

Υπόθεση C-245/19

Σύννοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

20 Μαρτίου 2019

Αιτούν δικαστήριο

Cour administrative (διοικητικό εφετείο, Λουξεμβούργο)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

14 Μαρτίου 2019

Εκκαλούν:

Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου

Εφεσίβλητη:

B

I. Αντικείμενο και δεδομένα της υποθέσεως

- 1 Με επιστολή της 16ης Ιουνίου 2017, ο διευθυντής της administration des contributions directes (υπηρεσίας άμεσης φορολογίας) του Λουξεμβούργου ζήτησε από την εταιρία B να του παράσχει ορισμένες πληροφορίες σχετικά με την F.C. ως ακολούθως:

« [...] Στις 18 Οκτωβρίου 2016 οι ισπανικές φορολογικές αρχές μάς διαβίβασαν αίτημα παροχής πληροφοριών δυνάμει της φορολογικής συμβάσεως μεταξύ Λουξεμβούργου και Ισπανίας (...) καθώς και της οδηγίας 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου της 15ης Φεβρουαρίου 2011, η οποία μεταφέρθηκε στην εσωτερική έννομη τάξη με τον νόμο της 29ης Μαρτίου 2013.

[...]

Το φυσικό πρόσωπο το οποίο αφορά το αίτημα είναι η F.C., γεννηθείσα την ..., κάτοικος ..., Ισπανία. Το νομικό πρόσωπο το οποίο αφορά το αίτημα είναι η εταιρία λουξεμβουργιανού δικαίου B που έχει την έδρα της [διεύθυνση].

Παρακαλείσθε να μας γνωστοποιήσετε για το χρονικό διάστημα από την 1η Ιανουαρίου 2011 έως την 31η Δεκεμβρίου 2014 τις πληροφορίες και τα ακόλουθα έγγραφα [...]:

- Παρακαλείσθε να χορηγήσετε αντίγραφα των συμβάσεων που έχουν συναφθεί από την εταιρία Β με τις εταιρίες Ε και F σχετικά με τα δικαιώματα της καλλιτέχνης F.C..*
- Παρακαλείσθε να χορηγήσετε αντίγραφα κάθε άλλης σύμβασης των οικονομικών ετών 2001 έως 2014 και κάθε άλλης σύμβασης, η οποία συνήφθη προγενεστέρως ή μεταγενεστέρως και ήταν σε ισχύ κατά τη διάρκεια των προαναφερομένων οικονομικών ετών σχετικά με την F.C..*
- Παρακαλείσθε να χορηγήσετε αντίγραφα όλων των τιμολογίων που έχουν εκδοθεί ή ληφθεί σε σχέση με τις εν λόγω συμβάσεις καθώς και με τον τρόπο εισπράξεως και πληρωμής τους.*
- Παρακαλείσθε να παράσχετε αναλυτικά στοιχεία των τραπεζικών λογαριασμών και των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, στα οποία είναι κατατεθειμένα τα ταμειακά διαθέσιμα που έχουν αναγνωρισθεί στον ισολογισμό.*

[...]

Σύμφωνα με το άρθρο 6 του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014 [...], κατά της παρούσας διαταγής παροχής πληροφοριών δεν χωρεί προσφυγή. [...]».

- 2 Εντούτοις, η εταιρία Β άσκησε ενώπιον του tribunal administratif (διοικητικού πρωτοδικείου) προσφυγή την 17η Ιουλίου 2017.
- 3 Με απόφαση της 26ης Ιουνίου 2018, το tribunal administratif (διοικητικό πρωτοδικείο) έκρινε μη εφαρμοστέο το άρθρο 6 του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014, δυνάμει του άρθρου 47 του Χάρτη, έκανε δεκτή την προσφυγή και ακύρωσε την απόφαση της 16ης Ιουνίου 2017, καθόσον υποχρέωνε την εταιρία Β να παράσχει πληροφορίες, πέραν των ακολούθων εγγράφων:
 - αντίγραφα των συναφθεισών από την ίδια συμβάσεων με τις εταιρίες «Ε» και «F» σχετικά με τα δικαιώματα της F.C.·*
 - αντίγραφα όλων των τιμολογίων που έχουν εκδοθεί ή ληφθεί σε σχέση με τις εν λόγω συμβάσεις καθώς και τον τρόπο εισπράξεως και πληρωμής τους·*
 - αναλυτικά στοιχεία των τραπεζικών λογαριασμών και των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, στα οποία είναι κατατεθειμένα τα ταμειακά διαθέσιμα που έχουν αναγνωρισθεί στον ισολογισμό.*
- 4 Το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου άσκησε έφεση κατά της απόφασεως αυτής, την 24η Ιουλίου 2018, ενώπιον του Cour administrative (διοικητικού εφετείου).

Π. Σχετικές διατάξεις

Δίκαιο της Ένωσης

Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης

- 5 Το άρθρο 7, υπό τον τίτλο «Σεβασμός της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής», έχει ως ακολούθως:

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

- 6 Το άρθρο 8, υπό τον τίτλο «Προστασία των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα», έχει ως ακολούθως:

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

- 7 Το άρθρο 47, με τίτλο «Δικαίωμα πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου», ορίζει:

«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 συμβουλευτεί δικηγόρο και να του αναθέτει την υπεράσπιση και εκπροσώπησή του.

Σε όσους δεν διαθέτουν επαρκείς πόρους παρέχεται δικαστική αρωγή, εφόσον η αρωγή αυτή είναι αναγκαία για να εξασφαλιστεί η αποτελεσματική πρόσβαση στη δικαιοσύνη.»

- 8 Το άρθρο 52, υπό τον τίτλο «Εμβέλεια και ερμηνεία των δικαιωμάτων και των αρχών», ορίζει:

« 1. Κάθε περιορισμός στην άσκηση των δικαιωμάτων και ελευθεριών που αναγνωρίζονται στον παρόντα Χάρτη πρέπει να προβλέπεται από το νόμο και να σέβεται το βασικό περιεχόμενο των εν λόγω δικαιωμάτων και ελευθεριών. Τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας, περιορισμοί επιτρέπεται να επιβάλλονται μόνον εφόσον είναι αναγκαίοι και ανταποκρίνονται πραγματικά σε στόχους γενικού ενδιαφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση ή στην ανάγκη προστασίας των δικαιωμάτων και ελευθεριών των τρίτων.

2. Τα δικαιώματα που αναγνωρίζονται από τον παρόντα Χάρτη και τα οποία αποτελούν αντικείμενο διατάξεων των Συνθηκών ασκούνται υπό τους όρους και εντός των ορίων που καθορίζονται σε αυτές.

3. Στο βαθμό που ο παρών Χάρτης περιλαμβάνει δικαιώματα που αντιστοιχούν σε δικαιώματα τα οποία διασφαλίζονται στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, η έννοια και η εμβέλεια τους είναι ίδιες με εκείνες που τους αποδίδει η εν λόγω Σύμβαση. Η διάταξη αυτή δεν εμποδίζει το δίκαιο της Ένωσης να παρέχει ευρύτερη προστασία.

(...)

5. Οι διατάξεις του παρόντος Χάρτη που περιέχουν αρχές μπορούν να εφαρμόζονται με νομοθετικές και εκτελεστικές πράξεις των θεσμικών και λοιπών οργάνων και οργανισμών της Ένωσης και με πράξεις των κρατών μελών όταν εφαρμόζουν το δίκαιο της Ένωσης, κατά την άσκηση των αντίστοιχων αρμοδιοτήτων τους. Η επίκληση των διατάξεων αυτών ενώπιον δικαστηρίου είναι παραδεκτή μόνον για την ερμηνεία των εν λόγω πράξεων και τον έλεγχο της νομιμότητάς τους».

(...) »

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

9 Το άρθρο 1, υπό τον τίτλο «Αντικείμενο», ορίζει :

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

10 Το άρθρο 5, υπό τον τίτλο «Ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος», ορίζει:

«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.»

Το λουξεμβουργιανό δίκαιο

Ο νόμος της 25ης Νοεμβρίου 2014, σχετικά με τη διαδικασία που εφαρμόζεται για την κατόπιν αιτήματος ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας

Άρθρο 1

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

[...]

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

Άρθρο 3

« 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.

[...] »

Άρθρο 5

« 1. 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.»

Άρθρο 6

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

* Νόμος της 29ης Μαρτίου 2013 για τη μεταφορά 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 [...] Σ.τ.Μ:

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 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 tribunal administratif [διοικητικό πρωτοδικείο] αποφαινεται εντός ενός μηνός από την κατάθεση του υπομνήματος απαντήσεως ή από τη λήξη της προθεσμίας για την κατάθεση των συμπληρωματικών υπομνημάτων».

III. Επιχειρήματα του εκκαλούντος

- 11 Το Λουξεμβουργιανό Δημόσιο υποστηρίζει ότι η διαταγή παροχής πληροφοριών δεν μπορεί να αποτελεί αντικείμενο προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων παρά μόνο στο πλαίσιο αμφισβήτησεως αποφάσεως περί επιβολής χρηματικής κυρώσεως. Κατά την άποψη του Δημοσίου, η δυνατότητα προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων για την αμφισβήτηση του φορολογικού διοικητικού προστίμου, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 5, παράγραφος 2, του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014, αποτελεί πραγματική προσφυγή κατά την έννοια του άρθρου 47 του Χάρτη.
- 12 Ακόμη και αν γινόταν δεκτή η δυνατότητα ασκήσεως προσφυγής, το Λουξεμβουργιανό Δημόσιο υπενθυμίζει ότι, στην υπόθεση BERLIOZ, το Δικαστήριο οριοθέτησε τον δικαστικό έλεγχο στο κράτος το οποίο λαμβάνει αίτημα [παροχής πληροφοριών] διευκρινίζοντας ότι «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.» (απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 86).
- 13 Θεωρεί ότι το tribunal administratif (διοικητικό πρωτοδικείο) εκτίμησε, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία των εφαρμοστέων διατάξεων, ότι το αίτημα των ισπανικών αρχών απέβλεπε γενικώς και αφηρημένως στην παροχή γενικών πληροφοριών σχετικά με άλλες συμβάσεις, η ύπαρξη των οποίων ούτε καν είχε αποδειχθεί, αλλά απλώς εικαζόταν από μέρους των ισπανικών φορολογικών αρχών. Έχοντας απαιτήσει κατ' αυτόν τον τρόπο από τις ισπανικές αρχές την παροχή αποσαφηνίσεων, βάσει των οποίων να μπορεί να εξακριβωθεί η ύπαρξη και

άλλων συμβάσεων, κατά πάσα πιθανότητα συναφών με την επίμαχη επιβολή φόρου, το εν λόγω διοικητικό δικαστήριο υπερέβη τις απαιτήσεις, τις οποίες θέτει το διεθνές πρότυπο σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών, όπως περιγράφεται στο ερμηνευτικό σχόλιο επί του άρθρου 26 του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως σχετικά με το εισόδημα και το κεφάλαιο του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ).

- 14 Το Λουξεμβουργιανό Δημόσιο ισχυρίζεται ότι οι πληροφορίες σχετικά με συμβάσεις άλλες από εκείνες που συνήφθησαν από την εφεσίβλητη με τις εταιρίες, οι οποίες μνημονεύονται στην απόφαση της 16ης Ιουνίου 2017, θα ήταν κατά πάσα πιθανότητα συναφείς με την έρευνα των ισπανικών αρχών ως προς την ταυτότητα του ενδιαφερόμενου φορολογουμένου και τον επιδιωκόμενο φορολογικό σκοπό. Θεωρεί ότι το αίτημα ορθώς περιορίστηκε συναφώς στις συμβάσεις οι οποίες, πρώτον, είχαν συναφθεί από την εφεσίβλητη, δεύτερον, ήταν σε ισχύ κατά τη διάρκεια των φορολογικών ετών που καταλαμβάνει η έρευνα των ισπανικών αρχών και, τρίτον, συνδέονταν με τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο.

IV. Η εκτίμηση του cour administrative (διοικητικού εφετείου)

- 15 Το cour administrative (διοικητικό εφετείο) επιβεβαιώνει πρωτίστως ότι ορθώς τυγχάνει εφαρμογής ο Χάρτης εν προκειμένω, καθόσον η υπό κρίση λουξεμβουργιανή νομοθεσία συνιστά εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης. Επ' αυτού παραπέμπει στην απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 37): «Επομένως, η οδηγία 2011/16 παραπέμπει μεν στα 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».
- 16 Υπό τις συνθήκες αυτές, η αρμόδια αρχή του λαμβάνοντος το αίτημα κράτους μέλους εφαρμόζει το δίκαιο της Ένωσης, καθόσον εκδίδει αποφάσεις που υποχρεώνουν τους κατόχους πληροφοριών να παρέχουν τις πληροφορίες οι οποίες ζητούνται από αρχή άλλου κράτους μέλους, ώστε οι διατάξεις του Χάρτη να εφαρμόζονται εξίσου και στην προσβαλλόμενη διαταγή παροχής πληροφοριών.

A. Το πρώτο προδικαστικό ερώτημα

- 17 Ωστόσο, το cour administrative (διοικητικό εφετείο) διαπιστώνει ότι, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφυγή ασκήθηκε απευθείας κατά της αρχικής πράξεως που εκδόθηκε κατά το πρώτο στάδιο της διαδικασίας ανταλλαγής πληροφοριών στο λαμβάνον κράτος, ήτοι κατά της διαταγής παροχής πληροφοριών της 16ης Ιουνίου 2017, χωρίς να αναμένεται, στο δεύτερο στάδιο της διαδικασίας, διοικητική κύρωση για μη συμμόρφωση με τη διαταγή. Εντούτοις, στην απόφασή του *BERLIOZ*, το Δικαστήριο δεν απεφάνθη επί της

ερμηνείας του άρθρου 47 του Χάρτη κατά το πρώτο στάδιο της διαδικασίας ανταλλαγής πληροφοριών, ήτοι αυτό της διαταγής παροχής πληροφοριών.

- 18 Σύμφωνα με τις επεξηγήσεις σχετικά με τον Χάρτη, «[τ]α δικαιώματα που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 [του Χάρτη (σεβασμός της ιδιωτικής ζωής)] αντιστοιχούν στα δικαιώματα που κατοχυρώνονται στο άρθρο 8 της [ΕΣΔΑ]. Για να ληφθεί υπόψη η εξέλιξη της τεχνολογίας, η λέξη “αλληλογραφία” έχει αντικατασταθεί από τη λέξη “επικοινωνίες”. Σύμφωνα με το άρθρο 52, παράγραφος 3 [του Χάρτη], το δικαίωμα αυτό έχει την ίδια έννοια και την ίδια εμβέλεια με το αντίστοιχο άρθρο της [ΕΣΔΑ]. Ως εκ τούτου, οι περιορισμοί που μπορούν να τους επιβληθούν συννόμως είναι οι ίδιοι με εκείνους που επιτρέπονται στο πλαίσιο του εν λόγω άρθρου 8».
- 19 Συνάγεται από τη νομολογία του ΕΔΔΑ ότι η διαβίβαση τραπεζικών δεδομένων πελατών από το κράτος του τραπεζικού ιδρύματος τηρήσεως του λογαριασμού στις αρχές άλλου κράτους, εν προκειμένω του κράτους κατοικίας, στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών, πρέπει να χαρακτηριστεί, το αργότερο κατά τον χρόνο της πραγματικής διαβίβασεως στο κράτος κατοικίας, ως επέμβαση στο δικαίωμα σεβασμού της ιδιωτικής ζωής, η οποία δικαιολογείται μόνο αν συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις που τίθενται στο άρθρο 8, παράγραφος 2, της ΕΣΔΑ (ΕΔΔΑ, 22α Δεκεμβρίου 2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, υπόθεση 28601/11).
- 20 Αφετέρου, το ΕΔΔΑ εφαρμόζει εξίσου στον τομέα της ανταλλαγής πληροφοριών τη νομολογία του σχετικά με τις θετικές υποχρεώσεις των κρατών και τις διαδικαστικές εγγυήσεις, τις οποίες αυτά πρέπει να προβλέπουν, προκειμένου να διασφαλίζουν πραγματική προστασία των δικαιωμάτων που απορρέουν από το άρθρο 8 της ΕΣΔΑ και, αυτό, βάσει μόνο της εν λόγω διατάξεως, ανεξαρτήτως εκείνης του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ. Οι θετικές υποχρεώσεις είναι τόσο ουσιαστικής φύσεως, καθόσον πρέπει να διασφαλίζουν την πραγματική άσκηση των προστατευόμενων δικαιωμάτων, όσο και δικονομικής φύσεως, καθόσον η αποτελεσματική άσκηση του προστατευόμενου από το άρθρο 8 της ΕΣΔΑ δικαιώματος προϋποθέτει ότι η διαδικασία λήψεως αποφάσεων πρέπει να είναι δίκαιη και να επιτρέπει τον σεβασμό, όπως αρμόζει, των συμφερόντων τα οποία προστατεύονται με το εν λόγω άρθρο (ΕΔΔΑ, 20ή Μαρτίου 2007, Tysiac κατά Πολωνίας, υπόθεση 5410/03 και ΕΔΔΑ, 14η Φεβρουαρίου 2006, Turek κατά Σλοβακίας, υπόθεση 57986/00).
- 21 Ως εκ τούτου, υπάρχουν σοβαροί λόγοι να θεωρηθεί ότι τα άρθρα 7 και 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, εξεταζόμενα είτε σε συνδυασμό με το άρθρο 47 του Χάρτη είτε όχι, έχουν την έννοια ότι η απόφαση της 16ης Ιουνίου 2017, η οποία υποχρεώνει την εφεσίβλητη, ενόψει ανταλλαγής πληροφοριών με τις ισπανικές αρχές, να παράσχει [στη λουξεμβουργιανή φορολογική αρχή] τις πληροφορίες σχετικά με τις συναφθείσες από την ίδια συμβάσεις που συνδέονται με τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο, τα σχετικά τιμολόγια και τα αναλυτικά στοιχεία των τραπεζικών λογαριασμών της εφεσίβλητης, συνιστά κρατική επέμβαση στην ιδιωτική ζωή της, η οποία ενεργοποιεί υποχρέωση του λαμβάνοντος κράτους μέλους να προβλέπει στη νομοθεσία του τις διαδικαστικές εγγυήσεις,

προκειμένου να διασφαλίζεται η πραγματική προστασία των δικαιωμάτων που απορρέουν από το άρθρο 7 του Χάρτη, ήτοι να προβλέπει πραγματικά ένδικα βοηθήματα, σύμφωνα με το άρθρο 47 του Χάρτη.

- 22 Το Δικαστήριο προσθέτει ότι επιβάλλεται να συμπεριληφθεί εξίσου στο σκεπτικό το άρθρο 8 του Χάρτη, το οποίο διασφαλίζει την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, δεδομένου ότι η συλλογή πληροφοριών από τρίτο κάτοχο δύναται, υπό ορισμένες περιστάσεις, να ανάγεται σε παρόμοια επεξεργασία, και ότι η εν λόγω προστασία θεωρείται ότι αποτελεί συνιστώσα του πεδίου προστασίας του άρθρου 8 της ΕΣΔΑ.
- 23 Εκτιμώντας ότι μέχρι σήμερα δεν είχε δοθεί στο Δικαστήριο η ευκαιρία να αποφανθεί ούτε επί της υπάρξεως επεμβάσεως στην ιδιωτική ζωή τρίτου κατόχου ως αποδέκτη διαταγής παροχής πληροφοριών, υπό την έννοια του άρθρου 7 του Χάρτη, απορρέουσας από τη διεκπεραίωση ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ κρατών μελών κατ' εκτέλεση της οδηγίας 2011/16, ούτε επί υποχρέωσης των κρατών μελών, ενεργοποιούμενης συνεπεία κρατικής επεμβάσεως, να προβλέπουν διαδικαστικές εγγυήσεις, το Cour administrative (διοικητικό εφετείο) υποβάλλει το πρώτο ερώτημα, ως εκτίθεται κατωτέρω.

B. Το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

- 24 Η επιχειρηματολογία του Λουξεμβουργιανού Δημοσίου εγείρει το ζήτημα του περιεχομένου του κριτηρίου της προβλέψιμης συνάφειας των ζητούμενων πληροφοριών («πληροφοριών που, κατά πάσα πιθανότητα, έχουν σημασία») και της έκτασης του ελέγχου του αρμοδίου δικαστηρίου στο λαμβάνον κράτος.
- 25 Το Δικαστήριο απεφάνθη ότι «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.» (απόφαση της 16 Μαΐου 2017, Berlioz Investment Fund (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 67).
- 26 Προκειμένου να καταδειχθούν οι περιπτώσεις εφαρμογής του άρθρου 26, το σημείο 8 του ερμηνευτικού σχολίου περιγράφει τέσσερις χαρακτηριστικές περιπτώσεις που μπορούν να οδηγήσουν σε ανταλλαγή πληροφοριών. Οι εν λόγω περιπτώσεις αφορούν κάθε φορά πληροφορίες, οι οποίες καθορίζονται με

συγκεκριμένο βαθμό ακριβείας (τιμή καταβληθείσα για προϊόντα στο παράδειγμα α), τιμή καταβληθείσα από εταιρία για προϊόντα στο παράδειγμα β), πληροφορίες για τιμές ζητηθείσες από εταιρία ή όμιλο εταιριών του λαμβάνοντος κράτους, με σκοπό τη δυνατότητα άμεσης επαληθεύσεως, διά συγκρίσεως, των τιμών που ζητήθηκαν από την εταιρία του αιτούντος κράτους στο παράδειγμα γ), και επιβεβαίωση της ορθής καταγραφής του κόστους υπηρεσιών από τον πάροχο υπηρεσιών που είναι εγκατεστημένος στο λαμβάνον κράτος στο παράδειγμα δ)).

- 27 Με τροποποίηση του ερμηνευτικού σχολίου της 15ης Ιουλίου 2014, το σημείο 8 του εν λόγω σχολίου συμπληρώθηκε με παράδειγμα ε), από το οποίο συνάγεται ότι ανταποκρίνεται στο κριτήριο της προβλέψιμης συνάφειας αίτημα λήψεως πληροφοριών σχετικών, αφενός, με τραπεζικούς λογαριασμούς που δεν προσδιορίζονται, αλλά αντιπροσωπεύουν το σύνολο των τηρουμένων σε συγκεκριμένο τραπεζικό ίδρυμα λογαριασμών με πραγματικό δικαιούχο τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο και, αφετέρου, με εκείνους που εξίσου δεν προσδιορίζονται και τηρούνται εξ ονόματος άλλων προσώπων, ατομικώς προσδιοριζόμενων, που συνδέονται με τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο.
- 28 Το παράδειγμα ε) είναι αυτό το οποίο συγκλίνει ουσιαστικά με την παρούσα υπόθεση, όπου οι ζητούμενες από τις ισπανικές αρχές πληροφορίες αφορούν συμβάσεις και τις σχετικές με αυτές τιμολογήσεις και πληρωμές, οι οποίες δεν προσδιορίζονται αλλά καθορίζονται βάσει κριτηρίων αναγόμενων, πρώτον, στο γεγονός ότι οι υπό κρίση συμβάσεις είχαν συναφθεί από την εφεσίβλητη, δεύτερον, στα φορολογικά έτη που καταλαμβάνει η έρευνα των ισπανικών αρχών και, τρίτον, στη σύνδεσή τους με τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο.
- 29 Εξάλλου, η εν λόγω επέκταση της ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος και σε πληροφορίες που δεν προσδιορίζονται, αλλά καθορίζονται βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων, συμπεριελήφθη στο ερμηνευτικό σχόλιο του υποδείγματος συμβάσεως με σειρά τροποποιήσεων του ερμηνευτικού σχολίου επί του άρθρου 26 την 15η Ιουλίου 2014.
- 30 Το ερμηνευτικό σχόλιο του υποδείγματος συμβάσεως αναφέρει στο σημείο αριθ. 4.3 ότι οι τροποποιήσεις του υποδείγματος συμβάσεως της 15ης Ιουλίου 2014 υιοθετήθηκαν «για να ληφθούν υπόψη οι πρόσφατες εξελίξεις και να αποσαφηνιστεί περαιτέρω η ερμηνεία ορισμένων διατάξεων του εν λόγω άρθρου». Στο σημείο αριθ. 4.4 σημειώνεται επίσης ότι τα ερμηνευτικά σχόλια επί του άρθρου 26 «αναπτύχθηκαν προκειμένου να αποσαφηνιστεί η ερμηνεία του προτύπου της “προβλέψιμης συνάφειας” και του όρου “να αλιεύουν πληροφορίες” με την προσθήκη: γενικών διευκρινίσεων (βλ. παράγραφο 5), αποσαφηνίσεων σχετικά με την ταυτοποίηση του φορολογουμένου ως προς τον οποίο διενεργείται έλεγχος ή έρευνα (βλέπε παράγραφο 5.1), αποσαφηνίσεων σχετικά με τα αιτήματα που αφορούν ομάδα φορολογουμένων (βλέπε παράγραφο 5.2) και νέων παραδειγμάτων (βλέπε τα εδάφια ε) έως η) της παραγράφου 8 και την παράγραφο 8.1)».
- 31 Πέραν της παρουσίασής τους ως απλών αποσαφηνίσεων της ερμηνείας του άρθρου 26 του υποδείγματος συμβάσεως, εύλογα τίθεται το ερώτημα αν όλα τα εν

λόγω σημεία, συμπεριλαμβανομένου εκείνου που αφορά τις μη προσδιοριζόμενες, αλλά βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων καθοριζόμενες πληροφορίες, θα μπορούσαν πράγματι να θεωρηθούν απλές γραπτές επεξηγήσεις του κειμένου της μη τροποποιημένης συμβάσεως, της οποίας το περιεχόμενο δεν μεταβλήθηκε, ή αν δεν πρέπει μάλλον να χαρακτηρισθούν ως εξελικτικά στάδια στην ερμηνεία του άρθρου 26 του υποδείγματος συμβάσεως ικανά να επηρεάσουν το περιεχόμενο της εν λόγω διατάξεως λόγω του αντικτύπου τους επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων των κρατών και των διοικουμένων τους οποίους αφορά η ανταλλαγή πληροφοριών. Σύμφωνα με την προαναφερθείσα αυτή ανάλυση, οι επελθούσες τροποποιήσεις του ερμηνευτικού σχολίου επί του άρθρου 26 του υποδείγματος συμβάσεως συνιστούν μάλλον νέο στάδιο στην εξέλιξη ενός διεθνούς προτύπου το οποίο σχεδιάστηκε με τέτοιο τρόπο στον τομέα της ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, ώστε ο ΟΟΣΑ προτίθεται στο εξής να το εφαρμόσει στον μέγιστο δυνατό βαθμό.

- 32 Καθώς οι τροποποιήσεις του ερμηνευτικού σχολίου επί του άρθρου 26 του υποδείγματος συμβάσεως, οι οποίες επήλθαν την 15η Ιουλίου 2014, θα μπορούσαν ενδεχομένως να χαρακτηρισθούν ως εξελίξεις στην ερμηνεία της εν λόγω διατάξεως, που έχουν αντίκτυπο επί των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων των κρατών και των διοικουμένων τους οποίους αφορά η ανταλλαγή πληροφοριών, πρέπει πρωτίστως να τεθεί το ειδικότερο ζήτημα αν οδηγία προταθείσα το 2009 και εκδοθείσα το 2011 δύναται ακολούθως να ερμηνευθεί διά παραπομπής σε μεταγενέστερη εκδοχή του υποδείγματος συμβάσεως, η οποία ενσωματώνει παρόμοιες νέες εξελίξεις στον τομέα της ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, και, εν συνεχεία, το γενικότερο ζήτημα αν ο νομοθέτης της Ένωσης δύναται εγκύρως να αναθέσει σε τρίτο διεθνή οργανισμό τη συγκεκριμένη ερμηνεία διατάξεων του δικαίου της Ένωσης που επιβάλλουν υποχρεώσεις στα κράτη μέλη και επηρεάζουν τα θεμελιώδη δικαιώματα των διοικουμένων.
- 33 Αν και είναι αληθές ότι το Δικαστήριο έκανε ήδη δεκτό στην απόφασή του της 26ης Φεβρουαρίου 2019, N Luxembourg 1 κ.ά. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16, EU:C:2019:134, EU:C:2019:134) ότι «*οι διαδοχικές τροποποιήσεις που επήλθαν στο εν λόγω υπόδειγμα [φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ] και στα σχετικά σχόλια είναι, συνεπώς, κρίσιμες*» για την ερμηνεία μιας οδηγίας, εντούτοις το Cour administrative (διοικητικό εφετείο) διερωτάται αν η εν λόγω προσέγγιση δύναται εξίσου να υιοθετηθεί σε σχέση με ερμηνευτικά ζητήματα που έχουν αντίκτυπο στα θεμελιώδη δικαιώματα των διοικουμένων και αν συνάδει με τις απαιτήσεις που απορρέουν από τον σεβασμό της ασφάλειας δικαίου, η οποία συνιστά θεμελιώδη αρχή του δικαίου της Ένωσης.
- 34 Λαμβανομένων υπόψη όλων των εξελίξεων αυτών, υπάρχουν βάσιμες αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία του άρθρου 1, παράγραφος 1, και του άρθρου 5 της οδηγίας 2011/16 και του κριτηρίου που απορρέει από την προβλέψιμη συνάφεια των ζητούμενων πληροφοριών.

V. Προδικαστικά ερωτήματα

35 Το Cour administrative (διοικητικό εφετείο) υποβάλλει τα ακόλουθα ερωτήματα:

1. Έχουν τα άρθρα 7, 8 και 52, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εξεταζόμενα ενδεχομένως σε συνδυασμό με το άρθρο 47 του εν λόγω Χάρτη, την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική νομοθεσία κράτους μέλους η οποία, στο πλαίσιο του συστήματος δικονομικών διατάξεων στον τομέα της κατόπιν αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών, το οποίο εισήχθη, ιδίως, κατ' εφαρμογήν της οδηγίας 2011/16/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, αποκλείει κάθε προσφυγή, ιδίως δικαστική, του τρίτου κατόχου των πληροφοριών κατά αποφάσεως διά της οποίας η αρμόδια υπηρεσία του εν λόγω κράτους μέλους τον υποχρεώνει να της παράσχει πληροφορίες προκειμένου να ανταποκριθεί σε αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών που υποβάλλει άλλο κράτος μέλος;

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