

Προσωρινό κείμενο

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 29ης Ιουλίου 2024 (*)

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

Στην υπόθεση C-623/22,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο, Βέλγιο) με απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2022, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 29 Σεπτεμβρίου 2022, στο πλαίσιο της δίκης

Belgian Association of Tax Lawyers,

SR,

FK,

Ordre des barreaux francophones et germanophone,

Orde van Vlaamse Balies,

CQ,

Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten,

VH,

ZS,

NI,

EX

κατά

Premier ministre/Eerste Minister,

παρισταμένων των:

Conseil des barreaux européens AISBL,

Conseil national des barreaux de France,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Prechal, πρόεδρο τμήματος, F. Biltgen, N. Wahl, J. Passer (εισηγητή) και M. L. Arastey Sahún, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Αιμιλίου

γραμματέας: N. Mundhenke, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 30ής Νοεμβρίου 2023,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- οι Belgian Association of Tax Lawyers, SR και FK, εκπροσωπούμενοι από τον P. Malherbe, avocat, και τον P. Verhaeghe, advocaat,
- η Ordre des barreaux francophones et germanophone, εκπροσωπούμενη από τον J. Noël και την S. Scarnà, avocats,
- οι Orde van Vlaamse Balies και CQ, εκπροσωπούμενοι από τον P. Wouters, advocaat,
- οι Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, VH, ZS, NI και EX, εκπροσωπούμενοι από τον F. Judo, advocaat,
- το Conseil national des barreaux de France, εκπροσωπούμενο από τους J.-P. Hordies και J. Tacquet, avocats,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Baeyens, τον P. Cottin και την C. Pochet, επικουρούμενους από την S. Hamerijck, εμπειρογνώμονα,
- η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την J. Οζκονά και τους M. Smolek και J. Vlácil,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον A. Ballesteros Panizo και τον I. Herranz Elizalde,
- η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna και την A. Kramarczyk-Szaładzińska,
- το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εκπροσωπούμενο από τον I. Gurov, την K. Παυλάκη και τον K. Pleśniak,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους A. Ferrand, W. Roels και P. J. O. Van Nuffel,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 29ης Φεβρουαρίου 2024,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την εκτίμηση του κύρους του άρθρου 8αβ, παράγραφοι 1, 5, 6 και 7, 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), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2018/822 του Συμβουλίου, της 25ης Μαΐου 2018 (ΕΕ 2018, L 139, σ. 1), υπό το πρίσμα των θεμελιωδών δικαιωμάτων, και ειδικότερα των άρθρων 7, 20, 21 και του άρθρου 49, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης), καθώς και της γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο πλειόνων ενδίκων διαφορών μεταξύ, ιδίως, της ένωσης χωρίς νομική προσωπικότητα Belgian Association of Tax Lawyers και άλλων προσώπων (στο εξής: BATL), της Ordre des barreaux francophones et germanophone (Ένωσης Γαλλόφωνων και Γερμανόφωνου Δικηγορικών Συλλόγων, στο εξής: OBF), της Orde van Vlaamse Balies (Ένωσης Φλαμανδικών Δικηγορικών Συλλόγων) και άλλων προσώπων (στο εξής: OVB) και του Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (Ινστιτούτου Λογιστών και Φοροτεχνικών) και άλλων προσώπων (στο εξής: ΙΤΑΑ), αφενός, και του Premier ministre/Eerste Minister (Πρωθυπουργού, Βέλγιο), αφετέρου, σχετικά με το κύρος ορισμένων διατάξεων του νόμου της 20ής Δεκεμβρίου 2019 περί μεταφοράς της οδηγίας [2018/822] στο εσωτερικό δίκαιο (*Moniteur belge* της 30ής Δεκεμβρίου 2019, σ. 119025).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 98/5/ΕΚ

- 3 Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 98/5/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Φεβρουαρίου 1998, για τη διευκόλυνση της μόνιμης άσκησης του δικηγορικού επαγγέλματος σε κράτος μέλος διάφορο εκείνου στο οποίο αποκτήθηκε ο επαγγελματικός τίτλος (ΕΕ 1998, L 77, σ. 36), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2013/25/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Μαΐου 2013 (ΕΕ 2013, L 158, σ. 368) (στο εξής: οδηγία 98/5), ορίζει τα ακόλουθα:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας νοείται ως:

- α) δικηγόρος, κάθε πρόσωπο, υπήκοος ενός κράτους μέλους, που δικαιούται να ασκεί τις επαγγελματικές του δραστηριότητες υπό έναν από τους ακόλουθους επαγγελματικούς τίτλους:

Βέλγιο: Avocat/Advocaat/Rechtsanwalt

Βουλγαρία: Адвокат

Τσεχική Δημοκρατία: Advokát

Δανία: Advokat

Γερμανία: Rechtsanwalt

Εσθονία: Vandeadvokaat

Ελλάδα: Δικηγόρος

Ισπανία: Abogado/Advocat/Avogado/Abokatu

Γαλλία: Avocat

για την Κροατία: Odvjetnik/Odvjetnica

Ιρλανδία: Barrister/Solicitor

Ιταλία: Avvocato

Κύπρος: Δικηγόρος

Λετονία: Zvērināts advokāts

Λιθουανία: Advokatas

Λουξεμβούργο: Avocat

Ουγγαρία: Ügyvéd

Μάλτα: Avukat/Prokuratur Legali

Κάτω Χώρες: Advocaat

Αυστρία: Rechtsanwalt

Πολωνία: Adwokat/Radca prawny

Πορτογαλία: Advogado

Ρουμανία: Avocat

Σλοβενία: Odvetnik/Odvetnica

Σλοβακία: Advokát/Komerčný právnik

Φινλανδία: Asianajaja/Advokat

Σουηδία: Advokat

Ηνωμένο Βασίλειο: Advocate/Barrister/Solicitor».

Η οδηγία 2011/16

- 4 Η οδηγία 2011/16 καθιέρωσε ένα σύστημα συνεργασίας μεταξύ των εθνικών φορολογικών αρχών των κρατών μελών και θεσπίζει τους κανόνες και τις διαδικασίες που πρέπει να εφαρμόζονται κατά την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς.
- 5 Η οδηγία αυτή τροποποιήθηκε επανειλημμένως, μεταξύ δε άλλων με την οδηγία 2018/822 (στο εξής: τροποποιημένη οδηγία 2011/16), η οποία κατέστησε υποχρεωτική την υποβολή στις αρμόδιες αρχές πληροφοριών σχετικά με διασυνοριακές φορολογικές ρυθμίσεις

δυσνητικά επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού (στο εξής: υποχρέωση υποβολής πληροφοριών ή υποβολή πληροφοριών).

6 Το άρθρο 2 της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, με τίτλο «Πεδίο εφαρμογής», προβλέπει στις παραγράφους 1 και 2 τα εξής:

«1. Η παρούσα οδηγία ισχύει για όλους τους φόρους παντός τύπου που εισπράττονται από κράτος-μέλος ή εξ ονόματός του ή από εδαφικές ή διοικητικές υποδιαιρέσεις του κράτους μέλους, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών αρχών.

2. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1, η παρούσα οδηγία δεν εφαρμόζεται στον φόρο προστιθέμενης αξίας [(ΦΠΑ)] και στα τελωνειακά τέλη, ούτε στους ειδικούς φόρους κατανάλωσης που καλύπτονται από άλλη ενωσιακή νομοθεσία περί διοικητικής συνεργασίας μεταξύ κρατών μελών. Η οδηγία δεν εφαρμόζεται επίσης όσον αφορά στις υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφάλισης πληρωτέες προς το κράτος-μέλος ή προς μια διοικητική υποδιάρθρωση του κράτους μέλους, ή προς τα ιδρύματα κοινωνικών ασφαλίσεων δημοσίου δικαίου.»

7 Το άρθρο 3 της οδηγίας αυτής, το οποίο επιγράφεται «Ορισμοί», προβλέπει τα ακόλουθα:

«Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, ισχύουν οι εξής ορισμοί:

1. “αρμόδια αρχή” κράτους μέλους: η αρχή η οποία έχει ορισθεί για τον λόγο αυτόν από το κράτος-μέλος. Όταν ενεργούν σύμφωνα με την παρούσα οδηγία, η κεντρική υπηρεσία διασύνδεσης, ένα τμήμα διασύνδεσης ή ένας αρμόδιος υπάλληλος θεωρούνται επίσης ως αρμόδιες αρχές κατ’ ανάθεση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4.

[...]

18. “διασυνοριακή ρύθμιση”: ρύθμιση [που αφορά είτε τουλάχιστον δύο κράτη μέλη είτε ένα κράτος μέλος και μια τρίτη χώρα], η οποία πληροί τουλάχιστον μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) δεν έχουν οι συμμετέχοντες στη ρύθμιση τη φορολογική κατοικία τους στην ίδια δικαιοδοσία·

β) ένας ή περισσότεροι από τους συμμετέχοντες στη ρύθμιση έχουν τη φορολογική κατοικία τους ταυτόχρονα σε περισσότερες από μία δικαιοδοσίες·

γ) ένας ή περισσότεροι από τους συμμετέχοντες στη ρύθμιση ασκούν δραστηριότητα σε άλλη δικαιοδοσία μέσω μόνιμης εγκατάστασης ευρισκόμενης σε εκείνη τη δικαιοδοσία και η ρύθμιση αποτελεί μέρος ή το σύνολο της δραστηριότητας της εν λόγω μόνιμης εγκατάστασης·

δ) ένας ή περισσότεροι από τους συμμετέχοντες στη ρύθμιση ασκούν δραστηριότητα σε άλλη δικαιοδοσία χωρίς να διαθέτουν φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση στην εν λόγω δικαιοδοσία·

ε) η σχετική ρύθμιση έχει πιθανό αντίκτυπο στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών ή στον προσδιορισμό του πραγματικού ιδιοκτήτη.

Για τους σκοπούς των παραγράφων 18 έως 25 του παρόντος άρθρου, του άρθρου 8αβ και του Παραρτήματος IV, ως ρύθμιση νοείται επίσης και μια σειρά ρυθμίσεων. Μια ρύθμιση

μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη·

19. “δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση”: κάθε διασυνοριακή ρύθμιση που διαθέτει τουλάχιστον ένα από τα διακριτικά του Παραρτήματος IV·
20. “διακριτικό”: χαρακτηριστικό ή γνώρισμα μιας ρύθμισης το οποίο συνιστά ένδειξη δυνητικού κινδύνου φοροαποφυγής, με βάση τον κατάλογο του Παραρτήματος IV·
21. “ενδιάμεσος”: κάθε πρόσωπο που καταρτίζει, διαθέτει στην αγορά, οργανώνει ή διαχειρίζεται την εφαρμογή μιας δηλωτέας διασυνοριακής ρύθμισης.

Ως “ενδιάμεσος” νοείται επίσης κάθε πρόσωπο το οποίο, λαμβανομένων υπόψη όλων των σχετικών γεγονότων και περιστάσεων και βάσει των διαθέσιμων πληροφοριών και της συναφούς εμπειρογνωσίας και αντίληψης που απαιτούνται για την παροχή τέτοιων υπηρεσιών, γνωρίζει ή μπορεί ευλόγως να υποτεθεί ότι γνωρίζει ότι έχει αναλάβει να παρέχει, απευθείας ή μέσω άλλων προσώπων, βοήθεια, συνδρομή ή συμβουλές σχετικά με την κατάρτιση, τη διάθεση στην αγορά, την οργάνωση ή τη διαχείριση της εφαρμογής μιας δηλωτέας διασυνοριακής ρύθμισης. Οποιοδήποτε πρόσωπο έχει δικαίωμα να παράσχει αποδείξεις περί του ότι το προαναφερόμενο πρόσωπο δεν γνώριζε και δεν θα ήταν εύλογο να υποτεθεί ότι γνώριζε ότι το εν λόγω πρόσωπο συμμετείχε σε δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση. Για τον σκοπό αυτόν, ένα πρόσωπο δύναται να παραπέμψει σε κάθε σχετικό γεγονός και περίσταση, καθώς και στις διαθέσιμες πληροφορίες και τη συναφή εμπειρογνωσία και αντίληψη του προσώπου.

Για να εμπίπτει στην κατηγορία του ενδιαμέσου, ένα πρόσωπο πρέπει να πληροί επιπροσθέτως τουλάχιστον μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) να έχει τη φορολογική του κατοικία σε κράτος μέλος·
 - β) να διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση σε κράτος μέλος μέσω της οποίας να παρέχονται οι υπηρεσίες που άπτονται της ρύθμισης·
 - γ) να έχει συσταθεί σε κράτος μέλος ή να διέπεται από τους νόμους κράτους μέλους·
 - δ) να έχει εγγραφεί σε επαγγελματική ένωση που σχετίζεται με την παροχή νομικών, φορολογικών ή συμβουλευτικών υπηρεσιών σε ένα κράτος μέλος·
22. “ενδιαφερόμενος φορολογούμενος”: κάθε πρόσωπο στη διάθεση του οποίου τίθεται δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση προς εφαρμογή, ή το οποίο είναι έτοιμο να εφαρμόσει δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση ή έχει ήδη εφαρμόσει το πρώτο στάδιο τέτοιας ρύθμισης·
 23. Για τους σκοπούς του άρθρου 8αβ, ως “συνδεδεμένη επιχείρηση” νοείται πρόσωπο που έχει σχέσεις με άλλο πρόσωπο με τουλάχιστον έναν από τους ακόλουθους τρόπους:
 - α) το πρόσωπο συμμετέχει στη διαχείριση άλλου προσώπου έχοντας τη δυνατότητα να ασκεί σημαντική επιρροή στο άλλο πρόσωπο·
 - β) το πρόσωπο συμμετέχει στον έλεγχο άλλου προσώπου μέσω συμμετοχής στο μετοχικό κεφάλαιο που αντιστοιχεί σε άνω του 25 % των δικαιωμάτων ψήφου·

- γ) το πρόσωπο συμμετέχει στο κεφάλαιο άλλου προσώπου μέσω δικαιώματος κυριότητας το οποίο υπερβαίνει, άμεσα ή έμμεσα, το 25 % του κεφαλαίου·
- δ) το πρόσωπο δικαιούται 25 % ή περισσότερο των κερδών του άλλου προσώπου.

Αν συμμετέχουν περισσότερα του ενός πρόσωπα, όπως αναφέρεται στα στοιχεία α) έως δ), στη διαχείριση, τον έλεγχο, το κεφάλαιο ή τα κέρδη ενός και του αυτού προσώπου, όλα τα εν λόγω πρόσωπα λογίζονται ως συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Αν τα ίδια πρόσωπα συμμετέχουν, όπως αναφέρεται στα στοιχεία α) έως δ), στη διαχείριση, τον έλεγχο, το κεφάλαιο ή τα κέρδη περισσότερων του ενός προσώπων, όλα τα εν λόγω πρόσωπα λογίζονται ως συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Για τους σκοπούς του παρόντος σημείου, ένα πρόσωπο το οποίο ενεργεί από κοινού με άλλο πρόσωπο ως προς τα δικαιώματα ψήφου ή την κυριότητα του μετοχικού κεφαλαίου μιας οντότητας θεωρείται ότι διατηρεί συμμετοχή στο σύνολο των δικαιωμάτων ψήφου ή του μετοχικού κεφαλαίου της εν λόγω οντότητας που κατέχει το άλλο πρόσωπο.

Στις έμμεσες συμμετοχές, η εκπλήρωση των προϋποθέσεων του στοιχείου γ) κρίνεται με πολλαπλασιασμό των κατεχόμενων ποσοστών στα διαδοχικά επίπεδα. Πρόσωπο που κατέχει άνω του 50 % των δικαιωμάτων ψήφου λογίζεται ως κάτοχος του 100 %.

Ένα φυσικό πρόσωπο, ο/η σύζυγός του και οι άμεσοι ανιόντες ή κατιόντες αυτού λογίζονται ως ένα πρόσωπο·

- 24. “ρύθμιση γενικής χρήσης”: διασυνοριακή ρύθμιση η οποία έχει καταρτιστεί, έχει διατεθεί στην αγορά, έτοιμη για εφαρμογή ή καθίσταται διαθέσιμη προς εφαρμογή χωρίς να απαιτείται ουσιαστική εξατομίκευσή της·
- 25. “ρύθμιση ειδικού τύπου”: οποιαδήποτε διασυνοριακή ρύθμιση η οποία δεν είναι ρύθμιση γενικής χρήσης·».

8 Το άρθρο 8αβ της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, το οποίο φέρει τον τίτλο «Πεδίο εφαρμογής και προϋποθέσεις υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών για δηλωτές διασυνοριακές ρυθμίσεις», ορίζει τα εξής:

«1. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να επιβάλει στους ενδιαμέσους την υποχρέωση να υποβάλλουν στις αρμόδιες φορολογικές αρχές πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη γνώση τους, στην κατοχή ή στον έλεγχό τους σχετικά με δηλωτές διασυνοριακές ρυθμίσεις εντός 30 ημερών υπολογιζόμενων:

- α) από την επομένη της ημερομηνίας κατά την οποία η δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση καθίσταται διαθέσιμη προς εφαρμογή, ή
- β) από την επομένη της ημερομηνίας κατά την οποία η δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση είναι έτοιμη για εφαρμογή, ή
- γ) από την ολοκλήρωση του πρώτου σταδίου της εφαρμογής της δηλωτέας διασυνοριακής ρύθμισης,

όποιο συμβεί πρώτο.

Με την επιφύλαξη του πρώτου εδαφίου, οι ενδιάμεσοι που αναφέρονται στο δεύτερο εδάφιο του άρθρου 3 παράγραφος 21 υποχρεούνται επίσης να υποβάλλουν πληροφορίες εντός 30 ημερών υπολογιζόμενων από την επομένη της ημέρας κατά την οποία παρέσχον, άμεσα ή μέσω άλλων προσώπων, βοήθεια, συνδρομή ή συμβουλές.

2. Σε περίπτωση ρυθμίσεων γενικής χρήσης, τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα ώστε να επιβάλλεται η υποβολή περιοδικής έκθεσης από τον ενδιάμεσο ανά τρίμηνο, διά της οποίας να παρέχεται ενημέρωση σχετικά με νέες δηλωτές πληροφορίες όπως αναφέρεται στα στοιχεία α), δ), ζ) και η) της παραγράφου 14 οι οποίες κατέστησαν διαθέσιμες στο διάστημα που μεσολάβησε από την υποβολή της τελευταίας έκθεσης.

[...]

5. Κάθε κράτος μέλος δύναται να λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να χορηγεί στους ενδιαμέσους δικαίωμα απαλλαγής από την υποβολή πληροφοριών σχετικά με δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση στις περιπτώσεις που η εν λόγω υποχρέωση υποβολής στοιχείων θα παραβίαζε το δικηγορικό απόρρητο βάσει της εθνικής νομοθεσίας του συγκεκριμένου κράτους μέλους. Σε αυτές τις περιπτώσεις, κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε οι ενδιάμεσοι να υποχρεούνται να γνωστοποιούν, χωρίς καθυστέρηση, σε κάθε άλλον ενδιάμεσο ή, αν δεν υπάρχει άλλος ενδιάμεσος, στον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο τις υποχρεώσεις γνωστοποίησης που υπέχουν δυνάμει της παραγράφου 6.

Οι ενδιάμεσοι δύνανται να έχουν δικαίωμα απαλλαγής δυνάμει του πρώτου εδαφίου μόνο εφόσον δραστηριοποιούνται εντός των ορίων των συναφών εθνικών νόμων που διέπουν το επάγγελμά τους.

6. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να επιβάλει ότι, στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει ενδιάμεσος ή ο ενδιάμεσος γνωστοποιεί στον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο ή σε άλλον ενδιάμεσο την εφαρμογή απαλλαγής βάσει της παραγράφου [5], την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών σχετικά με δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση υπέχει ο άλλος ενδιάμεσος στον οποίο απευθύνεται η γνωστοποίηση ή, αν δεν υπάρχει άλλος ενδιάμεσος, ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος.

7. Ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος ο οποίος υπέχει την υποχρέωση υποβολής στοιχείων υποβάλλει τις σχετικές πληροφορίες εντός 30 ημερών, υπολογιζόμενων από την επομένη της ημέρας κατά την οποία η δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση κατέστη διαθέσιμη για εφαρμογή στον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο, ή κατά την οποία η δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση είναι έτοιμη για εφαρμογή από τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο ή κατά την οποία ολοκληρώθηκε το πρώτο στάδιο της εφαρμογής της όσον αφορά τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο, ό,τι από αυτά συμβεί πρώτο.

Όταν ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος υπέχει υποχρέωση υποβολής πληροφοριών σχετικά με δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση στις αρμόδιες αρχές περισσότερων του ενός κρατών μελών, οι εν λόγω πληροφορίες υποβάλλονται μόνο στις αρμόδιες αρχές του πρώτου κατά σειρά κράτους μέλους εκ των κάτωθι αναφερόμενων:

- α) του κράτους μέλους όπου βρίσκεται η φορολογική κατοικία του ενδιαφερόμενου φορολογούμενου·
- β) του κράτους μέλους όπου ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση η οποία επωφελείται από τη ρύθμιση·
- γ) του κράτους μέλους όπου ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος λαμβάνει εισόδημα ή παράγει κέρδη, παρόλο που ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος δεν διαθέτει

φορολογική κατοικία ούτε μόνιμη εγκατάσταση σε κανένα κράτος μέλος·

δ) του κράτους μέλους όπου ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος ασκεί μια δραστηριότητα, παρόλο που ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος δεν διαθέτει φορολογική κατοικία ούτε μόνιμη εγκατάσταση σε κανένα κράτος μέλος.

8. Όταν, σύμφωνα με την παράγραφο 7, συντρέχει υποχρέωση πολλαπλής υποβολής στοιχείων, ο αρμόδιος φορολογούμενος απαλλάσσεται από την υποχρέωση υποβολής αν διαθέτει απόδειξη, σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, ότι οι ίδιες ακριβώς πληροφορίες έχουν υποβληθεί σε άλλο κράτος μέλος.

9. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να επιβάλει ότι, στις περιπτώσεις που υπάρχουν περισσότεροι του ενός ενδιαμέσοι, την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών σχετικά με δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση υπέχουν όλοι οι ενδιαμέσοι που συμμετέχουν στη συγκεκριμένη δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση.

Για να απαλλαγεί ένας ενδιαμέσος από την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών πρέπει να διαθέτει απόδειξη, σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, ότι οι ίδιες ακριβώς πληροφορίες που αναφέρονται στην παράγραφο 14 έχουν ήδη υποβληθεί από άλλον ενδιαμέσο.

[...]

12. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να επιβάλει στους ενδιαμέσους και στους ενδιαφερόμενους φορολογούμενους να υποβάλλουν πληροφορίες σχετικά με δηλωτέες διασυνοριακές ρυθμίσεις το πρώτο στάδιο των οποίων ολοκληρώθηκε μεταξύ της 25ης Ιουνίου 2018 και της 30ής Ιουνίου 2020. Οι ενδιαμέσοι και οι ενδιαφερόμενοι φορολογούμενοι, κατά περίπτωση, υποβάλλουν πληροφορίες σχετικά με τις εν λόγω δηλωτέες διασυνοριακές ρυθμίσεις έως τις 31 Αυγούστου 2020.

13. Η αρμόδια αρχή του κράτους μέλους όπου υποβλήθηκαν οι πληροφορίες σύμφωνα με τις παραγράφους 1 έως 12 [...] κοινοποιούν [...] τις πληροφορίες που προσδιορίζονται στην παράγραφο 14 [...] στις αρμόδιες αρχές όλων των άλλων κρατών μελών, [...]

14. Οι πληροφορίες που κοινοποιούνται από την αρμόδια αρχή ενός κράτους μέλους σύμφωνα με την παράγραφο 13 περιλαμβάνουν τα ακόλουθα, κατά περίπτωση:

α) τα στοιχεία αναγνώρισης ενδιαμέσων και ενδιαφερόμενων φορολογουμένων, μεταξύ άλλων, το όνομα, την ημερομηνία και τον τόπο γέννησης (για φυσικά πρόσωπα), τη φορολογική κατοικία, τον [αριθμό φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ)] και, κατά περίπτωση, τα πρόσωπα που είναι συνδεδεμένες επιχειρήσεις για τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο·

β) λεπτομερείς πληροφορίες για τα διακριτικά που αναφέρονται στο παράρτημα IV και τα οποία καθιστούν δηλωτέα τη διασυνοριακή ρύθμιση·

γ) σύνοψη του περιεχομένου της δηλωτέας διασυνοριακής ρύθμισης, μεταξύ άλλων, αναφορά της ονομασίας με την οποία είναι ευρέως γνωστή, εφόσον υπάρχει, και περιγραφή των σχετικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή ρυθμίσεων με γενικούς όρους, χωρίς να αποκαλύπτεται τυχόν εμπορικό, βιομηχανικό ή επαγγελματικό απόρρητο, ή εμπορική διαδικασία ή πληροφορία της οποίας η γνωστοποίηση θα ήταν αντίθετη προς τη δημόσια τάξη·

δ) την ημερομηνία κατά την οποία ολοκληρώθηκε ή θα ολοκληρωθεί το πρώτο στάδιο της εφαρμογής της δηλωτέας διασυνοριακής ρύθμισης·

- ε) λεπτομερείς πληροφορίες σχετικά με τις εθνικές διατάξεις που συνιστούν τη βάση της δηλωτέας διασυννοριακής ρύθμισης·
- στ) αξία της δηλωτέας διασυννοριακής ρύθμισης·
- ζ) αναφορά του κράτους μέλους του ενδιαφερόμενου/ων φορολογούμενου/ων και τυχόν άλλων κρατών μελών που είναι πιθανό να αφορά η δηλωτέα διασυννοριακή ρύθμιση·
- η) τα στοιχεία αναγνώρισης οποιουδήποτε άλλου προσώπου στο κράτος μέλος, που είναι πιθανό να επηρεάσει η δηλωτέα διασυννοριακή ρύθμιση, με αναφορά των κρατών μελών με τα οποία συνδέεται το εν λόγω πρόσωπο.

[...]»

- 9 Το άρθρο 25α της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, με τίτλο «Κυρώσεις», έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη θεσπίζουν τους κανόνες για τις κυρώσεις που επισύρουν οι παραβάσεις των εθνικών διατάξεων που εκδίδονται δυνάμει της παρούσας οδηγίας και όσον αφορά το άρθρο 8αα, το άρθρο 8αβ και το άρθρο 8αγ, και λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο για να εξασφαλίσουν την εφαρμογή τους. Οι προβλεπόμενες κυρώσεις είναι αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές.»

- 10 Το παράρτημα IV της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 (στο εξής: παράρτημα IV), το οποίο φέρει τον τίτλο «Διακριτικά», προβλέπει δοκιμή του κυρίου οφέλους και απαριθμεί τις κατηγορίες διακριτικών ως εξής:

«Μέρος I: Δοκιμή του κυρίου οφέλους

Γενικά διακριτικά της κατηγορίας Α και ειδικά διακριτικά της κατηγορίας Β και της κατηγορίας Γ παράγραφος 1 στοιχεία β)(i) γ) και δ) μπορούν να λαμβάνονται υπόψη μόνον όταν πληρούν τη “δοκιμή του κυρίου οφέλους”.

Η ανωτέρω δοκιμή πληρούται εάν μπορεί να αποδειχθεί ότι το κύριο όφελος ή ένα από τα κύρια οφέλη που μπορεί κάποιος να αναμένει ευλόγως από μια ρύθμιση, λαμβανομένων υπόψη όλων των σχετικών γεγονότων και περιστάσεων, συνίσταται στην απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος.

Όσον αφορά διακριτικό της κατηγορίας Γ παράγραφος 1, η ύπαρξη προϋποθέσεων που καθορίζονται στην κατηγορία Γ, παράγραφος 1, στοιχεία β)(i), γ) ή δ) δεν μπορεί από μόνη της να αποτελεί λόγο για να θεωρείται ότι ορισμένη ρύθμιση πληροί το κριτήριο της δοκιμής του κυρίου οφέλους.

Μέρος II: Κατηγορίες διακριτικών

A. Γενικά διακριτικά που συνδέονται με τη δοκιμή του κυρίου οφέλους

1. Ρύθμιση όταν ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος ή ένας συμμετέχων στη ρύθμιση αναλαμβάνει την υποχρέωση να συμμορφώνεται με προϋπόθεση εμπιστευτικότητας που μπορεί να απαιτεί από αυτόν να μην αποκαλύπτει τον τρόπο με τον οποίον η ρύθμιση θα μπορούσε να εξασφαλίσει φορολογικό πλεονέκτημα έναντι άλλων ενδιαμέσων ή των φορολογικών αρχών.
2. Ρύθμιση όταν ο ενδιάμεσος δικαιούται να λάβει αμοιβή (ή τόκο, αντιπαροχή για χρηματοδοτικές δαπάνες και άλλες επιβαρύνσεις) για τη ρύθμιση και η εν λόγω αμοιβή

καθορίζεται σε σχέση με:

- α) το ποσό του φορολογικού πλεονεκτήματος που προκύπτει από τη ρύθμιση· ή
 - β) το αν πράγματι προκύπτει φορολογικό πλεονέκτημα από τη ρύθμιση. Αυτό περιλαμβάνει την υποχρέωση του ενδιαμέσου για μερική ή πλήρη επιστροφή της αμοιβής εφόσον το επιδιωκόμενο φορολογικό πλεονέκτημα που προκύπτει από τη ρύθμιση δεν επιτεύχθηκε εν μέρει ή πλήρως.
3. Ρύθμιση που περιέχει ουσιαστικά τυποποιημένη τεκμηρίωση και/ή δομή και είναι διαθέσιμη σε περισσότερους από έναν ενδιαφερόμενους φορολογούμενους χωρίς να χρειάζεται να εξειδικεύεται ουσιαστικώς προκειμένου να εφαρμοστεί.
- B. Ειδικά διακριτικά που συνδέονται με τη δοκιμή του κυρίου οφέλους
1. Ρύθμιση με την οποία ένας συμμετέχων στη ρύθμιση προβαίνει τεχνητά σε ενέργειες οι οποίες συνίστανται στην απόκτηση ζημιολύγου εταιρείας, την παύση της κύριας δραστηριότητας της εταιρείας και τη χρησιμοποίηση των ζημιών της για τη μείωση των φορολογικών του υποχρεώσεων, μεταξύ άλλων μέσω της μεταφοράς των εν λόγω ζημιών σε άλλη δικαιοδοσία ή με την επιτάχυνση της χρήσης των εν λόγω ζημιών.
 2. Ρύθμιση που έχει ως αποτέλεσμα τη μετατροπή εισοδημάτων σε κεφάλαιο, δωρεές ή άλλες κατηγορίες εισοδημάτων τα οποία φορολογούνται σε χαμηλότερο επίπεδο ή απαλλάσσονται από τη φορολογία.
 3. Ρύθμιση που περιλαμβάνει συναλλαγές κυκλικού χαρακτήρα που οδηγούν στις κυκλικές διαδρομές κεφαλαίων, συγκεκριμένα μέσω της συμμετοχής παρεμβαλλόμενων οντοτήτων χωρίς άλλη πρωτογενή εμπορική λειτουργία ή συναλλαγές που αντισταθμίζουν ή ακυρώνουν η μία την άλλη ή που έχουν παρόμοια χαρακτηριστικά.
- Γ. Ειδικά διακριτικά που συνδέονται με διασυνοριακές συναλλαγές
1. Ρύθμιση η οποία περιλαμβάνει εκπεστές διασυνοριακές πληρωμές που πραγματοποιούνται μεταξύ δύο ή περισσότερων συνδεδεμένων επιχειρήσεων εφόσον συντρέχει τουλάχιστον μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:
 - α) ο αποδέκτης δεν είναι κάτοικος για φορολογικούς σκοπούς σε οιαδήποτε φορολογική δικαιοδοσία·
 - β) μολονότι ο αποδέκτης είναι κάτοικος για φορολογικούς σκοπούς σε μια δικαιοδοσία, η δικαιοδοσία αυτή είτε:
 - i) δεν επιβάλλει φόρο εταιρειών ή επιβάλλει φόρο εταιρειών με μηδενικό ή σχεδόν μηδενικό συντελεστή· ή
 - ii) περιλαμβάνεται σε κατάλογο με δικαιοδοσίες τρίτων χωρών που έχουν αξιολογηθεί από τα κράτη μέλη συλλογικά ή στο πλαίσιο του [Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ)] ως μη συνεργάσιμες·
 - γ) η καταβολή τυγχάνει πλήρους απαλλαγής από τη φορολογία στην περιοχή δικαιοδοσίας όπου ο αποδέκτης είναι κάτοικος για φορολογικούς σκοπούς·

- δ) η καταβολή υπάγεται σε προτιμησιακό φορολογικό καθεστώς στην περιοχή δικαιοδοσίας όπου ο αποδέκτης είναι κάτοικος για φορολογικούς σκοπούς·
2. Μειώσεις για την ίδια απόσβεση περιουσιακού στοιχείου ζητούνται σε περισσότερες της μίας δικαιοδοσίες.
 3. Απαλλαγή από τη διπλή φορολόγηση για το ίδιο στοιχείο εισοδήματος ή κεφαλαίου ζητείται σε περισσότερες της μίας δικαιοδοσίες.
 4. Υφίσταται ρύθμιση που περιλαμβάνει μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων και όταν υπάρχει ουσιαστική διαφορά στο ποσό που θεωρείται πληρωτέο σε αντάλλαγμα για τα περιουσιακά στοιχεία σε αυτές τις δικαιοδοσίες.
- Δ. Ειδικά διακριτικά σχετικά με την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών και τους πραγματικούς δικαιούχους
1. Ρύθμιση που μπορεί να έχει ως συνέπεια να υπονομεύσει την υποχρέωση αναφοράς δυνάμει των νόμων για την εφαρμογή της νομοθεσίας της Ένωσης ή ισοδύναμων συμφωνιών σχετικά με την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών επί χρηματοοικονομικών λογαριασμών, συμπεριλαμβανομένων των συμφωνιών με τρίτες χώρες, ή που εκμεταλλεύεται την απουσία τέτοιας νομοθεσίας ή συμφωνιών. Οι ρυθμίσεις αυτές περιλαμβάνουν τουλάχιστον τα εξής:
 - α) τη χρήση λογαριασμού, προϊόντος ή επένδυσης που δεν είναι, ή παρουσιάζεται ότι δεν είναι, χρηματοοικονομικός λογαριασμός, αλλά διαθέτει χαρακτηριστικά που είναι ουσιαστικά παρόμοια με τα χαρακτηριστικά χρηματοοικονομικού λογαριασμού·
 - β) τη μεταφορά χρηματοοικονομικών λογαριασμών ή περιουσιακών στοιχείων σε δικαιοδοσίες που δεν δεσμεύονται από την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών επί χρηματοοικονομικών λογαριασμών με το κράτος της κατοικίας του ενδιαφερομένου φορολογουμένου, ή τη χρήση τέτοιων δικαιοδοσιών·
 - γ) την εκ νέου ταξινόμηση εισοδημάτων και κεφαλαίου σε προϊόντα ή πληρωμές που δεν υπόκεινται στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών επί χρηματοοικονομικών λογαριασμών·
 - δ) τη μεταβίβαση ή τη μετατροπή χρηματοπιστωτικού ιδρύματος ή χρηματοοικονομικού λογαριασμού ή των περιουσιακών στοιχείων τους σε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα ή χρηματοοικονομικό λογαριασμό ή περιουσιακά στοιχεία που δεν υπόκεινται στην υποχρέωση αναφοράς δυνάμει της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών επί χρηματοοικονομικών λογαριασμών·
 - ε) τη χρήση νομικών οντοτήτων, μορφωμάτων ή δομών που εξαλείφουν ή επιδιώκουν να εξαλείψουν την υποχρέωση αναφοράς ενός ή περισσότερων Δικαιούχων Λογαριασμού ή Ελεγχόντων Προσώπων δυνάμει της αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών επί χρηματοοικονομικών λογαριασμών·
 - στ) ρυθμίσεις που υπονομεύουν ή εκμεταλλεύονται τις αδυναμίες στις διαδικασίες δέουσας επιμέλειας που χρησιμοποιούν τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα για να συμμορφωθούν με τις υποχρεώσεις τους αναφοράς πληροφοριών επί χρηματοοικονομικών λογαριασμών, συμπεριλαμβανομένης της χρήσης δικαιοδοσιών με ανεπαρκή ή αδύναμα καθεστάτα επιβολής της νομοθεσίας περί

νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ή με μη αυστηρές απαιτήσεις διαφάνειας για τα νομικά πρόσωπα ή τα νομικά μορφώματα.

2. Ρύθμιση που περιλαμβάνει μη διαφανή αλυσίδα νόμιμης ή πραγματικής κυριότητας με χρήση προσώπων, νομικών μορφωμάτων ή δομών:
 - α) που δεν ασκούν ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα υποστηριζόμενη από επαρκές προσωπικό, εξοπλισμό, περιουσιακά στοιχεία και χώρους· και
 - β) που έχουν συσταθεί, βρίσκονται υπό διαχείριση, έχουν κατοικία, ελέγχονται ή είναι εγκατεστημένα σε δικαιοδοσία άλλη εκτός της δικαιοδοσίας της κατοικίας ενός ή περισσότερων από τους πραγματικούς δικαιούχους των περιουσιακών στοιχείων που διατηρούν αυτά τα πρόσωπα, νομικά μορφώματα ή δομές· και
 - γ) όταν οι πραγματικοί δικαιούχοι τέτοιων προσώπων, νομικών μορφωμάτων ή δομών, όπως ορίζονται στην οδηγία 2015/849 [του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 20ής Μαΐου 2015, σχετικά με την πρόληψη της χρησιμοποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ή για τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας, την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, και την κατάργηση της οδηγίας 2005/60/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και της οδηγίας 2006/70/ΕΚ της Επιτροπής (ΕΕ 2015, L 141, σ. 73),] έχουν καταστεί μη αναγνωρίσιμοι.

E. Ειδικά διακριτικά σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση

1. Ρύθμιση που περιλαμβάνει τη χρήση μονομερών κανόνων “ασφαλούς λιμένα”.
2. Ρύθμιση που περιλαμβάνει τη μεταβίβαση άυλων περιουσιακών στοιχείων δυσχερούς αποτίμησης. Ο όρος άυλα περιουσιακά στοιχεία δυσχερούς αποτίμησης καλύπτει άυλα περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα επί αυτών για τα οποία, κατά τη μεταβίβασή τους μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων:
 - α) δεν υπάρχουν αξιόπιστα συγκρίσιμα στοιχεία και
 - β) κατά την πραγματοποίηση της συναλλαγής, οι προβλέψεις για τις μελλοντικές ταμειακές ροές ή τα έσοδα που αναμένεται να αντληθούν από το μεταβιβαζόμενο άυλο στοιχείο, ή οι παραδοχές που υιοθετήθηκαν κατά την αποτίμηση του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι εξαιρετικά αβέβαιες, γεγονός που καθιστά δύσκολο να προβλεφθεί το επίπεδο τελικής επιτυχίας του άυλου στοιχείου κατά τη στιγμή της μεταβίβασης.
3. Ρύθμιση που περιλαμβάνει ενδοομιλική διασυνοριακή μεταβίβαση λειτουργιών και/ή κινδύνων και/ή περιουσιακών στοιχείων, εφόσον τα προβλεπόμενα ετήσια κέρδη προ τόκων και φόρων (EBIT) του μεταβιβαζόντος ή των μεταβιβαζόντων κατά τη διάρκεια της τριετούς περιόδου μετά τη μεταβίβαση, είναι κατώτερα του 50 % των προβλεπόμενων ετήσιων κερδών προ τόκων και φόρων του εν λόγω μεταβιβαζόντος ή των μεταβιβαζόντων αν δεν είχε πραγματοποιηθεί η μεταβίβαση.»

Η οδηγία (ΕΕ) 2016/1164

11 Η αιτιολογική σκέψη 11 της οδηγίας (ΕΕ) 2016/1164 του Συμβουλίου, της 12ης Ιουλίου 2016, για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση

στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (ΕΕ 2016, L 193, σ. 1), έχει ως εξής:

«Οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχοθετημένες διατάξεις. Ως εκ τούτου, η λειτουργία των ΓΚΑΚ έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, πράγμα που δεν θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων. Εντός της [Ευρωπαϊκής] Ένωσης, οι ΓΚΑΚ θα πρέπει να εφαρμόζονται σε διευθετήσεις που δεν είναι γνήσιες· σε αντίθετη περίπτωση, ο φορολογούμενος θα πρέπει να έχει το δικαίωμα να επιλέγει την πιο αποτελεσματική από φορολογική άποψη δομή για τις εμπορικές υποθέσεις του. [...]»

12 Το άρθρο 6 της οδηγίας 2016/1164, με τίτλο «Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων», ορίζει τα εξής:

«1. Για τον υπολογισμό της εταιρικής φορολογικής οφειλής, το κράτος μέλος δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν εκ των κύριων σκοπών την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή το σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, και συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων, δεν είναι γνήσιες. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, μια διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων θεωρείται μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.

3. Όταν διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων δεν λαμβάνονται υπόψη σύμφωνα με την παράγραφο 1, η φορολογική υποχρέωση υπολογίζεται σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο.»

Η οδηγία 2018/822

13 Οι αιτιολογικές σκέψεις 2, 4, 6 έως 9, 14 και 18 της οδηγίας 2018/822 έχουν ως εξής:

«(2) Τα κράτη μέλη δυσκολεύονται διαρκώς περισσότερο να προστατεύσουν τις εθνικές φορολογικές βάσεις τους από τη διάβρωση, καθώς οι δομές φορολογικού σχεδιασμού έχουν εξελιχθεί και έχουν καταστεί ιδιαίτερα πολύπλοκες, επωφελούμενες συχνά από την αυξημένη κινητικότητα κεφαλαίων και προσώπων στην εσωτερική αγορά. Οι δομές αυτές αποτελούνται συνήθως από ρυθμίσεις που αναπτύσσονται μεταξύ διαφόρων φορολογικών δικαιοδοσιών και μεταφέρουν τα φορολογητέα κέρδη σε ευνοϊκότερα φορολογικά καθεστώτα ή έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση της συνολικής φορολογικής εισφοράς των φορολογουμένων, με συνέπεια τη σημαντική μείωση των φορολογικών εσόδων των κρατών μελών, γεγονός το οποίο εμποδίζει τα τελευταία να εφαρμόσουν ευνοϊκές για την ανάπτυξη φορολογικές πολιτικές. Είναι επομένως ζωτικής σημασίας να λαμβάνουν οι φορολογικές αρχές των κρατών μελών πλήρεις και κατάλληλες πληροφορίες για δυνητικά επιθετικές φορολογικές ρυθμίσεις. Οι εν λόγω πληροφορίες θα έδιναν στις αρχές τη δυνατότητα να αντιδρούν άμεσα σε επιζήμιες φορολογικές πρακτικές και να λαμβάνουν μέτρα για την κάλυψη των νομοθετικών κενών, θεσπίζοντας νομοθεσία ή εκπονώντας κατάλληλες αξιολογήσεις κινδύνων και διενεργώντας φορολογικούς ελέγχους. Η έλλειψη αντίδρασης από τη φορολογική αρχή έναντι δηλωτέας διασυννοριακής ρύθμισης δεν συνεπάγεται ωστόσο και αποδοχή της ισχύος ή της φορολογικής μεταχείρισης της εν λόγω ρύθμισης.

[...]

- (4) Καθώς αναγνωρίζεται πόσο μπορεί να συμβάλει η ύπαρξη διαφανούς πλαισίου για την ανάπτυξη της επιχειρηματικής δραστηριότητας στην πάταξη της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής στην εσωτερική αγορά, η [Ευρωπαϊκή] Επιτροπή έχει κληθεί να αναλάβει πρωτοβουλίες για την υποχρεωτική γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με ρυθμίσεις δυνητικά επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού σύμφωνα με τη Δράση 12 του ΟΟΣΑ για το πρόγραμμα διάβρωση της βάσης και τη μετατόπιση των κερδών [BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)]. Στο πλαίσιο αυτό, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο έχει ζητήσει τη λήψη αυστηρότερων μέτρων κατά των ενδιάμεσων που συνεργούν σε ρυθμίσεις δυνάμενες να οδηγήσουν σε φοροαποφυγή και φοροδιαφυγή. Είναι επίσης σημαντικό να σημειωθεί ότι στη Διακήρυξη της G7, στις 13 Μαΐου 2017 στο Μπάρι, σχετικά με την καταπολέμηση των φορολογικών εγκλημάτων και άλλων παράνομων χρηματοοικονομικών ροών ζητήθηκε από τον ΟΟΣΑ να αρχίσει τις συζητήσεις σχετικά με τους δυνατούς τρόπους αντιμετώπισης ρυθμίσεων που έχουν σχεδιασθεί για να καταστρατηγήσουν την υποβολή στοιχείων στο πλαίσιο του Κοινού Προτύπου Αναφοράς [(ΚΠΑ)] ή έχουν ως σκοπό να παράσχουν στους πραγματικούς δικαιούχους καταφυγή για μη διαφανείς δομές, εξετάζοντας επίσης τους πρότυπους κανόνες υποχρεωτικής γνωστοποίησης βάσει της προσέγγισης η οποία έχει επιλεγεί για τις ρυθμίσεις αποφυγής κατά τα περιγραφόμενα στην έκθεση για τη Δράση 12 της BEPS.

[...]

- (6) Η γνωστοποίηση διασυνοριακών ρυθμίσεων δυνητικά επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού μπορεί να συμβάλει αποτελεσματικά στις προσπάθειες διαμόρφωσης ενός περιβάλλοντος δίκαιης φορολόγησης στην εσωτερική αγορά. Υπό αυτό το πρίσμα, η επιβολή υποχρέωσης στους ενδιάμεσους να ενημερώνουν τις φορολογικές αρχές [...] συνιστά ένα βήμα προς τη σωστή κατεύθυνση. [...]
- (7) Αναγνωρίζεται ότι η γνωστοποίηση διασυνοριακών ρυθμίσεων δυνητικά επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού είναι περισσότερο πιθανό να επιτύχει το επιδιωκόμενο αποτρεπτικό αποτέλεσμα όταν οι σχετικές πληροφορίες φτάνουν στις φορολογικές αρχές σε αρχικό στάδιο, δηλαδή πριν από την εφαρμογή των ανωτέρω ρυθμίσεων στην πράξη. Για να διευκολυνθούν οι αρχές των κρατών μελών, η επακόλουθη αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών για τις εν λόγω ρυθμίσεις θα μπορούσε να διενεργείται ανά τρίμηνο.
- (8) Για να διασφαλιστεί η εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και να αποφευχθούν τυχόν νομοθετικά κενά στο προτεινόμενο πλαίσιο κανόνων, η υποχρέωση γνωστοποίησης θα πρέπει να επιβληθεί σε όλους τους παράγοντες που εμπλέκονται συνήθως στην κατάρτιση, την προώθηση στην αγορά, την οργάνωση ή τη διαχείριση της εφαρμογής δηλωτέας διασυνοριακής συναλλαγής ή σειράς συναφών συναλλαγών, καθώς σε όσους παρέχουν συνδρομή ή συμβουλές. Δεν θα πρέπει να παραβλέπεται ακόμη το γεγονός ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, η υποχρέωση γνωστοποίησης δεν είναι ενδεχομένως δυνατό να επιβληθεί σε ενδιάμεσο λόγω της κάλυψής του από το επαγγελματικό απόρρητο ή όταν δεν υπάρχει ενδιάμεσος διότι, για παράδειγμα, ο φορολογούμενος καταρτίζει και εφαρμόζει τον μηχανισμό εσωτερικά. Είναι επομένως ζωτικής σημασίας, σε τέτοιες περιπτώσεις, να μην χάνεται η ευκαιρία απόκτησης πληροφοριών από τις φορολογικές αρχές για φορολογικές ρυθμίσεις που σχετίζονται ενδεχομένως με επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό. Σε αυτές τις περιπτώσεις είναι συνεπώς αναγκαίο να μετατοπίζεται η υποχρέωση γνωστοποίησης στον φορολογούμενο που ωφελείται από τη ρύθμιση.
- (9) Οι ρυθμίσεις επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού έχουν εξελιχθεί με το πέρασμα των ετών και καθίστανται ολοένα και πιο πολύπλοκες· μεταβάλλονται και προσαρμόζονται

διαρκώς ώστε να παρακάμπτουν τα προστατευτικά αντίμετρα που λαμβάνουν οι φορολογικές αρχές. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, είναι ενδεχομένως αποτελεσματικότερο να επιχειρηθεί ο εντοπισμός δυνητικά επιθετικών φορολογικών ρυθμίσεων μέσω της σύνταξης καταλόγου με τα χαρακτηριστικά και τα στοιχεία των συναλλαγών που συνιστούν ισχυρή ένδειξη φοροαποφυγής ή κατάχρησης, παρά μέσω της διατύπωσης ορισμού για την έννοια του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Οι εν λόγω ενδείξεις αποκαλούνται “διακριτικά”.

[...]

- (14) Παρότι η άμεση φορολογία εξακολουθεί να υπάγεται στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, αρμόζει να γίνει αναφορά στον μηδενικό ή σχεδόν μηδενικό συντελεστή φόρου εταιρειών, αποκλειστικά για τον σκοπό του σαφούς ορισμού του πεδίου εφαρμογής του διακριτικού που καλύπτει ρυθμίσεις [...] οι οποίες θα πρέπει να είναι δηλωτές [...] Επιπλέον, αρμόζει να υπομνησθεί ότι οι διασυννοριακές ρυθμίσεις επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, κύριος σκοπός ή ένας εκ των κύριων σκοπών των οποίων είναι η απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος αντίθετου προς το αντικείμενο ή τον σκοπό του εφαρμοστέου φορολογικού δικαίου, υπόκεινται στον γενικό αντικαταχρηστικό κανόνα που τίθεται στην οδηγία [2016/1164], στο άρθρο 6 αυτής.

[...]

- (18) Η παρούσα οδηγία σέβεται τα θεμελιώδη δικαιώματα και τηρεί τις αρχές που αναγνωρίζονται ιδίως από τον Χάρτη [...].»

Το βελγικό δίκαιο

- 14 Ο νόμος της 20ής Δεκεμβρίου 2019 περί μεταφοράς της οδηγίας 2018/822 στο εσωτερικό δίκαιο επέφερε τροποποιήσεις στον κώδικα φορολογίας εισοδήματος του 1992, στον κώδικα περί τελών καταχώρισης, εγγραφής υποθήκης και χαρτοσήμου, στον κώδικα φόρου κληρονομιάς καθώς και στον κώδικα διαφόρων τελών και φόρων (στο εξής: νόμος της 20ής Δεκεμβρίου 2019).

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 15 Με δικόγραφο που κατέθεσαν στις 30 Ιουνίου, την 1η και τη 2α Ιουλίου 2020, οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης ζήτησαν από το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο, Βέλγιο), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο, την ολική ή μερική ακύρωση του νόμου της 20ής Δεκεμβρίου 2019. Το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε τη συνεκδίκηση των σχετικών υποθέσεων προς διευκόλυνση της διαδικασίας.
- 16 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι ορισμένοι από τους προσφεύγοντες της κύριας δίκης αμφισβητούν το πεδίο εφαρμογής του νόμου της 20ής Δεκεμβρίου 2019 καθώς αυτός εφαρμόζεται και στους λοιπούς φόρους πλην του φόρου εταιριών. Δεδομένου ότι η εν λόγω άνευ διαφοροποίησης εφαρμογή πηγάζει από τις διατάξεις της οδηγίας 2018/822, το αιτούν δικαστήριο κρίνει αναγκαίο να υποβάλει ένα πρώτο προδικαστικό ερώτημα σχετικά με το κύρος της οδηγίας αυτής υπό το πρίσμα των αρχών της ίσης μεταχείρισης και της απαγόρευσης των διακρίσεων καθώς και των άρθρων 20 και 21 του Χάρτη.
- 17 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει, εξάλλου, ότι ορισμένοι από τους προσφεύγοντες της κύριας δίκης υποστηρίζουν ότι οι έννοιες της «ρύθμισης», του «ενδιαμέσου», του «συμμετέχοντος» και της «συνδεδεμένης επιχείρησης» καθώς και ο προσδιορισμός «διασυννοριακή», τα διάφορα «διακριτικά» και η «δοκιμή του κυρίου οφέλους» δεν είναι

αρκούντως ακριβείς. Δεδομένου ότι οι διάφορες αυτές έννοιες καθώς και οι έννοιες της «ρύθμισης γενικής χρήσης» και της «ρύθμισης ειδικού τύπου» επαναλαμβάνουν εκείνες που περιέχονται στην οδηγία 2018/822 και δεδομένου ότι η παράβαση της υποχρέωσης υποβολής πληροφοριών που θεσπίζει η οδηγία αυτή τιμωρείται με την επιβολή διοικητικών προστίμων προβλεπόμενων από το εθνικό δίκαιο, το αιτούν δικαστήριο κρίνει αναγκαία την υποβολή δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος σχετικά με τις εν λόγω έννοιες, το οποίο αφορά το κύρος της οδηγίας 2018/822 υπό το πρίσμα της αρχής της ασφάλειας δικαίου, της αρχής της νομιμότητας στις ποινικές διαδικασίες που κατοχυρώνεται στο άρθρο 49, παράγραφος 1, του Χάρτη και του δικαιώματος στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη.

18 Δεδομένου ότι ορισμένοι από τους προσφεύγοντες της κύριας δίκης υποστήριξαν ότι οι διατάξεις του νόμου της 20ής Δεκεμβρίου 2019 δεν καθιστούν δυνατό να προσδιοριστεί με τον απαιτούμενο βαθμό ακρίβειας η ημερομηνία από την οποία αρχίζει να τρέχει η προθεσμία για την υποβολή πληροφοριών που προβλέπει ο νόμος αυτός και δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις επαναλαμβάνουν, συναφώς, τις διατάξεις της οδηγίας 2018/822, το αιτούν δικαστήριο κρίνει αναγκαίο να υποβάλει ένα τρίτο ερώτημα για την εκτίμηση του κύρους της οδηγίας, το οποίο αφορά την πτυχή αυτή, εξεταζόμενη και πάλι υπό το πρίσμα του άρθρου 7 και του άρθρου 49, παράγραφος 1, του Χάρτη.

19 Το αιτούν δικαστήριο, το οποίο καλείται επίσης να αποφανθεί επί των αιτιάσεων που προέβαλαν ορισμένοι από τους προσφεύγοντες της κύριας δίκης ως προς την υποχρέωση του ενδιαμέσου που επικαλείται το επαγγελματικό απόρρητο να ενημερώσει τους λοιπούς ενδιαμέσους σχετικά με την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών που υπέχουν, εκτιμά ότι πρέπει, πριν αποφανθεί επί της ουσίας, να υποβάλει στο Δικαστήριο ένα τέταρτο προδικαστικό ερώτημα σχετικά με το κύρος της διάταξης της οδηγίας 2018/822 που προβλέπει την εν λόγω υποχρέωση, το οποίο είναι παρόμοιο με εκείνο που υποβλήθηκε στην υπόθεση C-694/20, επί της οποίας εκδόθηκε εντωμεταξύ η απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, *Orde van Vlaamse Balies* κ.λπ. (C-694/20, EU:C:2022:963), αλλά το οποίο αφορά, αποκλειστικά υπό το πρίσμα του δικαιώματος στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής, όλους τους ενδιαμέσους που δεσμεύονται από το επαγγελματικό απόρρητο.

20 Τέλος, όσον αφορά την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών για τις διασυνοριακές ρυθμίσεις την οποία προβλέπει η οδηγία 2018/822 και την οποία αμφισβητούν επίσης ορισμένοι από τους προσφεύγοντες της κύριας δίκης, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω υποχρέωσης είναι ευρύ και ότι αυτή μπορεί να αφορά ρυθμίσεις οι οποίες είναι σύννομες, γνήσιες, μη καταχρηστικές και των οποίων το κύριο όφελος δεν είναι φορολογικού χαρακτήρα. Επομένως, τίθεται το ζήτημα αν, λαμβανομένου υπόψη του ευρέος αυτού πεδίου εφαρμογής και των πληροφοριών που πρέπει να παρασχεθούν, η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών είναι ευλόγως δικαιολογημένη και αναλογική σε σχέση με τους επιδιωκόμενους σκοπούς και αν η εν λόγω υποχρέωση έχει σημασία υπό το πρίσμα του σκοπού διασφάλισης της εύρυθμης λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, δεδομένου, ειδικότερα, ότι η προϋπόθεση κατά την οποία η ρύθμιση πρέπει να είναι διασυνοριακή μπορεί να εμποδίζει την άσκηση των ελευθεριών κυκλοφορίας. Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο κρίνει αναγκαία την υποβολή πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος σχετικά με το κύρος της εν λόγω οδηγίας και της κατά τα ανωτέρω θεσπιζόμενης υποχρέωσης υποβολής πληροφοριών υπό το πρίσμα του δικαιώματος στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη.

21 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Πρέπει να θεωρηθεί ότι η οδηγία [2018/822] ενέχει παράβαση του άρθρου 6, παράγραφος 3, της [ΣΕΕ] και των άρθρων 20 και 21 του [Χάρτη], και ειδικότερα παραβίαση [των αρχών] της ίσης μεταχείρισης και της απαγόρευσης των διακρίσεων που κατοχυρώνονται στις εν λόγω διατάξεις, καθόσον δεν περιορίζει την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών για τις δηλωτέες διασυνοριακές ρυθμίσεις στον φόρο εταιριών, αλλά την επιβάλλει σε κάθε φόρο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας [2011/16], περιλαμβανομένων, στο βελγικό δίκαιο, όχι μόνον του φόρου εταιριών, αλλά και άμεσων φόρων εκτός του φόρου εταιριών και έμμεσων φόρων, όπως τα τέλη καταχώρισης;
- 2) Πρέπει να γίνει δεκτό ότι η οδηγία [2018/822] παραβιάζει την αρχή της νομιμότητας στις ποινικές διαδικασίες, η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 49, παράγραφος 1, του [Χάρτη] και στο άρθρο 7, παράγραφος 1, της [Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, που υπογράφηκε στη Ρώμη στις 4 Νοεμβρίου 1950 (στο εξής: ΕΣΔΑ)], και τη γενική αρχή της ασφάλειας δικαίου και προσβάλλει το δικαίωμα σεβασμού της ιδιωτικής ζωής, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του [Χάρτη] και στο άρθρο 8 της [ΕΣΔΑ], καθόσον οι έννοιες της “ρύθμισης” (και, επομένως, οι έννοιες της “διασυνοριακής ρύθμισης”, της “ρύθμισης γενικής χρήσης” και της “ρύθμισης ειδικού τύπου”), του “ενδιαμέσου”, του “συμμετέχοντος”, της “συνδεδεμένης επιχείρησης”, ο προσδιορισμός “διασυνοριακή”, τα διάφορα “διακριτικά” και η “δοκιμή του κυρίου οφέλους”, που η οδηγία [2018/822] χρησιμοποιεί για τον καθορισμό του πεδίου εφαρμογής και του περιεχομένου της υποχρέωσης υποβολής πληροφοριών για τις δηλωτέες διασυνοριακές ρυθμίσεις, δεν είναι αρκούντως σαφείς και ακριβείς;
- 3) Πρέπει να θεωρηθεί ότι η οδηγία [2018/822], ειδικότερα καθόσον προσθέτει το άρθρο 8αβ, παράγραφοι 1 και 7, στην οδηγία [2011/16], παραβιάζει την αρχή της νομιμότητας στις ποινικές διαδικασίες, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 49, παράγραφος 1, του [Χάρτη] και στο άρθρο 7, παράγραφος 1, της [ΕΣΔΑ], και προσβάλλει το δικαίωμα σεβασμού της ιδιωτικής ζωής, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του [Χάρτη] και στο άρθρο 8 της [ΕΣΔΑ], καθόσον η αφετηρία της προθεσμίας 30 ημερών, εντός της οποίας ο ενδιάμεσος ή ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος πρέπει να εκπληρώσει την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών για δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση, δεν καθορίζεται με τρόπο αρκούντως σαφή και ακριβή;
- 4) Προσβάλλει το άρθρο 1, σημείο 2, της οδηγίας [2018/822] το δικαίωμα σεβασμού της ιδιωτικής ζωής, όπως αυτό κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του [Χάρτη] και στο άρθρο 8 της [ΕΣΔΑ], στον βαθμό που το νέο άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, που προστέθηκε στην οδηγία [2011/16] [και] προβλέπει ότι, όταν κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να χορηγεί στους ενδιάμεσους δικαίωμα απαλλαγής από την υποβολή πληροφοριών σχετικά με δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση στις περιπτώσεις που η εν λόγω υποχρέωση υποβολής πληροφοριών θα παραβίαζε το προβλεπόμενο βάσει της εθνικής νομοθεσίας του συγκεκριμένου κράτους μέλους επαγγελματικό απόρρητο, το εν λόγω κράτος μέλος υποχρεούται να απαιτεί από τον ενδιάμεσο να γνωστοποιεί, χωρίς καθυστέρηση, σε κάθε άλλον ενδιάμεσο ή, αν δεν υπάρχει άλλος ενδιάμεσος, στον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο τις υποχρεώσεις υποβολής πληροφοριών που υπέχουν, [...] συνεπάγεται ότι ο ενδιάμεσος που υπέχει υποχρέωση τήρησης του επαγγελματικού απορρήτου, εκτιθέμενος άλλως σε ποινικές κυρώσεις δυνάμει του δικαίου του εν λόγω κράτους μέλους, υποχρεούται να παρέχει σε άλλον ενδιάμεσο που δεν είναι πελάτης του τις πληροφορίες οι οποίες περιέρχονται σε γνώση του κατά την άσκηση του επαγγέλματός του;

- 5) Προσβάλλει η [οδηγία 2018/822] το δικαίωμα σεβασμού της ιδιωτικής ζωής, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του [Χάρτη] και στο άρθρο 8 της [ΕΣΔΑ], καθόσον η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών για τις δηλωτέες διασυννοριακές ρυθμίσεις συνεπάγεται επέμβαση στο δικαίωμα σεβασμού της ιδιωτικής ζωής των ενδιαμέσων και των ενδιαφερόμενων φορολογουμένων η οποία δεν είναι ευλόγως δικαιολογημένη και αναλογική σε σχέση με τους επιδιωκόμενους σκοπούς και δεν σχετίζεται με τον σκοπό της διασφάλισης της εύρυθμης λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

- 22 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, από το Δικαστήριο να εξετάσει το κύρος της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 υπό το πρίσμα των αρχών της ίσης μεταχείρισης και της απαγόρευσης των διακρίσεων καθώς και των άρθρων 20 και 21 του Χάρτη, καθόσον η οδηγία αυτή δεν περιορίζει την προβλεπόμενη στο άρθρο 8αβ, παράγραφοι 1, 6 και 7, υποχρέωση υποβολής πληροφοριών στον φόρο εταιριών, αλλά την καθιστά εφαρμοστέα σε όλους τους φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της.
- 23 Όσον αφορά την αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων που κατοχυρώνεται στο άρθρο 21 του Χάρτη, επισημαίνεται εκ προοιμίου ότι δεν προκύπτει με ποιον τρόπο η χωρίς διάκριση εφαρμογή της επίμαχης υποχρέωσης υποβολής πληροφοριών στα διάφορα είδη των σχετικών φόρων θα μπορούσε να αποκαλύψει την ύπαρξη διαφορετικής μεταχείρισης στηριζόμενης σε ειδικό παράγοντα όπως αυτοί που απαριθμούνται στην εν λόγω διάταξη.
- 24 Τούτου λεχθέντος, υπενθυμίζεται ότι η απαγόρευση των διακρίσεων αποτελεί ειδική έκφραση της γενικής αρχής της ισότητας, η οποία περιλαμβάνεται στις θεμελιώδεις αρχές του δικαίου της Ένωσης, και ότι η αρχή αυτή, την οποία απηχεί επίσης το άρθρο 20 του Χάρτη, επιτάσσει να μην αντιμετωπίζονται κατά διαφορετικό τρόπο παρόμοιες καταστάσεις ούτε κατά τον ίδιο τρόπο διαφορετικές καταστάσεις, εκτός αν μια τέτοια αντιμετώπιση δικαιολογείται αντικειμενικώς (πρβλ. απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2020, *Centraal Israëlitisch Consistorie van België* κ.λπ., C-336/19, EU:C:2020:1031, σκέψη 85 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία)
- 25 Ο παρεμφερής χαρακτήρας διαφορετικών καταστάσεων εκτιμάται λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των στοιχείων που τις χαρακτηρίζουν. Τα στοιχεία αυτά πρέπει, ειδικότερα, να προσδιορίζονται και να εκτιμώνται υπό το πρίσμα του αντικειμένου και του σκοπού της πράξης της Ένωσης που εισάγει την επίμαχη διάκριση. Πρέπει επίσης να λαμβάνονται υπόψη οι αρχές και οι σκοποί του τομέα στον οποίο εμπίπτει η επίμαχη πράξη [απόφαση της 10ης Φεβρουαρίου 2022, ΟΕ (Συνήθης διαμονή συζύγου – Κριτήριο ιθαγένειας), C-522/20, EU:C:2022:87, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 26 Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει, όσον αφορά τον δικαστικό έλεγχο της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης από τον νομοθέτη της Ένωσης, ότι ο τελευταίος διαθέτει, στο πλαίσιο της άσκησης των αρμοδιοτήτων που του έχουν ανατεθεί, ευρεία εξουσία εκτίμησης όταν η δράση του αφορά τομέα που συνεπάγεται επιλογές πολιτικής, οικονομικής και κοινωνικής φύσης και όταν καλείται να προβεί σε σύνθετες εκτιμήσεις και αξιολογήσεις. Επομένως, η νομιμότητα μέτρου που λαμβάνεται στον τομέα αυτόν μπορεί να επηρεαστεί μόνον όταν το μέτρο είναι προδήλως απρόσφορο σε σχέση με τον επιδιωκόμενο από τα αρμόδια θεσμικά όργανα σκοπό [απόφαση της 10ης Φεβρουαρίου 2022, ΟΕ (Συνήθης

διαμονή συζύγου – Κριτήριο ιθαγένειας), C-522/20, EU:C:2022:87, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

- 27 Εν προκειμένω, από το άρθρο 2, παράγραφοι 1 και 2, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 προκύπτει ότι, κατ' ουσίαν, η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών την οποία προβλέπει το άρθρο 8αβ, παράγραφοι 1, 6 και 7, της οδηγίας αυτής εφαρμόζεται σε όλα τα είδη φόρων που εισπράττονται από κράτος μέλος και τις εδαφικές ή διοικητικές υποδιαίρεσεις του, αλλά όχι στον ΦΠΑ και στους τελωνειακούς δασμούς, ούτε στους ειδικούς φόρους κατανάλωσης που καλύπτονται από άλλη ενωσιακή νομοθεσία περί διοικητικής συνεργασίας μεταξύ κρατών μελών.
- 28 Υπενθυμίζεται ότι η υποχρέωση αυτή εντάσσεται στο πλαίσιο της καθιέρωσης διεθνούς φορολογικής συνεργασίας για την καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού η οποία εκδηλώνεται με ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών. Η εν λόγω υποχρέωση έχει ως σκοπό να συμβάλει στην καταπολέμηση του επιθετικού αυτού φορολογικού σχεδιασμού και στην πρόληψη του κινδύνου φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής (απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, *Orde van Vlaamse Balies* κ.λπ., C-694/20, EU:C:2022:963, σκέψεις 43 και 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 29 Επομένως, το κριτήριο αναφοράς βάσει του οποίου πρέπει, εν προκειμένω, να εκτιμηθεί αν τυχόν συντρέχει παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχείρισης καθόσον η τροποποιημένη οδηγία 2011/16 δεν περιορίζει την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών για τις διασυνοριακές ρυθμίσεις μόνο στον φόρο εταιριών, αλλά την καθιστά εφαρμοστέα σε όλους τους φόρους πλην του ΦΠΑ, των τελωνειακών δασμών και των ειδικών φόρων κατανάλωσης, είναι το κριτήριο του κινδύνου επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής.
- 30 Από κανένα, όμως, στοιχείο της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο δεν μπορεί να συναχθεί ότι οι πρακτικές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού ενδέχεται να εφαρμοστούν μόνο στον τομέα του φόρου εταιριών, αποκλεισμένου του τομέα των λοιπών άμεσων φόρων, όπως είναι, για παράδειγμα, ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, και του τομέα των έμμεσων φόρων οι οποίοι, σε αντίθεση με τον ΦΠΑ, τους τελωνειακούς δασμούς και τους ειδικούς φόρους κατανάλωσης που εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, δεν αποτελούν, όπως τα τρία αυτά είδη έμμεσων φόρων, αντικείμενο συγκεκριμένων ρυθμίσεων της Ένωσης στο πλαίσιο των οποίων μπορεί, κατά περίπτωση, να διασφαλιστεί ειδικότερα η επίτευξη του σκοπού της καταπολέμησης τέτοιων πρακτικών.
- 31 Συναφώς, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 35 των προτάσεών του, μολονότι η μελέτη επιπτώσεων της Επιτροπής, της 21ης Ιουνίου 2017 [SWD(2017) 236 final], η οποία συνοδεύει την πρόταση τροποποίησης της οδηγίας 2011/16 (στο εξής: μελέτη επιπτώσεων), αποδίδει μεγαλύτερη σημασία στους άμεσους φόρους, εντούτοις εκθέτει ότι ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός μπορεί να επηρεάσει κάθε είδους φόρο ή επιβάρυνση. Το γεγονός ότι η μελέτη αυτή αναφέρει ότι η καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού στον τομέα του ΦΠΑ θα μπορούσε να επιτευχθεί καλύτερα στο πλαίσιο της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπερ αντανάκλαται στο γεγονός ότι ο τελευταίος αυτός φόρος βρίσκεται εκτός του καθ' ύλην πεδίου εφαρμογής της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, δεν συνεπάγεται ότι για την καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, όσον αφορά άλλους έμμεσους φόρους, δεν θα μπορούσε να εφαρμοστεί επωφελώς η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών.

- 32 Εξάλλου, όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 28 των προτάσεών του, το πρόγραμμα ΟΟΣΑ/G20 σχετικά με τη διάβρωση της φορολογικής βάσης και τη μετατόπιση των κερδών από το οποίο εμπνεύστηκε ο νομοθέτης της Ένωσης, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 4 της οδηγίας 2018/822, επιβεβαιώνει επίσης ότι ένα καθεστώς υποβολής πληροφοριών όπως αυτό που θεσπίστηκε με την εν λόγω οδηγία μπορούσε να καταλαμβάνει ένα όσο το δυνατόν ευρύτερο σύνολο ειδών φόρων.
- 33 Υπό τις συνθήκες αυτές, τα διάφορα είδη φόρων που υπάγονται στην υποχρέωση υποβολής πληροφοριών την οποία προβλέπει η τροποποιημένη οδηγία 2011/16 εμπίπτουν σε παρόμοιες καταστάσεις υπό το πρίσμα των σκοπών που επιδιώκει η εν λόγω οδηγία στον τομέα της καταπολέμησης του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής στην εσωτερική αγορά, η δε υπαγωγή αυτή, σε τομέα στον οποίο ο νομοθέτης της Ένωσης διαθέτει ευρεία εξουσία εκτίμησης κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που του έχουν ανατεθεί, δεν είναι προδήλως απρόσφορη σε σχέση με τους εν λόγω σκοπούς.
- 34 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, συνάγεται το συμπέρασμα ότι από την εξέταση της πτυχής την οποία αφορά το πρώτο προδικαστικό ερώτημα δεν προέκυψε κανένα στοιχείο ικανό να θίξει το κύρος της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 υπό το πρίσμα των αρχών της ίσης μεταχείρισης και της απαγόρευσης των διακρίσεων καθώς και των άρθρων 20 και 21 του Χάρτη.

Επί του δεύτερου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

- 35 Με το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να εξετάσει το κύρος της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 υπό το πρίσμα της αρχής της ασφάλειας δικαίου, της αρχής της νομιμότητας στις ποινικές διαδικασίες που κατοχυρώνεται στο άρθρο 49, παράγραφος 1, του Χάρτη και του δικαιώματος στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη, καθόσον οι έννοιες της «ρύθμισης» –και, επομένως, οι έννοιες της «διασυννοριακής ρύθμισης», της «ρύθμισης γενικής χρήσης» και της «ρύθμισης ειδικού τύπου»–, του «ενδιαμέσου», του «συμμετέχοντος», της «συνδεδεμένης επιχείρησης» καθώς και ο προσδιορισμός «διασυννοριακή», τα διάφορα «διακριτικά», η «δοκιμή του κυρίου οφέλους» και, τέλος, η αφετηρία της προθεσμίας των 30 ημερών για την εκπλήρωση της υποχρέωσης υποβολής πληροφοριών, που η οδηγία αυτή χρησιμοποιεί και καθορίζει προκειμένου να προσδιοριστεί το πεδίο εφαρμογής και το περιεχόμενο της εν λόγω υποχρέωσης, δεν είναι αρκούντως σαφείς και ακριβείς.
- 36 Η αρχή της ασφάλειας δικαίου επιτάσσει, αφενός, οι κανόνες δικαίου να είναι σαφείς και ακριβείς και, αφετέρου, η εφαρμογή τους να μπορεί να προβλεφθεί από τους πολίτες, ιδίως όταν οι κανόνες αυτοί ενδέχεται να έχουν δυσμενείς συνέπειες. Η εν λόγω αρχή απαιτεί, μεταξύ άλλων, να παρέχει η κανονιστική ρύθμιση τη δυνατότητα στους ενδιαφερομένους να γνωρίζουν με ακρίβεια την έκταση των υποχρεώσεων που τους επιβάλλει και να είναι οι τελευταίοι σε θέση να γνωρίζουν σαφώς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους και να λαμβάνουν ως εκ τούτου τα μέτρα τους (απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2022, Ουγγαρία κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου, C-156/21, EU:C:2022:97, σκέψη 223 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 37 Πλην όμως, οι ως άνω απαιτήσεις δεν μπορούν να νοούνται ως μη επιτρέπουσες τη χρήση, στο πλαίσιο θεσπιζόμενου κανόνα, αφηρημένων νομικών εννοιών από τον νομοθέτη της Ένωσης, ούτε ως επιβάλλουσες υποχρέωση σύμφωνα με την οποία ο κανόνας ο οποίος χρησιμοποιεί μια αφηρημένη νομική έννοια πρέπει να αναφέρει τις διάφορες συγκεκριμένες περιπτώσεις στις οποίες είναι δυνατή η εφαρμογή του, καθόσον ο νομοθέτης δεν είναι σε

θέση να καθορίσει εκ των προτέρων όλες αυτές τις περιπτώσεις (απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2022, Ουγγαρία κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου, C-156/21, EU:C:2022:97, σκέψη 224 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 38 Ως προς την αρχή της νομιμότητας στις ποινικές διαδικασίες, επισημαίνεται ότι, μολονότι η ίδια η τροποποιημένη οδηγία 2011/16 δεν καθορίζει καμία κύρωση για την παράβαση της υποχρέωσης υποβολής πληροφοριών, το άρθρο 25α της οδηγίας προβλέπει συναφώς ότι τα κράτη μέλη πρέπει να καθορίζουν αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές κυρώσεις, δηλαδή κυρώσεις που μπορούν να έχουν ποινικό χαρακτήρα, το δε αιτούν δικαστήριο αναφέρει εξάλλου ότι τούτο ισχύει όσον αφορά τις κυρώσεις που προβλέπει το βελγικό δίκαιο. Στο μέτρο αυτό, τυχόν έλλειψη σαφήνειας ή ακρίβειας ως προς τις έννοιες και τις προθεσμίες στις οποίες αναφέρονται το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, έννοιες και προθεσμίες που καθορίζουν τις συμπεριφορές τις οποίες οι ενδιαφερόμενοι πολίτες οφείλουν να τηρούν επί ποινή επιβολής των ανωτέρω κυρώσεων, ενδέχεται να θίξει την αρχή της νομιμότητας στις ποινικές διαδικασίες.
- 39 Πράγματι, η εν λόγω αρχή, η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 49, παράγραφος 1, του Χάρτη και η οποία αποτελεί ειδική έκφραση της γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου, συνεπάγεται, μεταξύ άλλων, ότι ο νόμος πρέπει να καθορίζει σαφώς τις αξιόποινες πράξεις και τις ποινές που τις κολάζουν [απόφαση της 8ης Μαρτίου 2022, Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Άμεσο αποτέλεσμα), C-205/20, EU:C:2022:168, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 40 Η νομιμότητα στις ποινικές διαδικασίες τηρείται όταν ο πολίτης έχει τη δυνατότητα να γνωρίζει, με βάση το γράμμα της οικείας διάταξης και, εν ανάγκη, με τη βοήθεια της ερμηνείας που δίδεται στη διάταξη αυτή από τα δικαστήρια, ποιες πράξεις και παραλείψεις συνεπάγονται την ποινική ευθύνη του (απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 2017, M.A.S. και M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, σκέψη 56 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 41 Εξάλλου, υπενθυμίζεται ότι η αρχή «ουδέν έγκλημα, ουδεμία ποινή χωρίς νόμο» περιλαμβάνεται στις κοινές συνταγματικές παραδόσεις των κρατών μελών και κατοχυρώθηκε με διάφορες διεθνείς συνθήκες, μεταξύ άλλων με το άρθρο 7, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ. Από τις επεξηγήσεις σχετικά με τον Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων (ΕΕ 2007, C 303, σ. 17) προκύπτει ότι, σύμφωνα με το άρθρο 52, παράγραφος 3, του Χάρτη, το δικαίωμα που διασφαλίζεται με το άρθρο 49 του Χάρτη έχει την ίδια έννοια και εμβέλεια με το αντίστοιχο δικαίωμα που διασφαλίζεται με την ΕΣΔΑ (απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 2017, M.A.S. και M.B., C-42/17, EU:C:2017:936, σκέψεις 53 και 54).
- 42 Συναφώς, από τη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (στο εξής: ΕΔΔΑ) σχετικά με το άρθρο 7 της ΕΣΔΑ προκύπτει ότι, λόγω του κατ' ανάγκην γενικού χαρακτήρα των νομοθετικών πράξεων, το γράμμα τους δεν μπορεί να χαρακτηρίζεται από απόλυτη ακρίβεια. Εξ αυτού προκύπτει, μεταξύ άλλων, ότι, καίτοι η επιλογή του νομοτεχνικού μέσου της παραπομπής σε γενικές κατηγορίες αντί εξαντλητικών καταλόγων αφήνει, συχνά, κενά όσον αφορά τα όρια του ορισμού, εντούτοις οι αμφιβολίες αυτές σε σχέση με οριακές περιπτώσεις δεν αρκούν, αυτές καθαυτές, προκειμένου μια διάταξη να θεωρηθεί αντίθετη προς το άρθρο 7 της ανωτέρω Σύμβασης, υπό την προϋπόθεση ότι η εν λόγω διάταξη αποδεικνύεται αρκούντως σαφής στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων (πρβλ., μεταξύ άλλων, απόφαση του ΕΔΔΑ της 15ης Νοεμβρίου 1996, *Cantoni κατά Γαλλίας*, CE:ECHR:1996:1115JUD001786291, § 31 και 32).
- 43 Ομοίως, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η αρχή του σαφούς γράμματος του εφαρμοστέου νόμου δεν μπορεί να ερμηνευθεί ως απαγορεύουσα τη σταδιακή διασαφήνιση των κανόνων της ποινικής ευθύνης με νομολογιακή ερμηνεία, υπό την

προϋπόθεση ότι το αποτέλεσμα της ερμηνείας αυτής μπορεί ευλόγως να προβλεφθεί (απόφαση της 28ης Μαρτίου 2017, Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, σκέψη 167 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 44 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, το γεγονός ότι μια ρύθμιση αναφέρεται σε ευρείες έννοιες οι οποίες πρέπει σταδιακά να αποσαφηνιστούν δεν εμποδίζει, κατ' αρχήν, να θεωρηθεί ότι η εν λόγω ρύθμιση προβλέπει σαφείς και ακριβείς κανόνες που παρέχουν στον πολίτη τη δυνατότητα να προβλέψει ποιες πράξεις και παραλείψεις μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο κυρώσεων ποινικής φύσεως (πρβλ. απόφαση της 5ης Μαΐου 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, σκέψη 42). Συναφώς, αυτό που έχει σημασία είναι αν η τυχόν αμφισημία ή αοριστία των εν λόγω εννοιών μπορεί να αρθεί με προσφυγή στις συνήθεις μεθόδους ερμηνείας του δικαίου. Επιπλέον, όταν οι ανωτέρω έννοιες αντιστοιχούν σε εκείνες που χρησιμοποιούνται στις σχετικές διεθνείς συμβάσεις και πρακτικές, οι εν λόγω συμβάσεις και πρακτικές μπορούν να παράσχουν πρόσθετες ενδείξεις στο δικαστήριο που είναι επιφορτισμένο με την ερμηνεία αυτή [πρβλ. απόφαση της 25ης Νοεμβρίου 2021, État luxembourgeois (Πληροφορίες για μια ομάδα φορολογουμένων), C-437/19, EU:C:2021:953, σκέψεις 69 έως 71].
- 45 Τέλος, το Δικαστήριο έχει υπογραμμίσει ότι ο απαιτούμενος βαθμός προβλεψιμότητας εξαρτάται εν πολλοίς από το περιεχόμενο του νομοθετήματος για το οποίο πρόκειται, από τον τομέα τον οποίο καλύπτει, καθώς και από τον αριθμό και την ιδιότητα των αποδεκτών του. Η προβλεψιμότητα του νόμου δεν εμποδίζει το ενδιαφερόμενο πρόσωπο να προσφύγει σε συμβουλές ειδικών προκειμένου να αξιολογήσει, όσο τούτο είναι ευλόγως δυνατό με βάση τις συγκεκριμένες περιστάσεις, τις συνέπειες που μπορούν να προκύψουν από μια συγκεκριμένη πράξη. Τούτο δε ισχύει ιδίως όσον αφορά τους επαγγελματίες, οι οποίοι είναι συνηθισμένοι να πρέπει να επιδεικνύουν μεγάλη σύνεση κατά την άσκηση του επαγγέλματός τους. Για τον λόγο αυτόν, μπορεί να αναμένεται από αυτούς να επιδεικνύουν ιδιαίτερη μέριμνα για την αξιολόγηση των κινδύνων τους οποίους ενέχει μια τέτοια δραστηριότητα (απόφαση της 5ης Μαΐου 2022, BV, C-570/20, EU:C:2022:348, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 46 Υπό το πρίσμα αυτών ακριβώς των σκέψεων πρέπει να εξεταστούν οι έννοιες που διαλαμβάνονται στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα.
- 47 Κατά πρώτον, όσον αφορά την έννοια της «ρύθμισης», δεν δίδεται ειδικός ορισμός της με το άρθρο 3 της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, το οποίο φέρει τον τίτλο «Ορισμοί». Η έννοια αυτή χρησιμοποιείται στην εν λόγω οδηγία είτε μόνη της είτε μαζί με άλλους όρους για τον σχηματισμό των εκφράσεων «διασυνοριακή ρύθμιση», «δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση», «ρύθμιση γενικής χρήσης» και «ρύθμιση ειδικού τύπου». Ο όρος «ρύθμιση» χρησιμοποιείται επίσης στο παράρτημα IV σε φράσεις όπως ρύθμιση «που έχει ως αποτέλεσμα τη μετατροπή εισοδημάτων σε κεφάλαιο, δωρεές ή άλλες κατηγορίες εισοδημάτων τα οποία φορολογούνται σε χαμηλότερο επίπεδο ή απαλλάσσονται από τη φορολογία», ρύθμιση «που περιλαμβάνει συναλλαγές κυκλικού χαρακτήρα [...]» ή, ακόμη, στη φράση «όταν ο ενδιαμέσος δικαιούται να λάβει αμοιβή [...] για τη ρύθμιση και η εν λόγω αμοιβή καθορίζεται σε σχέση με το ποσό του φορολογικού πλεονεκτήματος που προκύπτει από τη ρύθμιση». Τέλος, στο άρθρο 3, σημείο 18, της οδηγίας αναφέρεται ότι ως «ρύθμιση» νοείται επίσης μια σειρά ρυθμίσεων και ότι μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.
- 48 Εξάλλου, στην αιτιολογική σκέψη 2 της οδηγίας 2018/822 εκτίθεται ότι «[τ]α κράτη μέλη δυσκολεύονται διαρκώς περισσότερο να προστατεύσουν τις εθνικές φορολογικές βάσεις τους από τη διάβρωση, καθώς οι δομές φορολογικού σχεδιασμού έχουν εξελιχθεί και έχουν καταστεί ιδιαίτερα πολύπλοκες, επωφελούμενες συχνά από την αυξημένη κινητικότητα

κεφαλαίων και προσώπων στην εσωτερική αγορά», και αναφέρεται ότι «[ο]ι δομές αυτές αποτελούνται συνήθως από ρυθμίσεις που αναπτύσσονται μεταξύ διαφόρων φορολογικών δικαιοδοσιών και μεταφέρουν τα φορολογητέα κέρδη σε ευνοϊκότερα φορολογικά καθεστώτα ή έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση της συνολικής φορολογικής εισφοράς των φορολογουμένων».

- 49 Από τα προεκτεθέντα συνάγεται ότι ο όρος «ρύθμιση» πρέπει να νοηθεί υπό τη συνήθη σημασία του ως μηχανισμού, πράξης, δομής, διευθέτησης, που έχει ως αντικείμενο, στο πλαίσιο της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, την υλοποίηση φορολογικού σχεδιασμού. Λαμβανομένης υπόψη της μεγάλης ποικιλίας και της πολυπλοκότητας των πιθανών δομών φορολογικού σχεδιασμού, οι οποίες επισημαίνονται στην αιτιολογική σκέψη 2 της οδηγίας 2018/822, δεν μπορεί να αποκλειστεί, όπως αναφέρεται κατ' ουσίαν στο άρθρο 3, σημείο 18, τελευταία περίοδος, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, το ενδεχόμενο μια ρύθμιση να αποτελείται η ίδια από περισσότερες ρυθμίσεις. Τούτο μπορεί να συμβαίνει στην περίπτωση ρύθμισης που περιλαμβάνει τη συντονισμένη εφαρμογή, ιδίως σε διαφορετικά κράτη μέλη ή βάσει κλιμακωτού χρονοδιαγράμματος, διακριτών νομικών και φορολογικών μηχανισμών οι οποίοι δεν αποτελούν απλώς στάδια ή μέρη της ρύθμισης αυτής, αλλά επιδιώκουν ήδη, μεμονωμένα και χωριστά ο ένας από τον άλλο, την υλοποίηση φορολογικών σχεδιασμών, και οι οποίοι, συνδυαζόμενοι μεταξύ τους, επιδιώκουν την υλοποίηση ενός συνολικού φορολογικού σχεδιασμού.
- 50 Πρέπει να προστεθεί ότι η συνεκτίμηση των πρακτικών φορολογικού σχεδιασμού μέσω της γενικής έννοιας της «ρύθμισης» αποτελεί εδραιωμένο τρόπο προσέγγισης, όπως αντανakλούν, ιδίως, οι πρότυποι κανόνες για την υποχρεωτική υποβολή πληροφοριών σχετικά με τις ρυθμίσεις αποφυγής του κοινού προτύπου αναφοράς (ΚΠΑ) και με τις αδιαφανείς εξωχώριες δομές του ΟΟΣΑ (2018) (στο εξής: πρότυποι κανόνες του ΟΟΣΑ), οι οποίοι καταρτίστηκαν βάσει των ορθών πρακτικών που συνιστώνται με την έκθεση για τη δράση 12 του προγράμματος BEPS και στους οποίους αναφέρεται ο νομοθέτης της Ένωσης στο τέλος της αιτιολογικής σκέψης 4 της οδηγίας 2018/822. Στο σημείο 23 των σχολίων που περιέχονται στους πρότυπους κανόνες του ΟΟΣΑ διευκρινίζεται ότι ο όρος «ρύθμιση» αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του ορισμού της «[ρ]ύθμισης αποφυγής του ΚΠΑ» και ότι ο ορισμός αυτός προορίζεται να είναι αρκούντως ευρύς και ισχυρός ώστε να καλύπτει κάθε ρύθμιση, σχέδιο ή μηχανισμό, καθώς και όλα τα στάδια και τις συναλλαγές που αποτελούν μέρος της ρύθμισης ή μέσω των οποίων η εν λόγω ρύθμιση παράγει αποτελέσματα.
- 51 Η OBFG φρονεί ότι, δεδομένου ότι η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών αφορά κάθε «δηλωτέα ρύθμιση», το γεγονός ότι μια τέτοια ρύθμιση μπορεί να αποτελείται από σειρά ρυθμίσεων ενδέχεται να δημιουργήσει αβεβαιότητα ως προς την έκταση των συγκεκριμένων υποχρεώσεων υποβολής πληροφοριών που πρέπει να τηρηθούν.
- 52 Συναφώς, από το άρθρο 8αβ της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 προκύπτει ότι η επίμαχη υποχρέωση αφορά, κατ' αρχήν, κάθε «δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση», δηλαδή, σύμφωνα με το άρθρο 3, σημείο 19, της οδηγίας, κάθε διασυνοριακή ρύθμιση που διαθέτει τουλάχιστον ένα από τα διακριτικά του παραρτήματος IV, τα οποία συνιστούν ένδειξη δυνητικού κινδύνου φοροαποφυγής, κατά το άρθρο 3, σημείο 20, της ίδιας οδηγίας. Στο πλαίσιο αυτό, μόνον εάν και στο μέτρο που μια ρύθμιση αποτελείται η ίδια από μηχανισμούς οι οποίοι δεν συνιστούν απλώς στάδια ή μέρη της αλλά επιδιώκουν ήδη, μεμονωμένα και χωριστά ο ένας από τον άλλο, την υλοποίηση φορολογικών σχεδιασμών και οι οποίοι αποτελούν ήδη «δηλωτέες διασυνοριακές ρυθμίσεις», δηλαδή ρυθμίσεις οι οποίες, καθεμιά χωριστά και μεμονωμένα, ενέχουν «δυνητικό κίνδυνο φοροαποφυγής», η εν λόγω υποχρέωση υποβολής πληροφοριών εφαρμόζεται για καθεμιά από τις ανωτέρω ρυθμίσεις, πέραν του ότι εφαρμόζεται, εν ευθέτω χρόνω, και για τη συνολική ρύθμιση την οποία αυτές συνθέτουν. Αντιθέτως, όταν μια «δηλωτέα ρύθμιση» αποτελείται από μηχανισμούς που δεν

- ανταποκρίνονται στα ανωτέρω χαρακτηριστικά, η ίδια υποχρέωση υφίσταται μόνον ως προς τη ρύθμιση αυτή και δεν γεννάται παρά μόνον κατά την ημερομηνία κατά την οποία η εν λόγω ρύθμιση πληροί μία από τις χρονικές προϋποθέσεις του άρθρου 8αβ, παράγραφος 1, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16.
- 53 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων και δεδομένης της νομολογίας που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 36 έως 45 της παρούσας απόφασης, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η έννοια της «ρύθμισης» είναι αρκούντως σαφής και ακριβής υπό το πρίσμα των απαιτήσεων που απορρέουν από τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της νομιμότητας στις ποινικές διαδικασίες.
- 54 Κατά δεύτερον, όσον αφορά τις έννοιες της «διασυνοριακής ρύθμισης», της «ρύθμισης γενικής χρήσης» και της «ρύθμισης ειδικού τύπου», αυτές ορίζονται στο άρθρο 3, σημεία 18, 24 και 25 αντίστοιχα, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16.
- 55 Ο χαρακτηρισμός «διασυνοριακή ρύθμιση» προσδιορίζεται κατ' ουσίαν, στο άρθρο 3, σημείο 18, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, με βάση τη φορολογική κατοικία του ή των συμμετεχόντων σε μια τέτοια ρύθμιση, τον τόπο άσκησης της δραστηριότητας του ή των εν λόγω συμμετεχόντων ή, ακόμη, τις συνέπειες που μπορεί να έχει η ρύθμιση αυτή στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών ή στον προσδιορισμό των πραγματικών δικαιούχων της ρύθμισης.
- 56 Πρώτον, ως προς τις έννοιες της «φορολογικής κατοικίας» και του «τόπου άσκησης της δραστηριότητας», επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι έννοιες αυτές δεν παρουσιάζουν ιδιαίτερη δυσκολία κατανόησης.
- 57 Όσον αφορά, δεύτερον, την έννοια του «συμμετέχοντος στη ρύθμιση», μολονότι αυτή δεν ορίζεται ειδικώς στην τροποποιημένη οδηγία 2011/16, εντούτοις γίνεται εύκολα κατανοητή ως καλύπτουσα τον «ενδιαφερόμενο φορολογούμενο», κατά το άρθρο 3, σημείο 22, της οδηγίας, και ως μη καλύπτουσα *a priori* τον «ενδιάμεσο», κατά την έννοια του άρθρου 3, σημείο 21, της οδηγίας, με την επιφύλαξη, ωστόσο, του ενδεχομένου ο ενδιάμεσος αυτός, πέραν της διενέργειας των πράξεων που μνημονεύονται στο εν λόγω σημείο 21, να συμμετέχει ενεργά στη ρύθμιση ως ενδιαφερόμενος φορολογούμενος.
- 58 Τρίτον, όσον αφορά την εκτίμηση των «συνεπειών στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών ή στον προσδιορισμό των πραγματικών δικαιούχων» τις οποίες μπορεί να έχει μια ρύθμιση, η εν λόγω εκτίμηση διευκρινίζεται επαρκώς στο παράρτημα IV, καθόσον αυτό αφορά, υπό την κατηγορία Δ, τα ειδικά διακριτικά σχετικά με την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών και τους πραγματικούς δικαιούχους. Η κατηγορία Δ περιλαμβάνει, στις παραγράφους 1 και 2, καταλόγους διαφόρων τρόπων οργάνωσης ή λειτουργίας μέσω των οποίων μια ρύθμιση μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την υπονόμηση της υποχρέωσης υποβολής πληροφοριών ή, ακόμη, την απόκρυψη, με χρήση μη διαφανών αλυσίδων κυριότητας, της ταυτότητας των πραγματικών δικαιούχων των εν λόγω τρόπων οργάνωσης ή λειτουργίας.
- 59 Από τις ανωτέρω σκέψεις συνάγεται ότι, κατόπιν εξέτασης των διατάξεων της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 και λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας που μνημονεύεται στις σκέψεις 36 έως 45 της παρούσας απόφασης, η έννοια της «διασυνοριακής ρύθμισης», στις διάφορες πτυχές της, είναι αρκούντως σαφής και ακριβής υπό το πρίσμα των απαιτήσεων που απορρέουν από τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της νομιμότητας στις ποινικές διαδικασίες.
- 60 Το ίδιο ισχύει και για τις –αλληλοαποκλειόμενες– έννοιες της «ρύθμισης γενικής χρήσης» και της «ρύθμισης ειδικού τύπου», εκ των οποίων η πρώτη αντιστοιχεί σε διασυνοριακή

ρύθμιση η οποία έχει καταρτιστεί, έχει διατεθεί στην αγορά, είναι έτοιμη για εφαρμογή ή καθίσταται διαθέσιμη προς εφαρμογή χωρίς να απαιτείται ουσιαστική εξατομίκευσή της, ενώ η δεύτερη ορίζεται ως οποιαδήποτε διασυνοριακή ρύθμιση η οποία δεν είναι ρύθμιση γενικής χρήσης. Πράγματι, όσον αφορά, ειδικότερα, τη λέξη «ουσιαστική», επισημαίνεται ότι αυτή αποσαφηνίζεται από το διακριτικό Α.3 του παραρτήματος IV, από το οποίο προκύπτει, κατ' ουσίαν, ότι μια ρύθμιση που δεν χρειάζεται να εξειδικεύεται ουσιαδώς προκειμένου να εφαρμοστεί είναι ρύθμιση η οποία περιέχει ουσιαστικά τυποποιημένη τεκμηρίωση και/ή δομή και μπορεί να τεθεί στη διάθεση πλειόνων φορολογουμένων.

- 61 Κατά τρίτον, ως «ενδιάμεσος» ορίζεται, κατά το πρώτο εδάφιο του άρθρου 3, σημείο 21, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, «κάθε πρόσωπο που καταρτίζει, διαθέτει στην αγορά, οργανώνει ή διαχειρίζεται την εφαρμογή μιας δηλωτέας διασυνοριακής ρύθμισης» και επίσης, κατά το δεύτερο εδάφιο της εν λόγω διάταξης, «κάθε πρόσωπο το οποίο, λαμβανομένων υπόψη όλων των σχετικών γεγονότων και περιστάσεων και βάσει των διαθέσιμων πληροφοριών και της συναφούς εμπειρογνωσίας και αντίληψης που απαιτούνται για την παροχή τέτοιων υπηρεσιών, γνωρίζει ή μπορεί ευλόγως να υποτεθεί ότι γνωρίζει ότι έχει αναλάβει να παρέχει, απευθείας ή μέσω άλλων προσώπων, βοήθεια, συνδρομή ή συμβουλές σχετικά με την κατάρτιση, τη διάθεση στην αγορά, την οργάνωση ή τη διαχείριση της εφαρμογής μιας δηλωτέας διασυνοριακής ρύθμισης».
- 62 Η ίδια διάταξη προσθέτει ότι, για να εμπίπτει στην κατηγορία του ενδιάμεσου, ένα πρόσωπο πρέπει να πληροί επιπροσθέτως τουλάχιστον μία από τις ακόλουθες τέσσερις προϋποθέσεις, οι οποίες αφορούν την ύπαρξη δεσμού με το έδαφος των κρατών μελών, δηλαδή πρέπει να έχει τη φορολογική του κατοικία σε κράτος μέλος, να διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση σε κράτος μέλος μέσω της οποίας να παρέχονται οι υπηρεσίες που άπτονται της διασυνοριακής ρύθμισης, να έχει συσταθεί σε κράτος μέλος ή να διέπεται από τους νόμους κράτους μέλους, ή να έχει εγγραφεί σε επαγγελματική ένωση που σχετίζεται με την παροχή νομικών, φορολογικών ή συμβουλευτικών υπηρεσιών σε κράτος μέλος.
- 63 Από την αίτηση προδικαστικής απόφασης προκύπτει ότι οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου αφορούν κυρίως την έννοια του «ενδιάμεσου» κατά το μέρος που αυτή καλύπτει, στο άρθρο 3, σημείο 21, δεύτερο εδάφιο, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, τα πρόσωπα τα οποία είναι, κατ' ουσίαν, απλώς βοηθοί ενδιάμεσοι ή, σύμφωνα με τους πρότυπους κανόνες του ΟΟΣΑ, «[π]άροχοι υπηρεσιών», δεδομένου ότι αναλαμβάνουν απλώς να παρέχουν «βοήθεια, συνδρομή ή συμβουλές» (στο εξής: βοηθοί ενδιάμεσοι), κατ' αντιδιαστολή προς τα μνημονευόμενα στο άρθρο 3, σημείο 21, πρώτο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας πρόσωπα, τα οποία καταρτίζουν, διαθέτουν στην αγορά, οργανώνουν ή διαχειρίζονται την εφαρμογή της διασυνοριακής ρύθμισης (στο εξής: κύριοι ενδιάμεσοι) και τα οποία χαρακτηρίζονται στους εν λόγω πρότυπους κανόνες ως «[φ]ορείς υλοποίησης» της ρύθμισης.
- 64 Διαπιστώνεται όμως, στο πλαίσιο αυτό, ότι το άρθρο 3, σημείο 21, δεύτερο εδάφιο, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, του οποίου το περιεχόμενο υπομνήσθηκε στη σκέψη 61 της παρούσας απόφασης, είναι διατυπωμένο με τρόπο ο οποίος, λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας που παρατέθηκε στις σκέψεις 36 έως 45 της παρούσας απόφασης, δεν στερείται της αναγκαίας ακρίβειας ώστε να παρέχεται στους ενδιαφερόμενους φορείς η δυνατότητα να προσδιορίσουν αν εμπίπτουν ή όχι στην κατηγορία των προσώπων που υπόκεινται στην υποχρέωση υποβολής πληροφοριών. Ειδικότερα, τούτο ισχύει ως προς την έννοια του προσώπου που «έχει αναλάβει να παρέχει, απευθείας ή μέσω άλλων προσώπων, βοήθεια, συνδρομή ή συμβουλές», η οποία έχει κεντρική σημασία για τον προσδιορισμό αυτόν.
- 65 Κατά τέταρτον, η έννοια της «συνδεδεμένης επιχείρησης» ορίζεται στο άρθρο 3, σημείο 23, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, το οποίο προβλέπει ότι, για τους σκοπούς του

άρθρου 8αβ της εν λόγω οδηγίας, ως συνδεδεμένη επιχείρηση νοείται πρόσωπο που έχει σχέσεις με άλλο πρόσωπο με έναν από τους διάφορους εκτιθέμενους στο άρθρο 3, σημείο 23, τρόπους, όταν, υπό ορισμένους όρους και προϋποθέσεις, το πρώτο πρόσωπο συμμετέχει στη διαχείριση του άλλου προσώπου, στον έλεγχό του, στο κεφάλαιό του ή στα κέρδη του. Η εν λόγω διάταξη προβλέπει επίσης, μεταξύ άλλων, ότι, εάν περισσότερα του ενός πρόσωπα συμμετέχουν από κοινού στη διαχείριση, στον έλεγχο, στο κεφάλαιο ή στα κέρδη ενός ή περισσότερων άλλων προσώπων, τα κατ' αυτόν τον τρόπο συμμετέχοντα πρόσωπα λογίζονται ως συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Εκθέτει, επιπλέον, τον τρόπο με τον οποίο λαμβάνονται υπόψη οι έμμεσες συμμετοχές και διευκρινίζει ότι ο/η σύζυγος και οι άμεσοι ανιόντες και κατιόντες φυσικού προσώπου θεωρείται ότι συναποτελούν με αυτό ένα και μοναδικό πρόσωπο.

- 66 Λαμβανομένης, όμως, υπόψη της νομολογίας που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 36 έως 45 της παρούσας απόφασης, μια τέτοια διάταξη, μολονότι διατυπωμένη με γενικούς όρους, πληροί προδήλως τις απαιτήσεις σαφήνειας και ακρίβειας που απορρέουν από τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της νομιμότητας στις ποινικές διαδικασίες. Συναφώς, επισημαίνεται ότι τα σχόλια που διατύπωσε η OBFG στις παρατηρήσεις της σχετικά με τον ορισμό αυτόν δεν αφορούν τόσο ενδεχόμενη έλλειψη σαφήνειας της εν λόγω διάταξης όσο το εύρος της.
- 67 Κατά πέμπτον, όσον αφορά τα διακριτικά που περιλαμβάνονται στο παράρτημα IV, η αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας 2018/822 αναφέρει, εν συνόψει, ότι, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός καθίσταται πολυπλοκότερος και προσαρμόζεται διαρκώς στα προστατευτικά αντίμετρα που λαμβάνουν οι φορολογικές αρχές, είναι αποτελεσματικότερο να επιχειρηθεί ο εντοπισμός των δυνητικά επιθετικών φορολογικών ρυθμίσεων μέσω της σύνταξης καταλόγου με τα χαρακτηριστικά και τα στοιχεία που συνιστούν «διακριτικά» των ρυθμίσεων αυτών, παρά μέσω της διατύπωσης ορισμού για την έννοια του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού.
- 68 Το άρθρο 3, σημείο 20, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 ορίζει ως διακριτικό ένα «χαρακτηριστικό ή γνώρισμα μιας [διασυνοριακής] ρύθμισης το οποίο συνιστά ένδειξη δυνητικού κινδύνου φοροαποφυγής, με βάση τον κατάλογο του Παραρτήματος IV».
- 69 Τα διακριτικά που ορίζονται στο εν λόγω παράρτημα κατανέμονται σε διάφορες κατηγορίες, ήτοι στα «γενικά διακριτικά που συνδέονται με τη δοκιμή του κυρίου οφέλους», τα οποία περιλαμβάνονται στην κατηγορία Α, στα «ειδικά» διακριτικά, εκ των οποίων τα πρώτα συνδέονται με τη «δοκιμή του κυρίου οφέλους» και περιλαμβάνονται στην κατηγορία Β, τα δεύτερα συνδέονται με «διασυνοριακές συναλλαγές» και περιλαμβάνονται στην κατηγορία Γ, τα τρίτα αφορούν την «αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών και τους πραγματικούς δικαιούχους» και περιλαμβάνονται στην κατηγορία Δ και τα τέταρτα αφορούν την «ενδοομιλική τιμολόγηση» και περιλαμβάνονται στην κατηγορία Ε.
- 70 Ενώ η παρουσία ορισμένων διακριτικών σε διασυνοριακή ρύθμιση αρκεί για να διαπιστωθεί ότι η εν λόγω ρύθμιση ενέχει δυνητικό κίνδυνο φοροαποφυγής, άλλα διακριτικά, δηλαδή εκείνα των κατηγοριών Α και Β και της κατηγορίας Γ, παράγραφος 1, στοιχείο β', σημείο i, και στοιχεία γ' και δ', μπορούν να λαμβάνονται υπόψη μόνον όταν πληρούν τη «δοκιμή του κυρίου οφέλους», όπως ορίζεται στο μέρος I του παραρτήματος IV. Η δοκιμή αυτή πληρούται όταν «μπορεί να αποδειχθεί ότι το κύριο όφελος ή ένα από τα κύρια οφέλη που μπορεί κάποιος να αναμένει ευλόγως από μια ρύθμιση, λαμβανομένων υπόψη όλων των σχετικών γεγονότων και περιστάσεων, συνίσταται στην απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος».
- 71 Επιβάλλεται, όμως, η διαπίστωση ότι τα διακριτικά που ορίζονται κατ' αυτόν τον τρόπο στο παράρτημα IV αφορούν ειδικά και συγκεκριμένα χαρακτηριστικά φορολογικών ρυθμίσεων

τα οποία οι ενδιαμέσοι, κατά την έννοια της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, οι οποίοι είναι κατά κανόνα ειδικοί σε θέματα φορολογίας, ή ενδεχομένως, εάν δεν υπάρχει ενδιαμέσος, οι φορολογούμενοι που καταρτίζουν οι ίδιοι διασυννοριακές ρυθμίσεις φορολογικού σχεδιασμού, είναι σε θέση να εντοπίσουν χωρίς υπερβολική δυσκολία.

- 72 Επιπλέον, οι ορισμοί των διακριτικών που περιέχονται στο παράρτημα IV μπορούν να συνδεθούν με τις λεπτομερείς αναλύσεις που περιέχονται στην έκθεση για τη δράση 12 του προγράμματος BEPS και στη μελέτη επιπτώσεων.
- 73 Εξάλλου, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 88 των προτάσεών του, μολονότι είναι αληθές ότι από την ποικιλία και το περιεχόμενο των διακριτικών συνάγεται ότι αυτά καλύπτουν ένα ετερογενές σύνολο ρυθμίσεων, το γεγονός αυτό δεν είναι ικανό να καταστήσει την εφαρμογή της υποχρέωσης υποβολής πληροφοριών μη προβλέψιμη για τα πρόσωπα που υπόκεινται στην εν λόγω υποχρέωση.
- 74 Όσον αφορά τον ισχυρισμό της OBFG ότι η δοκιμή του κυρίου οφέλους αποτελεί υποκειμενικό κριτήριο, επισημαίνεται ότι η δοκιμή αυτή παραπέμπει στο όφελος το οποίο «μπορεί κάποιος να αναμένει ευλόγως από [την εν λόγω] ρύθμιση, λαμβανομένων υπόψη όλων των σχετικών γεγονότων και περιστάσεων». Δεν είναι ιδιαίτερα δύσκολο για τον ενδιαμέσο και, εάν δεν υπάρχει ενδιαμέσος που να υπέχει υποχρέωση υποβολής πληροφοριών, για τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο να αποφανθεί επί του ζητήματος αν το κύριο όφελος ή ένα από τα κύρια οφέλη που μπορούν ευλόγως να αναμένονται από τη ρύθμιση την οποία καταρτίζουν και/ή χρησιμοποιούν είναι φορολογικής φύσεως. Συναφώς, η έκθεση για τη δράση 12 του προγράμματος BEPS αναφέρει ότι η δοκιμή του κυρίου φορολογικού οφέλους συγκρίνει το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος με όλα τα άλλα πλεονεκτήματα που ενδέχεται να προκύψουν από την πράξη και παρουσιάζει ενδιαφέρον διότι βασίζεται σε αντικειμενική αξιολόγηση των φορολογικών πλεονεκτημάτων.
- 75 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων και δεδομένης της νομολογίας που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 36 έως 45 της παρούσας απόφασης, πρέπει να γίνει δεκτό ότι τα διακριτικά που ορίζονται στο παράρτημα IV είναι αρκούντως σαφή και ακριβή υπό το πρίσμα των απαιτήσεων που απορρέουν από τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της νομιμότητας στις ποινικές διαδικασίες.
- 76 Καθ' έκτον, το άρθρο 8αβ, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 ορίζει ως αφετηρία της προθεσμίας των 30 ημερών που τάσσεται στους ενδιαμέσους για την εκπλήρωση της υποχρέωσης υποβολής πληροφοριών την επομένη της ημερομηνίας κατά την οποία η δηλωτέα διασυννοριακή ρύθμιση καθίσταται διαθέσιμη προς εφαρμογή ή την επομένη της ημερομηνίας κατά την οποία η εν λόγω ρύθμιση είναι έτοιμη για εφαρμογή ή το χρονικό σημείο ολοκλήρωσης του πρώτου σταδίου της εφαρμογής της ίδιας ρύθμισης, όποιο συμβεί πρώτο.
- 77 Το άρθρο 8αβ, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας αυτής ορίζει, επιπλέον, ότι, «[μ]ε την επιφύλαξη του πρώτου εδαφίου, οι ενδιαμέσοι που αναφέρονται στο δεύτερο εδάφιο του άρθρου 3 [σημείο] 21 υποχρεούνται επίσης να υποβάλλουν πληροφορίες εντός 30 ημερών υπολογιζόμενων από την επομένη της ημέρας κατά την οποία παρέσχον, άμεσα ή μέσω άλλων προσώπων, βοήθεια, συνδρομή ή συμβουλές».
- 78 Τέλος, όταν την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών υπέχει ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος, ελλείψει ενδιαμέσου που να υπέχει την υποχρέωση αυτή, το άρθρο 8αβ, παράγραφος 7, της οδηγίας ορίζει κατ' ουσίαν, με όρους παρεμφερείς με εκείνους που χρησιμοποιούνται για τους κύριους ενδιαμέσους, ότι η προθεσμία των 30 ημερών αρχίζει

την επομένη της ημέρας κατά την οποία η ρύθμιση κατέστη διαθέσιμη για εφαρμογή στον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο, ή κατά την οποία η ρύθμιση είναι έτοιμη για εφαρμογή από τον φορολογούμενο αυτόν, ή κατά την οποία ολοκληρώθηκε το πρώτο στάδιο της εφαρμογής της όσον αφορά τον εν λόγω φορολογούμενο, ό,τι από αυτά συμβεί πρώτο.

- 79 Η λογική της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 και η λογική της υποχρέωσης υποβολής πληροφοριών την οποία επιβάλλει η οδηγία απαιτούν να καθοριστεί το χρονικό σημείο κατά το οποίο γεννάται η υποχρέωση αυτή. Η εφαρμογή της δηλωτέας ρύθμισης ή, ακόμη, η παροχή βοήθειας, συνδρομής ή συμβουλών αποτελούν, όπως προκύπτει από τις διατάξεις που μνημονεύθηκαν στις σκέψεις 76 έως 78 της παρούσας απόφασης, τα γεγονότα που επιλέγει ο νομοθέτης της Ένωσης για τον καθορισμό του χρονικού αυτού σημείου.
- 80 Πρώτον, όσον αφορά την έννοια της «εφαρμογής της διασυννοριακής ρύθμισης», η έννοια αυτή αναφέρεται, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 107 των προτάσεων του και όπως υποδηλώνει το σύνηθες νόημα του όρου, στο πέρασμα από το στάδιο του σχεδιασμού της ρύθμισης στο στάδιο της θέσης της σε λειτουργία. Η έννοια αυτή δεν μπορεί να θεωρηθεί ανακριβής ή ασαφής για τον ή τους ενδιαμέσους που μνημονεύονται στο άρθρο 3, σημείο 21, πρώτο εδάφιο, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 και, εάν δεν υπάρχει ενδιάμεσος, για τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο. Πράγματι, οι εν λόγω ενδιάμεσοι και, ελλείψει ενδιάμεσου, ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος γνωρίζουν την επίμαχη ρύθμιση και είναι, επομένως, σε θέση να προσδιορίσουν με ακρίβεια το χρονικό σημείο κατά το οποίο πραγματοποιείται το πέρασμα αυτό.
- 81 Δεύτερον, ως προς την αναφορά στην παροχή βοήθειας, συνδρομής ή συμβουλών, που ισχύει για τους ενδιάμεσους κατά το άρθρο 8αβ, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, οι οποίοι είναι εκείνοι που μνημονεύονται στο άρθρο 3, σημείο 21, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας, επισημαίνεται ότι η παροχή αυτή ενδέχεται να διαρκέσει κάποιο χρονικό διάστημα.
- 82 Τούτου λεχθέντος, το άρθρο 8αβ, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, δεν διευκρινίζει αν η αφετηρία της προθεσμίας υποβολής πληροφοριών την οποία έχουν στη διάθεσή τους οι εν λόγω ενδιάμεσοι είναι η επομένη της πρώτης ημέρας ή της τελευταίας ημέρας του χρονικού διαστήματος κατά το οποίο παρέχονται η βοήθεια, η συνδρομή ή οι συμβουλές.
- 83 Επιπλέον, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών που υπέχουν οι εν λόγω ενδιάμεσοι, στους οποίους αναφέρεται το άρθρο 3, σημείο 21, δεύτερο εδάφιο, της ανωτέρω οδηγίας, μπορεί λογικά να υφίσταται μόνον από το χρονικό σημείο κατά το οποίο το ενδιαφερόμενο πρόσωπο γνωρίζει ή θα μπορούσε ευλόγως να υποτεθεί ότι γνωρίζει ότι έχει αναλάβει να παρέχει, απευθείας ή μέσω άλλων προσώπων, βοήθεια, συνδρομή ή συμβουλές σχετικά με την κατάρτιση, τη διάθεση στην αγορά ή την οργάνωση μιας δηλωτέας διασυννοριακής ρύθμισης και ότι, ως εκ τούτου, είναι «ενδιάμεσος», ο οποίος υπόκειται στην υποχρέωση υποβολής πληροφοριών. Το ανωτέρω χρονικό σημείο μπορεί, κατά περίπτωση και ανάλογα με τις πληροφορίες που έχει στη διάθεσή του το πρόσωπο αυτό σχετικά με την ακριβή φύση της επίμαχης ρύθμισης, να επέλθει μόνο μετά την έναρξη της εκ μέρους του παροχής βοήθειας, συνδρομής ή συμβουλών. Με δεδομένο ιδίως αυτό το γεγονός, το άρθρο 3, σημείο 21, δεύτερο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας διευκρινίζει ότι το εν λόγω πρόσωπο έχει δικαίωμα να παράσχει αποδείξεις περί του ότι δεν γνώριζε και δεν θα ήταν εύλογο να υποτεθεί ότι γνώριζε ότι συμμετείχε σε δηλωτέα διασυννοριακή ρύθμιση.
- 84 Τέλος, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 109 των προτάσεων του και όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 7 της οδηγίας 2018/822, θα πρέπει να προκρίνεται η έγκαιρη υποβολή πληροφοριών στις φορολογικές αρχές, δηλαδή η υποβολή τους πριν από την εφαρμογή της ρύθμισης. Ωστόσο, όπως επισήμανε κατ' ουσίαν ο

γενικός εισαγγελέας στο σημείο 112 των προτάσεών του, είναι σκόπιμο, κατά το μέτρο του δυνατού, να περιοριστεί ο κίνδυνος να πρέπει να εκπληρωθούν υποχρεώσεις υποβολής πληροφοριών ως προς ρυθμίσεις των οποίων η εφαρμογή παραμένει αβέβαιη, πράγμα που θα μπορούσε να συμβεί ιδιαίτερα στην περίπτωση των βοηθών ενδιαμέσων οι οποίοι, όντας λιγότερο άμεσα εμπλεκόμενοι απ' ό,τι οι κύριοι ενδιαμέσοι, είναι, ως εκ τούτου, λιγότερο πιθανό να ενημερώνονται επακριβώς για την πορεία της οικείας ρύθμισης.

- 85 Υπό τις συνθήκες αυτές, τόσο από τη χρήση, στο άρθρο 8αβ, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, παρελθοντικού χρόνου («παρέσχον») όσο και από τον κανόνα που εφαρμόζεται στους κύριους ενδιαμέσους, κατά τον οποίο η προθεσμία υποβολής πληροφοριών δεν αρχίζει να τρέχει από την έναρξη της συμμετοχής τους στην κατάρτιση της ρύθμισης, αλλά μόνον κατά το στάδιο της εφαρμογής της ρύθμισης, συνάγεται ότι η προθεσμία υποβολής πληροφοριών την οποία έχουν στη διάθεσή τους οι βοηθοί ενδιαμέσοι δεν μπορεί να αρχίσει να τρέχει παρά μόνον από την επομένη της ημερομηνίας κατά την οποία αυτοί ολοκλήρωσαν την παροχή βοήθειας, συνδρομής ή συμβουλών και, το αργότερο, από την ημερομηνία που ορίζεται στο άρθρο 8αβ, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, εφόσον οι σχετικές πληροφορίες έχουν περιέλθει σε γνώση τους. Πρέπει να προστεθεί ότι οι σκέψεις αυτές δεν θίγουν τη δυνατότητα των εν λόγω ενδιαμέσων να εκπληρώσουν την υποχρέωσή τους υποβολής πληροφοριών, αν το επιθυμούν, πριν ακόμη αρχίσει να τρέχει η προς τούτο ταχθείσα προθεσμία των 30 ημερών, δηλαδή, μεταξύ άλλων, ήδη κατά τη στιγμή κατά την οποία αρχίζουν να παρέχουν βοήθεια, συνδρομή ή συμβουλές.
- 86 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων και δεδομένης της νομολογίας που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 36 έως 45 της παρούσας απόφασης, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η αφετηρία της προθεσμίας υποβολής πληροφοριών καθορίζεται, για τις διάφορες κατηγορίες ενδιαμέσων που μνημονεύονται στην τροποποιημένη οδηγία 2011/16, καθώς και για τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο όταν αυτός υπέχει την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και ακριβή υπό το πρίσμα των απαιτήσεων που απορρέουν από τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της νομιμότητας στις ποινικές διαδικασίες.
- 87 Υπό τις συνθήκες αυτές, συνάγεται το συμπέρασμα ότι η εξέταση του δεύτερου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος δεν θέτει υπό αμφισβήτηση το κύρος της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 υπό το πρίσμα των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της νομιμότητας στις ποινικές διαδικασίες.
- 88 Όσον αφορά την τήρηση του άρθρου 7 του Χάρτη, το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα αφορούν, κατ' ουσίαν, το ζήτημα αν, ανεξαρτήτως του θέματος της τήρησης του επαγγελματικού απορρήτου, οι έννοιες και οι προθεσμίες στις οποίες αναφέρονται τα ερωτήματα αυτά είναι αρκούντως ακριβείς ώστε η επέμβαση στην ιδιωτική ζωή του ενδιαμέσου και του ενδιαφερόμενου φορολογουμένου την οποία συνεπάγεται η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών να προσδιορίζεται, αυτή καθεαυτήν, με επαρκή ακρίβεια, λαμβανομένων υπόψη των πληροφοριών που πρέπει να περιέχει η εν λόγω υποβολή πληροφοριών.
- 89 Δεδομένου ότι, όπως επισημαίνει ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 123 των προτάσεών του, το άρθρο 7 του Χάρτη δεν επιβάλλει αυστηρότερη υποχρέωση απ' ό,τι το άρθρο 49 του Χάρτη όσον αφορά την απαίτηση περί σαφήνειας ή ακρίβειας των χρησιμοποιούμενων εννοιών και των καθοριζόμενων προθεσμιών, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η επέμβαση στην ιδιωτική ζωή του ενδιαμέσου και του ενδιαφερόμενου φορολογουμένου την οποία συνεπάγεται η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών προσδιορίζεται, αυτή καθεαυτήν, με επαρκή ακρίβεια, λαμβανομένων υπόψη των πληροφοριών που πρέπει να περιέχει η εν λόγω υποβολή πληροφοριών. Ωστόσο, η εκτίμηση αυτή ισχύει υπό την επιφύλαξη της εξέτασης

του ζητήματος αν η εν λόγω επέμβαση υπερβαίνει ή όχι το αναγκαίο μέτρο για τη διασφάλιση των σκοπών γενικού συμφέροντος που επιδιώκει η τροποποιημένη οδηγία 2011/16, όπερ αποτελεί αντικείμενο του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος.

- 90 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, συνάγεται το συμπέρασμα ότι από την εξέταση των πτυχών τις οποίες αφορούν το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα δεν προέκυψε κανένα στοιχείο ικανό να θίξει το κύρος της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 υπό το πρίσμα της αρχής της ασφάλειας δικαίου, της αρχής της νομιμότητας στις ποινικές διαδικασίες που κατοχυρώνεται στο άρθρο 49, παράγραφος 1, του Χάρτη και του δικαιώματος στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη.

Επί του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος

- 91 Το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα αφορά την υποχρέωση γνωστοποίησης που προβλέπεται στο άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 και είναι παρόμοιο με εκείνο που υποβλήθηκε, όσον αφορά τους δικηγόρους, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Orde van Vlaamse Balies κ.λπ. (C-694/20, EU:C:2022:963). Το ερώτημα αυτό αφορά, εν προκειμένω, τους ενδιαμέσους που δεν είναι δικηγόροι και που υπόκεινται στο επαγγελματικό απόρρητο βάσει του εθνικού δικαίου.

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις επί του περιεχομένου του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16

- 92 Πριν από την εξέταση του ερωτήματος αυτού, πρέπει να διατυπωθεί κρίση επί των παρατηρήσεων της Επιτροπής, οι οποίες επαναλήφθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση και κατά τις οποίες η προβλεπόμενη στο άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 ευχέρεια των κρατών μελών να υποκαθιστούν την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών με την υποχρέωση γνωστοποίησης δεν θεσπίστηκε ως προς όλους τους επαγγελματίες που υπόκεινται σε υποχρέωση τήρησης του επαγγελματικού απορρήτου βάσει του εθνικού δικαίου, αλλά μόνον ως προς εκείνους εξ αυτών οι οποίοι εξομοιώνονται με δικηγόρους καθόσον έχουν, δυνάμει του εθνικού δικαίου, την εξουσία να εκπροσωπούν διαδίκους ενώπιον δικαστηρίων. Η Επιτροπή προσέθεσε ότι ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε, δεδομένης της ποικιλίας των εθνικών νομικών συστημάτων, να αφήσει τον προσδιορισμό των επαγγελματιών αυτών στην εκτίμηση κάθε κράτους μέλους.
- 93 Το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έκρινε επίσης, με τις γραπτές παρατηρήσεις του και κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι δεν δικαιολογείται, όσον αφορά το επαγγελματικό απόρρητο, να παρέχεται στους ενδιαμέσους που δεν είναι δικηγόροι η ίδια προστασία με αυτήν που παρέχεται στους δικηγόρους. Συναφώς, υποστήριξε ιδίως, εν συνόψει, ότι η ευχέρεια υποκατάστασης υποχρεώσεων την οποία προβλέπει το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 παρασχέθηκε στα κράτη μέλη με μοναδικό σκοπό να τους δοθεί η δυνατότητα να συμμορφωθούν με τις απαιτήσεις που απορρέουν από τον Χάρτη και από τη νομολογία του ΕΔΔΑ και του Δικαστηρίου.
- 94 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, για την ερμηνεία διάταξης του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας η εν λόγω διάταξη αποτελεί μέρος [απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 2022, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Απομάκρυνση του θύματος εμπορίας ανθρώπων), C-66/21, EU:C:2022:809, σκέψη 55 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 95 Όσον αφορά το γράμμα του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, διαπιστώνεται ότι οι γλωσσικές αποδόσεις της διάταξης αυτής διαφέρουν. Η

απόδοση στην αγγλική γλώσσα χρησιμοποιεί την έκφραση «legal professional privilege», η οποία πρέπει να θεωρηθεί ότι παραπέμπει, στο πλαίσιο του δικαίου της Ένωσης, και όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, στο επαγγελματικό απόρρητο του δικηγόρου και των λοιπών επαγγελματιών που μπορούν να εξομοιωθούν με δικηγόρο καθόσον έχουν την εξουσία, δυνάμει του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου, να εξασφαλίζουν τη νόμιμη εκπροσώπηση πελάτη ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Δύο γλωσσικές αποδόσεις, ήτοι η μαλτέζικη και η ρουμανική, περιέχουν κατά λέξη μετάφραση της ανωτέρω αγγλικής έκφρασης (privilegġ professjonali legali και privilegiu profesional legal αντίστοιχα). Η απόδοση στην ελληνική γλώσσα αναφέρεται ρητώς στο «δικηγορικό απόρρητο βάσει της εθνικής νομοθεσίας». Αντιθέτως, οι άλλες δεκαοκτώ γλωσσικές αποδόσεις περιέχουν εκφράσεις οι οποίες παραπέμπουν, κατ' ουσίαν, στο επαγγελματικό απόρρητο που ισχύει βάσει του εθνικού δικαίου, χωρίς αναφορά στο δικηγορικό απόρρητο. Επομένως, οι άλλες αυτές γλωσσικές αποδόσεις είναι δυνατόν να αφορούν επαγγέλματα (όπως αυτό του φοροτεχνικού, του συμβολαιογράφου, του ορκωτού ελεγκτή, του λογιστή, του τραπεζίτη) τα οποία υπόκεινται στο επαγγελματικό απόρρητο βάσει του εθνικού δικαίου, αλλά στα οποία το εν λόγω δίκαιο δεν παρέχει, a priori, εξουσία δικαστικής εκπροσώπησης.

96 Η δε αιτιολογική σκέψη 8 της οδηγίας 2018/822, η οποία αφορά την προσθήκη του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, στην οδηγία 2011/16, περιέχει, στις 22 γλωσσικές αποδόσεις της, τις ίδιες ορολογικές αποκλίσεις καθώς και τις ακόλουθες πρόσθετες ιδιαιτερότητες. Η απόδοση της αιτιολογικής αυτής σκέψης στην ελληνική γλώσσα αναφέρεται στο επαγγελματικό απόρρητο εν γένει, χωρίς να αναφέρει, όπως συμβαίνει στην απόδοση του ως άνω άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, στην ελληνική γλώσσα, το δικηγορικό απόρρητο. Αντιστρόφως, η απόδοση της εν λόγω αιτιολογικής σκέψης στη δανική γλώσσα αναφέρεται στον δικηγόρο, εκθέτοντας ότι η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών δεν μπορεί να επιβληθεί σε περίπτωση «εμπιστευτικότητας της αλληλογραφίας μεταξύ του δικηγόρου και του πελάτη του ή παρόμοιας νομικής υποχρέωσης που προβλέπεται από τον νόμο» (på grund af fortroligheden af korrespondance mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt), ενώ η απόδοση του ως άνω άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, στη δανική γλώσσα δεν αναφέρει τους δικηγόρους.

97 Από τα προεκτεθέντα συνάγεται ότι η γραμματική ερμηνεία του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 δεν επιτρέπει να προσδιοριστεί με σαφήνεια και χωρίς αμφισημία το περιεχόμενο, ως προς τα επαγγέλματα που ενδέχεται να καλύπτονται, της ευχέρειας που παρέχει η τροποποιημένη οδηγία 2011/16 στα κράτη μέλη να υποκαθιστούν την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών με την υποχρέωση γνωστοποίησης.

98 Όσον αφορά το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και τους σκοπούς τους οποίους επιδιώκει η τροποποιημένη οδηγία 2011/16, υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 2 της οδηγίας 2018/822, σκοπός της τελευταίας είναι να παράσχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να προστατεύσουν αποτελεσματικά την εθνική φορολογική βάση τους από τη διάβρωση την οποία αυτή υφίσταται λόγω της ανάπτυξης από τους φορολογουμένους ιδιαίτερα εξελιγμένων δομών φορολογικού σχεδιασμού. Από την εν λόγω αιτιολογική σκέψη προκύπτει επίσης ότι, για να καταστεί δυνατή μια τέτοια αποτελεσματική προστασία, είναι σημαντικό να λαμβάνουν τα κράτη μέλη πλήρεις και κατάλληλες πληροφορίες σχετικά με δυνητικά επιθετικές φορολογικές ρυθμίσεις, ώστε να μπορούν να αντιδρούν άμεσα σε επιζήμιες φορολογικές πρακτικές και να λαμβάνουν μέτρα για την κάλυψη των κενών θεσπίζοντας νομοθεσία ή εκπονώντας κατάλληλες αξιολογήσεις κινδύνων και διενεργώντας φορολογικούς ελέγχους. Εξάλλου, όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 4 και 8 της ανωτέρω οδηγίας, σκοπός της είναι επίσης να διασφαλιστεί η εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς μέσω της πάταξης της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής εντός της εν λόγω αγοράς. Για την επίτευξη καθενός από τους σκοπούς αυτούς, ο νομοθέτης της Ένωσης έκρινε, όπως προκύπτει από τις αιτιολογικές σκέψεις 6 έως

- 8 της ίδιας οδηγίας, ότι είναι ζωτικής σημασίας η υποχρεωτική παροχή πληροφοριών σχετικά με ρυθμίσεις δυνητικά επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού μέσω της υποβολής πληροφοριών στην οποία οφείλουν να προβαίνουν οι ενδιαμέσοι.
- 99 Όπως, όμως, παρατήρησε κατ' ουσίαν ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 202 έως 204 των προτάσεών του, εάν το άρθρο 8αβ της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 ερμηνευόταν υπό την έννοια ότι επιτρέπει στα κράτη μέλη να απαλλάσσουν από την εν λόγω υποχρέωση υποβολής πληροφοριών όλους τους ενδιαμένους, όπως είναι, μεταξύ άλλων, οι φοροτεχνικοί, οι συμβολαιογράφοι, οι ορκωτοί ελεγκτές, οι λογιστές ή οι τραπεζίτες, εφόσον αυτοί υπόκεινται στο επαγγελματικό απόρρητο βάσει του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου, τούτο θα είχε, ενδεχομένως, ως συνέπεια να διακυβευθεί η ίδια η αποτελεσματικότητα του μηχανισμού υποβολής πληροφοριών που θέσπισε, κατά τα ανωτέρω, ο νομοθέτης της Ένωσης.
- 100 Δεύτερον, πρέπει να σημειωθεί ότι, όπως εξέθεσε η Επιτροπή και όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 206 των προτάσεών του, η τροποποιημένη οδηγία 2011/16 και, ειδικότερα, η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών και η υποχρέωση γνωστοποίησης τις οποίες θεσπίζει το άρθρο της 8αβ είναι σε μεγάλο βαθμό εμπνευσμένες από έγγραφα του ΟΟΣΑ και, ιδίως, από τον κανόνα 2.4 των πρότυπων κανόνων του ΟΟΣΑ.
- 101 Ο κανόνας αυτός, με τίτλο «Περιστάσεις υπό τις οποίες ένας [ε]νδιάμεσος απαλλάσσεται από την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών», ορίζει ότι η απαλλαγή από την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών, η οποία αιτιολογείται βάσει κανόνων επαγγελματικού απορρήτου τους οποίους προβλέπει το εθνικό δίκαιο, εφαρμόζεται «μόνο στο μέτρο που η υποβολή πληροφοριών θα οδηγούσε στην αποκάλυψη του περιεχομένου εμπιστευτικών πληροφοριών που έχουν ανταλλαγή μεταξύ δικηγόρου ή άλλου εξουσιοδοτημένου νόμιμου εκπροσώπου [(“attorney, solicitor or other admitted legal representative” στην απόδοση στην αγγλική γλώσσα)] και [π]ελάτη, όπως ορίζεται στα [σ]χόλια επί του άρθρου 26 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ».
- 102 Το σημείο 80 του τιτλοφορούμενου «Σχόλια» μέρους III των πρότυπων κανόνων του ΟΟΣΑ εκθέτει, στο ίδιο πνεύμα, ότι «[ο]ι κανόνες υποχρεωτικής υποβολής πληροφοριών δεν έχουν ως αποτέλεσμα την αποκάλυψη από δικηγόρο ή εξουσιοδοτημένο νόμιμο εκπρόσωπο [(“attorney, solicitor or other admitted legal representative” στην απόδοση στην αγγλική γλώσσα)] πληροφοριών που προστατεύονται από το επαγγελματικό απόρρητο ή από άλλες ισοδύναμες επαγγελματικές υποχρεώσεις περί εμπιστευτικότητας».
- 103 Τα δε σχόλια επί του άρθρου 26 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ σχετικά με το εισόδημα και την περιουσία κάνουν επίσης λόγο, στο σημείο 19.4, για την προστασία που παρέχεται στην εμπιστευτική επικοινωνία μεταξύ πελάτη και «δικηγόρου ή άλλου εξουσιοδοτημένου νόμιμου εκπροσώπου [(“attorney, solicitor or other admitted legal representative” στην απόδοση στην αγγλική γλώσσα)]».
- 104 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι εργασίες που αποτέλεσαν πηγή έμπνευσης για τη σύνταξη της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, όσον αφορά την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών και την υποχρέωση γνωστοποίησης, αφορούσαν, κατ' ουσίαν, την προστασία του επαγγελματικού απορρήτου μόνον του δικηγόρου και των λοιπών επαγγελματιών που έχουν νομίμως την εξουσία να παρέχουν, όπως και ο δικηγόρος, δικαστική εκπροσώπηση.
- 105 Τρίτον, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η παραπομπή που κάνει το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 στο επαγγελματικό απόρρητο που ισχύει «βάσει της εθνικής νομοθεσίας» εξηγείται από το γεγονός ότι, μολονότι η αυξημένη προστασία της επικοινωνίας μεταξύ ενός δικηγόρου και του πελάτη του διασφαλίζεται ήδη σε επίπεδο

Ένωσης βάσει των άρθρων 7 και 47 του Χάρτη, οι λεπτομέρειες της προστασίας αυτής και, κυρίως, οι προϋποθέσεις και τα όρια εντός των οποίων άλλοι επαγγελματίες που δεσμεύονται από το επαγγελματικό απόρρητο μπορούν, κατά περίπτωση, να επικαλεστούν αντίστοιχη προστασία διέπονται από το εθνικό δίκαιο. Συναφώς, από τη δικογραφία που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο προκύπτει ότι ορισμένα κράτη μέλη εκτείνουν την εξουσία δικαστικής εκπροσώπησης και σε άλλα επαγγέλματα πέραν του επαγγέλματος του δικηγόρου.

- 106 Επομένως, μολονότι είναι δικαιολογημένο, όπως προβλέπει το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, να διαθέτουν τα κράτη μέλη, στο πλαίσιο αυτό, περιθώριο εκτιμήσεως κατά την άσκηση της ευχέρειάς τους να υποκαθιστούν την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών με την υποχρέωση γνωστοποίησης, προκειμένου να μπορούν να λαμβάνουν υπόψη τα επαγγέλματα, πέραν εκείνου του δικηγόρου, στα οποία παρέχουν εξουσία δικαστικής εκπροσώπησης, γεγονός παραμένει ότι το ανωτέρω περιθώριο εκτιμήσεως δεν έχει ως σκοπό να επιτρέψει στα κράτη μέλη να επεκτείνουν την εν λόγω ευχέρεια υποκατάστασης υποχρεώσεων και σε επαγγέλματα που δεν εξασφαλίζουν δικαστική εκπροσώπηση.
- 107 Πρέπει, εξάλλου, να προστεθεί ότι τυχόν διαφορετική ερμηνεία του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 και της ευχέρειας των κρατών μελών να υποκαθιστούν την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών με την υποχρέωση γνωστοποίησης θα ενείχε τον κίνδυνο δημιουργίας στρεβλώσεων μεταξύ των κρατών μελών, δεδομένου ότι η ευρεία άσκηση της εν λόγω ευχέρειας από ορισμένα κράτη μέλη όσον αφορά επαγγέλματα τα οποία δεσμεύονται μεν από το επαγγελματικό απόρρητο, αλλά δεν παρέχουν δικαστική εκπροσώπηση, θα μπορούσε να οδηγήσει σε μετατόπιση των δραστηριοτήτων δυνητικά επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού στο έδαφος αυτών των κρατών μελών, θίγοντας έτσι την αποτελεσματικότητα και την ομοιομορφία, σε επίπεδο Ένωσης, της καταπολέμησης της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής στην εσωτερική αγορά.
- 108 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η ευχέρεια των κρατών μελών να υποκαθιστούν την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών με την υποχρέωση γνωστοποίησης παρέχεται, με το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, μόνον ως προς τους επαγγελματίες οι οποίοι, όπως οι δικηγόροι, έχουν την εξουσία, κατά το εθνικό δίκαιο, να εξασφαλίζουν δικαστική εκπροσώπηση.
- 109 Ωστόσο, εξακολουθεί να τίθεται το ζήτημα αν, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο όσον αφορά τη σχέση μεταξύ ενός δικηγόρου και του πελάτη του, στην απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Orde van Vlaamse Balies κ.λπ. (C-694/20, EU:C:2022:963, σκέψεις 19 in fine και 27), η ίδια η ύπαρξη της σχέσης μεταξύ ενός επαγγελματία που δεν είναι δικηγόρος και που έχει εξουσία δικαστικής εκπροσώπησης και του πελάτη του θα πρέπει να παραμένει απόρρητη έναντι των τρίτων, με αποτέλεσμα να μην είναι καν νοητή η επιβολή σε έναν τέτοιο επαγγελματία της επικουρικής υποχρέωσης γνωστοποίησης, καθόσον αυτή θα συνεπαγόταν την αποκάλυψη σε τρίτους της ύπαρξης της σχέσης μεταξύ του επαγγελματία και του πελάτη του.
- 110 Αυτό ακριβώς το ζήτημα πρέπει, κατ' ουσίαν, να επιλυθεί στο πλαίσιο της εξέτασης του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος.

Εξέταση του ερωτήματος

- 111 Με το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, από το Δικαστήριο να εξετάσει το κύρος του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 υπό το πρίσμα του άρθρου 7 του Χάρτη, καθόσον η εφαρμογή του εν λόγω

άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, από τα κράτη μέλη έχει ως αποτέλεσμα να επιβάλλεται σε ενδιάμεσο ο οποίος δεν είναι δικηγόρος αλλά έχει εξουσία δικαστικής εκπροσώπησης, όταν απαλλάσσεται από την κατ' άρθρο 8αβ, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής υποχρέωση υποβολής πληροφοριών λόγω του επαγγελματικού απορρήτου στο οποίο υπόκειται, να γνωστοποιεί χωρίς καθυστέρηση σε κάθε άλλον ενδιάμεσο που δεν είναι πελάτης του τις υποχρεώσεις υποβολής πληροφοριών τις οποίες υπέχει βάσει του άρθρου 8αβ, παράγραφος 6, της εν λόγω οδηγίας.

- 112 Συναφώς, υπενθυμίζεται εκ προοιμίου ότι το άρθρο 7 του Χάρτη, το οποίο αναγνωρίζει σε κάθε πρόσωπο το δικαίωμα στον σεβασμό της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής του, της κατοικίας του και των επικοινωνιών του, αντιστοιχεί στο άρθρο 8, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ (απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, *Orde van Vlaamse Balies* κ.λπ., C-694/20, EU:C:2022:963, σκέψη 25).
- 113 Κατά το άρθρο 52, παράγραφος 3, του Χάρτη, το οποίο αποσκοπεί στη διασφάλιση της αναγκαίας συνοχής μεταξύ των δικαιωμάτων που περιλαμβάνονται σε αυτόν και των αντίστοιχων δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στην ΕΣΔΑ χωρίς να θίγεται η αυτονομία του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο οφείλει επομένως να λαμβάνει υπόψη, κατά την ερμηνεία των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 του Χάρτη, τα αντίστοιχα δικαιώματα που κατοχυρώνονται στο άρθρο 8, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ, όπως αυτά ερμηνεύονται από το ΕΔΔΑ, ως όριο ελάχιστης προστασίας (απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, *Orde van Vlaamse Balies* κ.λπ., C-694/20, EU:C:2022:963, σκέψη 26).
- 114 Όπως έχει επισημάνει το Δικαστήριο, από τη νομολογία του ΕΔΔΑ προκύπτει ότι το άρθρο 8, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ προστατεύει την εμπιστευτικότητα οποιασδήποτε αλληλογραφίας μεταξύ ιδιωτών και παρέχει αυξημένη προστασία στην επικοινωνία μεταξύ των δικηγόρων και των πελατών τους (πρβλ. απόφαση του ΕΔΔΑ της 6ης Δεκεμβρίου 2012, *Michaud* κατά Γαλλίας, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, § 117 και 118). Όπως και η διάταξη αυτή, στο προστατευτικό πεδίο της οποίας εμπίπτει όχι μόνον η δραστηριότητα της υπεράσπισης αλλά και η παροχή νομικών συμβουλών, το άρθρο 7 του Χάρτη διασφαλίζει κατ' ανάγκην το απόρρητο της παροχής νομικών συμβουλών τόσο ως προς το περιεχόμενο όσο και ως προς την ύπαρξή της. Πράγματι, όπως επισήμανε το ΕΔΔΑ, τα πρόσωπα που συμβουλευόταν δικηγόρο μπορούν ευλόγως να αναμένουν ότι η μεταξύ τους επικοινωνία θα παραμείνει ιδιωτική και εμπιστευτική [απόφαση του ΕΔΔΑ της 9ης Απριλίου 2019, *Altay* κατά Τουρκίας (No 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49]. Ως εκ τούτου, εκτός από εξαιρετικές περιπτώσεις, είναι επιβεβλημένο τα πρόσωπα αυτά να μπορούν να έχουν εμπιστοσύνη ότι ο δικηγόρος τους δεν θα αποκαλύψει σε κανέναν, χωρίς τη συγκατάθεσή τους, ότι τους παρέχει συμβουλές (απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, *Orde van Vlaamse Balies* κ.λπ., C-694/20, EU:C:2022:963, σκέψη 27).
- 115 Όπως έχει επίσης κρίνει το Δικαστήριο, η ειδική προστασία που παρέχουν το άρθρο 7 του Χάρτη και το άρθρο 8, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ στο επαγγελματικό απόρρητο των δικηγόρων, το οποίο συνεπάγεται πρωτίστως ορισμένες υποχρεώσεις εις βάρος τους, δικαιολογείται από την ανάθεση στους δικηγόρους μιας θεμελιώδους αποστολής σε μια δημοκρατική κοινωνία, ήτοι της υπεράσπισης των πολιτών (απόφαση του ΕΔΔΑ της 6ης Δεκεμβρίου 2012, *Michaud* κατά Γαλλίας, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, § 118 και 119). Η θεμελιώδης αυτή αποστολή περιλαμβάνει, αφενός, την απαίτηση, της οποίας η σπουδαιότητα αναγνωρίζεται σε όλα τα κράτη μέλη, να έχει κάθε πολίτης τη δυνατότητα να απευθύνεται ελεύθερα στον δικηγόρο του, του οποίου το επάγγελμα περιλαμβάνει, από την ίδια τη φύση του, το καθήκον παροχής, κατά τρόπο ανεξάρτητο, νομικών συμβουλών σε όλους όσους τις χρειάζονται και, αφετέρου, τη συνακόλουθη υποχρέωση πίστης του δικηγόρου έναντι του πελάτη του (απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, *Orde van Vlaamse Balies* κ.λπ., C-694/20, EU:C:2022:963, σκέψη 28).

- 116 Από τη νομολογία που υπομνήσθηκε στις σκέψεις 114 και 115 της παρούσας απόφασης προκύπτει ότι ο εμπιστευτικός χαρακτήρας της σχέσης μεταξύ του δικηγόρου και του πελάτη του τυγχάνει όλως ειδικής προστασίας, η οποία συνδέεται με την ιδιαίτερη θέση που κατέχει ο δικηγόρος στο πλαίσιο της δικαστικής οργάνωσης των κρατών μελών καθώς και με τη θεμελιώδη αποστολή που του έχει ανατεθεί και που αναγνωρίζεται από όλα τα κράτη μέλη. Υπό το πρίσμα αυτών ακριβώς των εκτιμήσεων, το Δικαστήριο έκρινε, στην απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, *Orde van Vlaamse Balies* κ.λπ. (C-694/20, EU:C:2022:963), ότι η υποχρέωση γνωστοποίησης, όταν επιβάλλεται στον δικηγόρο, αντιβαίνει στο άρθρο 7 του Χάρτη.
- 117 Συναφώς, επισημαίνεται, τέλος, ότι η απαίτηση σχετικά με τη θέση και την ιδιότητα του ανεξάρτητου δικηγόρου, την οποία πρέπει να έχει ο νομικός σύμβουλος από τον οποίο προέρχεται η δυνάμενη να προστατευθεί επικοινωνία, απορρέει από την αντίληψη περί του ρόλου του δικηγόρου ως αρωγού της δικαιοσύνης και καλουμένου να παράσχει, με πλήρη ανεξαρτησία και προς το υπέρτερο συμφέρον της, τη νομική συνδρομή που χρειάζεται ο πελάτης. Η προστασία αυτή αντισταθμίζεται από την επαγγελματική δεοντολογία και πειθαρχία, η οποία επιβάλλεται και ελέγχεται χάριν του γενικού συμφέροντος. Μια τέτοια αντίληψη ανταποκρίνεται στις κοινές νομικές παραδόσεις των κρατών μελών και συναντάται επίσης στην έννομη τάξη της Ένωσης, όπως προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 19 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2010, *Akzo Nobel Chemicals και Akros Chemicals κατά Επιτροπής* κ.λπ., C-550/07 P, EU:C:2010:512, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 118 Υπό το πρίσμα των ανωτέρω εκτιμήσεων καθώς και της ιδιαίτερης θέσης που αναγνωρίζεται, βάσει αυτών, στο επάγγελμα του δικηγόρου εντός της κοινωνίας και για την ορθή απονομή της δικαιοσύνης, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η λύση που προκρίθηκε με την απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, *Orde van Vlaamse Balies* κ.λπ. (C-694/20, EU:C:2022:963), όσον αφορά τους δικηγόρους, εκτείνεται μόνο στα πρόσωπα που ασκούν τις επαγγελματικές τους δραστηριότητες υπό έναν από τους επαγγελματικούς τίτλους που μνημονεύονται στο άρθρο 1, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 98/5.
- 119 Ως εκ τούτου, όσον αφορά τους λοιπούς επαγγελματίες οι οποίοι, ενώ διαθέτουν, κατά περίπτωση, εξουσία δικαστικής εκπροσώπησης χορηγηθείσα από τα κράτη μέλη, δεν έχουν τα προαναφερθέντα χαρακτηριστικά, όπως, για παράδειγμα, οι καθηγητές πανεπιστημίου σε ορισμένα κράτη μέλη, από κανένα στοιχείο δεν μπορεί να συναχθεί ότι το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 είναι ανίσχυρο υπό το πρίσμα του άρθρου 7 του Χάρτη καθόσον, όταν το κράτος μέλος υποκαθιστά την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών με την υποχρέωση γνωστοποίησης, η τελευταία έχει ως συνέπεια να περιέρχεται σε γνώση του ενδιαμέσου προς τον οποίο γίνεται η γνωστοποίηση και, εν τέλει, των φορολογικών αρχών η ύπαρξη της συμβουλευτικής σχέσης μεταξύ του γνωστοποιούντος ενδιαμέσου και του πελάτη του.
- 120 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το ανίσχυρο του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 υπό το πρίσμα του άρθρου 7 του Χάρτη, το οποίο διαπιστώθηκε από το Δικαστήριο με την απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, *Orde van Vlaamse Balies* κ.λπ. (C-694/20, EU:C:2022:963), ισχύει μόνον ως προς τα πρόσωπα που ασκούν τις επαγγελματικές τους δραστηριότητες υπό έναν από τους επαγγελματικούς τίτλους που μνημονεύονται στο άρθρο 1, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 98/5.

Επί του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος

- 121 Με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, από το Δικαστήριο να εξετάσει το κύρος του άρθρου 8αβ, παράγραφοι 1, 6 και 7, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, υπό το πρίσμα του δικαιώματος στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη, καθόσον οι διατάξεις αυτές έχουν ως αποτέλεσμα να υποχρεώνουν τους ενδιαμέσους που δεν απολαύουν της κατ' άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της οδηγίας αυτής απαλλαγής και, εάν δεν υπάρχει ενδιαμέσος που να υπόκειται στην υποχρέωση υποβολής πληροφοριών, τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο να προβούν στην υποβολή πληροφοριών που προβλέπεται στο άρθρο 8αβ, παράγραφος 1, της οδηγίας.
- 122 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί, ειδικότερα, ότι η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών μπορεί να αφορά διασυνοριακές ρυθμίσεις οι οποίες είναι σύννομες, γνήσιες, μη καταχρηστικές και των οποίων το κύριο όφελος δεν είναι φορολογικού χαρακτήρα.
- 123 Επομένως, το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα αφορά ενδεχόμενη προσβολή, μέσω της υποχρέωσης αυτής, του δικαιώματος προστασίας της ιδιωτικής ζωής, απορρέουσα, κατ' ουσίαν, από το γεγονός ότι η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών για μια ρύθμιση που επιδιώκει, βεβαίως, φορολογικό πλεονέκτημα, αλλά κατά τρόπο νόμιμο και όχι καταχρηστικό, περιορίζει την ελευθερία του φορολογουμένου να επιλέξει, και την ελευθερία του ενδιαμέσου να σχεδιάσει και να του συστήσει, τη λύση που συνεπάγεται τη μικρότερη φορολογική επιβάρυνση.
- 124 Συναφώς, όπως υπομνήσθηκε στις σκέψεις 112 και 113 της παρούσας απόφασης, το άρθρο 7 του Χάρτη αντιστοιχεί στο άρθρο 8, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ και, σύμφωνα με το άρθρο 52, παράγραφος 3, του Χάρτη, το Δικαστήριο λαμβάνει υπόψη, κατά την ερμηνεία των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 του Χάρτη, τα αντίστοιχα δικαιώματα που κατοχυρώνονται στο άρθρο 8, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ, όπως αυτά ερμηνεύονται από το ΕΔΔΑ.
- 125 Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι διατάξεις που επιβάλλουν ή επιτρέπουν τη γνωστοποίηση προσωπικών δεδομένων όπως είναι το όνομα, ο τόπος διαμονής ή οι οικονομικοί πόροι φυσικών προσώπων σε δημόσια αρχή πρέπει να χαρακτηρίζονται, ελλείψει συγκατάθεσης των εν λόγω φυσικών προσώπων και ανεξαρτήτως της μεταγενέστερης χρήσης των επίμαχων δεδομένων, ως παρεμβάσεις στην ιδιωτική τους ζωή και, ως εκ τούτου, ως περιορισμοί του δικαιώματος που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη, υπό την επιφύλαξη της ενδεχόμενης δικαιολόγησής τους [απόφαση της 18ης Ιουνίου 2020, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (Διαφάνεια των οργανώσεων), C-78/18, EU:C:2020:476, σκέψη 124].
- 126 Εξάλλου, από τη νομολογία του ΕΔΔΑ προκύπτει ότι η έννοια της ιδιωτικής ζωής είναι ευρεία και περιλαμβάνει την έννοια της προσωπικής αυτονομίας. Ειδικότερα, το ΕΔΔΑ έχει κρίνει ότι «[το άρθρο 8 της ΕΣΔΑ] προστατεύει το δικαίωμα στην προσωπική ολοκλήρωση, είτε υπό τη μορφή της προσωπικής εξέλιξης είτε υπό τη μορφή της προσωπικής αυτονομίας, το οποίο αντανάκλα μια σημαντική αρχή που διέπει την ερμηνεία των εγγυήσεων της [διάταξης αυτής]». Επισήμανε ότι η εν λόγω διάταξη «περιλαμβάνει το δικαίωμα κάθε ατόμου να προσεγγίζει τους άλλους προκειμένου να συνάπτει και να αναπτύσσει σχέσεις με τους συμπολίτες του και τον εξωτερικό κόσμο, ήτοι το δικαίωμα στην “κοινωνική ιδιωτική ζωή”, και [ότι η ίδια διάταξη] μπορεί να περιλαμβάνει τις επαγγελματικές δραστηριότητες ή τις δραστηριότητες που πραγματοποιούνται σε δημόσιο πλαίσιο» (απόφαση του ΕΔΔΑ της 18ης Ιανουαρίου 2018, FNASS κ.λπ. κατά Γαλλίας, ECLI:CE:ECHR:2018:0118JUD004815111, § 153 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Τόνισε, ιδίως, ότι δεν υπάρχει κατ' αρχήν κανένας λόγος να θεωρηθεί η έννοια της «ιδιωτικής ζωής» ως αποκλείουσα τις επαγγελματικές ή εμπορικές δραστηριότητες και ότι η ερμηνεία της εν λόγω έννοιας ως περιλαμβάνουσας τις δραστηριότητες αυτές

ανταποκρίνεται στο ουσιώδες αντικείμενο και σκοπό του άρθρου 8 της ΕΣΔΑ, δηλαδή την προστασία του ατόμου από αυθαίρετες παρεμβάσεις των δημόσιων αρχών (πρβλ. απόφαση του ΕΔΔΑ της 16ης Δεκεμβρίου 1992, Niemietz κατά Γερμανίας, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, § 29 και 31).

- 127 Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η έννοια της ιδιωτικής ζωής είναι ευρεία και περιλαμβάνει την έννοια της προσωπικής αυτονομίας, η οποία καλύπτει, τουλάχιστον, την ελευθερία κάθε προσώπου να οργανώνει τη ζωή και τις δραστηριότητές του, τόσο από προσωπική όσο και από επαγγελματική ή εμπορική άποψη. Ωστόσο, το Δικαστήριο έχει επισημάνει επίσης ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη η νομολογία του ΕΔΔΑ από την οποία προκύπτει ότι το δικαίωμα παρέμβασης της δημόσιας αρχής κατά το άρθρο 8, παράγραφος 2, της ΕΣΔΑ μπορεί σαφώς να έχει ευρύτερο περιεχόμενο στην περίπτωση των επαγγελματικών ή εμπορικών δραστηριοτήτων απ' ό,τι σε άλλες περιπτώσεις (πρβλ. απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, σκέψη 29).
- 128 Εν προκειμένω, υπογραμμίζεται ότι η ελευθερία των οικονομικών φορέων να οργανώνουν τις δραστηριότητές τους κατά τρόπον ώστε να περιορίζουν τη φορολογική τους επιβάρυνση αντικατοπτρίζεται ιδίως στην αιτιολογική σκέψη 11 της οδηγίας 2016/1164, η οποία εκθέτει, κατ' ουσίαν, ότι εντός της Ένωσης θα πρέπει μεν να εφαρμόζονται γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων στις διευθετήσεις που δεν είναι γνήσιες, αλλά, σε αντίθετη περίπτωση, ο φορολογούμενος πρέπει να έχει το δικαίωμα να επιλέγει την αποτελεσματικότερη από φορολογική άποψη δομή για τις εμπορικές υποθέσεις του. Εξάλλου, σκοπός της επίμαχης υποβολής πληροφοριών είναι, μεταξύ άλλων, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 2 της οδηγίας 2018/822, να παρέχεται στις φορολογικές αρχές και στους εθνικούς νομοθέτες η δυνατότητα να αντιδρούν άμεσα στις διαφορές μεταξύ των εθνικών νομοθεσιών ή στα κανονιστικά κενά, που οδηγούν συχνά στην ανάπτυξη διασυνοριακών φορολογικών ρυθμίσεων οι οποίες αποσκοπούν στη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης των φορολογουμένων.
- 129 Η δε επίμαχη υποχρέωση υποβολής πληροφοριών συνεπάγεται την αποκάλυψη στη φορολογική αρχή, πέραν των στοιχείων αναγνώρισης των ενδιαφερόμενων προσώπων, και πληροφοριών σχετικών με την επίμαχη διασυνοριακή ρύθμιση. Οι πληροφορίες αυτές, οι οποίες μπορούν να συναχθούν από το άρθρο 8αβ, παράγραφος 14, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων, σύνοψη του περιεχομένου της εν λόγω ρύθμισης και πληροφορίες σχετικά με τις εθνικές διατάξεις που συνιστούν τη βάση της ρύθμισης. Ως εκ τούτου, η ανωτέρω υποχρέωση συνιστά, αυτή καθεαυτήν, επέμβαση στο δικαίωμα σεβασμού της ιδιωτικής ζωής και των επικοινωνιών, η οποία έχει ως συνέπεια να αποκαλύπτεται στις αρχές το αποτέλεσμα εργασιών φορολογικού σχεδιασμού και φοροτεχνικών εργασιών οι οποίες εκτελούνται, στο πλαίσιο προσωπικών, επαγγελματικών ή εμπορικών δραστηριοτήτων, από τον ίδιο τον φορολογούμενο ή, συχνότερα, από έναν ή περισσότερους ενδιαμέσους κατά την έννοια του άρθρου 3, σημείο 21, της οδηγίας αυτής.
- 130 Επομένως, η εν λόγω υποχρέωση, καθόσον παρέχει στις φορολογικές αρχές το μέσο για την ταχεία αντιμετώπιση των κανονιστικών αποκλίσεων και κενών που αποτελούν τη βάση των διασυνοριακών ρυθμίσεων, είναι ικανή να περιορίσει το συμφέρον των φορολογουμένων να χρησιμοποιούν φορολογικές ρυθμίσεις των οποίων η επωφελής για αυτούς διάρκεια χρήσης ενδέχεται να μειωθεί αντιστοίχως.
- 131 Η ανωτέρω υποχρέωση είναι, ως εκ τούτου, ικανή να αποτρέψει τόσο τους εν λόγω φορολογουμένους όσο και τους συμβούλους τους από το να καταρτίζουν και να εφαρμόζουν μηχανισμούς διασυνοριακού φορολογικού σχεδιασμού οι οποίοι, ενώ είναι νόμιμοι, στηρίζονται στις αποκλίσεις που υφίστανται μεταξύ των διαφόρων ισχυόντων εθνικών κανονιστικών πλαισίων.

- 132 Επομένως, η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών, καθόσον αφορά, μεταξύ άλλων, τέτοιες ρυθμίσεις, συνεπάγεται περιορισμό της ελευθερίας των φορολογουμένων και των ενδιαμέσων να οργανώνουν τις προσωπικές, επαγγελματικές και εμπορικές δραστηριότητές τους και συνιστά, ως εκ τούτου, επέμβαση στο δικαίωμα σεβασμού της ιδιωτικής ζωής που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη.
- 133 Τίθεται, συνεπώς, το ερώτημα αν η επέμβαση αυτή μπορεί να δικαιολογηθεί.
- 134 Υπενθυμίζεται ότι τα δικαιώματα που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 του Χάρτη δεν είναι απόλυτα προνόμια, αλλά πρέπει να λαμβάνονται υπόψη σε σχέση με τη λειτουργία τους εντός της κοινωνίας. Πράγματι, όπως προκύπτει από το άρθρο 52, παράγραφος 1, ο Χάρτης δέχεται περιορισμούς στην άσκηση των εν λόγω δικαιωμάτων, υπό την προϋπόθεση ότι οι περιορισμοί αυτοί προβλέπονται από τον νόμο, συνάδουν με το βασικό περιεχόμενο των εν λόγω δικαιωμάτων και, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας, είναι αναγκαίοι και ανταποκρίνονται πραγματικά σε σκοπούς γενικού συμφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση ή στην ανάγκη προστασίας των δικαιωμάτων και ελευθεριών των τρίτων (πρβλ. απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2020, *Privacy International*, C-623/17, EU:C:2020:790, σκέψεις 63 και 64).
- 135 Κατά πρώτον, όσον αφορά την απαίτηση κατά την οποία κάθε περιορισμός στην άσκηση των θεμελιωδών δικαιωμάτων πρέπει να προβλέπεται από τον νόμο, η απαίτηση αυτή συνεπάγεται ότι η πράξη που επιτρέπει την επέμβαση στα δικαιώματα αυτά πρέπει να καθορίζει η ίδια την έκταση του περιορισμού της άσκησης του αντίστοιχου δικαιώματος, διευκρινιζομένου, αφενός, ότι η ως άνω απαίτηση δεν αποκλείει το ενδεχόμενο ο επίμαχος περιορισμός να διατυπώνεται με αρκούντως ευρείς όρους ώστε να μπορεί να προσαρμόζεται σε διαφορετικές περιπτώσεις καθώς και στις μεταβολές των καταστάσεων. Αφετέρου, το Δικαστήριο μπορεί, εφόσον παρίσταται ανάγκη, να διευκρινίσει, μέσω ερμηνείας, το συγκεκριμένο περιεχόμενο του περιορισμού με γνώμονα τόσο τους ίδιους τους όρους της επίμαχης ρύθμισης της Ένωσης όσο και την όλη οικονομία της και τους σκοπούς που αυτή επιδιώκει, όπως ερμηνεύονται υπό το πρίσμα των θεμελιωδών δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στον Χάρτη (απόφαση της 21ης Ιουνίου 2022, *Ligue des droits humains*, C-817/19, EU:C:2022:491, σκέψη 114 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 136 Συναφώς, επισημαίνεται ότι το άρθρο 8αβ, παράγραφος 1, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 προβλέπει ρητώς ότι τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να επιβάλουν στους ενδιαμέσους την υποχρέωση να υποβάλλουν στις αρμόδιες φορολογικές αρχές «πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη γνώση τους, στην κατοχή ή στον έλεγχό τους σχετικά με δηλωτές διασυννοριακές ρυθμίσεις». Εάν δεν υπάρχει ενδιάμεσος που να υπέχει υποχρέωση υποβολής πληροφοριών, η υποχρέωση αυτή βαρύνει τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο, σύμφωνα με το άρθρο 8αβ, παράγραφος 6, της οδηγίας. Επιπλέον, η έννοια της «δηλωτέας διασυννοριακής ρύθμισης» ορίζεται στο άρθρο 3, σημείο 19, της εν λόγω οδηγίας, σε συσχέτιση με τα διακριτικά που μνημονεύονται στο παράρτημα IV. Τέλος, το περιεχόμενο της ανωτέρω υποχρέωσης μπορεί να συναχθεί από το άρθρο 8αβ, παράγραφος 14, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16.
- 137 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι πληρούται η απαίτηση κατά την οποία ο περιορισμός στην άσκηση των θεμελιωδών δικαιωμάτων πρέπει να προβλέπεται από τον νόμο.
- 138 Κατά δεύτερον, ως προς την απαίτηση περί σεβασμού του βασικού περιεχομένου του δικαιώματος στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη, επισημαίνεται ότι υποχρέωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία αφορά αποκλειστικά τη κοινοποίηση δεδομένων που αποκαλύπτουν τον σχεδιασμό και την εφαρμογή μιας δυνητικά επιθετικής φορολογικής ρύθμισης, χωρίς καν να επηρεάζει

άμεσα τη δυνατότητα σχεδιασμού ή εφαρμογής της εν λόγω ρύθμισης, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι θίγει την ουσία του δικαιώματος στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής των ενδιαφερόμενων προσώπων.

- 139 Κατά τρίτον, όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, πρέπει να εξακριβωθεί, κατ' αρχάς, αν η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών, την οποία προβλέπει το άρθρο 8αβ, παράγραφοι 1, 6 και 7, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, ανταποκρίνεται σε σκοπό γενικού συμφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση. Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, πρέπει, εν συνεχεία, να εξακριβωθεί, πρώτον, αν η υποχρέωση αυτή είναι κατάλληλη για την επίτευξη του ως άνω σκοπού, δεύτερον, αν η επέμβαση στο θεμελιώδες δικαίωμα σεβασμού της ιδιωτικής ζωής η οποία ενδέχεται να απορρέει από την εν λόγω υποχρέωση περιορίζεται στο απολύτως αναγκαίο, υπό την έννοια ότι ο επιδιωκόμενος σκοπός δεν θα μπορούσε ευλόγως να επιτευχθεί κατά τρόπο εξίσου αποτελεσματικό με άλλα μέσα τα οποία θίγουν λιγότερο το δικαίωμα αυτό, και, τρίτον, εφόσον συντρέχει όντως τέτοια περίπτωση, αν η επέμβαση δεν είναι δυσανάλογη και δεν προκαλεί υπέρμετρα μειονεκτήματα σε σχέση με τον εν λόγω σκοπό, εκτίμηση η οποία απαιτεί ιδίως να γίνει στάθμιση μεταξύ της σημασίας του σκοπού και της σοβαρότητας της επέμβασης (πρβλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2022, Luxembourg Business Registers, C-37/20 και C-601/20, EU:C:2022:912, σκέψεις 64 και 66).
- 140 Όσον αφορά την απαίτηση κατά την οποία ο περιορισμός του θεμελιώδους δικαιώματος πρέπει να ανταποκρίνεται σε σκοπό γενικού συμφέροντος, επισημαίνεται ότι η τροποποίηση που επέφερε στην οδηγία 2011/16 η οδηγία 2018/822 εντάσσεται στο πλαίσιο της διεθνούς φορολογικής συνεργασίας για την καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού η οποία εκδηλώνεται με ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών. Συναφώς, όπως προκύπτει ιδίως από τις αιτιολογικές σκέψεις 2, 4, 8 και 9 της οδηγίας 2018/822, οι υποχρεώσεις υποβολής πληροφοριών και γνωστοποίησης, τις οποίες θεσπίζει το άρθρο 8αβ της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, έχουν ως σκοπό να συμβάλουν στην καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και στην πρόληψη των κινδύνων φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής.
- 141 Η δε καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και η πρόληψη των κινδύνων φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής συνιστούν σκοπούς γενικού συμφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση, υπό την έννοια του άρθρου 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, οπότε είναι επιτρεπτή η επιβολή περιορισμού στην άσκηση των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 του Χάρτη (απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Orde van Vlaamse Balies κ.λπ., C-694/20, EU:C:2022:963, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 142 Όσον αφορά το ζήτημα αν η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών, την οποία προβλέπει το άρθρο 8αβ, παράγραφοι 1, 6 και 7, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, είναι κατάλληλη για την επίτευξη των ανωτέρω σκοπών, επισημαίνεται ότι, όπως τόνισε ο νομοθέτης της Ένωσης ιδίως στις αιτιολογικές σκέψεις 2, 6 και 7 της οδηγίας 2018/822, η παροχή στις εθνικές φορολογικές αρχές λεπτομερών πληροφοριών σχετικά με τις διασυνοριακές φορολογικές ρυθμίσεις, ειδικότερα δε των πληροφοριών που μνημονεύονται στο άρθρο 8αβ, παράγραφος 14, της τροποποιημένης αυτής οδηγίας, στο πρώιμο στάδιο που προβλέπει το άρθρο 8αβ, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, είναι ιδιαίτερα ικανή να παράσχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να αντιδράσουν άμεσα σε επιζήμιες φορολογικές πρακτικές, ακόμη και αν αυτές είναι νόμιμες, και να αντιμετωπίσουν τις νομοθετικές ή κανονιστικές αποκλίσεις και κενά που ενδέχεται να διευκολύνουν την ανάπτυξη τέτοιων πρακτικών.
- 143 Ως προς την απαίτηση κατά την οποία η επέμβαση στο θεμελιώδες δικαίωμα σεβασμού της ιδιωτικής ζωής η οποία ενδέχεται να απορρέει από την ανωτέρω υποχρέωση υποβολής πληροφοριών πρέπει να περιορίζεται στο απολύτως αναγκαίο, υπό την έννοια ότι ο επιδιωκόμενος σκοπός δεν θα μπορούσε ευλόγως να επιτευχθεί κατά τρόπο εξίσου

αποτελεσματικό με άλλα μέσα που θίγουν λιγότερο το δικαίωμα αυτό, επισημαίνεται ότι η εν λόγω υποχρέωση αποτελεί ιδιαίτερα αποτελεσματικό μέσο για την καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και την πρόληψη των κινδύνων φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής. Πράγματι, επιβάλλοντας στους ενδιαμέσους και, εάν δεν υπάρχουν ενδιάμεσοι, στον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο την υποχρέωση να διαβιβάζουν στη φορολογική αρχή, σε πολύ πρώιμο στάδιο, πληροφορίες σχετικά με τις διασυνοριακές ρυθμίσεις που διαθέτουν ένα από τα διακριτικά του παραρτήματος IV, ο νομοθέτης της Ένωσης παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να αντιδρούν με ακρίβεια και ταχύτητα, ενδεχομένως δε με συντονισμένο τρόπο, στους μηχανισμούς επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, πράγμα το οποίο δεν μπορούν να επιτύχουν στον ίδιο βαθμό η εξέταση και ο έλεγχος της φορολογικής συμπεριφοράς που διενεργούνται εκ των υστέρων.

- 144 Εξάλλου, οι πληροφορίες που πρέπει να παρέχονται στο πλαίσιο της υποβολής πληροφοριών, όπως αυτές προκύπτουν από το άρθρο 8αβ, παράγραφος 14, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, αφορούν τον προσδιορισμό των ενδιαμέσων και των ενδιαφερόμενων φορολογουμένων και, κατά περίπτωση, των επιχειρήσεων που είναι συνδεδεμένες με τους εν λόγω φορολογουμένους, καθώς και τα διακριτικά που μνημονεύονται στο παράρτημα IV. Επιπλέον, περιλαμβάνουν σύνοψη της οικείας διασυνοριακής ρύθμισης και, κατά περίπτωση, περιγραφή των σχετικών εμπορικών δραστηριοτήτων και ρυθμίσεων με γενικούς όρους και χωρίς να αποκαλύπτεται τυχόν εμπορικό ή άλλου είδους απόρρητο. Αναφέρουν την ημερομηνία εφαρμογής της οικείας διασυνοριακής ρύθμισης, τις εθνικές διατάξεις στις οποίες αυτή βασίζεται και την αξία της εν λόγω ρύθμισης. Προσδιορίζουν το ή τα κράτη μέλη που αφορά ή είναι πιθανό να αφορά η ρύθμιση καθώς και κάθε άλλο πρόσωπο, σε ένα κράτος μέλος, που είναι πιθανό να αφορά η εν λόγω ρύθμιση.
- 145 Οι πληροφορίες αυτές δεν υπερβαίνουν το μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για να μπορέσουν τα κράτη μέλη να κατανοήσουν επαρκώς τη σχετική διασυνοριακή ρύθμιση και να είναι σε θέση να ενεργήσουν ταχέως, είτε αποκλειστικά βάσει των εν λόγω παρασχεθεισών πληροφοριών είτε επικοινωνώντας με τους ενδιαμέσους ή τους ενδιαφερόμενους φορολογουμένους προκειμένου να λάβουν πρόσθετες πληροφορίες.
- 146 Επιπλέον, υπογραμμίζεται ότι από το άρθρο 8αβ, παράγραφος 1, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 προκύπτει ότι η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών αφορά, ως προς τον ενδιάμεσο και, εάν δεν υπάρχει ενδιάμεσος, τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο, μόνον τις πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη γνώση τους, στην κατοχή ή στον έλεγχό τους. Ως εκ τούτου, η υποχρέωση αυτή δεν συνεπάγεται, για τον υπόχρεο, υποχρέωση έρευνας και αναζήτησης πληροφοριών πέραν του πεδίου των πληροφοριών που έχουν ήδη περιέλθει στον έλεγχό του.
- 147 Τέλος, επισημαίνεται ότι οι πληροφορίες που παρέχονται μέσω της υποχρέωσης υποβολής πληροφοριών στις φορολογικές αρχές των κρατών μελών διακρίνονται, τόσο ως προς τη φύση των δεδομένων που κοινοποιούνται κατ' αυτόν τον τρόπο όσο και ως προς τις λεπτομέρειες της εν λόγω κοινοποίησης, από τις πληροφορίες των οποίων την ανταλλαγή μεταξύ των κρατών μελών έχουν ήδη οργανώσει η οδηγία 2011/16 και οι πέντε τροποποιήσεις της που επήλθαν πριν από την οδηγία 2018/822. Πράγματι, σε αντίθεση με τους μηχανισμούς αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών που προβλέπονται στα προγενέστερα αυτά κείμενα της οδηγίας 2011/16, το κείμενό της όπως προκύπτει από την οδηγία 2018/822 παρέχει στα κράτη μέλη έγκαιρη και, ταυτόχρονα, στοχευμένη πληροφόρηση σχετικά με συγκεκριμένες φορολογικές ρυθμίσεις που ενέχουν δυνητικό κίνδυνο φοροαποφυγής καθώς και σχετικά με τα πρόσωπα που τις καταρτίζουν και τους δικαιούχους των ρυθμίσεων αυτών, πράγμα που μπορεί να αυξήσει σημαντικά την

αποτελεσματικότητα της καταπολέμησης του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και την πρόληψη των κινδύνων φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής.

- 148 Όσον αφορά το ζήτημα αν η επέμβαση στο δικαίωμα προστασίας της ιδιωτικής ζωής την οποία συνεπάγεται η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών δεν είναι δυσανάλογη ούτε υπέρμετρη σε σχέση με τον επιδιωκόμενο σκοπό γενικού συμφέροντος, επισημαίνεται ότι, μολονότι η επέμβαση αυτή δεν είναι, βεβαίως, αμελητέα, η καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και η πρόληψη των κινδύνων φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής αποτελούν σημαντικούς σκοπούς, από την επιδίωξη των οποίων εξαρτώνται όχι μόνον η προστασία της φορολογικής βάσης και, επομένως, των φορολογικών εσόδων των κρατών μελών και η δημιουργία περιβάλλοντος δίκαιης φορολόγησης στην εσωτερική αγορά, όπως υπογραμμίζεται στις αιτιολογικές σκέψεις 2 και 6 της οδηγίας 2018/822, αλλά και η διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας των κρατών μελών και της αποτελεσματικής είσπραξης του φόρου, οι οποίες, όπως έχει διαπιστώσει το Δικαστήριο, αποτελούν θεμιτούς σκοπούς (πρβλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψεις 56 και 67 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Υπό τις συνθήκες αυτές, το γεγονός ότι η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών ενδέχεται, κατά περίπτωση, να εφαρμοστεί σε νόμιμες διασυνοριακές ρυθμίσεις, για τους σκοπούς και υπό τις προϋποθέσεις που υπομνήσθηκαν στις σκέψεις 139 έως 147 της παρούσας απόφασης, δεν μπορεί να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι η εν λόγω υποχρέωση είναι δυσανάλογη, είτε έναντι του φορολογουμένου που επωφελείται από την επίμαχη ρύθμιση είτε έναντι του ενδιαμέσου που την κατάρτισε.
- 149 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι ο περιορισμός του δικαιώματος προστασίας της ιδιωτικής ζωής –νοούμενου υπό την έννοια του δικαιώματος κάθε προσώπου να οργανώνει την ιδιωτική του ζωή– τον οποίο συνεπάγεται η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών που προβλέπει το άρθρο 8αβ, παράγραφοι 1, 6 και 7, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 είναι δικαιολογημένος.
- 150 Κατόπιν όλων των ανωτέρω σκέψεων, συνάγεται το συμπέρασμα ότι από την εξέταση των πτυχών τις οποίες αφορά το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα δεν προέκυψε κανένα στοιχείο ικανό να θίξει το κύρος της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 υπό το πρίσμα του δικαιώματος στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 151 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Από την εξέταση της πτυχής την οποία αφορά το πρώτο προδικαστικό ερώτημα δεν προέκυψε κανένα στοιχείο ικανό να θίξει το κύρος 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, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2018/822 του Συμβουλίου, της 25ης Μαΐου 2018, υπό το πρίσμα των αρχών της ίσης μεταχείρισης και της απαγόρευσης των διακρίσεων καθώς και των άρθρων 20 και 21 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

- 2) Από την εξέταση των πτυχών τις οποίες αφορούν το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα δεν προέκυψε κανένα στοιχείο ικανό να θίξει το κύρος της οδηγίας 2011/16, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2018/822, υπό το πρίσμα της αρχής της ασφάλειας δικαίου, της αρχής της νομιμότητας στις ποινικές διαδικασίες που κατοχυρώνεται στο άρθρο 49, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων και του δικαιώματος στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη.
- 3) Το ανίσχυρο του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, της οδηγίας 2011/16, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2018/822, υπό το πρίσμα του άρθρου 7 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων, το οποίο διαπιστώθηκε από το Δικαστήριο με την απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, *Orde van Vlaamse Balies κ.λπ.* (C-694/20, EU:C:2022:963), ισχύει μόνον ως προς τα πρόσωπα που ασκούν τις επαγγελματικές τους δραστηριότητες υπό έναν από τους επαγγελματικούς τίτλους που μνημονεύονται στο άρθρο 1, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 98/5/EΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Φεβρουαρίου 1998, για τη διευκόλυνση της μόνιμης άσκησης του δικηγορικού επαγγέλματος σε κράτος μέλος διάφορο εκείνου στο οποίο αποκτήθηκε ο επαγγελματικός τίτλος.
- 4) Από την εξέταση των πτυχών τις οποίες αφορά το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα δεν προέκυψε κανένα στοιχείο ικανό να θίξει το κύρος της οδηγίας 2011/16, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2018/822, υπό το πρίσμα του δικαιώματος στον σεβασμό της ιδιωτικής ζωής που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων.

(υπογραφές)

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική