofima, απλοποιημένη ανώνυμη εταιρία γαλλικού δικαίου, με απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου.

- 22 Στις 3 Δεκεμβρίου 2014, η γαλλική φορολογική διοίκηση, έχοντας αμφιβολίες ως προς το αν η απαλλαγή της οποίας έτυχε η Cofima πληρούσε τις προϋποθέσεις του γαλλικού δικαίου, απηύθυνε στη λουξεμβουργιανή φορολογική διοίκηση αίτημα παροχής πληροφοριών σχετικών με την Berlioz δυνάμει, μεταξύ άλλων, της οδηγίας 2011/16.
- 23 Κατόπιν του αιτήματος αυτού, ο διευθυντής της administration des contributions directes (υπηρεσίας άμεσης φορολογίας) έλαβε στις 16 Μαρτίου 2015 απόφαση με την οποία επισήμαινε ότι οι γαλλικές φορολογικές αρχές εξέταζαν τη φορολογική κατάσταση της Cofima και χρειάζονταν πληροφορίες προκειμένου να εκτιμήσουν αν τα μερίσματα που κατέβαλε η Cofima στην Berlioz απαλλάσσονταν όντως από την παρακράτηση φόρου. Με την απόφαση αυτή, ο διευθυντής, βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 2, του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014, επέβαλε στην Berlioz την υποχρέωση να του παράσχει ορισμένες πληροφορίες και ειδικότερα:
- αν η έδρα της πραγματικής διοικήσεως της εταιρίας βρίσκεται στο Λουξεμβούργο και ποια είναι τα βασικά χαρακτηριστικά της, μεταξύ των οποίων η περιγραφή της έδρας αυτής, το εμβαδόν των γραφείων της, ο υλικοτεχνικός εξοπλισμός και εξοπλισμός πληροφορικής της, το αντίγραφο της συμβάσεως μισθώσεως των γραφείων και η διεύθυνση, μαζί με τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία·
 - να παράσχει κατάλογο των υπαλλήλων της, με αναφορά των καθηκόντων που ασκούν εντός της εταιρίας και προσδιορισμό των υπαλλήλων που συνδέονται με την έδρα της εταιρίας·
 - αν η Berlioz προβαίνει σε μίσθωση προσωπικού στο Λουξεμβούργο·
 - αν υφίσταται σύμβαση μεταξύ της Berlioz και της Cofima και, εφόσον συντρέχει τέτοια περίπτωση, αντίγραφο της συμβάσεως αυτής·
 - απαρίθμηση των συμμετοχών της σε άλλες εταιρίες και αναφορά του τρόπου με τον οποίον χρηματοδοτήθηκαν οι συμμετοχές αυτές, μαζί με τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία·
 - αναφορά των ονομάτων και διευθύνσεων των εταίρων της Berlioz, καθώς και του αριθμού των μετοχών κάθε εταίρου και του ποσοστού που αντιπροσωπεύει ο αριθμός αυτός επί του μετοχικού κεφαλαίου, και
 - αναφορά του ποσού για το οποίο έγινε εγγραφή των μετοχών της Cofima στο ενεργητικό της Berlioz πριν τη γενική συνέλευση της Cofima της 7ης Μαρτίου 2012, καθώς και πίνακα με τα ποσά για τα οποία έγινε εγγραφή των μετοχών της Cofima στο ενεργητικό της Berlioz κατά την εισφορά της 5ης Δεκεμβρίου 2002, την εισφορά της 31ης Οκτωβρίου 2003 και την κτήση της 2ας Οκτωβρίου 2007.
- 24 Στις 21 Απριλίου 2015, η Berlioz δήλωσε ότι ανταποκρινόταν στη διαταγή παροχής πληροφοριών της 16ης Μαρτίου 2015, αλλά ότι δεν γνωστοποιούσε τα ονόματα και τις διευθύνσεις των εταίρων της, τον αριθμό των μετοχών κάθε εταίρου και το ποσοστό που αντιπροσώπευε ο αριθμός αυτός επί του μετοχικού κεφαλαίου, υποστηρίζοντας ότι οι πληροφορίες αυτές στερούνταν προβλέψιμης συνάφειας, κατά την έννοια της οδηγίας 2011/16, με το αντικείμενο του διενεργούμενου από τη γαλλική φορολογική διοίκηση ελέγχου και συγκεκριμένα με το αν η διανομή μερισμάτων από τη θυγατρική της έπρεπε να φορολογηθεί στην πηγή.
- 25 Με απόφαση της 18ης Μαΐου 2015, ο διευθυντής της administration des contributions directes (υπηρεσίας άμεσης φορολογίας) επέβαλε στην Berlioz, βάσει του άρθρου 5, παράγραφος 1, του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014, διοικητικό πρόστιμο ύψους 250 000 ευρώ, λόγω της αρνήσεώς της να παράσχει τις ανωτέρω πληροφορίες.

- 26 Στις 18 Ιουνίου 2015, η Berlioz άσκησε ενώπιον του tribunal administratif (διοικητικό πρωτοδικείο, Λουξεμβούργο) προσφυγή κατά της αποφάσεως του διευθυντή της administration des contributions directes να της επιβάλει πρόστιμο, ζητώντας να εξεταστεί η ουσιαστική νομιμότητα της διαταγής παροχής πληροφοριών της 16ης Μαρτίου 2015.
- 27 Με απόφαση της 13ης Αυγούστου 2015, το tribunal administratif (διοικητικό πρωτοδικείο) έκρινε εν μέρει βάσιμη την προσφυγή και μείωσε το πρόστιμο στα 150 000 ευρώ, ενώ την απέρριψε κατά τα λοιπά και έκρινε ότι δεν χρειαζόταν να αποφανθεί επί του επικουρικός διατυπωθέντος ακυρωτικού αιτήματος.
- 28 Με δικόγραφο της 31ης Αυγούστου 2015, η Berlioz άσκησε έφεση ενώπιον του Cour administrative (διοικητικό εφετείο, Λουξεμβούργο) υποστηρίζοντας ότι η ερειδόμενη στο άρθρο 6, παράγραφος 1, του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014 άρνηση του tribunal administratif (διοικητικού πρωτοδικείου) να εξετάσει την ουσιαστική νομιμότητα της διαταγής παροχής πληροφοριών της 16ης Μαρτίου 2015 συνιστούσε προσβολή του δικαιώματός της σε πραγματική ένδικη προσφυγή, όπως κατοχυρώνεται με το άρθρο 6, παράγραφος 1, της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, η οποία υπογράφηκε στη Ρώμη στις 4 Νοεμβρίου 1950 (στο εξής: ΕΣΔΑ).
- 29 Το Cour administrative (διοικητικό εφετείο) έκρινε ότι ενδεχομένως να ήταν αναγκαίο να ληφθεί υπόψη, μεταξύ άλλων, το άρθρο 47 του Χάρτη το οποίο αντιστοιχεί στο άρθρο 6, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ, και κάλεσε τους διαδίκους της κύριας δίκης να υποβάλουν συναφώς τις παρατηρήσεις τους.
- 30 Το δικαστήριο αυτό διερωτάται αν διοικούμενος, όπως η Berlioz, διαθέτει όντως δικαίωμα πραγματικής ένδικης προσφυγής στην περίπτωση που δεν έχει τη δυνατότητα να ζητήσει τον, έστω και παρεμπίπτοντα, έλεγχο του κύρους της διαταγής παροχής πληροφοριών η οποία αποτελεί τη βάση της κυρώσεως που του επιβλήθηκε. Το εν λόγω δικαστήριο έχει, ειδικότερα, αμφιβολίες ως προς την έννοια της «προβλέψιμης συνάφειας» των ζητούμενων πληροφοριών, η οποία περιλαμβάνεται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16, και ως προς την έκταση του ελέγχου που οφείλουν να ασκούν συναφώς οι φορολογικές αρχές και οι δικαστικές αρχές του λαμβάνοντος κράτους χωρίς να διακυβεύσουν την επίτευξη του σκοπού της οδηγίας αυτής.
- 31 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Cour administrative (διοικητικό εφετείο) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα ερωτήματα:
- «1) Θέτει σε εφαρμογή το δίκαιο της Ένωσης, με συνέπεια να καθίσταται εφαρμοστέος και ο Χάρτης, κατά το άρθρο 51, παράγραφος 1, αυτού, κράτος μέλος το οποίο, σε περίπτωση όπως η προκειμένη, επιβάλλει χρηματική διοικητική κύρωση σε διοικούμενο λόγω ελλιπούς συμμορφώσεώς του προς τις υποχρεώσεις συνεργασίας που του έχουν επιβληθεί βάσει αποφάσεως περί διαταγής παροχής πληροφοριών που έχει εκδοθεί από την εθνική αρμόδια αρχή βάσει διαδικασίας που προβλέπεται από το εθνικό δίκαιο στο πλαίσιο της υλοποιήσεως, από το εν λόγω κράτος μέλος ως λαμβάνον κράτος, αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών που έχει διατυπώσει άλλο κράτος μέλος, ιδίως βάσει των διατάξεων της οδηγίας 2011/16 σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος;
- 2) Σε περίπτωση που πράγματι εφαρμόζεται στην υπό κρίση περίπτωση ο Χάρτης, μπορεί ο διοικούμενος να επικαλεστεί το άρθρο 47 του Χάρτη αν κρίνει ότι η χρηματική διοικητική κύρωση που του επιβλήθηκε τον υποχρεώνει να παράσχει πληροφορίες, στο πλαίσιο της υλοποιήσεως, εκ μέρους της αρμόδιας αρχής του λαμβάνοντος κράτους μέλους, στο οποίο κατοικεί, αιτήματος παροχής πληροφοριών που έχει διατυπωθεί από άλλο κράτος μέλος, χωρίς το αίτημα αυτό να περιλαμβάνει κάποια αιτιολογία ως προς τον πραγματικό φορολογικό του σκοπό, με αποτέλεσμα να μην υφίσταται εν προκειμένω νόμιμος σκοπός, κάτι που θα οδηγούσε στην απόκτηση πληροφοριών οι οποίες κατά πάσα πιθανότητα δεν έχουν σημασία για την συγκεκριμένη περίπτωση φορολογήσεως;

- 3) Σε περίπτωση που πράγματι εφαρμόζεται στην υπό κρίση περίπτωση ο Χάρτης, το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη, επιβάλλει, χωρίς να χωρούν περιορισμοί βάσει του άρθρου 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, ο αρμόδιος εθνικός δικαστής να διαθέτει αρμοδιότητα πλήρους δικαιοδοσίας και επομένως να διαθέτει την εξουσία να ελέγξει, έστω παρεμπιπτόντως, το κύρος αποφάσεως περί διαταγής παροχής πληροφοριών που έχει εκδοθεί από την αρμόδια αρχή κράτους μέλους στο πλαίσιο της υλοποίησης αιτήματος παροχής πληροφοριών που έχει υποβληθεί από την αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους ιδίως βάσει της οδηγίας 2011/16, στο πλαίσιο προσφυγής που έχει ασκήσει ο τρίτος κάτοχος πληροφοριών σε βάρος του οποίου έχει εκδοθεί η απόφαση περί διαταγής παροχής πληροφοριών, κατά πράξεως επιβολής χρηματικού διοικητικού προστίμου λόγω ελλιπούς συμμορφώσεως του εν λόγω διοικουμένου προς την υποχρέωση συνεργασίας που υπέχει στο πλαίσιο της υλοποίησης του ανωτέρω αιτήματος;
- 4) Σε περίπτωση που πράγματι εφαρμόζεται στην υπό κρίση περίπτωση ο Χάρτης, [το άρθρο] 1, παράγραφος 1, και [το άρθρο] 5 της οδηγίας 2011/16, υπό το πρίσμα, αφενός, της ομοιότητας με τον κανόνα της προβλέψιμης συνάφειας που απορρέει από το υπόδειγμα συμβάσεως του [Οργανισμού για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (ΟΟΣΑ)] περί φορολογίας εισοδήματος και κεφαλαίου και, αφετέρου, της αρχή της ειλικρινούς συνεργασίας που προβλέπεται στο άρθρο 4 ΣΕΕ, και συνολικά της οικονομίας της οδηγίας 2011/16, έχουν την έννοια ότι η προβλέψιμη συνάφεια, σε σχέση με την συγκεκριμένη περίπτωση φορολογήσεως και τον αναφερόμενο φορολογικό σκοπό, των πληροφοριών που ζητεί κράτος μέλος από άλλο κράτος μέλος αποτελεί προϋπόθεση την οποία πρέπει να πληροί το αίτημα παροχής πληροφοριών ώστε να ενεργοποιηθεί η υποχρέωση της αρμόδιας αρχής του λαμβάνοντος κράτους μέλους να ανταποκριθεί στο αίτημα αυτό και να είναι νόμιμη η απόφαση περί διαταγής παροχής πληροφοριών που απευθύνεται στον τρίτο κάτοχο των πληροφοριών;
- 5) Σε περίπτωση που ο Χάρτης πράγματι εφαρμόζεται στην υπό κρίση περίπτωση, οι διατάξεις [του άρθρου] 1, παράγραφος 1, και [του άρθρου] 5 της οδηγίας 2011/16, και του [άρθρου] 47 του Χάρτη έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε διάταξη της εθνικής νομοθεσίας κράτους μέλους η οποία περιορίζει κατά γενικό τρόπο την εξέταση από την αρμόδια εθνική αρχή, που ενεργεί ως αρχή του λαμβάνοντος κράτους, του κύρους αιτήματος παροχής πληροφοριών σε έναν απλό έλεγχο τυπικής ορθότητας και ότι επιβάλλουν στην εθνικό δικαστή, στο πλαίσιο προσφυγής όπως αυτή που περιγράφηκε στο τρίτο ερώτημα ανωτέρω, την υποχρέωση να ελέγξει αν τηρήθηκε η προϋπόθεση της προβλέψιμης συνάφειας των πληροφοριών που ζητήθηκαν, όσον αφορά τη σύνδεση με τη συγκεκριμένη υπόθεση φορολογήσεως, τον προβαλλόμενο φορολογικό σκοπό και την τήρηση του άρθρου 17 της οδηγίας 2011/16;
- 6) Σε περίπτωση που πράγματι εφαρμόζεται στην προκειμένη περίπτωση ο Χάρτης, το άρθρο 47, [δεύτερο εδάφιο], του Χάρτη αντιτίθεται σε διάταξη της εθνικής νομοθεσίας κράτους μέλους κατά την οποία απαγορεύεται να υποβληθεί στον αρμόδιο δικαστή του λαμβάνοντος κράτους, στο πλαίσιο προσφυγής όπως αυτή που περιγράφηκε στο τρίτο ερώτημα ανωτέρω, το αίτημα παροχής πληροφοριών που έχει διατυπώσει η αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους και επιβάλλει να προσκομιστεί το έγγραφο αυτό ενώπιον του αρμόδιου εθνικού δικαστή και να έχει πρόσβαση στο έγγραφο αυτό και ο τρίτος κάτοχος των πληροφοριών ή έστω να προσκομιστεί το έγγραφο αυτό ενώπιον του εθνικού δικαστή χωρίς να έχει πρόσβαση στο έγγραφο αυτό ο τρίτος κάτοχος των πληροφοριών λόγω του εμπιστευτικού χαρακτήρα του εν λόγω εγγράφου, υπό την προϋπόθεση τα προβλήματα που προκαλεί σε αυτόν ο περιορισμός των δικαιωμάτων του να αντισταθμίζονται επαρκώς με τη διαδικασία που ακολουθείται ενώπιον του αρμόδιου εθνικού δικαστή;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 32 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 51, παράγραφος 1, του Χάρτη έχει την έννοια ότι κράτος μέλος θέτει σε εφαρμογή το δίκαιο της Ένωσης, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, με συνέπεια να καθίσταται εφαρμοστέος ο Χάρτης, όταν προβλέπει στη νομοθεσία του 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.
- 33 Κατά το άρθρο 51 παράγραφος 1, του Χάρτη, οι διατάξεις του απευθύνονται στα κράτη μέλη μόνον όταν αυτά εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης. Συνεπώς, πρέπει να εξεταστεί αν εθνικό μέτρο που προβλέπει τέτοια κύρωση μπορεί να θεωρηθεί ότι θέτει σε εφαρμογή το δίκαιο της Ένωσης.
- 34 Επισημαίνεται συναφώς ότι η οδηγία 2011/16 επιβάλλει ορισμένες υποχρεώσεις στα κράτη μέλη. Ειδικότερα, το άρθρο 5 της οδηγίας αυτής προβλέπει ότι η λαμβάνουσα αρχή κοινοποιεί ορισμένες πληροφορίες στην αιτούσα αρχή.
- 35 Εξάλλου, κατά το άρθρο 18 της οδηγίας 2011/16, το οποίο φέρει τον τίτλο «Υποχρεώσεις», το κράτος μέλος εφαρμόζει τα μέτρα τα οποία διαθέτει για τη συγκέντρωση πληροφοριών, προκειμένου να λάβει τις ζητούμενες πληροφορίες.
- 36 Επιπλέον, κατά το άρθρο 22, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2011/16, τα κράτη μέλη πρέπει να λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να διασφαλίζουν την ομαλή διεξαγωγή των διαδικασιών διοικητικής συνεργασίας τις οποίες προβλέπει η οδηγία.
- 37 Επομένως, η οδηγία 2011/16 παραπέμπει μεν τα μέτρα συλλογής πληροφοριών που προβλέπει το εθνικό δίκαιο, επιβάλλει όμως συγχρόνως στα κράτη μέλη την υποχρέωση να λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να συγκεντρώνουν τις ζητούμενες πληροφορίες, ώστε να εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις τους στον τομέα της ανταλλαγής πληροφοριών.
- 38 Διαπιστώνεται όμως ότι, για να διασφαλιστεί η πρακτική αποτελεσματικότητα της οδηγίας αυτής, τα μέτρα αυτά πρέπει να προβλέπουν συνέπειες, όπως η επιβολή της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης χρηματικής κυρώσεως, που να διασφαλίζουν ότι ο διοικούμενος θα έχει επαρκείς λόγους να ανταποκριθεί στα αιτήματα των φορολογικών αρχών και, κατ' αυτόν τον τρόπο, να καθιστούν δυνατή την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της λαμβάνουσας αρχής έναντι της αιτούσας αρχής.
- 39 Το γεγονός ότι η οδηγία 2011/16 δεν προβλέπει ρητώς την εφαρμογή κυρωτικών μέτρων δεν εμποδίζει να γίνει δεκτό ότι τέτοια μέτρα εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής και, ως εκ τούτου, στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης. Πράγματι, οι φράσεις «μέτρα για τη συγκέντρωση πληροφοριών», κατά το άρθρο 18 της εν λόγω οδηγίας, και «αναγκαία μέτρα για να εξασφαλιστεί η ορθή λειτουργία του συστήματος διοικητικής συνεργασίας», κατά το άρθρο 22, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας, είναι δυνατόν να καλύπτουν τέτοια μέτρα.
- 40 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το γεγονός ότι η εθνική διάταξη που αποτελεί τη βάση για την επιβολή ορισμένης κυρώσεως, όπως είναι η επιβληθείσα στην Berlioz κύρωση, περιέχεται σε νόμο ο οποίος δεν εκδόθηκε για τη μεταφορά της οδηγίας 2011/16 στο εσωτερικό δίκαιο, στερείται σημασίας, δεδομένου ότι η εφαρμογή της εθνικής διατάξεως αυτής αποσκοπεί στη διασφάλιση της εφαρμογής εν λόγω οδηγίας (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψη 28).

- 41 Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει δεκτό ότι εθνική νομοθεσία, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει την επιβολή κυρώσεως σε περίπτωση μη απαντήσεως σε αίτημα που έχει υποβάλει η εθνική φορολογική αρχή, προκειμένου να μπορέσει να τηρήσει τις προβλεπόμενες από την οδηγία 2011/16 υποχρεώσεις της, θέτει σε εφαρμογή την εν λόγω οδηγία.
- 42 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 51, παράγραφος 1, του Χάρτη έχει την έννοια ότι κράτος μέλος θέτει σε εφαρμογή το δικαίω της Ένωσης, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, με συνέπεια να καθίσταται εφαρμοστέος ο Χάρτης, όταν προβλέπει στη νομοθεσία του 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.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 43 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 47 του Χάρτη έχει την έννοια ότι διοικούμενος στον οποίο έχει επιβληθεί χρηματική κύρωση λόγω μη συμμορφώσεώς του προς διοικητική απόφαση που τον υποχρεώνει να παράσχει ορισμένες πληροφορίες στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ εθνικών φορολογικών διοικήσεων δυνάμει της οδηγίας 2011/16 έχει δικαίωμα να αμφισβητήσει τη νομιμότητα της εν λόγω αποφάσεως.

Επί της υπάρξεως δικαιώματος προσφυγής βάσει του άρθρου 47 του Χάρτη

- 44 Κατά το άρθρο 47 του Χάρτη, το οποίο τιτλοφορείται «Δικαίωμα πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου», κάθε πρόσωπο του οποίου παραβιάστηκαν τα δικαιώματα και οι ελευθερίες που διασφαλίζονται από το δικαίω της Ένωσης έχει δικαίωμα πραγματικής προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου. Στο δικαίωμα αυτό αντιστοιχεί η υποχρέωση την οποία επιβάλλει στα κράτη μέλη το άρθρο 19, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, ΣΕΕ να προβλέπουν τα ένδिका βοηθήματα και μέσα που είναι αναγκαία για να διασφαλίζεται η πραγματική δικαστική προστασία στους τομείς που διέπονται από το δικαίω της Ένωσης.
- 45 Πλείονες κυβερνήσεις υποστήριξαν ότι, σε περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν υφίσταται δικαίωμα που να «διασφαλίζεται από το δικαίω της Ένωσης», κατά την έννοια του άρθρου 47 του Χάρτη, διότι η οδηγία 2011/16 δεν παρέχει κανένα δικαίωμα στους ιδιώτες. Κατά τις κυβερνήσεις αυτές, η εν λόγω οδηγία, όπως και η οδηγία 77/799 η οποία εξετάστηκε από το Δικαστήριο με την απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2013, Sabou (C-276/12, EU:C:2013:678), αφορά αποκλειστικά την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ φορολογικών διοικήσεων και παρέχει δικαιώματα μόνο σ' αυτές. Ως εκ τούτου, διοικούμενος, όπως η Berlioz, δεν θα μπορούσε να υποστηρίξει, με βάση το άρθρο 47 του Χάρτη, ότι διαθέτει δικαίωμα προσφυγής.
- 46 Το Δικαστήριο έκρινε συναφώς, στις σκέψεις 30 έως 36 της αποφάσεως εκείνης, ότι η οδηγία 77/799, η οποία έχει ως σκοπό να ρυθμίσει τη συνεργασία μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών, συντονίζει τη διαβίβαση πληροφοριών μεταξύ αρμοδίων αρχών επιβάλλοντας ορισμένες υποχρεώσεις στα κράτη μέλη, χωρίς όμως να παρέχει συγκεκριμένα δικαιώματα στον φορολογούμενο όσον αφορά τη συμμετοχή του στη διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των εν λόγω αρχών. Ειδικότερα, η εν λόγω οδηγία δεν επιβάλλει στις εν λόγω αρχές καμία υποχρέωση ακροάσεως του φορολογουμένου.
- 47 Όσον αφορά την οδηγία 2011/16, η αιτιολογική της σκέψη 7 αναφέρει ότι η οδηγία αυτή αξιοποιεί τα επιτεύγματα της οδηγίας 77/799 προβλέποντας πάντως σαφέστερους και ακριβέστερους κανόνες για τη διοικητική συνεργασία μεταξύ κρατών μελών, ώστε να επιτευχθεί ένα ευρύτερο πεδίο για τη συνεργασία αυτή. Διαπιστώνεται συνεπώς ότι, κατ' αυτόν τον τρόπο, η οδηγία 2011/16 επιδιώκει σκοπό ανάλογο προς εκείνον της οδηγίας 77/799 την οποία αντικαθιστά.

- 48 Εντούτοις, από το στοιχείο αυτό δεν προκύπτει ότι διοικούμενος που βρίσκεται στην κατάσταση της Berlioz δεν έχει τη δυνατότητα, σύμφωνα με το άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων, να ζητήσει δικαστική προστασία στο πλαίσιο της εφαρμογής της οδηγίας 2011/16.
- 49 Πράγματι, όπως προκύπτει από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα θεμελιώδη δικαιώματα που κατοχυρώνονται στην έννομη τάξη της Ένωσης προορίζονται να εφαρμόζονται σε όλες τις περιπτώσεις που διέπονται από το δίκαιο της Ένωσης, η δε εφαρμογή του δικαίου αυτού συνεπάγεται τον σεβασμό των θεμελιωδών δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται με τον Χάρτη (βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, σκέψεις 19 έως 21, καθώς και της 26ης Σεπτεμβρίου 2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, σκέψεις 72 και 73).
- 50 Εν προκειμένω, η διαφορά της κύριας δίκης αφορά μέτρο με το οποίο επιβλήθηκε σε διοικούμενο κύρωση λόγω μη συμμορφώσεώς του προς απόφαση που τον υποχρέωσε να παράσχει στη λαμβάνουσα αρχή ορισμένες πληροφορίες βάσει των οποίων αυτή θα μπορούσε να ανταποκριθεί σε αίτημα που της υπέβαλε η αιτούσα αρχή δυνάμει, ιδίως, της οδηγίας 2011/16. Δεδομένου ότι η κύρωση αυτή έχει ως βάση της εθνική διάταξη η οποία, όπως προκύπτει από την απάντηση στο πρώτο ερώτημα, θέτει σε εφαρμογή το δίκαιο της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 51, παράγραφος 1, του Χάρτη, οι διατάξεις του Χάρτη, ιδίως το άρθρο 47, είναι εφαρμοστέες στην υπόθεση της κύριας δίκης (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2013, Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, σκέψεις 74 έως 77).
- 51 Όσον αφορά, ειδικότερα, την απαίτηση να υφίσταται δικαίωμα που διασφαλίζεται από το δίκαιο της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 47 του Χάρτη, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, η προστασία έναντι επεμβάσεων της δημόσιας εξουσίας στη σφαίρα της ιδιωτικής ζωής ενός προσώπου, φυσικού ή νομικού, που είναι αυθαίρετες ή δυσανάλογα επαχθείς συνιστά γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης (αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1989, Hoechst κατά Επιτροπής, 46/87 και 227/88, EU:C:1989:337, σκέψη 19, και της 22ας Οκτωβρίου 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, σκέψη 27, καθώς και διάταξη της 17ης Νοεμβρίου 2005, Minoan Lines κατά Επιτροπής, C-121/04 P, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2005:695, σκέψη 30).
- 52 Επομένως, διοικούμενος, όπως η Berlioz, δύναται να επικαλεστεί την ως άνω προστασία έναντι βλαπτικής γι' αυτόν πράξεως, όπως είναι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης διαταγή παροχής πληροφοριών και το επίμαχο μέτρο επιβολής κυρώσεως, δύναται δηλαδή να επικαλεστεί δικαίωμα διασφαλιζόμενο από το δίκαιο της Ένωσης, κατά την έννοια του άρθρου 47 του Χάρτη, το οποίο του παρέχει δικαίωμα αποτελεσματικής προσφυγής.

Επί του αντικειμένου του δικαιώματος προσφυγής

- 53 Όσον αφορά την επιβολή κυρώσεως, πρέπει να εξεταστεί αν η ύπαρξη δικαιώματος προσφυγής κατά της κυρώσεως αυτής, όπως σχετικώς προβλέπεται από την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης ρύθμιση, αρκεί για να παράσχει στον διοικούμενο τη δυνατότητα να ασκήσει τα δικαιώματα που αντλεί από το άρθρο 47 του Χάρτη ή αν το άρθρο αυτό επιτάσσει να έχει, στο πλαίσιο αυτό, ο διοικούμενος επίσης τη δυνατότητα να αμφισβητήσει τη νομιμότητα της διαταγής παροχής πληροφοριών βάσει της οποίας επιβλήθηκε η κύρωση αυτή.
- 54 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι η αρχή της αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας συνιστά γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης, η οποία κατοχυρώνεται σήμερα με το άρθρο 47 του Χάρτη. Το εν λόγω άρθρο 47 διασφαλίζει, σε επίπεδο δικαίου της Ένωσης, την προστασία που παρέχει το άρθρο 6, παράγραφος 1, και το άρθρο 13 της ΕΣΔΑ. Επομένως, προσήκει αναφορά μόνο στην πρώτη από τις διατάξεις αυτές (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2012, Otis κ.λπ., C-199/11, EU:C:2012:684, σκέψεις 46 και 47).

- 55 Το άρθρο 47, δεύτερο εδάφιο, του Χάρτη προβλέπει ότι κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα να δικαστεί η υπόθεσή του από ανεξάρτητο και αμερόληπτο δικαστήριο. Για να διασφαλιστεί ο σεβασμός του δικαιώματος αυτού, απόφαση διοικητικής αρχής που δεν πληροί, αυτή καθαυτήν, τις προϋποθέσεις ανεξαρτησίας και αμεροληψίας πρέπει να υπόκειται σε μεταγενέστερο έλεγχο από δικαιοδοτικό όργανο το οποίο πρέπει, μεταξύ άλλων, να έχει αρμοδιότητα να εξετάσει όλα τα κρίσιμα ζητήματα.
- 56 Κατά συνέπεια, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 80 των προτάσεών του, προκειμένου να πληρούνται οι απαιτήσεις του άρθρου 47 του Χάρτη, το εθνικό δικαστήριο ενώπιον του οποίου διοικουέμενος έχει ασκήσει προσφυγή κατά της διοικητικής χρηματικής κυρώσεως, που του επιβλήθηκε λόγω μη συμμορφώσεώς του προς διαταγή παροχής πληροφοριών, πρέπει να έχει τη δυνατότητα να εξετάσει τη νομιμότητα της αποφάσεως αυτής.
- 57 Η Επιτροπή υποστήριξε ότι τυχόν παροχή στον διοικουέμενο δικαιώματος προσφυγής κατά της εν λόγω διαταγής θα ισοδυναμούσε με αναγνώριση περισσότερων δικονομικών δικαιωμάτων απ' όσα έχει ένας φορολογουέμενος. Κατά την άποψη της Επιτροπής, από τη σκέψη 40 της αποφάσεως της 22ας Οκτωβρίου 2013, *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678), προκύπτει ότι το αίτημα παροχής πληροφοριών με αποδέκτη φορολογουέμενο, το οποίο εντάσσεται στο στάδιο εκείνο της έρευνας κατά το οποίο συλλέγονται πληροφορίες, είναι απλώς προπαρασκευαστική πράξη της τελικής αποφάσεως και δεν μπορεί να αμφισβητηθεί.
- 58 Εντούτοις, οι περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης διαφέρουν από εκείνες της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2013, *Sabou* (C-276/12, EU:C:2013:678). Συγκεκριμένα, η υπόθεση εκείνη αφορούσε αιτήματα παροχής πληροφοριών που είχε απευθύνει η φορολογική διοίκηση κράτους μέλους προς τη φορολογική διοίκηση άλλου κράτους μέλους και, πιο συγκεκριμένα, το δικαίωμα φορολογουέμενου ως προς τον οποίο διεξαγόταν φορολογική έρευνα στο αιτούν κράτος μέλος να μετάσχει στη σχετική με τα αιτήματα αυτά διαδικασία. Ο διοικουέμενος όμως αυτός δεν είχε υπάρξει αποδέκτης αιτήματος παροχής πληροφοριών, σε αντίθεση με την *Berlioz* στην υπόθεση της κύριας δίκης. Ειδικότερα, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση εκείνη, το Δικαστήριο κλήθηκε να κρίνει αν ο διοικουέμενος ως προς τον οποίο είχαν υποβληθεί αιτήματα παροχής πληροφοριών μεταξύ εθνικών φορολογικών διοικήσεων είχε δικαίωμα ακροάσεως στο πλαίσιο της εν λόγω διαδικασίας, και όχι, όπως εν προκειμένω, αν ο διοικουέμενος, πολίτης του κράτους μέλους της λαμβάνουσας αρχής, έχει δικαίωμα προσφυγής κατά της κυρώσεως που του επιβλήθηκε λόγω μη συμμορφώσεώς του προς διαταγή παροχής πληροφοριών εκδοθείσα έναντί του από τη λαμβάνουσα αρχή κατόπιν αιτήματος παροχής πληροφοριών που της είχε απευθύνει η αιτούσα αρχή.
- 59 Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 47 του Χάρτη έχει την έννοια ότι διοικουέμενος στον οποίο έχει επιβληθεί χρηματική κύρωση λόγω μη συμμορφώσεώς του προς διοικητική απόφαση που τον υποχρεώνει να παράσχει ορισμένες πληροφορίες στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ εθνικών φορολογικών διοικήσεων δυνάμει της οδηγίας 2011/16 έχει δικαίωμα να αμφισβητήσει τη νομιμότητα της αποφάσεως αυτής.

Επί του τέταρτου ερωτήματος

- 60 Με το τέταρτο ερώτημά του, το οποίο πρέπει να εξεταστεί πριν από το τρίτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16 έχουν την έννοια ότι η «προβλέψιμη συνάφεια» των πληροφοριών που ζητεί κράτος μέλος από άλλο κράτος μέλος αποτελεί προϋπόθεση την οποία πρέπει να πληροί το αίτημα παροχής πληροφοριών προκειμένου να ενεργοποιηθεί η υποχρέωση του λαμβάνοντος κράτους μέλους να ανταποκριθεί στο αίτημα αυτό και, ως εκ τούτου, αν αποτελεί προϋπόθεση της νομιμότητας της αποφάσεως με την οποία το κράτος μέλος αυτό υποχρεώνει ορισμένο διοικουέμενο να παράσχει ορισμένες πληροφορίες.

- 61 Δυνάμει του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16, το οποίο αφορά το αντικείμενο της οδηγίας αυτής, τα κράτη μέλη συνεργάζονται μεταξύ τους προς τον σκοπό της ανταλλαγής πληροφοριών που έχουν «προβλέψιμη συνάφεια» για την αιτούσα διοίκηση, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας του κράτους μέλους στο οποίο ανήκει η διοίκηση αυτή.
- 62 Στο άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16 γίνεται λόγος για τις πληροφορίες αυτές και προβλέπεται ότι, κατόπιν αιτήματος της αιτούσας αρχής, η λαμβάνουσα αρχή κοινοποιεί στην αιτούσα αρχή τις διαλαμβανόμενες στο άρθρο 1, παράγραφος 1, πληροφορίες τις οποίες διαθέτει ή οι οποίες περιέχονται στην κατοχή της κατόπιν διοικητικών ερευνών. Επομένως, το άρθρο 5 επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στη λαμβάνουσα αρχή.
- 63 Όπως προκύπτει από το γράμμα των διατάξεων αυτών, 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.
- 64 Επομένως, η «προβλέψιμη συνάφεια» των ζητούμενων πληροφοριών συνιστά προϋπόθεση την οποία πρέπει να πληροί το αίτημα παροχής των πληροφοριών αυτών.
- 65 Πρέπει επίσης να εξεταστεί ποιος και πώς αξιολογεί τα ποιοτικά χαρακτηριστικά αυτά και αν ο διοικούμενος στον οποίο απευθύνεται η λαμβάνουσα αρχή για να λάβει τις πληροφορίες που ζητεί η αιτούσα αρχή μπορεί να υποστηρίξει ότι οι ζητούμενες πληροφορίες δεν φέρουν τα χαρακτηριστικά αυτά.
- 66 Θα πρέπει συναφώς να γίνει μνεία της αιτιολογικής σκέψης 9 της οδηγίας 2011/16, κατά την οποία σκοπός του κριτηρίου της «προβλέψιμης συνάφειας» είναι να καθιστά δυνατή την ανταλλαγή πληροφοριών επί φορολογικών ζητημάτων στον μεγαλύτερο δυνατό βαθμό και ταυτόχρονα να διευκρινίζει ότι τα κράτη μέλη δεν είναι ελεύθερα να επιχειρούν αδιακρίτως την «αλίευση πληροφοριών» ή να ζητούν πληροφορίες που είναι απίθανο να αφορούν φορολογικές υποθέσεις ορισμένου φορολογούμενου.
- 67 Όπως υποστήριξαν πλείονες κυβερνήσεις και η Επιτροπή, η έννοια αυτή της προβλέψιμης συνάφειας απηχεί την έννοια που περιλαμβάνεται στο άρθρο 26 του υποδείγματος συμβάσεως φορολογίας του ΟΟΣΑ, τόσο λόγω της ομοιότητας των χρησιμοποιούμενων όρων όσο και λόγω της αναφοράς που κάνει στις συμβάσεις του ΟΟΣΑ η αιτιολογική έκθεση της προτάσεως οδηγίας του Συμβουλίου COM(2009) 29 τελικό, της 2ας Φεβρουαρίου 2009, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, βάσει της οποίας εκδόθηκε η οδηγία 2011/16. Σύμφωνα με τα ερμηνευτικά σχόλια επί του εν λόγω άρθρου, που εγκρίθηκαν από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ στις 17 Ιουλίου 2012, δεν επιτρέπεται στα συμβαλλόμενα κράτη «να αλιεύουν πληροφορίες» ή να ζητούν πληροφορίες που είναι σχεδόν απίθανο να είναι κρίσιμες για τη διερεύνηση των φορολογικών υποθέσεων ορισμένου φορολογούμενου. Αντιθέτως, πρέπει να υπάρχει εύλογη πιθανότητα οι ζητούμενες πληροφορίες να αποδειχθούν κρίσιμες.
- 68 Επομένως, ο σκοπός της έννοιας της προβλέψιμης συνάφειας, όπως αυτός προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας 2011/16, είναι να παρέχεται στην αιτούσα αρχή η δυνατότητα να αποκτά οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί δικαιολογημένα αναγκαία για την έρευνά της, χωρίς ωστόσο να της επιτρέπεται να υπερβαίνει προδήλως το πλαίσιο της έρευνας αυτής ούτε να δημιουργεί υπερβολικό βάρος στη λαμβάνουσα αρχή.
- 69 Πράγματι, 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, συμφώνως προς την αιτιολογική σκέψη 1 της οδηγίας 2011/16, να προβεί στον ορθό προσδιορισμό του ποσού των προς είσπραξη φόρων και ανάλογων βαρών.

- 70 Ως εκ τούτου, η αρχή αυτή, ως φορέας διεξαγωγής της έρευνας στο πλαίσιο της οποίας υποβάλλεται το αίτημα παροχής πληροφοριών, 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, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 17, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16, την αξιοποίηση των συνήθων πηγών πληροφοριών τις οποίες θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει.
- 71 Μολονότι η αιτούσα αρχή διαθέτει συναφώς ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως, εντούτοις δεν δύναται να ζητήσει πληροφορίες που δεν έχουν καμία συνάφεια με την επίμαχη έρευνα.
- 72 Πράγματι, ένα τέτοιο αίτημα δεν θα ήταν σύμφωνο προς τα άρθρα 1 και 5 της οδηγίας 2011/16.
- 73 Όσον αφορά τον διοικούμενο, στην περίπτωση που η λαμβάνουσα αρχή απευθυνθεί παρά ταύτα σε αυτόν εκδίδοντας, ενδεχομένως, έναντι του απόφαση με την οποία τον υποχρεώνει να της παράσχει τις ζητούμενες πληροφορίες, από την απάντηση που δόθηκε στο δεύτερο ερώτημα προκύπτει ότι στον διοικούμενο αυτόν πρέπει να αναγνωρίζεται το δικαίωμα να προβάλλει ενώπιον δικαστηρίου την αντίθεση του προαναφερθέντος αιτήματος παροχής πληροφοριών προς το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16 και τον παράνομο χαρακτήρα της συνακόλουθης διαταγής παροχής πληροφοριών που εκδόθηκε έναντι του.
- 74 Επομένως, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16 έχουν την έννοια ότι η «προβλέψιμη συνάφεια» των πληροφοριών που ζητεί κράτος μέλος από άλλο κράτος μέλος αποτελεί προϋπόθεση την οποία πρέπει να πληροί το αίτημα παροχής πληροφοριών προκειμένου να ενεργοποιηθεί η υποχρέωση του λαμβάνοντος κράτους μέλους να ανταποκριθεί στο αίτημα αυτό και, ως εκ τούτου, αποτελεί προϋπόθεση της νομιμότητας τόσο της αποφάσεως με την οποία το κράτος μέλος αυτό υποχρεώνει ορισμένο διοικούμενο να παράσχει ορισμένες πληροφορίες όσο και της κυρώσεως που του επιβάλλει σε περίπτωση μη συμμορφώσεώς του προς την απόφαση αυτή.

Επί του τρίτου και πέμπτου ερωτήματος

- 75 Με το τρίτο και το πέμπτο ερωτήμα του, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, αφενός, αν το άρθρο 47 του Χάρτη έχει την έννοια ότι, στο πλαίσιο προσφυγής διοικουμένου κατά κυρώσεως επιβληθείσας από τη λαμβάνουσα αρχή λόγω μη συμμορφώσεώς του προς απόφαση με την οποία η αρχή αυτή τον υποχρέωσε να παράσχει ορισμένες πληροφορίες και την οποία εξέδωσε κατόπιν αιτήματος εκ μέρους της αιτούσας αρχής για παροχή πληροφοριών δυνάμει της οδηγίας 2011/16, το εθνικό δικαστήριο έχει πλήρη δικαιοδοσία για τον έλεγχο της νομιμότητας της αποφάσεως αυτής. Αφετέρου, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16 καθώς και το άρθρο 47 του Χάρτη έχουν την έννοια ότι δεν επιτρέπουν η εκ μέρους της λαμβάνουσας αρχής εξέταση του κύρους του αιτήματος παροχής πληροφοριών που της έχει υποβάλει η αιτούσα αρχή να περιορίζεται στο νομότυπο του εν λόγω αιτήματος και αν, ως εκ τούτου, επιβάλλουν στο εθνικό δικαστήριο, στο πλαίσιο τέτοιας προσφυγής, να ελέγχει την τήρηση της προϋποθέσεως της προβλέψιμης συνάφειας από κάθε άποψη, άρα και υπό το πρίσμα του άρθρου 17 της οδηγίας 2011/16.
- 76 Όσον αφορά, πρώτον, τον έλεγχο που διενεργεί η λαμβάνουσα αρχή, στις σκέψεις 70 και 71 της παρούσας αποφάσεως επισημάνθηκε ότι η αιτούσα αρχή διαθέτει ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως για να αξιολογήσει την προβλέψιμη συνάφεια των πληροφοριών που ζητεί από τη λαμβάνουσα αρχή, με συνέπεια η έκταση του ελέγχου που διενεργεί η λαμβάνουσα αρχή να περιορίζεται αναλόγως.
- 77 Πράγματι, λαμβανομένου υπόψη του θεσπισθέντος με την οδηγία 2011/16 μηχανισμού συνεργασίας μεταξύ φορολογικών αρχών, ο οποίος, όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 2, 6 και 8 της οδηγίας 2011/16, στηρίζεται σε κανόνες που αποσκοπούν στην οικοδόμηση εμπιστοσύνης μεταξύ των

κρατών μελών, καθιστώντας δυνατή την αποτελεσματική και ταχεία συνεργασία, η λαμβάνουσα αρχή πρέπει καταρχήν να εμπιστευτεί την αιτούσα αρχή και να δέχεται κατά τεκμήριο ότι το αίτημα παροχής πληροφοριών που της έχει υποβάλει είναι συγχρόνως σύμφωνο με το εθνικό δίκαιο της αιτούσας αρχής και αναγκαίο για τη διεξαγωγή της έρευνάς της. Γενικώς, η λαμβάνουσα αρχή δεν διαθέτει σε βάθος γνώση του πραγματικού και νομικού πλαισίου που υφίσταται στο αιτούν κράτος, και δεν μπορεί να απαιτηθεί από αυτήν να έχει τέτοια γνώση (βλ., υπ' αυτή την έννοια, απόφαση της 13ης Απριλίου 2000, W.N., C-420/98, EU:C:2000:209, σκέψη 18). Εν πάση περιπτώσει, η λαμβάνουσα αρχή δεν δύναται να αντικαθιστά με τη δική της εκτίμηση την εκτίμηση της αιτούσας αρχής περί της ενδεχόμενης χρησιμότητας των ζητούμενων πληροφοριών.

- 78 Πάντως, παρά τα ανωτέρω, η λαμβάνουσα αρχή οφείλει να εξακριβώνει ότι οι ζητούμενες πληροφορίες δεν στερούνται οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας για την έρευνα που διεξάγει η αιτούσα αρχή.
- 79 Συναφώς, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας 2011/16, πρέπει να ληφθεί υπόψη το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας, το οποίο απαριθμεί τα στοιχεία που είναι κρίσιμα για τον έλεγχο αυτό. Στα στοιχεία αυτά περιλαμβάνονται, αφενός, οι πληροφορίες που πρέπει να παρέχονται από την αιτούσα αρχή, και ειδικότερα η ταυτότητα του προσώπου ως προς το οποίο διενεργείται εξέταση ή έρευνα και ο φορολογικός σκοπός για τον οποίο ζητούνται οι επίμαχες πληροφορίες και, αφετέρου, κατά περίπτωση, τα στοιχεία επικοινωνίας κάθε προσώπου που εικάζεται ότι έχει στην κατοχή του τις ζητούμενες πληροφορίες, καθώς και κάθε στοιχείο που μπορεί να διευκολύνει τη συλλογή των πληροφοριών από τη λαμβάνουσα αρχή.
- 80 Προκειμένου να παράσχει στη λαμβάνουσα αρχή τη δυνατότητα να προβεί στην ανωτέρω εξακρίβωση, η αιτούσα αρχή οφείλει να παραθέτει προσηκουσα αιτιολόγηση όσον αφορά τον σκοπό για τον οποίο ζητεί τις επίμαχες πληροφορίες στο πλαίσιο της φορολογικής διαδικασίας που διεξάγεται κατά του φορολογουμένου ο οποίος κατονομάζεται στο αίτημα παροχής πληροφοριών.
- 81 Εφόσον παραστεί ανάγκη, η λαμβάνουσα αρχή δύναται, για τους σκοπούς της εξακρίβωσης αυτής, να ζητήσει από την αιτούσα αρχή, στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας την οποία προβλέπει η οδηγία 2011/16 στον τομέα της φορολογίας, εκείνα τα συμπληρωματικά πληροφοριακά στοιχεία που είναι αναγκαία ώστε να αποκλείσει, με βάση τη δική της εκτίμηση, το ενδεχόμενο οι ζητούμενες πληροφορίες να στερούνται προδήλως προβλέψιμης συνάφειας με τα στοιχεία που μνημονεύονται στις σκέψεις 78 και 79 της παρούσας αποφάσεως.
- 82 Επομένως, ο έλεγχος που διενεργεί η λαμβάνουσα αρχή δεν περιορίζεται στη συνοπτική και τυπικής φύσεως εξακρίβωση του νομοτύπου του αιτήματος παροχής πληροφοριών όσον αφορά τα ανωτέρω στοιχεία, αλλά πρέπει επίσης να παρέχει στην εν λόγω αρχή τη δυνατότητα να βεβαιώνεται ότι οι ζητούμενες πληροφορίες δεν στερούνται οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας με την ταυτότητα του ενδιαφερόμενου φορολογουμένου και του τρίτου που ενδεχομένως κατέχει πληροφορίες, καθώς και με τις ανάγκες της επίμαχης φορολογικής έρευνας.
- 83 Δεύτερον, όσον αφορά τον έλεγχο τον οποίο ασκεί το δικαστήριο που έχει επιληφθεί προσφυγής διοικουμένου κατά κυρώσεως που του επιβλήθηκε με βάση απόφαση με την οποία η λαμβάνουσα αρχή τον υποχρέωσε να παράσχει ορισμένες πληροφορίες και την οποία αυτή εξέδωσε για να ανταποκριθεί στο αίτημα της αιτούσας αρχής για παροχή πληροφοριών, ο έλεγχος αυτός μπορεί να έχει ως αντικείμενο όχι μόνο την αναλογικότητα της κυρώσεως αυτής καταλήγοντας, κατά περίπτωση, σε μεταρρύθμισή της, αλλά επίσης τη νομιμότητα της εν λόγω αποφάσεως, όπως προκύπτει από την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.
- 84 Συναφώς, η αποτελεσματικότητα του δικαστικού ελέγχου την οποία διασφαλίζει το άρθρο 47 του Χάρτη επιβάλλει η αιτιολογία που παραθέτει η αιτούσα αρχή να παρέχει στο εθνικό δικαστήριο τη δυνατότητα να ελέγξει τη νομιμότητα του αιτήματος παροχής πληροφοριών (βλ., υπ' αυτή την έννοια, αποφάσεις της 4ης Ιουνίου 2013, ZZ, C-300/11, EU:C:2013:363, σκέψη 53, και της 23ης Οκτωβρίου 2014, Unitrading, C-437/13, EU:C:2014:2318, σκέψη 20).

- 85 Λαμβανομένων υπόψη των εκτεθέντων στις σκέψεις 70 και 71 της παρούσας αποφάσεως σχετικά με το περιθώριο εκτιμήσεως που διαθέτει η αιτούσα αρχή, πρέπει να γίνει δεκτό ότι τα όρια εντός των οποίων η λαμβάνουσα αρχή πρέπει να διενεργεί τον έλεγχο της ισχύουν εξίσου και για τον έλεγχο που ασκεί το δικαστήριο.
- 86 Ως εκ τούτου, το δικαστήριο οφείλει να ελέγχει μόνον αν η απόφαση με την οποία επιβλήθηκε υποχρέωση παροχής ορισμένων πληροφοριών εκδόθηκε βάσει επαρκώς αιτιολογημένου αιτήματος της αιτούσας αρχής που αφορά πληροφορίες οι οποίες δεν στερούνται, προδήλως, οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας, αφενός, με τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο και με τον τρίτο που ενδεχομένως κατέχει πληροφορίες, και, αφετέρου, με τον επιδιωκόμενο φορολογικό σκοπό.
- 87 Το αιτούν δικαστήριο ζητεί επίσης να διευκρινιστεί αν αντικείμενο του δικαστικού ελέγχου πρέπει να είναι η τήρηση των διατάξεων του άρθρου 17 της οδηγίας 2011/16, το οποίο προβλέπει περιορισμούς στην κοινοποίηση των πληροφοριών που ζητεί η αρχή κράτους μέλους.
- 88 Επισημαίνεται συναφώς ότι οι διατάξεις αυτές, ορισμένες εκ των οποίων θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη για τη διαπίστωση της νομιμότητας αιτήματος παροχής πληροφοριών με αποδέκτη ορισμένο διοικούμενο, δεν είναι κρίσιμες για τον έλεγχο της προβλέψιμης συνάφειας των πληροφοριών αυτών. Πάντως, όπως προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και από τις γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις της Berlioz, η άρνηση της τελευταίας να παράσχει ορισμένες πληροφορίες που της ζητήθηκαν στηρίζεται μόνο στην προβαλλόμενη έλλειψη προβλέψιμης συνάφειας των πληροφοριών αυτών, και όχι στη συνδρομή κάποιου «περιορισμού», κατά την έννοια του άρθρου 17 της οδηγίας 2011/16.
- 89 Επομένως, στο τρίτο και το πέμπτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16 έχουν την έννοια ότι η εξακρίβωση στην οποία προβαίνει η λαμβάνουσα αρχή, κατόπιν αιτήματος της αιτούσας αρχής για παροχή πληροφοριών δυνάμει της εν λόγω οδηγίας, δεν περιορίζεται στο νομότυπο του αιτήματος αυτού, αλλά πρέπει να παρέχει στην εν λόγω λαμβάνουσα αρχή τη δυνατότητα να βεβαιώνεται ότι οι ζητούμενες πληροφορίες δεν στερούνται οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας με την ταυτότητα του ενδιαφερόμενου φορολογούμενου και του τρίτου που ενδεχομένως κατέχει πληροφορίες καθώς και με τις ανάγκες της συγκεκριμένης φορολογικής έρευνας. Οι ίδιες αυτές διατάξεις της οδηγίας 2011/16 και το άρθρο 47 του Χάρτη έχουν την έννοια ότι το εθνικό δικαστήριο, στο πλαίσιο προσφυγής διοικουμένου κατά κυρώσεως επιβληθείσας από τη λαμβάνουσα αρχή λόγω μη συμμορφώσεώς του προς απόφαση με την οποία η αρχή αυτή τον υποχρέωσε να παράσχει ορισμένες πληροφορίες και την οποία εξέδωσε κατόπιν αιτήματος της αιτούσας αρχής για παροχή πληροφοριών δυνάμει της οδηγίας 2011/16, έχει, πέραν της εξουσίας να μεταρρυθμίσει την επιβληθείσα κύρωση, και αρμοδιότητα να ελέγξει τη νομιμότητα της αποφάσεως αυτής. Όσον αφορά τη νομιμότητα της εν λόγω αποφάσεως από απόψεως προβλέψιμης συνάφειας των ζητούμενων πληροφοριών, ο δικαστικός έλεγχος περιορίζεται στη διερεύνηση της πρόδηλης ελλείψεως τέτοιας συνάφειας.

Επί του έκτου ερωτήματος

- 90 Με το έκτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 47, δεύτερο εδάφιο, του Χάρτη έχει την έννοια ότι το δικαστήριο του λαμβάνοντος κράτους μέλους, στο πλαίσιο της ασκήσεως του δικαστικού του ελέγχου, πρέπει να μπορεί να έχει πρόσβαση στο αίτημα παροχής πληροφοριών που έχει υποβάλει το αιτούν κράτος μέλος στο λαμβάνον κράτος μέλος και αν το έγγραφο αυτό πρέπει επίσης να γνωστοποιηθεί στον ενδιαφερόμενο διοικούμενο εντός του τελευταίου αυτού κράτους μέλους, ώστε η υπόθεσή του να εξεταστεί κατά δίκαιη κρίση, ή αν η γνωστοποίηση αυτή μπορεί να αποκλειστεί για λόγους εμπιστευτικότητας.
- 91 Επισημαίνεται συναφώς ότι η εξέταση της τυχόν πρόδηλης ελλείψεως προβλέψιμης συνάφειας των ζητούμενων πληροφοριών πρέπει να διενεργείται με γνώμονα το προαναφερθέν έγγραφο.

- 92 Ειδικότερα, προκειμένου να παρασχεθεί στο δικαστήριο του λαμβάνοντος κράτους μέλους η δυνατότητα να ασκήσει τον δικαστικό του έλεγχο, το δικαστήριο αυτό θα πρέπει να μπορεί να έχει πρόσβαση στο αίτημα παροχής πληροφοριών που έχει υποβάλει το αιτούν κράτος μέλος στο λαμβάνον κράτος μέλος. Συναφώς, το δικαστήριο αυτό δύναται, εφόσον τούτο είναι αναγκαίο, να ζητήσει από τη λαμβάνουσα αρχή να του διαβιβάσει εκείνα τα συμπληρωματικά πληροφοριακά στοιχεία που έλαβε από την αιτούσα αρχή και τα οποία είναι αναγκαία ώστε να αποκλείσει, στο πλαίσιο της δικής του εκτιμήσεως, το ενδεχόμενο οι ζητούμενες πληροφορίες να στερούνται προδήλως προβλέψιμης συνάφειας.
- 93 Όσον αφορά το ζήτημα αν ο διοικούμενος έχει δικαίωμα προσβάσεως στο αίτημα παροχής πληροφοριών, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ο απόρρητος χαρακτήρας που έχει το εν λόγω έγγραφο σύμφωνα με το άρθρο 16 της οδηγίας 2011/16.
- 94 Ο απόρρητος αυτός χαρακτήρας εξηγείται από τη διακριτικότητα την οποία οφείλει κανονικά να επιδεικνύει η αιτούσα αρχή στο στάδιο συλλογής των πληροφοριών και την οποία μπορεί ευλόγως να αναμένει από τη λαμβάνουσα αρχή, ώστε να μην διακυβευτεί η αποτελεσματικότητα της έρευνάς της.
- 95 Ο απόρρητος χαρακτήρας του αιτήματος παροχής πληροφοριών μπορεί να αντιταχθεί σε οποιοδήποτε πρόσωπο στο πλαίσιο έρευνας.
- 96 Υπενθυμίζεται ότι, στο πλαίσιο ένδικης προσφυγής, η αρχή της ισότητας των όπλων, που αποτελεί απόρροια αυτής καθαυτήν της έννοιας της δίκαιης δίκης, συνεπάγεται την υποχρέωση να παρέχεται σε καθέναν από τους διαδίκους η εύλογη δυνατότητα να εκθέσει την άποψή του, περιλαμβανομένων των αποδεικτικών στοιχείων, υπό συνθήκες που δεν τον περιάγουν σε σαφώς μειονεκτική θέση έναντι του αντιδίκου (απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2012, Otis κ.λπ., C-199/11, EU:C:2012:684, σκέψη 71).
- 97 Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι η ύπαρξη προσβολής των δικαιωμάτων άμυνας, περιλαμβανομένου και του δικαιώματος προσβάσεως στον φάκελο, πρέπει να εκτιμάται σε συνάρτηση με τις ειδικές περιστάσεις της κάθε περιπτώσεως, ιδίως με τη φύση της επίμαχης πράξεως, το πλαίσιο εντός του οποίου αυτή εκδόθηκε και τους νομικούς κανόνες που διέπουν το σχετικό θέμα (βλ. αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2013, Επιτροπή κ.λπ. κατά Kadi, C-584/10 P, C-593/10 P και C-595/10 P, EU:C:2013:518, σκέψη 102, καθώς και της 10ης Σεπτεμβρίου 2013, G. και R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, σκέψεις 32 και 34).
- 98 Υπό το πρίσμα των ανωτέρω εκτιμήσεων, πρέπει να εξεταστεί αν διοικούμενος, όπως η Berlioz, ο οποίος φρονεί ότι οι πληροφορίες τις οποίες έχει κληθεί να παράσχει υποχρεωτικώς βάσει σχετικής αποφάσεως στερούνται προβλέψιμης συνάφειας, πρέπει να έχει πρόσβαση στο αίτημα παροχής πληροφοριών που υπέβαλε η αιτούσα αρχή στη λαμβάνουσα αρχή, προκειμένου να μπορεί να υποστηρίξει αποτελεσματικώς την άποψή του ενώπιον του δικαστηρίου.
- 99 Συναφώς, όπως προκύπτει από την απάντηση στο τρίτο και στο πέμπτο ερώτημα, για την απόδειξη του παράνομου χαρακτήρα τόσο της αποφάσεως περί υποχρεωτικής προσκομίσεως πληροφοριών που έχει εκδοθεί βάσει του αιτήματος παροχής πληροφοριών όσο και της κυρώσεως που έχει επιβληθεί λόγω μη συμμορφώσεως προς την εν λόγω απόφαση, είναι αναγκαίο αλλά και αρκεί να αποδειχτεί η πρόδηλη έλλειψη προβλέψιμης συνάφειας του συνόλου ή μέρους των ζητούμενων πληροφοριών με τη διενεργούμενη έρευνα, λαμβανομένης υπόψη της ταυτότητας του ενδιαφερόμενου φορολογουμένου και του φορολογικού σκοπού για τον οποίο ζητούνται οι επίμαχες πληροφορίες.
- 100 Προς τούτο, προκειμένου η υπόθεσή του να εξεταστεί κατά δίκαιη κρίση όσον αφορά το ζήτημα της προβλέψιμης συνάφειας, δεν είναι αναγκαίο ο ενδιαφερόμενος διοικούμενος να έχει πρόσβαση στο σύνολο του αιτήματος παροχής πληροφοριών. Αρκεί να έχει πρόσβαση στις βασικές πληροφορίες που διαλαμβάνονται στο άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16 και συγκεκριμένα στην ταυτότητα του ενδιαφερόμενου φορολογουμένου και στον φορολογικό σκοπό για τον οποίο ζητούνται οι επίμαχες πληροφορίες. Εντούτοις, αν το δικαστήριο του λαμβάνοντος κράτους μέλους εκτιμήσει ότι οι εν λόγω

βασικές πληροφορίες δεν αρκούν στο πλαίσιο αυτό, και αν ζητήσει από τη λαμβάνουσα αρχή συμπληρωματικά πληροφοριακά στοιχεία κατά την έννοια της σκέψης 92 της παρούσας απόφασης, το δικαστήριο αυτό έχει την υποχρέωση να παράσχει τα πληροφοριακά αυτά στοιχεία στον διοικούμενο, λαμβάνοντας δεόντως υπόψη τον τυχόν εμπιστευτικό χαρακτήρα ορισμένων από τα εν λόγω στοιχεία.

- 101 Επομένως, στο έκτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 47, δεύτερο εδάφιο, του Χάρτη έχει την έννοια ότι το δικαστήριο του λαμβάνοντος κράτους μέλους, στο πλαίσιο της ασκήσεως του δικαστικού του ελέγχου, πρέπει να μπορεί να έχει πρόσβαση στο αίτημα παροχής πληροφοριών που έχει υποβάλει το αιτούν κράτος μέλος στο λαμβάνον κράτος μέλος. Αντιθέτως, ο ενδιαφερόμενος διοικούμενος δεν έχει δικαίωμα προσβάσεως στο σύνολο του εν λόγω αιτήματος παροχής πληροφοριών, το οποίο εξακολουθεί να αποτελεί απόρρητο έγγραφο σύμφωνα με το άρθρο 16 της οδηγίας 2011/16. Προκειμένου να μπορεί να υποστηρίξει αποτελεσματικώς την άποψή του ως προς το ζήτημα της προβλέψιμης συνάφειας των ζητούμενων πληροφοριών, αρκεί, καταρχήν, ο διοικούμενος αυτός να διαθέτει τις πληροφορίες που διαλαμβάνονται στο άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 102 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

- 1) Το άρθρο 51, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει την έννοια ότι κράτος μέλος θέτει σε εφαρμογή το δίκαιο της Ένωσης, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, με συνέπεια να καθίσταται εφαρμοστέος ο Χάρτης, όταν προβλέπει στη νομοθεσία του 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/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.
- 2) Το άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει την έννοια ότι διοικούμενος στον οποίο έχει επιβληθεί χρηματική κύρωση λόγω μη συμμορφώσεώς του προς διοικητική απόφαση που τον υποχρεώνει να παράσχει ορισμένες πληροφορίες στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ εθνικών φορολογικών διοικήσεων δυνάμει της οδηγίας 2011/16 έχει δικαίωμα να αμφισβητήσει τη νομιμότητα της απόφασεως αυτής.
- 3) Το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16 έχουν την έννοια ότι η «προβλέψιμη συνάφεια» των πληροφοριών που ζητεί κράτος μέλος από άλλο κράτος μέλος αποτελεί προϋπόθεση την οποία πρέπει να πληροί το αίτημα παροχής πληροφοριών προκειμένου να ενεργοποιηθεί η υποχρέωση του λαμβάνοντος κράτους μέλους να ανταποκριθεί στο αίτημα αυτό και, ως εκ τούτου, αποτελεί προϋπόθεση της νομιμότητας τόσο της απόφασεως με την οποία το κράτος μέλος αυτό υποχρεώνει ορισμένο διοικούμενο να παράσχει ορισμένες πληροφορίες όσο και της κυρώσεως που του επιβάλλει σε περίπτωση μη συμμορφώσεώς του προς την απόφαση αυτή.

- 4) Το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16 έχουν την έννοια ότι η εξακρίβωση στην οποία προβαίνει η λαμβάνουσα αρχή, κατόπιν παραλαβής αιτήματος της αιτούσας αρχής για παροχή πληροφοριών δυνάμει της εν λόγω οδηγίας, δεν περιορίζεται στο νομότυπο του αιτήματος αυτού, αλλά πρέπει να παρέχει στην εν λόγω λαμβάνουσα αρχή τη δυνατότητα να βεβαιώνεται ότι οι ζητούμενες πληροφορίες δεν στερούνται οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας με την ταυτότητα του ενδιαφερόμενου φορολογουμένου και του τρίτου που ενδεχομένως κατέχει πληροφορίες καθώς και με τις ανάγκες της συγκεκριμένης φορολογικής έρευνας. Οι ίδιες αυτές διατάξεις της οδηγίας 2011/16 και το άρθρο 47 του Χάρτη έχουν την έννοια ότι το εθνικό δικαστήριο, στο πλαίσιο προσφυγής διοικουμένου κατά κυρώσεως επιβληθείσας από τη λαμβάνουσα αρχή λόγω μη συμμορφώσεώς του προς απόφαση με την οποία η αρχή αυτή τον υποχρέωσε να παράσχει ορισμένες πληροφορίες και την οποία εξέδωσε κατόπιν αιτήματος της αιτούσας αρχής για παροχή πληροφοριών δυνάμει της οδηγίας 2011/16, έχει, πέραν της εξουσίας να μεταρρυθμίσει την επιβληθείσα κύρωση, και αρμοδιότητα να ελέγξει τη νομιμότητα της αποφάσεως αυτής. Όσον αφορά τη νομιμότητα της εν λόγω αποφάσεως από απόψεως προβλέψιμης συνάφειας των ζητούμενων πληροφοριών, ο δικαστικός έλεγχος περιορίζεται στη διερεύνηση της πρόδηλης ελλείψεως τέτοιας συνάφειας.
- 5) Το άρθρο 47, δεύτερο εδάφιο, του Χάρτη έχει την έννοια ότι το δικαστήριο του λαμβάνοντος κράτους μέλους, στο πλαίσιο της ασκήσεως του δικαστικού του ελέγχου, πρέπει να μπορεί να έχει πρόσβαση στο αίτημα παροχής πληροφοριών που έχει υποβάλει το αιτούν κράτος μέλος στο λαμβάνον κράτος μέλος. Αντιθέτως, ο ενδιαφερόμενος διοικούμενος δεν έχει δικαίωμα προσβάσεως στο σύνολο του εν λόγω αιτήματος παροχής πληροφοριών, το οποίο εξακολουθεί να αποτελεί απόρρητο έγγραφο σύμφωνα με το άρθρο 16 της οδηγίας 2011/16. Προκειμένου να μπορεί να υποστηρίξει αποτελεσματικώς την άποψή του ως προς το ζήτημα της προβλέψιμης συνάφειας των ζητούμενων πληροφοριών, αρκεί, καταρχήν, ο διοικούμενος αυτός να διαθέτει τις πληροφορίες που διαλαμβάνονται στο άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής.

(υπογραφές)