Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ΝΙΚΟΛΑ ΑΙΜΙΛΙΟΥ
της 29ης Φεβρουαρίου 2024[1]

Υπόθεση C-623/22

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,
Beroepsinstituut van Erkende Boekhouders en Fiscalisten,
VH,
ZS,
NI,
EX
κατά
Premier ministre/Eerste Minister,
παρισταμένων των:
Conseil des barreaux européens AISBL,
Conseil National des Barreaux de France

[αίτηση του Cour constitutionnelle (Συνταγματικού Δικαστηρίου, Βέλγιο)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας – Οδηγία (ΕΕ) 2018/822 του Συμβουλίου – Δυνητικά επιθετικές διασυνοριακές ρυθμίσεις – Διάβρωση της βάσης και μετατόπιση των κερδών – Υποχρέωση γνωστοποίησης – Αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών – Άρθρο 49 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων – Αρχή “ουδεμία ποινή άνευ νόμου” – Σαφήνεια και ακρίβεια της υποχρέωσης γνωστοποίησης – Άρθρο 7 του Χάρτη – Δικαίωμα σεβασμού της ιδιωτικής ζωής – Ύπαρξη και αιτιολόγηση των παρεμβάσεων στην ιδιωτική ζωή – Ενδιάμεσοι – Δικηγορικό απόρρητο – Πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής»

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

I. Εισαγωγή

1. Σε αντίθεση με τη φοροδιαφυγή, τη φορολογική απάτη και τη φορολογική κατάχρηση, που συγκαταλέγονταν ανέκαθεν στις μεγαλύτερες ανησυχίες κάθε κυβέρνησης, οι στρατηγικές διάβρωσης της βάσης και μετατόπισης των κερδών (στο εξής: BEPS) αποτελούν σχετικά νέο φαινόμενο. Οι στρατηγικές BEPS είναι, κατ' ουσίαν, στρατηγικές επιθετικού διεθνούς φορολογικού σχεδιασμού που εκμεταλλεύονται κενά και αναντιστοιχίες μεταξύ των φορολογικών κανόνων με σκοπό την τεχνητή μετατόπιση των κερδών σε τόπους όπου είτε δεν υπόκεινται σε φορολόγηση είτε υπόκεινται σε μειωμένη φορολογία, με αποτέλεσμα την καταβολή χαμηλού ή μηδενικού φόρου, καθώς και σημαντικές απώλειες εσόδων για τις κυβερνήσεις [2].

2. Ο αυξανόμενος αντίκτυπος των εν λόγω στρατηγικών στο δημόσιο ταμείο –που οφείλεται σε διάφορους παράγοντες, μεταξύ των οποίων η αυξημένη κινητικότητα, οι παγκόσμιες αλυσίδες αξίας και η ψηφιοποίηση της οικονομίας– καθώς και η αυξημένη ευαισθητοποίηση των πολιτών –που θεωρούν ότι οι στρατηγικές αυτές υπονομεύουν τον δίκαιο χαρακτήρα και την ακεραιότητα των φορολογικών συστημάτων– οδήγησαν σε συζητήσεις, τόσο σε παγκόσμιο επίπεδο όσο και εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σχετικά με τη δέουσα εκ μέρους των κυβερνήσεων αντιμετώπιση του ως άνω φαινομένου.

3. Μεταξύ των βασικών πράξεων που έχει θεσπίσει η Ευρωπαϊκή Ένωση στο πλαίσιο αυτό είναι η οδηγία (ΕΕ) 2018/822 του Συμβουλίου, της 25ης Μαΐου 2018, για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας σχετικά με δηλωτέες διασυνοριακές ρυθμίσεις [3]. Κατ' ουσίαν, η οδηγία 2018/822 θεσπίζει καθεστώς υποχρεωτικής γνωστοποίησης πληροφοριών για τους ενδιαμέσους και τους φορολογουμένους, σε συνδυασμό με την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών, σχετικά με δυνητικά «επιθετικές» διασυνοριακές φορολογικές ρυθμίσεις [4].

4. Στην υπό κρίση υπόθεση, το Δικαστήριο καλείται να ελέγξει τη νομιμότητα του εν λόγω καθεστώτος. Πράγματι, τα πέντε προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο, Βέλγιο) εγείρουν συναφώς διάφορα νομικά ζητήματα. Ορισμένα από τα ερωτήματα αυτά αφορούν συγκεκριμένες πτυχές της οδηγίας 2018/822, ενώ άλλα άπτονται γενικότερων ζητημάτων, μεταξύ των οποίων, ιδίως, το ζήτημα αν η παρέμβαση στην ιδιωτική ζωή των προσώπων που υποχρεούνται να υποβάλουν τις σχετικές πληροφορίες στις αρμόδιες αρχές αντιβαίνει στο άρθρο 7 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης).

2 Βλ., για παράδειγμα, το προοίμιο της πολυμερούς συμβάσεως του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) για την εφαρμογή των μέτρων που σχετίζονται με τις φορολογικές συμφωνίες για την πρόληψη της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών.

3 ΕΕ 2018, L 139, σ. 1.

4 Ως τέτοιες νοούνται δραστηριότητες φορολογικού σχεδιασμού που «[αξιοποιούν] κενά στη φορολογική νομοθεσία –ήτοι, τηρούν μεν το γράμμα του νόμου, αλλά όχι και το πνεύμα του– για την ελαχιστοποίηση ή την αποφυγή των φορολογικών υποχρεώσεων» (βλ. Υπηρεσία Έρευνας του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, «Measures tackling aggressive tax planning in the national recovery and resilience plans», 2023, σ. 2).

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

5. Η οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ[5], καθιέρωσε σύστημα ασφαλούς διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των εθνικών φορολογικών αρχών των κρατών μελών και θέσπισε τους κανόνες και τις διαδικασίες ανταλλαγής πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς.

6. Η οδηγία 2011/16 έχει τροποποιηθεί επανειλημμένως, μεταξύ άλλων, όπως προαναφέρθηκε, με την οδηγία 2018/822[6].

7. Οι αιτιολογικές σκέψεις 2, 4, 6, 8 και 9 της οδηγίας 2018/822 έχουν ως εξής[7]:

«(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. […]

(4) […] η Επιτροπή έχει κληθεί να αναλάβει πρωτοβουλίες για την υποχρεωτική γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με ρυθμίσεις δυνητικά επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού σύμφωνα με τη Δράση 12 του [προγράμματος BEPS του ΟΟΣΑ]. Στο πλαίσιο αυτό, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο έχει ζητήσει τη λήψη αυστηρότερων μέτρων κατά των ενδιαμέσων που συνεργούν σε ρυθμίσεις δυνάμενες να οδηγήσουν σε φοροαποφυγή και φοροδιαφυγή. […]

[…]

(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 ενδιαμέσους να ενημερώνουν τις φορολογικές αρχές για ορισμένες διασυνοριακές ρυθμίσεις που θα μπορούσαν ενδεχομένως να χρησιμοποιηθούν για επιθετικό φορολογικό

5 Η εν λόγω οδηγία είναι επίσης γνωστή ως «DAC6». Τα αρχικά «DAC» σημαίνουν «Directive on Administrative Cooperation» [οδηγία σχετικά με τη διοικητική συνεργασία] (ΕΕ 2011, L 64, σ. 1).

6 Με τις παρούσες προτάσεις θα αναφερθώ στις διατάξεις της οδηγίας 2011/16 όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει (μεταξύ άλλων και με την οδηγία 2018/822).

7 Οι υποσημειώσεις του πρωτοτύπου παραλείπονται.

σχεδιασμό συνιστά ένα βήμα προς τη σωστή κατεύθυνση. Για να αναπτυχθεί μια πιο ολοκληρωμένη πολιτική, είναι επιπλέον αναγκαίο, ως δεύτερο βήμα μετά τη γνωστοποίηση, να προβαίνουν οι φορολογικές αρχές σε ανταλλαγή πληροφοριών με τις ομόλογες αρχές άλλων κρατών μελών. […]

[…]

(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. […] 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”.

[…]»

8. Το άρθρο 3 της οδηγίας 2011/16 περιλαμβάνει τους «Ορισμούς», στους οποίους συγκαταλέγονται, μεταξύ άλλων, οι ορισμοί των όρων «διασυνοριακή ρύθμιση» (σημείο 18), «διακριτικό» (σημείο 20), «ενδιάμεσος» (σημείο 21), «συνδεδεμένη επιχείρηση» (σημείο 23), «ρύθμιση γενικής χρήσης» (σημείο 24) και «ρύθμιση ειδικού τύπου» (σημείο 25).

9. Το άρθρο 8αβ της οδηγίας 2011/16 («Πεδίο εφαρμογής και προϋποθέσεις υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών για δηλωτέες 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 δηλωτέες 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.

[…]

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 2, 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.

[…]

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 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 διασυνοριακής ρύθμισης·

στ) αξία της δηλωτέας διασυνοριακής ρύθμισης·

ζ) αναφορά του κράτους μέλους του ενδιαφερόμενου/ων φορολογούμενου/ων και τυχόν άλλων κρατών μελών που είναι πιθανό να αφορά η δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση·

η) τα στοιχεία αναγνώρισης οποιουδήποτε άλλου προσώπου στο κράτος μέλος, που είναι πιθανό να επηρεάσει η δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση, με αναφορά των κρατών μελών με τα οποία συνδέεται το εν λόγω πρόσωπο.»

10. Το άρθρο 25α της οδηγίας 2011/16 («Κυρώσεις») ορίζει τα 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.»

11. Το παράρτημα IV της οδηγίας 2011/16 τιτλοφορείται «Διακριτικά». Το μέρος Ι του παραρτήματος IV («Δοκιμή του κυρίου οφέλους») έχει ως εξής:

«Γενικά διακριτικά της κατηγορίας Α και ειδικά διακριτικά της κατηγορίας Β και της κατηγορίας Γ παράγραφος 1 στοιχείων 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.»

Το μέρος ΙΙ του παραρτήματος IV περιλαμβάνει τις «Κατηγορίες διακριτικών» ως εξής: «Α. Γενικά διακριτικά που συνδέονται με τη δοκιμή του κυρίου οφέλους», «Β. Ειδικά διακριτικά που συνδέονται με τη δοκιμή του κυρίου οφέλους», «Γ. Ειδικά διακριτικά που συνδέονται με διασυνοριακές συναλλαγές», «Δ. Ειδικά διακριτικά σχετικά με την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών και τους πραγματικούς δικαιούχους», και «Ε. Ειδικά διακριτικά σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση».

Β. Το εθνικό δίκαιο

12. Το Βασίλειο του Βελγίου μετέφερε την οδηγία 2018/822 στο εσωτερικό του δίκαιο με νόμο της 20ής Δεκεμβρίου 2019 [8].

ΙΙΙ. Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

13. Το 2020 η Belgian Association of Tax Lawyers (βελγική ένωση δικηγόρων φορολογικού δικαίου, στο εξής: BATL), η Ordre des barreaux francophones et germanophone (ένωση γαλλόφωνων και γερμανόφωνου δικηγορικών συλλόγων, στο εξής: OBFG), η Orde van Vlaamse Balies (ένωση φλαμανδικών δικηγορικών συλλόγων) κ.λπ. (στο εξής: OVBO), το Institut des professionnaires fiscales et des expertaires compleurs (ινστιτούτο φοροτεχνικών και λογιστών, στο εξής: ICFC) (στο εξής, από κοινού: προσφεύγοντες της κύριας δίκης) προσέφυγαν ενώπιον του Cour constitutionnelle (Συνταγματικού Δικαστηρίου), ζητώντας από το εν λόγω δικαιοδοτικό όργανο να αναστείλει την εφαρμογή του νόμου της 20ής Δεκεμβρίου 2019 και να τον ακυρώσει, εν όλω ή εν μέρει, για τον λόγο ότι ο νόμος αυτός μεταφέρει οδηγία η οποία είναι, εν όλω ή εν μέρει, μη σύννομη. Κατά τους προσφεύγοντες, η οδηγία 2018/822 παραβιάζει ορισμένες διατάξεις του Χάρτη καθώς και γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης.

14. Έχοντας αμφιβολίες ως προς την ορθή ερμηνεία ορισμένων διατάξεων του Χάρτη και γενικών αρχών του δικαίου της Ένωσης, 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 της αρχής της ισότητας και της απαγόρευσης των διακρίσεων που κατοχυρώνονται στις εν λόγω διατάξεις, καθόσον δεν περιορίζει την υποχρέωση γνωστοποίησης των δηλωτέων διασυνοριακών ρυθμίσεων 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 των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου [(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

8 *Moniteur Belge* της 30ής Δεκεμβρίου 2019, σ. 119025.

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 γνωστοποίησης των δηλωτέων διασυνοριακών ρυθμίσεων, 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 γνωστοποίησης δηλωτέας διασυνοριακής ρύθμισης, 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 προμνησθείσα [οδηγία 2011/16], προβλέπει ότι, όταν κράτος μέλος 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 γνωστοποίησης θα παραβίαζε την προβλεπόμενη βάσει της εθνικής νομοθεσίας του συγκεκριμένου κράτους μέλους υποχρέωση εμπιστευτικότητας, 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 γνωστοποίησης που υπέχουν, στο μέτρο που η εν λόγω υποχρέωση 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 γνωστοποίησης των δηλωτέων διασυνοριακών ρυθμίσεων 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;»

15. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης, το Conseil national des Barreaux de France, η Βελγική, η Τσεχική, η Ισπανική και η Πολωνική Κυβέρνηση, καθώς και το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Οι ως άνω μετέχοντες στη διαδικασία, πλην της Τσεχικής Κυβέρνησης, ανέπτυξαν επίσης προφορικώς τις παρατηρήσεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 30ής Νοεμβρίου 2023.

16. Με έγγραφα της 20ής Οκτωβρίου 2023, το Συμβούλιο και η Επιτροπή απάντησαν σε ερώτηση του Δικαστηρίου παρέχοντας πληροφορίες σχετικά με τα κράτη μέλη τα οποία έχουν λάβει μέτρα, σύμφωνα με το άρθρο 8αβ της οδηγίας 2011/16, για τη χορήγηση σε ορισμένους ενδιαμέσους

δικαιώματος απαλλαγής από την υποβολή πληροφοριών σχετικών με δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση, προκειμένου να διαφυλαχθεί το δικηγορικό απόρρητο που κατοχυρώνεται στην οικεία εθνική νομοθεσία.

IV. Νομική ανάλυση

17. Με τα προδικαστικά ερωτήματα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να ελέγξει, υπό το πρίσμα διαφόρων γενικών αρχών και θεμελιωδών δικαιωμάτων που αναγνωρίζονται στην έννομη τάξη της Ένωσης, το κύρος της οδηγίας 2018/822, η οποία τροποποιεί την οδηγία 2011/16 θεσπίζοντας την υποχρέωση ορισμένων ενδιαμέσων και φορολογουμένων να αναφέρουν στις αρμόδιες αρχές των κρατών μελών διασυνοριακές ρυθμίσεις δυνητικά επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού (στο εξής: υποχρέωση γνωστοποίησης).

18. Τα πέντε προδικαστικά ερωτήματα αφορούν διαφορετικές πτυχές του συστήματος που καθιερώνει η οδηγία 2018/822. Συναφώς, θα ήθελα να τονίσω εκ προοιμίου ότι η εκτίμησή μου θα περιοριστεί αυστηρά στις πτυχές της οδηγίας 2018/822 τις οποίες το αιτούν δικαστήριο έκρινε, με την απόφαση περί παραπομπής, ως δυνητικώς προβληματικές. Φρονώ ότι στην υπό κρίση υπόθεση είναι κατά μείζονα λόγο ενδεδειγμένη η προσέγγιση του δικαστικού αυτοπεριορισμού («judicial restraint»), λαμβανομένης υπόψη της ευρείας διατυπώσεως ορισμένων εκ των ερωτημάτων καθώς και του γεγονότος ότι τα επιχειρήματα που προβάλλουν οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης προς αμφισβήτηση της νομιμότητας της οδηγίας 2018/822 δεν εστιάζουν απαραιτήτως στα ζητήματα που έθεσε εν τέλει το αιτούν δικαστήριο.

Α. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος: το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της υποχρέωσης γνωστοποίησης και η αρχή της ισότητας

19. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν η οδηγία 2018/822 ενέχει παραβίαση των αρχών της ισότητας και της απαγόρευσης των διακρίσεων, οι οποίες κατοχυρώνονται στα άρθρα 20 και 21 του Χάρτη, καθόσον θεσπίζει υποχρέωση γνωστοποίησης των διασυνοριακών ρυθμίσεων η οποία δεν περιορίζεται στον φόρο εταιριών.

20. Κατά το άρθρο 2, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 2011/16, οι διατάξεις της εν λόγω οδηγίας –συμπεριλαμβανομένης, ως εκ τούτου, της προβλεπόμενης στο άρθρο 8αβ υποχρέωσης γνωστοποίησης– ισχύουν 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», ενώ δεν εφαρμόζονται στον «φόρο προστιθέμενης αξίας και στα τελωνειακά τέλη, ούτε στους ειδικούς φόρους κατανάλωσης που καλύπτονται από άλλη ενωσιακή νομοθεσία περί διοικητικής συνεργασίας μεταξύ κρατών μελών, […] [ούτε] όσον αφορά στις υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφάλισης […]».

21. Συναφώς, θεωρώ σκόπιμο να επισημάνω εισαγωγικώς ότι οι αρχές της απαγόρευσης των διακρίσεων και της ίσης μεταχείρισης αντιπροσωπεύουν, γενικώς, τις δύο όψεις του ιδίου νομίσματος. Πράγματι, όπως υπενθυμίζει παγίως το Δικαστήριο, η πρώτη αποτελεί έκφραση της δεύτερης. Ωστόσο, σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης, η «απαγόρευση των διακρίσεων» αποτελεί έννοια αρκετά συγκεκριμένη: αφορά τη διαφορετική μεταχείριση βάσει ορισμένων συγκεκριμένων απαγορευμένων λόγων, όπως οι προβλεπόμενοι στο άρθρο 21 του Χάρτη (φύλο, φυλή, χρώμα, εθνοτική καταγωγή ή κοινωνική προέλευση, γενετικά χαρακτηριστικά, γλώσσα, θρησκεία ή πεποιθήσεις, πολιτικά φρονήματα, ιδιότητα μέλους εθνικής μειονότητας, περιουσία, γέννηση,

αναπηρία, ηλικία ή γενετήσιος προσανατολισμός) ή στο άρθρο 18 ΣΛΕΕ (ιθαγένεια)[9]. Υπό το ως άνω πρίσμα, φρονώ ότι οι αμφιβολίες του αιτούντος δικαστηρίου ως προς το περιεχόμενο της υποχρέωσης γνωστοποίησης που θεσπίζει η οδηγία 2018/822 αφορούν ενδεχόμενη παραβίαση της αρχής της ισότητας και όχι της αρχής της απαγόρευσης των διακρίσεων.

22. Κατά πάγια νομολογία, η αρχή της ισότητας, η οποία περιλαμβάνεται στις θεμελιώδεις αρχές του δικαίου της Ένωσης, επιτάσσει να μην επιφυλάσσεται σε παρόμοιες περιπτώσεις διαφορετική μεταχείριση, ούτε σε διαφορετικές περιπτώσεις παρόμοια μεταχείριση, εκτός αν μια τέτοια αντιμετώπιση δικαιολογείται αντικειμενικώς[10]. 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[11].

23. Όσον αφορά τον δικαστικό έλεγχο της συμφωνίας μιας ρύθμισης της Ένωσης με την αρχή της ίσης μεταχείρισης, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ο νομοθέτης διαθέτει, κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που του έχουν ανατεθεί, ευρεία εξουσία εκτιμήσεως όταν παρεμβαίνει σε τομέα που συνεπάγεται επιλογές πολιτικής, οικονομικής και κοινωνικής φύσεως και καλείται να κάνει σύνθετες εκτιμήσεις και αξιολογήσεις (πράγμα που κατά κανόνα συμβαίνει κατά τη θέσπιση φορολογικής φύσεως μέτρων από τον νομοθέτη της Ένωσης[12]). Επομένως, η νομιμότητα μέτρου που λαμβάνεται στον τομέα αυτόν μπορεί να επηρεαστεί μόνον όταν το μέτρο είναι προδήλως ακατάλληλο σε σχέση προς τον επιδιωκόμενο από τα αρμόδια θεσμικά όργανα σκοπό[13].

24. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου, πρέπει να καθοριστεί αν, λαμβανομένων υπόψη, μεταξύ άλλων, του αντικειμένου και του σκοπού των κανόνων που θεσπίζει η οδηγία 2018/822, ο νομοθέτης της Ένωσης υπερέβη την εξουσία εκτιμήσεως που διαθέτει, επιφυλάσσοντας παρόμοια μεταχείριση σε διαφορετικές περιπτώσεις χωρίς τούτο να δικαιολογείται αντικειμενικώς, καθόσον εισήγαγε την υπαγωγή όλων των φόρων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2011/16 στην υποχρέωση γνωστοποίησης.

25. Κατά τις αιτιολογικές σκέψεις 1 έως 5 της οδηγίας 2018/822, η εν λόγω οδηγία αποσκοπεί, πρώτον, στην ενίσχυση της διαφάνειας στον φορολογικό τομέα, παρέχοντας στις φορολογικές αρχές των κρατών μελών τη δυνατότητα να «λαμβάνουν […] πλήρεις και κατάλληλες πληροφορίες για δυνητικά επιθετικές φορολογικές ρυθμίσεις […] [ώστε να έχουν 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». Πρωταρχικός σκοπός της οδηγίας

9 Βλ., με περαιτέρω παραπομπές, προτάσεις μου στην υπόθεση Fastweb κ.λπ. (Συχνότητα χρέωσης) (C-468/20, EU:C:2022:996, σημείο 80).

10 Βλ., μεταξύ άλλων, 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).

11 Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 10ης Φεβρουαρίου 2022, OE (Συνήθης διαμονή συζύγου – Κριτήριο ιθαγένειας) (C-522/20, EU:C:2022:87, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

12 Πρβλ. απόφαση της 7ης Μαρτίου 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, σκέψη 54 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

13 Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 10ης Φεβρουαρίου 2022, OE (Συνήθης διαμονή συζύγου – Κριτήριο ιθαγένειας) (C-522/20, EU:C:2022:87, σκέψη 21). Γενικότερα επί του ζητήματος αυτού, βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση ΕΚΤ κατά Crédit lyonnais (C-389/21 P, EU:C:2022:844, σημεία 41 έως 74).

2018/822 είναι, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική της σκέψη 19, «η βελτίωση της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς μέσω της αποθάρρυνσης της προσφυγής σε διασυνοριακές ρυθμίσεις επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού» [14].

26. Οι σκοποί αυτοί συνάδουν με τον πρωταρχικό σκοπό που επιδιώκει η οδηγία 2011/16, ο οποίος συνίσταται, κατ' ουσίαν, στην ανάπτυξη της διοικητικής συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών των κρατών μελών, προκειμένου να ξεπεραστούν οι αρνητικές επιπτώσεις που μπορεί να έχει η δημιουργία της εσωτερικής αγοράς στην ικανότητα των κρατών μελών να προβαίνουν σε ορθό προσδιορισμό των οφειλόμενων φόρων. Η δυσκολία αυτή μπορεί να επηρεάσει τη λειτουργία των εθνικών φορολογικών συστημάτων, γεγονός το οποίο ενδέχεται να εξωθήσει σε φοροδιαφυγή και φοροαποφυγή, διακυβεύοντας έτσι την εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς [15].

27. Στο πλαίσιο αυτό, κανένα στοιχείο δεν εντοπίζω που να συνηγορεί υπέρ οποιουδήποτε πειστικού λόγου για τον οποίο ο *φόρος εταιριών*, αφενός, και οι *λοιποί φόροι* που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2011/16, αφετέρου, θα έπρεπε να έχουν τύχει διαφορετικής μεταχείρισης.

28. Όπως υπογράμμισαν οι κυβερνήσεις των κρατών μελών που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, καθώς και το Συμβούλιο και η Επιτροπή, οι δυνητικά επιθετικές διασυνοριακές φορολογικές ρυθμίσεις μπορεί να αφορούν πληθώρα φόρων [16]. Η πιθανότητα οι εν λόγω ρυθμίσεις να αξιοποιούν κενά στα εθνικά φορολογικά συστήματα ή να αποκρύπτουν φοροδιαφυγή ή φορολογική απάτη υφίσταται ανεξαρτήτως του ποιον συγκεκριμένο φόρο (ή φόρους) αφορούν. Επομένως, οι κίνδυνοι που εγκυμονεί ο κάθε φόρος, πρωτίστως για τα δημόσια ταμεία των κρατών μελών και, συνακόλουθα, για την ακεραιότητα της εσωτερικής αγοράς, είναι συγκρίσιμοι.

29. Επομένως, εκτιμώ ότι δεν είναι παράλογη η απόφαση του νομοθέτη της Ένωσης να ενισχύσει τη διοικητική συνεργασία όσον αφορά τις δυνητικά επιθετικές διασυνοριακές φορολογικές ρυθμίσεις ως προς ευρύ φάσμα φόρων και να υπαγάγει το σύνολο των φόρων που καλύπτονται από την οδηγία 2011/16 στην προσφάτως θεσπισθείσα υποχρέωση γνωστοποίησης. Εξίσου εύλογη είναι η εξαίρεση από το πεδίο εφαρμογής της υποχρέωσης γνωστοποίησης των φόρων ως προς τους οποίους η διοικητική συνεργασία διέπεται από διαφορετική δέσμη κανόνων (όπως οι αναφερόμενοι στο άρθρο 2, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16).

30. Ως εκ τούτου, το ευρύ ratione tributi πεδίο εφαρμογής της υποχρέωσης γνωστοποίησης φαίνεται να συνάδει με το αντικείμενο και τον σκοπό της νομικής πράξεως η οποία θεσπίζει την εν λόγω υποχρέωση (οδηγία 2018/822) και, γενικότερα, με τους λοιπούς κανόνες της Ένωσης που διέπουν τον τομέα στον οποίο εμπίπτει η εν λόγω πράξη (διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας). Πράγματι, όπως υπογραμμίζει η Πολωνική Κυβέρνηση, στο μέτρο που η οδηγία

[14] Βλ., επίσης, αιτιολογική σκέψη 6 της οδηγίας 2018/822: «[η] γνωστοποίηση διασυνοριακών ρυθμίσεων δυνητικά επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού μπορεί να συμβάλει αποτελεσματικά στις προσπάθειες διαμόρφωσης ενός περιβάλλοντος *δίκαιης φορολόγησης στην εσωτερική αγορά*» (η υπογράμμιση δική μου).

[15] Βλ. αιτιολογικές σκέψεις 1 και 2 της οδηγίας 2011/16. Βλ., επίσης, αιτιολογική σκέψη 2 της οδηγίας 2018/822.

[16] Τούτο επιβεβαιώνεται περαιτέρω από το OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Mandatory Disclosure Rules, «ACTION 12: 2015 Final Report» (Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ/G20 κατά της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και της Μετατόπισης των Κερδών – Κανόνες υποχρεωτικής αποκάλυψης και αναφοράς πληροφοριών, «Δράση 12: Τελική Έκθεση», στο εξής: τελική έκθεση ΟΟΣΑ του 2015), κατά την οποία τα υφιστάμενα κατά το εν λόγω χρονικό σημείο υποχρεωτικά συστήματα αποκάλυψης και αναφοράς πληροφοριών, τα οποία είναι παρόμοια με εκείνο που θέσπισε ο νομοθέτης της Ένωσης το 2018, είχαν «ευρύ πεδίο εφαρμογής και μπορούν να καταλαμβάνουν το ευρύτερο δυνατό σύνολο φορολογουμένων, *κατηγοριών φόρων* και συναλλαγών» (παράγραφος 26, η υπογράμμιση δική μου).

2018/822 αποτελεί πράξη η οποία τροποποιεί την οδηγία 2011/16, είναι απολύτως φυσικό η υποχρέωση γνωστοποίησης να αφορά το σύνολο των φόρων ως προς τους οποίους έχουν εφαρμογή οι λοιποί μηχανισμοί συνεργασίας που προβλέπει η οδηγία 2011/16 [17].

31. Δεν βρίσκω πειστική την περί του αντιθέτου επιχειρηματολογία των προσφευγόντων της κύριας δίκης.

32. Κατ' αρχάς, οφείλω να πω ότι δυσκολεύομαι να αντιληφθώ γιατί το γεγονός ότι ορισμένα από τα διακριτικά του παραρτήματος IV της οδηγίας 2011/16 έχουν εφαρμογή μόνο στον φόρο εταιριών έχει οποιαδήποτε σημασία για τη διαπίστωση ενδεχόμενης παραβιάσεως της αρχής της ισότητας. Φρονώ ότι η βούληση του νομοθέτη της Ένωσης να καλύψει ένα ευρύ φάσμα φόρων μπορεί να δικαιολογήσει την υπαγωγή στο εν λόγω παράρτημα IV πληθώρας διακριτικών, ορισμένα εκ των οποίων έχουν μεγαλύτερη σημασία για ορισμένους φόρους απ' ό,τι για άλλους. Εφόσον τουλάχιστον *μερικά* από τα διακριτικά μπορεί να αφορούν ρυθμίσεις οι οποίες σχετίζονται με άλλους φόρους, πλην του φόρου εταιριών [18], και εφόσον οι σχετικές με τις ρυθμίσεις αυτές πληροφορίες μπορεί να είναι χρήσιμες στις αρμόδιες αρχές για τον εντοπισμό κενών ή την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή της φορολογικής απάτης, δεν εντοπίζω κανένα ζήτημα νομιμότητας της οδηγίας.

33. Δεύτερον, ενδεχομένως πράγματι τα κύρια προβλήματα των εθνικών φορολογικών συστημάτων να απορρέουν από φορολογικές ρυθμίσεις που αφορούν τον φόρο εταιριών. Ωστόσο, στον βαθμό που, όπως προαναφέρθηκε, υφίστανται πράγματι δυνητικά επιθετικές διασυνοριακές φορολογικές ρυθμίσεις αφορώσες φόρους άλλους πλην του φόρου εταιριών, η επιλογή του νομοθέτη της Ένωσης να προσδώσει ευρύ πεδίο εφαρμογής στην υποχρέωση γνωστοποίησης δεν φαίνεται παράλογη.

34. Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνω ότι οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης δεν προσκόμισαν κανένα στοιχείο από το οποίο να μπορεί να συναχθεί ότι τα προβλήματα που ανακύπτουν συνεπεία φορολογικών ρυθμίσεων οι οποίες απορρέουν από ρυθμίσεις που αφορούν φόρους άλλους πλην του φόρου εταιριών είναι τόσο ήσσονος σημασίας ώστε ο νομοθέτης της Ένωσης να έπρεπε να τα έχει θεωρήσει αμελητέα [19]. Εν πάση περιπτώσει, όπως υπογράμμισε η Επιτροπή, μπορεί ευλόγως να υποτεθεί ότι, αν η υποχρέωση γνωστοποίησης αφορούσε ένα μόνον είδος άμεσης φορολογίας (ήτοι, τον φόρο εταιριών), αποκλειομένων άλλων μορφών άμεσης φορολογίας (όπως, για παράδειγμα, του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων) και έμμεσης φορολογίας, ορισμένοι φορολογούμενοι θα μπορούσαν να μετατρέψουν κάποια φορολογητέα εταιρικά κέρδη

17 Το γεγονός ότι η οδηγία (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) (στο εξής: οδηγία ATAD), έχει στενότερο καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής, καθώς καταλαμβάνει μόνον τον φόρο εταιριών –στοιχείο το οποίο υπογράμμισαν ορισμένοι από τους προσφεύγοντες της κύριας δίκης– δεν ασκεί επιρροή εν προκειμένω. Όπως σαφώς προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 14 της οδηγίας 2018/822, οι δύο αυτές οδηγίες αποτελούν συμπληρωματικές μεν, αλλά διακριτές νομικές πράξεις. Τίποτα δεν επέβαλε στον νομοθέτη της Ένωσης να ορίσει πανομοιότυπο καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής για τις δύο οδηγίες.

18 Όπως, για παράδειγμα, τα διακριτικά Γ.1 και Δ.

19 Στο πλαίσιο αυτό, η BATL αμφισβητεί την αναλογικότητα και την ανάγκη καθιέρωσης υποχρέωσης γνωστοποίησης τεραστίου εύρους, δεδομένου ότι τα έγγραφα που συνόδευαν την πρόταση οδηγίας δεν περιείχαν καμία αναφορά σε μακροοικονομικές μελέτες που να αξιολογούν ή/και να ποσοτικοποιούν το εικαζόμενο θετικό αποτέλεσμα που θα είχε η υποχρέωση γνωστοποίησης στους εθνικούς προϋπολογισμούς όσον αφορά τους διάφορους φόρους τους οποίους αφορά. Ωστόσο, το εν λόγω επιχείρημα δεν λαμβάνει υπόψη την ουσία του ζητήματος: το άμεσο αποτέλεσμα που επιδιώκει η οδηγία 2018/822 είναι η αύξηση της *διαφάνειας*. Στα κράτη μέλη εναπόκειται να αποφασίσουν, αφού εξετάσουν τις πληροφορίες που συλλέγονται στο πλαίσιο του συστήματος που θεσπίστηκε με την οδηγία 2018/822, αν και πώς θα τροποποιήσουν το εθνικό φορολογικό τους σύστημα προκειμένου να αυξήσουν τα φορολογικά έσοδα. Εν πάση περιπτώσει, εφόσον η επιλογή του νομοθέτη της Ένωσης φαίνεται εκ πρώτης όψεως εύλογη, η BATL όφειλε, στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας, να έχει προσκομίσει στοιχεία που να ενισχύουν την άποψη ότι, λαμβανομένου υπόψη του επουσιώδους χαρακτήρα των προβλημάτων που τίθενται σχετικά με τις ρυθμίσεις που αφορούν φόρους άλλους πλην του φόρου εταιριών, η υποχρέωση γνωστοποίησης, όπως έχει διαμορφωθεί, συνιστά δυσανάλογη επιβάρυνση για τους ενδιαφερομένους ή βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη των σκοπών της οδηγίας 2018/822 μέτρου.

σε άλλα είδη εισοδήματος, μη υποκείμενα στην υποχρέωση γνωστοποίησης. Όπως υπογράμμισε η Τσεχική Κυβέρνηση, τούτο θα έθετε σε κίνδυνο την επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει η επίμαχη οδηγία.

35. Τρίτον, μολονότι η εκτίμηση επιπτώσεων της Επιτροπής εστίαζε ιδίως στον τομέα των άμεσων φόρων (φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων και φόρος εταιριών), το εν λόγω έγγραφο επισήμανε σαφέστατα ότι «[η] υποχρέωση γνωστοποίησης μπορεί να αφορά μηχανισμούς που σχετίζονται με κάθε είδους φόρο» και ότι «ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός μπορεί να πλήξει κάθε είδους φόρο ή επιβάρυνση» [20].

36. Εν πάση περιπτώσει, οι εκτιμήσεις που ανέπτυξε η Επιτροπή στο πλαίσιο της εκτίμησης επιπτώσεων δεν αναιρεί το γεγονός ότι, εν τέλει, ο νομοθέτης της Ένωσης αποφάσισε να προσδώσει ευρύ περιεχόμενο στην υποχρέωση γνωστοποίησης, όπως προκύπτει από τη διττή νομική βάση της οδηγίας 2018/822: τα άρθρα 113 και 115 ΣΛΕΕ. Η πρώτη ως άνω διάταξη επιτρέπει στο Συμβούλιο να εκδίδει «διατάξεις για την εναρμόνιση των νομοθεσιών περί των φόρων κύκλου εργασιών, των ειδικών φόρων καταναλώσεως και των λοιπών εμμέσων φόρων». Η δεύτερη ως άνω διάταξη εξουσιοδοτεί το Συμβούλιο να «εκδίδει οδηγίες για την προσέγγιση των νομοθετικών […] διατάξεων των κρατών μελών, οι οποίες έχουν άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση ή τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς», συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν φορολογικές υποθέσεις. Δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι η εν λόγω διττή νομική βάση παρείχε στον νομοθέτη της Ένωσης τη δυνατότητα να θεσπίσει ρύθμιση αφορώσα ευρύ φάσμα φόρων, μεταξύ των οποίων και οι φόροι τους οποίους αφορά πλέον η υποχρέωση γνωστοποίησης.

37. Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι από την εξέταση του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος δεν προέκυψε κανένας λόγος που να οδηγεί στο συμπέρασμα ότι ο νομοθέτης της Ένωσης, καθόσον συμπεριέλαβε και άλλους φόρους πέραν του φόρου εταιριών, παραβίασε την αρχή της ισότητας.

Β. Επί του δευτέρου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

1. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

38. Με το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία μπορούν να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο αν i) οι αναφερόμενες στο άρθρο 3 ή/και το άρθρο 8αβ της οδηγίας 2011/16 έννοιες της «ρύθμισης» (καθώς και της «διασυνοριακής» ρύθμισης, της ρύθμισης «γενικής χρήσης» και της ρύθμισης «ειδικού τύπου»), του «ενδιαμέσου», του «συμμετέχοντος» και της «συνδεδεμένης επιχείρησης», ii) τα διάφορα διακριτικά και η «δοκιμή του κυρίου οφέλους» που περιλαμβάνονται στο παράρτημα IV της οδηγίας 2011/16, καθώς και iii) ο κανόνας των 30 ημερών που καθιερώνει το άρθρο 8αβ, παράγραφοι 1 και 7, της οδηγίας 2011/16, είναι *αρκούντως σαφή και ακριβή* ώστε να συνάδουν με την αρχή «ουδεμία ποινή άνευ νόμου» και την αρχή του σεβασμού της ιδιωτικής ζωής.

39. Η εκτίμηση της συμβατότητας της οδηγίας 2018/822 με τις δύο αυτές αρχές εγείρει διαφορετικά ζητήματα και, ως εκ τούτου, προϋποθέτει διαφορετικά είδη ανάλυσης (βλ. υποενότητες 2 και 3 των παρουσών προτάσεων).

[20] Έγγραφο εργασίας της Επιτροπής με τίτλο «Commission Staff Working Document Impact Assessment», SWD(2017) 236 final (στο εξής: εκτίμηση επιπτώσεων ή εκτίμηση επιπτώσεων της Επιτροπής), σημείο 7.2.

40. Εντούτοις, προσήκει, κατ' αρχάς, να διατυπωθεί μια προκαταρκτική παρατήρηση. Εξ όσων αντιλαμβάνομαι, με τις παρατηρήσεις τους επί του δευτέρου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος, οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης προβάλλουν συνδυαστικά δύο ειδών επιχειρήματα: αφενός μεν, αμφισβητούν τη *σαφήνεια και την ακρίβεια* των διατάξεων της οδηγίας 2018/822, αφετέρου δε, βάλλουν κατά του *εύρους* των εν λόγω διατάξεων.

41. Χρειάζεται, ωστόσο, να γίνει διάκριση μεταξύ των δύο αυτών αιτιάσεων. Με το δεύτερο από τα ως άνω θέματα τίθεται, κατ' ουσίαν, ζήτημα αναλογικότητας: κατά πόσον οι οικείες έννοιες είναι υπερβολικά ευρείες και, ως εκ τούτου, υπερβολικά ευρύ είναι και το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας, η οποία επιδιώκει να καλύψει υπερβολικά μεγάλο αριθμό περιπτώσεων ή/και να επιβάλει υπερβολικά εκτεταμένες υποχρεώσεις. Κατά συνέπεια, στην παρούσα ενότητα των προτάσεων (Β), θα επικεντρώσω την ανάλυσή μου στο ζήτημα αν οι επίμαχες έννοιες είναι αρκούντως σαφείς και ακριβείς ώστε να πληρούν τις επιταγές της ασφάλειας δικαίου που συνδέονται άρρηκτα με το άρθρο 49, παράγραφος 1, και το άρθρο 7 του Χάρτη. Το ενδεχόμενο οι διατάξεις της οδηγίας 2018/822 να έχουν υπερβολικά ευρύ πεδίο εφαρμογής θα εξεταστεί στο πλαίσιο της ανάλυσης του τετάρτου και του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος (ενότητες Γ και Δ των παρουσών προτάσεων).

2. Ακρίβεια και σαφήνεια της οδηγίας 2018/822 και η αρχή «ουδεμία ποινή άνευ νόμου»

42. Η αρχή "ουδεμία ποινή άνευ νόμου" (nulla poena sine lege certa), η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 49, παράγραφος 1, του Χάρτη –και αποτελεί ειδική έκφραση της γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου[21]–, έχει, κατ' αρχήν, εφαρμογή μόνον όσον αφορά τις ποινικές κυρώσεις.

43. Το άρθρο 25α της οδηγίας 2011/16 (με τίτλο «Κυρώσεις») προβλέπει απλώς ότι i) στα κράτη μέλη εναπόκειται να θεσπίσουν τους κανόνες για τις κυρώσεις που επισύρουν οι παραβάσεις των εθνικών διατάξεων που εκδίδονται δυνάμει, μεταξύ άλλων, του άρθρου 8αβ της εν λόγω οδηγίας, καθώς και ότι ii) οι εν λόγω κυρώσεις θα πρέπει να είναι «αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές»[22].

44. Κατά συνέπεια, στο μέτρο που η οδηγία 2011/16 δεν επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να θεσπίζουν ποινικές κυρώσεις για την παράβαση της υποχρέωσης γνωστοποίησης, δεν είναι προφανές ότι τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 49, παράγραφος 1, του Χάρτη. Κατ' αρχήν, εναπόκειται στα κράτη μέλη να μεταφέρουν τις διατάξεις της εν λόγω οδηγίας κατά τρόπο που να σέβεται τα θεμελιώδη δικαιώματα και τις αρχές που κατοχυρώνονται στον Χάρτη (συμπεριλαμβανομένης της αρχής «ουδεμία ποινή άνευ νόμου»)[23].

45. Τούτου λεχθέντος, δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο –λαμβανομένων υπόψη του αντικειμένου και του σκοπού των διατάξεων της οδηγίας 2018/822, καθώς και της απαίτησης οι κυρώσεις να είναι «αποτελεσματικές» και «αποτρεπτικές»– τα κράτη μέλη να θεωρήσουν ότι η μη συμμόρφωση με την υποχρέωση γνωστοποίησης θα πρέπει κατ' ανάγκην να τιμωρείται με κυρώσεις βαρύτητας τέτοιας που θα τις καθιστά αναπόφευκτα ποινικής φύσεως[24]. Αντιλαμβάνομαι ότι ίσως κάτι τέτοιο να συμβαίνει στην περίπτωση του Βασιλείου του Βελγίου.

21 Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Vaditrans (C-102/16, EU:C:2017:1012, σκέψη 50).

22 Βλ., επίσης, αιτιολογική σκέψη 15 της οδηγίας 2018/822.

23 Πρβλ. απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2003, Lindqvist (C-101/01, EU:C:2003:596, σκέψεις 83 έως 88).

24 Συναφώς, δεν χρειάζεται νομίζω να υπενθυμίσω ότι πηγή έμπνευσης για τη νομολογία του Δικαστηρίου έχει αποτελέσει η νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (στο εξής: ΕΔΔΑ) σχετικά με τα «κριτήρια Engel». Βλ. απόφαση του ΕΔΔΑ της 8ης Ιουνίου 1976, Engel κ.λπ. κατά Κάτω Χωρών (CE:ECHR:1976:0608JUD000510071), καθώς και απόφαση του Δικαστηρίου της 5ης Ιουνίου 2012, Bonda (C-489/10, EU:C:2012:319, σκέψη 37).

Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, μολονότι οι κυρώσεις που θεσπίζει το βελγικό δίκαιο χαρακτηρίζονται ως «διοικητικές», εντούτοις θα πρέπει να θεωρηθούν «ποινικές» από ουσιαστικής απόψεως [25].

46. Σε μια τέτοια περίπτωση, η έλλειψη σαφήνειας ή ακρίβειας μίας ή περισσοτέρων εννοιών που περιλαμβάνονται στις διατάξεις της οδηγίας 2018/822 –λαμβανομένου, ιδίως, υπόψη ότι ορισμένες από τις διατάξεις αυτές φαίνεται να αφήνουν ελάχιστη (ή και καθόλου) διακριτική ευχέρεια όσον αφορά τη μεταφορά τους από τα κράτη μέλη [26]– μπορεί πράγματι να συνεπάγεται έλλειψη νομιμότητας της εν λόγω οδηγίας λόγω παράβασης του άρθρου 49, παράγραφος 1, του Χάρτη. Θα εξηγήσω αμέσως κατωτέρω τις περιστάσεις υπό τις οποίες θα μπορούσε να στοιχειοθετείται μια τέτοια παράβαση.

α) Η κρίσιμη για την υπόθεση νομολογία

47. Κατά πάγια νομολογία, η αρχή «ουδεμία ποινή άνευ νόμου» απαιτεί να καθορίζονται σαφώς από τη νομοθεσία της Ένωσης οι παραβάσεις και οι ποινές τις οποίες επισύρουν. Η εν λόγω προϋπόθεση πληρούται όταν ο οικείος διοικούμενος έχει τη δυνατότητα να γνωρίζει, με βάση το γράμμα των οικείων διατάξεων και, εν ανάγκη, με τη βοήθεια της ερμηνείας που δίδεται στις διατάξεις αυτές από τα δικαστήρια, ποιες πράξεις και παραλείψεις συνεπάγονται την ποινική ευθύνη του [27].

48. Τούτου λεχθέντος, το Δικαστήριο έχει επίσης διευκρινίσει ότι η αρχή «ουδεμία ποινή άνευ νόμου» δεν μπορεί να ερμηνευθεί ως απαγορεύουσα τη βαθμιαία αποσαφήνιση των κανόνων περί ποινικής ευθύνης διά της νομολογιακής ερμηνείας από τη μία υπόθεση στην άλλη, υπό την προϋπόθεση ότι το αποτέλεσμα είναι ευλόγως προβλέψιμο κατά τον χρόνο της διάπραξης της παράβασης, λαμβανομένης υπόψη ιδίως της ερμηνείας που χρησιμοποιούσε κατά την περίοδο εκείνη η σχετική με την επίμαχη διάταξη νόμου νομολογία [28].

49. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, το γεγονός ότι η νομοθετική πράξη αναφέρεται σε γενικές έννοιες οι οποίες πρέπει σταδιακά να αποσαφηνιστούν δεν εμποδίζει, κατ' αρχήν, να θεωρηθεί ότι η εν λόγω πράξη προβλέπει σαφείς και ακριβείς κανόνες που παρέχουν στον διοικούμενο τη δυνατότητα να προβλέψει ποιες πράξεις και παραλείψεις μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο κυρώσεων ποινικής φύσεως [29]. Συναφώς, αυτό που έχει σημασία είναι αν η τυχόν αμφισημία ή αοριστία των οικείων εννοιών μπορεί να αρθεί με προσφυγή στις συνήθεις μεθόδους ερμηνείας του δικαίου. Επιπλέον, όταν οι οικείες έννοιες αντιστοιχούν σε εκείνες που χρησιμοποιούνται σε σχετικές διεθνείς συμβάσεις και πρακτικές, οι εν λόγω συμβάσεις και πρακτικές μπορούν να χρησιμοποιηθούν συμπληρωματικά από τον ερμηνευτή ως κατευθυντήριες γραμμές [30].

25 Επί του ζητήματος αυτού, βλ., με περαιτέρω παραπομπές στη νομολογία, τις προτάσεις μου στην υπόθεση Nacionalinis visuomenės sveikatos centras prie Sveikatos apsaugos ministerijos (C-683/21, EU:C:2023:376, σημείο 74).

26 Βλ., επίσης, αιτιολογική σκέψη 10 της οδηγίας 2018/822: «[…] λόγω του πιθανού αντίκτυπου στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, αιτιολογείται η ανάγκη θέσπισης κοινής δέσμης κανόνων αντί της αντιμετώπισης του ζητήματος σε εθνικό επίπεδο».

27 Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 5ης Μαΐου 2022, BV (C-570/20, EU:C:2022:348, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

28 Όπ.π. (σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

29 Πρβλ., όπ.π. (σκέψη 42).

30 Πρβλ. απόφαση της 25ης Νοεμβρίου 2021, État luxembourgeois (Πληροφορίες για ομάδα φορολογουμένων) (C-437/19, EU:C:2021:953, σκέψεις 61 και 69 έως 71).

50. Στο ίδιο πνεύμα, το Δικαστήριο έχει κρίνει 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 καθεαυτές, προκειμένου μια διάταξη να θεωρηθεί αντίθετη προς την αρχή της νομιμότητας, υπό την προϋπόθεση ότι η διάταξη αποδεικνύεται αρκούντως σαφής στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων [31].

51. Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει υπογραμμίσει ότι ο βαθμός της απαιτούμενης προβλεψιμότητας εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό 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 εκείνους να επιδεικνύουν ιδιαίτερη μέριμνα για την αξιολόγηση των κινδύνων τους οποίους ενέχει το οικείο επάγγελμα [32].

β) Ακρίβεια και σαφήνεια των διατάξεων που θεσπίστηκαν με την οδηγία 2018/822

52. Ακριβώς υπό το πρίσμα των ως άνω αρχών θα εξετάσω εν συνεχεία αν οι διατάξεις που θεσπίστηκαν με την οδηγία 2018/822 ενδέχεται, λόγω έλλειψης ακρίβειας και σαφήνειας ορισμένων βασικών εννοιών τις οποίες χρησιμοποιούν, να καταστήσουν αδύνατο για τους οικείους διοικουμένους τον προσδιορισμό των πράξεων και παραλείψεων που μπορούν να επισύρουν ευθύνη τους και, ως εκ τούτου, να οδηγήσουν στην επιβολή ποινικών κυρώσεων, κατά παράβαση της αρχής «ουδεμία ποινή άνευ νόμου», τα ουσιώδη χαρακτηριστικά της οποίας υπομνήσθηκαν αμέσως ανωτέρω.

1) Η έννοια των «ρυθμίσεων»

53. Ο όρος «ρυθμίσεις» χρησιμοποιείται στο άρθρο 8αβ της οδηγίας 2011/16 για τον προσδιορισμό των πράξεων οι οποίες, εφόσον είναι διασυνοριακές (κατά την έννοια του άρθρου 3, σημείο 18, της εν λόγω οδηγίας), υπόκεινται στην υποχρέωση γνωστοποίησης όταν (κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 3, σημείο 19, της οδηγίας), διαθέτουν «τουλάχιστον ένα από τα διακριτικά του Παραρτήματος IV» της ίδιας οδηγίας.

54. Ο όρος αυτός, καθώς και οι αντίστοιχοι όροι που χρησιμοποιούνται στις λοιπές γλωσσικές αποδόσεις της εν λόγω οδηγίας [33], είναι ασφαλώς γενικής φύσεως και έχει ευρύ περιεχόμενο. Ωστόσο, εν αντιθέσει προς όσα υποστηρίζουν οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης, τούτο δεν καθιστά τους εν λόγω όρους αόριστους ή αμφίσημους.

31 Απόφαση της 28ης Μαρτίου 2017, Rosneft (C-72/15, EU:C:2017:236, σκέψη 164 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

32 Απόφαση της 5ης Μαΐου 2022, BV (C-570/20, EU:C:2022:348, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

33 Όπως, για παράδειγμα, οι όροι «arrangements» στην αγγλική, «dispositifs» στη γαλλική, «järjestelyjä» στη φινλανδική, «meccanismi» στην ιταλική, «Gestaltungen» στη γερμανική, «modalitate» στη ρουμανική και «constructies» στην ολλανδική γλώσσα.

55. Κατ' αρχάς, μολονότι η έννοια των «ρυθμίσεων» δεν ορίζεται ρητώς στην οδηγία 2018/822, το προοίμιο της εν λόγω οδηγίας παρέχει κρίσιμες ενδείξεις συναφώς. Η αιτιολογική σκέψη 2 της οδηγίας 2018/822 διαλαμβάνει 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 […] *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» [34]. Με τη σειρά του, ο όρος «δομές φορολογικού σχεδιασμού» είναι όρος που χρησιμοποιείται συνήθως στον τομέα της διεθνούς φορολογίας [35]. Επιπλέον, η αιτιολογική σκέψη 19 της οδηγίας 2018/822 αναφέρεται κατ' ουσίαν στην ίδια έννοια, χρησιμοποιώντας διαφορετική ορολογία: «[η παρούσα οδηγία] […] στοχεύει σε *μηχανισμούς* που αναπτύσσονται για να εκμεταλλευτούν δυνητικά τις ανεπάρκειες της αγοράς οι οποίες προκύπτουν από την αλληλεπίδραση μεταξύ ανόμοιων εθνικών φορολογικών κανόνων» [36].

56. Δεύτερον, φρονώ ότι η συνήθης έννοια του όρου «ρυθμίσεις» (μηχανισμοί, σχέδια, δομές, καθεστώτα κ.ο.κ.) συνάδει με τη βούληση του νομοθέτη της Ένωσης να συμπεριλάβει πληθώρα νομικών μορφωμάτων –τα οποία συνίστανται κατά κύριο λόγο σε μία ή περισσότερες [37] συμβάσεις, συμφωνίες, συνεννοήσεις και πρακτικές που οδηγούν σε εμπορικές συναλλαγές– οι οποίες αποτελούν συνεκτικό σύνολο και είναι ικανές να επηρεάσουν τη φορολογική υποχρέωση (τουλάχιστον ενός) φορολογουμένου.

57. Τρίτον, επισημαίνω ότι η χρήση του όρου «ρυθμίσεις», στο πλαίσιο της φορολογικής νομοθεσίας της Ένωσης, δεν εγκαινιάστηκε με την οδηγία 2018/822. Πράγματι, ο όρος αυτός έχει χρησιμοποιηθεί σε άλλες διατάξεις στον εν λόγω τομέα, προγενέστερες της εν λόγω οδηγίας [38]. Οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης ουδέποτε ισχυρίστηκαν ότι η χρήση του όρου αυτού οδήγησε σε καταστάσεις ανασφάλειας υπό το πρίσμα των τελευταίων αυτών διατάξεων. Ούτε η δικογραφία περιλαμβάνει κάποιο σχετικό στοιχείο.

2) Οι έννοιες της «διασυνοριακής» ρύθμισης, της ρύθμισης «γενικής χρήσης» και της ρύθμισης «ειδικού τύπου»

58. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, φρονώ ότι, κατά μείζονα λόγο, κανένα μείζον πρόβλημα δεν ανακύπτει όσον αφορά την ερμηνεία των εννοιών «διασυνοριακή» ρύθμιση, ρύθμιση «γενικής χρήσης» και ρύθμιση «ειδικού τύπου», ο ορισμός των οποίων δίδεται στο άρθρο 3 της οδηγίας 2011/16.

34 Η υπογράμμιση δική μου.

35 Ο όρος αυτός χρησιμοποιείται σε πολλά έγγραφα προερχόμενα, για παράδειγμα, από τον ΟΟΣΑ και το International Ethics Standards Board for Accountants (Διεθνές Συμβούλιο Προτύπων Δεοντολογίας για Λογιστές, στο εξής: IESBA).

36 Η υπογράμμιση δική μου.

37 Βλ. άρθρο 3, σημείο 18, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2011/126: «ως ρύθμιση νοείται επίσης και μια σειρά ρυθμίσεων. Μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη». Ορισμένοι από τους προσφεύγοντες της κύριας δίκης βάλλουν κατά αυτού του τμήματος του ορισμού, υποστηρίζοντας ότι είναι ασαφές. Ωστόσο, κατά τη γνώμη μου, τόσο η σημασία όσο και ο σκοπός του είναι προφανή. Ορισμένες ρυθμίσεις αποτελούνται από διάφορα επιμέρους στοιχεία και περιλαμβάνουν διαφορετικά στάδια, που αποτελούν όλα μέρος ενός συνολικού σχεδίου (βλ., για παράδειγμα, τα διακριτικά Β.3 και Δ.2). Μολονότι τα εν λόγω επιμέρους στοιχεία και στάδια θα μπορούσαν, αυτοτελώς θεωρούμενα, να θεωρηθούν δηλωτέα, δεν χρειάζεται να δηλώνονται χωριστά, αλλά μόνο μία φορά, ήτοι όταν γνωστοποιείται το συνολικό σχέδιο.

38 Βλ., για παράδειγμα, άρθρο 6 της οδηγίας ATAD, καθώς και άρθρο 1, παράγραφοι 2 και 3, της οδηγίας 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου, της 30ής Νοεμβρίου 2011, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ 2011, L 345, σ. 8), όπως τροποποιήθηκε το 2015.

59. Κατ' αρχάς, όσον αφορά την έννοια της «διασυνοριακής ρύθμισης», αυτή ορίζεται στο άρθρο 3, σημείο 18, της οδηγίας 2011/16 ως μια «ρύθμιση είτε μεταξύ τουλάχιστον δύο κρατών μελών είτε μεταξύ ενός κράτους μέλους και μιας τρίτης χώρας, 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».

60. Ο ως άνω ορισμός μου φαίνεται αρκετά σαφής: εν ολίγοις, η ρύθμιση δεν πρέπει να περιορίζεται στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους, αλλά πρέπει να αφορά τουλάχιστον μία ακόμα άλλη χώρα (κράτος μέλος ή τρίτη χώρα). Η ερμηνεία αυτή συνάδει με τη συνήθη έννοια του όρου «διασυνοριακός» (ήτοι, που περιλαμβάνει τουλάχιστον δύο χώρες), ο οποίος χρησιμοποιείται ευρέως στο δίκαιο της εσωτερικής αγοράς της Ένωσης.

61. Η ερμηνεία αυτή συνάδει επίσης με το περιεχόμενο και τον σκοπό της επίμαχης νομοθετικής πράξεως. Όπως διευκρινίζεται στην αιτιολογική σκέψη 10 της οδηγίας 2018/822, δεδομένου ότι η υποχρέωση γνωστοποίησης αποσκοπεί στη διασφάλιση της εύρυθμης λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, είναι αναγκαίο «να περιοριστούν τυχόν κοινοί κανόνες γνωστοποίησης σε διασυνοριακές καταστάσεις, και συγκεκριμένα σε καταστάσεις που αφορούν είτε τουλάχιστον δύο κράτη μέλη είτε ένα κράτος μέλος και μια τρίτη χώρα». Η απαίτηση περί συνδρομής του διασυνοριακού στοιχείου απορρέει επίσης από τη διττή νομική βάση των οδηγιών 2011/16 και 2018/822, οι οποίες επιτρέπουν μέτρα της Ένωσης σχετικά με την εγκαθίδρυση και τη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς [39].

62. Όσον αφορά τις έννοιες της «ρύθμισης γενικής χρήσης» και της «ρύθμισης ειδικού τύπου», τούτες ορίζονται, αντίστοιχα, στο άρθρο 3, σημεία 24 και 25, της οδηγίας 2011/16. Οι δύο αυτές μορφές ρυθμίσεων νοούνται σαφώς ως εναλλακτικές υποκατηγορίες των «διασυνοριακών ρυθμίσεων»: κάθε τέτοια ρύθμιση πρέπει να είναι είτε της μίας είτε της άλλης μορφής. Ως «ρύθμιση γενικής χρήσης» νοείται η «διασυνοριακή ρύθμιση η οποία έχει καταρτιστεί, έχει διατεθεί στην αγορά, έτοιμη για εφαρμογή ή καθίσταται διαθέσιμη προς εφαρμογή χωρίς να απαιτείται ουσιαστική εξατομίκευσή της», ενώ ως «ρύθμιση ειδικού τύπου» νοείται «οποιαδήποτε διασυνοριακή ρύθμιση η οποία δεν είναι ρύθμιση γενικής χρήσης».

63. Το μόνο σημείο που μπορεί ενδεχομένως να εγείρει ερμηνευτικά ζητήματα είναι, κατ' εμέ, η εκτίμηση που απαιτείται για τον προσδιορισμό ρύθμισης η οποία «έχει καταρτιστεί, έχει διατεθεί στην αγορά, έτοιμη για εφαρμογή ή καθίσταται διαθέσιμη προς εφαρμογή χωρίς να απαιτείται *ουσιαστική εξατομίκευσή* της» [40].

64. Κατά τη γνώμη μου, η έννοια των «ρυθμίσεων γενικής χρήσης» παραπέμπει στην πρακτική που συνίσταται στην προετοιμασία σχεδίων ή προτύπων φορολογικών ρυθμίσεων: τις εν λόγω ρυθμίσεις έχουν επινοήσει και καταρτίσει φοροτεχνικοί και εμπειρογνώμονες σε φορολογικά θέματα, χωρίς να γίνεται αναφορά στην ειδικότερη κατάσταση συγκεκριμένου πελάτη και, ως εκ

[39] Βλ. σημείο 36 των παρουσών προτάσεων.

[40] Η υπογράμμιση δική μου.

τούτου, προορίζονται να διατεθούν στην αγορά (ήτοι, να παρέχονται στους πελάτες έναντι αμοιβής) ως «σχεδόν» τελικά προϊόντα. Με άλλα λόγια, ρύθμιση γενικής χρήσης είναι εκείνη που καταρτίζεται βάσει προϋφιστάμενου μοντέλου, το οποίο εν συνεχεία δεν υφίσταται παρά ήσσονος σημασίας προσαρμογές προκειμένου να είναι εφαρμόσιμο στη συγκεκριμένη κατάσταση του οικείου φορολογουμένου, προτού τεθεί σε εφαρμογή.

65. Βεβαίως, θα μπορούσε να συζητηθεί τι συνιστά *ήσσονος σημασίας* προσαρμογή. Οι ήσσονος σημασίας προσαρμογές περιλαμβάνουν ασφαλώς τη «συμπλήρωση των κενών πεδίων», την προσθήκη ή εξάλειψη ορισμένων σταδίων, ή ακόμη και επουσιώδεις αλλαγές σε άλλα στάδια. Αντιθέτως, μια φορολογική ρύθμιση η οποία καταρτίζεται, συνολικά ή κατά το μεγαλύτερο μέρος της, εκ του μηδενός, προκειμένου να ανταποκρίνεται στις ειδικότερες επιθυμίες ή ανάγκες του πελάτη, δεν αποτελεί ρύθμιση γενικής χρήσης, αλλά ρύθμιση ειδικού τύπου.

66. Ωστόσο, δεν θεωρώ εν προκειμένω παραγωγική μια μακρά συζήτηση σχετικά με το ποιες θεωρούνται ήσσονος σημασίας προσαρμογές και ποιες όχι: τούτο θα εξαρτάται προφανώς από τις ειδικές περιστάσεις κάθε συγκεκριμένης περίπτωσης. Αυτό που πράγματι έχει σημασία είναι ότι η έκφραση «ουσιαστική εξατομίκευση» απηχεί έννοια η οποία, στις περισσότερες περιπτώσεις, δεν πρόκειται να εγείρει σημαντικά ερμηνευτικά ζητήματα.

3) Η έννοια του «συμμετέχοντος»

67. Ο όρος «συμμετέχοντες» χρησιμοποιείται στο άρθρο 3, σημείο 18, της οδηγίας 2011/16 στο πλαίσιο του ορισμού της «διασυνοριακής ρύθμισης» κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας. Συγκεκριμένα, τέσσερις από τις πέντε εναλλακτικές προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου ορισμένη ρύθμιση να είναι «διασυνοριακή» αφορούν την κατάσταση στην οποία βρίσκονται οι «συμμετέχοντες στη ρύθμιση»: την κατοικία τους, στο πλαίσιο των προϋποθέσεων α′ και β′, και τις δραστηριότητές τους, στο πλαίσιο των προϋποθέσεων γ′ και δ′[41].

68. Επομένως, για την εφαρμογή του συστήματος που καθιερώνει η οδηγία 2018/822, είναι σημαντικό να προσδιορίζονται οι συμμετέχοντες. Πράγματι, πλην μίας και μοναδικής εξαίρεσης[42], ο κανόνας είναι ότι, όταν όλοι οι συμμετέχοντες στη ρύθμιση έχουν τη φορολογική κατοικία τους σε ένα και το αυτό κράτος μέλος, δεν μπορεί να πρόκειται περί διασυνοριακής ρύθμισης και, ως εκ τούτου, δεν γεννάται υποχρέωση γνωστοποίησης.

69. Καθίσταται προφανές ότι η οδηγία 2011/16 δεν περιλαμβάνει ρητό ορισμό του όρου «συμμετέχων». Ένας τέτοιος ορισμός δεν μπορεί να αντληθεί ούτε από το προοίμιο της οδηγίας 2018/822 ούτε από τα έγγραφα που συνόδευαν την πρόταση οδηγίας της Επιτροπής[43].

41 Βλ. σημείο 59 των παρουσών προτάσεων.

42 Ήτοι, όταν η ρύθμιση έχει πιθανό αντίκτυπο στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών ή στον προσδιορισμό του πραγματικού ιδιοκτήτη (άρθρο 3, σημείο 18, στοιχείο ε′, της οδηγίας 2011/16). Φρονώ ότι η τελευταία αυτή προϋπόθεση συνιστά ρήτρα κατά της καταστρατήγησης, με άλλα λόγια ένα «δίχτυ ασφαλείας». Εκ πρώτης όψεως, η σαφήνειά της μπορεί να φαίνεται αμφίβολη, στο μέτρο που φαίνεται να απαιτεί από τους ενδιαμέσους και τους φορολογουμένους να εκτιμήσουν τον δυνητικό αντίκτυπο που μπορεί να έχει η παράλειψη γνωστοποίησης ορισμένης ρύθμισης στην ορθή λειτουργία του συστήματος που θεσπίζει η οδηγία 2018/822 ή στην ικανότητα των αρχών να προσδιορίζουν τους πραγματικούς ιδιοκτήτες. Θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι πρόκειται για εκτιμήσεις που δεν θα έπρεπε να γίνονται από τους ενδιαμέσους και τους φορολογούμενους. Εντούτοις, το άρθρο 3, σημείο 18, στοιχείο ε′, της οδηγίας 2011/16 θα πρέπει να ερμηνεύεται σε συνδυασμό με το τμήμα Δ του παραρτήματος IV («Ειδικά διακριτικά σχετικά με την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών και τους πραγματικούς δικαιούχους»). Κατά την άποψή μου, το άρθρο αυτό διευκρινίζει το περιεχόμενο και την έννοια του άρθρου 3, σημείο 18, στοιχείο ε′, της οδηγίας 2011/16.

43 Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας σχετικά με δηλωτέες διασυνοριακές ρυθμίσεις (COM/2017/0335 final).

70. Τούτου δοθέντος, φρονώ ότι η ερμηνεία της ως άνω έννοιας μπορεί, εντούτοις, να συναχθεί με αναφορά στη συνήθη έννοια του όρου (πρόσωπο που συμμετέχει σε κάτι) καθώς και στη λειτουργία του (προσδιορισμός των διασυνοριακών ρυθμίσεων). Ο όρος «συμμετέχων» πρέπει απαραιτήτως να αναφέρεται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο είναι τυπικά συμβαλλόμενο μέρος κάποιας από τις διάφορες πράξεις που συναπαρτίζουν τη ρύθμιση.

71. Επομένως, ο όρος αυτός περιλαμβάνει, πρωτίστως, τον φορολογούμενο ή τους φορολογουμένους και τις λοιπές οντότητες (ακόμη και αν, για οποιονδήποτε λόγο, δεν υπόκεινται σε φόρο) που επηρεάζονται *άμεσα* από τις οικείες ρυθμίσεις. Αντιθέτως, κατά κανόνα δεν περιλαμβάνει τους ενδιαμέσους, εκτός αν μετέχουν οι ίδιοι, επισήμως, σε έναν από τους κρίσιμους νομικούς μηχανισμούς που συναπαρτίζουν τη ρύθμιση.

4) Η έννοια του «ενδιαμέσου»

72. Ο όρος «ενδιάμεσος» προσδιορίζει, σύμφωνα με το άρθρο 8αβ της οδηγίας 2011/16, την κύρια κατηγορία προσώπων τα οποία, πλην εξαιρέσεων, υποχρεούνται να υποβάλλουν τις σχετικές πληροφορίες στις αρμόδιες αρχές.

73. Ο εν λόγω όρος ορίζεται ρητώς στο άρθρο 3, σημείο 21, της οδηγίας 2011/16 ως «κάθε πρόσωπο που καταρτίζει, διαθέτει στην αγορά, οργανώνει ή διαχειρίζεται την εφαρμογή μιας δηλωτέας διασυνοριακής ρύθμισης» (πρώτο εδάφιο). Η διάταξη αυτή προσθέτει ότι η έννοια του «ενδιαμέσου» καλύπτει 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». Ωστόσο, κάθε τέτοιο πρόσωπο μπορεί να παράσχει αποδείξεις περί του ότι «δεν γνώριζε και δεν θα ήταν εύλογο να υποτεθεί ότι γνώριζε ότι [συμμετείχε] σε δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση» (δεύτερο εδάφιο).

74. Οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης υπογραμμίζουν τον πληρέστατο και ταυτόχρονα πολύ ευρύ χαρακτήρα του ορισμού. Συμφωνώ μαζί τους ως προς το ότι ο ορισμός είναι διατυπωμένος υπό ευρείς όρους, καταλαμβάνει δε πληθώρα διαφορετικών (φυσικών και νομικών) προσώπων. Ωστόσο, τούτο δεν σημαίνει ότι η οικεία διάταξη είναι αόριστη ή αμφίσημη.

75. Πρώτον, οι κατηγορίες των προσώπων που ενδέχεται να εμπίπτουν στον ως άνω ορισμό είναι, συνολικά, σχετικά σαφείς. Όπως υπογραμμίζει η Επιτροπή, ο εν λόγω όρος νοείται ότι καταλαμβάνει τους *κύριους φορείς* που μετέχουν, εν γένει για *επαγγελματικούς λόγους*, στις δραστηριότητες φορολογικού σχεδιασμού τις οποίες αφορά η οδηγία 2018/822. Συγκεκριμένα, στην εκτίμηση επιπτώσεων η Επιτροπή επισήμανε ότι στους ενδιαμέσους συγκαταλέγονται, «μεταξύ άλλων, σύμβουλοι, δικηγόροι, χρηματοοικονομικοί σύμβουλοι (σύμβουλοι επενδύσεων), λογιστές, solicitors, χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, ασφαλιστικοί διαμεσολαβητές και company formation agents [φορείς σύστασης εταιριών]». Κατ' ουσίαν, ο εν λόγω όρος αναφέρεται σε επαγγελματίες των οποίων η δραστηριότητα συνίσταται στην «παροχή συμβουλών στους πελάτες σχετικά με τη διάρθρωση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, με στόχο τη μείωση των φορολογικών δαπανών τους, και οι οποίοι αμείβονται βάσει προμήθειας» [44].

[44] Βλ. εκτίμηση επιπτώσεων της Επιτροπής, σημείο 3.1.2.

76. Όπως υπογραμμίζει η Βελγική Κυβέρνηση, για την άσκηση των δραστηριοτήτων που απαριθμούνται στο άρθρο 3, σημείο 21, της οδηγίας 2011/16, ένα πρόσωπο πρέπει να διαθέτει υψηλή εξειδίκευση σε συγκεκριμένο τομέα (φορολογικό δίκαιο, εταιρικό δίκαιο, διεθνή χρηματοοικονομική, λογιστική κ.ο.κ.) και να δραστηριοποιείται σε διεθνές επίπεδο. Επομένως, δύσκολα μπορεί να θεωρηθεί ότι ένα τέτοιο πρόσωπο μπορεί να μην γνωρίζει ότι οι σχετικές με διασυνοριακή ρύθμιση δραστηριότητές του το καθιστούν «ενδιάμεσο» κατά την έννοια της οδηγίας 2011/16.

77. Δεύτερον, το άρθρο 3, σημείο 21, σε συνδυασμό με το προοίμιο και τις λοιπές διατάξεις της οδηγίας 2011/16, ορίζει ότι η υποχρέωση γνωστοποίησης ισχύει για τα (φυσικά ή νομικά) πρόσωπα τα οποία: i) δεν ανήκουν στο προσωπικό των οικείων φορολογουμένων [45], ii) τελούν (ή θα έπρεπε να τελούν) σε γνώση της εμπλοκής τους [46] και συμβάλλουν ουσιωδώς (και όχι επουσιωδώς) [47] στην κατάρτιση, την προώθηση και την εφαρμογή της ρύθμισης, iii) διαθέτουν ή ελέγχουν κρίσιμες πληροφορίες σχετικά με την επίμαχη ρύθμιση [48] και iv) έχουν την κατοικία τους σε κάποιο κράτος μέλος ή συνδέονται με κράτος μέλος μέσω σταθερών και διαρθρωτικών δεσμών [49].

78. Τρίτον και τελευταίο, επισημαίνω ότι και ο όρος «ενδιάμεσος», καθώς και οι ισοδύναμοι του, είναι ευρύτατα διαδεδομένος στον τομέα της διεθνούς φορολογίας [50].

79. Κατά συνέπεια, ο ορισμός που δίδει η οδηγία 2011/16 είναι αρκετά λεπτομερής και η σημασία του όρου αρκούντως σαφής. Μολονότι δεν μπορεί να αποκλειστεί ότι, υπό ορισμένες ιδιαίτερες περιστάσεις, μπορεί να ανακύψει εύλογη αμφιβολία ως προς το αν συγκεκριμένη κατηγορία φορέων ή συγκεκριμένο πρόσωπο εμπίπτει στον ορισμό αυτόν, φρονώ ότι, στη μεγάλη πλειονότητα των περιπτώσεων, η κατάσταση θα είναι σαφής [51].

5) Η έννοια της «συνδεδεμένης επιχείρησης»

80. Ο όρος «συνδεδεμένη επιχείρηση» χρησιμοποιείται στην οδηγία 2011/16 σε συνδυασμό με τις «εκ των προτέρων συμφωνίες ενδοομιλικής τιμολόγησης» [52] και τις «διασυνοριακές συναλλαγές» [53]. Οι δύο τελευταίες αυτές έννοιες συνιστούν πράξεις κρίσιμες για την απόδειξη της ύπαρξης δηλωτέων ρυθμίσεων. Επιπλέον, δυνάμει του άρθρου 8αβ, παράγραφος 14, στοιχείο α', οι πληροφορίες που αφορούν τα «πρόσωπα που είναι συνδεδεμένες επιχειρήσεις για τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο» περιλαμβάνονται μεταξύ των πληροφοριών που πρέπει να κοινοποιούνται στις αρχές και εν συνεχεία ανταλλάσσονται αυτομάτως εντός του δικτύου αυτών.

45 Τούτο προκύπτει ρητώς από την αιτιολογική σκέψη 6 της οδηγίας 2018/822.

46 Τούτο προκύπτει, κατά μείζονα λόγο, από το άρθρο 3, σημείο 21, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2011/16.

47 Τούτο προκύπτει κατ' ανάγκην από το άρθρο 3, σημείο 21, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2011/16.

48 Βλ., συναφώς, άρθρο 8αβ, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16.

49 Βλ., συναφώς, άρθρο 3, σημείο 21, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας 2011/16.

50 Βλ., για παράδειγμα, OECD (ΟΟΣΑ), «Study into the Role of Tax Intermediaries», 2008. Ορισμένες χώρες χρησιμοποιούν εναλλακτικούς όρους για τον προσδιορισμό παρεμφερούς κατηγορίας ατόμων, όπως «promoter» (π.χ. Καναδάς, Νότια Αφρική και Ηνωμένο Βασίλειο) και «advisor» ή «material advisor» (π.χ. Καναδάς και Ηνωμένες Πολιτείες).

51 Για παράδειγμα, υπό το πρίσμα των αρχών που εκτέθηκαν ανωτέρω, θα ήθελα να επισημάνω –απαντώντας σε σχετικό επιχείρημα που προέβαλε η OBFG– ότι φορείς όπως μια τράπεζα που ανοίγει λογαριασμό ή ένας συμβολαιογράφος που βεβαιώνει τη γνησιότητα σύμβασης δεν είναι κατά κανόνα «ενδιάμεσοι» κατά την έννοια της οδηγίας 2011/16.

52 Άρθρο 3, σημείο 15, και διακριτικά της κατηγορίας Γ στο παράρτημα IV.

53 Άρθρο 3, σημείο 16, και διακριτικά της κατηγορίας Ε στο παράρτημα IV.

81. Ειδικότερα, η έννοια της «συνδεδεμένης επιχείρησης» ορίζεται στο άρθρο 3, σημείο 23, της οδηγίας 2011/16, κατά το οποίο, για τους σκοπούς του άρθρου 8αβ, ως «συνδεδεμένη επιχείρηση» νοείται πρόσωπο που έχει σχέσεις με άλλο πρόσωπο με τουλάχιστον έναν από τους ακόλουθους τέσσερις 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.

82. Επιπλέον, το άρθρο 3, σημείο 23, της οδηγίας 2011/16 διευκρινίζει πώς πρέπει να νοείται η ως άνω έννοια i) όταν συμμετέχουν περισσότερα του ενός πρόσωπα στη διαχείριση, τον έλεγχο, το κεφάλαιο ή τα κέρδη ενός και του αυτού προσώπου, ii) όταν τα ίδια πρόσωπα συμμετέχουν στη διαχείριση, τον έλεγχο, το κεφάλαιο ή τα κέρδη περισσότερων του ενός προσώπων, iii) όταν ένα πρόσωπο ενεργεί από κοινού με άλλο πρόσωπο ως προς τα δικαιώματα ψήφου ή την κυριότητα του μετοχικού κεφαλαίου μιας οντότητας, iv) σε περίπτωση έμμεσης συμμετοχής και v) όταν εμπλέκεται φυσικό πρόσωπο, ο/η σύζυγός του και οι ανιόντες ή κατιόντες αυτού.

83. Φρονώ ότι ο ορισμός αυτός δεν είναι μόνον αρκετά λεπτομερής, αλλά στηρίζεται και σε αντικειμενικά –και επομένως ευχερώς επαληθεύσιμα– κριτήρια. Αντιστοιχεί επίσης, κατ' ουσίαν, στην (πιο συνοπτική) εξήγηση του άρθρου 3, σημείο 15, της οδηγίας 2011/16, κατά το οποίο οι επιχειρήσεις θεωρούνται συνδεδεμένες επιχειρήσεις όταν «μια επιχείρηση συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διαχείριση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο της άλλης επιχείρησης ή τα ίδια πρόσωπα συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στη διαχείριση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο των επιχειρήσεων».

84. Επιπλέον, σημειώνω ότι η έννοια της «συνδεδεμένης επιχείρησης» χρησιμοποιείται επίσης συχνά, τόσο εντός της Ένωσης όσο και σε διεθνές επίπεδο, στον τομέα του φορολογικού δικαίου[54]. Τούτου λεχθέντος, ενδέχεται –όπως επισημαίνει η OBFG– να προκληθούν παρανοήσεις εκ του ότι οι διάφοροι ορισμοί των «συνδεδεμένων επιχειρήσεων» που περιλαμβάνονται στη νομοθεσία της Ένωσης δεν ταυτίζονται πλήρως. Εντούτοις, στο μέτρο που καθένας από τους εν λόγω ορισμούς μπορεί, αυτοτελώς θεωρούμενος, να εφαρμοστεί άνευ ετέρου στις περιπτώσεις που διέπονται από την οικεία νομική πράξη, δεν θεωρώ ότι η επιλογή του νομοθέτη της Ένωσης μπορεί να θεωρηθεί μη σύννομη.

6) Τα διακριτικά

85. Κατά το άρθρο 3, σημείο 19, της οδηγίας 2011/16, μια διασυνοριακή ρύθμιση είναι «δηλωτέα» εάν «διαθέτει τουλάχιστον ένα από τα διακριτικά του Παραρτήματος IV». Με τη σειρά του, το σημείο 20 της ίδιας διατάξεως ορίζει το «διακριτικό» ως ένα «χαρακτηριστικό ή γνώρισμα μιας ρύθμισης το οποίο συνιστά ένδειξη δυνητικού κινδύνου φοροαποφυγής».

[54] Βλ., παραδείγματος χάριν, άρθρο 2, σημείο 4, της οδηγίας ATAD, άρθρο 4 της συμβάσεως για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (90/463/ΕΟΚ) (ΕΕ 1990, L 225, σ. 10), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, καθώς και άρθρο 9 του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ σχετικά με το εισόδημα και την περιουσία.

86. Η επιλογή του νομοθέτη της Ένωσης να χρησιμοποιήσει κατάλογο διακριτικών για τον προσδιορισμό των δηλωτέων φορολογικών ρυθμίσεων εξηγείται στην αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας 2018/822, η οποία έχει ως εξής:

«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”» [55].

87. Ο κατάλογος διακριτικών είναι διαθέσιμος στο μέρος ΙΙ του παραρτήματος IV της οδηγίας 2011/16. Τα διακριτικά χωρίζονται σε διαφορετικές κατηγορίες: τα «Γενικά διακριτικά που συνδέονται με τη δοκιμή του κυρίου οφέλους» (κατηγορία Α) και τα ειδικά διακριτικά, τα οποία ομαδοποιούνται ανάλογα με το αν «συνδέονται με τη δοκιμή του κυρίου οφέλους» (κατηγορία Β), «συνδέονται με διασυνοριακές συναλλαγές» (κατηγορία Γ), αφορούν «την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών και τους πραγματικούς δικαιούχους» (κατηγορία Δ) ή αφορούν «την ενδοομιλική τιμολόγηση» (κατηγορία Ε). Ωστόσο, ενώ ορισμένα διακριτικά αρκούν αφ’ εαυτών για να καταστήσουν μια ρύθμιση δηλωτέα, άλλα είναι κρίσιμα μόνον εφόσον πληρούται η δοκιμή του κυρίου οφέλους, την οποία θα εξηγήσω περαιτέρω στην επόμενη ενότητα.

88. Δεν συμμερίζομαι τις αμφιβολίες που εξέφρασαν οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης όσον αφορά τη σαφήνεια και την ακρίβεια των διακριτικών. Είναι αληθές ότι τόσο από τον αριθμό όσο και από το εύρος των διακριτικών συνάγεται ότι αυτά καλύπτουν ένα ετερογενές σύνολο ρυθμίσεων. Ωστόσο, το γεγονός αυτό και μόνο δεν καθιστά την εφαρμογή μιας τέτοιας υποχρέωσης μη προβλέψιμη για τους ενδιαφερομένους. Μάλιστα, κανένα από τα διακριτικά που αναφέρονται στο παράρτημα IV δεν είναι, κατά τη γνώμη μου, προδήλως ανακριβές ή ασαφές.

89. Κατά μείζονα λόγο, πρέπει να απορριφθεί το επιχείρημα που προέβαλαν κατά την επ’ ακροατηρίου συζήτηση ορισμένοι εκ των προσφευγόντων της κύριας δίκης, κατά το οποίο ο ορισμός των διακριτικών δεν εξετάστηκε επαρκώς από τον νομοθέτη της Ένωσης. Ειδικότερα, το σημείο 7.7.2 και το παράρτημα 7 της εκτίμησης επιπτώσεων της Επιτροπής καταδεικνύουν τον τρόπο με τον οποίο, προ της εν λόγω δραστηριότητας, διενεργήθηκε προσεκτική αξιολόγηση των διακριτικών που χρησιμοποιήθηκαν σε παρόμοια συστήματα γνωστοποίησης που υφίσταντο κατά το χρονικό εκείνο σημείο (τόσο εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης όσο και αλλού [56]) καθώς και εκείνων που εξετάζονταν στις εκθέσεις του ΟΟΣΑ.

90. Όπως επισημαίνει η Επιτροπή, τα διακριτικά περιγράφουν πολύ ειδικά και συγκεκριμένα χαρακτηριστικά (επί τη βάσει γεγονότων) των φορολογικών ρυθμίσεων τα οποία, στις περισσότερες περιπτώσεις, δεν θα είναι ιδιαίτερα δύσκολο να εντοπίσουν οι φοροτεχνικοί και, ενδεχομένως, οι φορολογούμενοι που έχουν λάβει τις κατάλληλες νομικές συμβουλές.

[55] Η υπογράμμιση δική μου.

[56] Κατά το χρονικό σημείο στο οποίο η Επιτροπή εκπόνησε την εκτίμηση επιπτώσεων (βλ. σημείο 2.2.3 της εν λόγω εκτίμησης), παρόμοιο υποχρεωτικό σύστημα γνωστοποίησης ίσχυε στην Ιρλανδία, την Πορτογαλία και το Ηνωμένο Βασίλειο, καθώς και στον Καναδά, την Ινδία, το Ισραήλ, τη Νότια Αφρική και τις Ηνωμένες Πολιτείες.

91. Τούτο δεν αναιρείται από το γεγονός ότι, ως προς ορισμένα διακριτικά, χρησιμοποιούνται όροι που απαιτούν από τον ερμηνευτή να πραγματοποιήσει ορισμένη εκτίμηση ή πρόβλεψη. Πράγματι, καμία από τις εκφράσεις που περιλαμβάνονται στον κατάλογο των διακριτικών κατά των οποίων βάλλουν οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης[57] δεν συνεπάγεται, κατά τη γνώμη μου, την πραγματοποίηση εκτίμησης την οποία τα εμπλεκόμενα πρόσωπα δεν θα μπορούσαν ευλόγως να αναμένουν.

92. Επιπλέον, στο μέτρο που οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης βάλλουν κατά της νομοθετικής τεχνικής που επέλεξε ο νομοθέτης της Ένωσης για τον προσδιορισμό των δηλωτέων ρυθμίσεων – ήτοι, το γεγονός ότι καταφεύγει στην κατάρτιση εξαντλητικού καταλόγου χαρακτηριστικών, αντί να χρησιμοποιήσει έναν αφηρημένο ορισμό– θα ήθελα να υπογραμμίσω ότι η επιλογή αυτή εντάσσεται πλήρως στο (ευρύ) περιθώριο χειρισμών που διαθέτει ο νομοθέτης της Ένωσης κατά την έκδοση νομοθετικών πράξεων που απαιτούν στάθμιση διαφόρων δημόσιων και ιδιωτικών συμφερόντων[58]. Στην υπό κρίση υπόθεση, εκτιμώ ότι οι επεξηγήσεις της επιλογής του νομοθέτη, που παρέχονται στην αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας 2018/822 καθώς και στο σημείο 5 της αιτιολογικής έκθεσης[59], είναι εύλογες.

7) Η «δοκιμή του κυρίου οφέλους»

93. Η δοκιμή του κυρίου οφέλους επιτελεί σημαντική λειτουργία στο πλαίσιο του συστήματος που καθιερώνει η οδηγία 2018/822. Συγκεκριμένα, ορισμένα διακριτικά ενεργοποιούν την υποχρέωση γνωστοποίησης μόνον εφόσον πληρούται το κριτήριο της δοκιμής του κυρίου οφέλους[60]. Αντιστρόφως, το γεγονός και μόνον ότι πληρούται το εν λόγω κριτήριο δεν καθιστά μια ρύθμιση δηλωτέα, καθώς πρέπει να υφίσταται τουλάχιστον ένα από τα διακριτικά.

94. Η δοκιμή του κυρίου οφέλους προβλέπεται στο μέρος Ι του παραρτήματος IV της οδηγίας 2011/16: πληρούται αν «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».

95. Φρονώ ότι το κριτήριο της εν λόγω δοκιμής δεν στερείται ούτε σαφήνειας ούτε ακρίβειας.

96. Βεβαίως, η δοκιμή του κυρίου οφέλους προϋποθέτει την πραγματοποίηση εκτίμησης η οποία θα μπορούσε να θεωρηθεί εν μέρει υποκειμενική, δεδομένου ότι θεμελιώνεται στις προσωπικές προσδοκίες. Εντούτοις, φρονώ ότι δεν είναι αυτή η προσήκουσα ερμηνεία της εν λόγω διάταξης. Κατά την άποψή μου, αυτό που έχει σημασία δεν είναι η υποκειμενική άποψη του οικείου φορολογουμένου (ή/και οποιουδήποτε ενδιαμέσου), αλλά η προσδοκία που θα είχε συναφώς ο μέσος συνετός και ευλόγως ενημερωμένος άνθρωπος.

97. Επιπλέον, η δοκιμή του κυρίου οφέλους προϋποθέτει την πραγματοποίηση εκτίμησης στοιχείων αντικειμενικού, εν πολλοίς, χαρακτήρα. Η δοκιμή αποσκοπεί κυρίως στον εντοπισμό ρυθμίσεων οι οποίες εφαρμόζονται αποκλειστικά ή κυρίως για φορολογικούς λόγους. Επομένως, επιβάλλει –σύμφωνα με την τελική έκθεση του ΟΟΣΑ του 2015– τη σύγκριση «της αξίας του

[57] Η OBFG βάλλει, ειδικότερα, κατά των αναφορών ορισμένων διακριτικών σε «τυποποιημένη τεκμηρίωση και/ή δομή [η οποία δεν] χρειάζεται να εξειδικεύεται *ουσιωδώς*» (Α, 3), σε «ρύθμιση […] όταν υπάρχει *ουσιαστική* διαφορά στο ποσό που θεωρείται πληρωτέο» (Γ, 4), σε «[μη] *αξιόπιστα* συγκρίσιμα στοιχεία», σε «παραδοχές [που] είναι εξαιρετικά *αβέβαιες*» και στη «[δυσκολία] να *προβλεφθεί* το επίπεδο τελικής επιτυχίας» (Ε, 2, στοιχεία α′ και β′). Η υπογράμμιση δική μου.

[58] Βλ., μεταξύ άλλων, τη νομολογία που μνημονεύεται στο σημείο 23 των παρουσών προτάσεων.

[59] Επισυνάπτεται στην πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου (βλ. υποσημείωση 43 των παρουσών προτάσεων).

[60] Βλ. σημείο 11 των παρουσών προτάσεων.

αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος με οποιοδήποτε άλλο πλεονέκτημα ενδέχεται να προκύψει από τη συναλλαγή», πράγμα που προϋποθέτει «*αντικειμενική* εκτίμηση των φορολογικών πλεονεκτημάτων» [61].

98. Είναι αληθές ότι η εν λόγω δοκιμή προϋποθέτει την εκτίμηση των επίμαχων ρυθμίσεων από τη μία υπόθεση στην άλλη. Πράγματι, το παράρτημα IV προβλέπει τη λήψη υπόψη «όλων των σχετικών γεγονότων και περιστάσεων», χωρίς επεξήγηση σχετικά με το ποια μπορεί να είναι αυτά τα γεγονότα και περιστάσεις. Ωστόσο, τούτο δεν συνεπάγεται ότι η εφαρμογή της δοκιμής προκαλεί ανασφάλεια, τουλάχιστον στη συντριπτική πλειονότητα των περιπτώσεων. Κατά την άποψή μου, η εκτίμηση των κρίσιμων γεγονότων και περιστάσεων προϋποθέτει, μεταξύ άλλων, διττή εξέταση: την εξέταση των χαρακτηριστικών της ρυθμίσεως, αφενός, και την εξέταση του αντικειμένου και του σκοπού της φορολογικής νομοθεσίας που τυγχάνει εφαρμογής, αφετέρου.

99. Πρώτον, υπάρχουν μη φορολογικοί λόγοι (για παράδειγμα, εμπορικοί, βιομηχανικοί κ.ο.κ.) που να μπορούν να εξηγήσουν την απόφαση να τεθεί σε εφαρμογή η εν λόγω ρύθμιση και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, είναι οι λόγοι αυτοί πραγματικοί, ευλογοφανείς και σημαντικοί; Αν δεν υπήρχε το φορολογικό πλεονέκτημα, θα είχε ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος συμφέρον να καταφύγει στη ρύθμιση; Υπάρχει κάποια σημαντική οικονομική ανισορροπία στις συναλλαγές που αποτελούν μέρος των ρυθμίσεων, όπως για παράδειγμα η έλλειψη εύλογης σχέσης μεταξύ του καταβληθέντος τιμήματος και των αγαθών ή υπηρεσιών που ελήφθησαν ως αντιπαροχή;

100. Δεύτερον, συνιστά η οικεία φορολογική ρύθμιση λογική και άνευ ετέρου εφαρμογή της προβαλλόμενης φορολογικής νομοθεσίας, η οποία να συνάδει προς το αντικείμενο και τον σκοπό της εν λόγω νομοθεσίας; Ή μήπως η φορολογική ρύθμιση συνίσταται σε «εκμετάλλευση των τεχνικών πτυχών του φορολογικού συστήματος ή των αναντιστοιχιών μεταξύ δύο ή περισσότερων φορολογικών συστημάτων με σκοπό τη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης» [62]; Μήπως η διάρθρωση της ρύθμισης –υπό το πρίσμα του δηλωθέντος σκοπού της και της εθνικής νομοθεσίας που τυγχάνει εφαρμογής– φαντάζει τεχνητή ή υπερβολικά περίπλοκη ή/και περιλαμβάνει στάδια που φαίνεται (κατά τα λοιπά, πέραν του αντικτύπου τους στη φορολογική υποχρέωση) να είναι περιττά;

101. Πρόκειται για ζητήματα που δεν θα είναι δύσκολο να αντιμετωπιστούν εκ μέρους φοροτεχνικών και φορολογουμένων όπως εκείνοι που καταφεύγουν σε πολύπλοκες φορολογικές ρυθμίσεις.

102. Τέλος, και κυρίως, αντιλαμβάνομαι ότι ορισμένα κράτη, τόσο εντός όσο και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης, χρησιμοποιούν ή έχουν χρησιμοποιήσει, στο πλαίσιο νομοθετημάτων που προσομοιάζουν, όσον αφορά τον σκοπό και το περιεχόμενό τους, στην οδηγία 2018/822, «δοκιμή του κύριου οφέλους» συγκρίσιμη με εκείνη που εισήγαγε η οδηγία 2018/822 [63].

103. Επομένως, λαμβανομένης υπόψη της ποικιλομορφίας των οικονομικών δραστηριοτήτων, των συναλλαγών και των εθνικών φορολογικών συστημάτων που ενδέχεται να εμπλέκονται, φρονώ ότι είναι αναπόφευκτη η κατά περίπτωση εκτίμηση της εκάστοτε ρύθμισης υπό το πρίσμα

61 Παράγραφος 81.

62 Εν προκειμένω, χρησιμοποιώ την έκφραση που χρησιμοποιεί και η Επιτροπή στη σύστασή της, της 6ης Δεκεμβρίου 2012, σχετικά με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό [C(2012) 8806 τελικό, αιτιολογική σκέψη 2].

63 Βλ., για παράδειγμα, το «κριτήριο του κύριου σκοπού» που χρησιμοποιείται στην πολυμερή σύμβαση του ΟΟΣΑ για την εφαρμογή των μέτρων που σχετίζονται με τις φορολογικές συμφωνίες για την πρόληψη της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών (ιδίως το άρθρο 7). Η εν λόγω σύμβαση μετρά 101 υπογράφοντες και συμβαλλόμενα μέρη (μέχρι τις 23 Σεπτεμβρίου 2023).

της δοκιμής του κυρίου οφέλους. Ωστόσο, τούτο δεν θέτει υπό αμφισβήτηση τη σχετική σαφήνεια του είδους της ανάλυσης που πρέπει να διενεργείται στο πλαίσιο της εν λόγω δοκιμής από τα πρόσωπα που καλούνται να την πραγματοποιήσουν.

8) Ο κανόνας των 30 ημερών

104. Το άρθρο 8αβ, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2011/16 ορίζει ότι οι ενδιάμεσοι υποχρεούνται να υποβάλλουν τις εν λόγω πληροφορίες εντός 30 ημερών από την ημερομηνία κατά την οποία η ρύθμιση «καθίσταται διαθέσιμη προς εφαρμογή» ή «είναι έτοιμη για εφαρμογή» ή κατά την οποία «ολοκληρώθηκε το πρώτο στάδιο της εφαρμογής [της ρυθμίσεως]», ό,τι από αυτά συμβεί πρώτο. Το άρθρο 8αβ, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2011/16 προσθέτει ότι «[ο]ι 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» [64]. Τέλος, το άρθρο 8αβ, παράγραφος 7, της οδηγίας 2011/16 ορίζει ότι «[ο] ενδιαφερόμενος φορολογούμενος […] 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».

105. Ορισμένοι από τους προσφεύγοντες της κύριας δίκης υποστηρίζουν ότι το άρθρο 8αβ δεν προσδιορίζει με την απαιτούμενη ακρίβεια τα γεγονότα που ενεργοποιούν την υποχρέωση. Ειδικότερα, υποστηρίζουν ότι δεν είναι σαφής η ακριβής σημασία των φράσεων «καθίσταται διαθέσιμη» και «έτοιμη για εφαρμογή». Για παράδειγμα, η OBFG αμφισβητεί το ότι, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος απλώς συμβουλεύεται προφορικά έναν εμπειρογνώμονα ή απλώς λάβουν χώρα κάποιες, αρκετά γενικές, συζητήσεις μεταξύ τους, τούτο θα αρκούσε για να απαιτείται η υποβολή των επίμαχων πληροφοριών.

106. Οι αντιρρήσεις αυτές δεν με πείθουν.

107. Κατ’ αρχάς, οφείλω να επισημάνω ότι δύσκολα θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι ο όρος «εφαρμογή» στερείται σαφήνειας. Πράγματι, το σύνηθες νόημα του όρου (θέση σε εφαρμογή, εκτέλεση, υλοποίηση κ.ο.κ.) υποδηλώνει ότι η προθεσμία των 30 ημερών για την κοινοποίηση αρχίζει να τρέχει μόνον όταν η επίμαχη φορολογική ρύθμιση περάσει από το στάδιο του σχεδιασμού στο στάδιο της θέσης σε λειτουργία. Το στάδιο της θέσης σε λειτουργία συνεπάγεται, κατά κανόνα, τη διενέργεια μίας από τις νομικές πράξεις που είναι αναγκαίες για τη θέση σε εφαρμογή της εν λόγω ρύθμισης.

108. Υπογραμμίζεται ότι ο όρος «εφαρμογή» χρησιμοποιείται σε καθεμιά από τις τρεις περιπτώσεις του άρθρου 8αβ, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, οι οποίες στο σύνολό τους αφορούν την εν εξελίξει, ή τουλάχιστον επικείμενη, εφαρμογή της επίμαχης φορολογικής ρύθμισης. Υπάρχουν τρεις –εξ όσων αντιλαμβάνομαι– λόγοι για τους οποίους, σε δύο από τις περιπτώσεις αυτές (ρύθμιση που «καθίσταται διαθέσιμη» ή είναι «έτοιμη» για εφαρμογή), ο χρόνος ενδέχεται να αρχίσει να μετράει προτού επέλθει το πρώτο στάδιο της εφαρμογής.

[64] Σχετικά με τους «[ενδιαμέσους] που αναφέρονται στο δεύτερο εδάφιο του άρθρου 3 παράγραφος 21», βλ. σημείο 73 των παρουσών προτάσεων.

109. Πρώτον, ο νομοθέτης της Ένωσης έκρινε ότι, στο μέτρο του δυνατού, θα πρέπει να προτιμάται η εκ των προτέρων υποβολή των πληροφοριών (ήτοι, ιδανικά, προτού οι επίμαχες ρυθμίσεις τεθούν πράγματι σε εφαρμογή). Τούτο καθιστά δυνατή την αντίδραση της φορολογικής διοίκησης σε πρώιμο στάδιο της διαδικασίας, για παράδειγμα μέσω της τροποποίησης της σχετικής νομοθεσίας[65]. Δεύτερον, η ως άνω διάταξη ενισχύει την ασφάλεια δικαίου παρέχοντας στους ενδιαμέσους, οι οποίοι ενδέχεται να μην εμπλέκονται στην εκτέλεση, στην πράξη, των ρυθμίσεων τις οποίες έχουν καταρτίσει (και, κατά συνέπεια, ενδέχεται να μη γνωρίζουν το ακριβές χρονικό σημείο έναρξης της εφαρμογής) συγκεκριμένη ημερομηνία από την οποία αρχίζει να τρέχει η προθεσμία. Τρίτον, η διάταξη αποκλείει επίσης το ενδεχόμενο η (πραγματική ή εικαζόμενη) άγνοια σχετικά με τον χρόνο εφαρμογής μιας ρύθμισης να χρησιμοποιηθεί ως πρόσχημα από ενδιαμέσους οι οποίοι δεν συμμορφώθηκαν προς την υποχρέωση γνωστοποίησης.

110. Η ίδια λογική (της ημέρας έναρξης η οποία είναι ευχερώς προβλέψιμη, καθόσον δεν εξαρτάται από τη συμπεριφορά άλλων προσώπων) ακολουθείται, μάλιστα, και στο πλαίσιο του πρόσθετου κανόνα που ορίζεται στο άρθρο 8αβ, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, όσον αφορά κάθε πρόσωπο το οποίο θεωρείται ενδιάμεσος εκ του ότι έχει συμφωνήσει 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»[66]. Οι εν λόγω ενδιάμεσοι υποχρεούνται να υποβάλλουν τις πληροφορίες «εντός 30 ημερών υπολογιζόμενων από την επομένη της ημέρας κατά την οποία *[αυτοί]* παρέσχον, άμεσα ή μέσω άλλων προσώπων, βοήθεια, συνδρομή ή συμβουλές»[67].

111. Στο πλαίσιο αυτό, θα ήθελα να προσθέσω ότι, κατά την άποψή μου, δραστηριότητες όπως η παροχή γενικών συμβουλών, που δεν συνδέονται με συγκεκριμένη και ορισμένη φορολογική ρύθμιση για έναν ή περισσότερους συγκεκριμένους πελάτες, ή η απλή συμμετοχή σε συζητήσεις και ανταλλαγή απόψεων μεταξύ ενδιαμέσων και φορολογουμένων (ή μεταξύ διαφόρων ενδιαμέσων), δεν επιβάλλουν στον ενδιάμεσο υποχρέωση γνωστοποίησης βάσει του άρθρου 8αβ της οδηγίας 2011/16.

112. Βεβαίως, οι σχετικές διατάξεις δεν είναι απολύτως σαφείς επί του σημείου αυτού. Εντούτοις, φρονώ ότι υφίσταται σειρά λόγων οι οποίοι αποκλείουν την υποχρέωση γνωστοποίησης ρύθμισης η οποία δεν προορίζεται να τεθεί σε λειτουργία. Κατ' αρχάς, ούτε στο προοίμιο ούτε στις διατάξεις της οδηγίας 2018/822 γίνεται λόγος για υποχρέωση υποβολής πληροφοριών η οποία να υφίσταται ανεξαρτήτως της εφαρμογής της επίμαχης ρύθμισης. Πράγματι, η αιτιολογική σκέψη 7 της οδηγίας 2018/822 αναφέρεται σε γνωστοποιήσεις που πρέπει να πραγματοποιούνται «πριν» από την εφαρμογή των ρυθμίσεων. Δεύτερον, η εξακρίβωση του «δηλωτέου» και «διασυνοριακού» χαρακτήρα συγκεκριμένης ρύθμισης, εξεταζόμενης αφηρημένα και ανεξάρτητα από τους οικείους συμμετέχοντες και φορολογούμενους, δεν παρέχει πάντοτε αξιόπιστη απάντηση. Τρίτον, είναι προφανές ότι οι ρυθμίσεις που δεν εκτελούνται i) δεν μπορούν να οδηγήσουν σε φορολογική κατάχρηση, φορολογική απάτη ή φοροδιαφυγή, ii) δεν συνιστούν απειλή για την ικανότητα των κρατών μελών να εισπράττουν φόρους και iii) δεν έχουν καμία απολύτως επίπτωση στην εσωτερική αγορά. Επομένως, η πρόβλεψη τεραστίου εύρους υποχρέωσης των ενδιαμέσων να προβαίνουν σε γνωστοποίηση κάθε βοήθειας, συνδρομής ή συμβουλής παρασχεθείσας στο πλαίσιο συναλλαγών οι οποίες είναι, κατά το στάδιο αυτό, αμιγώς υποθετικές και απλές εικασίες δεν είναι αναγκαία για την επίτευξη των σκοπών που επιδιώκει η οδηγία 2018/822 και δημιουργεί δυσανάλογη επιβάρυνση για τους οικείους επαγγελματίες.

65 Βλ. αιτιολογική σκέψη 7 της οδηγίας 2018/822.

66 Όπως ορίζεται στο άρθρο 3, σημείο 21, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2011/16.

67 Η υπογράμμιση δική μου.

113. Κατά συνέπεια, είμαι της γνώμης ότι ο κανόνας των 30 ημερών που προβλέπεται στο άρθρο 8αβ, παράγραφοι 1 και 7, της οδηγίας 2011/16 είναι αρκούντως σαφής και ακριβής.

γ) Ενδιάμεσο συμπέρασμα

114. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, καταλήγω στο συμπέρασμα ότι η αιτίαση που προβάλλουν οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης όσον αφορά τη σαφήνεια και την ακρίβεια ορισμένων εννοιών που χρησιμοποιούνται στις διατάξεις που εισήγαγε η οδηγία 2018/822 είναι αβάσιμη.

115. Βεβαίως, ορισμένες από τις έννοιες αυτές είναι ευρείες και γενικής φύσεως, και ως εκ τούτου οι οικείες διατάξεις πρέπει να θεωρηθεί ότι έχουν ευρύ πεδίο εφαρμογής ή ότι δύνανται να καταλαμβάνουν πληθώρα διαφορετικών καταστάσεων.

116. Τούτου δοθέντος, εντούτοις, καμία από τις εξετασθείσες διατάξεις δεν φαίνεται να καθιστά αδύνατο ή υπέρμετρα δυσχερές για τους οικείους διοικουμένους να γνωρίζουν πότε και εντός ποιας προθεσμίας ενδέχεται να υπόκεινται στην υποχρέωση γνωστοποίησης που θεσπίζει η οδηγία 2018/822. Φρονώ ότι, τουλάχιστον στη μεγάλη πλειονότητα των περιπτώσεων, είναι αρκούντως σαφές υπό ποιες περιστάσεις ενεργοποιείται η υποχρέωση γνωστοποίησης.

117. Πράγματι, η οδηγία 2011/16 περιέχει πολύ λεπτομερείς ορισμούς, επί τη βάσει γεγονότων, ορισμένων από τις βασικές έννοιες που χρησιμοποιούνται στο άρθρο 8αβ αυτής. Επιπλέον, η σημασία άλλων βασικών εννοιών μπορεί να προσδιοριστεί με τη χρήση των κλασικών μέσων νομικής ερμηνείας: ήτοι, μέσω της εξέτασης της συνήθους έννοιας των όρων που χρησιμοποιούνται στο κείμενο της διατάξεως, υπό το φως του πλαισίου στο οποίο εντάσσονται καθώς και του αντικειμένου και του σκοπού της οδηγίας 2011/16 και της οδηγίας 2018/822. Επιπλέον, πολλοί από τους όρους αυτούς χρησιμοποιούνται ευρέως στον φορολογικό τομέα και δη σε εθνικά και διεθνή νομοθετήματα.

118. Στο πλαίσιο αυτό, δεν πρέπει να παραβλέπεται ότι οι επιθετικές φορολογικές ρυθμίσεις είναι συνήθως πολύπλοκα και δαπανηρά εργαλεία που καταρτίζονται από εξειδικευμένους επαγγελματίες και τελούν υπό τη διαχείρισή τους. Μπορεί (και οπωσδήποτε θα πρέπει) να αναμένεται από τους επαγγελματίες αυτούς να γνωρίζουν τους εφαρμοστέους κανόνες, να είναι σε θέση να τους ερμηνεύουν με τη βοήθεια καταρτισμένου νομικού συμβούλου και να παραμένουν ενήμεροι για τις διευκρινίσεις των εν λόγω κανόνων όπως κατά καιρούς απορρέουν από τη νομολογία της Ένωσης και την εθνική νομολογία.

119. Επιπλέον, μολονότι το περιθώριο χειρισμών που διαθέτουν τα κράτη μέλη, κατά τη μεταφορά της οδηγίας 2018/822 στο εσωτερικό δίκαιο, όσον αφορά την ενσωμάτωση και την αποσαφήνιση των εν λόγω κανόνων, ήταν πιθανότατα αρκετά περιορισμένο[68], εντούτοις τίποτα δεν εμποδίζει τις αρχές των κρατών μελών να παράσχουν επισήμως ή ανεπισήμως καθοδήγηση στους οικείους επαγγελματίες και φορολογούμενους. Πράγματι, εξ όσων γνωρίζω, κατά τη διάρκεια των τελευταίων μηνών οι φορολογικές αρχές πολλών κρατών μελών έχουν εκδώσει σχετικές ενημερώσεις[69].

[68] Βλ. σημείο 46 των παρουσών προτάσεων.

[69] Είναι προφανές ότι οι κατευθυντήριες γραμμές των φορολογικών αρχών δεν συνιστούν «αυθεντική» ερμηνεία του νόμου. Ωστόσο, κατά περίπτωση, οι ενδιάμεσοι και οι φορολογούμενοι μπορούν να τις επικαλεστούν κατά των αρχών προκειμένου να αντιταχθούν στην επιβολή κυρώσεων (για παράδειγμα, στο πλαίσιο επίκλησης της αρχής του estoppel ή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης ή στο πλαίσιο απόδειξης της απουσίας πρόθεσης, γνώσης ή αμέλειας όσον αφορά την ενδεχόμενη παράβαση της υποχρέωσης γνωστοποίησης).

120. Κατά συνέπεια, κατόπιν της εξέτασης των ζητημάτων που εγείρονται με την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, υπό το πρίσμα των επιχειρημάτων που προέβαλαν οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης, δεν βρίσκω πειστικό το επιχείρημα ότι η οδηγία 2018/822 παραβιάζει την αρχή «ουδεμία ποινή άνευ νόμου» που κατοχυρώνεται στο άρθρο 49, παράγραφος 1, του Χάρτη.

3. Ακρίβεια και σαφήνεια της οδηγίας 2018/822 και ο σεβασμός της ιδιωτικής ζωής

121. Το δεύτερο ζήτημα που εγείρει το αιτούν δικαστήριο με το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα αφορά, κατ' ουσίαν, τη συμβατότητα της υποχρέωσης γνωστοποίησης με την αρχή του σεβασμού της ιδιωτικής ζωής που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη. Ο κύριος προβληματισμός του αιτούντος δικαστηρίου επί του οποίου στηρίζονται εν μέρει το δεύτερο και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα είναι –σύμφωνα με την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως– ότι η ενδεχόμενη έλλειψη σαφήνειας και ακρίβειας των βασικών εννοιών της οδηγίας 2018/822 θα μπορούσε να οδηγήσει σε υπερβολικά εκτεταμένη και δυσχερώς προβλέψιμη επέμβαση στο δικαίωμα των ενδιαμέσων και των φορολογουμένων να διαφυλάττουν το απόρρητο των επικοινωνιών τους.

122. Όπως μόλις εξήγησα, στο πλαίσιο της εκτίμησης της συμβατότητας της οδηγίας 2018/822 με το άρθρο 49, παράγραφος 1, του Χάρτη, η έννοια και το περιεχόμενο των όρων κατά των οποίων βάλλουν οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης είναι, κατά τη γνώμη μου, αρκούντως σαφή. Στις παρατηρήσεις των ως άνω μετεχόντων στη διαδικασία δεν εντοπίζω κανένα πρόσθετο στοιχείο από το οποίο θα μπορούσε να συναχθεί διαφορετικό συμπέρασμα κατά την εκτίμηση της νομιμότητας της εν λόγω οδηγίας, λόγω της προβαλλόμενης έλλειψης ακρίβειας και σαφήνειας των βασικών εννοιών της, υπό το πρίσμα του άρθρου 7 του Χάρτη.

123. Ουσιωδέστερα, φρονώ ότι το άρθρο 7 του Χάρτη δεν επιβάλλει αυστηρότερη υποχρέωση όσον αφορά τη σαφήνεια ή την ακρίβεια σε σχέση με το άρθρο 49 του Χάρτη, υπό το πρίσμα του οποίου έχω ήδη εξετάσει την ακρίβεια και σαφήνεια των βασικών εννοιών. Εν πάση περιπτώσει, θα επανέλθω στο ζήτημα της σαφήνειας και της ακρίβειας των διατάξεων που θεσπίστηκαν με την οδηγία 2018/822, στο πλαίσιο της εκτίμησης σχετικά με το αν οι εν λόγω διατάξεις συνιστούν κατάλληλη «νομική βάση» ικανή να δικαιολογήσει επέμβαση στα δικαιώματα που προστατεύονται από το άρθρο 7 του Χάρτη.

Γ. Επί του πέμπτου προδικαστικού ερωτήματος: παρέμβαση στην ιδιωτική ζωή (αναγκαιότητα και αναλογικότητα της υποχρέωσης γνωστοποίησης)

124. Κατά τη γνώμη μου, είναι σκοπιμότερο να εξεταστεί το πέμπτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου προτού εξεταστεί το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα. Πράγματι, τα δύο ερωτήματα αφορούν το ίδιο πρόβλημα (τη νομιμότητα της παρέμβασης στην ιδιωτική ζωή, την οποία συνεπάγεται η υποχρέωση γνωστοποίησης), ωστόσο το πέμπτο ερώτημα είναι πολύ ευρύτερο και, ως εκ τούτου, απαιτεί ενδελεχέστερη ανάλυση ορισμένων ζητημάτων.

125. Με το πέμπτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν από το Δικαστήριο να διευκρινίσει αν η υποχρέωση γνωστοποίησης προσβάλλει το δικαίωμα σεβασμού της ιδιωτικής ζωής των ενδιαμέσων και των ενδιαφερόμενων φορολογουμένων για τον λόγο ότι η επέμβαση στο δικαίωμα αυτό δεν είναι ούτε δικαιολογημένη ούτε αναλογική σε σχέση με τους σκοπούς που επιδιώκει η οδηγία 2018/822.

126. Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι οι πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται στις αρχές περιέχουν τα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα εταιριών και φυσικών προσώπων. Υπογραμμίζει επίσης το ευρύ πεδίο εφαρμογής της υποχρέωσης γνωστοποίησης, που καταλαμβάνει και ρυθμίσεις οι οποίες μπορεί να είναι νόμιμες, μη καταχρηστικές και των οποίων το κύριο πλεονέκτημα μπορεί να μην είναι φορολογικής φύσεως. Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται και αν η υποχρέωση γνωστοποίησης συνάδει προς τον δεδηλωμένο σκοπό της διασφάλισης της εύρυθμης λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, στο μέτρο που η εν λόγω υποχρέωση ενδέχεται να λειτουργεί αποτρεπτικά όσον αφορά ορισμένες διασυνοριακές δραστηριότητες.

127. Συναφώς, οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης υποστηρίζουν ότι οι επιχειρήσεις θα πρέπει να είναι ελεύθερες να επιλέγουν για τις επιχειρηματικές τους δραστηριότητες την πορεία εκείνη που τους εξασφαλίζει τη μικρότερη δυνατή φορολόγηση, υπό την προϋπόθεση ότι κάτι τέτοιο είναι εφικτό χωρίς καταστρατήγηση του νόμου. Κατά την άποψή τους, τίποτε δεν δικαιολογεί την αποτροπή των φορολογουμένων από την προσφυγή σε διασυνοριακές φορολογικές ρυθμίσεις ή των επαγγελματιών από την άσκηση δραστηριοτήτων σχετικών με τον διεθνή φορολογικό σχεδιασμό.

128. Τα επιχειρήματα αυτά δεν μου φαίνονται πειστικά. Συγκεκριμένα, είμαι της γνώμης ότι, μολονότι υφίσταται πράγματι παρέμβαση στην ιδιωτική ζωή των φορολογουμένων και των ενδιαμέσων, η παρέμβαση αυτή μπορεί να δικαιολογηθεί ως αναγκαία και σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας για την επίτευξη ορισμένων σκοπών γενικού συμφέροντος που αναγνωρίζει η Ευρωπαϊκή Ένωση.

1. Παρέμβαση στην ιδιωτική ζωή

129. Το άρθρο 7 του Χάρτη ορίζει ότι «[κ]άθε πρόσωπο έχει δικαίωμα στο σεβασμό της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής του, της κατοικίας του και των επικοινωνιών του». Κατά τις επεξηγήσεις σχετικά με τον Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων[70], τα δικαιώματα που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 του Χάρτη αντιστοιχούν σε εκείνα που κατοχυρώνονται στο άρθρο 8 της ΕΣΔΑ[71]. Επομένως, όπως άλλωστε επιτάσσει και το άρθρο 52, παράγραφος 3, του Χάρτη καθώς και το άρθρο 6, παράγραφος 3, ΣΕΕ, το άρθρο 7 του Χάρτη θα ερμηνευτεί σύμφωνα με το άρθρο 8 της ΕΣΔΑ.

130. Στη νομολογία του, το ΕΔΔΑ προτάσσει παγίως έναν ευρύ ορισμό της έννοιας της «ιδιωτικής ζωής» που περιλαμβάνει τις δραστηριότητες εμπορικού ή επιχειρηματικού χαρακτήρα, κρίνοντας ότι η προσέγγιση αυτή συνάδει με το κύριο αντικείμενο και σκοπό του άρθρου 8 της ΕΣΔΑ, ήτοι την προστασία των διοικουμένων από αυθαίρετες παρεμβάσεις εκ μέρους των δημοσίων αρχών[72].

70 ΕΕ 2007, C 303, σ. 17.

71 Το άρθρο 8, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ είναι σχεδόν πανομοιότυπο με το άρθρο 7 του Χάρτη. Το άρθρο 8, παράγραφος 2, της ΕΣΔΑ διαλαμβάνει τα εξής: «Δεν επιτρέπεται παρέμβαση δημόσιας αρχής στην άσκηση αυτού του δικαιώματος, εκτός εάν η εν λόγω παρέμβαση προβλέπεται από τον νόμο και αποτελεί μέτρο το οποίο, σε μια δημοκρατική κοινωνία, είναι αναγκαίο για την εθνική ασφάλεια, τη δημόσια ασφάλεια, την οικονομική ευημερία της χώρας, την προάσπιση της τάξης και την πρόληψη ποινικών παραβάσεων, την προστασία της υγείας ή της ηθικής, ή την προστασία των δικαιωμάτων και ελευθεριών τρίτων».

72 Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση του ΕΔΔΑ της 16ης Δεκεμβρίου 1992, Niemietz κατά Γερμανίας (CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, § 29 και 31).

131. Από την πλευρά του, το Δικαστήριο έχει ακολουθήσει την ίδια προσέγγιση όσον αφορά το άρθρο 7 του Χάρτη, εμπνεόμενο από τη νομολογία του ΕΔΔΑ[73] και εξελίσσοντας την προ της θέσπισης του Χάρτη νομολογία του, κατά την οποία η προστασία έναντι παρεμβάσεων της δημόσιας αρχής στη σφαίρα της ιδιωτικής δραστηριότητας που είναι αυθαίρετες ή δυσανάλογα επαχθείς συνιστά γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης[74]. Το Δικαστήριο έχει κρίνει, μεταξύ άλλων, ότι, προκειμένου να στοιχειοθετηθεί μια τέτοια επέμβαση στο δικαίωμα που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη, ελάχιστη σημασία έχει αν οι σχετικές με την ιδιωτική ζωή γνωστοποιούμενες πληροφορίες είναι ή όχι ευαίσθητου χαρακτήρα ή αν οι ενδιαφερόμενοι υπέστησαν ή όχι ενδεχομένως δυσμενείς συνέπειες λόγω της επεμβάσεως αυτής[75].

132. Στο πλαίσιο αυτό, καθίσταται σαφές ότι η υποχρέωση γνωστοποίησης συνεπάγεται παρέμβαση στην ιδιωτική σφαίρα των ενδιαμέσων και των φορολογουμένων.

133. 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 συγκαταθέσεως των εν λόγω προσώπων και ανεξαρτήτως της μεταγενέστερης χρήσεως των επίμαχων δεδομένων, ως παρεμβάσεις στην ιδιωτική τους ζωή και, ως εκ τούτου, ως περιορισμοί του δικαιώματος που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη. Το ίδιο ισχύει και όταν η γνωστοποίηση σε δημόσια αρχή ονομαστικών και χρηματοοικονομικών δεδομένων σχετικών με νομικά πρόσωπα ενσωματώνει το όνομα ενός ή περισσοτέρων φυσικών προσώπων[76].

134. Στην υπό κρίση υπόθεση, οι πληροφορίες που πρέπει να κοινοποιούνται περιλαμβάνουν, σύμφωνα με το άρθρο 8αβ, παράγραφος 14, της οδηγίας 2011/16, δεδομένα όπως «τα στοιχεία αναγνώρισης ενδιαμέσων και ενδιαφερόμενων φορολογουμένων, μεταξύ άλλων, το όνομα, την ημερομηνία και τον τόπο γέννησης (για φυσικά πρόσωπα), τη φορολογική κατοικία, τον ΑΦΜ [του φορολογουμένου] και, κατά περίπτωση, τα πρόσωπα που είναι συνδεδεμένες επιχειρήσεις για τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο». Τα δεδομένα αυτά συνιστούν «δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα», κατά την έννοια του άρθρου 8 του Χάρτη, όταν αφορούν φυσικά πρόσωπα. Μπορεί επίσης να πρόκειται για δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα όταν, μολονότι αφορούν νομικά πρόσωπα, η επωνυμία των εν λόγω νομικών προσώπων περιλαμβάνει το όνομα φυσικών προσώπων. Επομένως, τα δεδομένα αυτά εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της προστασίας της ιδιωτικής ζωής την οποία εγγυάται το άρθρο 7 του Χάρτη[77].

135. Επομένως, το βασικό ζήτημα είναι αν η παρέμβαση αυτή μπορεί να θεωρηθεί δικαιολογημένη.

136. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το δικαίωμα που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη δεν είναι απόλυτο, αλλά πρέπει να λαμβάνεται υπόψη σε σχέση με τη λειτουργία την οποία επιτελεί στο κοινωνικό σύνολο[78]. Επιπλέον, κατά το άρθρο 52, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, του Χάρτη, κάθε περιορισμός στην άσκηση των δικαιωμάτων και των ελευθεριών που αναγνωρίζονται στον Χάρτη πρέπει να προβλέπεται από τον νόμο και να σέβεται το βασικό

73 Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2002, Roquette Frères (C-94/00, EU:C:2002:603, σκέψη 29).

74 Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1989, Hoechst κατά Επιτροπής (46/87 και 227/88, EU:C:1989:337, σκέψη 19).

75 Βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 8ης Απριλίου 2014, Digital Rights Ireland κ.λπ. (C-293/12 και C-594/12, EU:C:2014:238, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

76 Βλ. απόφαση της 18ης Ιουνίου 2020, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας (Διαφάνεια των ενώσεων) (C-78/18, EU:C:2020:476, σκέψεις 124 και 125).

77 Ομοίως, όπ.π. (σκέψη 128).

78 Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 16ης Ιουλίου 2020, Facebook Ireland και Schrems (C-311/18, EU:C:2020:559, σκέψη 172 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

περιεχόμενο των εν λόγω δικαιωμάτων και ελευθεριών. Κατά το άρθρο 52, παράγραφος 1, δεύτερη περίοδος, του Χάρτη, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας, περιορισμοί επιτρέπεται να επιβάλλονται σε αυτά τα δικαιώματα και τις ελευθερίες μόνον εφόσον είναι αναγκαίοι και ανταποκρίνονται πραγματικά σε στόχους γενικού ενδιαφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση ή στην ανάγκη προστασίας των δικαιωμάτων και ελευθεριών των τρίτων.

137. Τα ζητήματα αυτά θα εξεταστούν στις ακόλουθες ενότητες των παρουσών προτάσεων.

2. Η νομική βάση και το βασικό περιεχόμενο του δικαιώματος

138. Κατ' αρχάς, όσον αφορά την απαίτηση ότι κάθε επέμβαση στην άσκηση των θεμελιωδών δικαιωμάτων πρέπει να «προβλέπεται από τον νόμο», υπενθυμίζω ότι μια τέτοια απαίτηση σημαίνει όχι μόνον ότι το μέτρο που προβλέπει την επέμβαση πρέπει να έχει νομική βάση στο εθνικό δίκαιο, αλλά και ότι το εν λόγω δίκαιο πρέπει να ορίζει το ίδιο την έκταση του περιορισμού της άσκησης του αντίστοιχου δικαιώματος[79]. Κατά τον καθορισμό της έκτασης του περιορισμού που επιβάλλει, η επίμαχη νομοθεσία πρέπει να αποτρέπει το ενδεχόμενο αυθαιρεσίας, θεσπίζοντας κανόνες αρκούντως σαφείς και προβλέψιμους[80]. Εντούτοις, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, η απαίτηση αυτή 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[81].

139. Στην υπό κρίση υπόθεση, είναι σαφές ότι νομική βάση της επέμβασης στο δικαίωμα που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη, την οποία καταγγέλλουν οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης, είναι –σε επίπεδο δικαίου της Ένωσης– το άρθρο 8αβ της οδηγίας 2011/16. Η νομική αυτή βάση μού φαίνεται κατάλληλη, στο μέτρο που ο περιορισμός της άσκησης των σχετικών δικαιωμάτων διαμορφώνεται από κανόνες των οποίων η εφαρμογή είναι, όπως εξηγείται στην εκτίμησή μου επί του δευτέρου και του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος, επαρκώς σαφής και προβλέψιμη. Η προβλεψιμότητα και η σαφήνεια των διατάξεων ουδόλως κλυδωνίζονται από το γεγονός ότι οι επίμαχες διατάξεις μπορεί να έχουν αρκετά ευρύ περιεχόμενο[82].

140. Επιπλέον, φρονώ ότι πληρούται και η απαίτηση κατά την οποία κάθε περιορισμός των δικαιωμάτων και των ελευθεριών που κατοχυρώνονται στον Χάρτη πρέπει να σέβεται το βασικό περιεχόμενο των εν λόγω δικαιωμάτων και ελευθεριών. Εν ολίγοις, το άρθρο 8αβ της οδηγίας 2011/16 επιβάλλει σε ορισμένους φορολογουμένους και επαγγελματίες που τελούν υπό αρκετά συγκεκριμένες περιστάσεις να κοινοποιούν στις αρμόδιες φορολογικές αρχές ορισμένες, σχετικά περιορισμένες, πληροφορίες συνδεόμενες κυρίως με την επιχειρηματική τους δραστηριότητα. Κατά συνέπεια, φρονώ ότι στην υπό κρίση υπόθεση παρέλκει οποιαδήποτε συζήτηση σχετικά με το τι μπορεί να θεωρηθεί ως ο «σκληρός» (και, επομένως, απαραβίαστος) πυρήνας του δικαιώματος σεβασμού της ιδιωτικής ζωής, προκειμένου να συναχθεί το συμπέρασμα ότι η υποχρέωση γνωστοποίησης δεν θίγει τον σκληρό αυτόν πυρήνα.

79 Όπ.π. (σκέψη 175).

80 Λεπτομερέστερα, και με περαιτέρω παραπομπές στη νομολογία του Δικαστηρίου και του ΕΔΔΑ, βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα H. Saugmandsgaard Øe στην υπόθεση Facebook Ireland και Schrems (C-311/18, EU:C:2019:1145, σημεία 263 και 265).

81 Βλ. απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Orde van Vlaamse Balies κ.λπ. (C-694/20, στο εξής: απόφαση Orde van Vlaamse Balies. EU:C:2022:963, σκέψη 35).

82 Πρβλ. απόφαση του ΕΔΔΑ της 14ης Μαρτίου 2013, Bernh Larsen Holding AS κ.λπ. κατά Νορβηγίας (CE:ECHR:2013:0314JUD002411708, § 123 έως 134), αναφορικά με το άρθρο 8 της ΕΣΔΑ.

141. Τέλος, η εκτίμηση της συμβατότητας της επίμαχης πράξεως της Ένωσης με την αρχή της αναλογικότητας προϋποθέτει την εξέταση της εν λόγω πράξεως υπό το πρίσμα τεσσάρων κριτηρίων: i) αν επιδιώκει στόχους γενικού ενδιαφέροντος που αναγνωρίζει η Ευρωπαϊκή Ένωση, ii) αν είναι αναγκαία για την επίτευξη αυτών των στόχων, iii) αν βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη των στόχων αυτών μέτρου, καθώς και iv) αν επιτυγχάνει δίκαιη ισορροπία μεταξύ των διαφόρων διακυβευομένων συμφερόντων.

3. Εκτίμηση της αναλογικότητας (Ι): οι επιδιωκόμενοι σκοποί και η καταλληλότητα του μέτρου

142. Πρώτον, είμαι της γνώμης ότι οι διατάξεις της οδηγίας 2018/822 επιδιώκουν στόχους γενικού ενδιαφέροντος που αναγνωρίζει η Ευρωπαϊκή Ένωση. Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο (πλέον πρόσφατα στην απόφαση Orde van Vlaamse Balies), η καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και η πρόληψη των κινδύνων φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής συνιστούν στόχους γενικού συμφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση, υπό την έννοια του άρθρου 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, οι οποίοι καθιστούν επιτρεπτή την επιβολή περιορισμού στην άσκηση των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 του Χάρτη [83].

143. Δεν πρέπει να λησμονείται ότι, όπως διευκρινίζεται στο άρθρο 2 ΣΕΕ, η ισότητα των πολιτών και η αλληλεγγύη αποτελούν δύο από τις θεμελιώδεις αξίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ο σεβασμός των αξιών αυτών υπονομεύεται σαφώς από φορολογικές και εμπορικές πρακτικές που επιτρέπουν σε ορισμένους φορολογουμένους (συχνότερα δε, τους ιδιαιτέρως εύπορους) να αποφεύγουν την καταβολή στο δημόσιο ταμείο του δίκαιου μεριδίου φόρων που τους αναλογεί. Οι πρακτικές αυτές ενισχύουν τις ανισότητες στην κοινωνία και, ως εκ τούτου, είναι θεμελιωδώς ασυμβίβαστες με το κοινωνικοοικονομικό μοντέλο της «κοινωνικής οικονομίας της αγοράς» της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και με την επιδίωξη ορισμένων από τους κύριους στόχους της, όπως, μεταξύ άλλων, της προώθησης της κοινωνικής δικαιοσύνης και της ευημερίας των λαών της, καθώς και της συμβολής στην κοινωνική πρόοδο [84].

144. Δεύτερον, πρέπει να τονίσω ότι η υποχρέωση γνωστοποίησης φαίνεται να έχει πράγματι επινοηθεί και καταρτιστεί με σκοπό την καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και την πρόληψη των κινδύνων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Το μέτρο αυτό είναι, κατά τη γνώμη μου, ιδιαιτέρως κατάλληλο προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οι δημόσιες αρχές λαμβάνουν κρίσιμες πληροφορίες σχετικά με δυνητικά επιθετικά διασυνοριακές φορολογικές ρυθμίσεις, παρέχει δε στις εν λόγω αρχές τη δυνατότητα να αντιδρούν άμεσα σε επιζήμιες πρακτικές, τροποποιώντας, για παράδειγμα, το κανονιστικό πλαίσιο. Ως εκ τούτου, η υποχρέωση γνωστοποίησης συμβάλλει αποτελεσματικά στον απώτερο στόχο της ενίσχυσης της εσωτερικής αγοράς, προωθώντας τη δίκαιη φορολόγηση και αντιμετωπίζοντας ορισμένες αρνητικές δευτερογενείς επιπτώσεις που ενδέχεται να προκύψουν από την αυξημένη κινητικότητα εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

145. Συναφώς –και προκειμένου να απαντήσω σε ορισμένες αμφιβολίες που εξέφρασε το αιτούν δικαστήριο– θα ήθελα να υπογραμμίσω ότι το γεγονός ότι ορισμένες διατάξεις της Ένωσης ενδέχεται να έχουν ως αποτέλεσμα την αποθάρρυνση ορισμένων διασυνοριακών δραστηριοτήτων δεν σημαίνει ότι οι εν λόγω διατάξεις δεν συνάδουν με τον σκοπό της ενίσχυσης της εσωτερικής αγοράς. Πράγματι, η εγκαθίδρυση της εσωτερικής αγοράς δεν αποσκοπεί στην προώθηση της απρόσκοπτης συνέχισης του εμπορίου όλων των προϊόντων και υπηρεσιών, αλλά

83 Σκέψη 44 της εν λόγω απόφασης.

84 Βλ., ιδίως, άρθρο 3 ΣΕΕ.

στη διασφάλιση του ότι η αγορά της Ένωσης δεν κατακερματίζεται από αποκλίνοντες εθνικούς κανόνες [85]. Όταν το επιτάσσει το δημόσιο συμφέρον, οι κανόνες της Ένωσης μπορούν κάλλιστα να αποθαρρύνουν, να επιβάλλουν περιορισμούς ή ακόμη και να απαγορεύουν ορισμένες οικονομικές δραστηριότητες [86].

146. Τούτου λεχθέντος, πρέπει να διευκρινίσω ότι, παρά την έμφαση που δίνουν ορισμένοι από τους προσφεύγοντες της κύριας δίκης στις ενδεχόμενες επιπτώσεις της οδηγίας 2018/822 στις διασυνοριακές δραστηριότητες που ασκούν τόσο οι ενδιάμεσοι όσο και οι φορολογούμενοι, δυσκολεύομαι να διακρίνω οποιοδήποτε σημαντικό ανεπιθύμητο αποτέλεσμα. Φρονώ ότι οι δραστηριότητες που ενδέχεται να αποθαρρύνονται είναι, πρωτίστως, εκείνες που σχετίζονται με παράνομες ρυθμίσεις (ή, εν πάση περιπτώσει, ρυθμίσεις που οδηγούν σε φοροδιαφυγή, φορολογική απάτη ή φορολογική κατάχρηση). Προφανώς, σε τέτοιες περιπτώσεις ούτε οι φορολογούμενοι ούτε οι ενδιάμεσοι έχουν οποιοδήποτε συμφέρον να γνωστοποιούν τις εν λόγω συναλλαγές στις φορολογικές αρχές. Είναι σαφές ότι, αν συνέβαινε κάτι τέτοιο, η οδηγία 2018/822 θα είχε ιδιαίτερα θετικό αντίκτυπο στην εσωτερική αγορά. Δεύτερον, η οδηγία 2018/822 θα μπορούσε επίσης, σε κάποιο βαθμό, να έχει αποτρεπτικό αποτέλεσμα όσον αφορά τις δραστηριότητες που συνδέονται με ρυθμίσεις οι οποίες λειτουργούν στα όρια της νομιμότητας και, γενικότερα, εκείνες που εκμεταλλεύονται κενά και αναντιστοιχίες μεταξύ των φορολογικών κανόνων με σκοπό την εκ μέρους των επιχειρήσεων καταβολή χαμηλών ή μηδενικών φόρων επί των οικείων εσόδων. Φρονώ, περαιτέρω, ότι υφίσταται πρόδηλο δημόσιο συμφέρον όσον αφορά την αποθάρρυνση και αυτών των ρυθμίσεων [87]. Τρίτον, δεν αντιλαμβάνομαι γιατί οι δραστηριότητες των ενδιαμέσων και των φορολογουμένων οι οποίες αφορούν ρυθμίσεις όχι μόνον νόμιμες αλλά και μη επιθετικές, θα αποθαρρύνονταν από το γεγονός και μόνον ότι πρέπει να υποβάλλεται στις αρχές περιορισμένος αριθμός σχετικών πληροφοριών.

147. Επιπλέον, πρέπει επίσης να υπογραμμιστεί ότι οι παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας δεν περιλαμβάνουν καμία λεπτομερή και συγκεκριμένη αναφορά σε τυχόν εναλλακτικά μέτρα που θα καθιστούσαν δυνατή την επίτευξη ίδιου επιπέδου προστασίας με τους σκοπούς που επιδιώκει η οδηγία 2018/822, όντας ταυτόχρονα λιγότερο περιοριστικά για τους αποδέκτες τους.

148. Ειδικότερα, δεν πιστεύω ότι η –προταθείσα από ορισμένους προσφεύγοντες της κύριας δίκης– εισαγωγή ελάχιστου ορίου ώστε οι ρυθμίσεις να καθίστανται δηλωτέες (για παράδειγμα, μόνον εκείνες που παρέχουν φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο υπερβαίνει ορισμένο ποσό) θα εξασφάλιζε το επίπεδο προστασίας που επιδιώκει ο νομοθέτης της Ένωσης. Πράγματι, κάθε δηλωτέα ρύθμιση, ανεξαρτήτως της χρηματικής της αξίας, έχει πιθανώς τη δυναμική να οδηγήσει στην αποκάλυψη σημαντικού κενού στη νομοθεσία, το οποίο μπορεί να χρησιμοποιείται ή να χρησιμοποιηθεί μελλοντικά στο πλαίσιο άλλων, ενδεχομένως σημαντικότερων, ρυθμίσεων.

149. Αφού διευκρινίστηκε ότι οι διατάξεις που θεσπίστηκαν με την οδηγία 2018/822 είναι κατάλληλες για την επίτευξη των σκοπών που επιδιώκει ο νομοθέτης της Ένωσης, πρέπει εν συνεχεία να εξακριβωθεί αν οι διατάξεις αυτές συνιστούν παρέμβαση στην ιδιωτική ζωή ορισμένων διοικουμένων η οποία βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των επιδιωκόμενων στόχων γενικού ενδιαφέροντος.

85 Βλ., στο ίδιο πνεύμα, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα G. Tesauro στην υπόθεση Hünermund κ.λπ. (C-292/92, EU:C:1993:863, σημεία 1 και 27), καθώς και προτάσεις του γενικού εισαγγελέα L. A. Geelhoed στην υπόθεση Arnold André (C-434/02, EU:C:2004:487, σημείο 80).

86 Πρβλ. αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 2004, Swedish Match (C-210/03, EU:C:2004:802, σκέψη 34), και της 3ης Δεκεμβρίου 2019, Τσεχική Δημοκρατία κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου (C-482/17, EU:C:2019:1035, σκέψεις 48, 60 και 61).

87 Δεν χρειάζεται καν να επισημάνω ότι η οδηγία 2018/822 δεν θεσπίζει συναφώς κανέναν ουσιαστικό κανόνα, πολλώ δε μάλλον απαγόρευση των εν λόγω ρυθμίσεων.

4. Εκτίμηση της αναλογικότητας (II): stricto sensu αναλογικότητα

150. Υπενθυμίζω εκ προοιμίου ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ρύθμιση η οποία περιορίζει το θεμελιώδες δικαίωμα σεβασμού της ιδιωτικής ζωής πρέπει να προβλέπει σαφείς και ακριβείς κανόνες που να διέπουν την έκταση και την εφαρμογή της και να επιβάλλει ελάχιστες απαιτήσεις, ούτως ώστε τα πρόσωπα των οποίων τα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα διαβιβάστηκαν να έχουν επαρκείς εγγυήσεις έναντι των κινδύνων κατάχρησης των δεδομένων αυτών. Στη ρύθμιση πρέπει ιδίως να επισημαίνονται οι περιστάσεις και οι συνθήκες υπό τις οποίες μπορεί να ληφθεί μέτρο προβλέπον την επεξεργασία τέτοιων δεδομένων [88].

151. Εν προκειμένω, πλείονες σκέψεις με οδηγούν στο συμπέρασμα ότι ο νομοθέτης της Ένωσης περιόρισε την παρέμβαση στην ιδιωτική ζωή των ενδιαμέσων και των φορολογουμένων στο απολύτως αναγκαίο.

152. Πρώτον, η υποχρέωση γνωστοποίησης γεννάται μόνον ως προς δύο κατηγορίες προσώπων (ενδιαμέσους και φορολογουμένους) [89], συνεπεία των συνειδητών επιλογών και της συμπεριφοράς τους, των οποίων τις έννομες συνέπειες γνωρίζουν (ή θα έπρεπε να γνωρίζουν). Επομένως, το ratione personae πεδίο εφαρμογής του μέτρου περιορίζεται στα φυσικά και νομικά πρόσωπα που συνδέονται άμεσα με καταστάσεις ως προς τις οποίες ο νομοθέτης της Ένωσης επιδιώκει την ενίσχυση της διαφάνειας [90]. Επιπλέον, προβλέπεται εξαίρεση για τα πρόσωπα (ενδιάμεσοι) που απολαύουν, δυνάμει του εθνικού δικαίου, του δικηγορικού απορρήτου [91].

153. Δεύτερον, η υποχρέωση γνωστοποίησης γεννάται μόνο σε κάποιες συγκεκριμένες περιπτώσεις: όταν ο φορολογούμενος έχει αναθέσει ή ο ενδιάμεσος έχει παράσχει υπηρεσίες σχετικές με διασυνοριακή φορολογική ρύθμιση η οποία παρουσιάζει ορισμένα χαρακτηριστικά. Πρόκειται για χαρακτηριστικά –περιοριστικώς απαριθμούμενα στο παράρτημα IV της οδηγίας 2011/16– τα οποία ο νομοθέτης θεώρησε ως συνήθη στοιχεία των επιθετικών διασυνοριακών ρυθμίσεων. Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται ότι πολλά από τα διακριτικά αφορούν μόνο νομικά πρόσωπα, ορισμένα δε εξ αυτών εφαρμόζονται μόνο σε ρυθμίσεις που αφορούν περιορισμένο αριθμό φορολογουμένων.

154. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο και ορισμένοι από τους προσφεύγοντες της κύριας δίκης εκφράζουν αμφιβολίες όσον αφορά το καθ' ύλην και το προσωπικό πεδίο εφαρμογής της υποχρέωσης γνωστοποίησης, καθόσον η εν λόγω υποχρέωση i) επιτάσσει την κοινοποίηση στις αρχές ρυθμίσεων που μπορεί να είναι νόμιμες ή/και μη επιθετικές ή/και να έχουν σχεδιαστεί για μη φορολογικούς λόγους, και ii) δεν βαρύνει μόνο τους φορολογουμένους, αλλά και τους ενδιαμέσους.

155. Δεν συμμερίζομαι τις ως άνω αμφιβολίες.

156. Πράγματι, αν η υποχρέωση γνωστοποίησης απαιτούσε την κοινοποίηση *παράνομων* ρυθμίσεων, το άρθρο 8αβ της οδηγίας 2011/16 θα ήταν ανίσχυρο καθόσον θα αντέκειτο στο δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησης, το οποίο αποτελεί συστατικό στοιχείο του δικαιώματος άμυνας,

88 Πρβλ. γνωμοδότηση 1/15 (Συμφωνία PNR ΕΕ-Καναδά), της 26ης Ιουλίου 2017 (EU:C:2017:592, σκέψεις 140 και 141 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

89 Πρβλ. απόφαση της 8ης Απριλίου 2014, Digital Rights Ireland κ.λπ. (C-293/12 και C-594/12, EU:C:2014:238, σκέψη 56).

90 Πρβλ. όπ.π. (σκέψη 58).

91 Βλ. κατωτέρω την ανάλυση του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος.

που κατοχυρώνεται στο άρθρο 48, παράγραφος 2, του Χάρτη[92]. Ορισμένοι από τους προσφεύγοντες της κύριας δίκης επέμειναν ιδιαιτέρως επ' αυτού κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Για τον λόγο αυτόν, με ξενίζει κάπως το γεγονός ότι, συγχρόνως, βάλλουν κατά της οδηγίας κατά το μέρος που επιβάλλει στους ενδιαμέσους να υποβάλλουν *νόμιμες* πληροφορίες.

157. Εν πάση περιπτώσει, το γεγονός ότι οι πληροφορίες που πρέπει να υποβάλλονται μπορούν κάλλιστα να αφορούν νόμιμες συναλλαγές συνάδει προς τον σκοπό που επιδιώκει η επίμαχη ρύθμιση. Το άρθρο 8αβ της οδηγίας 2011/16 αποσκοπεί στην ενίσχυση της διαφάνειας θέτοντας στη διάθεση της φορολογικής αρχής κάποιες πληροφορίες σχετικά με ορισμένες φορολογικές ρυθμίσεις· δεν προϋποθέτει αξιολόγηση (θετική ή αρνητική) της νομιμότητας των εν λόγω ρυθμίσεων, ούτε της συμμόρφωσης των φορολογουμένων ή των ενδιαμέσων με τους ισχύοντες, παραδείγματος χάριν, φορολογικούς και οικονομικούς κανόνες[93].

158. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το γεγονός και μόνον ότι ο φορολογούμενος επιδιώκει απλώς την υπαγωγή του στο ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς, αξιοποιώντας τις ελευθερίες της εσωτερικής αγοράς, δεν μπορεί να οδηγήσει στη συναγωγή γενικού τεκμηρίου περί απάτης ή κατάχρησης, ούτε στην αποστέρηση του εν λόγω φορολογουμένου από τα δικαιώματα ή τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από το δίκαιο της Ένωσης[94]. Επομένως, δεν χωρεί αμφιβολία ότι, όπως υποστηρίζουν οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης, οι φορολογούμενοι μπορούν νομίμως να επιλέξουν την «πορεία που εξασφαλίζει τη μικρότερη δυνατή φορολόγηση» για τις επιχειρήσεις τους, υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπερβαίνουν τα όρια του επιτρεπτού βάσει της συναφούς νομοθεσίας της Ένωσης και εθνικής νομοθεσίας.

159. Ωστόσο, τούτο δεν εμποδίζει τα κράτη μέλη να θεωρήσουν ότι η εθνική τους νομοθεσία, ιδίως λόγω της αλληλεπίδρασής της με την εθνική νομοθεσία των άλλων κρατών μελών και με τους κανόνες της Ένωσης για την ελεύθερη κυκλοφορία, μπορεί να εμφανίζει κενά ως προς τα οποία απαιτείται κανονιστική παρέμβαση. Ειδικότερα, πρόκειται για καταστάσεις οι οποίες, καίτοι νόμιμες, θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε υποφορολόγηση ορισμένων φορολογουμένων ή καταστάσεις στις οποίες οι φορολογούμενοι μπορούν ευχερέστερα να επιδίδονται σε φοροδιαφυγή, φορολογική απάτη ή φορολογική κατάχρηση.

160. Πρέπει επίσης να υπομνησθεί ότι η οδηγία 2018/822 εκδόθηκε σε συνέχεια των εργασιών του ΟΟΣΑ σχετικά με τις στρατηγικές BEPS, οι οποίες θεωρείται γενικώς ότι περιλαμβάνουν τόσο νόμιμες όσο και παράνομες πρακτικές. Μολονότι θα ήταν μάλλον υπερβολή να υποστηριχθεί, όπως είπε ο Denis Healey[95], ότι «ο τοίχος ενός κελιού των φυλακών χωρίζει τη [νόμιμη] φοροαποφυγή από την [παράνομη] φοροδιαφυγή», είναι εντούτοις αδιαμφισβήτητο ότι, ενίοτε, η γραμμή μεταξύ των δύο αυτών φαινομένων είναι εξαιρετικά λεπτή.

161. Επομένως, για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών, είναι κρίσιμο (και αναπόφευκτο) η υποχρέωση γνωστοποίησης να καταλαμβάνει πρωτίστως ρυθμίσεις που παρουσιάζουν ορισμένα χαρακτηριστικά, χωρίς τα στοιχεία αυτά να πρέπει κατ' ανάγκην να συνηγορούν υπέρ του παράνομου ή καταχρηστικού χαρακτήρα της ρύθμισης.

92 Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 2ας Φεβρουαρίου 2021, Consob (C-481/19, EU:C:2021:84, σκέψεις 45 και 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

93 Βλ., επίσης, άρθρο 8αβ, παράγραφος 15, της οδηγίας 2011/16: «Η έλλειψη αντίδρασης από φορολογική αρχή έναντι δηλωτέας διασυνοριακής ρύθμισης δεν συνεπάγεται έγκριση της ισχύος ή της φορολογικής μεταχείρισης της εν λόγω ρύθμισης».

94 Πρβλ. αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, σκέψεις 36 και 37), και της 26ης Φεβρουαρίου 2019, N Luxembourg 1 κ.λπ. (C-115/16, C-118/16, C-119/16 και C-299/16, EU:C:2019:134, σκέψη 109).

95 Πρώην Καγκελάριος του Θησαυροφυλακείου [Υπουργός Οικονομικών] του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βορείου Ιρλανδίας (1974 έως 1979).

162. Εξάλλου, τόσο εντός όσο και εκτός της Ένωσης, το φορολογικό σύστημα συνολικά στηρίζεται σε υποχρεώσεις γνωστοποίησης και αναφοράς πληροφοριών που επιβάλλονται στους φορολογουμένους, σχετικά με πληροφορίες που αφορούν δραστηριότητες οι οποίες, κατ' αρχήν, τεκμαίρονται νόμιμες. Ασφαλώς, η φορολογία δεν είναι ο μόνος τομέας στον οποίο προβλέπεται η υποχρέωση φυσικών και νομικών προσώπων να παρέχουν στη δημόσια διοίκηση ορισμένες πληροφορίες σχετικά με τις ιδιωτικές ή επαγγελματικές τους δραστηριότητες, προκειμένου οι αρχές να έχουν τη δυνατότητα, για παράδειγμα, να καταγράφουν και να διατηρούν τις πληροφορίες αυτές σε ad hoc μητρώα [96], να επαληθεύουν εκ των προτέρων ή εκ των υστέρων ότι η δραστηριότητα ασκείται σύμφωνα με τον νόμο [97] ή να αντιδρούν άμεσα σε περίπτωση ατυχήματος [98].

163. Για τους ίδιους λόγους, δεν αντιλαμβάνομαι ως προβληματικό το γεγονός ότι η υποχρέωση γνωστοποίησης μπορεί επίσης να καταλαμβάνει και ρυθμίσεις οι οποίες ενδέχεται να μην είναι ούτε «επιθετικές» ούτε υπαγορευόμενες από την προοπτική απόκτησης κάποιου φορολογικού πλεονεκτήματος [99].

164. Κατά τον νομοθέτη της Ένωσης, «[ο]ι 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». Ως εκ τούτου, ο νομοθέτης έκρινε 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» [100].

165. Οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης δεν αμφισβήτησαν τη σχετική προσέγγιση, η οποία, εν πάση περιπτώσει, δεν μου φαίνεται παράλογη. Κατά συνέπεια, προκειμένου η υποχρέωση γνωστοποίησης να είναι πραγματικά αποτελεσματική, είναι κατά τη γνώμη μου απαραίτητο, σε κάποιο βαθμό, το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της εν λόγω υποχρέωσης να είναι αρκετά διευρυμένο.

166. Δεν θεωρώ πειστικό ούτε το επιχείρημα –το οποίο προέβαλαν ορισμένοι από τους προσφεύγοντες της κύριας δίκης– ότι θα αρκούσε να υποχρεούνται οι *φορολογούμενοι* να υποβάλουν τις απαιτούμενες πληροφορίες. Συναφώς, παραπέμπω στις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Α. Ράντου στην υπόθεση Orde van Vlaamse Balies και Belgian Association of Tax Lawyers, με τις οποίες υπογράμμισε τον «κομβικ[ό] ρόλ[ο] που διαδραματίζουν [οι ενδιάμεσοι] στον σχεδιασμό ρυθμίσεων επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού» και, υπό το πρίσμα αυτό, επισήμανε ότι συμφωνεί με τον νομοθέτη της Ένωσης ότι «η αποτελεσματικότητα του

96 Για παράδειγμα, τα φυσικά πρόσωπα ενδέχεται να υποχρεούνται στην υποβολή πληροφοριών σχετικά με τα σπουδαιότερα γεγονότα της ζωής τους για τις ανάγκες της καταχώρισης στο ληξιαρχείο.

97 Για παράδειγμα, τα φυσικά και νομικά πρόσωπα ενδέχεται να χρειαστεί να αποστείλουν πολύ λεπτομερείς πληροφορίες στις αρμόδιες αρχές προκειμένου να τους επιτραπεί να ανοίξουν ιδιωτική χειρουργική κλινική ή οδοντιατρείο, να προμηθεύουν τρόφιμα στο κοινό ή να ασκούν το δικηγορικό λειτούργημα.

98 Βλ., για παράδειγμα, τους λεπτομερείς κανόνες σχετικά με τις πληροφορίες που πρέπει να προσκομίζονται πριν από τη μεταφορά ραδιενεργών αποβλήτων (οδηγία 2006/117/Ευρατόμ του Συμβουλίου, της 20ής Νοεμβρίου 2006, σχετικά με την επιτήρηση και τον έλεγχο των αποστολών ραδιενεργών αποβλήτων και αναλωμένου πυρηνικού καυσίμου, ΕΕ 2006, L 337, σ. 21).

99 Συγκεκριμένα, ορισμένα από τα διακριτικά ενεργοποιούν την υποχρέωση γνωστοποίησης ανεξαρτήτως του αν πληρούται η δοκιμή του κυρίου οφέλους (βλ. παράρτημα IV, μέρος Ι, της οδηγίας 2011/16).

100 Αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας 2018/822.

μηχανισμού γνωστοποιήσεως θα μειωνόταν ουσιωδώς εάν όφειλε ο ίδιος ο φορολογούμενος να γνωστοποιεί στις φορολογικές αρχές την απόφασή του να υπαχθεί σε "επιθετική ρύθμιση"» [101].

167. Τούτο συμβαίνει διότι οι ενδιάμεσοι είναι, συνήθως, τα πρόσωπα που γνωρίζουν καλύτερα τις λεπτομέρειες των δηλωτέων ρυθμίσεων και, ως εκ τούτου, βρίσκονται σε ιδανική θέση που τους επιτρέπει την ορθή και πλήρη υποβολή των σχετικών πληροφοριών. Επιπλέον, οι ενδιάμεσοι είναι συνήθως μέλη νομοθετικά κατοχυρωμένων επαγγελμάτων, των οποίων οι δραστηριότητες διέπονται από διαφορετικές δέσμες εθνικών κανόνων (συμπεριλαμβανομένων των κανόνων δεοντολογίας) και, ενίοτε, υπόκεινται σε αυτορρύθμιση, ασκούνται δε συχνά σύμφωνα με διεθνή πρότυπα. Ως εκ τούτου, η συμμόρφωσή τους με τον νόμο (συμπεριλαμβανομένων των υποχρεώσεων αναφοράς πληροφοριών) είναι πιο εύκολο να ελεγχθεί και, εφόσον διαπιστωθεί παράβαση, μπορούν να επιβληθούν αποτελεσματικές κυρώσεις.

168. Τρίτον, η ποσότητα και η ποιότητα των πληροφοριών που πρέπει να παρέχονται στις αρχές φαίνεται να είναι και αυτές αναγκαίες για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών. Ο κατάλογος του άρθρου 8αβ, παράγραφος 14, της οδηγίας 2011/16 [102] περιέχει σχετικά περιορισμένο αριθμό πληροφοριών, περιλαμβάνει δε βασικά μόνο δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα και αφορά κυρίως εμπορικές πληροφορίες. Επίσης, ο εν λόγω κατάλογος δεν περιέχει κανένα στοιχείο που να προκύπτει προδήλως ότι δεν σχετίζεται με το αντικείμενο και τον σκοπό της υποχρέωσης γνωστοποίησης. Με βάση τα ανωτέρω, οι πληροφορίες που πρέπει να κοινοποιούνται στις αρχές δεν τους επιτρέπουν τη συναγωγή συγκεκριμένων συμπερασμάτων όσον αφορά την ιδιωτική ζωή των ενδιαφερόμενων φυσικών προσώπων (φορολογουμένων και ενδιαμέσων) [103].

169. Τέταρτον, υπάρχουν σαφείς περιορισμοί όσον αφορά τις αρχές που μπορούν να έχουν πρόσβαση στις πληροφορίες που γνωστοποιούνται από τους ενδιαμέσους και τους ενδιαφερόμενους φορολογουμένους και οι οποίες ανταλλάσσονται εντός του δικτύου των αρχών [104]: πρόκειται για τις αρχές που ρητώς ορίζονται ως «αρμόδιες» από τα κράτη μέλη [105]. Από την πλευρά της, η Επιτροπή μπορεί να έχει πρόσβαση μόνο σε μέρος των ανταλλασσόμενων πληροφοριών [106] και κυρίως για να ελέγχει την ορθή λειτουργία του συστήματος που καθιερώνει η οδηγία 2018/822, καθώς και για στατιστικούς σκοπούς [107]. Αντιλαμβάνομαι ότι οι παρεχόμενες πληροφορίες πρέπει να αντιμετωπίζονται ως εμπιστευτικές και δεν μπορούν, κατ' αρχήν, να γνωστοποιηθούν σε τρίτους [108].

170. Πέμπτον, μια ένδειξη, καίτοι κάπως γενική, περί του τρόπου με τον οποίο οι πληροφορίες μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τις αρμόδιες αρχές παρέχεται και στην αιτιολογική σκέψη 2 της οδηγίας 2018/822: «[προκειμένου οι αρχές να έχουν τη] δυνατότητα να αντιδρούν άμεσα σε

101 Υπόθεση C-694/20 (EU:C:2022:259, σημείο 20). Βλ. επίσης σημεία 3.1.2, 7.1 και 9.1 της εκτίμησης επιπτώσεων της Επιτροπής, καθώς και σημείο 1 της αιτιολογικής έκθεσης.

102 Βλ. σημείο 9 των παρουσών προτάσεων.

103 Πρβλ. απόφαση της 8ης Απριλίου 2014, Digital Rights Ireland κ.λπ. (C-293/12 και C-594/12, EU:C:2014:238, σκέψη 27).

104 «Δίκτυο CCN», ήτοι η κοινή πλατφόρμα που βασίζεται στο κοινό δίκτυο επικοινωνιών, το οποίο έχει αναπτυχθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση για την εξασφάλιση όλων των διαβιβάσεων με ηλεκτρονικά μέσα μεταξύ των αρμόδιων τελωνειακών και φορολογικών αρχών. Βλ. άρθρο 3, σημείο 13, και άρθρο 21, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16, καθώς και αιτιολογική σκέψη 12 της οδηγίας 2018/822.

105 Βλ. άρθρο 3, σημείο 1, άρθρο 4 και άρθρο 8αβ, παράγραφοι 1 και 6, της οδηγίας 2011/16.

106 Ειδικότερα, δεν έχει πρόσβαση στα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα των φορολογουμένων και των ενδιαμέσων, ούτε στην περιγραφή των δηλωτέων ρυθμίσεων.

107 Βλ. άρθρο 8αβ, παράγραφος 17, και άρθρο 21, παράγραφοι 5 και 7, της οδηγίας 2011/16, καθώς και αιτιολογική σκέψη 6 της οδηγίας 2018/822.

108 Τούτο προκύπτει, κατά μείζονα λόγο, από το άρθρο 23 (ιδίως τις παραγράφους 3 και 5 αυτού) και το άρθρο 23α της οδηγίας 2011/16. Βλ., ωστόσο, την εξαίρεση που προβλέπεται στο άρθρο 24 της εν λόγω οδηγίας.

επιζήμιες φορολογικές πρακτικές και να λαμβάνουν μέτρα για την κάλυψη των νομοθετικών κενών, θεσπίζοντας νομοθεσία ή εκπονώντας κατάλληλες αξιολογήσεις κινδύνων και διενεργώντας φορολογικούς ελέγχους».

171. Έκτον, προβλέπονται ορισμένες εγγυήσεις κατά της παράνομης πρόσβασης στα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα [109] και, κυρίως, κατά της παράνομης χρήσης των εν λόγω δεδομένων. Ειδικότερα, το άρθρο 25 της οδηγίας 2011/16 ορίζει ότι οι κανόνες που θεσπίζονται με τον Γενικό Κανονισμό για την Προστασία Δεδομένων [110] και το πλαίσιο προστασίας δεδομένων για τα θεσμικά όργανα της Ένωσης [111] εξακολουθούν, κατ' αρχήν, να εφαρμόζονται στην ανταλλαγή πληροφοριών και στην επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που πραγματοποιούνται κατ' εφαρμογήν των διατάξεων της οδηγίας 2011/16. Επομένως, δεν βρίσκω πειστικά τα επιχειρήματα της BATL και της OBFG σχετικά με την προβαλλόμενη απουσία κανόνων για τη διατήρηση ή τη χρήση των δεδομένων, καθώς και την απουσία εγγυήσεων κατά των καταχρήσεων συναφώς.

172. Βάσει των προεκτεθέντων, είμαι της γνώμης ότι η υποχρέωση γνωστοποίησης δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη των σκοπών που επιδιώκει ο νομοθέτης της Ένωσης μέτρου.

5. Εκτίμηση της αναλογικότητας (III): στάθμιση συμφερόντων

173. Τέλος, κατά την άποψή μου, οι διατάξεις που εισήγαγε η οδηγία 2018/822 επιτυγχάνουν δίκαιη ισορροπία μεταξύ των διακυβευομένων συμφερόντων.

174. Το δημόσιο συμφέρον που επιδιώκουν οι διατάξεις αυτές είναι, όπως επισημάνθηκε στα σημεία 142 και 143 των παρουσών προτάσεων, υψίστης σημασίας για την Ένωση. Τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο στη σύγχρονη εποχή της παγκοσμιοποίησης, όπου, σύμφωνα με ορισμένες πρόσφατες μελέτες, η διαφορά μεταξύ ευπόρων και απόρων έχει αυξηθεί σημαντικά κατά τα τελευταία έτη [112].

175. Στο πλαίσιο αυτό, η παρέμβαση που προκαλείται από την υποχρέωση γνωστοποίησης στην ιδιωτική ζωή των ενδιαμέσων και των φορολογουμένων φαίνεται να είναι μάλλον περιορισμένη, για τους λόγους που εξηγήθηκαν ανωτέρω. Επιπλέον, ο συνολικός αριθμός των περιπτώσεων στις οποίες υφίσταται τέτοια παρέμβαση είναι και αυτός περιορισμένος. Για παράδειγμα, η Βελγική Κυβέρνηση ανέφερε ότι, κατά τα τελευταία έτη, έλαβε λιγότερες από 1 000 κοινοποιήσεις βάσει του άρθρου 8αβ της οδηγίας 2011/16, μολονότι λαμβάνει εκατομμύρια συνήθεις φορολογικές δηλώσεις ετησίως.

[109] Βλ., ιδίως, άρθρο 21, παράγραφος 2, τρίτο εδάφιο, και παράγραφος 7, της οδηγίας 2011/16.

[110] Κανονισμός (ΕΕ) 2016/679 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 27ης Απριλίου 2016, για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών και την κατάργηση της οδηγίας 95/46/ΕΚ (ΕΕ 2016, L 119, σ. 1).

[111] Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1725 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 23ης Οκτωβρίου 2018, για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα από τα θεσμικά και λοιπά όργανα και τους οργανισμούς της Ένωσης και την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών, και για την κατάργηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 45/2001 και της απόφασης αριθ. 1247/2002/ΕΚ (ΕΕ 2018, L 295, σ. 39).

[112] Βλ., για παράδειγμα, United Nations, Department of Economic and Social Affairs (Ηνωμένα Έθνη, Τμήμα Οικονομικών και Κοινωνικών Υποθέσεων), «World Social Report 2020 – Inequality in a Rapidly Changing World».

176. Αξίζει, επίσης, να υπογραμμιστεί ότι ο νομοθέτης της Ένωσης επιδίωξε να ελαχιστοποιήσει, στο μέτρο του δυνατού, την ταλαιπωρία όσων υποχρεούνται να υποβάλλουν τις επίμαχες πληροφορίες [113]. Για παράδειγμα, η περιγραφή της δηλωτέας ρύθμισης –η οποία αποτελεί, εικάζω, το βασικότερο σημείο των υποβαλλόμενων πληροφοριών– πρέπει να είναι συνοπτική, τα δε στοιχεία της και οι σχετικές επιχειρηματικές δραστηριότητες να περιγράφονται μόνον «με γενικούς όρους» [114]. Επομένως, το επιχείρημα της OBFG ότι η υποχρέωση γνωστοποίησης υποχρεώνει τους ενδιαμέσους να κοινοποιούν στις αρχές τις συμβουλές τους πρέπει να απορριφθεί.

177. Περαιτέρω, ο νομοθέτης της Ένωσης επιδίωξε επίσης να αποφύγει την άσκοπη αύξηση του όγκου εργασίας των φορολογουμένων και των ενδιαμέσων, επιτρέποντας, μεταξύ άλλων, παρεκκλίσεις από την υποχρέωση γνωστοποίησης όταν η ίδια ρύθμιση είναι δηλωτέα για διαφορετικά πρόσωπα ή σε διαφορετικά κράτη μέλη [115] ή όταν ορισμένη ρύθμιση ενδέχεται να είναι παρόμοια με ρύθμιση η οποία έχει υποβληθεί σε προγενέστερο χρόνο [116].

178. Τέλος, και κυρίως, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι οι ενδιάμεσοι δεν καλούνται σε καμία περίπτωση να «αναζητούν εναγωνίως» πληροφορίες που, καίτοι είναι δηλωτέες, ενδέχεται να μην είναι εντούτοις στη διάθεση των ενδιαμέσων. Όπως ορίζεται στο άρθρο 8αβ, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16, υποχρεούνται μόνο να υποβάλλουν πληροφορίες «που έχουν περιέλθει στη γνώση τους, στην κατοχή ή στον έλεγχό τους». Κατά συνέπεια, δεν μπορώ να συμφωνήσω με το επιχείρημα της BATL ότι η υποχρέωση γνωστοποίησης επιβάλλει στους ενδιαμέσους να επιδίδονται σε χρονοβόρα και δαπανηρή δραστηριότητα για την αναζήτηση και κοινοποίηση των σχετικών πληροφοριών.

179. Δεν συμμερίζομαι ούτε την άποψη της OBFG ότι η υποχρέωση γνωστοποίησης είναι δυσανάλογη λόγω του ότι οι φορολογικές αρχές θα μπορούσαν να αντλήσουν *ορισμένα* από τα δηλωτέα στοιχεία από τα στοιχεία που παρέχουν οι φορολογούμενοι ή/και ανταλλάσσουν μεταξύ τους οι αρχές σύμφωνα με τις διατάξεις άλλων νομικών πράξεων [117].

180. Στην εκτίμηση επιπτώσεων (σημείο 2 και παράρτημα 5) και στην αιτιολογική έκθεση (σημείο 1) εξηγείται γιατί οι πληροφορίες που συλλέγονται από τις αρχές στο πλαίσιο των λοιπών μέσων που προβλέπουν οι οδηγίες DAC και ATAD [118] δεν εξασφαλίζουν σαφή και συνολική πληροφόρηση. Η επιχειρηματολογία της OBFG όχι μόνο δεν παρέχει λεπτομερή εξήγηση σχετικά με τον λόγο για τον οποίο η οδηγία 2018/822 φέρεται να διπλασιάζει αχρείαστα τον φόρτο εργασίας των φορολογουμένων ή των ενδιαμέσων, αλλά περιορίζεται στην αναφορά σε ορισμένες μόνο από τις πληροφορίες που απαριθμούνται στο άρθρο 8αβ, παράγραφος 14, της οδηγίας 2011/16, οι οποίες παρέχονται στις αρχές μόνο σε ορισμένες από τις περιπτώσεις που προβλέπονται στο παράρτημα IV και μόνον ως προς ορισμένους φόρους. Εξάλλου, η ίδια η OBFG αναγνωρίζει ότι κάποιοι από τους ισχυρισμούς της σχετικά με τις αρχές που έχουν ήδη πρόσβαση σε ορισμένες δηλωτέες πληροφορίες είναι απλώς «πιθανό» να ισχύουν.

113 Βλ., μεταξύ άλλων, αιτιολογική σκέψη 13 της οδηγίας 2018/822.

114 Βλ. άρθρο 8αβ, παράγραφος 14, στοιχείο γ', της οδηγίας 2011/16.

115 Βλ. άρθρο 8αβ, παράγραφοι 3, 4, 9 και 10 της οδηγίας 2011/16.

116 Βλ. άρθρο 8αβ, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16.

117 Η OBFG παραπέμπει, ειδικότερα, στην οδηγία (ΕΕ) 2015/2376 του Συμβουλίου, της 8ης Δεκεμβρίου 2015, για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας (ΕΕ 2015, L 332, σ. 1) (στο εξής: DAC 3), και στην οδηγία (ΕΕ) 2016/2258 του Συμβουλίου, της 6ης Δεκεμβρίου 2016, για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την πρόσβαση των φορολογικών αρχών σε πληροφορίες για την καταπολέμηση της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες (ΕΕ 2016, L 342, σ. 1) (στο εξής: DAC 5).

118 Βλ. υποσημειώσεις 17 και 118 των παρουσών προτάσεων.

181. Είμαι πεπεισμένος ότι οι αρχές της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας περιορίζουν τη δυνατότητα της δημόσιας διοίκησης να ζητεί από φυσικά και νομικά πρόσωπα να παρέχουν πληροφορίες οι οποίες, για παράδειγμα, είναι αλυσιτελείς ή μη αναγκαίες για τη διοίκηση, βρίσκονται ήδη στην κατοχή της διοίκησης ή ενδέχεται να προκαλέσουν μη ανεκτό φόρτο εργασίας και υπερβολικό κόστος για τη συλλογή, οργάνωση και κοινοποίησή τους από τους ενδιαφερομένους[119]. Ωστόσο, είναι προφανές ότι τούτο δεν συμβαίνει στην περίπτωση του άρθρου 8αβ της οδηγίας 2011/16: συγκεκριμένα, όχι μόνον οι φορολογικές αρχές δεν θα ήταν σε θέση να «ξετυλίξουν το κουβάρι» των διαφόρων πληροφοριών που συλλέγονται βάσει διαφορετικών νομικών πράξεων, αλλά, όπως επισημάνθηκε ανωτέρω, θα εξέλειπαν και σημαντικές πληροφορίες, γεγονός που θα καθιστούσε αδύνατο για τις εν λόγω αρχές να σχηματίσουν πλήρη εικόνα για τις επίμαχες ρυθμίσεις.

182. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, καταλήγω στο συμπέρασμα ότι το άρθρο 8αβ της οδηγίας 2011/16 δεν αντιβαίνει στο άρθρο 7 του Χάρτη, διότι δεν συνεπάγεται απαράδεκτη επέμβαση στο δικαίωμα των ενδιαμέσων και των φορολογουμένων στην ιδιωτική ζωή.

Δ. Επί του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος: ο σεβασμός της ιδιωτικής ζωής (πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής)

183. Τέλος, με το τέταρτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, από το Δικαστήριο να εξετάσει το κύρος του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, της οδηγίας 2011/16 υπό το πρίσμα του άρθρου 7 του Χάρτη, στο μέτρο που η πρώτη ως άνω διάταξη επιβάλλει σε ενδιαμέσους που έχουν δικαίωμα απαλλαγής, λόγω της προβλεπόμενης βάσει της εθνικής νομοθεσίας υποχρεώσεως τηρήσεως του επαγγελματικού απορρήτου, να γνωστοποιούν σε κάθε άλλον ενδιάμεσο, ο οποίος δεν είναι πελάτης τους, τις υποχρεώσεις γνωστοποίησης που υπέχουν δυνάμει της οδηγίας 2011/16.

184. Το ερώτημα αυτό προσομοιάζει στο προδικαστικό ερώτημα που οδήγησε στην έκδοση της αποφάσεως Orde van Vlaamse Balies, με την οποία τον Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της οδηγίας 2011/16 αντιβαίνει στο άρθρο 7 του Χάρτη και, ως εκ τούτου, είναι ανίσχυρο, στο μέτρο που η υποχρέωση των *δικηγόρων* που τυγχάνουν απαλλαγής να προβαίνουν σε γνωστοποίηση προς άλλους ενδιαμέσους θα είχε ως συνέπεια τη γνωστοποίηση της ταυτότητας του δικηγόρου-ενδιαμέσου και του γεγονότος ότι αυτός παρέσχε νομικές συμβουλές στον πελάτη.

185. Εντούτοις, το υποβληθέν στην υπό κρίση υπόθεση ερώτημα διατυπώνεται υπό όρους ελαφρώς διαφορετικούς σε σχέση με την ως άνω προγενέστερη υπόθεση. Πράγματι, η φράση «δικηγόρος ο οποίος ενεργεί ως ενδιάμεσος» αντικαταστάθηκε από τη φράση «ενδιάμεσος που υπέχει υποχρέωση τήρησης του επαγγελματικού απορρήτου, εκτιθέμενος άλλως σε ποινικές κυρώσεις δυνάμει του δικαίου του εν λόγω κράτους μέλους».

186. Κατά συνέπεια, στην υπό κρίση υπόθεση, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται: i) αν το δικαίωμα απαλλαγής λόγω επαγγελματικού απορρήτου, το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 8αβ, παράγραφος 6, της οδηγίας 2011/16, περιορίζεται στους δικηγόρους ή αν μπορεί να χορηγηθεί σε άλλες κατηγορίες επαγγελματιών, εφόσον οι εν λόγω κατηγορίες απολαύουν τέτοιας προστασίας δυνάμει του εθνικού δικαίου, καθώς και ii) σε περίπτωση που ισχύει το δεύτερο, αν το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της οδηγίας 2011/16 είναι ανίσχυρο, λόγω αντίθεσης στο άρθρο 7

[119] Βλ., κατ' αναλογίαν και με περαιτέρω παραπομπές στη νομολογία, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Wahl στην υπόθεση Buzzi Unicem κατά Επιτροπής (C-267/14 P, EU:C:2015:696, σημεία 97 έως 117).

του Χάρτη, στο μέτρο που υποχρεώνει τους εν λόγω επαγγελματίες να γνωστοποιούν σε άλλους ενδιαμέσους την υποχρέωση γνωστοποίησης που υπέχουν, καθιστώντας κατά τον τρόπο αυτόν γνωστή την ταυτότητά τους και το γεγονός ότι παρέσχον επαγγελματικές συμβουλές.

187. Θα εξετάσω τα δύο αυτά ζητήματα διαδοχικά.

1. Το προσωπικό πεδίο εφαρμογής του δικαιώματος απαλλαγής

188. Το πρώτο ζήτημα που τίθεται είναι αν, δυνάμει του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, της οδηγίας 2011/16, τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγούν απαλλαγή μόνο στους δικηγόρους ή και σε άλλες κατηγορίες επαγγελματιών οι οποίοι υπόκεινται, δυνάμει του εθνικού δικαίου, σε κάποια μορφή επαγγελματικού απορρήτου.

189. Η ερμηνευτική αμφιβολία απορρέει πρωτίστως από το γεγονός ότι η γραμματική και συγκριτική ανάλυση του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, της οδηγίας 2011/16 δεν παρέχει σαφή απάντηση στο ως άνω ερώτημα.

190. Πράγματι, αφενός, οι περισσότερες γλωσσικές αποδόσεις της εν λόγω διάταξης περιέχουν γενικούς όρους και, επομένως, δεν καλύπτουν μόνον τα δικαιώματα εμπιστευτικότητας που αναγνωρίζονται στους δικηγόρους[120]. Επιπλέον, μια ευρεία ερμηνεία του πεδίου εφαρμογής του δικαιώματος απαλλαγής θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι συνάδει με το γεγονός ότι i) το εν λόγω πεδίο εφαρμογής καθορίζεται διά παραπομπής στα εθνικά δίκαια των κρατών μελών και ii) το δεύτερο εδάφιο της ως άνω διατάξεως χρησιμοποιεί τον γενικό όρο «επάγγελμα» (ο οποίος στην αγγλική γλώσσα τίθεται στον πληθυντικό αριθμό).

191. Αφετέρου εντούτοις, ένας σημαντικός αριθμός γλωσσικών αποδόσεων (ελληνική, αγγλική, μαλτέζικη, ρουμανική και φινλανδική) περιέχουν όρο ο οποίος χρησιμοποιείται ειδικά για τους δικηγόρους. Επιπλέον, ενώ τυχόν ερμηνεία του όρου υπό την έννοια ότι αναφέρεται μόνο στους δικηγόρους θα ήταν συμβατή με όλες τις γλωσσικές αποδόσεις, δεν ισχύει και το αντίθετο. Περαιτέρω, το άρθρο 8αβ, παράγραφος 14 (στην ελληνική, αγγλική, μαλτέζικη, ρουμανική και φινλανδική απόδοση), περιλαμβάνει αναφορά στο επαγγελματικό και όχι στο δικηγορικό απόρρητο, γεγονός που μπορεί να εκληφθεί ως ένδειξη ότι ο όρος που χρησιμοποιείται στην παράγραφο 5 της ίδιας διάταξης αναφέρεται σε κάτι πολύ συγκεκριμένο και, κατά συνέπεια, έχει πιο περιορισμένο πεδίο εφαρμογής.

192. Δυστυχώς, ούτε η συστηματική και ιστορική ερμηνεία του άρθρου 8αβ της οδηγίας 2011/16 ούτε η εξέταση της μεταγενέστερης πρακτικής των κρατών μελών παρέχουν αδιαμφισβήτητες κατευθυντήριες γραμμές συναφώς.

193. Πρώτον, η συνολική θεώρηση των οδηγιών 2011/16 και 2018/822 παρέχει ελάχιστες ενδείξεις όσον αφορά το ratione personae πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής. Όσον αφορά την οδηγία 2011/16, η μόνη αναφορά στο επαγγελματικό απόρρητο απαντά στο ίδιο το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5 (ως «δικηγορικό απόρρητο»). Επιπλέον, το προοίμιο της οδηγίας 2018/822 δεν παρέχει καμία πρόσθετη διευκρίνιση ως προς την έννοια αυτή, δεδομένου ότι η φράση «επαγγελματικό απόρρητο» αναφέρεται μόνο στην αιτιολογική σκέψη 8, η οποία, ωστόσο, δεν περιέχει καμία χρήσιμη πληροφορία όσον αφορά την ερμηνεία της.

[120] Για παράδειγμα, χρησιμοποιούνται οι όροι «secreto profesional» (στην ισπανική), «zákonné profesní mlčenlivosti» (στην τσεχική), «Verschwiegenheitspflicht» (στη γερμανική), «secret professionnel» (στη γαλλική), «profesionalne tajne» (στην κροατική), «segreto professionale» (στην ιταλική), «verschoningsrecht» (στην ολλανδική), «profesinė paslaptis» (στη λιθουανική) και «yrkesmässiga privilegierna» (στη σουηδική γλώσσα).

194. Δεύτερον, σαφή κατεύθυνση δεν παρέχουν ούτε οι προπαρασκευαστικές εργασίες τις οποίες επικαλέστηκαν οι μετέχοντες στη διαδικασία. Ωστόσο, από ορισμένα χωρία της εκτίμησης επιπτώσεων φαίνεται να προκύπτει ότι, για την Επιτροπή, η έννοια του «δικηγορικού απορρήτου» που περιλαμβανόταν στην πρόταση οδηγίας αφορούσε μόνον το απόρρητο που αναγνωρίζεται στους δικηγόρους [121]. Συναφώς, η Επιτροπή προσθέτει ότι το κείμενο της πρότασης επί της οποίας εργάστηκαν οι υπηρεσίες της και την οποία παρουσίασαν στο σώμα των Επιτρόπων προς έγκριση συντάχθηκε στην αγγλική γλώσσα [που περιλαμβάνει τον τεχνικό όρο «legal professional privilege» (δικηγορικό απόρρητο)].

195. Συναφώς, δύσκολα μπορεί να αμφισβητηθεί ότι η έννοια του «δικηγορικού απορρήτου» αναφέρεται ειδικά στις δραστηριότητες των δικηγόρων, διασφαλίζοντας το απόρρητο της επικοινωνίας μεταξύ δικηγόρων και πελατών. Η ιδιαιτερότητα αυτή επιβεβαιώνεται, μεταξύ άλλων, από τη νομολογία των δικαιοδοτικών οργάνων της Ένωσης [122] και του ΕΔΔΑ [123]. Εξ όσων είμαι σε θέση να γνωρίζω, το ίδιο ισχύει και παγκοσμίως [124]. Για παράδειγμα, σε ορισμένα κράτη έχει ανακύψει το ζήτημα αν οι φοροτεχνικοί θα μπορούσαν να διεκδικήσουν την κάλυψή τους από το δικηγορικό απόρρητο όταν συμβουλεύουν πελάτες επί νομικών ζητημάτων, αλλά, τουλάχιστον στις υποθέσεις που γνωρίζω, ο σχετικός ισχυρισμός έχει συστηματικά απορριφθεί [125].

196. Η περιοριστική αυτή προσέγγιση της έννοιας του «δικηγορικού απορρήτου» φαίνεται να συνάδει με τα ιστορικά θεμέλια της αρχής αυτής. Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας M. Poiares Maduro, «[ί]σχυε σε "όλα τα δημοκρατικά πολιτεύματα", αλλά και σε όλες τις εποχές […] Κατ' αυτήν την άποψη, αν το επαγγελματικό απόρρητο *των δικηγόρων* πρέπει να τυγχάνει προστασίας στην κοινοτική έννομη τάξη, τούτο οφείλεται, απλώς, στο ότι έχει βαθιές ρίζες στα ίδια τα θεμέλια της ευρωπαϊκής κοινωνίας» [126]. Η θεωρία φαίνεται να επιβεβαιώνει την ως άνω θεώρηση [127].

197. Εντούτοις, όπως προεκτέθηκε, ο όρος «δικηγορικό απόρρητο» και οι αντίστοιχοι ισοδύναμοι όροι χρησιμοποιούνται μόνο σε ορισμένες γλωσσικές αποδόσεις της οδηγίας 2011/16. Επομένως, το στοιχείο αυτό, καίτοι σημαντικό, δεν μπορεί ωστόσο να θεωρηθεί καθοριστικό.

198. Τρίτον, σαφείς ενδείξεις δεν προκύπτουν ούτε από τις λεπτομερείς πληροφορίες που παρέσχον το Συμβούλιο και η Επιτροπή απαντώντας σε ερώτηση του Δικαστηρίου σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο τα κράτη μέλη μετέφεραν στο εθνικό δίκαιο το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της οδηγίας 2011/16. Πράγματι, πολλά κράτη μέλη περιόρισαν τη δυνατότητα χορήγησης

121 Βλ. σημείο 7.1.3 της εκτίμησης επιπτώσεων και σημεία 3.3 και 3.4 του παραρτήματος 2 αυτής.

122 Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 18ης Μαΐου 1982, AM & S Europe κατά Επιτροπής (155/79, EU:C:1982:157, σκέψεις 18 έως 28).

123 Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση του ΕΔΔΑ της 4ης Φεβρουαρίου 2020, Kruglov κ.λπ. κατά Ρωσίας (CE:ECHR:2020:0204JUD001126404, § 137).

124 Για παράδειγμα, κατά το Supreme Court (Ανώτατο Δικαστήριο, Ηνωμένες Πολιτείες), ο λόγος ύπαρξης του δικηγορικού απορρήτου (το οποίο είναι γνωστό ως «client–attorney privilege» στο δίκαιο των Ηνωμένων Πολιτειών) είναι «η ενθάρρυνση της "πλήρους και ειλικρινούς επικοινωνίας μεταξύ των δικηγόρων και των πελατών τους και η επακόλουθη προώθηση του ευρύτερου δημοσίου συμφέροντος σχετικά με την τήρηση του νόμου και την απονομή της δικαιοσύνης"» [βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση του Supreme Court (Ανωτάτου Δικαστηρίου) της 25ης Ιουνίου 1998, Swidler & Berlin κατά Ηνωμένων Πολιτειών, 524 U.S. 399 (1998), σ. 403].

125 Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση του Federal Court of Appeal (ομοσπονδιακού εφετείου, Καναδάς) της 24ης Ιουνίου 2003, Tower κατά MNR (2003), 310 N.R. 280 (FCA)· απόφαση του Supreme Court (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Ηνωμένο Βασίλειο), R (κατόπιν αιτήσεως της Prudential plc κ.λπ.) κατά Special Commissioner of Income Tax κ.λπ. (2013) UKSC 1· απόφαση του Court of Appeal (εφετείου, Χονγκ Κονγκ) της 29ης Ιουνίου 2015, Super Worth International Ltd κ.λπ. κατά Commissioner of the ICAC κ.λπ. (CACV 168/2015)· καθώς και απόφαση του Federal Court (ομοσπονδιακού δικαστηρίου, Αυστραλία) της 25ης Μαρτίου 2022, Commissioner of Taxation κατά PricewaterhouseCoopers κ.λπ. (2022) FCA 278.

126 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Poiares Maduro στην υπόθεση Ordre des barreaux francophones et germanophone κ.λπ. (C-305/05, EU:C:2006:788, σημείο 36) (η υπογράμμιση δική μου).

127 Βλ., μεταξύ άλλων, Union internationale des Avocats, «International Report on Professional Secrecy and Legal Privilege», Νοέμβριος 2019, σ. 7· Kameoka, E., *Legal Professional Privilege in EU Competition Investigations*, Edward Elgar, 2023, σ. 29 έως 33.

απαλλαγής στους δικηγόρους. Ωστόσο, ορισμένα άλλα κράτη μέλη δεν έχουν ορίσει, στην εθνική νομοθεσία για τη μεταφορά της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, ποια συγκεκριμένα επαγγέλματα μπορούν να τύχουν απαλλαγής, δεδομένου ότι οι σχετικές διατάξεις περιέχουν απλή παραπομπή στους κανόνες περί επαγγελματικού απορρήτου που περιλαμβάνονται στην οικεία τομεακή νομοθεσία. Αντιλαμβάνομαι ότι τούτο παρέχει τη δυνατότητα σε άλλες κατηγορίες επαγγελματιών να τύχουν απαλλαγής, όταν κάτι τέτοιο προβλέπεται από την εθνική νομοθεσία.

199. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, καταλήγω αναγκαστικά στο συμπέρασμα ότι η γραμματική, συγκριτική, συστηματική και ιστορική ερμηνεία του άρθρου 8αβ της οδηγίας 2011/16, καθώς και η εξέταση της μεταφοράς του σε εθνικό επίπεδο, δεν καθιστούν δυνατό τον καθορισμό, με εύλογη βεβαιότητα, της έννοιας του «δικηγορικού απορρήτου» (και των αντίστοιχων όρων που περιλαμβάνονται στις λοιπές γλωσσικές αποδόσεις της οδηγίας). Επομένως, δεδομένης αυτής της σχετικής ασάφειας, φρονώ ότι, για τον καθορισμό της ορθής ερμηνείας τού ως άνω όρου, πρέπει να εξεταστεί το αντικείμενο και ο σκοπός της οδηγίας 2018/822.

200. Όπως επισημάνθηκε στο σημείο 25 των παρουσών προτάσεων, σκοπός της οδηγίας 2018/822 είναι η ενίσχυση της διαφάνειας στον φορολογικό τομέα, διά της παροχής στις φορολογικές αρχές των κρατών μελών της δυνατότητας να λαμβάνουν συνολική πληροφόρηση σχετικά με δυνητικά επιθετικές φορολογικές ρυθμίσεις, ούτως ώστε να μπορούν να αντιδρούν άμεσα σε επιζήμιες φορολογικές πρακτικές, θεσπίζοντας, για παράδειγμα, νομοθεσία για την κάλυψη κενών του κανονιστικού πλαισίου. Προς τούτο, η οδηγία 2018/822 θεσπίζει καθεστώς υποχρεωτικής αναφοράς πληροφοριών, σε συνδυασμό με την αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των αρχών των κρατών μελών.

201. Στο πλαίσιο αυτό, φρονώ ότι υπάρχουν έξι διαφορετικοί λόγοι που συνηγορούν υπέρ της ερμηνείας του «δικηγορικού απορρήτου» υπό την έννοια ότι ο εν λόγω όρος περιορίζεται, κατ' αρχήν, στην προστασία της εμπιστευτικότητας που αναγνωρίζεται κατά κανόνα στους δικηγόρους.

202. Πρώτον, το καθεστώς υποχρεωτικής αναφοράς πληροφοριών που θεσπίζει η οδηγία 2018/822 στηρίζεται, όπως διευκρινίστηκε στα σημεία 166 και 167 των παρουσών προτάσεων, κυρίως στην υποχρέωση γνωστοποίησης που επιβάλλεται στους ενδιαμέσους. Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας Α. Ράντος, η υποχρέωση γνωστοποίησης που βαρύνει τους ενδιαμέσους «συνιστά τον ακρογωνιαίο λίθο του μηχανισμού αυτού, οποιοσδήποτε δε περιορισμός της λειτουργίας του ενέχει τον κίνδυνο να θίξει την ουσία των σκοπών της οδηγίας 2011/16» [128]. Προκύπτει, μάλιστα, σαφώς ότι, στο πλαίσιο της οικονομίας της οδηγίας 2018/822, η υποχρέωση γνωστοποίησης που επιβάλλεται στους ίδιους τους φορολογουμένους δεν είναι παρά η «δεύτερη καλύτερη» επιλογή [129].

203. Συμφωνώ με τα παραπάνω. Η αναγνώριση στα κράτη μέλη της δυνατότητας χορήγησης απαλλαγών σε διάφορες κατηγορίες ενδιαμέσων θα μπορούσε, κατά συνέπεια, να πλήξει σημαντικά την αποτελεσματικότητα του συστήματος που καθιερώνει η οδηγία 2018/822. Πράγματι, θα αρκούσε να χορηγηθεί απαλλαγή σε κάποια ή κάποιες συγκεκριμένες κατηγορίες επαγγελματιών (όπως οι ορκωτοί ελεγκτές, οι λογιστές ή/και οι φοροτεχνικοί) ούτως ώστε ένα μάλλον σημαντικό μέρος των φυσικών και νομικών προσώπων που εμπίπτουν στον ορισμό των «ενδιαμέσων» να απαλλάσσεται από την υποχρέωση γνωστοποίησης.

[128] Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Α. Ράντου στην υπόθεση Orde van Vlaamse Balies και Belgian Association of Tax Lawyers (C-694/20, EU:C:2022:259, σημείο 21).

[129] Όπ.π. (σημείο 20). Βλ., επίσης, αιτιολογικές σκέψεις 6 και 8 της οδηγίας 2018/822.

204. Το πρόβλημα αυτό φαίνεται να επιδεινώνεται από το γεγονός ότι η οδηγία 2018/822 δεν προβλέπει κανένα αντικειμενικό κριτήριο, προδιαγραφές ή περιορισμούς όσον αφορά τις κατηγορίες επαγγελματιών στους οποίους τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να χορηγήσουν απαλλαγή [130]. Η σχετική παραπομπή στην εθνική νομοθεσία είναι πλήρης και ανεπιφύλακτη, με αποτέλεσμα η διακριτική ευχέρεια που διαθέτουν συναφώς τα κράτη μέλη να είναι πρακτικά απεριόριστη.

205. Δεύτερον, η παροχή πλήρους ελευθερίας στα κράτη μέλη όσον αφορά τις κατηγορίες επαγγελματιών που μπορούν να επωφεληθούν από την απαλλαγή θα εισήγαγε πιθανώς στοιχείο στρέβλωσης στην εσωτερική αγορά. Πράγματι, η «μεταβλητή γεωμετρία» κατά την εφαρμογή του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, της οδηγίας 2011/16 θα μπορούσε να παρακινήσει ορισμένους επαγγελματίες στον τομέα αυτόν να εγκατασταθούν σε ένα από τα κράτη μέλη στα οποία, βάσει της εθνικής νομοθεσίας, τους παρέχεται απαλλαγή από την υποχρέωση γνωστοποίησης (και, επομένως, δεν αντιμετωπίζουν τον κίνδυνο επιβολής κυρώσεων). Τούτο θα μπορούσε επίσης να οδηγήσει, σε περίπτωση ιδιαιτέρως φιλελεύθερης προσέγγισης από πλευράς ορισμένων κρατών μελών, στη δημιουργία «ασφαλών λιμένων» εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης για επαγγελματίες που εξειδικεύονται στις επιθετικές φορολογικές ρυθμίσεις.

206. Τρίτον, τυχόν ευρύ πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής θα συνεπαγόταν τη δημιουργία διαφοράς μεταξύ, αφενός, του συστήματος που καθιέρωσε η Ένωση και, αφετέρου, i) του συστήματος που προβλεπόταν στις σχετικές πράξεις του ΟΟΣΑ, που αποτέλεσαν πηγή έμπνευσης για την οδηγία 2018/822 [131], δεδομένου ότι οι εν λόγω πράξεις περιέχουν εξαιρέσεις από τους κανόνες περί αναφοράς πληροφοριών μόνο στον βαθμό που είναι αναγκαίο για την προστασία του απορρήτου της επικοινωνίας μεταξύ δικηγόρων και πελατών [132], καθώς και ii) των τριών υποχρεωτικών συστημάτων γνωστοποίησης που υφίσταντο σε επίπεδο κρατών μελών κατά το χρονικό σημείο στο οποίο η οδηγία 2018/822 προτάθηκε από την Επιτροπή και εν συνεχεία αποτέλεσε αντικείμενο διαπραγματεύσεων σε επίπεδο Συμβουλίου (συγκεκριμένα, στην Ιρλανδία, την Πορτογαλία και το Ηνωμένο Βασίλειο).

207. Πράγματι, σύμφωνα με το παράρτημα 7 της εκτίμησης επιπτώσεων της Επιτροπής, όπου περιγράφονται τα κύρια χαρακτηριστικά του ιρλανδικού, του πορτογαλικού και του βρετανικού συστήματος, και τα τρία αυτά συστήματα περιλάμβαναν εξαίρεση από τις υποχρεώσεις γνωστοποίησης, η οποία εξαίρεση περιοριζόταν στους δικηγόρους. Στο πλαίσιο αυτό, είναι επίσης ενδιαφέρον να σημειωθεί ότι τόσο η Βελγική Κυβέρνηση όσο και το Συμβούλιο επισήμαναν, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι το σύστημα γνωστοποίησης που ίσχυε τότε στο Ηνωμένο Βασίλειο αποτελούσε ένα από τα κύρια μοντέλα αναφοράς κατά τη διάρκεια των διαπραγματεύσεων που οδήγησαν στην έκδοση της οδηγίας 2018/822.

208. Τέταρτον, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση το Συμβούλιο διευκρίνισε ότι στο πλαίσιο της νομοθετικής διαδικασίας κρίθηκε ότι έπρεπε να αφεθεί στα κράτη μέλη ορισμένο περιθώριο διακριτικής ευχέρειας ως προς το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής, προκειμένου να είναι σε θέση

130 Το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2011/16 περιορίζεται στην επισήμανση ότι «[ο]ι ενδιάμεσοι δύνανται να έχουν δικαίωμα απαλλαγής […] όνο εφόσον δραστηριοποιούνται εντός των ορίων των συναφών εθνικών νόμων που διέπουν το επάγγελμά τους».

131 Βλ. αιτιολογικές σκέψεις 4 και 13 της οδηγίας 2018/822.

132 Βλ., ειδικότερα, τον κανόνα 2.4 του OECD (ΟΟΣΑ), «Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures», σ. 20: «[έ]νας ενδιάμεσος ουδόλως υποχρεούται να γνωστοποιήσει πληροφορίες […] όταν οι εν λόγω πληροφορίες προστατεύονται από τη γνωστοποίηση δυνάμει των κανόνων επαγγελματικού απορρήτου που προβλέπει το εθνικό δίκαιο, αλλά μόνο στο μέτρο που η γνωστοποίηση θα οδηγούσε στην κοινολόγηση εμπιστευτικών πληροφοριών τις οποίες έχει στη διάθεσή του δικηγόρος, solicitor ή άλλος ασκών το δικηγορικό λειτούργημα και οι οποίες αφορούν κάποιον πελάτη […]». Βλ. επίσης OECD (ΟΟΣΑ), «Commentary on Article 26: Concerning the Exchange of Information (point 19.4), Model Tax Convention on Income and on Capital», 2017.

να συμμορφωθούν προς τον Χάρτη και προς τη νομολογία του ΕΔΔΑ. Εντούτοις, επισημαίνω ότι ούτε ο Χάρτης ούτε η νομολογία του ΕΔΔΑ επιβάλλουν την επέκταση της προστασίας που παρέχεται δυνάμει του δικηγορικού απορρήτου σε άλλα επαγγέλματα πλην των δικηγόρων. Επομένως, μολονότι το Συμβούλιο δεν τοποθετήθηκε ρητώς επί της ερμηνείας που πρέπει να δοθεί στο άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της οδηγίας 2018/822, οι παρατηρήσεις του συνηγορούν υπέρ της απόψεως ότι η πρόθεση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να επικροτήσει την περιοριστική προσέγγιση που πρότεινε η Επιτροπή όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής.

209. Πέμπτον, η συσταλτική ερμηνεία του όρου «δικηγορικό απόρρητο» φαίνεται να συνάδει περισσότερο με την πάγια ερμηνευτική αρχή κατά την οποία οι εξαιρέσεις από τους κανόνες γενικής εφαρμογής της Ένωσης πρέπει να ερμηνεύονται στενά [133]. Φρονώ ότι τούτο προσήκει κατά μείζονα λόγο στην υπό κρίση υπόθεση, καθόσον η επίμαχη παρέκκλιση επηρεάζει –όπως αναφέρθηκε στα σημεία 166, 167 και 202 των παρουσών προτάσεων– μια κεντρική πτυχή του συστήματος που καθιερώνει η οδηγία 2018/822: την υποχρέωση των ενδιαμέσων. Υπό την έννοια αυτή, τυχόν διασταλτική ερμηνεία της διατάξεως αυτής θα ενείχε τον κίνδυνο να επηρεάσει σημαντικά την ικανότητα του συστήματος αυτού να επιτύχει τους σκοπούς που επιδιώκει ο νομοθέτης της Ένωσης [134].

210. Μια ευρεία και ελαστική ερμηνεία του ratione personae πεδίου εφαρμογής της απαλλαγής φαίνεται να έρχεται σε αντίθεση με τη σαφή θέση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, το οποίο, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική σκέψη 6 της οδηγίας 2018/822, «έχει ζητήσει τη λήψη αυστηρότερων μέτρων κατά των ενδιαμέσων που συνεργούν σε ρυθμίσεις δυνάμενες να οδηγήσουν σε φοροαποφυγή και φοροδιαφυγή».

211. Έκτον και τελευταίο, προς την κατεύθυνση της συσταλτικής ερμηνείας της έννοιας του «δικηγορικού απορρήτου» συνηγορεί εμμέσως η απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Orde van Vlaamse Balies.

212. Στην εν λόγω απόφαση, αφετηρία της ανάλυσης του Δικαστηρίου ήταν η ερμηνεία του άρθρου 7 του Χάρτη υπό το πρίσμα της νομολογίας του ΕΔΔΑ σχετικά με το άρθρο 8, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ, το οποίο «προστατεύει την εμπιστευτικότητα οποιασδήποτε αλληλογραφίας μεταξύ ιδιωτών και παρέχει *αυξημένη προστασία στην επικοινωνία μεταξύ των δικηγόρων και των πελατών τους*». Το Δικαστήριο έκρινε ότι, όπως και στην περίπτωση της διατάξεως της ΕΣΔΑ, στο άρθρο 7 του Χάρτη «εμπίπτει όχι μόνον η δραστηριότητα της υπερασπίσεως αλλά και η παροχή νομικών συμβουλών, [η εν λόγω δε διάταξη] διασφαλίζει […] το απόρρητο της παροχής νομικών συμβουλών τόσο ως προς το περιεχόμενο όσο και ως προς την ύπαρξή της». Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο έκρινε ότι, «εκτός από εξαιρετικές περιπτώσεις, είναι επιβεβλημένο [οι πελάτες] να μπορούν να έχουν εμπιστοσύνη ότι ο δικηγόρος τους δεν θα αποκαλύψει σε κανέναν, χωρίς τη συγκατάθεσή τους, ότι τους παρέχει συμβουλές» [135].

213. Εν συνεχεία, το Δικαστήριο υπογράμμισε ότι η «ειδική προστασία» που παρέχει το άρθρο 7 του Χάρτη στο επαγγελματικό απόρρητο των δικηγόρων «δικαιολογείται από την *ανάθεση στους δικηγόρους μιας θεμελιώδους αποστολής σε μια δημοκρατική κοινωνία*, ήτοι της υπεράσπισης των πολιτών […] 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

133 Βλ., αντί πολλών, απόφαση της 27ης Απριλίου 2023, Fluvius Antwerpen (C-677/21, EU:C:2023:348, σκέψη 54 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

134 Βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2023, Charles Taylor Adjusting (C-590/21, EU:C:2023:633, σκέψη 32).

135 Απόφαση Orde van Vlaamse Balies (σκέψη 27) (η υπογράμμιση δική μου).

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 πίστεως του δικηγόρου έναντι του πελάτη του […]» [136].

214. Κατά τη γνώμη μου, οι λόγοι που οδήγησαν το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ευρεία προστασία, στο πλαίσιο του συστήματος που καθιερώνει η οδηγία 2018/822, στο δικηγορικό απόρρητο δεν ισχύουν όσον αφορά τις δραστηριότητες επαγγελματιών (όπως οι λογιστές, οι ορκωτοί ελεγκτές και οι φοροτεχνικοί) οι οποίοι δεν είναι συλλειτουργοί της δικαιοσύνης και, ως εκ τούτου, των οποίων η επικοινωνία με τους πελάτες δεν απολαύει, δυνάμει του άρθρου 7 του Χάρτη και του άρθρου 8 της ΕΣΔΑ, καμίας *ενισχυμένης* προστασίας όσον αφορά το απόρρητο.

215. Από τα ανωτέρω συνάγεται, κατά την άποψή μου, ότι ο όρος «δικηγορικό απόρρητο», κατά την έννοια του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, της οδηγίας 2011/16, θα πρέπει να ερμηνεύεται στενά, υπό την έννοια ότι αφορά τους δικηγόρους και μόνον.

216. Βεβαίως, θα μπορούσε να κανείς να αντιτάξει ότι μια τέτοια ερμηνεία ενδέχεται να μην αντικατοπτρίζεται πλήρως σε ορισμένους όρους που χρησιμοποιούνται στην ως άνω διάταξη («επάγγελμα»), λαμβανομένου επίσης υπόψη του γεγονότος ότι, για τον καθορισμό του ακριβούς αντικειμένου της προστασίας, η διάταξη αυτή παραπέμπει στα εθνικά δίκαια των κρατών μελών.

217. Ωστόσο, οι αντιρρήσεις αυτές δεν είναι πειστικές.

218. Όπως επισήμανε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, σε ορισμένα εθνικά συστήματα υπάρχουν διαφορετικοί επαγγελματίες που πληρούν τον ορισμό του «δικηγόρου» και των οποίων η επικοινωνία με τους πελάτες προστατεύεται, κατά το εθνικό δίκαιο, ως εμπιστευτική [137]. Ένα προφανές παράδειγμα είναι το ιρλανδικό νομικό σύστημα, όπου απαντούν τόσο solicitors όσο και barristers. Επιπλέον, ορισμένες χώρες επεκτείνουν την προστασία του απορρήτου στις δραστηριότητες των νομικών συμβούλων που παρέχουν τις υπηρεσίες τους με πάγια αντιμισθία, είτε κατά κανόνα είτε εφόσον πρόκειται για έμμισθους δικηγόρους-μέλη δικηγορικού συλλόγου. Τέλος, και κυρίως, το αντικείμενο της προστασίας (είδος επικοινωνίας), η έκταση της προστασίας (για παράδειγμα, τα πιθανά όρια του απορρήτου ή οι εξαιρέσεις για ορισμένους κλάδους δικαίου) μπορεί επίσης να διαφέρουν από το ένα κράτος μέλος στο άλλο [138].

219. Επιπλέον, ορισμένα εθνικά συστήματα προβλέπουν ειδικές περιπτώσεις στις οποίες, κατ' εξαίρεση, και οι μη δικηγόροι (όπως, για παράδειγμα, οι καθηγητές πανεπιστημίου ή οι φοροτεχνικοί) εξομοιώνονται με τους δικηγόρους και, επομένως, επιτρέπεται να παρέχουν νομικές συμβουλές σε πελάτες και να τους εκπροσωπούν ενώπιον δικαστηρίου. Σε αυτές τις (περιορισμένες) περιπτώσεις, φρονώ ότι οι εν λόγω επαγγελματίες μπορούν επίσης να δικαιούνται απαλλαγή δυνάμει του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, της οδηγίας 2011/16.

220. Επομένως, το γράμμα της εν λόγω διατάξεως μπορεί να εξηγηθεί βάσει της ως άνω συλλογιστικής.

136 Όπ.π. (σκέψη 28) (η υπογράμμιση δική μου).

137 Για μια χρήσιμη επισκόπηση των διαφόρων ειδών νομικών επαγγελμάτων, βλ. την απαρίθμηση, ανά κράτος μέλος, στη διαδικτυακή πύλη της ευρωπαϊκής ηλεκτρονικής δικαιοσύνης (e-justice.europa.eu).

138 Βλ. σύνοψη των διαφόρων συστημάτων που ισχύουν ανά την Ευρώπη από το Council of Bars and Law Societies of Europe (CCBE) (Συμβούλιο των Ευρωπαϊκών Δικηγορικών Συλλόγων), «Regulated legal professionals and professional privilege within the European Union, the European Economic Area and Switzerland, and certain other European jurisdictions», John Fish, 2004.

221. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, είμαι της γνώμης ότι, δυνάμει του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, της οδηγίας 2018/822, τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγούν στους ενδιαμέσους δικαίωμα απαλλαγής όσον αφορά την υποβολή πληροφοριών σχετικά με δηλωτέες διασυνοριακές ρυθμίσεις μόνον όταν η υποχρέωση γνωστοποίησης θα παραβίαζε το δικηγορικό απόρρητο το οποίο, δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας του οικείου κράτους μέλους, αναγνωρίζεται στους δικηγόρους και σε άλλους επαγγελματίες οι οποίοι, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, εξομοιώνονται με τους δικηγόρους.

2. Η νομιμότητα της υποχρέωσης γνωστοποίησης σε άλλους ενδιαμέσους

222. Αν το Δικαστήριο συμμεριστεί την προεκτεθείσα ανάλυση, παρέλκει η εξέταση του δευτέρου ζητήματος που τίθεται με το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου. Αντιθέτως, αν το Δικαστήριο διαφωνήσει με την άποψή μου συναφώς και κρίνει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγούν απαλλαγή σε άλλους επαγγελματίες πέραν των δικηγόρων, ακόμη και υπό περιστάσεις διαφορετικές από τις προαναφερθείσες, θα πρέπει τότε να εξετάσει και το ως άνω δεύτερο ζήτημα.

223. Εν αντιθέσει προς το πέμπτο ερώτημα του αιτούντος δικαστηρίου, το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα αφορά μια συγκεκριμένη πτυχή του συστήματος που καθιερώνει η οδηγία 2018/822: την υποχρέωση ενδιαμέσων (πλην των δικηγόρων) οι οποίοι τυγχάνουν απαλλαγής να γνωστοποιούν σε άλλους ενδιαμέσους την υποχρέωση γνωστοποίησης που δυνητικώς[139] υπέχουν δυνάμει του άρθρου 8αβ της οδηγίας 2011/16. Συνεπώς, το ερώτημα που τίθεται είναι αν η συγκεκριμένη αυτή πτυχή του συστήματος που εισήγαγε η οδηγία 2018/822 δημιουργεί αδικαιολόγητη παρέμβαση στο δικαίωμα των ενδιαμέσων, δυνάμει του άρθρου 7 του Χάρτη, να διαφυλάττουν το απόρρητο της ταυτότητάς τους και του γεγονότος ότι παρέσχον επαγγελματικές συμβουλές στον πελάτη.

224. Κατά την άποψή μου, στο ως άνω ερώτημα πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση.

225. Όπως επισήμανα στα σημεία 132 έως 134 των παρουσών προτάσεων, ουδόλως αμφιβάλλω ότι οι κανόνες που θεσπίζει η οδηγία 2018/822 συνεπάγονται επέμβαση στα δικαιώματα των ενδιαμέσων που προστατεύονται από το άρθρο 7 του Χάρτη και, ειδικότερα, στο δικαίωμα διαφύλαξης του απορρήτου των επαγγελματικών επικοινωνιών τους[140]. Εντούτοις, φρονώ επίσης ότι η επέμβαση αυτή δικαιολογείται από τους στόχους γενικού ενδιαφέροντος τους οποίους επιδιώκει η επίμαχη ρύθμιση.

226. Στο ίδιο συμπέρασμα καταλήγω όσον αφορά τη συγκεκριμένη πτυχή την οποία αφορά το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα. Όπως εξηγήθηκε στα σημεία 211 έως 213 των παρουσών προτάσεων, η *αυξημένη* προστασία που το Δικαστήριο αναγνώρισε όσον αφορά το δικηγορικό απόρρητο στην υπόθεση Orde van Vlaamse Balies απορρέει από την ειδική λειτουργία που επιτελούν οι δικηγόροι όσον αφορά την παροχή συμβουλών και την εκπροσώπηση των πελατών τους. Εντούτοις, επαγγελματίες όπως οι λογιστές, οι ορκωτοί ελεγκτές και οι φοροτεχνικοί ουδεμία τέτοια λειτουργία επιτελούν. Ορισμένοι από τους προσφεύγοντες της κύριας δίκης συμφώνησαν συναφώς.

[139] Εκτός βέβαια εάν οι εν λόγω ενδιάμεσοι μπορούν και αυτοί, δυνάμει του εθνικού δικαίου, να τύχουν απαλλαγής σύμφωνα με το άρθρο 8αβ της οδηγίας 2011/16.

[140] Όπως προκύπτει από την προμνησθείσα απόφαση Orde van Vlaamse Balies (σκέψη 27), το άρθρο 7 του Χάρτη έχει την έννοια ότι «προστατεύει την εμπιστευτικότητα οποιασδήποτε αλληλογραφίας μεταξύ ιδιωτών».

227. Κατά συνέπεια, δεν βρίσκω πειστικό τον ισχυρισμό του ICFC ότι, δυνάμει του άρθρου 7 του Χάρτη, οι εν λόγω επαγγελματίες θα πρέπει να απολαύουν του ίδιου επιπέδου προστασίας του απορρήτου με αυτό που αναγνωρίζεται στους δικηγόρους. Η ως άνω θέση μου βρίσκει πρόσθετο έρεισμα στη νομολογία της Ένωσης, του ΕΔΔΑ και την εκτός Ένωσης νομολογία που μνημονεύεται στο σημείο 195 των παρουσών προτάσεων.

228. Τούτο δεν σημαίνει, προφανώς, ότι οι εν λόγω επαγγελματίες δεν ασκούν δραστηριότητες οι οποίες –σε γενικές γραμμές– είναι προς όφελος του δημοσίου συμφέροντος, ούτε ότι οι σχέσεις τους με τους πελάτες δεν πρέπει, κατ' αρχήν, να διέπονται από εμπιστευτικότητα. Σημαίνει απλώς ότι επιτελούν διαφορετικό ρόλο σε σχέση με τους δικηγόρους και ότι η επικοινωνία τους με τους πελάτες δεν επιτάσσει τον *ιδιαίτερα* υψηλό βαθμό απορρήτου που αναγνωρίζεται γενικώς όσον αφορά την επικοινωνία μεταξύ δικηγόρων και πελατών [141].

229. Ειδικότερα, λαμβανομένης υπόψη της πολυπλοκότητας της φορολογικής νομοθεσίας και των σημαντικών επιβαρύνσεων που συνεπάγεται η εν λόγω νομοθεσία για τις επιχειρήσεις σε επίπεδο υποχρέωσης υποβολής πληροφοριών, το γεγονός ότι ένας φορολογούμενος συμβουλεύθηκε λογιστή, ορκωτό ελεγκτή ή φοροτεχνικό ουδεμία έκπληξη προκαλεί και πάντως σίγουρα δεν είναι ύποπτο. Από την εμπειρία μου γνωρίζω ότι η αναζήτηση τέτοιου είδους συμβουλών θεωρείται γενικά αναπόσπαστο μέρος της λειτουργίας μιας επιχείρησης. Επομένως, το γεγονός ότι ένας ενδιάμεσος πρέπει, υπό ορισμένες όλως συγκεκριμένες περιστάσεις, να κοινοποιήσει σε άλλον ενδιάμεσο τη συμμετοχή του στις δραστηριότητες φορολογικού σχεδιασμού συγκεκριμένου φορολογουμένου δεν συνεπάγεται, κατά τη γνώμη μου και για τους προεκτεθέντες λόγους, απαράδεκτη επέμβαση στο δικαίωμα των ενδιαμέσων που απορρέει από το άρθρο 7 του Χάρτη, συμπεριλαμβανομένου του δικαιώματος διαφύλαξης του απορρήτου των επαγγελματικών επικοινωνιών.

230. Ως εκ τούτου, είμαι της γνώμης ότι ο νομοθέτης της Ένωσης δεν υπέπεσε σε πρόδηλη πλάνη κατά την προσπάθειά του να εξισορροπήσει το δικαίωμα των ενδιαμέσων (πλην των δικηγόρων) στο απόρρητο των επικοινωνιών τους με το γενικό συμφέρον της καταπολέμησης του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και της πρόληψης των κινδύνων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής.

231. Κατά συνέπεια, ούτε από την εξέταση του τετάρτου προδικαστικού ερωτήματος προέκυψε, κατά τη γνώμη μου, οποιαδήποτε πτυχή του συστήματος που καθιερώνει η οδηγία 2018/822 ικανή να θέσει υπό αμφισβήτηση τη νομιμότητα της εν λόγω πράξης.

V. Πρόταση

232. Εν κατακλείδι, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο, Βέλγιο) ότι από την εξέταση των ερωτημάτων αυτών δεν προέκυψε κανένα στοιχείο ικανό να επηρεάσει το κύρος της οδηγίας (ΕΕ) 2018/822 του Συμβουλίου, της 25ης Μαΐου 2018, για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας σχετικά με δηλωτέες διασυνοριακές ρυθμίσεις.

[141] Βλ., επίσης, σημεία 212, 214 και 226 των παρουσών προτάσεων.