Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 26ης Σεπτεμβρίου 2024*

«Προδικαστική παραπομπή – Διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας – Οδηγία 2011/16/ΕΕ – Ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος – Διαταγή προς δικηγόρο να παράσχει πληροφορίες – Δικηγορικό απόρρητο – Άρθρο 7 και άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης»

Στην υπόθεση C-432/23,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Cour administrative (διοικητικό εφετείο, Λουξεμβούργο) με απόφαση της 11ης Ιουλίου 2023, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Ιουλίου 2023, στο πλαίσιο της δίκης

F SCS,

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

κατά

Administration des contributions directes,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

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

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– ο Ordre des avocats du barreau de Luxembourg, εκπροσωπούμενος από τους P. Mellina και A. Steichen, avocats,

– η Λουξεμβουργιανή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους A. Germeaux και T. Schell,

– η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Möller, J. Heitz και M. Hellmann,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

– η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Aguilera Ruiz,

– η Αυστριακή Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον A. Posch και την J. Schmoll,

– το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εκπροσωπούμενο από τις K. Παυλάκη, S. Santoro και A. Sikora-Kalėda,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους A. Ferrand και W. Roels,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 30ής Μαΐου 2024,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά, αφενός, την ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφοι 1 και 4, και του άρθρου 18, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ (ΕΕ 2011, L 64, σ. 1), καθώς και του άρθρου 7 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης) και, αφετέρου, το κύρος της οδηγίας 2011/16 υπό το πρίσμα του άρθρου 7 και του άρθρου 52, παράγραφος 1, του Χάρτη.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της F SCS, δικηγορικής εταιρίας συσταθείσας ως ετερόρρυθμης εταιρίας στο Λουξεμβούργο, και του Ordre des avocats du barreau de Luxembourg (δικηγορικού συλλόγου Λουξεμβούργου, στο εξής: OABL), αφενός, και της administration des contributions directes (υπηρεσίας άμεσης φορολογίας, Λουξεμβούργο), αφετέρου, σχετικά με διαταγή διά της οποίας η εν λόγω υπηρεσία ζήτησε από την F την παροχή πληροφοριών και εγγράφων, καθώς και σχετικά με πρόστιμο το οποίο επιβλήθηκε στην F λόγω μη συμμόρφωσής της προς την εν λόγω διαταγή.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 2011/16

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

4 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

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

5 Το άρθρο 3 της οδηγίας, το οποίο επιγράφεται «Ορισμοί», προβλέπει τα εξής:

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

[…]

8) “ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος”: η ανταλλαγή πληροφοριών βάσει αιτήματος το οποίο απευθύνει το αιτούν κράτος-μέλος προς το λαμβάνον κράτος-μέλος, για μια συγκεκριμένη υπόθεση·

[…]».

6 Το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16, το οποίο είναι η πρώτη διάταξη του τμήματος I, με τίτλο «Ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος», του κεφαλαίου II της οδηγίας αυτής, έχει ως εξής:

«Κατόπιν αιτήματος της αιτούσας αρχής, η λαμβάνουσα αρχή κοινοποιεί στην αιτούσα αρχή οιαδήποτε πληροφορία που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 που διαθέτει ή που περιέρχεται σε αυτήν ως αποτέλεσμα διοικητικών ερευνών.»

7 Κατά το άρθρο 6 της οδηγίας, το οποίο επιγράφεται «Διοικητικές έρευνες»:

«1. Η λαμβάνουσα αρχή μεριμνά για τη διεξαγωγή των τυχόν διοικητικών ερευνών οι οποίες απαιτούνται για τη συγκέντρωση των πληροφοριών που αναφέρονται στο άρθρο 5.

[…]

3. Προκειμένου να συγκεντρώσει τις αιτούμενες πληροφορίες ή να διεξαγάγει την αιτούμενη διοικητική έρευνα, η αρχή-αποδέκτης ακολουθεί τις ίδιες διαδικασίες όπως όταν ενεργεί με δική της πρωτοβουλία ή κατόπιν αιτήματος άλλης αρχής η οποία έχει την έδρα της στο οικείο κράτος-μέλος.

[…]»

8 Το άρθρο 17, το οποίο επιγράφεται «Όρια» και περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο IV της οδηγίας, με τίτλο «Όροι οι οποίοι διέπουν τη διοικητική συνεργασία», ορίζει τα εξής:

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

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

[…]

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

[…]»

9 Το άρθρο 18, το οποίο επιγράφεται «Υποχρεώσεις» και περιλαμβάνεται στο ίδιο κεφάλαιο IV της οδηγίας 2011/16, προβλέπει τα εξής:

«1. Εάν ζητούνται πληροφορίες από ένα κράτος-μέλος σύμφωνα με την παρούσα οδηγία, το κράτος μέλος-αποδέκτης εφαρμόζει τα μέτρα τα οποία διαθέτει για τη συγκέντρωση πληροφοριών, προκειμένου να λάβει τις ζητούμενες πληροφορίες, ακόμη και αν αυτό το κράτος-μέλος δεν χρειάζεται τις πληροφορίες αυτές για δικούς του φορολογικούς σκοπούς. Η υποχρέωση αυτή ισχύει με την επιφύλαξη των παραγράφων 2 […] και 4 του άρθρου 17, η επίκληση των οποίων δεν μπορεί, σε καμία περίπτωση, να θεωρηθεί ότι επιτρέπει σε ένα κράτος-μέλος να αρνηθεί την παροχή πληροφοριών αποκλειστικά και μόνον επειδή το εν λόγω κράτος-μέλος δεν έχει εγχώριο συμφέρον στις πληροφορίες αυτές.

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

[…]»

Η οδηγία 2018/822

10 Η οδηγία 2011/16 τροποποιήθηκε επανειλημμένως, ιδίως δε με την 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 (ΕΕ 2018, L 139, σ. 1), η οποία κατέστησε υποχρεωτική την υποβολή στις αρμόδιες αρχές πληροφοριών σχετικά με διασυνοριακές φορολογικές ρυθμίσεις δυνητικά επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού.

11 Το άρθρο 8αβ της οδηγίας 2011/16, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την οδηγία 2018/822, το οποίο επιγράφεται «Πεδίο εφαρμογής και προϋποθέσεις υποχρεωτικής αυτόματης ανταλλαγής πληροφοριών για δηλωτέες διασυνοριακές ρυθμίσεις», ορίζει στις παραγράφους 1 και 5 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 […]

[…]

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.»

Το λουξεμβουργιανό δίκαιο

Ο νόμος της 29ης Μαρτίου 2013

12 Το άρθρο 6 του loi du 29 mars 2013 portant transposition de la directive 2011/16 et portant 1) modification de la loi générale des impôts, 2) abrogation de la loi modifiée du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs [νόμου της 29ης Μαρτίου 2013 περί μεταφοράς της οδηγίας 2011/16 στην εσωτερική έννομη τάξη και περί 1) τροποποιήσεως του γενικού φορολογικού νόμου, 2) καταργήσεως του τροποποιημένου νόμου της 15ης Μαρτίου 1979 περί διεθνούς διοικητικής συνδρομής στον τομέα της άμεσης φορολογίας] (*Mémorial* A 2013, σ. 756, στο εξής: νόμος της 29ης Μαρτίου 2013) ορίζει τα εξής:

«Κατόπιν αιτήματος της αιτούσας αρχής, η λαμβάνουσα αρχή του Λουξεμβούργου κοινοποιεί στην αιτούσα αρχή τις πληροφορίες που, κατά πάσα πιθανότητα, έχουν σημασία για τη διοίκηση και την επιβολή της εθνικής νομοθεσίας του αιτούντος κράτους μέλους σχετικά με τους διαλαμβανόμενους στο άρθρο 1 φόρους, τις οποίες είτε έχει στη διάθεσή της είτε αποκτά μετά από διοικητική έρευνα.»

13 Το άρθρο 7, παράγραφοι 1 και 3, του νόμου της 29ης Μαρτίου 2013 έχει ως εξής:

«(1) Η λαμβάνουσα αρχή του Λουξεμβούργου μεριμνά για τη διεξαγωγή των τυχόν διοικητικών ερευνών οι οποίες απαιτούνται για τη συγκέντρωση των πληροφοριών που αναφέρονται στο άρθρο 6.

[…]

(3) Προκειμένου να συγκεντρώσει τις αιτούμενες πληροφορίες ή να διεξαγάγει την αιτούμενη διοικητική έρευνα, η λουξεμβουργιανή αρχή-αποδέκτης ακολουθεί τις ίδιες διαδικασίες όπως όταν ενεργεί με δική της πρωτοβουλία ή κατόπιν αιτήματος άλλης αρχής η οποία έχει την έδρα της στο Λουξεμβούργο.»

14 Το άρθρο 18, παράγραφοι 2 και 4, του νόμου αυτού προβλέπει τα εξής:

«(2) Η λαμβάνουσα αρχή του Λουξεμβούργου δεν έχει υποχρέωση διεξαγωγής ερευνών ή κοινοποίησης πληροφοριών, εάν η διεξαγωγή των ερευνών αυτών ή η συγκέντρωση των ζητούμενων πληροφοριών για δικούς της σκοπούς αντίκειται στη νομοθεσία του Λουξεμβούργου.

[…]

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

Ο νόμος της 25ης Νοεμβρίου 2014

15 Ο loi du 25 novembre 2014 prévoyant la procédure applicable à l'échange de renseignements sur demande en matière fiscale et modifiant la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande [νόμος της 25ης Νοεμβρίου 2014 περί της εφαρμοστέας διαδικασίας στην ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας κατόπιν υποβολής σχετικού αιτήματος και περί της τροποποιήσεως του νόμου της 31ης Μαρτίου 2010 περί εγκρίσεως των φορολογικών συμβάσεων και περί της εφαρμοστέας διαδικασίας στον τομέα της ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν υποβολής σχετικού αιτήματος] (*Mémorial* A 2014, σ. 4170), όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο της 1ης Μαρτίου 2019 (*Mémorial* A 2019, αριθ. 112, στο εξής: νόμος της 25ης Νοεμβρίου 2014), μετέφερε την οδηγία 2011/16 στο λουξεμβουργιανό δίκαιο όσον αφορά τις διαδικαστικές πτυχές της.

16 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του νόμου αυτού ορίζει τα εξής:

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

[…]

4. του [νόμου της 29ης Μαρτίου 2013]·

[…]».

17 Το άρθρο 2, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014 προβλέπει τα εξής:

«(1) Οι φορολογικές αρχές μπορούν να ζητούν πάσης φύσεως πληροφορίες που απαιτούνται για την εφαρμογή της προβλεπόμενης κατά τις συμβάσεις και τη νομοθεσία ανταλλαγής πληροφοριών από τον κάτοχο τέτοιων πληροφοριών.

(2) Ο κάτοχος των πληροφοριών υποχρεούται να παράσχει τις ζητούμενες πληροφορίες στο σύνολό τους, με ακρίβεια και χωρίς αλλοιώσεις, εντός προθεσμίας ενός μηνός από την κοινοποίηση της διαταγής παροχής των πληροφοριών που ζητήθηκαν. Η υποχρέωση αυτή περιλαμβάνει τη διαβίβαση των εγγράφων στα οποία στηρίζονται οι πληροφορίες, χωρίς αλλοίωσή τους.»

18 Το άρθρο 3, παράγραφοι 3 και 5, του νόμου αυτού έχει ως εξής:

«(3) Αν η αρμόδια φορολογική αρχή δεν διαθέτει τις πληροφορίες που έχουν ζητηθεί, ο διευθυντής της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή ο εξουσιοδοτημένος από αυτόν υπάλληλος ενημερώνει με συστημένη επιστολή τον κάτοχο των πληροφοριών σχετικά με τη διαταγή παροχής των πληροφοριών που ζητήθηκαν.

[…]

(5) Πέραν της προβλεπόμενης στην παράγραφο 3 διαδικασίας εκδόσεως διαταγής, η αρμόδια φορολογική αρχή διαθέτει τις ίδιες εξουσίες έρευνας με εκείνες που διαθέτει στο πλαίσιο των φορολογικών διαδικασιών για την επιβολή ή τον έλεγχο των φόρων, δικαιωμάτων και τελών, με όλες τις προβλεπόμενες σε αυτές εγγυήσεις.»

Ο ΑΟ

19 Το άρθρο 171 του γενικού φορολογικού νόμου της 22ας Μαΐου 1931, ο οποίος καλείται «Abgabenordnung» (*Mémorial* A 1931, αριθ. 900), όπως έχει τροποποιηθεί (στο εξής: ΑΟ), ορίζει στην παράγραφο 2 τα εξής:

«[Ο υποκείμενος στον φόρο] οφείλει, εφόσον του ζητηθεί, να προσκομίσει προς εξέταση και έλεγχο τις εμπορικές σημειώσεις, τα εμπορικά βιβλία και μητρώα καθώς και τα έγγραφα που είναι κρίσιμα για τον προσδιορισμό του φόρου (άρθρο 207).»

20 Το άρθρο 175, παράγραφοι 1 και 2, του ΑΟ προβλέπει τα εξής:

«(1) Κάθε πρόσωπο που δεν υπόκειται στον φόρο, πλην των προσώπων που ορίζονται ως πλησιέστεροι συγγενείς […], πρέπει επίσης να παρέχει, στην αρχή φορολογικού ελέγχου, πληροφορίες σχετικά με τα κρίσιμα για την άσκηση του φορολογικού ελέγχου πραγματικά περιστατικά ή στο πλαίσιο διαδικασίας φορολογικής έρευνας για τη βεβαίωση φορολογικών οφειλών. […]

(2) Οι πληροφορίες πρέπει να ζητούνται και να παρέχονται γραπτώς, εφόσον αυτό είναι εφικτό και δεν απαιτούνται παρεκκλίσεις για ειδικούς λόγους· ωστόσο, η υπηρεσία φορολογικού ελέγχου μπορεί να διατάξει την εμφάνιση του προσώπου που υποχρεούται να παράσχει τις πληροφορίες.»

21 Το άρθρο 177 του ΑΟ έχει ως εξής:

«(1) [...] μπορούν […] να αρνηθούν την παροχή πληροφοριών:

1. [οι] συνήγοροι και δικηγόροι στο πλαίσιο της άσκησης των καθηκόντων τους σε ποινικές υποθέσεις,

[…]

3. [οι] δικηγόροι, όσον αφορά τις πληροφορίες που τους εμπιστεύονται κατά την άσκηση του επαγγέλματός τους,

4. [οι] βοηθοί ή συνεργάτες των μνημονευόμενων στα σημεία 1 έως 3 προσώπων, για τα γεγονότα που έχουν πληροφορηθεί υπό αυτή την ιδιότητα.

(2) Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για τα μνημονευόμενα στις παραγράφους 3 και 4 πρόσωπα, όσον αφορά γεγονότα τα οποία περιήλθαν σε γνώση τους κατά την παροχή υπηρεσιών υπό την ιδιότητά τους ως συμβούλων ή εκπροσώπων σε φορολογικά θέματα, εκτός εάν πρόκειται για ερωτήσεις των οποίων η καταφατική ή αρνητική απάντηση θα εξέθετε τους εντολείς τους σε κίνδυνο ποινικής δίωξης.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

22 Κατόπιν αιτήματος παροχής πληροφοριών που υπέβαλαν οι ισπανικές φορολογικές αρχές βάσει της οδηγίας 2011/16, η υπηρεσία άμεσης φορολογίας εξέδωσε στις 28 Ιουνίου 2022 διαταγή σε βάρος της F, με την οποία ζητούσε όλα τα διαθέσιμα έγγραφα και πληροφορίες σχετικά με τις υπηρεσίες που είχε παράσχει η F στην K, εταιρία ισπανικού δικαίου, στο πλαίσιο της εξαγοράς επιχείρησης ισπανικού δικαίου και απόκτησης πλειοψηφικής συμμετοχής σε άλλη εταιρία επίσης ισπανικού δικαίου.

23 Η διαταγή αυτή είχε ως εξής:

«[…]

Ζητούμε την παροχή των ακόλουθων πληροφοριών και εγγράφων για την περίοδο από 1 Ιανουαρίου 2016 έως 31 Δεκεμβρίου 2019, το αργότερο έως τις 3 Αυγούστου 2022.

– […] να παράσχετε […] όλα τα διαθέσιμα έγραφα (επιστολή ανάθεσης εντολής, συμβάσεις με τον πελάτη, αναφορές, υπομνήματα, επικοινωνίες, τιμολόγια κ.λπ.) που σχετίζονται με τις υπηρεσίες που παρέσχε η εταιρία σας (F) στην ισπανική εταιρία (K) στο πλαίσιο:

  ο της εξαγοράς του 80 % των μετοχών της (N) από τον επενδυτικό όμιλο (O) το 2015 (αριθ. τιμολογίου […] της 04/03/2016)·

  ο της εξαγοράς άλλης ισπανικής εταιρίας από τον όμιλο το 2018 (αριθ. τιμολογίου […] της 13/12/2018)·

– […] λεπτομερή περιγραφή της διεξαγωγής των ανωτέρω συναλλαγών, από την ανάληψη της εντολής εκ μέρους της εταιρίας (F) για παροχή υπηρεσιών έως την εκπλήρωση των σχετικών υπηρεσιών, καθώς και επεξήγηση σχετικά με τη συμμετοχή της σε αυτές τις διαδικασίες και τον προσδιορισμό των συνομιλητών της (πωλητές, αγοραστές και τρίτα μέρη) και τα τιμολόγια·

– […] αντίγραφα όλων των σχετικών εγγράφων που αφορούν τις προηγούμενες περιπτώσεις.

Θα θέλαμε να επιστήσουμε την προσοχή σας στο γεγονός ότι, σύμφωνα με το άρθρο 2 [, παράγραφος 2,] του [νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014] […], ο κάτοχος των πληροφοριών υποχρεούται να παράσχει τις ζητούμενες πληροφορίες καθώς και τα έγγραφα στα οποία βασίζονται οι πληροφορίες αυτές στο σύνολό τους, με ακρίβεια και χωρίς αλλοιώσεις.

[…]»

24 Με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της 8ης Ιουλίου 2022, η F απάντησε ότι είχε ενεργήσει ως νομικός σύμβουλος του ομίλου στον οποίο ανήκει η K και ότι, ως εκ τούτου και λόγω της υποχρέωσης σεβασμού του επαγγελματικού απορρήτου που υπέχει, αδυνατεί να γνωστοποιήσει πληροφορίες που αφορούν τον πελάτη της.

25 Με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της 11ης Ιουλίου 2022, η υπηρεσία άμεσης φορολογίας, παραπέμποντας στο άρθρο 2, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014, κάλεσε την F να συμμορφωθεί προς τη διαταγή παροχής πληροφοριών της 28ης Ιουνίου 2022.

26 Με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της 8ης Αυγούστου 2022, η F απάντησε ότι δεν διέθετε πληροφορίες μη καλυπτόμενες από το επαγγελματικό απόρρητο του άρθρου 177, παράγραφος 1, του ΑΟ, διευκρινίζοντας ότι η εντολή της στο πλαίσιο της υποθέσεως που περιγράφεται στην εν λόγω διαταγή παροχής πληροφοριών δεν ήταν φορολογικής φύσεως, αλλά αφορούσε μόνον το εταιρικό δίκαιο.

27 Με απόφαση της 19ης Αυγούστου 2022, η εν λόγω υπηρεσία ζήτησε εκ νέου από την F, επ' απειλή προστίμου, να παράσχει τις πληροφορίες και τα έγγραφα που της ζητήθηκαν, υπενθυμίζοντας ότι η γνωστοποίησή τους στο σύνολό τους, με ακρίβεια και χωρίς αλλοιώσεις, ήταν επιβεβλημένη δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 2, του νόμου της 25ης Νοεμβρίου 2014.

28 Με απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2022, η ίδια υπηρεσία επέβαλε στην F φορολογικό πρόστιμο λόγω μη συμμορφώσεώς της προς τη διαταγή παροχής πληροφοριών της 19ης Αυγούστου 2022.

29 Στις 18 Οκτωβρίου 2022 η F άσκησε, ενώπιον του Tribunal administratif (διοικητικού πρωτοδικείου, Λουξεμβούργο), προσφυγή με αίτημα τη μεταρρύθμιση της αποφάσεως της 16ης Σεπτεμβρίου 2022, καθώς και, στις 25 Νοεμβρίου 2022, προσφυγή ακυρώσεως της διαταγής παροχής πληροφοριών της 19ης Αυγούστου 2022 (στο εξής: επίδικη διαταγή). Ο OABL ζήτησε να παρέμβει υπέρ της F στο πλαίσιο της δεύτερης αυτής προσφυγής.

30 Με απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 2023, το ως άνω δικαστήριο απέρριψε την προσφυγή ακυρώσεως και, συνακόλουθα, την παρέμβαση που είχε ασκήσει ο OABL ως απαράδεκτες ratione temporis.

31 Η F και ο OABL άσκησαν έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Cour administrative (διοικητικού εφετείου, Λουξεμβούργο), το οποίο είναι το αιτούν δικαστήριο.

32 Με απόφαση της 4ης Μαΐου 2023, το δευτεροβάθμιο δικαστήριο έκρινε ότι η προσφυγή ακυρώσεως που είχε ασκήσει η F κατά της επίδικης διαταγής και η παρέμβαση του OABL ήταν παραδεκτές και αποφάσισε να εκδικάσει την υπόθεση.

33 Επί της ουσίας, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η προσφεύγουσα και νυν εκκαλούσα και ο παρεμβαίνων ενώπιόν του στηρίζουν τα επιχειρήματά τους σχετικά με την έλλειψη νομιμότητας της επίδικης διαταγής στο άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 4, της οδηγίας 2011/16 και στο άρθρο 18, παράγραφοι 2 και 4, του νόμου της 29ης Μαρτίου 2013, με τον οποίο μεταφέρθηκε η οδηγία αυτή στο λουξεμβουργιανό δίκαιο, και επικαλούνται, στο πλαίσιο αυτό, την απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Orde van Vlaamse Balies κ.λπ. (C-694/20, στο εξής: απόφαση Orde van Vlaamse Balies κ.λπ., EU:C:2022:963), καθώς και τις διατάξεις του Χάρτη, ιδίως δε το άρθρο 7 αυτού.

34 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, προκειμένου να αποφανθεί επί των εν λόγω επιχειρημάτων και να επιλύσει τη διαφορά της οποίας έχει επιληφθεί, είναι αναγκαίες κάποιες διευκρινίσεις του Δικαστηρίου που θα του παράσχουν τη δυνατότητα να εκτιμήσει κατά πόσον η επίδικη διαταγή συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης, και τούτο ανεξαρτήτως του αν, εν προκειμένω, η F θα μπορούσε, ενδεχομένως, να απαλλαγεί επίσης από την υποχρέωση παροχής των ζητούμενων πληροφοριών και εγγράφων ή ορισμένων εξ αυτών δυνάμει του άρθρου 177 του ΑΟ, στο μέτρο που οι συμβουλές που παρέσχε δεν αφορούσαν «φορολογικά θέματα» κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού.

35 Συγκεκριμένα, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει, κατ' αρχάς, ότι το Δικαστήριο έκρινε στην απόφαση Orde van Vlaamse Balies κ.λπ. ότι η υποχρέωση την οποία επιβάλλει το άρθρο 8αβ της οδηγίας 2011/16, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2018/822, στον δικηγόρο που καταρτίζει, διαθέτει στην αγορά, οργανώνει ή διαχειρίζεται την εφαρμογή μιας διασυνοριακής ρύθμισης να αποκαλύψει σε τρίτο την ταυτότητά του, την εκτίμησή του για το περιεχόμενο της διασυνοριακής ρύθμισης και το γεγονός ότι του ζητήθηκε η γνώμη του, καθώς και η αποκάλυψη των πληροφοριών αυτών στη φορολογική αρχή συνεπάγονται επέμβαση στο δικαίωμα σεβασμού της επικοινωνίας μεταξύ του δικηγόρου και του πελάτη του, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη. Εν προκειμένω δε, η επίδικη διαταγή επιβάλλει στην F την υποχρέωση να παράσχει στην υπηρεσία άμεσης φορολογίας το σύνολο των εγγράφων που αφορούν τις σχέσεις της με τον πελάτη της οι οποίες συνδέονται με τη δημιουργία ορισμένων εταιρικών επενδυτικών δομών. Φαίνεται, συνεπώς, εύλογη η συναγωγή εκ των προεκτεθέντων του συμπεράσματος ότι και η επίδικη διαταγή συνεπάγεται επέμβαση στο εν λόγω δικαίωμα. Εντούτοις, λαμβανομένης υπόψη της υφιστάμενης διαφοράς μεταξύ των επίμαχων, αφενός, στην υπόθεση επί της εκδόθηκε η απόφαση Orde van Vlaamse Balies κ.λπ. και, αφετέρου, στην υπό κρίση υπόθεση συστημάτων ανταλλαγής πληροφοριών και των αντίστοιχων πράξεων, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η ανάλυση αυτή πρέπει να επιβεβαιωθεί.

36 Στη συνέχεια, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί, σε περίπτωση που τυγχάνει εφαρμογής στην υπό κρίση υπόθεση η παρεχόμενη από το άρθρο 7 του Χάρτη προστασία και διαπιστωθεί ότι υφίσταται επέμβαση, ότι το Δικαστήριο υπενθύμισε, στη σκέψη 34 της αποφάσεως Orde van Vlaamse Balies κ.λπ., 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 και ότι ο Χάρτης, όπως προκύπτει από το άρθρο 52, παράγραφος 1, αυτού, επιδέχεται περιορισμούς στην άσκηση των εν λόγω δικαιωμάτων, υπό την προϋπόθεση ιδίως ότι οι περιορισμοί αυτοί προβλέπονται από τον νόμο. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει, εντούτοις, ότι η οδηγία 2011/16, πέραν του άρθρου 17, παράγραφος 4, δεν περιέχει, όσον αφορά την ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, καμία διάταξη που να προβλέπει ειδικό καθεστώς με συγκεκριμένους περιορισμούς στην υποχρέωση του δικηγόρου να παρέχει πληροφορίες ως τρίτος κάτοχος των πληροφοριών αυτών. Κατά συνέπεια, ελλείψει διατάξεων που να προβλέπουν ένα τέτοιο ειδικό καθεστώς, τίθεται το ερώτημα κατά πόσον η οδηγία 2011/16 συνάδει με το άρθρο 7 και το άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη.

37 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά, εξάλλου, ότι, αν το Δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η οδηγία 2011/16 συνάδει με τον Χάρτη υπό το πρίσμα που εκτίθεται στην προηγούμενη σκέψη, τίθεται το ερώτημα αν η έκταση του καθήκοντος συνεργασίας που υπέχουν οι δικηγόροι στο πλαίσιο της διεπόμενης από την οδηγία αυτή ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, λαμβανομένων υπόψη των συνεπειών του επαγγελματικού απορρήτου στο οποίο υπόκεινται, μπορεί να καθορίζεται από τις διατάξεις του δικαίου κάθε κράτους μέλους, σύμφωνα με την παραπομπή του άρθρου 18, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας. Διευκρινίζει δε ότι, στην περίπτωση αυτή, θα έπρεπε να εφαρμοστεί, εν προκειμένω, το άρθρο 177 του ΑΟ ως εθνική διάταξη που διέπει αυτό το καθήκον συνεργασίας των δικηγόρων ως τρίτων.

38 Επ' αυτού, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί επίσης ότι, στη σκέψη 39 της αποφάσεως Orde van Vlaamse Balies κ.λπ., το Δικαστήριο επισήμανε ότι, προκειμένου να διασφαλιστεί ο σεβασμός του βασικού περιεχομένου του απορρήτου της επικοινωνίας μεταξύ δικηγόρου και του πελάτη του, επιτρέπεται σε περιορισμένη μόνον έκταση η άρση του απορρήτου. Εν προκειμένω, η επίδικη διαταγή επιβάλλει στην F την υποχρέωση να παράσχει το σύνολο των εγγράφων που αφορούν τις σχέσεις της με τον πελάτη της, οι οποίες συνδέονται με τη δημιουργία ορισμένων εταιρικών επενδυτικών δομών. Υπό τις συνθήκες αυτές, δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο η

διαταγή αυτή να αφορά το βασικό περιεχόμενο του δικαιώματος σεβασμού της επικοινωνίας μεταξύ δικηγόρου και του πελάτη του. Δεδομένου, όμως, ότι η εν λόγω διαταγή είναι σύμφωνη με το άρθρο 177 του ΑΟ, τίθεται επίσης το ερώτημα αν τόσο η εν λόγω εθνική διάταξη όσο και η επίδικη διαταγή συνάδουν με το άρθρο 7 του Χάρτη.

39 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, σε περίπτωση που η επίδικη διαταγή δεν συνάδει με το άρθρο 7 του Χάρτη, το συμπέρασμα αυτό δεν συνεπάγεται, εντούτοις, αυτομάτως την ακύρωσή της στο σύνολό της, δεδομένου ότι συνιστά απόφαση διαιρετή επί τη βάσει των επιμέρους ζητούμενων πληροφοριών. Το λουξεμβουργιανό δικαστήριο θα μπορούσε, επομένως, να κρίνει ότι ο δικηγόρος παραμένει υπόχρεος να παράσχει τις πληροφορίες που δεν θεωρούνται ότι θίγουν το βασικό περιεχόμενο του δικαιώματος σεβασμού της επικοινωνίας του με τον πελάτη του.

40 Κατά συνέπεια, η εξέταση του αιτούντος δικαστηρίου δεν πρέπει να περιοριστεί μόνο στη διαπίστωση ενδεχόμενης επεμβάσεως στο βασικό περιεχόμενο του απορρήτου της επικοινωνίας μεταξύ δικηγόρου και του πελάτη του, αλλά πρέπει να εξεταστεί επίσης αν τυχόν άλλες εκτιμήσεις που διατύπωσε το Δικαστήριο στην απόφαση Orde van Vlaamse Balies κ.λπ., ιδίως όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, δύνανται, ενδεχομένως, να περιορίσουν τις πληροφορίες που μπορούν να απαιτηθούν νομίμως από δικηγόρο στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος στηριζόμενου στην οδηγία 2011/16.

41 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Cour administrative (διοικητικό εφετείο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Εμπίπτει στο πεδίο της παρεχόμενης από το άρθρο 7 του [Χάρτη] αυξημένης προστασίας της επικοινωνίας μεταξύ των δικηγόρων και των πελατών τους η παροχή νομικών συμβουλών από δικηγόρο στον τομέα του εταιρικού δικαίου – εν προκειμένω με σκοπό τη δημιουργία εταιρικής επενδυτικής δομής;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, συνιστά επέμβαση στο δικαίωμα σεβασμού της επικοινωνίας μεταξύ των δικηγόρων και των πελατών τους, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη, η απόφαση της αρμόδιας αρχής κράτους μέλους-αποδέκτη, που εκδόθηκε ως απάντηση σε αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών άλλου κράτους μέλους βάσει της οδηγίας 2011/16, η οποία διατάσσει δικηγόρο να παράσχει σχεδόν όλα τα διαθέσιμα έγγραφα που αφορούν τη σχέση του με τον πελάτη του, λεπτομερή περιγραφή των συναλλαγών στο πλαίσιο των οποίων παρείχε τις συμβουλές του, επεξήγηση της συμμετοχής του σε αυτές τις διαδικασίες και προσδιορισμό των συνομιλητών του;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο δεύτερο ερώτημα, συνάδει με τα άρθρα 7 και 52, παράγραφος 1, του Χάρτη η οδηγία 2011/16, δεδομένου ότι αυτή δεν περιλαμβάνει, πέραν του άρθρου 17, παράγραφος 4, καμία διάταξη η οποία να επιτρέπει ρητώς την επέμβαση στο απόρρητο της επικοινωνίας μεταξύ των δικηγόρων και των πελατών τους στο πλαίσιο του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος και η οποία να καθορίζει αφ' εαυτής την έκταση του περιορισμού της άσκησης του σχετικού δικαιώματος;

4) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο τρίτο ερώτημα, μπορεί να ρυθμιστεί από τις διατάξεις του εσωτερικού δικαίου κάθε κράτους μέλους, οι οποίες διέπουν το καθήκον συνεργασίας των δικηγόρων, ως τρίτων, κατά τη φορολογική έρευνα στο πλαίσιο της εφαρμογής της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας, σύμφωνα με την παραπομπή του

άρθρου 18, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16, το καθεστώς της υποχρέωσης συνεργασίας των δικηγόρων (ή των δικηγορικών γραφείων) ως τρίτων κατόχων πληροφοριών στο πλαίσιο της εφαρμογής του μηχανισμού ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, όπως θεσπίστηκε με την οδηγία 2011/16, και ιδίως να ρυθμιστούν οι ειδικοί περιορισμοί που αποβλέπουν στο να λαμβάνεται υπόψη ο αντίκτυπος του επαγγελματικού απορρήτου;

5) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο τέταρτο ερώτημα, πρέπει –προκειμένου να είναι σύμφωνη με το άρθρο 7 του Χάρτη– μια εθνική νομική διάταξη που καθορίζει τους κανόνες που διέπουν το καθήκον συνεργασίας των δικηγόρων ως τρίτων κατόχων πληροφοριών, όπως η επίμαχη διάταξη στην υπό κρίση υπόθεση, να περιλαμβάνει ειδικές διατάξεις οι οποίες:

– διασφαλίζουν τον σεβασμό του βασικού περιεχομένου του απορρήτου της επικοινωνίας μεταξύ του δικηγόρου και του πελάτη του και

– θεσπίζουν ειδικούς όρους ώστε να διασφαλίζεται ότι η υποχρέωση συνεργασίας των δικηγόρων περιορίζεται στο πρόσφορο και αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού της οδηγίας 2011/16 μέτρο;

6) Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πέμπτο ερώτημα, πρέπει οι ειδικές προϋποθέσεις, με στόχο τη διασφάλιση ότι η συνεργασία των δικηγόρων κατά τη φορολογική έρευνα περιορίζεται στο πρόσφορο και αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού της οδηγίας 2011/16 μέτρο, να περιλαμβάνουν, για την αρμόδια αρχή του κράτους μέλους-αποδέκτη, την υποχρέωση:

– διενέργειας ενισχυμένου ελέγχου ως προς το εάν το αιτούν κράτος μέλος έχει πράγματι εξαντλήσει προηγουμένως τις συνήθεις πηγές πληροφοριών τις οποίες θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει για τη συγκέντρωση των ζητούμενων πληροφοριών χωρίς να υπάρχει κίνδυνος διακύβευσης της επίτευξης του στόχου του σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16, και/ή

– προηγούμενης άκαρπης επικοινωνίας με άλλους δυνητικούς κατόχους πληροφοριών ώστε να απομένει, ως έσχατη λύση, η επικοινωνία με δικηγόρο υπό την ιδιότητά του ως δυνητικού κατόχου πληροφοριών και/ή

– στάθμισης, σε κάθε μεμονωμένη περίπτωση, μεταξύ, αφενός, του σκοπού γενικού συμφέροντος και, αφετέρου, των επίμαχων δικαιωμάτων, κατά τρόπο ώστε να μην μπορεί να εκδοθεί έγκυρα διαταγή παροχής πληροφοριών κατά δικηγόρου, παρά μόνον εφόσον πληρούνται πρόσθετες προϋποθέσεις, όπως η απαίτηση οι οικονομικές συνέπειες του εν εξελίξει ελέγχου στο αιτούν κράτος μέλος να έχουν αποκτήσει ή να ενδέχεται να αποκτήσουν ορισμένες διαστάσεις ή να ενδέχεται να εμπίπτουν στο ποινικό δίκαιο;»

Επί της αρμοδιότητας του Δικαστηρίου

42 Η Αυστριακή Κυβέρνηση εξέφρασε αμφιβολίες ως προς την αρμοδιότητα του Δικαστηρίου, υποστηρίζοντας, κατ’ ουσίαν, ότι, καθόσον η οδηγία 2011/16 δεν καθορίζει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να διεξαχθούν νομίμως έρευνες ή επικοινωνίες και, ιδίως, τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες οι πολίτες μπορούν να αρνηθούν την παροχή πληροφοριών επικαλούμενοι

επαγγελματικό απόρρητο, τα ζητήματα αυτά εξαρτώνται αποκλειστικώς από το εθνικό δίκαιο, με αποτέλεσμα η διαφορά της κύριας δίκης να μην εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας, ούτε, επομένως, στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης.

43 Υπενθυμίζεται ότι η οδηγία 2011/16 οργανώνει την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ κρατών μελών κατόπιν αιτήματος και, στο πλαίσιο αυτό, ορίζει στο άρθρο 18, παράγραφος 1, ότι το κράτος μέλος-αποδέκτης εφαρμόζει τα μέτρα τα οποία διαθέτει για τη συγκέντρωση πληροφοριών προκειμένου να λάβει τις πληροφορίες που ζητούνται από το αιτούν κράτος μέλος. Όταν, επομένως, κατόπιν αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών δυνάμει του τμήματος Ι του κεφαλαίου ΙΙ της οδηγίας 2011/16, το κράτος μέλος-αποδέκτης του αιτήματος διεξάγει έρευνα σύμφωνα με τις εθνικές διαδικασίες του και εκδίδει διαταγή παροχής πληροφοριών σε βάρος του κατόχου τους, εφαρμόζει την οδηγία αυτή και, ως εκ τούτου, το δίκαιο της Ένωσης.

44 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι μια τέτοια εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, συνεπαγόμενη, όπως προκύπτει από το άρθρο 51, παράγραφος 1, του Χάρτη, τη δυνατότητα εφαρμογής του Χάρτη, αποτελεί η θέσπιση από κράτος μέλος νομοθετικής ρυθμίσεως η οποία διευκρινίζει τις λεπτομέρειες της διαδικασίας ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν σχετικού αιτήματος την οποία καθιερώνει η οδηγία 2011/16, μεταξύ άλλων προβλέποντας τη δυνατότητα της αρμόδιας αρχής να υποχρεώσει, με απόφασή της, το πρόσωπο που κατέχει ορισμένες πληροφορίες να τις παράσχει σε αυτήν [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, σκέψεις 45 και 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

45 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να εξετάσει αν και σε ποιο βαθμό οι διατάξεις του Χάρτη αντιτίθενται στην εκ μέρους κράτους μέλους εφαρμογή εθνικών διατάξεων όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, στο πλαίσιο και για την εκτέλεση αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών δυνάμει του τμήματος Ι του κεφαλαίου ΙΙ της οδηγίας 2011/16.

Επί των δύο πρώτων προδικαστικών ερωτημάτων

46 Με τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 7 του Χάρτη έχει την έννοια ότι η παροχή νομικών συμβουλών από δικηγόρο στον τομέα του εταιρικού δικαίου εμπίπτει στο πεδίο της αυξημένης προστασίας της επικοινωνίας μεταξύ δικηγόρου και του πελάτη του, την οποία εγγυάται το άρθρο αυτό, με αποτέλεσμα η διαταγή με την οποία δικηγόρος καλείται να παράσχει σε αρχή του κράτους μέλους-αποδέκτη αιτήματος, για τους σκοπούς της προβλεπόμενης από την οδηγία 2011/16 ανταλλαγής πληροφοριών, το σύνολο των εγγράφων και πληροφοριών που αφορούν τις σχέσεις του με τον πελάτη του, οι οποίες συνδέονται με την παροχή τέτοιου είδους συμβουλών, συνιστά επέμβαση στο δικαίωμα σεβασμού της επικοινωνίας μεταξύ δικηγόρου και του πελάτη του, το οποίο κατοχυρώνεται από το εν λόγω άρθρο.

47 Υπενθυμίζεται 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 Σύμβασης για την Προάσπιση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, που υπογράφηκε στη Ρώμη στις 4 Νοεμβρίου 1950 (στο εξής: ΕΣΔΑ) (απόφαση Orde van de Vlaamse Balies κ.λπ., σκέψη 25).

48 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 να λαμβάνει υπόψη, κατά την ερμηνεία στην οποία προβαίνει όσον αφορά τα δικαιώματα που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 του Χάρτη, τα αντίστοιχα δικαιώματα που κατοχυρώνονται στο άρθρο 8, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ, όπως αυτά ερμηνεύονται από το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, ως όριο ελάχιστης προστασίας (απόφαση Orde van Vlaamse Balies κ.λπ., σκέψη 26).

49 Όπως έχει επισημάνει το Δικαστήριο, από τη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου 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. 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, τα πρόσωπα που συμβουλεύονται δικηγόρο μπορούν ευλόγως να αναμένουν ότι η μεταξύ τους επικοινωνία θα παραμείνει ιδιωτική και εμπιστευτική. Ως εκ τούτου, εκτός από εξαιρετικές περιπτώσεις, είναι επιβεβλημένο τα πρόσωπα αυτά να μπορούν να έχουν εμπιστοσύνη ότι ο δικηγόρος τους δεν θα αποκαλύψει σε κανέναν, χωρίς τη συγκατάθεσή τους, ότι τους παρέχει συμβουλές (απόφαση Orde van Vlaamse Balies κ.λπ., σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

50 Η ειδική προστασία που παρέχουν το άρθρο 7 του Χάρτη και το άρθρο 8, παράγραφος 1, της ΕΣΔΑ στο δικηγορικό απόρρητο, το οποίο συνεπάγεται πρωτίστως ορισμένες υποχρεώσεις εις βάρος των δικηγόρων, δικαιολογείται από την ανάθεση σε αυτούς 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 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 όσοι τις χρειάζονται και, αφετέρου, τη συνακόλουθη υποχρέωση πίστεως του δικηγόρου έναντι του πελάτη του (απόφαση Orde van Vlaamse Balies κ.λπ., σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

51 Εκ των προεκτεθέντων προκύπτει ότι η παροχή νομικών συμβουλών από δικηγόρο απολαύει, ανεξαρτήτως του τομέα του δικαίου τον οποίο αφορά, της αυξημένης προστασίας την οποία εγγυάται το άρθρο 7 του Χάρτη στην επικοινωνία μεταξύ δικηγόρου και του πελάτη του. Επομένως, μια διαταγή όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης συνιστά επέμβαση στο δικαίωμα σεβασμού της επικοινωνίας μεταξύ δικηγόρου και του πελάτη του, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο αυτό.

52 Στα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει, συνεπώς, να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 7 του Χάρτη έχει την έννοια ότι η παροχή νομικών συμβουλών από δικηγόρο στον τομέα του εταιρικού δικαίου εμπίπτει στο πεδίο της αυξημένης προστασίας της επικοινωνίας μεταξύ δικηγόρου και του πελάτη του, την οποία εγγυάται το άρθρο αυτό, με αποτέλεσμα η διαταγή με την οποία δικηγόρος καλείται να παράσχει σε αρχή του κράτους μέλους-αποδέκτη αιτήματος, για τους σκοπούς της προβλεπόμενης από την οδηγία 2011/16 ανταλλαγής πληροφοριών, το σύνολο των εγγράφων και πληροφοριών που αφορούν τις σχέσεις του με τον πελάτη του, οι

οποίες συνδέονται με την παροχή τέτοιου είδους συμβουλών, συνιστά επέμβαση στο δικαίωμα σεβασμού της επικοινωνίας μεταξύ δικηγόρου και του πελάτη του, το οποίο κατοχυρώνεται από το εν λόγω άρθρο.

Επί του τρίτου και του τέταρτου προδικαστικού ερωτήματος

53 Με το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν η οδηγία 2011/16 είναι ανίσχυρη υπό το πρίσμα του άρθρου 7 και του άρθρου 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, δεδομένου ότι η οδηγία αυτή, πέραν του άρθρου 17, παράγραφος 4, δεν περιλαμβάνει καμία διάταξη η οποία, αφενός, να επιτρέπει ρητώς επέμβαση στην επικοινωνία μεταξύ δικηγόρου και του πελάτη του στο πλαίσιο του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος και, αφετέρου, να καθορίζει η ίδια την έκταση του περιορισμού στην άσκηση του δικαιώματος που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη, προβλέποντας συγχρόνως, όπως προκύπτει από το άρθρο 18, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, ότι το δίκαιο των κρατών μελών είναι αυτό που καθορίζει σε ποιο βαθμό το δικηγορικό απόρρητο μπορεί να εμποδίσει την υποβολή αιτήματος παροχής πληροφοριών από το αιτούν κράτος μέλος.

54 Συναφώς, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει, μεταξύ άλλων, ότι το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον η οδηγία 2011/16 συνάδει με το άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη, ιδίως δεδομένου ότι το άρθρο αυτό προβλέπει ότι κάθε περιορισμός στην άσκηση των δικαιωμάτων και ελευθεριών που αναγνωρίζονται στον Χάρτη πρέπει να προβλέπεται από τον νόμο.

55 Η οδηγία 2011/16 αφορά τη διοικητική συνεργασία και την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών στον τομέα της φορολογίας. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, προβλέπει ότι η οδηγία αυτή «ορίζει τους κανόνες και τις διαδικασίες βάσει των οποίων τα κράτη μέλη συνεργάζονται μεταξύ τους με στόχο την ανταλλαγή πληροφοριών που, κατά πάσα πιθανότητα, έχουν σημασία για τη διοίκηση και την επιβολή της εγχώριας νομοθεσίας των κρατών μελών όσον αφορά στους φόρους οι οποίοι αναφέρονται στο άρθρο 2».

56 Στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, την οποία προβλέπει το επίμαχο εν προκειμένω τμήμα I του κεφαλαίου II της οδηγίας 2011/16, η εν λόγω οδηγία οργανώνει τις σχέσεις μεταξύ του αιτούντος κράτους μέλους και του κράτους μέλους-αποδέκτη του αιτήματος, καθώς και τις αμοιβαίες υποχρεώσεις τους. Το άρθρο 6, παράγραφοι 1 και 3, της οδηγίας ορίζει συγκεκριμένα ότι η λαμβάνουσα αρχή μεριμνά για τη διεξαγωγή κάθε διοικητικής έρευνας που είναι αναγκαία για τη συγκέντρωση των αιτούμενων πληροφοριών και ότι, στο πλαίσιο αυτό, η αρχή αυτή ακολουθεί τις ίδιες διαδικασίες που θα ακολουθούσε αν ενεργούσε με δική της πρωτοβουλία ή κατόπιν αιτήματος άλλης αρχής εδρεύουσας στο οικείο κράτος μέλος. Στο κεφάλαιο IV της οδηγίας 2011/16, το οποίο αφορά τους όρους που διέπουν τη διοικητική συνεργασία, το άρθρο 18, παράγραφος 1, της οδηγίας προβλέπει ότι το κράτος μέλος-αποδέκτης εφαρμόζει τα μέτρα που διαθέτει για τη συγκέντρωση πληροφοριών προκειμένου να λάβει τις ζητούμενες πληροφορίες.

57 Αντιθέτως, η οδηγία 2011/16 δεν καθορίζει, στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος και αντιθέτως προς άλλα είδη ανταλλαγής πληροφοριών που οργανώνει, όπως η αυτόματη και υποχρεωτική ανταλλαγή πληροφοριών που προβλέπεται στο τμήμα II του κεφαλαίου II της οδηγίας αυτής, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2018/822, καμία υποχρέωση δηλώσεως βαρύνουσα τα πρόσωπα ή τους φορείς που κατέχουν πληροφορίες.

58 Το δε άρθρο 17, παράγραφος 4, της οδηγίας 2011/16, μολονότι αφορά τις σχέσεις μεταξύ του κράτους μέλους-αποδέκτη και του αιτούντος κράτους μέλους και προβλέπει το δικαίωμα του πρώτου να αρνηθεί τη διαβίβαση ορισμένων πληροφοριών στο δεύτερο, δεν καθορίζει πώς πρέπει να κινείται το κράτος μέλος-αποδέκτης στο πλαίσιο των εθνικών διαδικασιών συγκέντρωσης πληροφοριών. Ομοίως, το άρθρο 17, παράγραφος 2, της οδηγίας ορίζει ότι αυτή δεν επιβάλλει στο κράτος μέλος από το οποίο ζητούνται πληροφορίες την υποχρέωση διεξαγωγής ερευνών ή κοινοποίησης πληροφοριών, εάν η διεξαγωγή των ερευνών ή η συγκέντρωση των ζητούμενων πληροφοριών για σκοπούς του κράτους μέλους-αποδέκτη αντίκεινται στη νομοθεσία του. Εντούτοις, η διάταξη αυτή δεν καθορίζει τις απαιτήσεις που πρέπει να τηρούνται στο πλαίσιο των εθνικών διαδικασιών συγκέντρωσης πληροφοριών.

59 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι, για τους σκοπούς της προβλεπόμενης από την οδηγία 2011/16 ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, ο νομοθέτης της Ένωσης απλώς καθόρισε τις υποχρεώσεις που υπέχουν τα κράτη μέλη μεταξύ τους, επιτρέποντάς τους όμως παράλληλα να μην ικανοποιούν αίτημα παροχής πληροφοριών, αν η διεξαγωγή των ζητούμενων ερευνών ή η συγκέντρωση των επίμαχων πληροφοριών αντίκεινται στη νομοθεσία τους. Ειδικότερα, ο νομοθέτης της Ένωσης κατέλιπε, μεταξύ άλλων, στα κράτη μέλη το καθήκον να μεριμνούν ώστε οι εθνικές διαδικασίες τους, που διεξάγονται για τη συγκέντρωση πληροφοριών με σκοπό την ανταλλαγή τους, να συνάδουν με τον Χάρτη, και ιδίως το άρθρο 7 αυτού.

60 Ως εκ τούτου, το γεγονός ότι το σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος που προβλέπεται στο τμήμα I του κεφαλαίου II της οδηγίας 2011/16 δεν περιλαμβάνει διατάξεις σχετικές με την προστασία του απορρήτου της επικοινωνίας μεταξύ δικηγόρου και του πελάτη του, στο πλαίσιο της συγκέντρωσης πληροφοριών από το κράτος μέλος-αποδέκτη του αιτήματος, δεν συνεπάγεται ότι η οδηγία αυτή αντιβαίνει στο άρθρο 7 και στο άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη. Πράγματι, από την εν λόγω οδηγία προκύπτει ότι, κατά τρόπο συνεπή προς το άρθρο 51, παράγραφος 1, του Χάρτη, κάθε κράτος μέλος οφείλει να διασφαλίζει, στο πλαίσιο των εθνικών διαδικασιών που διεξάγονται για τη συγκέντρωση πληροφοριών, την αυξημένη προστασία της επικοινωνίας μεταξύ δικηγόρου και του πελάτη του, την οποία εγγυάται το άρθρο 7 του Χάρτη. Επομένως, κάθε κράτος μέλος οφείλει, μεταξύ άλλων, να μεριμνά ώστε κάθε τυχόν περιορισμός στην άσκηση των δικαιωμάτων που κατοχυρώνονται από το εν λόγω άρθρο 7, ο οποίος απορρέει από τις εν λόγω εθνικές διαδικασίες, να «προβλέπεται από τον νόμο», κατά την έννοια του άρθρου 52, παράγραφος 1, του Χάρτη.

61 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο τρίτο και στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι από την εξέταση των ζητημάτων που αφορούν τα εν λόγω προδικαστικά ερωτήματα δεν προέκυψε κανένα στοιχείο ικανό να θίξει το κύρος της οδηγίας 2011/16 υπό το πρίσμα του άρθρου 7 και του άρθρου 52, παράγραφος 1, του Χάρτη.

Επί του πέμπτου και του έκτου προδικαστικού ερωτήματος

62 Όπως προκύπτει από όσα εκτίθενται στην απόφαση περί παραπομπής, η επίδικη διαταγή υποχρεώνει την F να παράσχει το σύνολο των εγγράφων που αφορούν τις σχέσεις της με τον πελάτη της, οι οποίες συνδέονται με τη δημιουργία ορισμένων εταιρικών επενδυτικών δομών, λεπτομερή περιγραφή των συναλλαγών στο πλαίσιο των οποίων παρείχε τις συμβουλές της, επεξήγηση της συμμετοχής της σε αυτές τις διαδικασίες και προσδιορισμό των συνομιλητών της. Η διαταγή αυτή, η οποία αποτελεί επανάληψη προγενέστερης διαταγής με το ίδιο αντικείμενο, εκδόθηκε από τη φορολογική αρχή κατόπιν αρνήσεως της F να διαβιβάσει πληροφορίες και έγγραφα που της είχαν ζητηθεί με την προγενέστερη διαταγή, υποστηρίζοντας ότι η

γνωστοποίησή τους θα παραβίαζε το δικηγορικό απόρρητο στο οποίο υπόκειται και ότι επιπροσθέτως, εν προκειμένω, οι παρασχεθείσες συμβουλές δεν είχαν φορολογικό χαρακτήρα. Με την επίδικη διαταγή, η φορολογική αρχή επισήμανε, μεταξύ άλλων, στην F ότι όφειλε, επ' απειλή προστίμου, να διαβιβάσει στο σύνολό τους, με ακρίβεια και χωρίς αλλοιώσεις, τις πληροφορίες που της είχαν ζητηθεί προηγουμένως, χωρίς να μπορεί να επικαλεστεί το επαγγελματικό απόρρητο. Τέλος, δεδομένου ότι η F εξακολουθούσε να μην έχει συμμορφωθεί προς την εν λόγω διαταγή, η φορολογική αρχή τής επέβαλε το κατά τα ανωτέρω επαπειλούμενο πρόστιμο.

63 Συναφώς, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, λαμβανομένης υπόψη της έκτασης των ζητούμενων πληροφοριών, οι οποίες αφορούν, κατ' ουσίαν, το περιεχόμενο όλου του φακέλου της F και, ιδίως, τις λεπτομέρειες σχετικά με το περιεχόμενο κάθε επικοινωνίας μεταξύ της F και του πελάτη της, τίθεται πρωτίστως το ζήτημα αν μια τέτοια διαταγή, η οποία είναι άλλωστε σύμφωνη με το εθνικό δίκαιο, και ιδίως με το άρθρο 177 του ΑΟ, θίγει το βασικό περιεχόμενο του δικαιώματος στον σεβασμό της επικοινωνίας μεταξύ των δικηγόρων και των πελατών τους που απολαύει αυξημένης προστασίας δυνάμει του άρθρου 7 του Χάρτη.

64 Όσον αφορά την έκταση των ζητούμενων πληροφοριών και το στάδιο εξελίξεως του εθνικού δικαίου βάσει του οποίου εκδόθηκε η επίδικη διαταγή και επιβλήθηκε ακολούθως στην F το σχετικό πρόστιμο, το αιτούν δικαστήριο υπογράμμισε συγχρόνως ότι το άρθρο 177 του ΑΟ έχει ως συνέπεια ότι ο δικηγόρος, αποδέκτης μιας τέτοιας διαταγής, μπορεί κατ' αρχήν να αρνηθεί να παράσχει οιαδήποτε πληροφορία, αλλά ότι, όταν ενεργεί ως σύμβουλος ή εκπρόσωπος αποκλειστικά για φορολογικά θέματα, οφείλει να παρέχει κάθε ζητούμενη πληροφορία, εκτός αν η παροχή των πληροφοριών αυτών θα μπορούσε να εκθέσει τον πελάτη του σε κίνδυνο ποινικής δίωξης.

65 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με το πέμπτο και το έκτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 7 και το άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε διαταγή όπως η περιγραφόμενη στη σκέψη 52 της παρούσας αποφάσεως, η οποία στηρίζεται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας η παροχή συμβουλών και η εκπροσώπηση από δικηγόρο σε φορολογικά θέματα δεν απολαύουν της αυξημένης προστασίας της επικοινωνίας μεταξύ δικηγόρου και του πελάτη του, την οποία εγγυάται το άρθρο 7 του Χάρτη, εκτός αν υπάρχει κίνδυνος ποινικής δίωξης του πελάτη.

66 Συναφώς, υπενθυμίζεται, εκ προοιμίου, ότι η αυξημένη αυτή προστασία της επικοινωνίας μεταξύ δικηγόρου και του πελάτη του τυγχάνει εφαρμογής, όπως προκύπτει από τη σκέψη 51 της παρούσας αποφάσεως, ανεξαρτήτως του τομέα του δικαίου τον οποίο αφορούν οι παρεχόμενες στον πελάτη συμβουλές ή εκπροσώπηση.

67 Τούτου λεχθέντος, υπενθυμίζεται ότι τα δικαιώματα που κατοχυρώνονται στο άρθρο 7 του Χάρτη δεν αποτελούν απόλυτα προνόμια, αλλά πρέπει να λαμβάνονται υπόψη σε σχέση με τη λειτουργία που επιτελούν εντός της κοινωνίας. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από το άρθρο 52, παράγραφος 1, ο 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 που αναγνωρίζει η Ευρωπαϊκή Ένωση ή στην ανάγκη προστασίας των δικαιωμάτων και ελευθεριών των τρίτων (πρβλ. απόφαση της 29ης Ιουλίου 2024, Belgian Association of Tax Lawyers κ.λπ., C-623/22, EU:C:2024:639, σκέψη 134 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

68 Εν προκειμένω, το άρθρο 177, παράγραφος 2, του ΑΟ απαγορεύει στον δικηγόρο, αποδέκτη αιτήματος παροχής πληροφοριών προς τη διοίκηση, να αρνηθεί την πρόσβαση σε ό,τι του έχει εμπιστευθεί ο εντολέας του στο πλαίσιο της ασκήσεως του επαγγέλματός του, στο μέτρο που πρόκειται για γεγονότα τα οποία περιήλθαν σε γνώση του δικηγόρου κατά την παροχή υπηρεσιών υπό την ιδιότητά του ως συμβούλου ή εκπροσώπου σε φορολογικά θέματα, εκτός εάν πρόκειται για ερωτήσεις των οποίων η απάντηση θα εξέθετε τον εντολέα του σε κίνδυνο ποινικής δίωξης. Μια τέτοια απαγόρευση έχει, επομένως, ως συνέπεια ότι δεν μπορεί να παραμείνει απόρρητο έναντι της διοικήσεως κανένα στοιχείο του περιεχομένου των πληροφοριών που αντάλλαξαν σε φορολογικά θέματα ο δικηγόρος με τον πελάτη του, ανεξαρτήτως του αν η ανταλλαγή αυτή πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο παροχής συμβουλών ή στο πλαίσιο δικαστικής εκπροσώπησης, πλην του περιεχομένου που θα εξέθετε τον πελάτη σε κίνδυνο ποινικής δίωξης.

69 Σύμφωνα δε και με όσα προβλέπει το άρθρο 177 του ΑΟ, η επίδικη διαταγή, επαναλαμβάνοντας την απαίτηση παροχής, επ' απειλή προστίμου και δη με ακρίβεια και χωρίς αλλοιώσεις, του συνόλου των πληροφοριών που μνημονεύονται στη σκέψη 62 της παρούσας αποφάσεως, μετά την επισήμανση της F ότι, κατά την άποψή της, δεν μπορούσε να παράσχει τις εν λόγω πληροφορίες λόγω του επαγγελματικού απορρήτου στο οποίο υπόκειται, συνεπάγεται επίσης ότι κανένα στοιχείο του περιεχομένου των πληροφοριών που αντάλλαξαν η F και ο πελάτης της σχετικά με τη δημιουργία των οικείων εταιρικών επενδυτικών δομών δεν μπορεί να τηρηθεί απόρρητο έναντι της διοικητικής αρχής που εξέδωσε τη διαταγή αυτή.

70 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 7 του Χάρτη διασφαλίζει το απόρρητο της παροχής νομικών συμβουλών από δικηγόρο τόσο ως προς την ύπαρξή της όσο και ως προς το περιεχόμενό της. Επομένως, τα πρόσωπα που συμβουλεύονται δικηγόρο μπορούν ευλόγως να αναμένουν ότι η μεταξύ τους επικοινωνία θα παραμείνει ιδιωτική και εμπιστευτική και, εκτός από εξαιρετικές περιπτώσεις, να έχουν εμπιστοσύνη ότι ο δικηγόρος τους δεν θα αποκαλύψει σε κανέναν, χωρίς τη συγκατάθεσή τους, ότι τους παρέχει συμβουλές.

71 Βεβαίως, το Δικαστήριο έχει μεταξύ άλλων αποφανθεί, συναφώς, ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτό ότι η υποχρέωση γνωστοποιήσεως, την οποία προβλέπει το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της οδηγίας 2011/16, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2018/822, θίγει το βασικό περιεχόμενο του δικαιώματος σεβασμού της επικοινωνίας μεταξύ των δικηγόρων και των πελατών τους, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη. Ωστόσο, το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα αυτό αφού επισήμανε ότι η υποχρέωση αυτή 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 και, ειδικότερα, ότι 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 (απόφαση Orde van de Vlaamse Balies κ.λπ., σκέψεις 39 και 40).

72 Εν προκειμένω, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 50 των προτάσεών της, το άρθρο 177 του ΑΟ, αποκλείοντας σχεδόν εξ ολοκλήρου από την επιβαλλόμενη δυνάμει του άρθρου 7 του Χάρτη αυξημένη προστασία του επαγγελματικού απορρήτου, το περιεχόμενο των συμβουλών που παρέχουν οι δικηγόροι σε φορολογικά θέματα, ήτοι στο σύνολό του έναν κλάδο του δικαίου τον οποίο μπορούν να αφορούν οι συμβουλές που παρέχουν οι δικηγόροι στους πελάτες τους, καθιστά την προστασία αυτή κενή περιεχομένου στον εν λόγω κλάδο του δικαίου. Η δε επίδικη διαταγή, καθόσον εκκινεί, όπως φαίνεται, από την παραδοχή ότι το απορρέον από το άρθρο 177 του ΑΟ μη αντιτάξιμο του δικηγορικού απορρήτου επιτρέπει στη φορολογική αρχή να απαιτεί όλα τα στοιχεία του φακέλου που κατέχει η F, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται και λεπτομερή στοιχεία ως προς το περιεχόμενο κάθε επικοινωνίας μεταξύ της F και του πελάτη της,

μολονότι οι παρασχεθείσες από την F συμβουλές σχετικά με τη δημιουργία ορισμένων εταιρικών επενδυτικών δομών δεν αφορούν, κατά τα λεγόμενά της, τον φορολογικό τομέα, διευρύνει περαιτέρω την έκταση της προσβολής της ουσίας του δικαιώματος που προστατεύεται από το άρθρο 7 του Χάρτη.

73 Υπό τις συνθήκες αυτές, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι εθνική διάταξη όπως το άρθρο 177 του ΑΟ, καθώς και η εφαρμογή της εν προκειμένω μέσω της επίδικης διαταγής, όχι απλώς δεν αφορούν μόνον εξαιρετικές περιπτώσεις, αλλά αντιθέτως, λόγω της εκτάσεως αφ' εαυτής του περιορισμού του δικηγορικού απορρήτου που επιτρέπουν όσον αφορά την επικοινωνία μεταξύ του δικηγόρου και του πελάτη του, θίγουν το βασικό περιεχόμενο του δικαιώματος που κατοχυρώνει το άρθρο 7 του Χάρτη.

74 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι μια διαταγή όπως η επίδικη, η οποία στηρίζεται σε εθνική ρύθμιση όπως το άρθρο 177, παράγραφος 2, του ΑΟ, θίγει το βασικό περιεχόμενο του δικαιώματος σεβασμού της επικοινωνίας μεταξύ του δικηγόρου και του πελάτη του και συνιστά, επομένως, επέμβαση η οποία δεν μπορεί να δικαιολογηθεί.

75 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο πέμπτο και στο έκτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 7 και το άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε διαταγή όπως η περιγραφόμενη στη σκέψη 52 της παρούσας αποφάσεως, η οποία στηρίζεται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας η παροχή συμβουλών και η εκπροσώπηση από δικηγόρο σε φορολογικά θέματα δεν απολαύουν της αυξημένης προστασίας της επικοινωνίας μεταξύ δικηγόρου και του πελάτη του, την οποία εγγυάται το άρθρο 7 του Χάρτη, εκτός αν υπάρχει κίνδυνος ποινικής δίωξης του πελάτη.

Επί των δικαστικών εξόδων

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

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 7 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης

έχει την έννοια ότι:

η παροχή νομικών συμβουλών από δικηγόρο στον τομέα του εταιρικού δικαίου εμπίπτει στο πεδίο της αυξημένης προστασίας της επικοινωνίας μεταξύ δικηγόρου και του πελάτη του, την οποία εγγυάται το άρθρο αυτό, με αποτέλεσμα η διαταγή με την οποία δικηγόρος καλείται να παράσχει σε αρχή του κράτους μέλους-αποδέκτη αιτήματος –για τους σκοπούς της ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος την οποία προβλέπει 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– το σύνολο των εγγράφων και πληροφοριών που αφορούν τις σχέσεις του με τον πελάτη του, οι οποίες συνδέονται με την παροχή τέτοιου είδους συμβουλών, συνιστά επέμβαση στο δικαίωμα σεβασμού της επικοινωνίας μεταξύ δικηγόρου και του πελάτη του, το οποίο κατοχυρώνεται από το εν λόγω άρθρο.

2) Από την εξέταση των ζητημάτων που αφορούν το τρίτο και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα δεν προέκυψε κανένα στοιχείο ικανό να θίξει το κύρος της οδηγίας 2011/16 υπό το πρίσμα του άρθρου 7 και του άρθρου 52 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων.

3) Το άρθρο 7 και το άρθρο 52, παράγραφος 1, του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε διαταγή όπως η περιγραφόμενη στο σημείο 1 του παρόντος διατακτικού, η οποία στηρίζεται σε εθνική ρύθμιση δυνάμει της οποίας η παροχή συμβουλών και η εκπροσώπηση από δικηγόρο σε φορολογικά θέματα δεν απολαύουν της αυξημένης προστασίας της επικοινωνίας μεταξύ δικηγόρου και του πελάτη του, την οποία εγγυάται το άρθρο 7 του Χάρτη, εκτός αν υπάρχει κίνδυνος ποινικής δίωξης του πελάτη.

(υπογραφές)