

**Υπόθεση C-694/20**

**Σύνοψη αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

21 Δεκεμβρίου 2020

**Αιτούν δικαστήριο:**

Grondwettelijk Hof (Βελγίου)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

17 Δεκεμβρίου 2020

**Προσφεύγοντες:**

Orde van Vlaamse Balies

IG

Belgian Association of Tax Lawyers

CD

JU

**Καθής:**

Φλαμανδική Κυβέρνηση

**Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης**

Η διαφορά της κύριας δίκης αφορά αιτήσεις αναστολής και ακυρώσεως, εν όλω ή εν μέρει, του φλαμανδικού διατάγματος της 26ης Ιουνίου 2020 περί τροποποιήσεως του διατάγματος της 21ης Ιουνίου 2013 σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας σχετικά με δηλωτές διασυνοριακές ρυθμίσεις (στο εξής: διάταγμα της 26ης Ιουνίου 2020). Οι εν λόγω αιτήσεις υποβλήθηκαν, μεταξύ άλλων, από την Orde van Vlaamse Balies (Ένωση φλαμανδικών δικηγορικών συλλόγων) και την ένωση προσώπων χωρίς νομική προσωπικότητα «Belgian Association of Tax Lawyers».

## **Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως**

Η αίτηση προδικαστικής απόφασεως αφορά τη συμβατότητα του άρθρου 1, σημείο 2, της οδηγίας (ΕΕ) 2018/822 με το άρθρο 7 (σεβασμός της ιδιωτικής ζωής) και το άρθρο 47 (δικαίωμα σε δίκαιη δίκη) του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στον βαθμό που επιβάλλει σε δικηγόρο-ενδιάμεσο που προτίθεται να επικαλεστεί το επαγγελματικό απόρρητο την υποχρέωση να γνωστοποιεί στους λοιπούς εμπλεκόμενους ενδιάμεσους τις υποχρεώσεις γνωστοποίησης που υπέχουν.

Η αίτηση υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ.

## **Προδικαστικό ερώτημα**

Αντίκειται το άρθρο 1, σημείο 2, της οδηγίας (ΕΕ) 2018/822 του Συμβουλίου, της 25ης Μαΐου 2018/822, για την τροποποίηση της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας σχετικά με δηλωτές διασυννοριακές ρυθμίσεις, στο δικαίωμα για δίκαιη δίκη, όπως αυτό κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και στο δικαίωμα σεβασμού της ιδιωτικής ζωής, όπως αυτό κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στον βαθμό που το νέο άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, που προστέθηκε στην 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, 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 γνωστοποίησης θα παραβίαζε την προβλεπόμενη βάσει της εθνικής νομοθεσίας του συγκεκριμένου κράτους μέλους υποχρέωση εμπιστευτικότητας, το εν λόγω κράτος μέλος υποχρεούται να απαιτεί από τον ενδιάμεσο να γνωστοποιεί, χωρίς καθυστέρηση, σε κάθε άλλον ενδιάμεσο ή, αν δεν υπάρχει άλλος ενδιάμεσος, στον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο τις υποχρεώσεις γνωστοποίησης που υπέχουν, στο μέτρο που η εν λόγω υποχρέωση συνεπάγεται ότι ο δικηγόρος που ενεργεί ως ενδιάμεσος υποχρεούται να παρέχει σε άλλον ενδιάμεσο που δεν είναι 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;

## **Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης**

Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης: άρθρα 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 και 51

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 διασυννοριακές ρυθμίσεις, άρθρο 1, σημείο 2.

Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, άρθρα 6 και 8

### **Παρατιθέμενες εθνικές διατάξεις**

Σύνταγμα: άρθρα 22 και 29

Διάταγμα της 21ης Ιουνίου 2013 σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας: Άρθρα 11/6 και 11/7

Διάταγμα της 26ης Ιουνίου 2020 περί τροποποίησης του διατάγματος της 21ης Ιουνίου 2013 σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας όσον αφορά την υποχρεωτική αυτόματη ανταλλαγή πληροφοριών στον τομέα της φορολογίας σχετικά με δηλωτέες διασυννοριακές ρυθμίσεις: άρθρα 14 και 15

### **Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας της κύριας δίκης**

- 1 Με δικόγραφο της 31ης Αυγούστου 2020 και της 1ης Οκτωβρίου 2020, οι προσφεύγοντες υπέβαλαν ενώπιον του Grondwettelijk Hof (Συνταγματικού Δικαστηρίου) αιτήσεις αναστολής και ακυρώσεως, εν όλω ή εν μέρει, του διατάγματος της 26ης Ιουνίου 2020.

### **Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης**

- 2 Κατά την άποψη των προσφευγόντων, το άρθρο 14 του διατάγματος της 26ης Ιουνίου 2020 αντίκειται στα άρθρα 22 και 29 του Συντάγματος σε συνδυασμό, ενδεχομένως, με τα άρθρα 6 και 8 της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, καθώς και στα άρθρα 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 και 51 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Υποστηρίζουν ότι, δυνάμει του άρθρου 11/6, παράγραφος 1, σημείο 1, του διατάγματος της 21ης Ιουνίου 2013, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 14 του διατάγματος της 26ης Ιουνίου 2020, ο δικηγόρος-ενδιάμεσος που προτίθεται να επικαλεστεί το επαγγελματικό απόρρητο υποχρεούται να γνωστοποιήσει στους λοιπούς εμπλεκόμενους ενδιάμεσους, εγγράφως και αιτιολογημένα, ότι δεν είναι σε θέση να εκπληρώσει την υποχρέωση γνωστοποίησης που υπέχει. Η απαίτηση αυτή δεν δύναται να τηρηθεί άνευ παραβίασεως του επαγγελματικού απορρήτου. Επιπλέον, δεν είναι αναγκαία προκειμένου να εξασφαλιστεί η γνωστοποίηση διασυννοριακών ρυθμίσεων, δεδομένου ότι ο πελάτης, επικουρούμενος από δικηγόρο ή όχι, μπορεί να γνωστοποιήσει στους λοιπούς ενδιάμεσους την

υποχρέωση γνωστοποιήσεως που υπέχουν και να τους ζητήσει να συμμορφωθούν με αυτήν.

- 3 Η Φλαμανδική Κυβέρνηση εκτιμά ότι δεν υφίσταται πρόβλημα αν ο έτερος ενδιαμέσος στον οποίο αναφέρεται το διάταγμα είναι πελάτης του δικηγόρου-ενδιάμεσου ή αν ήρθε σε επαφή με τον δικηγόρο μέσω του πελάτη. Εάν δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση και ο δικηγόρος δεν συνεργάζεται με τον έτερο ενδιαμέσο, δεν έχει και γνώση της υπάρξεως αυτού και, συνεπώς, η υποχρέωση γνωστοποιήσεως μεταβιβάζεται στον φορολογούμενο.

### **Συνοπτική έκθεση του αιτιολογικού της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

- 4 Το διάταγμα της 26ης Ιουνίου 2020 μεταφέρει στο εθνικό δίκαιο την οδηγία (ΕΕ) 2018/822. Από τη δεύτερη αιτιολογική σκέψη της εν λόγω οδηγίας προκύπτει ότι αυτή εντάσσεται στο πλαίσιο των προσπαθειών που καταβάλλει η Ευρωπαϊκή Ένωση για τη διευκόλυνση της φορολογικής διαφάνειας σε επίπεδο Ένωσης. Ειδικότερα, τα κράτη μέλη οφείλουν να προβλέπουν αρμόδια αρχή για την ανταλλαγή των αναγκαίων πληροφοριών μεταξύ των κρατών μελών σχετικά με επιθετικές φορολογικές ρυθμίσεις. Προκειμένου οι αρμόδιες αρχές να έχουν στη διάθεσή τους τις πληροφορίες αυτές, η οδηγία καθιερώνει υποχρέωση γνωστοποιήσεως δυνητικά επιθετικών διασυννοριακών ρυθμίσεων. Η υποχρέωση γνωστοποιήσεως βαρύνει πρωτίστως τους λεγόμενους «ενδιάμεσους» που εμπλέκονται γενικώς στη διεξαγωγή τέτοιων ρυθμίσεων. Πάντως, αν τέτοιοι ενδιαμέσοι δεν υφίστανται ή αν αυτοί μπορούν να επικαλεσθούν κανονιστική υποχρέωση τήρσεως εμπιστευτικότητας, η υποχρέωση γνωστοποιήσεως μεταβιβάζεται στον φορολογούμενο. Προκειμένου να τεθεί σε εφαρμογή η εν λόγω υποχρέωση γνωστοποιήσεως στην Περιφέρεια της Φλάνδρας, το διάταγμα της 26ης Ιουνίου 2020 εισάγει ορισμένες τροποποιήσεις στο διάταγμα της 21ης Ιουνίου 2013.
- 5 Το άρθρο 11/6 του διατάγματος της 21ης Ιουνίου 2013, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 14 του διατάγματος της 26ης Ιουνίου 2020, ορίζει τη σχέση της υποχρέωσης γνωστοποιήσεως με το επαγγελματικό απόρρητο από το οποίο δεσμεύονται ορισμένοι ενδιαμέσοι. Δυνάμει της διατάξεως αυτής, ενδιαμέσος ο οποίος δεσμεύεται από επαγγελματικό απόρρητο απαλλάσσεται από την υποχρέωση γνωστοποιήσεως μόνον εφόσον γνωστοποιήσει, εγγράφως και αιτιολογημένα, στον έτερο εμπλεκόμενο ενδιαμέσο ή στους άλλους συμμετέχοντες ενδιαμέσους ή, ελλείψει τέτοιων προσώπων, στον φορολογούμενο ή στους φορολογούμενους, ότι δεν είναι σε θέση να εκπληρώσει την υποχρέωση γνωστοποιήσεως που υπέχει. Το άρθρο 11/6 ορίζει:

«(1) Εφόσον ο ενδιαμέσος δεσμεύεται από επαγγελματικό απόρρητο, οφείλει:

1. να γνωστοποιεί, εγγράφως και με αιτιολογημένα, στον έτερο ενδιαμέσο ή στους άλλους ενδιαμέσους ότι δεν είναι σε θέση να εκπληρώσει την υποχρέωση γνωστοποιήσεως που υπέχει, οπότε η εν λόγω υποχρέωση γνωστοποιήσεως βαρύνει αυτομάτως τον έτερο ενδιαμέσο ή τους άλλους ενδιαμέσους·

2. — ελλείπει άλλου ενδιαμέσου, να γνωστοποιεί, εγγράφως και αιτιολογημένα, στον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο ή στους ενδιαφερόμενους φορολογούμενους την υποχρέωση γνωστοποίησης που υπέχει ή υπέχουν.

[...]

- 6 Το επαγγελματικό απόρρητο αποτελεί ουσιώδες στοιχείο του δικαιώματος σεβασμού της ιδιωτικής ζωής και του δικαιώματος σε δίκαιη δίκη. Κατά τη νομολογία του Συνταγματικού Δικαστηρίου, οι πληροφορίες τις οποίες οι δικηγόροι οφείλουν να κοινοποιούν στην αρμόδια αρχή σχετικά με τους πελάτες τους καλύπτονται από το επαγγελματικό απόρρητο όταν αφορούν δραστηριότητες εμπίπτουσες στην ειδική αποστολή υπερασπίσεως ή εκπροσώπησης ενώπιον δικαστηρίου και παροχής νομικών συμβουλών, την οποία επιτελούν. Το γεγονός και μόνον της προσλήψεως δικηγόρου σημαίνει ότι η περίπτωση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της προστασίας του επαγγελματικού απορρήτου. Το ίδιο ισχύει κατά μείζονα λόγο όσον αφορά την ταυτότητα των πελατών δικηγόρου. Οι πληροφορίες που καλύπτονται από το επαγγελματικό απόρρητο έναντι της διοικήσεως καλύπτονται και έναντι άλλων φορέων, όπως, παραδείγματος χάριν, άλλων εμπλεκόμενων ενδιαμέσων. Παρέκλιση από τον κανόνα του επαγγελματικού απορρήτου χωρεί μόνον αν τούτο δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος και εφόσον η εξαίρεση από το επαγγελματικό απόρρητο έχει αυστηρώς αναλογικό χαρακτήρα. Όπως προκύπτει από τις κοινοβουλευτικές εργασίες για τη θέσπιση του διατάγματος της 26ης Ιουνίου 2020, η υποχρέωση ενδιαμέσου να γνωστοποιεί στους λοιπούς εμπλεκόμενους ενδιαμέσους, αιτιολογημένα, ότι επικαλείται το επαγγελματικό απόρρητο και ότι, επομένως, δεν θα εκπληρώσει την υποχρέωση γνωστοποίησης, είναι αναγκαία προκειμένου να τηρηθούν οι απαιτήσεις της οδηγίας και να διασφαλιστεί ότι η επίκληση του επαγγελματικού απορρήτου δεν εμποδίζει τις αναγκαίες γνωστοποιήσεις.
- 7 Σε περίπτωση που δικηγόρος θεωρείται ενδιαμέσος κατά την έννοια του διατάγματος της 21ης Ιουνίου 2013, πελάτης του είναι, κατ' αρχήν, είτε ο υποκείμενος στον φόρο είτε άλλος ενδιαμέσος. Όταν πελάτης του δικηγόρου είναι άλλος ενδιαμέσος, ο δικηγόρος δεν κωλύεται από το επαγγελματικό απόρρητο να ενημερώσει τον πελάτη του σχετικά με την υποχρέωση γνωστοποίησης που υπέχει. Όταν πελάτης του δικηγόρου είναι ο φορολογούμενος και όταν στη δηλωτέα ρύθμιση εμπλέκονται και άλλοι ενδιαμέσοι, συνάγεται από το άρθρο 11/7 του διατάγματος της 21ης Ιουνίου 2013, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 15 του διατάγματος της 26ης Ιουνίου 2020, ότι, εν πάση περιπτώσει, η υποχρέωση γνωστοποίησης βαρύνει και τους λοιπούς εμπλεκόμενους ενδιαμέσους, εκτός αν είναι σε θέση να αποδείξουν εγγράφως ότι άλλος ενδιαμέσος έχει ήδη εκπληρώσει την υποχρέωση γνωστοποίησης. Σε περίπτωση που κωλύεται από το επαγγελματικό απόρρητο να γνωστοποιήσει στον έτερο ενδιαμέσο ότι δεν θα εκπληρώσει την υποχρέωση γνωστοποίησης, δεν μπορεί, κατά μείζονα λόγο, να προσκομίσει σε αυτούς τους άλλους ενδιαμέσους έγγραφες αποδείξεις ότι εκπλήρωσε την υποχρέωση γνωστοποίησης. Στην περίπτωση αυτή, κάθε άλλος εμπλεκόμενος ενδιαμέσος εξακολουθεί αυτομάτως να

δεσμεύεται από την υποχρέωση γνωστοποίησης. Επομένως, τίθεται το ερώτημα αν η υποχρέωση που επιβάλλεται στον ενδιαμέσο δυνάμει του άρθρου 11/6, παράγραφος 1, σημείο 1, του διατάγματος της 21 Ιουνίου 2013 δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος.

- 8 Κατά το άρθρο 2 του διατάγματος της 26ης Ιουνίου 2020, σκοπός του εν λόγω διατάγματος είναι η μεταφορά της οδηγίας (ΕΕ) 2018/822 στο εθνικό δίκαιο. Με το άρθρο 1, σημείο 2, της οδηγίας αυτής προστέθηκε στην οδηγία 2011/16/ΕΕ το άρθρο 8αβ, του οποίου η παράγραφος 5 έχει ως εξής:

«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 γνωστοποίησης 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 ενδιαμέσος, 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».

- 9 Επομένως, ο συντάκτης του διατάγματος συνήγαγε από την οδηγία (ΕΕ) 2018/822 την υποχρέωση ενδιαμέσου, ο οποίος επικαλείται κανονιστική υποχρέωση τηρήσεως εμπιστευτικότητας, να γνωστοποιεί στους άλλους ενδιαμέσους ή στον φορολογούμενο τις υποχρεώσεις γνωστοποίησης που υπέχει ή υπέχουν. Κατά το Συνταγματικό Δικαστήριο, το γεγονός αυτό πρέπει να ληφθεί υπόψη προτού κριθεί η συμβατότητα του διατάγματος με το Σύνταγμα. Εντούτοις, το Συνταγματικό Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να αποφανθεί επί της συμβατότητας της εν λόγω οδηγίας με τα άρθρα 7 και 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Δεδομένου ότι οι αιτήσεις αναστολής και ακυρώσεως του διατάγματος της 26ης Ιουνίου 2020, το οποίο έχει ως αντικείμενο τη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο της οδηγίας (ΕΕ) 2018/822, θέτουν εν αμφιβόλω το κύρος αυτής, πρέπει, κατ' αρχάς, να εξετασθεί το ζήτημα του κύρους της εν λόγω οδηγίας. Συνεπώς, πρέπει να υποβληθεί στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, το προπαρατεθέν προδικαστικό ερώτημα.