



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 8ης Δεκεμβρίου 2022 *

«Προδικαστική παραπομπή – Διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας – Υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών για δηλωτές διασυνοριακές ρυθμίσεις – Οδηγία 2011/16/ΕΕ, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2018/822 – Άρθρο 8αβ, παράγραφος 5 – Κύρος – Επαγγελματικό απόρρητο των δικηγόρων – Απαλλαγή του δεσμευόμενου από το επαγγελματικό απόρρητο δικηγόρου-ενδιαμέσου από την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών – Υποχρέωση του εν λόγω δικηγόρου-ενδιαμέσου να γνωστοποιήσει σε οποιονδήποτε άλλον ενδιάμεσο ο οποίος δεν είναι ο πελάτης του τις υποχρεώσεις υποβολής πληροφοριών τις οποίες αυτός ο άλλος ενδιάμεσος υπέχει – Άρθρα 7 και 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης»

Στην υπόθεση C-694/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Grondwettelijk Hof (Συνταγματικό Δικαστήριο, Βέλγιο) με απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Δεκεμβρίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

Orde van Vlaamse Balies,

IG,

Belgian Association of Tax Lawyers,

CD,

JU

κατά

Vlaamse Regering,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους Κ. Lenaerts, Πρόεδρο, L. Bay Larsen, Αντιπρόεδρο, A. Arabadjiev, A. Prechal, K. Jürimäe, P. G. Xuereb, L. S. Rossi και Δ. Γρατσία, προέδρους τμημάτων, F. Biltgen, N. Piçarra, I. Jarukaitis, N. Jääskinen, N. Wahl, I. Ziemele και J. Passer (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Α. Ράντος

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

γραμματέας: M. Ferreira, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 25ης Ιανουαρίου 2022,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- οι Orde van Vlaamse Balies και IG, εκπροσωπούμενοι από τους S. Eskenazi και P. Wouters, advocaten,
- οι Belgian Association of Tax Lawyers, CD και JU, εκπροσωπούμενοι από τον P. Malherbe, avocat, και τον P. Verhaeghe, advocaat,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους S. Baeyens και J.-C. Halleux και την C. Rochet, επικουρούμενους από τον M. Delanote, advocaat,
- η Τσεχική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την J. Ožková και τους M. Smolek και J. Vlácil,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον R. Bénard, τις A.-L. Desjonquères, E. de Moustier και τον É. Toutain,
- η Λεττονική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις J. Davidoviča, I. Hūna και K. Pommere,
- το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εκπροσωπούμενο από την E. Χατζηιωακειμίδου, τον I. Gurov και την S. Van Overmeire,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels και P. Van Nuffel,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 5ης Απριλίου 2022,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά το κύρος του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, της οδηγίας 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ (ΕΕ 2011, L 64, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2018/822 του Συμβουλίου, της 25ης Μαΐου 2018 (ΕΕ 2018, L 139, σ. 1) (στο εξής: τροποποιημένη οδηγία 2011/16), υπό το πρίσμα των άρθρων 7 και 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφορών μεταξύ της Orde van Vlaamse Balies (Ενώσεως Φλαμανδικών Δικηγορικών Συλλόγων), της Belgian Association of Tax Lawyers, επαγγελματικής ενώσεως δικηγόρων, καθώς και των IG, CD και JU, τριών δικηγόρων, αφενός, και της Vlaamse Regering (Φλαμανδικής Κυβερνήσεως, Βέλγιο), αφετέρου, σχετικά με το κύρος ορισμένων διατάξεων της φλαμανδικής νομοθεσίας περί της διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 2011/16

- 3 Η οδηγία 2011/16 καθιέρωσε ένα σύστημα συνεργασίας μεταξύ των εθνικών φορολογικών αρχών των κρατών μελών και θεσπίζει τους κανόνες και τις διαδικασίες που πρέπει να εφαρμόζονται κατά την ανταλλαγή πληροφοριών για φορολογικούς σκοπούς.

Η οδηγία 2018/822

- 4 Η οδηγία 2011/16 τροποποιήθηκε επανειλημμένως, μεταξύ άλλων, και με την οδηγία 2018/822. Η εν λόγω οδηγία κατέστησε υποχρεωτική την υποβολή στις αρμόδιες αρχές πληροφοριών σχετικά με διασυνοριακές φορολογικές ρυθμίσεις δυνητικά επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Συναφώς, οι αιτιολογικές σκέψεις 2, 4, 6, 8, 9 και 18 της οδηγίας 2018/822 έχουν ως ακολούθως:

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

[...]

- (6) Η γνωστοποίηση διασυνοριακών ρυθμίσεων δυνητικά επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού μπορεί να συμβάλει αποτελεσματικά στις προσπάθειες διαμόρφωσης ενός περιβάλλοντος δίκαιης φορολόγησης στην εσωτερική αγορά. Υπό αυτό το πρίσμα, η επιβολή υποχρέωσης στους ενδιαμέσους να ενημερώνουν τις φορολογικές αρχές [...] συνιστά ένα βήμα προς τη σωστή κατεύθυνση. [...]

[...]

- (8) Για να διασφαλιστεί η εύρυθμη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και να αποφευχθούν τυχόν νομοθετικά κενά στο προτεινόμενο πλαίσιο κανόνων, η υποχρέωση γνωστοποίησης θα πρέπει να επιβληθεί σε όλους τους παράγοντες που εμπλέκονται συνήθως στην κατάρτιση, την προώθηση στην αγορά, την οργάνωση ή τη διαχείριση της εφαρμογής δηλωτέας διασυνοριακής συναλλαγής ή σειράς συναφών συναλλαγών, καθώς σε όσους παρέχουν συνδρομή ή συμβουλές. Δεν θα πρέπει να παραβλέπεται ακόμη το γεγονός ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, η υποχρέωση γνωστοποίησης δεν είναι ενδεχομένως δυνατό να επιβληθεί σε ενδιάμεσο λόγω της κάλυψής του από το επαγγελματικό απόρρητο ή όταν δεν υπάρχει ενδιάμεσος διότι, για παράδειγμα, ο φορολογούμενος καταρτίζει και εφαρμόζει τον μηχανισμό εσωτερικά. Είναι επομένως ζωτικής σημασίας, σε τέτοιες περιπτώσεις, να μην χάνεται η ευκαιρία απόκτησης πληροφοριών από τις φορολογικές αρχές για φορολογικές ρυθμίσεις που σχετίζονται ενδεχομένως με επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό. Σε αυτές τις περιπτώσεις είναι συνεπώς αναγκαίο να μετατοπίζεται η υποχρέωση γνωστοποίησης στον φορολογούμενο που ωφελείται από τη ρύθμιση.

- (9) Οι ρυθμίσεις επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού έχουν εξελιχθεί με το πέρασμα των ετών και καθίστανται ολοένα και πιο πολύπλοκες· μεταβάλλονται και προσαρμόζονται διαρκώς ώστε να παρακάμπτουν τα προστατευτικά αντίμετρα που λαμβάνουν οι φορολογικές αρχές. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, είναι ενδεχομένως αποτελεσματικότερο να επιχειρηθεί ο εντοπισμός δυνητικά επιθετικών φορολογικών ρυθμίσεων μέσω της σύνταξης καταλόγου με τα χαρακτηριστικά και τα στοιχεία των συναλλαγών που συνιστούν ισχυρή ένδειξη φοροαποφυγής ή κατάχρησης, παρά μέσω της διατύπωσης ορισμού για την έννοια του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού. Οι εν λόγω ενδείξεις αποκαλούνται “διακριτικά”.

[...]

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

Η τροποποιημένη οδηγία 2011/16

- 5 Το άρθρο 3 της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, το οποίο φέρει τον τίτλο «Ορισμοί», ορίζει τα εξής:

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

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

[...]

- 18) “διασυνοριακή ρύθμιση”: ρύθμιση [που αφορά είτε τουλάχιστον δύο κράτη μέλη είτε ένα κράτος μέλος και μια τρίτη χώρα], η οποία πληροί τουλάχιστον μία από τις ακόλουθες προϋποθέσεις:
- α) δεν έχουν οι συμμετέχοντες στη ρύθμιση τη φορολογική κατοικία τους στην ίδια δικαιοδοσία·
 - β) ένας ή περισσότεροι από τους συμμετέχοντες στη ρύθμιση έχουν τη φορολογική κατοικία τους ταυτόχρονα σε περισσότερες από μία δικαιοδοσίες·
 - γ) ένας ή περισσότεροι από τους συμμετέχοντες στη ρύθμιση ασκούν δραστηριότητα σε άλλη δικαιοδοσία μέσω μόνιμης εγκατάστασης ευρισκόμενης σε εκείνη τη δικαιοδοσία και η ρύθμιση αποτελεί μέρος ή το σύνολο της δραστηριότητας της εν λόγω μόνιμης εγκατάστασης·
 - δ) ένας ή περισσότεροι από τους συμμετέχοντες στη ρύθμιση ασκούν δραστηριότητα σε άλλη δικαιοδοσία χωρίς να διαθέτουν φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση στην εν λόγω δικαιοδοσία·
 - ε) η σχετική ρύθμιση έχει πιθανό αντίκτυπο στην αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών ή στον προσδιορισμό του πραγματικού ιδιοκτήτη.

[...]

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

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

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

- α) να έχει τη φορολογική του κατοικία σε κράτος μέλος·
- β) να διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση σε κράτος μέλος μέσω της οποίας να παρέχονται οι υπηρεσίες που άπτονται της ρύθμισης·
- γ) να έχει συσταθεί σε κράτος μέλος ή να διέπεται από τους νόμους κράτους μέλους·
- δ) να έχει εγγραφεί σε επαγγελματική ένωση που σχετίζεται με την παροχή νομικών, φορολογικών ή συμβουλευτικών υπηρεσιών σε ένα κράτος μέλος·

22) “ενδιαφερόμενος φορολογούμενος”: κάθε πρόσωπο στη διάθεση του οποίου τίθεται δηλωτέα διασυννοριακή ρύθμιση προς εφαρμογή, ή το οποίο είναι έτοιμο να εφαρμόσει δηλωτέα διασυννοριακή ρύθμιση ή έχει ήδη εφαρμόσει το πρώτο στάδιο τέτοιας ρύθμισης·

[...]

24) “ρύθμιση γενικής χρήσης”: διασυννοριακή ρύθμιση η οποία έχει καταρτιστεί, έχει διατεθεί στην αγορά, έτοιμη για εφαρμογή ή καθίσταται διαθέσιμη προς εφαρμογή χωρίς να απαιτείται ουσιαστική εξατομίκευσή της·

25) “ρύθμιση ειδικού τύπου”: οποιαδήποτε διασυννοριακή ρύθμιση η οποία δεν είναι ρύθμιση γενικής χρήσης.»

6 Το άρθρο 8αβ της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, το οποίο φέρει τον τίτλο «Πεδίο εφαρμογής και προϋποθέσεις υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών για δηλωτέες διασυννοριακές ρυθμίσεις», προστέθηκε με το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2018/822 και 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 διασυννοριακές ρυθμίσεις εντός 30 ημερών υπολογιζόμενων:

α) από την επομένη της ημερομηνίας κατά την οποία η δηλωτέα διασυννοριακή ρύθμιση καθίσταται διαθέσιμη προς εφαρμογή, ή

β) από την επομένη της ημερομηνίας κατά την οποία η δηλωτέα διασυννοριακή ρύθμιση είναι έτοιμη για εφαρμογή, ή

γ) από την ολοκλήρωση του πρώτου σταδίου της εφαρμογής της δηλωτέας διασυννοριακής ρύθμισης,

όποιο συμβεί πρώτο.

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

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

[...]

5. Κάθε κράτος μέλος δύναται να λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να χορηγεί στους ενδιαμέσους δικαίωμα απαλλαγής από την υποβολή πληροφοριών σχετικά με δηλωτέα διασυννοριακή 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 ενδιαμέσοι να υποχρεούνται να γνωστοποιούν, χωρίς καθυστέρηση, σε κάθε άλλον ενδιαμέσο ή, αν δεν υπάρχει άλλος ενδιάμεσος, στον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο τις υποχρεώσεις γνωστοποίησης που υπέχουν δυνάμει της παραγράφου 6.

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

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

[...]

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

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

[...]

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

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

- α) τα στοιχεία αναγνώρισης ενδιαμέσων και ενδιαφερόμενων φορολογουμένων, μεταξύ άλλων, το όνομα, την ημερομηνία και τον τόπο γέννησης (για φυσικά πρόσωπα), τη φορολογική κατοικία, τον 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.

[...]»

Το βελγικό δίκαιο

- 7 Το *decreet betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen* (διάταγμα σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας), της 21ης Ιουνίου 2013 (*Belgisch Staatsblad* της 26ης Ιουνίου 2013, σ. 40587, στο εξής: διάταγμα της 21ης Ιουνίου 2013), μεταφέρει την οδηγία 2011/16 στην έννομη τάξη της Περιφέρειας της Φλάνδρας (Βέλγιο).
- 8 Το ως άνω διάταγμα τροποποιήθηκε με το *decreet tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies* (διάταγμα περί τροποποίησης του διατάγματος της 21ης Ιουνίου 2013, όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας σχετικά με δηλωτέες διασυνοριακές ρυθμίσεις), της 26ης Ιουνίου 2020 (*Belgisch Staatsblad* της 3ης Ιουλίου 2020, σ. 49170, στο εξής: διάταγμα της 26ης Ιουνίου 2020), το οποίο μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο την οδηγία 2018/822.
- 9 Το κεφάλαιο 2, τμήμα 2, ενότητα 2, του διατάγματος της 21ης Ιουνίου 2013 ρυθμίζει την εκ μέρους των ενδιαμέσων ή των ενδιαφερόμενων φορολογουμένων υποχρεωτική υποβολή πληροφοριών σχετικών με δηλωτέες διασυνοριακές φορολογικές ρυθμίσεις.
- 10 Το άρθρο 11/6 της ως άνω ενότητας, το οποίο προστέθηκε στο διάταγμα της 21ης Ιουνίου 2013 με το άρθρο 14 του διατάγματος της 26ης Ιουνίου 2020, προσδιορίζει τη σχέση μεταξύ της υποχρέωσης υποβολής πληροφοριών και του επαγγελματικού απορρήτου από το οποίο

δεσμεύονται ορισμένοι ενδιάμεσοι. Μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 8αβ, παράγραφοι 5 και 6, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16. Η παράγραφος 1 του άρθρου 11/6 ορίζει τα εξής:

«Εφόσον ο ενδιάμεσος δεσμεύεται από επαγγελματικό απόρρητο, οφείλει:

1. να ενημερώνει εγγράφως και αιτιολογημένα τον άλλο ενδιάμεσο ή τους άλλους ενδιαμέσους για την αδυναμία του να εκπληρώσει την υποχρέωση γνωστοποίησης που υπέχει, οπότε η εν λόγω υποχρέωση γνωστοποίησης βαρύνει αυτομάτως τον άλλο ενδιάμεσο ή τους άλλους ενδιαμέσους·

2. ελλείψει άλλου ενδιαμέσου, να ενημερώνει εγγράφως και αιτιολογημένα τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο ή τους ενδιαφερόμενους φορολογούμενους για την υποχρέωση γνωστοποίησης που υπέχουν.

Η απαλλαγή από την υποχρέωση γνωστοποίησης ισχύει μόνον αφότου ο ενδιάμεσος εκπληρώσει την υποχρέωση που προβλέπεται [στο πρώτο εδάφιο].»

- 11 Το άρθρο 11/7 του διατάγματος της 21ης Ιουνίου 2013, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 15 του διατάγματος της 26ης Ιουνίου 2020, ορίζει τα εξής:

«[...] όταν ο ενδιάμεσος γνωστοποιεί στον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο ή σε άλλον ενδιάμεσο την εφαρμογή απαλλαγής βάσει του άρθρου 11/6, [παράγραφος 1], την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών σχετικά με δηλωτέα διασυννοριακή ρύθμιση υπέχει ο άλλος ενδιάμεσος στον οποίο απευθύνεται η γνωστοποίηση ή, αν δεν υπάρχει άλλος ενδιάμεσος, ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 12 Με δικόγραφο της 31ης Αυγούστου 2020 και της 1ης Οκτωβρίου 2020, οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης ζήτησαν από το Grondwettelijk Hof (Συνταγματικό Δικαστήριο, Βέλγιο), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο, την αναστολή εκτελέσεως του διατάγματος της 26ης Ιουνίου 2020 καθώς και την ακύρωσή του εν όλω ή εν μέρει.
- 13 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης βάλλουν, μεταξύ άλλων, κατά της υποχρέωσης την οποία προβλέπει το άρθρο 11/6, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, του διατάγματος της 21ης Ιουνίου 2013, το οποίο προστέθηκε στο διάταγμα αυτό με το άρθρο 14 του διατάγματος της 26ης Ιουνίου 2020, βάσει της οποίας επιβάλλεται στον δικηγόρο, υπό την ιδιότητά του ως ενδιάμεσου, όταν δεσμεύεται από το επαγγελματικό απόρρητο, να ενημερώνει εγγράφως και αιτιολογημένα τους λοιπούς ενδιαφερόμενους ενδιάμέσους ότι αδυνατεί να εκπληρώσει την υποχρέωσή του υποβολής πληροφοριών. Κατά τους προσφεύγοντες της κύριας δίκης, είναι αδύνατη η εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσης ενημερώσεως χωρίς να παραβιασθεί το επαγγελματικό απόρρητο από το οποίο δεσμεύονται οι δικηγόροι. Επιπλέον, η εν λόγω υποχρέωση ενημερώσεως δεν είναι αναγκαία για να εξασφαλισθεί η δήλωση των διασυννοριακών ρυθμίσεων, καθόσον ο πελάτης, επικουρούμενος ή μη από τον δικηγόρο, μπορεί ο ίδιος να ενημερώσει τους άλλους ενδιάμέσους και να τους ζητήσει να εκπληρώσουν την υποχρέωσή τους υποβολής πληροφοριών.
- 14 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι οι πληροφορίες τις οποίες οι δικηγόροι οφείλουν να διαβιβάζουν στην αρμόδια αρχή όσον αφορά τους πελάτες τους προστατεύονται από το επαγγελματικό απόρρητο, εφόσον οι πληροφορίες αυτές αφορούν δραστηριότητες που εμπίπτουν στα συγκεκριμένα καθήκοντά τους υπερασπίσεως ή εκπροσωπήσεως ενώπιον

δικαστηρίου και παροχής νομικών συμβουλών. Παρατηρεί ότι το γεγονός και μόνον της προσφυγής σε δικηγορικές υπηρεσίες καλύπτεται από το επαγγελματικό απόρρητο και ότι, κατά μείζονα λόγο, το ίδιο ισχύει και όσον αφορά την ταυτότητα του πελάτη ενός δικηγόρου. Οι πληροφορίες που προστατεύονται από το επαγγελματικό απόρρητο έναντι των δημοσίων αρχών προστατεύονται επίσης και έναντι άλλων φορέων, όπως είναι οι άλλοι ενδιαμέσοι.

- 15 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, σύμφωνα με τις προπαρασκευαστικές εργασίες του διατάγματος της 26ης Ιουνίου 2020, η υποχρέωση του ενδιαμέσου να ενημερώσει αιτιολογημένα τους λοιπούς ενδιαμέσους ότι δεσμεύεται από το επαγγελματικό απόρρητο και ότι, ως εκ τούτου, δεν θα εκπληρώσει την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών είναι αναγκαία για τη συμμόρφωση προς τις απαιτήσεις της οδηγίας 2018/822 και για τη διασφάλιση ότι το επαγγελματικό απόρρητο δεν αποτελεί πρόσκομμα για την υποβολή των αναγκαίων πληροφοριών.
- 16 Το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει ως εκ τούτου ότι οι προσφυγές της κύριας δίκης εγείρουν ζήτημα κύρους της οδηγίας 2018/822, καθόσον με αυτήν επιβάλλεται μια τέτοια υποχρέωση. Επομένως, πριν αποφανθεί οριστικώς επί των προσφυγών αυτών, θεωρεί ότι είναι αναγκαίο να επιλυθεί προηγουμένως το συγκεκριμένο ζήτημα.
- 17 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Grondwettelijk Hof (Συνταγματικό Δικαστήριο), αφενός, ανέστειλε μεταξύ άλλων την ισχύ του άρθρου 11/6, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, σημείο 1, του διατάγματος της 21ης Ιουνίου 2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 14 του διατάγματος της 26ης Ιουνίου 2020, στο μέτρο που η συγκεκριμένη διάταξη επιβάλλει στον δικηγόρο ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα του ενδιαμέσου υποχρέωση ενημέρωσης έναντι άλλου ενδιαμέσου ο οποίος δεν είναι ο πελάτης του, και δη μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσής της αποφάσεως επί των εν λόγω προσφυγών. Αφετέρου, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιον του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντίκειται το άρθρο 1, σημείο 2, της [οδηγίας 2018/822] στο δικαίωμα για δίκαιη δίκη, όπως αυτό κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του [Χάρτη], και στο δικαίωμα σεβασμού της ιδιωτικής ζωής, όπως αυτό κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του [Χάρτη], στον βαθμό που το νέο άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, που προστέθηκε στην 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 διασυννοριακή ρύθμιση στις περιπτώσεις που η εν λόγω υποχρέωση γνωστοποιήσεως θα παραβίαζε την προβλεπόμενη βάση της εθνικής νομοθεσίας του συγκεκριμένου κράτους μέλους υποχρέωση εμπιστευτικότητας, το εν λόγω κράτος μέλος υποχρεούται να απαιτεί από τον ενδιαμέσο να γνωστοποιεί, χωρίς καθυστέρηση, σε κάθε άλλον ενδιαμέσο ή, αν δεν υπάρχει άλλος ενδιαμέσος, στον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο τις υποχρεώσεις γνωστοποιήσεως που υπέχουν, στο μέτρο που η εν λόγω υποχρέωση συνεπάγεται ότι ο δικηγόρος που ενεργεί ως ενδιαμέσος υποχρεούται να παρέχει σε άλλον ενδιαμέσο που δεν είναι ο πελάτης του πληροφορίες οι οποίες περιέρχονται σε γνώση του κατά την άσκηση των ουσιαστών δραστηριοτήτων του επαγγέλματός του, ήτοι της υπερασπίσεως ή της εκπροσωπήσεως πελάτη ενώπιον δικαστηρίου και της παροχής νομικών συμβουλών, ακόμη και εκτός δικαστικής διαδικασίας;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 18 Προκαταρκτικώς, πρέπει να επισημανθεί ότι, μολονότι το υποβληθέν ερώτημα αναφέρεται στην υποχρέωση γνωστοποιήσεως, την οποία προβλέπει το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, τόσο έναντι τυχόν ενδιαμέσων όσο και, ελλείψει ενδιαμέσου, έναντι του ενδιαφερόμενου φορολογούμενου, εντούτοις από την ανάγνωση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως στο σύνολό της προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, στην

πραγματικότητα, μόνον ως προς την εγκυρότητα της υποχρέωσης αυτής στην περίπτωση που η γνωστοποίηση πρέπει να γίνει από δικηγόρο ο οποίος ενεργεί ως ενδιάμεσος, υπό την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 21, της ανωτέρω οδηγίας (στο εξής: δικηγόρος-ενδιάμεσος), σε άλλον ενδιάμεσο ο οποίος δεν είναι ο πελάτης του.

- 19 Συγκεκριμένα, όταν η γνωστοποίηση που προβλέπεται στο άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 πραγματοποιείται από τον δικηγόρο-ενδιάμεσο στον πελάτη του, είτε αυτός είναι άλλος ενδιάμεσος είτε ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος, η γνωστοποίηση αυτή δεν μπορεί να υπονομεύσει τον σεβασμό των δικαιωμάτων και των ελευθεριών που κατοχυρώνουν τα άρθρα 7 και 47 του Χάρτη, λόγω, αφενός, της απουσίας οποιασδήποτε υποχρέωσης τηρήσεως του επαγγελματικού απορρήτου του δικηγόρου-ενδιαμέσου έναντι του πελάτη του και, αφετέρου, του γεγονότος ότι, κατά το στάδιο της εκπληρώσεως από τον εν λόγω πελάτη των υποχρεώσεων του υποβολής πληροφοριών βάσει της εν λόγω οδηγίας, ο εμπιστευτικός χαρακτήρας της σχέσεως του δικηγόρου-ενδιαμέσου με τον εν λόγω πελάτη δεν επιτρέπει να απαιτηθεί από τον πελάτη να αποκαλύψει σε τρίτους και, ιδίως, στη φορολογική αρχή ότι έλαβε νομικές συμβουλές από δικηγόρο.
- 20 Επομένως, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, από το Δικαστήριο να εξετάσει, υπό το πρίσμα των άρθρων 7 και 47 του Χάρτη, το κύρος του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, στο μέτρο που η εφαρμογή του από τα κράτη μέλη επιβάλλει κατ' αποτέλεσμα στον δικηγόρο ο οποίος ενεργεί ως ενδιάμεσος, υπό την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 21, της οδηγίας, σε περίπτωση που απαλλάσσεται από την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών, η οποία προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 8αβ της οδηγίας, λόγω του επαγγελματικού απορρήτου από το οποίο δεσμεύεται, να γνωστοποιεί χωρίς καθυστέρηση σε κάθε άλλον ενδιάμεσο ο οποίος δεν είναι ο πελάτης του τις υποχρεώσεις υποβολής πληροφοριών τις οποίες αυτός ο άλλος ενδιάμεσος υπέχει βάσει της παραγράφου 6 του άρθρου 8αβ.
- 21 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 8αβ, παράγραφος 1, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να επιβάλει στους ενδιαμέσους την υποχρέωση να υποβάλλουν στις αρμόδιες φορολογικές αρχές πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη γνώση τους, στην κατοχή ή στον έλεγχό τους σχετικά με δηλωτές διασυνοριακές ρυθμίσεις εντός 30 ημερών. Η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών την οποία προβλέπει η διάταξη αυτή ισχύει για όλες τις δηλωτές διασυνοριακές ρυθμίσεις και, επομένως, τόσο για τις ρυθμίσεις ειδικού τύπου, που ορίζονται στο σημείο 25 του άρθρου 3 της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, όσο και για τις ρυθμίσεις γενικής χρήσης, όπως ορίζονται στο σημείο 24 του εν λόγω άρθρου 3.
- 22 Διαπιστώνεται ότι οι δικηγόροι μπορούν, κατά την άσκηση των δραστηριοτήτων τους, να είναι «ενδιάμεσοι», υπό την έννοια του άρθρου 3, σημείο 21, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, εκ του λόγου ότι μπορούν να ασκούν οι ίδιοι δραστηριότητες καταρτίσεως, διαθέσεως στην αγορά, οργανώσεως ή διαχειρίσεως της εφαρμογής των δηλωτέων διασυνοριακών ρυθμίσεων ή, άλλως, εκ του λόγου ότι μπορούν να παρέχουν βοήθεια, συνδρομή ή συμβουλές σε τέτοιες δραστηριότητες. Επομένως, οι δικηγόροι που ασκούν τέτοιες δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, στην υποχρέωση υποβολής πληροφοριών που προβλέπει το άρθρο 8αβ, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής.
- 23 Ωστόσο, κατά το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, κάθε κράτος μέλος δύναται να λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να χορηγεί στους ενδιαμέσους, και δη στους δικηγόρους-ενδιαμέσους, δικαίωμα απαλλαγής από την

υποβολή πληροφοριών σχετικά με δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση στις περιπτώσεις που η εν λόγω υποχρέωση υποβολής πληροφοριών θα παραβίαζε το δικηγορικό απόρρητο βάσει της 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 τις οποίες υπέχουν δυνάμει της παραγράφου 6 του ως άνω άρθρου. Η εν λόγω παράγραφος προβλέπει ότι, σε μια τέτοια περίπτωση, την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών υπέχει ο άλλος ενδιάμεσος στον οποίο απευθύνεται η γνωστοποίηση ή, αν δεν υπάρχει άλλος ενδιάμεσος, ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος.

- 24 Εντούτοις, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι, δυνάμει του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, οι ενδιάμεσοι δύνανται να έχουν δικαίωμα απαλλαγής δυνάμει του πρώτου εδαφίου της ως άνω παραγράφου 5 μόνον εφόσον δραστηριοποιούνται εντός των ορίων των συναφών εθνικών νόμων που διέπουν το επάγγελμά τους, όπερ απόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εξακριβώσουν, εφόσον παρίσταται αναγκαίο, στο πλαίσιο της εφαρμογής της εν λόγω νομοθεσίας. Ως εκ τούτου, το κύρος του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, της ανωτέρω οδηγίας πρέπει να εξετασθεί υπό το πρίσμα των άρθρων 7 και 47 του Χάρτη μόνον σε σχέση με τους δικηγόρους-ενδιάμεσους οι οποίοι πράγματι ενεργούν εντός των ορίων αυτών.
- 25 Συναφώς, επισημαίνεται ότι το άρθρο 7 του Χάρτη, το οποίο αναγνωρίζει σε κάθε πρόσωπο το δικαίωμα στον σεβασμό της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής του, της κατοικίας του και των επικοινωνιών του, αντιστοιχεί στο άρθρο 8, παράγραφος 1, της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, που υπογράφηκε στη Ρώμη στις 4 Νοεμβρίου 1950 (στο εξής: ΕΣΔΑ), ενώ το άρθρο 47, το οποίο κατοχυρώνει το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου, αντιστοιχεί στο άρθρο 6, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ.
- 26 Κατά το άρθρο 52, παράγραφος 3, του Χάρτη, το οποίο αποσκοπεί στη διασφάλιση της αναγκαίας συνοχής μεταξύ των δικαιωμάτων που περιλαμβάνονται σε αυτόν και των αντίστοιχων δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στην ΕΣΔΑ χωρίς να θίγεται η αυτονομία του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο οφείλει επομένως να λαμβάνει υπόψη, κατά την ερμηνεία στην οποία προβαίνει όσον αφορά τα δικαιώματα που κατοχυρώνονται στα άρθρα 7 και 47 του Χάρτη, τα αντίστοιχα δικαιώματα που κατοχυρώνονται στο άρθρο 8, παράγραφος 1, και στο άρθρο 6, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ, όπως αυτά ερμηνεύονται από το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (στο εξής: ΕΔΔΑ), ως όριο ελάχιστης προστασίας (πρβλ. απόφαση της 2ας Φεβρουαρίου 2021, Consob, C-481/19, EU:C:2021:84, σκέψεις 36 και 37).
- 27 Όσον αφορά το κύρος του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 υπό το πρίσμα του άρθρου 7 του Χάρτη, από τη νομολογία του ΕΔΔΑ προκύπτει ότι το άρθρο 8, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ προστατεύει την εμπιστευτικότητα οποιασδήποτε αλληλογραφίας μεταξύ ιδιωτών και παρέχει αυξημένη προστασία στην επικοινωνία μεταξύ των δικηγόρων και των πελατών τους (πρβλ. απόφαση του ΕΔΔΑ της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Michaud κατά Γαλλίας, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 117 και 118). Όπως και η διάταξη αυτή, στο προστατευτικό πεδίο της οποίας εμπίπτει όχι μόνον η δραστηριότητα της υπερασπίσεως αλλά και η παροχή νομικών συμβουλών, το άρθρο 7 του Χάρτη διασφαλίζει κατ' ανάγκην το απόρρητο της παροχής νομικών συμβουλών τόσο ως προς το περιεχόμενο όσο και ως προς την ύπαρξή της. Πράγματι, όπως επισήμανε το ΕΔΔΑ, τα πρόσωπα που συμβουλευονται δικηγόρο μπορούν ευλόγως να αναμένουν ότι η μεταξύ τους επικοινωνία θα παραμείνει ιδιωτική και

εμπιστευτική [απόφαση της 9ης Απριλίου 2019, Altay κατά Τουρκίας (N° 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49]. Ως εκ τούτου, εκτός από εξαιρετικές περιπτώσεις, είναι επιβεβλημένο τα πρόσωπα αυτά να μπορούν να έχουν εμπιστοσύνη ότι ο δικηγόρος τους δεν θα αποκαλύψει σε κανέναν, χωρίς τη συγκατάθεσή τους, ότι τους παρέχει συμβουλές.

- 28 Η ειδική προστασία που παρέχουν το άρθρο 7 του Χάρτη και το άρθρο 8, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ στο επαγγελματικό απόρρητο των δικηγόρων, το οποίο συνεπάγεται πρωτίστως ορισμένες υποχρεώσεις εις βάρος τους, δικαιολογείται από την ανάθεση στους δικηγόρους μιας θεμελιώδους αποστολής σε μια δημοκρατική κοινωνία, ήτοι της υπεράσπισης των πολιτών (απόφαση του ΕΔΔΑ της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Michaud κατά Γαλλίας, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 και 119). Η θεμελιώδης αυτή αποστολή περιλαμβάνει, αφενός, την απαίτηση, της οποίας η σπουδαιότητα αναγνωρίζεται σε όλα τα κράτη μέλη, να έχει κάθε πολίτης τη δυνατότητα να απευθύνεται ελεύθερα στον δικηγόρο του, του οποίου το επάγγελμα περιλαμβάνει, από την ίδια τη φύση του, το καθήκον παροχής, κατά τρόπο ανεξάρτητο, νομικών συμβουλών σε όλους όσους τις χρειάζονται και, αφετέρου, τη συνακόλουθη υποχρέωση πίστωσης του δικηγόρου έναντι του πελάτη του (πρβλ. απόφαση της 18ης Μαΐου 1982, AM & S Europe κατά Επιτροπής, 155/79, EU:C:1982:157, σκέψη 18).
- 29 Η προβλεπόμενη όμως στο άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 υποχρέωση του δικηγόρου-ενδιαμέσου να γνωστοποιεί, σε περίπτωση απαλλαγής του, λόγω του επαγγελματικού απορρήτου το οποίο δεσμεύεται να τηρεί βάσει του εθνικού δικαίου, από την προβλεπόμενη στην παράγραφο 1 του άρθρου 8αβ υποχρέωση υποβολής πληροφοριών, χωρίς καθυστέρηση στους άλλους ενδιαμέσους οι οποίοι δεν είναι οι πελάτες του τις υποχρεώσεις υποβολής πληροφοριών τις οποίες υπέχουν δυνάμει της παραγράφου 6 του εν λόγω άρθρου 8αβ συνεπάγεται κατ' ανάγκη ότι αυτοί οι άλλοι ενδιάμεσοι λαμβάνουν γνώση της ταυτότητας του δικηγόρου-ενδιαμέσου ο οποίος προβαίνει στη γνωστοποίηση, της εκτιμήσεώς του ότι η οικεία ρύθμιση είναι δηλωτέα καθώς και του γεγονότος ότι παρέσχε νομικές συμβουλές σχετικά με τη ρύθμιση.
- 30 Υπό τις συνθήκες αυτές και στο μέτρο που οι εν λόγω άλλοι ενδιάμεσοι δεν έχουν κατ' ανάγκη γνώση της ταυτότητας του δικηγόρου-ενδιαμέσου και του γεγονότος ότι ζητήθηκαν οι συμβουλές του σχετικά με τη δηλωτέα διασυννοριακή ρύθμιση, η υποχρέωση γνωστοποίησεως, την οποία προβλέπει το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, συνεπάγεται επέμβαση στο δικαίωμα σεβασμού της επικοινωνίας μεταξύ των δικηγόρων και των πελατών τους, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη.
- 31 Επιπλέον, πρέπει να παρατηρηθεί ότι η εν λόγω υποχρέωση γνωστοποίησεως συνεπάγεται, εμμέσως, και περαιτέρω επέμβαση στο ίδιο δικαίωμα, η οποία απορρέει από την αποκάλυψη στη φορολογική αρχή, εκ μέρους των τρίτων-ενδιαμέσων στους οποίους απευθύνθηκε κατά τα ανωτέρω η γνωστοποίηση, της ταυτότητας του δικηγόρου-ενδιαμέσου και του γεγονότος ότι αυτός παρέσχε νομικές συμβουλές.
- 32 Πράγματι, από το άρθρο 8αβ, παράγραφοι 1, 9, 13 και 14, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 προκύπτει ότι τα στοιχεία αναγνωρίσεως των ενδιαμέσων περιλαμβάνονται μεταξύ των πληροφοριών που πρέπει να παρέχονται σε εκτέλεση της υποχρεώσεως υποβολής πληροφοριών, τα δε στοιχεία αναγνωρίσεως αποτελούν αντικείμενο ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση γνωστοποίησεως βάσει του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, της οδηγίας, οι τρίτοι-ενδιάμεσοι στους οποίους απευθύνεται η γνωστοποίηση, ενημερωμένοι κατ' αυτόν τον τρόπο για την ταυτότητα του δικηγόρου-ενδιαμέσου και για την παροχή εκ μέρους του νομικών συμβουλών σε σχέση με τη

δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση και μη δεσμευόμενοι οι ίδιοι από το επαγγελματικό απόρρητο, θα πρέπει να ενημερώσουν τις αρμόδιες αρχές του άρθρου 3, παράγραφος 1, της οδηγίας όχι μόνον για την ύπαρξη της εν λόγω ρυθμίσεως και για την ταυτότητα του ή των ενδιαφερόμενων φορολογουμένων, αλλά και για την ταυτότητα του δικηγόρου-ενδιαμέσου και για την εκ μέρους του παροχή νομικών συμβουλών.

- 33 Ως εκ τούτου, πρέπει να εξετασθεί αν οι ανωτέρω επεμβάσεις στο δικαίωμα σεβασμού της επικοινωνίας μεταξύ των δικηγόρων και των πελατών τους, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη, μπορούν να δικαιολογηθούν.
- 34 Στο πλαίσιο αυτό, υπενθυμίζεται ότι τα δικαιώματα που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 του Χάρτη δεν είναι απόλυτα προνόμια, αλλά πρέπει να λαμβάνονται υπόψη σε σχέση με τη λειτουργία τους εντός της κοινωνίας. Πράγματι, όπως προκύπτει από το άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, ο εν λόγω Χάρτης επιδέχεται περιορισμούς στην άσκηση των εν λόγω δικαιωμάτων υπό την προϋπόθεση ότι οι περιορισμοί αυτοί προβλέπονται από τον νόμο, ότι συνάδουν με το βασικό περιεχόμενο των εν λόγω δικαιωμάτων και ότι, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας, είναι αναγκαίοι και ανταποκρίνονται πραγματικά σε σκοπούς γενικού συμφέροντος τους οποίους αναγνωρίζει η Ευρωπαϊκή Ένωση ή στην ανάγκη προστασίας των δικαιωμάτων και ελευθεριών των τρίτων (πρβλ. απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2020, *Privacy International*, C-623/17, EU:C:2020:790, σκέψεις 63 και 64).
- 35 Κατά πρώτον, όσον αφορά την απαίτηση κατά την οποία κάθε περιορισμός στην άσκηση των θεμελιωδών δικαιωμάτων πρέπει να προβλέπεται από τον νόμο, η απαίτηση αυτή συνεπάγεται ότι η πράξη που επιτρέπει την επέμβαση στα δικαιώματα αυτά πρέπει να καθορίζει η ίδια την έκταση του περιορισμού της ασκήσεως του αντίστοιχου δικαιώματος, διευκρινιζομένου, αφενός, ότι η ως άνω απαίτηση δεν αποκλείει το ενδεχόμενο ο επίμαχος περιορισμός να διατυπώνεται με αρκούντως ευρείς όρους ώστε να μπορεί να προσαρμόζεται σε διαφορετικές περιπτώσεις καθώς και στις μεταβολές των καταστάσεων. Αφετέρου, το Δικαστήριο μπορεί, εφόσον παρίσταται ανάγκη, να διευκρινίσει, μέσω ερμηνείας, το συγκεκριμένο περιεχόμενο του περιορισμού με γνώμονα τόσο τους ίδιους τους όρους της επίμαχης ρυθμίσεως της Ένωσης όσο και την όλη οικονομία της και τους σκοπούς τους οποίους επιδιώκει, όπως έχουν ερμηνευθεί υπό το πρίσμα των θεμελιωδών δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στον Χάρτη (απόφαση της 21ης Ιουνίου 2022, *Ligue des droits animaux*, C-817/19, EU:C:2022:491, σκέψη 114 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 36 Συναφώς, επισημαίνεται ότι, αφενός, η παράγραφος 5 του άρθρου 8αβ της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 προβλέπει ρητώς την υποχρέωση του δικηγόρου-ενδιαμέσου, ο οποίος απαλλάσσεται από την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών λόγω του επαγγελματικού απορρήτου από το οποίο δεσμεύεται, να γνωστοποιεί στους άλλους ενδιαμέσους τις υποχρεώσεις υποβολής πληροφοριών τις οποίες αυτοί υπέχουν από την παράγραφο 6 του εν λόγω άρθρου. Αφετέρου, όπως διαπιστώθηκε στις σκέψεις 29 και 30 της παρούσας αποφάσεως, η επέμβαση στο δικαίωμα του σεβασμού της επικοινωνίας μεταξύ των δικηγόρων και των πελατών τους, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη, αποτελεί άμεση συνέπεια μιας τέτοιας γνωστοποίησης από τον δικηγόρο σε άλλον ενδιάμεσο ο οποίος δεν είναι ο πελάτης του, ιδίως όταν αυτός δεν γνώριζε, μέχρι το χρονικό σημείο της εν λόγω γνωστοποίησης, την ταυτότητα του συγκεκριμένου δικηγόρου και την παροχή νομικών συμβουλών από αυτόν σχετικά με τη δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση.

- 37 Επιπλέον, όσον αφορά την επέμβαση που απορρέει εμμέσως από την εν λόγω υποχρέωση γνωστοποίησης λόγω της αποκαλύψεως στη φορολογική αρχή, από τους τρίτους-ενδιαμέσους στους οποίους απευθύνεται η γνωστοποίηση, της ταυτότητας του δικηγόρου-ενδιαμέσου και της εκ μέρους του παροχής νομικών συμβουλών, η επέμβαση αυτή οφείλεται, όπως διαπιστώθηκε στις σκέψεις 31 και 32 της παρούσας αποφάσεως, στην έκταση των υποχρεώσεων ενημερώσεως οι οποίες απορρέουν από το άρθρο 8αβ, παράγραφοι 1, 9, 13 και 14, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16.
- 38 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι τηρείται η αρχή της νομιμότητας.
- 39 Κατά δεύτερον, όσον αφορά τον σεβασμό του βασικού περιεχομένου του δικαιώματος σεβασμού της επικοινωνίας μεταξύ των δικηγόρων και των πελατών τους, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη, επισημαίνεται ότι η υποχρέωση γνωστοποίησης, την οποία καθιερώνει το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, συνεπάγεται σε περιορισμένη μόνον έκταση την άρση, έναντι του τρίτου-ενδιαμέσου και της φορολογικής αρχής, του απορρήτου της επικοινωνίας μεταξύ του δικηγόρου-ενδιαμέσου και του πελάτη του. Ειδικότερα, η διάταξη αυτή δεν επιβάλλει στον δικηγόρο-ενδιάμεσο την υποχρέωση ούτε του επιτρέπει να παρέχει, χωρίς τη συγκατάθεση του πελάτη του, πληροφορίες σχετικά με το περιεχόμενο της επικοινωνίας αυτής σε άλλους ενδιαμέσους και, επομένως, οι τελευταίοι δεν θα είναι σε θέση να διαβιβάσουν τέτοιες πληροφορίες στη φορολογική αρχή.
- 40 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι η υποχρέωση γνωστοποίησης, την οποία προβλέπει το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, θίγει το βασικό περιεχόμενο του δικαιώματος σεβασμού της επικοινωνίας μεταξύ των δικηγόρων και των πελατών τους, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη.
- 41 Κατά τρίτον, όσον αφορά την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας, η αρχή αυτή επιτάσσει οι περιορισμοί που μπορούν να επιβληθούν, μεταξύ άλλων, με πράξεις του δικαίου της Ένωσης σε δικαιώματα και ελευθερίες που κατοχυρώνονται στον Χάρτη να μην υπερβαίνουν τα όρια αυτού που είναι πρόσφορο και αναγκαίο για την επίτευξη των επιδιωκόμενων θεμιτών σκοπών ή τα όρια της ανάγκης προστασίας των δικαιωμάτων και ελευθεριών των τρίτων, εξυπακουσμένου ότι, όταν υφίσταται δυνατότητα επιλογής μεταξύ περισσότερων κατάλληλων μέτρων, πρέπει να επιλέγεται το λιγότερο επαχθές. Επιπλέον, σκοπός γενικού συμφέροντος δεν μπορεί να επιδιωχθεί χωρίς να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι πρέπει να συμβιβάζεται με τα θεμελιώδη δικαιώματα τα οποία αφορά το μέτρο, μέσω ισόρροπης σταθμίσεως μεταξύ, αφενός, του σκοπού γενικού συμφέροντος και, αφετέρου, των οικείων δικαιωμάτων, προκειμένου να διασφαλισθεί ότι οι προκαλούμενες από το μέτρο δυσχέρειες δεν είναι υπέρμετρες σε σχέση με τους επιδιωκόμενους σκοπούς. Επομένως, κατά την εκτίμηση της δυνατότητας δικαιολόγησεως ενός περιορισμού των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στα άρθρα 7 και 8 του Χάρτη πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η σοβαρότητα της επεμβάσεως την οποία συνεπάγεται ένας τέτοιος περιορισμός και να ελέγχεται αν η σημασία του σκοπού γενικού συμφέροντος ο οποίος επιδιώκεται με τον περιορισμό τελεί σε συνάρτηση με τη σοβαρότητα αυτή (αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2022, Πολωνία κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου, C-401/19, EU:C:2022:297, σκέψη 65, καθώς και της 22ας Νοεμβρίου 2022, Luxembourg Business Registers και Sovim, C-37/20 και C-601/20, EU:C:2022:912, σκέψη 64).
- 42 Ως εκ τούτου, πρέπει να εξακριβωθεί, κατ' αρχάς, αν η υποχρέωση γνωστοποίησης, την οποία προβλέπει το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, ανταποκρίνεται σε σκοπό γενικού συμφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, πρέπει, εν συνεχεία, να εξακριβωθεί, πρώτον, ότι είναι κατάλληλη για την επίτευξη

του σκοπού αυτού, δεύτερον, ότι η επέμβαση στο θεμελιώδες δικαίωμα σεβασμού της επικοινωνίας μεταξύ των δικηγόρων και των πελατών τους, η οποία ενδέχεται να απορρέει από την εν λόγω υποχρέωση γνωστοποίησης, περιορίζεται στο απολύτως αναγκαίο, υπό την έννοια ότι ο επιδιωκόμενος σκοπός δεν θα μπορούσε ευλόγως να επιτευχθεί κατά τρόπο εξίσου αποτελεσματικό με άλλα μέσα τα οποία να θίγουν λιγότερο το δικαίωμα αυτό και, τρίτον, εφόσον συντρέχει όντως τέτοια περίπτωση, ότι η εν λόγω επέμβαση δεν είναι δυσανάλογη προς τον εν λόγω σκοπό, εκτίμηση η οποία απαιτεί ιδίως να γίνει στάθμιση μεταξύ της σημασίας του σκοπού και της σοβαρότητας της εν λόγω επεμβάσεως (πρβλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2022, Luxembourg Business Registers και Sovim, C-37/20 και C-601/20, EU:C:2022:912, σκέψη 66).

- 43 Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 88 των προτάσεών του, η τροποποίηση που επέφερε στην οδηγία 2011/16 η οδηγία 2018/822 εντάσσεται στο πλαίσιο της διεθνούς φορολογικής συνεργασίας για την καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού η οποία εκδηλώνεται με ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών. Συναφώς, όπως προκύπτει ιδίως από τις αιτιολογικές σκέψεις 2, 4, 8 και 9 της οδηγίας 2018/822, οι υποχρεώσεις υποβολής πληροφοριών και γνωστοποίησης, τις οποίες θεσπίζει το άρθρο 8αβ της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, έχουν ως σκοπό να συμβάλουν στην πρόληψη του κινδύνου φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής.
- 44 Η δε καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και η πρόληψη του κινδύνου φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής συνιστούν σκοπούς γενικού συμφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση, υπό την έννοια του άρθρου 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, οπότε είναι επιτρεπτή η επιβολή περιορισμού στην άσκηση των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται στο άρθρο του 7 [πρβλ. απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2020, État luxembourgeois (Δικαίωμα προσφυγής κατά αιτήματος παροχής πληροφοριών σε φορολογικά θέματα), C-245/19 και C-246/19, EU:C:2020:795, σκέψη 87].
- 45 Όσον αφορά το ζήτημα αν η υποχρέωση γνωστοποίησης, την οποία προβλέπει το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, είναι πρόσφορη και αναγκαία για την επίτευξη των εν λόγω σκοπών, η Γαλλική και η Λεττονική Κυβέρνηση υποστηρίζουν, κατ' ουσίαν, ότι χάρη σε μια τέτοια γνωστοποίηση θα μπορούσαν, μεταξύ άλλων, να ευαισθητοποιηθούν οι άλλοι ενδιαμέσοι προς επιτέλεση του καθήκοντός τους να συμμορφωθούν προς την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών και, ως εκ τούτου, θα μπορούσε να αποφευχθεί το ενδεχόμενο αυτοί οι άλλοι ενδιαμέσοι να μην ενημερωθούν για το γεγονός ότι η υποχρέωση δηλώσεως της διασυνοριακής ρυθμίσεως μετακυλιέται σε αυτούς κατ' εφαρμογήν του άρθρου 8αβ, παράγραφος 6, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16. Επομένως, κατά τις κυβερνήσεις αυτές, ελλείψει υποχρέωσης γνωστοποίησης εκ μέρους του δικηγόρου-ενδιαμέσου, θα υπήρχε ο κίνδυνος να μη δηλωθεί η διασυνοριακή ρύθμιση, σε αντίθεση προς τους σκοπούς τους οποίους επιδιώκει η ανωτέρω οδηγία.
- 46 Πάντως, ακόμη και αν υποτεθεί ότι η υποχρέωση γνωστοποίησης, την οποία καθιερώνει το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, είναι πράγματι ικανή να συμβάλει στην καταπολέμηση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και στην πρόληψη του κινδύνου φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι δεν μπορεί, εντούτοις, να θεωρηθεί ως απολύτως αναγκαία προς επίτευξη των σκοπών αυτών και, ιδίως, προς διασφάλιση της διαβιβάσεως στις αρμόδιες αρχές των πληροφοριών σχετικά με τις δηλωτέες διασυνοριακές ρυθμίσεις.

- 47 Πράγματι, πρώτον, οι υποχρεώσεις υποβολής πληροφοριών τις οποίες υπέχουν οι ενδιαμέσοι είναι σαφώς καθορισμένες στην τροποποιημένη οδηγία 2011/16, ιδίως στο άρθρο της 8αβ, παράγραφος 1. Δυνάμει της διατάξεως αυτής, όλοι οι ενδιαμέσοι έχουν, κατ' αρχήν, την υποχρέωση να υποβάλλουν στις αρμόδιες φορολογικές αρχές πληροφορίες που έχουν περιέλθει στη γνώση τους, στην κατοχή ή στον έλεγχό τους σχετικά με δηλωτές διασυνοριακές ρυθμίσεις. Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 8αβ, παράγραφος 9, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας, κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να επιβάλει ότι, στις περιπτώσεις που υπάρχουν περισσότεροι του ενός ενδιαμέσοι, την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών σχετικά με δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση υπέχουν όλοι οι ενδιαμέσοι που συμμετέχουν στη συγκεκριμένη δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση. Επομένως, ουδείς ενδιάμεσος μπορεί λυσιτελώς να ισχυρισθεί ότι αγνοούσε τις υποχρεώσεις υποβολής πληροφοριών τις οποίες υπέχει άμεσα και ατομικά, εκ του γεγονότος και μόνον της ιδιότητάς του ως ενδιαμέσου.
- 48 Δεύτερον, όσον αφορά το επιχείρημα της Λεττονικής Κυβέρνησης ότι η υποχρέωση γνωστοποίησης περιορίζει τον κίνδυνο να επαφίενται οι άλλοι ενδιαμέσοι στο ότι ο δικηγόρος-ενδιάμεσος θα δηλώσει στις αρμόδιες αρχές τις απαιτούμενες πληροφορίες και, για τον λόγο αυτό, να μην προβαίνουν οι ίδιοι σε δήλωση, διαπιστώνεται, αφενός, ότι, στο μέτρο που η παροχή νομικών συμβουλών από δικηγόρο υπόκειται στο επαγγελματικό απόρρητο, οι άλλοι ενδιαμέσοι δεν θα έχουν, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 30 της παρούσας αποφάσεως, κατ' ανάγκη γνώση της ταυτότητας του δικηγόρου-ενδιαμέσου ούτε της παροχής νομικών συμβουλών από αυτόν σε σχέση με τη δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση, όπερ αποκλείει εκ προοιμίου, σε μια τέτοια περίπτωση, τον εν λόγω κίνδυνο.
- 49 Αφετέρου, ακόμη και στην αντίθετη περίπτωση κατά την οποία οι άλλοι ενδιαμέσοι έχουν γνώση περί τούτου, δεν συντρέχει λόγος ανησυχίας ότι αυτοί θα επαφίενται, χωρίς επαλήθευση, στο ότι ο δικηγόρος-ενδιάμεσος θα υποβάλει την απαιτούμενη δήλωση, καθόσον το άρθρο 8αβ, παράγραφος 9, δεύτερο εδάφιο, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 διευκρινίζει ότι ο ενδιάμεσος απαλλάσσεται από την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών μόνον υπό την προϋπόθεση ότι μπορεί να αποδείξει ότι οι ίδιες ακριβώς πληροφορίες έχουν ήδη υποβληθεί από άλλον ενδιάμεσο. Εξάλλου, προβλέποντας ρητώς, στο άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, ότι το επαγγελματικό απόρρητο μπορεί να οδηγήσει σε απαλλαγή από την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών, η τροποποιημένη οδηγία 2011/16 καθιστά τον δικηγόρο-ενδιάμεσο πρόσωπο από το οποίο οι άλλοι ενδιαμέσοι δεν μπορούν, a priori, να αναμένουν καμία πρωτοβουλία δυνάμενη να τους απαλλάξει από τις δικές τους υποχρεώσεις υποβολής πληροφοριών.
- 50 Τρίτον, πρέπει να υπομνησθεί ότι κάθε ενδιάμεσος ο οποίος, λόγω του επαγγελματικού απορρήτου από το οποίο δεσμεύεται βάσει του εθνικού δικαίου, απαλλάσσεται από την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών η οποία προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 8αβ της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 εξακολουθεί εντούτοις να υποχρεούται να γνωστοποιήσει χωρίς καθυστέρηση στον πελάτη του τις υποχρεώσεις υποβολής πληροφοριών τις οποίες υπέχει ο πελάτης από την παράγραφο 6 του ανωτέρω άρθρου.
- 51 Τέταρτον, όσον αφορά την αποκάλυψη στη φορολογική αρχή, από τους τρίτους-ενδιαμέσους στους οποίους απευθύνεται η γνωστοποίηση, της ταυτότητας του δικηγόρου-ενδιαμέσου και της παροχής νομικών συμβουλών από αυτόν, ούτε η αποκάλυψη αυτή φαίνεται να είναι απολύτως αναγκαία για την επίτευξη των σκοπών της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16, ήτοι της καταπολεμήσεως του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και της προλήψεως του κινδύνου φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής.

- 52 Πράγματι, αφενός, η υποχρέωση υποβολής πληροφοριών την οποία υπέχουν οι άλλοι ενδιαμέσοι οι οποίοι δεν δεσμεύονται από το επαγγελματικό απόρρητο και, ελλείψει τέτοιων ενδιαμέσων, η υποχρέωση την οποία υπέχει ο ενδιαφερόμενος φορολογούμενος διασφαλίζουν, κατ' αρχήν, ότι η φορολογική αρχή ενημερώνεται για τυχόν δηλωτές διασυνοριακές ρυθμίσεις. Επιπλέον, η φορολογική αρχή μπορεί, αφού λάβει μια τέτοια πληροφορία, πρώτον να ζητήσει, εν ανάγκη, συμπληρωματικές πληροφορίες σχετικά με την επίμαχη διασυνοριακή ρύθμιση απευθείας από τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο, ο οποίος θα μπορεί τότε να απευθυνθεί στον δικηγόρο του προκειμένου να αναζητήσει τη βοήθειά του, ή, δεύτερον, να ελέγξει τη φορολογική κατάσταση του εν λόγω φορολογούμενου.
- 53 Αφετέρου, λαμβανομένης υπόψη της προβλεπόμενης από το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 απαλλαγής από την υποβολή πληροφοριών, η αποκάλυψη στη φορολογική αρχή της ταυτότητας του δικηγόρου-ενδιαμέσου και της εκ μέρους του παροχής νομικών συμβουλών δεν θα επιτρέψει, εν πάση περιπτώσει, στην εν λόγω αρχή να απαιτήσει από αυτόν πληροφορίες χωρίς τη συγκατάθεση του πελάτη του.
- 54 Ωστόσο, κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή υποστήριξε, κατ' ουσίαν, ότι η αποκάλυψη αυτή της ταυτότητας του δικηγόρου-ενδιαμέσου και της εκ μέρους του παροχής νομικών συμβουλών είναι αναγκαία για να δοθεί η δυνατότητα στη φορολογική αρχή να εξακριβώσει αν αυτός επικαλείται δικαιολογημένα το επαγγελματικό απόρρητο.
- 55 Το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό.
- 56 Βεβαίως, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 24 της παρούσας αποφάσεως, το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 διευκρινίζει ότι οι δικηγόροι-ενδιάμεσοι δύνανται να έχουν δικαίωμα απαλλαγής δυνάμει του πρώτου εδαφίου της εν λόγω παραγράφου μόνον εφόσον δραστηριοποιούνται εντός των ορίων των συναφών εθνικών νόμων οι οποίοι διέπουν το επάγγελμά τους. Εντούτοις, σκοπός των υποχρεώσεων υποβολής πληροφοριών και γνωστοποιήσεως, τις οποίες προβλέπει το άρθρο 8αβ της οδηγίας, δεν είναι να ελεγχθεί αν οι δικηγόροι-ενδιάμεσοι δραστηριοποιούνται εντός των ορίων αυτών, αλλά να καταπολεμηθούν οι δυνητικά επιθετικές φορολογικές πρακτικές και να αποτραπεί ο κίνδυνος φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, εξασφαλιζόμενου ότι οι πληροφορίες σχετικά με τις δηλωτές διασυνοριακές ρυθμίσεις διαβιβάζονται στις αρμόδιες αρχές.
- 57 Όπως, όμως, προκύπτει από τις σκέψεις 47 έως 53 της παρούσας αποφάσεως, η εν λόγω οδηγία διασφαλίζει μια τέτοια ενημέρωση της φορολογικής αρχής, χωρίς να είναι αναγκαία προς τούτο η αποκάλυψη στην εν λόγω αρχή της ταυτότητας του δικηγόρου-ενδιαμέσου και της εκ μέρους του παροχής νομικών συμβουλών.
- 58 Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν είναι δυνατόν, λόγω του ενδεχόμενου να επικαλεσθούν εσφαλμένως οι δικηγόροι-ενδιάμεσοι το επαγγελματικό απόρρητο για να απαλλαγούν από την υποχρέωσή τους υποβολής πληροφοριών, να θεωρηθεί ως απολύτως αναγκαία η υποχρέωση γνωστοποιήσεως, την οποία προβλέπει το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της οδηγίας, και η συνακόλουθη αποκάλυψη στη φορολογική αρχή της ταυτότητας του δικηγόρου-ενδιαμέσου και της εκ μέρους του παροχής νομικών συμβουλών.
- 59 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 προσβάλλει το δικαίωμα σεβασμού της επικοινωνίας μεταξύ του δικηγόρου και του πελάτη του, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη, στο μέτρο που προβλέπει,

κατ' ουσίαν, ότι ο δικηγόρος-ενδιάμεσος, ο οποίος δεσμεύεται από το επαγγελματικό απόρρητο, υποχρεούται να γνωστοποιεί σε κάθε άλλον ενδιάμεσο που δεν είναι ο πελάτης του τις υποχρεώσεις υποβολής πληροφοριών τις οποίες αυτός ο άλλος ενδιάμεσος υπέχει.

- 60 Όσον αφορά το κύρος του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 υπό το πρίσμα του άρθρου 47 του Χάρτη, υπενθυμίζεται ότι το δικαίωμα σε δίκαιη δίκη, το οποίο κατοχυρώνεται στην τελευταία αυτή διάταξη, περιλαμβάνει διάφορα στοιχεία. Περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τα δικαιώματα άμυνας, την αρχή της ισότητας των όπλων των διαδίκων, το δικαίωμα προσβάσεως στη δικαιοσύνη και στις υπηρεσίες συνηγόρου τόσο σε αστικές όσο και σε ποινικές υποθέσεις. Ο δικηγόρος δεν θα ήταν σε θέση να διασφαλίσει την προσήκουσα εκπλήρωση των αποστολών του παροχής συμβουλών, υπερασπίσεως και εκπροσωπήσεως του πελάτη του και, επομένως, ο πελάτης θα εστερείτο των δικαιωμάτων που του παρέχει το άρθρο 47 του Χάρτη, αν ο δικηγόρος όφειλε, είτε κατά τον προ της ένδικης διαδικασίας χρόνο είτε κατά τη διάρκεια αυτής, να συνεργάζεται με τις δημόσιες αρχές, διαβιβάζοντας σε αυτές πληροφορίες που περιήλθαν σε γνώση του κατά τις πραγματοποιηθείσες στο πλαίσιο μιας τέτοιας διαδικασίας νομικές διαβουλεύσεις (πρβλ. απόφαση της 26ης Ιουνίου 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone* κ.λπ., C-305/05, EU:C:2007:383, σκέψεις 31 και 32).
- 61 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι οι απαιτήσεις που απορρέουν από το δικαίωμα σε δίκαιη δίκη συνδέονται, εξ ορισμού, με ένδικη διαδικασία (πρβλ. απόφαση της 26ης Ιουνίου 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone* κ.λπ., C-305/05, EU:C:2007:383, σκέψη 35).
- 62 Πλην όμως διαπιστώνεται ότι τέτοια σύνδεση δεν διαπιστώνεται εν προκειμένω.
- 63 Πράγματι, από τις διατάξεις του άρθρου 8αβ, παράγραφοι 1 και 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 και, ιδίως, από τις προθεσμίες τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις αυτές προκύπτει ότι η υποχρέωση γνωστοποίησης γεννάται σε πρώιμο στάδιο, το αργότερο μόλις η δηλωτέα διασυνοριακή ρύθμιση ολοκληρωθεί και είναι έτοιμη να τεθεί σε εφαρμογή, επομένως εκτός του πλαισίου ένδικης διαδικασίας ή της προετοιμασίας της.
- 64 Όπως επισήμανε, κατ' ουσίαν, ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 41 των προτάσεών του, σε αυτό το πρώιμο στάδιο, ο δικηγόρος-ενδιάμεσος δεν υπερασπίζεται τον πελάτη του στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς και το απλό ενδεχόμενο να ανακύψει, σε μεταγενέστερο στάδιο, ένδικη διαφορά από τις συμβουλές του δικηγόρου ή τη διασυνοριακή ρύθμιση σε σχέση με την οποία παρέσχε τις νομικές συμβουλές του δεν σημαίνει ότι η παρέμβαση του δικηγόρου πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο ή προς το συμφέρον της υπερασπίσεως του πελάτη του.
- 65 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η υποχρέωση γνωστοποίησης η οποία αντικαθιστά, για τον δικηγόρο-ενδιάμεσο που δεσμεύεται από το επαγγελματικό απόρρητο, την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών που προβλέπεται στο άρθρο 8αβ, παράγραφος 1, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 δεν συνεπάγεται επέμβαση στο δικαίωμα σε δίκαιη δίκη, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη.
- 66 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι στο υποβληθέν ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της τροποποιημένης οδηγίας 2011/16 είναι ανίσχυρο υπό το πρίσμα του άρθρου 7 του Χάρτη, στο μέτρο που η εφαρμογή του από τα κράτη μέλη επιβάλλει κατ' αποτέλεσμα στον δικηγόρο ο οποίος ενεργεί ως ενδιάμεσος, υπό την έννοια του άρθρου 3, σημείο 21, της οδηγίας, σε περίπτωση που απαλλάσσεται από την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών, η οποία προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 8αβ της οδηγίας, λόγω του επαγγελματικού απόρρητου από το οποίο δεσμεύεται, να γνωστοποιεί χωρίς

καθυστέρηση σε κάθε άλλον ενδιαμέσο ο οποίος δεν είναι ο πελάτης του τις υποχρεώσεις υποβολής πληροφοριών τις οποίες αυτός ο άλλος ενδιαμέσος υπέχει δυνάμει της παραγράφου 6 του άρθρου 8αβ.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

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

Το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της οδηγίας 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία (ΕΕ) 2018/822 του Συμβουλίου, της 25ης Μαΐου 2018, είναι ανίσχυρο υπό το πρίσμα του άρθρου 7 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στο μέτρο που η εφαρμογή του από τα κράτη μέλη επιβάλλει κατ' αποτέλεσμα στον δικηγόρο ο οποίος ενεργεί ως ενδιαμέσος, υπό την έννοια του άρθρου 3, σημείο 21, της οδηγίας, όπως αυτή τροποποιήθηκε, σε περίπτωση που απαλλάσσεται από την υποχρέωση υποβολής πληροφοριών, η οποία προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 8αβ της οδηγίας, όπως αυτή τροποποιήθηκε, λόγω του επαγγελματικού απορρήτου από το οποίο δεσμεύεται, να γνωστοποιεί χωρίς καθυστέρηση σε κάθε άλλον ενδιαμέσο ο οποίος δεν είναι ο πελάτης του τις υποχρεώσεις υποβολής πληροφοριών τις οποίες αυτός ο άλλος ενδιαμέσος υπέχει δυνάμει της παραγράφου 6 του άρθρου 8αβ.

(υπογραφές)