

Υπόθεση C-432/23

**Σύνοψη της αίτησης προδικαστικής απόφασης κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία κατάθεσης:

12 Ιουλίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Cour administrative (διοικητικό εφετείο, Λουξεμβούργο)

Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:

11 Ιουλίου 2023

Εκκαλούντες:

Ετερόρρυθμη εταιρία F

Ordre des avocats du barreau de Luxembourg (Δικηγορικός
Σύλλογος του Λουξεμβούργου)**Εφεσίβλητο:**

État luxembourgeois

1. Αντικείμενο και στοιχεία της διαφοράς:

- 1 Στις 28 Ιουνίου 2022, ο διευθυντής της υπηρεσίας άμεσης φορολογίας (administration des contributions directes) απηύθυνε στην ετερόρρυθμη εταιρία F [στο εξής: εταιρία (F)] απόφαση επί της ουσίας με τους ακόλουθους όρους:

«[...] η αρμόδια αρχή της ισπανικής φορολογικής υπηρεσίας απέστειλε αίτημα παροχής πληροφοριών βάσει της [...] οδηγίας 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011 [...]

Το νομικό πρόσωπο το οποίο αφορά το αίτημα είναι η ισπανική εταιρία (Κ) [...]

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:

- Παρακαλούμε να παράσχετε για την ανωτέρω περίοδο όλα τα διαθέσιμα έγγραφα (επιστολή ανάθεσης αρμοδιοτήτων, συμβάσεις με τον πελάτη, αναφορές, υπομνήματα, επικοινωνίες, τιμολόγια κ.λπ.) που σχετίζονται με τις υπηρεσίες που παρέχει η [η εταιρία σας] (F) στην ισπανική εταιρία (K) με βάση:
 - ο την εξαγορά το 2015 του 80 % των μετοχών της (N) από τον επενδυτικό όμιλο (O) (αριθ. τιμολογίου ...).
 - ο την εξαγορά άλλης ισπανικής εταιρίας από τον όμιλο το 2018 (αριθ. τιμολογίου ...).
- Παρακαλούμε για τη λεπτομερή περιγραφή των ανωτέρω διαδικασιών, από την ανάληψη της υποχρέωσης εκ μέρους της εταιρίας (F) για παροχή υπηρεσιών έως την εκπλήρωση αυτής της υποχρέωσης, 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.

[...]

- 2 Στις 8 Ιουλίου 2022, η εταιρία (F) ενημέρωσε με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου την υπηρεσία άμεσης φορολογίας ότι είχε ενεργήσει ως νομικός σύμβουλος για τον όμιλο στον οποίο ανήκει η εταιρία (K) και, ως εκ τούτου, απαγορευόταν νομικά να κοινοποιήσει πληροφορίες σχετικά με τον πελάτη της καθόσον καλύπτονται από το επαγγελματικό απόρρητο.
- 3 Σε συστημένη επιστολή της 8ης Αυγούστου 2022, η εταιρία (F) επιβεβαίωσε τη θέση της διευκρινίζοντας ότι η νομική της εντολή για την υπόθεση την οποία αφορά η απόφαση δεν ήταν φορολογικού χαρακτήρα αλλά αφορούσε μόνο το εταιρικό δίκαιο.
- 4 Με συστημένη επιστολή της 19ης Αυγούστου 2022, ο διευθυντής της υπηρεσίας άμεσης φορολογίας γνωστοποίησε στην εταιρία (F) ότι η απάντησή της δεν ήταν ικανοποιητική και της υπενθύμισε τον σχολιασμό σχετικά με το άρθρο 26 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ:

«Το λαμβάνον αίτημα κράτος μπορεί να αρνηθεί να κοινοποιήσει πληροφορίες σχετικά με εμπιστευτικές επικοινωνίες μεταξύ δικηγόρων ή άλλων εξουσιοδοτημένων νομικών εκπροσώπων κατά την άσκηση των καθηκόντων τους και των πελατών τους στον βαθμό που οι επικοινωνίες προστατεύονται από οποιοδήποτε είδους κοινολόγηση σύμφωνα με το εθνικό του δίκαιο. Ωστόσο, το πεδίο της προστασίας που παρέχεται για αυτές τις εμπιστευτικές επικοινωνίες πρέπει να ορίζεται στενά. Το απόρρητο δεν ισχύει για έγγραφα που παρέχονται σε δικηγόρο για να τα διαφυλάξει από κοινολόγηση που απαιτείται από τον νόμο. Επιπλέον, οι πληροφορίες που αφορούν την ταυτότητα ενός προσώπου, όπως ο διευθυντής ή ο πραγματικός ιδιοκτήτης μιας εταιρίας, γενικά δεν προστατεύονται ως εμπιστευτική επικοινωνία. Μολονότι το πεδίο της προστασίας που παρέχεται για τις εμπιστευτικές επικοινωνίες μπορεί να είναι διαφορετικό μεταξύ των κρατών, δεν

θα πρέπει να είναι υπερβολικά ευρύ, διότι με αυτόν τον τρόπο θα παρεμποδιζόταν η αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών. Οι επικοινωνίες μεταξύ δικηγόρων ή άλλων εξουσιοδοτημένων νομικών εκπροσώπων και των πελατών τους είναι εμπιστευτικές μόνον εφόσον οι εν λόγω εκπρόσωποι ενεργούν υπό την ιδιότητά τους ως δικηγόρων ή άλλων εξουσιοδοτημένων νόμιμων εκπροσώπων –και όχι υπό άλλη ιδιότητα, όπως πληρεξουσίων μετόχων, ιδρυτών και/ή καταπιστευματοδόχων, διευθυντών εταιρειών ή δυνάμει της εξουσίας τους ως μέλη του διοικητικού συμβουλίου– να εκπροσωπούν μια εταιρία στις εμπορικές της συναλλαγές» (επικαιροποίηση του άρθρου 26 του υποδείγματος φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ και σχολιασμός αυτής, που εγκρίθηκε από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ στις 17 Ιουλίου 2012, σημείο 19.3).

- 5 Με απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2022, ο διευθυντής της υπηρεσίας άμεσης φορολογίας επέβαλε πρόστιμο στην εταιρία (F) επειδή δεν ενήργησε τα δέοντα με βάση την απόφαση της 19ης Αυγούστου 2022.
- 6 Η εταιρία (F) άσκησε προσφυγή και ο Δικηγορικός Σύλλογος του Λουξεμβούργου (Ordre des avocats du Barreau de Luxembourg) παρέμβαση. Με απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 2023, το tribunal administratif (διοικητικό πρωτοδικείο) απέρριψε την προσφυγή και την παρέμβαση.
- 7 Η εταιρία (F) και ο Σύλλογος άσκησαν έφεση κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του Cour administrative (διοικητικού εφετείου), με προτάσεις που κατέθεσαν στις 10 και 13 Μαρτίου 2023.
- 8 Το διοικητικό εφετείο δέχεται τις δύο εφέσεις κατά των προσφυγών που είχαν ασκηθεί κατά της απόφασης της 19ης Αυγούστου 2022 και, κατά την εξέτασή τους, υποβάλλει στο Δικαστήριο τα προδικαστικά ερωτήματα που παρατίθενται παρακάτω.

2. Επίμαχες διατάξεις:

A. Το δίκαιο της Ένωσης

Ο Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης

- 9 Το άρθρο 7 διαλαμβάνει τα εξής:
 «Σεβασμός της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής
 Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα στο σεβασμό της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής του, της κατοικίας του και των επικοινωνιών του».
- 10 Το άρθρο 52 διαλαμβάνει τα εξής:
 «Εμβέλεια και ερμηνεία των δικαιωμάτων και των αρχών

1. Κάθε περιορισμός στην άσκηση των δικαιωμάτων και ελευθεριών που αναγνωρίζονται στον παρόντα Χάρτη πρέπει να προβλέπεται από το νόμο και να σέβεται το βασικό περιεχόμενο των εν λόγω δικαιωμάτων και ελευθεριών. Τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας, περιορισμοί επιτρέπεται να επιβάλλονται μόνον εφόσον είναι αναγκαίοι και ανταποκρίνονται πραγματικά σε στόχους γενικού ενδιαφέροντος που αναγνωρίζει η Ένωση ή στην ανάγκη προστασίας των δικαιωμάτων και ελευθεριών των τρίτων

[...]]».

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

11 Το άρθρο 17 διαλαμβάνει τα εξής:

«Όρια

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.

[...]

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».

12 Το άρθρο 18 διαλαμβάνει τα εξής:

«Υποχρεώσεις

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, 3 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.

[...]]»

Γ. Η λουξεμβουργιανή νομοθεσία

Ο γενικός φορολογικός νόμος της 22ας Μαΐου 1931 «Abgabenordnung», εν συντομία «ΑΟ»

13 Το άρθρο 177 ορίζει κατ' ουσίαν:

«1) Τα παρακάτω πρόσωπα μπορούν επίσης να αρνηθούν την παροχή πληροφοριών:

συνήγοροι και δικηγόροι που άσκησαν παρέμβαση σε ποινικές υποθέσεις,

1. γιατροί, όσον αφορά τις πληροφορίες που τους εμπιστεύονται κατά την άσκηση του επαγγέλματός τους,
2. δικηγόροι, όσον αφορά τις πληροφορίες που τους εμπιστεύονται κατά την άσκηση του επαγγέλματός τους,
3. οι βοηθοί ή συνεργάτες των μνημονευόμενων στα σημεία 1 έως 3 προσώπων, για τα γεγονότα που έχουν βιώσει υπό αυτή την ιδιότητα.

2) Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για τα μνημονευόμενα στις παραγράφους 3 και 4 πρόσωπα, όσον αφορά τα γεγονότα για τα οποία έλαβαν γνώση 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 εκθέτει τους εντολείς τους σε κίνδυνο ποινικής δίωξης».

3. Κρίση του Cour administrative (διοικητικού εφετείου):

- 14 Η απόφαση που εκδόθηκε στις 22 Αυγούστου 2022 είναι σύμφωνη με τη λουξεμβουργιανή νομοθεσία για τη διεθνή ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, στον τομέα της φορολογίας, και ειδικότερα με το άρθρο 177 ΑΟ που διέπει το επαγγελματικό απόρρητο των δικηγόρων στον τομέα της φορολογίας.
- 15 Το άρθρο 177 ΑΟ δεν εμποδίζει τη υπηρεσία άμεσης φορολογίας να ζητεί από δικηγόρο πληροφορίες σχετικά με άλλο φορολογούμενο σε εσωτερικό ή διεθνές πλαίσιο. Απόφαση με την οποία ζητούνται σχετικές πληροφορίες οποιουδήποτε είδους δεν καθίσταται παράνομη επειδή απευθύνεται σε δικηγόρο.
- 16 Μολαταύτα, το επαγγελματικό απόρρητο του δικηγόρου του οποίου γίνεται επίκληση σύμφωνα με τα κριτήρια του άρθρου 177 ΑΟ, πρέπει να θεωρείται βάσιμος λόγος για τη μη εκτέλεση της διαταγής παροχής πληροφοριών από τον δικηγόρο και απαγορεύει την επιβολή προστίμου σε αυτόν.
- 17 Ωστόσο, οι εκκαλούντες αμφισβητούν την απόφαση της 22ας Αυγούστου 2022. Επικαλούνται το άρθρο 17, παράγραφος 4, της οδηγίας 2011/16 και ισχυρίζονται, κατ' ουσίαν, ότι οι απευθυνόμενες στην εταιρία (F) διαταγές παροχής όλων των

διαθέσιμων εγγράφων σχετικά με τις υπηρεσίες που παρέχονται στον πελάτη της συνιστούν αδικαιολόγητη επέμβαση στο δικαίωμα σεβασμού των επικοινωνιών μεταξύ των δικηγόρων και των πελατών τους, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη. Κατά τους εκκαλούντες, η επέμβαση αυτή δεν μπορεί δικαιολογηθεί με βάση τον επιδιωκόμενο από την οδηγία 2011/16 στόχο της ενίσχυσης του ορθού προσδιορισμού των φόρων σε διασυνοριακές υποθέσεις και της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης, με την αιτιολογία ότι η διαταγή προς την εταιρία (F) να παράσχει τις ζητούμενες πληροφορίες δεν μπορεί να θεωρηθεί απολύτως αναγκαία για την επίτευξη των στόχων της εν λόγω οδηγίας.

- 18 Οι εκκαλούντες επικαλούνται την απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Orde van Vlaamse Balies κ.λπ. (C-694/20, EU:C:2022:963). Διατείνονται ότι μολονότι η ανάλυση της εν λόγω απόφασης αφορούσε δυνητικά επιθετικές διασυνοριακές ρυθμίσεις φορολογικού σχεδιασμού, το Δικαστήριο ερμήνευσε το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 7 του Χάρτη ευρύτερα όσον αφορά το επαγγελματικό απόρρητο. Επομένως, οι αρχές που διατυπώνει στην ως άνω απόφαση αφορούν την εγκυρότητα των διατάξεων της οδηγίας 2011/16 σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, τις διατάξεις μεταφοράς της οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη, καθώς και την εγκυρότητα της απόφασης που ελήφθη στην υπό κρίση υπόθεση. Ωστόσο, παρά τη γενική διατύπωση αυτών των αρχών, το Δικαστήριο δεν είχε ακόμη την ευκαιρία να τις εφαρμόσει πλήρως όσον αφορά το σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος.
- 19 Οι εκκαλούντες, προσβάλλοντας το κύρος της απόφασης της 19ης Αυγούστου 2022, ιδίως όσον αφορά το άρθρο 7 του Χάρτη, αμφισβητούν επίσης την υποχρέωση αυτή καθ'εαυτήν που επιβάλλεται στην εταιρία (F), κατ'εφαρμογή των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης και του εθνικού δικαίου, για την παροχή των πληροφοριών που ζητούνται από αυτή.
- 20 Το διοικητικό εφετείο, προκειμένου να μπορέσει να αποφανθεί επί αυτής της πτυχής, ζητεί από το Δικαστήριο ορισμένες διευκρινίσεις σχετικά με τα ακόλουθα σημεία:
- 21 Πρώτον, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι το άρθρο 7 του Χάρτη «προστατεύει την εμπιστευτικότητα οποιασδήποτε αλληλογραφίας μεταξύ ιδιωτών και παρέχει αυξημένη προστασία στην επικοινωνία μεταξύ των δικηγόρων και των πελατών τους» (απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Orde van Vlaamse Balies κ.λπ., C-694/20, EU:C:2022:963, σκέψη 27), και ότι στο προστατευτικό πεδίο του εμπίπτει όχι μόνον η δραστηριότητα της υπεράσπισης αλλά και η παροχή νομικών συμβουλών, τόσο ως προς το περιεχόμενό της όσο και ως προς την ύπαρξή της.
- 22 Εν προκειμένω, η εταιρία (F) διατείνεται ότι παρείχε συμβουλές στον Ισπανό πελάτη της αποκλειστικά στον τομέα του εταιρικού δικαίου και, πιο συγκεκριμένα, με σκοπό τη δημιουργία δομής εξαγοράς και χρηματοδότησης με τη συμμετοχή διαφόρων εταιρειών του Λουξεμβούργου. Μολονότι φαίνεται εκ των προτέρων λογικό να παραδεχθούμε ότι η παροχή συμβουλών με στόχο τη δημιουργία εταιρικών επενδυτικών δομών εμπίπτει στην αυξημένη προστασία του

άρθρου 7 του Χάρτη, δεδομένου ότι τούτο ισχύει ήδη όσον αφορά την παροχή νομικών συμβουλών από δικηγόρο για την καθιέρωση διασυνοριακών ρυθμίσεων φορολογικού σχεδιασμού, το διοικητικό εφετείο κρίνει ότι χρειάζεται διευκρίνιση σχετικά με την ποικιλομορφία των εν λόγω τομέων παρέμβασης (πρώτο προδικαστικό ερώτημα).

- 23 Δεύτερον, το Δικαστήριο έκρινε ότι η υποχρέωση που επιβάλλει η οδηγία 2011/16 στον δικηγόρο να αποκαλύψει την ταυτότητά του, την εκτίμησή του για το περιεχόμενο της διασυνοριακής ρύθμισης και το γεγονός ότι του ζητήθηκε η γνώμη, καθώς και η αποκάλυψη των πληροφοριών στις φορολογικές αρχές συνεπάγονται επέμβαση στο δικαίωμα σεβασμού των επικοινωνιών μεταξύ των δικηγόρων και των πελατών τους, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη (απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Orde van Vlaamse Balies και άλλοι, C-694/20, ΕΕ:C:2022:963, σκέψεις 27 έως 30).
- 24 Ωστόσο, στην προκειμένη περίπτωση, η απόφαση της 19ης Αυγούστου 2022 απαιτεί από την εταιρία (F) να παράσχει στον διευθυντή σχεδόν όλα τα έγγραφα που αφορούν τις σχέσεις της με τον πελάτη της, λεπτομερή περιγραφή των προαναφερόμενων συναλλαγών, καθώς και εξήγηση για τη συμμετοχή της σε αυτές τις διαδικασίες και την ταυτότητα των συνομιλητών της. Δεδομένης της καθολικότητας των ζητούμενων πληροφοριών, φαίνεται εύλογο να συναχθεί ότι η απόφαση της 19ης Αυγούστου 2022, ως μεμονωμένη πράξη μέσω της οποίας η αρμόδια αρχή κράτους μέλους εκπληρώνει σε συγκεκριμένη περίπτωση τις υποχρεώσεις που υπέχει με βάση την οδηγία 2011/16, συνεπάγεται επίσης επέμβαση στο δικαίωμα σεβασμού των επικοινωνιών μεταξύ των δικηγόρων και των πελατών τους, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 7 του Χάρτη. Ωστόσο, λόγω της διαφοράς μεταξύ των επίμαχων καθεστώτων ανταλλαγής πληροφοριών και των αντίστοιχων προβλεπόμενων πράξεων, το διοικητικό εφετείο εκτιμά ότι είναι απαραίτητη η επιβεβαίωση αυτής της ανάλυσης από το Δικαστήριο (δεύτερο προδικαστικό ερώτημα).
- 25 Τρίτον, για την περίπτωση που το προστατευτικό πεδίο του άρθρου 7 του Χάρτη έχει εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση και επαληθευθεί η ύπαρξη επέμβασης, το διοικητικό εφετείο σημειώνει την υπενθύμιση του Δικαστηρίου της Ένωσης 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» (απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Orde van Vlaamse Balies κ.λπ., C-694/20, ΕΥ:C:2022:963, σκέψη 34). «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» (απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Orde van Vlaamse Balies κ.λπ., C-694/20, EU:C:2022:963, σκέψη 44).

- 26 Επομένως, επιτρέπεται να συναχθεί ότι το επαγγελματικό απόρρητο του δικηγόρου, το οποίο καλύπτει τη σχέση μεταξύ του δικηγόρου και των πελατών του, δεν τυγχάνει απόλυτης προστασίας ώστε να αποκλείει οιαδήποτε διαταγή παροχής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών από άλλο κράτος μέλος, αλλά ότι η εν λόγω διαταγή γίνεται δεκτή εντός ορίων που συνάδουν με τις ανωτέρω προϋποθέσεις.
- 27 Όσον αφορά την προϋπόθεση ότι οι περιορισμοί πρέπει να προβλέπονται από τον νόμο, το Δικαστήριο εξέτασε τις διατάξεις του άρθρου 8αβ, παράγραφος 5 της οδηγίας 2011/16, σχετικά με τον μηχανισμό κοινοποίησης και αυτόματης ανταλλαγής των διασυνοριακών ρυθμίσεων, και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η εν λόγω παράγραφος, καθώς προβλέπει ρητώς την υποχρέωση, όσον αφορά τον δικηγόρο-ενδιάμεσο που απαλλάσσεται από την υποχρέωση, λόγω του επαγγελματικού απορρήτου από το οποίο δεσμεύεται, να κοινοποιεί στους λοιπούς ενδιαμέσους τις υποχρεώσεις υποβολής πληροφοριών που υπέχουν κατά την παράγραφο 6 του άρθρου αυτού, είναι σύμφωνη με την αρχή της νομιμότητας.
- 28 Ωστόσο, η οδηγία 2011/16 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, αλλά περιορίζεται στην πρόβλεψη του άρθρου 17, παράγραφος 4, ότι το επαγγελματικό απόρρητο μπορεί να δικαιολογήσει την άρνηση συμμόρφωσης με αίτημα για ανταλλαγή πληροφοριών.
- 29 Κατά συνέπεια, το ερώτημα κατά πόσον η οδηγία 2011/16 είναι σύμφωνη με τα άρθρα 7 και 52, παράγραφος 1 του Χάρτη ανακύπτει από το γεγονός ότι αυτή δεν περιέχει, πέραν του άρθρου 17, παράγραφος 4, καμία διάταξη που να θεσπίζει ειδική και εναρμονισμένη ρύθμιση του καθήκοντος του δικηγόρου να συνεργάζεται ως τρίτος κάτοχος για την ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος (τρίτο προδικαστικό ερώτημα).
- 30 Τέταρτον, εάν το Δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η οδηγία 2011/16 είναι σύμφωνη με τις ανωτέρω διατάξεις, παρά την απουσία ειδικών διατάξεων σχετικά με το επαγγελματικό απόρρητο των δικηγόρων, ιδίως κρίνοντας ότι η οδηγία μπορεί έγκυρα να επιτρέψει στα κράτη μέλη να ρυθμίσουν το εν λόγω ζήτημα στο εσωτερικό δίκαιο εντός των ορίων που επιβάλλονται από το άρθρο 7 του Χάρτη, διερωτάται κανείς εάν το καθεστώς υποχρεωτικής συνεργασίας των δικηγόρων κατά την ανταλλαγή πληροφοριών κατόπιν αιτήματος σύμφωνα με την οδηγία 2011/16, αναφορικά με το οποίο λαμβάνεται υπόψη ο αντίκτυπος του επαγγελματικού απορρήτου, μπορεί να καθορίζεται από τις διατάξεις του εσωτερικού δικαίου κάθε κράτους μέλους που προβλέπονται για εσωτερικές

καταστάσεις, σύμφωνα με την παραπομπή του άρθρου 18, παράγραφος 1, της οδηγίας. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εφαρμοστεί το άρθρο 177 ΑΟ ως διάταξη εσωτερικού δικαίου που ρυθμίζει το καθήκον συνεργασίας των δικηγόρων ως τρίτων. (τέταρτο προδικαστικό ερώτημα)

- 31 Πέμπτον, το άρθρο 177 ΑΟ περιορίζεται ομολογουμένως στην παροχή συμβουλών για φορολογικά θέματα. Ωστόσο, αυτός ο περιορισμός της υποχρέωσης επικοινωνίας του δικηγόρου ισχύει μόνο στο επίπεδο της εκτέλεσης αλλά όχι στο επίπεδο της έκδοσης της διαταγής παροχής πληροφοριών. Πράγματι, το άρθρο 177 ΑΟ δεν περιλαμβάνει ιδιαίτερο περιορισμό της υποχρέωσης του δικηγόρου ως προς την έκταση ή τη φύση των πληροφοριών που μπορεί να κληθεί να παράσχει. Τούτο θα συνεπαγόταν, από την έκδοση της διαταγής παροχής πληροφοριών, την επιβολή περιορισμών στον διευθυντή της υπηρεσίας άμεσης φορολογίας σχετικά με τον ορισμό των πληροφοριών που θα καλούνταν να του παράσχει δικηγόρος.
- 32 Ωστόσο, «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 γνωστοποιήσεως, την οποία καθιερώνει το άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της [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» (απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Orde van Vlaamse Balies και άλλοι, C-694/20, ΕΕ:C:2022:963, σκέψη 39). Το διοικητικό εφετείο συνάγει από αυτό ότι η υποχρέωση παροχής πληροφοριών που επιβάλλεται σε δικηγόρο, η οποία θα οδηγούσε στην άρση του απορρήτου αυτών των επικοινωνιών, θα θεωρηθεί ως επέμβαση στον ίδιο τον πυρήνα του δικαιώματος σεβασμού των επικοινωνιών μεταξύ των δικηγόρων και των πελατών τους.
- 33 Στην προκειμένη περίπτωση, η απόφαση της 19ης Αυγούστου 2022 υποχρεώνει την εταιρία (F) να παράσχει στον διευθυντή της υπηρεσίας άμεσης φορολογίας σχεδόν όλα τα έγγραφα που αφορούν τις σχέσεις της με τον πελάτη της, λεπτομερή περιγραφή των προαναφερόμενων συναλλαγών, καθώς και εξήγηση για τη συμμετοχή της σε αυτές τις διαδικασίες, και την ταυτότητα των συνομιλητών της. Δεδομένης της καθολικότητας των ζητούμενων πληροφοριών, ήτοι για ολόκληρο το αρχείο της εταιρίας F, συμπεριλαμβανομένων ιδίως των λεπτομερειών που αφορούν το περιεχόμενο όλων των επικοινωνιών μεταξύ της εταιρίας (F) και του Ισπανού πελάτη της, μπορεί ευλόγως να συναχθεί ότι η υποχρέωση παροχής όλων αυτών των πληροφοριών αφορά το βασικό περιεχόμενο του δικαιώματος σεβασμού των επικοινωνιών μεταξύ του δικηγόρου και του πελάτη του και, ενδεχομένως, αντιβαίνει στο άρθρο 7 του Χάρτη. Ωστόσο, η εν λόγω απόφαση είναι σύμφωνη με το άρθρο 177 ΑΟ, και ο αποδέκτης της δεν μπορεί να αρνηθεί τη συμμόρφωση προς αυτήν παρά μόνον εάν έχει παράσχει στον πελάτη του συμβουλές εκτός του φορολογικού τομέα, με εξαίρεση φορολογικά ζητήματα με καταφατική ή αρνητική απάντηση η οποία μπορεί να εκθέσει τον εντολέα του σε κίνδυνο ποινικής δίωξης.

- 34 Συνεπώς, ενδέχεται το Δικαστήριο να κρίνει επίσης ότι το άρθρο 177 ΑΟ δεν είναι σύμφωνο με το άρθρο 7 του Χάρτη και ότι από αυτό πρέπει να συναχθεί ότι η απόφαση δεν είναι σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης ως προς αυτό το σημείο.
- 35 Το συμπέρασμα αυτό δεν θα συνεπαγόταν, ωστόσο, αυτομάτως την ακύρωση της επίμαχης απόφασης καθ' ολοκληρίαν, δεδομένου ότι δεν είναι αδιαίρετη, αλλά διαιρετή απόφαση με γνώμονα καθεμία από τις μνημονευόμενες πληροφορίες. Ωστόσο, ο Λουξεμβουργιανός διοικητικός δικαστής μπορεί, όταν μόνο ορισμένα μέρη μιας απόφασης, δυνάμει να διαχωριστούν από αυτήν, πάσχουν από έλλειψη νομιμότητας –εν προκειμένω τα μέρη της απόφασης της 19ης Αυγούστου 2022 που θα πρέπει να θεωρηθεί ότι θίγουν το βασικό περιεχόμενο του δικαιώματος σεβασμού των επικοινωνιών μεταξύ του δικηγόρου και του πελάτη του– να περιορίσει την ακύρωση της απόφασης μόνο στα εν λόγω μέρη. Με άλλα λόγια, εν προκειμένω, ο Λουξεμβουργιανός διοικητικός δικαστής μπορεί να επιτρέψει τη διατήρηση της επιβαλλόμενης στον δικηγόρο υποχρέωσης για παροχή πληροφοριών που δεν θεωρούνται ότι επηρεάζουν το βασικό περιεχόμενο του δικαιώματος σεβασμού των επικοινωνιών μεταξύ του δικηγόρου και του πελάτη του.
- 36 Κατά συνέπεια, ακόμη και αν το Δικαστήριο αναγνωρίσει κατ' αρχήν τη δυνατότητα επιβολής υποχρέωσης σε δικηγόρο να παράσχει πληροφορίες στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος και ακόμη και αν το άρθρο 177 ΑΟ γίνει κατ' αρχήν δεκτό ως έγκυρη εσωτερική νομική βάση για την εν λόγω διαταγή, σύμφωνα με την παραπομπή του άρθρου 18, παράγραφος 1, της οδηγίας 2011/16, το διοικητικό εφετείο δεν πρέπει να περιοριστεί στην εξέταση της επέμβασης στο βασικό περιεχόμενο του απορρήτου των επικοινωνιών μεταξύ του δικηγόρου και του πελάτη του, αλλά και να εξακριβώσει, αν τυχόν άλλες αρχές που δέχθηκε το Δικαστήριο στην απόφασή της 8ης Δεκεμβρίου 2022, κατά περίπτωση, περιορίζουν περαιτέρω τις πληροφορίες που μπορεί να ζητηθούν έγκυρα από δικηγόρο στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος βάσει της οδηγίας 2011/16.
- 37 Πράγματι, στην απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, το Δικαστήριο εφάρμοσε την αρχή της αναλογικότητας στην υποχρέωση γνωστοποίησης που επιβάλλεται σε δικηγόρους, επισημαίνοντας ότι «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, εξυπακουμένου 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» (απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2022, Orde van Vlaamse Balies κ.λπ., C-694/20, EU:C:2022:963, σκέψη 41).

- 38 Όσον αφορά το ερώτημα εάν στην υπό κρίση υπόθεση η υποχρέωση που επιβλήθηκε στους δικηγόρους ήταν πρόσφορη και αναγκαία για την επίτευξη των στόχων της οδηγίας 2011/16, το Δικαστήριο εξέτασε το ζήτημα αυτό σε συνάρτηση με την υποχρέωση κοινοποίησης που προβλέπεται στο άρθρο 8αβ, παράγραφος 5, της εν λόγω οδηγίας, και επαλήθευσε ότι είναι απολύτως αναγκαία σε σχέση με τις υποχρεώσεις που βαρύνουν όλους τους άλλους ενδιαμέσους ή, κατά περίπτωση, τον συγκεκριμένο φορολογούμενο. Εφόσον αυτές οι υποχρεώσεις των άλλων ενδιαμέσων και του συγκεκριμένου φορολογούμενου διασφαλίζουν, κατά τη γνώμη του Δικαστηρίου, την αποτελεσματική κοινοποίηση, που προβλέπεται στην επίμαχη διάταξη, στις αρμόδιες φορολογικές αρχές, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν χρειαζόταν η επιβολή υποχρέωσης γνωστοποίησης στους δικηγόρους.
- 39 Εάν αυτές οι απορρέουσες από την προσφορότητα και την αναγκαιότητα για την επίτευξη του στόχου της οδηγίας 2011/16 απαιτήσεις πρέπει να εφαρμοστούν στην υποχρέωση του δικηγόρου για παροχή πληροφοριών στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, θα μπορούσαν να νοηθούν ως επιβάλλουσες ενισχυμένο έλεγχο της προβλέψιμης συνάφειας των ζητούμενων από τον δικηγόρο πληροφοριών προκειμένου να διασφαλισθεί ότι ο τελευταίος καλείται να παράσχει στο αιτούν κράτος μόνο πληροφορίες που μπορούν πράγματι να χρησιμοποιηθούν για φορολογικούς σκοπούς. Η απαίτηση της αναγκαιότητας της υποχρέωσης συνεργασίας του δικηγόρου θα μπορούσε επίσης να συνεπάγεται ενισχυμένο έλεγχο σχετικά με την εξάντληση προηγουμένως από το κράτος μέλος των συνήθων πηγών πληροφόρησης 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. Η ίδια απαίτηση θα μπορούσε επίσης να ενθαρρύνει τη συγκεκριμένη επαλήθευση εάν ο δικηγόρος είναι πράγματι η μόνη δυνατή πηγή των πληροφοριών που ζητήθηκαν.
- 40 Ομοίως, η ισόρροπη στάθμιση που πρέπει να πραγματοποιηθεί μεταξύ, αφενός, του στόχου γενικού συμφέροντος και, αφετέρου, των εν λόγω δικαιωμάτων, ώστε τα μειονεκτήματα που συνεπάγεται το μέτρο αυτό να μην είναι δυσανάλογα προς τους προβλεπόμενους στόχους, θα μπορούσε να επιβάλει τη θέσπιση πρόσθετων προϋποθέσεων για το κύρος μιας διαταγής παροχής πληροφοριών που εκδόθηκε κατά δικηγόρου στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος, οι οποίες ενδεχομένως να σχετίζονται με συγκεκριμένο φορολογικό σκοπό, για παράδειγμα, τον εντοπισμό επιθετικών ή καταχρηστικών δομών ή τη σημασία του οικονομικού διακυβεύματος του εν εξελίξει ελέγχου στο αιτούν κράτος.
- 41 Το διοικητικό εφετείο εκτιμά ότι, κατά την εξέταση του κύρους της διαταγής προς δικηγόρο για παροχή ορισμένων πληροφοριών στο πλαίσιο διαδικασίας ανταλλαγής πληροφοριών, κατόπιν αιτήματος, με άλλο κράτος μέλος σύμφωνα με την οδηγία 2011/16, οι αρχές που ορίζονται στην απόφαση του Δικαστηρίου, της

8ης Δεκεμβρίου 2022, είναι ικανές να θέσουν υπό αμφισβήτηση το κύρος των διατάξεων της οδηγίας 2011/16, του άρθρου 177 ΑΟ και της απόφασης της 19ης Αυγούστου 2022 (πέμπτο και έκτο προδικαστικό ερώτημα).

4. Τα προδικαστικά ερωτήματα:

42 Το διοικητικό εφετείο ζητεί από το Δικαστήριο, σύμφωνα με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, την έκδοση προδικαστικής απόφασης επί των ακόλουθων ερωτημάτων:

«1. Εμπίπτει στο πεδίο της παρεχόμενης από το άρθρο 7 του Χάρτη αυξημένης προστασίας των συναλλαγών 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 των επικοινωνιών 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 κατόπιν αιτήματος 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 παροχής συμβουλών εκ μέρους 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 που να επιτρέπει τυπικά την επέμβαση στο απόρρητο των συναλλαγών μεταξύ των δικηγόρων και των πελατών τους στο πλαίσιο του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος και να καθορίζει η ίδια το πεδίο 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 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, όπως η επίμαχη διάταξη στην υπό κρίση υπόθεση, να περιλαμβάνει ειδικές διατάξεις οι οποίες:

– διασφαλίζουν τον σεβασμό του βασικού περιεχομένου του απορρήτου των επικοινωνιών 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 στόχου 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 στόχου 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 να έχει ή να ενδέχεται να αποκτήσει ορισμένη σημασία ή να ενδέχεται να υπαχθεί στο ποινικό δίκαιο το οικονομικό διακύβευμα του εν εξελίξει ελέγχου στο αιτούν κράτος;»