

Υπόθεση C-437/19

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

31 Μαΐου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Cour administrative (Λουξεμβούργο)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

23 Μαΐου 2019

Εκκαλών:

Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου

Εφεσίβλητη:

L

I. Αντικείμενο και στοιχεία της διαφοράς

- 1 Με έγγραφο της 28ης Φεβρουαρίου 2018 ο διευθυντής της εφορίας αμέσων φόρων του Λουξεμβούργου κάλεσε την εταιρία L (με έδρα στο Λουξεμβούργο) να παράσχει πληροφορίες ως εξής:

«[...] Στις 27 Απριλίου 2017 η αρμόδια αρχή της γαλλικής φορολογικής διοίκησης μας διαβίβασε αίτημα παροχής πληροφοριών σύμφωνα με την οδηγία 2011/16 [...] και τη φορολογική σύμβαση μεταξύ Λουξεμβούργου και Γαλλίας [...].

[...]

Το νομικό πρόσωπο το οποίο αφορά το αίτημα είναι η εταιρία F, η οποία είναι εγκατεστημένη [στη Γαλλία].

Παρακαλούμε να μας παράσχετε τις ακόλουθες πληροφορίες και έγγραφα για την περίοδο από την 1η Ιανουαρίου 2012 έως την 31η Δεκεμβρίου 2016 [...].

- Παρακαλείσθε να αναφέρετε τα ονόματα και τις διευθύνσεις των μετόχων της εταιρίας L και τα ονόματα και τις διευθύνσεις των πραγματικών δικαιούχων,

άμεσων και έμμεσων, ανεξάρτητα από τις δομές της εταιρίας και την κατανομή του κεφαλαίου·

- Παρακαλείσθε να παράσχετε αντίγραφο των αρχείων των τίτλων της εταιρίας L.

[...]» (στο εξής: εντολή).

- 2 Οι γαλλικές αρχές ανέφεραν ότι πραγματοποίησαν έλεγχο στην εταιρία F (με έδρα στη Γαλλία), με αντικείμενο την εκμίσθωση ακινήτων στην περιφέρεια του δήμου [...] (Γαλλία). Η εταιρία L όχι μόνον είναι εμμέσως μητρική εταιρία της εταιρίας F (μέσω εταιρίας που έχει συσταθεί βάσει του ολλανδικού δικαίου), αλλά επίσης κατέχει απευθείας άλλο ακίνητο στον ίδιο δήμο στη Γαλλία. Οι γαλλικές αρχές διευκρίνισαν ότι τα φυσικά πρόσωπα που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στη Γαλλία υποχρεούνται να τη δηλώσουν και ζήτησαν να πληροφορηθούν ποιοι είναι οι μέτοχοι και οι οικονομικοί δικαιούχοι της εταιρίας L.
- 3 Με απόφαση της 4ης Ιουνίου 2018 ο διευθυντής της εφορίας απέρριψε την ένσταση της εταιρίας L, η οποία στη συνέχεια άσκησε προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, η οποία παραμένει εκκρεμής.
- 4 Στις 6 Αυγούστου 2018 ο διευθυντής της εφορίας αμέσων φόρων του Λουξεμβούργου επέβαλε πρόστιμο στην εταιρία L λόγω μη συμμόρφωσης προς την εντολή.
- 5 Στις 5 Σεπτεμβρίου 2018 η εταιρία L άσκησε προσφυγή ενώπιον του tribunal administratif (διοικητικού πρωτοδικείου) κατά της αποφάσεως περί επιβολής προστίμου.
- 6 Με απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2018 το tribunal administratif δέχθηκε την προσφυγή και ακύρωσε την απόφαση περί επιβολής προστίμου της 6ης Αυγούστου 2018.
- 7 Το δικαστήριο κατ' ουσίαν έκρινε ότι η εντολή είναι άκυρη λόγω αναντιστοιχίας μεταξύ, αφενός, της ταυτότητας του φορολογούμενου που προσδιορίζεται στην εντολή της 28ης Φεβρουαρίου 2018 και, αφετέρου, των εξηγήσεων που παρείχαν οι γαλλικές αρχές ως προς τον σκοπό για τον οποίο ζητούνται οι πληροφορίες, έτσι ώστε να υπάρχει αμφιβολία ως προς την ταυτότητα του φορολογουμένου τον οποίο αφορά το αίτημα παροχής πληροφοριών. Ειδικότερα, επεσήμανε ότι οι εξηγήσεις που περιέχονται στο αίτημα παροχής πληροφοριών της 27ης Απριλίου 2017 οδηγούν στο συμπέρασμα ότι η τρέχουσα έρευνα δεν αφορά την εταιρία F, η οποία ωστόσο αναφέρεται στο αίτημα παροχής πληροφοριών ως η οντότητα που αποτελεί αντικείμενο ελέγχου στη Γαλλία και τη φορολόγησή της, αλλά τους οικονομικούς δικαιούχους, φυσικά πρόσωπα, της εταιρίας L, οι οποίοι, σύμφωνα με το γαλλικό δίκαιο, υποχρεούνται να δηλώσουν την κατοχή ακινήτων που βρίσκονται στη γαλλική επικράτεια.

- 8 Με δικόγραφο που κατέθεσε στις 21 Δεκεμβρίου 2018 το Μεγάλο Δουκάτο του Λουξεμβούργου (στο εξής: Δημόσιο) άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής.

北*□嫵□念□醇□燻*血勳✕ 颯H佂J儀J勻*□堀∴Π. Διατάξεις επί της ουσίας

Δίκαιο της Ένωσης

Χάρτης των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης

- 9 Το άρθρο 47, με τίτλο «Δικαίωμα πραγματικής προσφυγής και αμερόληπτου δικαστηρίου», ορίζει τα εξής:

«Κάθε πρόσωπο του οποίου παραβιάστηκαν τα δικαιώματα και οι ελευθερίες που διασφαλίζονται από το δίκαιο της Ένωσης, έχει δικαίωμα πραγματικής προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου, τηρουμένων των προϋποθέσεων που προβλέπονται στο παρόν άρθρο.

Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα να δικαστεί η υπόθεσή του δίκαια, δημόσια και εντός εύλογης προθεσμίας, από ανεξάρτητο και αμερόληπτο δικαστήριο, που έχει προηγουμένως συσταθεί νομίμως. Κάθε πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να συμβουλευέται δικηγόρο και να του αναθέτει την υπεράσπιση και εκπροσώπησή του.»

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

- 10 Στην αιτιολογική σκέψη 9 εξηγούνται τα εξής:

«[...] Το πρότυπο της “προβλέψιμης συνάφειας” προορίζεται να προβλέπει ανταλλαγές πληροφοριών σε φορολογικά θέματα στον μεγαλύτερο δυνατό βαθμό και ταυτόχρονα να διευκρινίζει ότι τα κράτη μέλη δεν είναι ελεύθερα να πραγματοποιούν “άλειυση πληροφοριών” ή να ζητούν πληροφορίες που είναι απίθανο να αφορούν φορολογικές υποθέσεις ενός φορολογουμένου. Παρότι το άρθρο 20 της παρούσας οδηγίας περιέχει διαδικαστικά στοιχεία, η ερμηνεία των διατάξεων αυτών θα πρέπει να είναι ελεύθερη, ώστε να μην παρεμποδίζει την αποτελεσματική ανταλλαγή πληροφοριών.»

- 11 Το άρθρο 1, με τίτλο «Αντικείμενο» ορίζει τα εξής:

«1. 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. (...)»

- 12 Το άρθρο 5, με τίτλο «Διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών κατόπιν αιτήματος» ορίζει τα 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 περιέχεται σε αυτήν ως αποτέλεσμα διοικητικών ερευνών.»

- 13 Το άρθρο 20, με τίτλο «Τυποποιημένα έντυπα και ηλεκτρονικοί μορφότευποι» ορίζει τα εξής:

«1. [...]

2. Το τυποποιημένο έντυπο που αναφέρεται στην παράγραφο 1 περιλαμβάνει τουλάχιστον τις ακόλουθες πληροφορίες, τις οποίες πρέπει να παρέχει η αιτούσα αρχή:

- α) τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που αποτελεί αντικείμενο εξέτασης ή έρευνας·
- β) τους φορολογικούς λόγους για τους οποίους ζητούνται οι πληροφορίες.

Η αιτούσα αρχή δύναται, στον βαθμό που γνωρίζει και σύμφωνα με τις διεθνείς εξελίξεις, να παρέχει το όνομα και τη διεύθυνση κάθε προσώπου που εικάζεται ότι έχει στην κατοχή του τις [ζητούμενες] πληροφορίες, καθώς και κάθε στοιχείο που μπορεί να διευκολύνει τη συλλογή των πληροφοριών από τη λαμβάνουσα αρχή. [...]

止*□ 媯 □ 念 □ 罇 □ 燿 * 血 刺 * 颯 H 公 J 儀 J 勻 * □ 堀 ; ΠΙ. Ισχυρισμοί του εκκαλούντος

- 14 Το Δημόσιο αρνείται ότι οι ζητηθείσες πληροφορίες στερούνται προδήλως οιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας όσον αφορά τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο, τυχόν τρίτους και τον επιδιωκόμενο φορολογικό σκοπό. Συγκεκριμένα, προβάλλει ότι το δικαστήριο εσφαλμένα έκρινε ότι υφίσταται αμφιβολία ως προς την ταυτότητα των φορολογουμένων που αναφέρονται στο αίτημα. Υποστηρίζει ότι οι εξηγήσεις που περιέχονται στο αίτημα των γαλλικών αρχών καθιστούν δυνατό τον προσδιορισμό των εκεί μνημονευόμενων προσώπων, στο μέτρο που στο αίτημα αυτό αφορά τη φορολόγηση των οικονομικών δικαιούχων, φυσικών προσώπων, της εταιρίας L, οι οποίοι, σύμφωνα με το γαλλικό δίκαιο, έχουν υποχρέωση να δηλώνουν τα ακίνητα που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα στη Γαλλία.

- 15 Δεχόμενο ότι, εν προκειμένω, ούτε το αίτημα των γαλλικών αρχών περί ανταλλαγής πληροφοριών ούτε η εντολή διευκρινίζουν τα ονόματα των φυσικών προσώπων που αφορά το αίτημα, αλλά μόνον αυτό της γαλλικής εταιρίας F, η διαδικασία εξέτασης της οποίας προκάλεσε την έρευνα σε σχέση με τους δικαιούχους, φυσικά πρόσωπα, που συνδέονται άμεσα ή έμμεσα με την εν λόγω

εταιρία, το Δημόσιο υπογραμμίζει ότι σκοπός του αιτήματος ήταν ακριβώς να προσδιοριστούν τα ονόματα των φυσικών προσώπων που πρέπει να δηλώσουν όλα τα ακίνητα που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα στη Γαλλία. Προσθέτει ότι, λόγω της μη συνεργασίας της γαλλικής εταιρίας, συνέτρεχαν σοβαροί λόγοι να θεωρηθεί ότι τα φυσικά πρόσωπα αυτά δεν είχαν συμμορφωθεί με τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και ότι οι γαλλικές αρχές επεδίωκαν με τον τρόπο αυτό να αποκτήσουν πληροφορίες σχετικά με φορολογούμενους που ασφαλώς δεν προσδιορίζονται ονομαστικά, αλλά όμως περιγράφονται με συγκεκριμένο τρόπο. Επιπλέον, λόγω της κατοχής ακινήτου στη Γαλλία από την εταιρία L και των προφανών δεσμών της εταιρίας αυτής με την εταιρία F, οι γαλλικές αρχές έχουν, κατά το Δημόσιο, σαφώς συναγάγει ότι υφίσταται άμεση σχέση με τη φορολογική έρευνα στη Γαλλία.

- 16 Το Δημόσιο καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι γαλλικές αρχές μπορούν νομίμως να ζητήσουν από την αρμόδια αρχή του Λουξεμβούργου πληροφορίες σχετικά με την ταυτότητα των ιδιοκτητών της λουξεμβουργιανής εταιρίας. Υποστηρίζει ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το σχετικό αίτημα στερείται προδήλως κάθε προβλέψιμης συνάφειας.
- 17 Το Δημόσιο εμμένει στην έννοια της «προβλέψιμης συνάφειας». Υπογραμμίζει ότι η εταιρία F είναι αστική εταιρία ακινήτων, φορολογικά διαφανής και ανήκουσα κατά 100% στην ανώνυμη εταιρία ολλανδικού δικαίου N, η οποία με τη σειρά της ανήκει κατά 100% στην εταιρία L. Στον βαθμό που το γαλλικό δίκαιο απαιτεί ακριβώς τα φυσικά πρόσωπα να δηλώνουν το εισόδημα από ακίνητα που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα στη Γαλλία, το κράτος θεωρεί ότι οι ζητούμενες πληροφορίες είναι προβλέψιμα συναφείς. Προσθέτει ότι θα ήταν αδιανόητο μια εταιρία ακινήτων να μπορεί να αποφύγει μέσω μιας απλής δομής, δημιουργώντας μια εικονική εταιρία σε μια δεύτερη χώρα και συστήνοντας μια τρίτη εταιρία σε μια άλλη χώρα, τις φορολογικές υποχρεώσεις δήλωσης της κατοχής ακινήτου που βρίσκεται στην πρώτη χώρα.
- 18 Προκειμένου να τεκμηριωθεί η προβλέψιμη συνάφεια των πληροφοριών που ζήτησαν οι γαλλικές αρχές, το Δημόσιο παραπέμπει στα ερμηνευτικά σχόλια σχετικά με το άρθρο 26 του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ σχετικά με το εισόδημα και την περιουσία, το οποίο ορίζει, πρώτον, ότι «το αίτημα παροχής πληροφοριών δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά αλίευση πληροφοριών μόνον εκ του λόγου ότι δεν προσδιορίζει το όνομα ή τη διεύθυνση (ή και τα δύο) του φορολογουμένου που υπόκειται σε έλεγχο ή έρευνα», αλλά ότι το αιτούν κράτος πρέπει στη συνέχεια «να περιλάβει άλλες επαρκείς πληροφορίες που να καθιστούν δυνατό τον προσδιορισμό του φορολογουμένου». Δεύτερον, κατά το ίδιο σχόλιο, η έρευνα που αφορά συγκεκριμένη ομάδα φορολογουμένων είναι σύμφωνη με τις απαιτήσεις του άρθρου 26, παράγραφος 1, της πρότυπης σύμβασης εφόσον πληροί τον κανόνα της προβλέψιμης συνάφειας, αλλά «το αιτούν κράτος πρέπει να παρέχει λεπτομερή περιγραφή της ομάδας, καθώς και των γεγονότων και των περιστάσεων που προκάλεσαν το αίτημα, επεξήγηση του εφαρμοστέου δικαίου και αιτιολόγηση της πεποίθησης ότι οι φορολογούμενοι που αποτελούν αντικείμενο του ομαδικού αιτήματος παρέβησαν το εν λόγω δίκαιο».

- 19 Όσον αφορά το άρθρο 20, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/16, το Δημόσιο υποστηρίζει ότι η οδηγία δεν κάνει διάκριση μεταξύ ονομαστικής και ατομικής ταυτοποίησης και προσδιορίσιμης ταυτότητας. Συνεπώς, κανένα στοιχείο της οδηγίας δεν αποκλείει τη δεύτερη προσέγγιση, κατά την οποία αρκεί ο ενδιαφερόμενος να είναι προσδιορίσιμος ως προς την ταυτότητά του. Εξάλλου, κατά το Δημόσιο, το γεγονός ότι ο έμμεσος προσδιορισμός των φυσικών προσώπων πρέπει να γίνει μέσω τριών εταιριών, οι οποίες βρίσκονται σε τρία διαφορετικά κράτη με σκοπό τη συγκάλυψη του πραγματικού δικαιούχου του ακινήτου που βρίσκεται στη Γαλλία, δεν αποκλείει την προβλέπιμη συνάφεια των ζητούμενων πληροφοριών.
- 20 Τέλος, το Δημόσιο θεωρεί πρόωρη την υποβολή προδικαστικού ερωτήματος στο Δικαστήριο στο παρόν στάδιο, παραπέμποντας στη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο της οδηγίας 2015/849, της 20ής Μαΐου 2015, σχετικά με την πρόληψη της χρησιμοποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες (...), που προβλέπει, μεταξύ άλλων, έναν εθνικό μηχανισμό σε κάθε κράτος μέλος για τον προσδιορισμό των πραγματικών δικαιούχων, και της οδηγίας 2018/822/ΕΕ, 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 δηλωτές διασυνοριακές ρυθμίσεις, σε ισχύ από την 1η Ιουλίου 2020, οι οποίες συμπληρώνουν την οδηγία 2011/16 με την προσθήκη των πραγματικών δικαιούχων. Με τον τρόπο αυτό, η παροχή πληροφοριών σχετικά με τους πραγματικούς δικαιούχους και, υπό ευρύτερη έννοια, πληροφοριών σχετικά με τον προσδιορισμό των εμπλεκόμενων ενδιαμέσων και των φορολογουμένων, συμπεριλαμβανομένου του ονόματος, της ημερομηνίας και του τόπου γέννησης (για φυσικά πρόσωπα), της φορολογικής κατοικίας και, ενδεχομένως, των οντοτήτων που αποτελούν συνδεδεμένες επιχειρήσεις του εν λόγω φορολογουμένου, θα διεξάγεται στο εξής μεταξύ των φορολογικών αρχών, κατά περίπτωση, αυτόματα και τακτικά.

止* 嬭 唵 罽 燻* 血 軻 𪛗 𪛘 𪛙 𪛚 𪛛 𪛜 𪛝 𪛞 𪛟 𪛠 𪛡 𪛢 𪛣 𪛤 𪛥 𪛦 𪛧 𪛨 𪛩 𪛪 𪛫 𪛬 𪛭 𪛮 𪛯 𪛰 𪛱 𪛲 𪛳 𪛴 𪛵 𪛶 𪛷 𪛸 𪛹 𪛺 𪛻 𪛼 𪛽 𪛾 𪛿 𪜀 𪜁 𪜂 𪜃 𪜄 𪜅 𪜆 𪜇 𪜈 𪜉 𪜊 𪜋 𪜌 𪜍 𪜎 𪜏 𪜐 𪜑 𪜒 𪜓 𪜔 𪜕 𪜖 𪜗 𪜘 𪜙 𪜚 𪜛 𪜜 𪜝 𪜞 𪜟 𪜠 𪜡 𪜢 𪜣 𪜤 𪜥 𪜦 𪜧 𪜨 𪜩 𪜪 𪜫 𪜬 𪜭 𪜮 𪜯 𪜰 𪜱 𪜲 𪜳 𪜴 𪜵 𪜶 𪜷 𪜸 𪜹 𪜺 𪜻 𪜼 𪜽 𪜾 𪜿 𪝀 𪝁 𪝂 𪝃 𪝄 𪝅 𪝆 𪝇 𪝈 𪝉 𪝊 𪝋 𪝌 𪝍 𪝎 𪝏 𪝐 𪝑 𪝒 𪝓 𪝔 𪝕 𪝖 𪝗 𪝘 𪝙 𪝚 𪝛 𪝜 𪝝 𪝞 𪝟 𪝠 𪝡 𪝢 𪝣 𪝤 𪝥 𪝦 𪝧 𪝨 𪝩 𪝪 𪝫 𪝬 𪝭 𪝮 𪝯 𪝰 𪝱 𪝲 𪝳 𪝴 𪝵 𪝶 𪝷 𪝸 𪝹 𪝺 𪝻 𪝼 𪝽 𪝾 𪝿 𪞀 𪞁 𪞂 𪞃 𪞄 𪞅 𪞆 𪞇 𪞈 𪞉 𪞊 𪞋 𪞌 𪞍 𪞎 𪞏 𪞐 𪞑 𪞒 𪞓 𪞔 𪞕 𪞖 𪞗 𪞘 𪞙 𪞚 𪞛 𪞜 𪞝 𪞞 𪞟 𪞠 𪞡 𪞢 𪞣 𪞤 𪞥 𪞦 𪞧 𪞨 𪞩 𪞪 𪞫 𪞬 𪞭 𪞮 𪞯 𪞰 𪞱 𪞲 𪞳 𪞴 𪞵 𪞶 𪞷 𪞸 𪞹 𪞺 𪞻 𪞼 𪞽 𪞾 𪞿 𪟀 𪟁 𪟂 𪟃 𪟄 𪟅 𪟆 𪟇 𪟈 𪟉 𪟊 𪟋 𪟌 𪟍 𪟎 𪟏 𪟐 𪟑 𪟒 𪟓 𪟔 𪟕 𪟖 𪟗 𪟘 𪟙 𪟚 𪟛 𪟜 𪟝 𪟞 𪟟 𪟠 𪟡 𪟢 𪟣 𪟤 𪟥 𪟦 𪟧 𪟨 𪟩 𪟪 𪟫 𪟬 𪟭 𪟮 𪟯 𪟰 𪟱 𪟲 𪟳 𪟴 𪟵 𪟶 𪟷 𪟸 𪟹 𪟺 𪟻 𪟼 𪟽 𪟾 𪟿 𪠀 𪠁 𪠂 𪠃 𪠄 𪠅 𪠆 𪠇 𪠈 𪠉 𪠊 𪠋 𪠌 𪠍 𪠎 𪠏 𪠐 𪠑 𪠒 𪠓 𪠔 𪠕 𪠖 𪠗 𪠘 𪠙 𪠚 𪠛 𪠜 𪠝 𪠞 𪠟 𪠠 𪠡 𪠢 𪠣 𪠤 𪠥 𪠦 𪠧 𪠨 𪠩 𪠪 𪠫 𪠬 𪠭 𪠮 𪠯 𪠰 𪠱 𪠲 𪠳 𪠴 𪠵 𪠶 𪠷 𪠸 𪠹 𪠺 𪠻 𪠼 𪠽 𪠾 𪠿 𪡀 𪡁 𪡂 𪡃 𪡄 𪡅 𪡆 𪡇 𪡈 𪡉 𪡊 𪡋 𪡌 𪡍 𪡎 𪡏 𪡐 𪡑 𪡒 𪡓 𪡔 𪡕 𪡖 𪡗 𪡘 𪡙 𪡚 𪡛 𪡜 𪡝 𪡞 𪡟 𪡠 𪡡 𪡢 𪡣 𪡤 𪡥 𪡦 𪡧 𪡨 𪡩 𪡪 𪡫 𪡬 𪡭 𪡮 𪡯 𪡰 𪡱 𪡲 𪡳 𪡴 𪡵 𪡶 𪡷 𪡸 𪡹 𪡺 𪡻 𪡼 𪡽 𪡾 𪡿 𪢀 𪢁 𪢂 𪢃 𪢄 𪢅 𪢆 𪢇 𪢈 𪢉 𪢊 𪢋 𪢌 𪢍 𪢎 𪢏 𪢐 𪢑 𪢒 𪢓 𪢔 𪢕 𪢖 𪢗 𪢘 𪢙 𪢚 𪢛 𪢜 𪢝 𪢞 𪢟 𪢠 𪢡 𪢢 𪢣 𪢤 𪢥 𪢦 𪢧 𪢨 𪢩 𪢪 𪢫 𪢬 𪢭 𪢮 𪢯 𪢰 𪢱 𪢲 𪢳 𪢴 𪢵 𪢶 𪢷 𪢸 𪢹 𪢺 𪢻 𪢼 𪢽 𪢾 𪢿 𪣀 𪣁 𪣂 𪣃 𪣄 𪣅 𪣆 𪣇 𪣈 𪣉 𪣊 𪣋 𪣌 𪣍 𪣎 𪣏 𪣐 𪣑 𪣒 𪣓 𪣔 𪣕 𪣖 𪣗 𪣘 𪣙 𪣚 𪣛 𪣜 𪣝 𪣞 𪣟 𪣠 𪣡 𪣢 𪣣 𪣤 𪣥 𪣦 𪣧 𪣨 𪣩 𪣪 𪣫 𪣬 𪣭 𪣮 𪣯 𪣰 𪣱 𪣲 𪣳 𪣴 𪣵 𪣶 𪣷 𪣸 𪣹 𪣺 𪣻 𪣼 𪣽 𪣾 𪣿 𪤀 𪤁 𪤂 𪤃 𪤄 𪤅 𪤆 𪤇 𪤈 𪤉 𪤊 𪤋 𪤌 𪤍 𪤎 𪤏 𪤐 𪤑 𪤒 𪤓 𪤔 𪤕 𪤖 𪤗 𪤘 𪤙 𪤚 𪤛 𪤜 𪤝 𪤞 𪤟 𪤠 𪤡 𪤢 𪤣 𪤤 𪤥 𪤦 𪤧 𪤨 𪤩 𪤪 𪤫 𪤬 𪤭 𪤮 𪤯 𪤰 𪤱 𪤲 𪤳 𪤴 𪤵 𪤶 𪤷 𪤸 𪤹 𪤺 𪤻 𪤼 𪤽 𪤾 𪤿 𪥀 𪥁 𪥂 𪥃 𪥄 𪥅 𪥆 𪥇 𪥈 𪥉 𪥊 𪥋 𪥌 𪥍 𪥎 𪥏 𪥐 𪥑 𪥒 𪥓 𪥔 𪥕 𪥖 𪥗 𪥘 𪥙 𪥚 𪥛 𪥜 𪥝 𪥞 𪥟 𪥠 𪥡 𪥢 𪥣 𪥤 𪥥 𪥦 𪥧 𪥨 𪥩 𪥪 𪥫 𪥬 𪥭 𪥮 𪥯 𪥰 𪥱 𪥲 𪥳 𪥴 𪥵 𪥶 𪥷 𪥸 𪥹 𪥺 𪥻 𪥼 𪥽 𪥾 𪥿 𪦀 𪦁 𪦂 𪦃 𪦄 𪦅 𪦆 𪦇 𪦈 𪦉 𪦊 𪦋 𪦌 𪦍 𪦎 𪦏 𪦐 𪦑 𪦒 𪦓 𪦔 𪦕 𪦖 𪦗 𪦘 𪦙 𪦚 𪦛 𪦜 𪦝 𪦞 𪦟 𪦠 𪦡 𪦢 𪦣 𪦤 𪦥 𪦦 𪦧 𪦨 𪦩 𪦪 𪦫 𪦬 𪦭 𪦮 𪦯 𪦰 𪦱 𪦲 𪦳 𪦴 𪦵 𪦶 𪦷 𪦸 𪦹 𪦺 𪦻 𪦼 𪦽 𪦾 𪦿 𪧀 𪧁 𪧂 𪧃 𪧄 𪧅 𪧆 𪧇 𪧈 𪧉 𪧊 𪧋 𪧌 𪧍 𪧎 𪧏 𪧐 𪧑 𪧒 𪧓 𪧔 𪧕 𪧖 𪧗 𪧘 𪧙 𪧚 𪧛 𪧜 𪧝 𪧞 𪧟 𪧠 𪧡 𪧢 𪧣 𪧤 𪧥 𪧦 𪧧 𪧨 𪧩 𪧪 𪧫 𪧬 𪧭 𪧮 𪧯 𪧰 𪧱 𪧲 𪧳 𪧴 𪧵 𪧶 𪧷 𪧸 𪧹 𪧺 𪧻 𪧼 𪧽 𪧾 𪧿 𪨀 𪨁 𪨂 𪨃 𪨄 𪨅 𪨆 𪨇 𪨈 𪨉 𪨊 𪨋 𪨌 𪨍 𪨎 𪨏 𪨐 𪨑 𪨒 𪨓 𪨔 𪨕 𪨖 𪨗 𪨘 𪨙 𪨚 𪨛 𪨜 𪨝 𪨞 𪨟 𪨠 𪨡 𪨢 𪨣 𪨤 𪨥 𪨦 𪨧 𪨨 𪨩 𪨪 𪨫 𪨬 𪨭 𪨮 𪨯 𪨰 𪨱 𪨲 𪨳 𪨴 𪨵 𪨶 𪨷 𪨸 𪨹 𪨺 𪨻 𪨼 𪨽 𪨾 𪨿 𪩀 𪩁 𪩂 𪩃 𪩄 𪩅 𪩆 𪩇 𪩈 𪩉 𪩊 𪩋 𪩌 𪩍 𪩎 𪩏 𪩐 𪩑 𪩒 𪩓 𪩔 𪩕 𪩖 𪩗 𪩘 𪩙 𪩚 𪩛 𪩜 𪩝 𪩞 𪩟 𪩠 𪩡 𪩢 𪩣 𪩤 𪩥 𪩦 𪩧 𪩨 𪩩 𪩪 𪩫 𪩬 𪩭 𪩮 𪩯 𪩰 𪩱 𪩲 𪩳 𪩴 𪩵 𪩶 𪩷 𪩸 𪩹 𪩺 𪩻 𪩼 𪩽 𪩾 𪩿 𪪀 𪪁 𪪂 𪪃 𪪄 𪪅 𪪆 𪪇 𪪈 𪪉 𪪊 𪪋 𪪌 𪪍 𪪎 𪪏 𪪐 𪪑 𪪒 𪪓 𪪔 𪪕 𪪖 𪪗 𪪘 𪪙 𪪚 𪪛 𪪜 𪪝 𪪞 𪪟 𪪠 𪪡 𪪢 𪪣 𪪤 𪪥 𪪦 𪪧 𪪨 𪪩 𪪪 𪪫 𪪬 𪪭 𪪮 𪪯 𪪰 𪪱 𪪲 𪪳 𪪴 𪪵 𪪶 𪪷 𪪸 𪪹 𪪺 𪪻 𪪼 𪪽 𪪾 𪪿 𪫀 𪫁 𪫂 𪫃 𪫄 𪫅 𪫆 𪫇 𪫈 𪫉 𪫊 𪫋 𪫌 𪫍 𪫎 𪫏 𪫐 𪫑 𪫒 𪫓 𪫔 𪫕 𪫖 𪫗 𪫘 𪫙 𪫚 𪫛 𪫜 𪫝 𪫞 𪫟 𪫠 𪫡 𪫢 𪫣 𪫤 𪫥 𪫦 𪫧 𪫨 𪫩 𪫪 𪫫 𪫬 𪫭 𪫮 𪫯 𪫰 𪫱 𪫲 𪫳 𪫴 𪫵 𪫶 𪫷 𪫸 𪫹 𪫺 𪫻 𪫼 𪫽 𪫾 𪫿 𪬀 𪬁 𪬂 𪬃 𪬄 𪬅 𪬆 𪬇 𪬈 𪬉 𪬊 𪬋 𪬌 𪬍 𪬎 𪬏 𪬐 𪬑 𪬒 𪬓 𪬔 𪬕 𪬖 𪬗 𪬘 𪬙 𪬚 𪬛 𪬜 𪬝 𪬞 𪬟 𪬠 𪬡 𪬢 𪬣 𪬤 𪬥 𪬦 𪬧 𪬨 𪬩 𪬪 𪬫 𪬬 𪬭 𪬮 𪬯 𪬰 𪬱 𪬲 𪬳 𪬴 𪬵 𪬶 𪬷 𪬸 𪬹 𪬺 𪬻 𪬼 𪬽 𪬾 𪬿 𪭀 𪭁 𪭂 𪭃 𪭄 𪭅 𪭆 𪭇 𪭈 𪭉 𪭊 𪭋 𪭌 𪭍 𪭎 𪭏 𪭐 𪭑 𪭒 𪭓 𪭔 𪭕 𪭖 𪭗 𪭘 𪭙 𪭚 𪭛 𪭜 𪭝 𪭞 𪭟 𪭠 𪭡 𪭢 𪭣 𪭤 𪭥 𪭦 𪭧 𪭨 𪭩 𪭪 𪭫 𪭬 𪭭 𪭮 𪭯 𪭰 𪭱 𪭲 𪭳 𪭴 𪭵 𪭶 𪭷 𪭸 𪭹 𪭺 𪭻 𪭼 𪭽 𪭾 𪭿 𪮀 𪮁 𪮂 𪮃 𪮄 𪮅 𪮆 𪮇 𪮈 𪮉 𪮊 𪮋 𪮌 𪮍 𪮎 𪮏 𪮐 𪮑 𪮒 𪮓 𪮔 𪮕 𪮖 𪮗 𪮘 𪮙 𪮚 𪮛 𪮜 𪮝 𪮞 𪮟 𪮠 𪮡 𪮢 𪮣 𪮤 𪮥 𪮦 𪮧 𪮨 𪮩 𪮪 𪮫 𪮬 𪮭 𪮮 𪮯 𪮰 𪮱 𪮲 𪮳 𪮴 𪮵 𪮶 𪮷 𪮸 𪮹 𪮺 𪮻 𪮼 𪮽 𪮾 𪮿 𪯀 𪯁 𪯂 𪯃 𪯄 𪯅 𪯆 𪯇 𪯈 𪯉 𪯊 𪯋 𪯌 𪯍 𪯎 𪯏 𪯐 𪯑 𪯒 𪯓 𪯔 𪯕 𪯖 𪯗 𪯘 𪯙 𪯚 𪯛 𪯜 𪯝 𪯞 𪯟 𪯠 𪯡 𪯢 𪯣 𪯤 𪯥 𪯦 𪯧 𪯨 𪯩 𪯪 𪯫 𪯬 𪯭 𪯮 𪯯 𪯰 𪯱 𪯲 𪯳 𪯴 𪯵 𪯶 𪯷 𪯸 𪯹 𪯺 𪯻 𪯼 𪯽 𪯾 𪯿 𪰀 𪰁 𪰂 𪰃 𪰄 𪰅 𪰆 𪰇 𪰈 𪰉 𪰊 𪰋 𪰌 𪰍 𪰎 𪰏 𪰐 𪰑 𪰒 𪰓 𪰔 𪰕 𪰖 𪰗 𪰘 𪰙 𪰚 𪰛 𪰜 𪰝 𪰞 𪰟 𪰠 𪰡 𪰢 𪰣 𪰤 𪰥 𪰦 𪰧 𪰨 𪰩 𪰪 𪰫 𪰬 𪰭 𪰮 𪰯 𪰰 𪰱 𪰲 𪰳 𪰴 𪰵 𪰶 𪰷 𪰸 𪰹 𪰺 𪰻 𪰼 𪰽 𪰾 𪰿 𪱀 𪱁 𪱂 𪱃 𪱄 𪱅 𪱆 𪱇 𪱈 𪱉 𪱊 𪱋 𪱌 𪱍 𪱎 𪱏 𪱐 𪱑 𪱒 𪱓 𪱔 𪱕 𪱖 𪱗 𪱘 𪱙 𪱚 𪱛 𪱜 𪱝 𪱞 𪱟 𪱠 𪱡 𪱢 𪱣 𪱤 𪱥 𪱦 𪱧 𪱨 𪱩 𪱪 𪱫 𪱬 𪱭 𪱮 𪱯 𪱰 𪱱 𪱲 𪱳 𪱴 𪱵 𪱶 𪱷 𪱸 𪱹 𪱺 𪱻 𪱼 𪱽 𪱾 𪱿 𪲀 𪲁 𪲂 𪲃 𪲄 𪲅 𪲆 𪲇 𪲈 𪲉 𪲊 𪲋 𪲌 𪲍 𪲎 𪲏 𪲐 𪲑 𪲒 𪲓 𪲔 𪲕 𪲖 𪲗 𪲘 𪲙 𪲚 𪲛 𪲜 𪲝 𪲞 𪲟 𪲠 𪲡 𪲢 𪲣 𪲤 𪲥 𪲦 𪲧 𪲨 𪲩 𪲪 𪲫 𪲬 𪲭 𪲮 𪲯 𪲰 𪲱 𪲲 𪲳 𪲴 𪲵 𪲶 𪲷 𪲸 𪲹 𪲺 𪲻 𪲼 𪲽 𪲾 𪲿 𪳀 𪳁 𪳂 𪳃 𪳄 𪳅 𪳆 𪳇 𪳈 𪳉 𪳊 𪳋 𪳌 𪳍 𪳎 𪳏 𪳐 𪳑 𪳒 𪳓 𪳔 𪳕 𪳖 𪳗 𪳘 𪳙 𪳚 𪳛 𪳜 𪳝 𪳞 𪳟 𪳠 𪳡 𪳢 𪳣 𪳤 𪳥 𪳦 𪳧 𪳨 𪳩 𪳪 𪳫 𪳬 𪳭 𪳮 𪳯 𪳰 𪳱 𪳲 𪳳 𪳴 𪳵 𪳶 𪳷 𪳸 𪳹 𪳺 𪳻 𪳼 𪳽 𪳾 𪳿 𪴀 𪴁 𪴂 𪴃 𪴄 𪴅 𪴆 𪴇 𪴈 𪴉 𪴊 𪴋 𪴌 𪴍 𪴎 𪴏 𪴐 𪴑 𪴒 𪴓 𪴔 𪴕 𪴖 𪴗 𪴘 𪴙 𪴚 𪴛 𪴜 𪴝 𪴞 𪴟 𪴠 𪴡 𪴢 𪴣 𪴤 𪴥 𪴦 𪴧 𪴨 𪴩 𪴪 𪴫 𪴬 𪴭 𪴮 𪴯 𪴰 𪴱 𪴲 𪴳 𪴴 𪴵 𪴶 𪴷 𪴸 𪴹 𪴺 𪴻 𪴼 𪴽 𪴾 𪴿 𪵀 𪵁 𪵂 𪵃 𪵄 𪵅 𪵆 𪵇 𪵈 𪵉 𪵊 𪵋 𪵌 𪵍 𪵎 𪵏 𪵐 𪵑 𪵒 𪵓 𪵔 𪵕 𪵖 𪵗 𪵘 𪵙 𪵚 𪵛 𪵜 𪵝 𪵞 𪵟 𪵠 𪵡 𪵢 𪵣 𪵤 𪵥 𪵦 𪵧 𪵨 𪵩 𪵪 𪵫 𪵬 𪵭 𪵮 𪵯 𪵰 𪵱 𪵲 𪵳 𪵴 𪵵 𪵶 𪵷 𪵸 𪵹 𪵺 𪵻 𪵼 𪵽 𪵾 𪵿 𪶀 𪶁 𪶂 𪶃 𪶄 𪶅 𪶆 𪶇 𪶈 𪶉 𪶊 𪶋 𪶌 𪶍 𪶎 𪶏 𪶐 𪶑 𪶒 𪶓 𪶔 𪶕 𪶖 𪶗 𪶘 𪶙 𪶚 𪶛 𪶜 𪶝 𪶞 𪶟 𪶠 𪶡 𪶢 𪶣 𪶤 𪶥 𪶦 𪶧 𪶨 𪶩 𪶪 𪶫 𪶬 𪶭 𪶮 𪶯 𪶰 𪶱 𪶲 𪶳 𪶴 𪶵 𪶶 𪶷 𪶸 𪶹 𪶺 𪶻 𪶼 𪶽 𪶾 𪶿 𪷀 𪷁 𪷂 𪷃 𪷄 𪷅 𪷆 𪷇 𪷈 𪷉 𪷊 𪷋 𪷌 𪷍 𪷎 𪷏 𪷐 𪷑 𪷒 𪷓 𪷔 𪷕 𪷖 𪷗 𪷘 𪷙 𪷚 𪷛 𪷜 𪷝 𪷞 𪷟 𪷠 𪷡 𪷢 𪷣 𪷤 𪷥 𪷦 𪷧 𪷨 𪷩 𪷪 𪷫 𪷬 𪷭 𪷮 𪷯 𪷰 𪷱 𪷲 𪷳 𪷴 𪷵 𪷶 𪷷 𪷸 𪷹 𪷺 𪷻 𪷼 𪷽 𪷾 𪷿 𪸀 𪸁 𪸂 𪸃 𪸄 𪸅 𪸆 𪸇 𪸈 𪸉 𪸊 𪸋 𪸌 𪸍 𪸎 𪸏 𪸐 𪸑 𪸒 𪸓 𪸔 𪸕 𪸖 𪸗 𪸘 𪸙 𪸚 𪸛 𪸜 𪸝 𪸞 𪸟 𪸠 𪸡 𪸢 𪸣 𪸤 𪸥 𪸦 𪸧 𪸨 𪸩 𪸪 𪸫 𪸬 𪸭 𪸮 𪸯 𪸰 𪸱 𪸲 𪸳 𪸴 𪸵 𪸶 𪸷 𪸸 𪸹 𪸺 𪸻 𪸼 𪸽 𪸾 𪸿 𪹀 𪹁 𪹂 𪹃 𪹄 𪹅 𪹆 𪹇 𪹈 𪹉 𪹊 𪹋 𪹌 𪹍 𪹎 𪹏 𪹐 𪹑 𪹒 𪹓 𪹔 𪹕 𪹖 𪹗 𪹘 𪹙 𪹚 𪹛 𪹜 𪹝 𪹞 𪹟 𪹠 𪹡 𪹢 𪹣 𪹤 𪹥 𪹦 𪹧 𪹨 𪹩 𪹪 𪹫 𪹬 𪹭 𪹮 𪹯 𪹰 𪹱 𪹲 𪹳 𪹴 𪹵 𪹶 𪹷 𪹸 𪹹 𪹺 𪹻 𪹼 𪹽 𪹾 𪹿 𪺀 𪺁 𪺂 𪺃 𪺄 𪺅 𪺆 𪺇 𪺈 𪺉 𪺊 𪺋 𪺌 𪺍 𪺎 𪺏 𪺐 𪺑 𪺒 𪺓 𪺔 𪺕 𪺖 𪺗 𪺘 𪺙 𪺚 𪺛 𪺜 𪺝 𪺞 𪺟 𪺠 𪺡 𪺢 𪺣 𪺤 𪺥 𪺦 𪺧 𪺨 𪺩 𪺪 𪺫 𪺬 𪺭 𪺮 𪺯 𪺰 𪺱 𪺲 𪺳 𪺴 𪺵 𪺶 𪺷 𪺸 𪺹 𪺺 𪺻 𪺼 𪺽 𪺾 𪺿 𪻀 𪻁 𪻂 𪻃 𪻄 𪻅 𪻆 𪻇 𪻈 𪻉 𪻊 𪻋 𪻌 𪻍 𪻎 𪻏 𪻐 𪻑 𪻒 𪻓 𪻔 𪻕 𪻖 𪻗 𪻘 𪻙 𪻚 𪻛 𪻜 𪻝 𪻞 𪻟 𪻠 𪻡 𪻢 𪻣 𪻤 𪻥 𪻦 𪻧 𪻨 𪻩 𪻪 𪻫 𪻬 𪻭 𪻮 𪻯 𪻰 𪻱 𪻲 𪻳 𪻴 𪻵 𪻶 𪻷 𪻸 𪻹 𪻺 𪻻 𪻼 𪻽 𪻾 𪻿 𪼀 𪼁 𪼂 𪼃 𪼄 𪼅 𪼆 𪼇 𪼈 𪼉 𪼊 𪼋 𪼌 𪼍 𪼎 𪼏 𪼐 𪼑 𪼒 𪼓 𪼔 𪼕 𪼖 𪼗 𪼘 𪼙 𪼚 𪼛 𪼜 𪼝 𪼞 𪼟 𪼠 𪼡 𪼢 𪼣 𪼤 𪼥 𪼦 𪼧 𪼨 𪼩 𪼪 𪼫 𪼬 𪼭 𪼮 𪼯 𪼰 𪼱 𪼲 𪼳 𪼴 𪼵 𪼶 𪼷 𪼸 𪼹 𪼺 𪼻 𪼼 𪼽 𪼾 𪼿 𪽀 𪽁 𪽂 𪽃 𪽄 𪽅 𪽆 𪽇 𪽈 𪽉 𪽊 𪽋 𪽌 𪽍 𪽎 𪽏 𪽐 𪽑 𪽒 𪽓 𪽔 𪽕 𪽖 𪽗 𪽘 𪽙 𪽚 𪽛 𪽜 𪽝 𪽞 𪽟 𪽠 𪽡 𪽢 𪽣 𪽤 𪽥 𪽦 𪽧 𪽨 𪽩 𪽪 𪽫 𪽬 𪽭 𪽮 𪽯 𪽰 𪽱 𪽲 𪽳 𪽴 𪽵 𪽶 𪽷 𪽸 𪽹 𪽺 𪽻 𪽼 𪽽 𪽾 𪽿 𪾀 𪾁 𪾂 𪾃 𪾄 𪾅 𪾆 𪾇 𪾈 𪾉 𪾊 𪾋 𪾌 𪾍 𪾎 𪾏 𪾐 𪾑 𪾒 𪾓 𪾔 𪾕 𪾖 𪾗 𪾘 𪾙 𪾚 𪾛 𪾜 𪾝 𪾞 𪾟 𪾠 𪾡 𪾢 𪾣 𪾤 𪾥 𪾦 𪾧 𪾨 𪾩 𪾪 𪾫 𪾬 𪾭 𪾮 𪾯 𪾰 𪾱 𪾲 𪾳 𪾴 𪾵 𪾶 𪾷 𪾸 𪾹 𪾺 𪾻 𪾼 𪾽 𪾾 𪾿 𪿀 𪿁 𪿂 𪿃 𪿄 𪿅 𪿆 𪿇 𪿈 𪿉 𪿊 𪿋 𪿌 𪿍 𪿎 𪿏 𪿐 𪿑 𪿒 𪿓

επιχειρούμενης από τις γαλλικές φορολογικές αρχές αλίευσης πληροφοριών, η οποία εν προκειμένω εγκρίθηκε από τον αρμόδιο διευθυντή.

- 22 Με άλλα λόγια, οι ζητούμενες πληροφορίες, δηλαδή η ταυτότητα των μετόχων και των πραγματικών δικαιούχων της εφεσίβλητης, αφορούν ακριβώς αυτά τα πρόσωπα που οι γαλλικές φορολογικές αρχές πρέπει κανονικά να προσδιορίσουν ή τουλάχιστον να καταστήσουν προσδιορίσιμα στο αίτημά τους.
- 23 Η εφεσίβλητη συνάγει ότι η εντολή της 28ης Φεβρουαρίου 2018 δεν είναι σύμφωνη προς το κριτήριο της προβλέψιμης συνάφειας, έτσι ώστε η επίδικη απόφαση επιβολής προστίμου πρέπει να ακυρωθεί λόγω μη σύννομης νομικής βάσεως.
- 24 Τέλος, η εφεσίβλητη αναφέρεται στα στοιχεία που διέθετε κατά τον χρόνο άσκησης της προσφυγής της και σε αυτά που διαθέτει τώρα, προκειμένου να εκτιμηθεί η προβλέψιμη συνάφεια του αιτήματος των γαλλικών αρχών. Τονίζει ότι η περαιτέρω ανάπτυξη των πληροφοριών που της γνωστοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια τόσο των εγγράφων όσο και των προφορικών επαφών με το Δημόσιο, δεδομένου ότι δεν είχε πρόσβαση στο αρχικό αίτημα των γαλλικών φορολογικών αρχών, δεν αρκούσε για να μπορέσει να εξακριβώσει το πραγματικό περιεχόμενο του αιτήματος αυτού, οπότε έπρεπε να αρκεστεί στις ασυνάρτητες και λακωνικές εξηγήσεις που παρείχε το Δημόσιο.
- 25 Ζητεί, δε, την υποβολή προδικαστικού ερωτήματος σχετικά με το άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης). Κατά την εφεσίβλητη, το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής που κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη προϋποθέτει ότι ο διοικούμενος μπορεί να προσβάλει ενώπιον αμερόληπτου δικαστή μια διοικητική πράξη που απορρέει από την εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης, χωρίς η άσκηση του δικαιώματος πραγματικής προσφυγής να συνεπάγεται τον κίνδυνο, σε περίπτωση αρνητικής έκβασης για τον πολίτη, να του επιβληθεί διοικητικό πρόστιμο ή να διατηρηθεί σε ισχύ ένα τέτοιο πρόστιμο, ενώ αυτό του επεβλήθη χωρίς ο ίδιος να έχει προηγουμένως πρόσβαση σε στοιχειώδεις πληροφορίες που να του παρέχουν τη δυνατότητα να διαπιστώσει την προβλέψιμη συνάφεια των πληροφοριών που του ζητούνται βάσει της εντολής.

V. Κρίση του Cour administrative (διοικητικού εφετείου)

- 26 Το εφετείο δεν συμερίζεται την ανάλυση του tribunal administratif (διοικητικού πρωτοδικείου) ότι εξακολουθεί να υπάρχει αμφιβολία ως προς την ταυτότητα του φορολογουμένου τον οποίο αφορά το αίτημα παροχής πληροφοριών, αβεβαιότητα η οποία στερεί τις ζητούμενες πληροφορίες από κάθε προβλέψιμη συνάφεια.
- 27 Είναι ακριβές ότι η εντολή της 28ης Φεβρουαρίου 2018 αναφέρει μόνον την εταιρία F ως τον φορολογούμενο τον οποίο αφορά η έρευνα των γαλλικών αρχών. Επιπλέον, τόσο η εταιρία F όσο και η εταιρία L περιλαμβάνονται στο αίτημα των γαλλικών αρχών ως νομικά πρόσωπα υποκείμενα σε έρευνα στη Γαλλία, καθώς

πρόκειται για εταιρίες που κατέχουν ακίνητα στη Γαλλία ή συμμετοχή σε εταιρία που κατέχει τέτοια ακίνητα. Συνεπώς, από το γενικό περιεχόμενο του αιτήματος της 27ης Απριλίου 2017 προκύπτει ότι οι εταιρίες F και L είναι τα νομικά πρόσωπα τα οποία αφορά η τρέχουσα έρευνα των γαλλικών αρχών. Η έρευνα αυτή παρουσιάζει μια ιδιαιτερότητα που απορρέει από το γαλλικό δίκαιο, κατά το οποίο η άμεση κατοχή ακινήτων που βρίσκονται στη Γαλλία ή η κατοχή μετοχών εταιρίας που κατέχει ακίνητα που βρίσκεται στη Γαλλία συνεπάγονται την υποχρέωση των φυσικών προσώπων που είναι μέτοχοι και οικονομικοί δικαιούχοι των εταιριών αυτών να δηλώσουν την εν λόγω έμμεση κατοχή ακινήτων.

- 28 Συνεπώς, σε αντίθεση με το συμπέρασμα του διοικητικού πρωτοδικείου και το επιχείρημα της εφεσίβλητης, το αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών της 27ης Απριλίου 2017 δεν πάσχει λόγω αναντιστοιχίας μεταξύ των προσώπων που πράγματι θίγονται από τη διεξαγόμενη από τις γαλλικές αρχές έρευνα και του φορολογικού σκοπού που προβάλλεται με το αίτημα, οπότε οι ζητούμενες πληροφορίες δεν στερούνται προδήλως οιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας όσον αφορά τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο, τυχόν τρίτους και τον επιδιωκόμενο φορολογικό σκοπό.
- 29 Ωστόσο, πρέπει να υπομνησθεί ότι, με το αίτημα παροχής πληροφοριών, οι γαλλικές αρχές δεν παρείχαν καμία πληροφορία σχετικά με τα φυσικά πρόσωπα που αφορούσε η έρευνα στη Γαλλία, αναφέροντας απλώς ότι «οι γαλλικές φορολογικές αρχές επιθυμούν να πληροφορηθούν τους μετόχους και τους οικονομικούς δικαιούχους της εταιρίας L».
- 30 Με την απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund* (C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψεις 63 και 64), το Δικαστήριο ερμήνευσε το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16 υπό την έννοια ότι «με τον όρο “προβλέψιμη συνάφεια” νοούνται τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που πρέπει να έχουν οι ζητούμενες πληροφορίες. Η υποχρέωση που υπέχει η λαμβάνουσα αρχή από το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16 να συνεργάζεται με την αιτούσα αρχή δεν επεκτείνεται στην κοινοποίηση πληροφοριών που δεν έχουν τα χαρακτηριστικά αυτά», οπότε «η “προβλέψιμη συνάφεια” των ζητούμενων πληροφοριών συνιστά προϋπόθεση την οποία πρέπει να πληροί το αίτημα παροχής των πληροφοριών αυτών».
- 31 Το Δικαστήριο έκρινε ότι «η λαμβάνουσα αρχή πρέπει καταρχήν να εμπιστεύεται την αιτούσα αρχή και να δέχεται κατά τεκμήριο ότι το αίτημα παροχής πληροφοριών που της έχει υποβάλει είναι συγχρόνως σύμφωνο με το εθνικό δίκαιο της αιτούσας αρχής και αναγκαίο για τη διεξαγωγή της έρευνάς της», όμως «οφείλει να εξακριβώνει ότι οι ζητούμενες πληροφορίες δεν στερούνται οποιασδήποτε προβλέψιμης συνάφειας για την έρευνα που διεξάγει η αιτούσα αρχή». Στη συνέχεια, το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16, το οποίο απαριθμεί τα στοιχεία που είναι κρίσιμα για τον έλεγχο αυτό και στα οποία «περιλαμβάνονται, αφενός, οι πληροφορίες που πρέπει να παρέχονται από την αιτούσα αρχή, και ειδικότερα η ταυτότητα του προσώπου ως προς το οποίο διενεργείται εξέταση ή έρευνα και ο

φορολογικός σκοπός για τον οποίο ζητούνται οι επίμαχες πληροφορίες και, αφετέρου, κατά περίπτωση, τα στοιχεία επικοινωνίας κάθε προσώπου που εικάζεται ότι έχει στην κατοχή του τις ζητούμενες πληροφορίες, καθώς και κάθε στοιχείο που μπορεί να διευκολύνει τη συλλογή των πληροφοριών από τη λαμβάνουσα αρχή». (απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψεις 77, 78 και 79).

- 32 Πρέπει να προστεθεί ότι το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16 ορίζει ως μία από τις στοιχειώδεις πληροφορίες «τις οποίες πρέπει να παρέχει η αιτούσα αρχή», στο στοιχείο α', «τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που αποτελεί αντικείμενο ελέγχου ή έρευνας».
- 33 Το *Cour administrative* συνάγει από τις σχετικές διατάξεις της οδηγίας 2011/16 και την απόφαση *Berlioz* ότι η ταυτότητα του φορολογουμένου που αποτελεί αντικείμενο της έρευνας στο αιτούν κράτος μέλος αποτελεί πληροφορία την οποία η αρμόδια αρχή του αιτούντος κράτους πρέπει υποχρεωτικά να παράσχει στο κράτος προς το οποίο απευθύνεται η αίτηση, προκειμένου να δικαιολογήσει την προβλέψιμη συνάφεια των ζητούμενων πληροφοριών όσον αφορά τον εν λόγω φόρο και τον προβαλλόμενο φορολογικό σκοπό. Μόνον υπό την προϋπόθεση αυτή το αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών του αιτούντος κράτους μέλους πληροί το κριτήριο της «προβλέψιμης συνάφειας» και είναι σύμφωνο προς το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16, συνεπάγεται δε υποχρέωση του κράτους μέλους προς το οποίο απευθύνεται η αίτηση να συνεργαστεί.
- 34 Εν προκειμένω, το αίτημα των γαλλικών αρχών δεν περιλαμβάνει προσωπική και ατομική ταυτοποίηση των μετόχων και των πραγματικών δικαιούχων της εταιρίας L, αλλά αναφέρεται σε αυτούς ως ομάδα προσώπων που προσδιορίζονται συνολικά βάσει κοινών κριτηρίων οριζόμενων από την αρμόδια αρχή του αιτούντος κράτους.
- 35 Το *Cour administrative* υπενθυμίζει ότι το άρθρο 20, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/16 ορίζει ως μία από τις στοιχειώδεις πληροφορίες «τις οποίες πρέπει να παρέχει η αιτούσα αρχή» «τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που αποτελεί αντικείμενο ελέγχου ή έρευνας». Προσθέτει ότι, αφού η οδηγία 2011/16 δεν ορίζει διαφορετικά το περιεχόμενο της υποχρέωσης αυτής για τον προσδιορισμό του υποκείμενου σε έρευνα φορολογουμένου στο αιτούν κράτος, το παρόν δικαστήριο δεν μπορεί υιοθετήσει την άποψη του εκκαλούντος, που υποστηρίζει ότι αρκεί η ταυτότητα να είναι προσδιορίσιμη.
- 36 Πράγματι, ο προσδιορισμός ενός προσώπου προϋποθέτει την ύπαρξη επαρκών στοιχείων τα οποία καθιστούν δυνατή την εξατομίκευση που αποκλείει κάθε σύγχυση με άλλο πρόσωπο.
- 37 Με βάση αυτήν την κοινή αντίληψη της έννοιας της ταυτότητας, το άρθρο 20, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/16 πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών πρέπει να περιέχει το ίδιο επαρκές ενδείξεις για την ατομική ταυτοποίηση των φορολογουμένων για τους

οποίους διεξάγεται έρευνα στο αιτούν κράτος και ότι δεν αρκεί να περιορίζεται το αίτημα στην παροχή κοινών στοιχείων για την ταυτοποίηση μιας αρκετά ευρείας ομάδας αποτελούμενης από μη προσδιοριζόμενα πρόσωπα, με σκοπό να αντληθούν από το κράτος στο οποίο απευθύνεται η αίτηση συμπληρωματικές πληροφορίες που θα του παράσχουν τη δυνατότητα, αν χρειαστεί, να συγκεντρωθούν όλα τα στοιχεία για τον προσδιορισμό των ενδιαφερόμενων φορολογουμένων.

- 38 Στο στάδιο αυτό, βάσει της ειδικής αυτής απαίτησης που απορρέει από το άρθρο 20, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/16, το Cour administrative μπορεί να συναγάγει ότι η ατομική ταυτοποίηση, από το αιτούν κράτος, των φορολογουμένων που υπόκεινται συγκεκριμένα στην έρευνα της εθνικής αρχής αποτελεί προϋπόθεση της νομιμότητας του αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών και ότι αίτημα που περιορίζεται στο να εκθέσει τα κοινά χαρακτηριστικά που καθιστούν δυνατή μόνον την οριοθέτηση ενός κύκλου προσώπων που έχουν αυτά τα χαρακτηριστικά, χωρίς να τα προσδιορίζει ατομικά, δεν είναι σύμφωνο με τη διάταξη αυτή.
- 39 Όσον αφορά το άρθρο 26 του υποδείγματος φορολογικής συμβάσεως του ΟΟΣΑ και τα ερμηνευτικά σχόλια επί αυτού, το Cour administrative υπενθυμίζει καταρχάς ότι, στην υπόθεση Berlioz, το Δικαστήριο έκρινε ότι «η έννοια αυτή της προβλέψιμης συνάφειας απηχεί την έννοια που περιλαμβάνεται στο άρθρο 26 του υποδείγματος συμβάσεως φορολογίας του ΟΟΣΑ, τόσο λόγω της ομοιότητας των χρησιμοποιούμενων όρων όσο και λόγω της αναφοράς που κάνει στις συμβάσεις του ΟΟΣΑ η αιτιολογική έκθεση της προτάσεως οδηγίας του Συμβουλίου COM(2009) 29 τελικό, της 2ας Φεβρουαρίου 2009, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας, βάσει της οποίας εκδόθηκε η οδηγία 2011/16» (απόφαση της 16ης Μαΐου 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373, σκέψη 67).
- 40 Ωστόσο, το Cour administrative επισημαίνει ότι, όπως είχαν τα ως άνω σχόλια το 2005 και όπως εξακολουθούσαν να ισχύουν όταν καταρτιζόταν η οδηγία 2011/16 μεταξύ των ετών 2009 και 2011, τα εν λόγω ερμηνευτικά σχόλια στο σημείο 5 ανέφεραν ότι «σκοπός του κανόνα της “προβλέψιμης συνάφειας” είναι να εξασφαλιστεί η ευρύτερη δυνατή ανταλλαγή πληροφοριών σε φορολογικά θέματα, ενώ σαφώς δηλώνεται ότι τα συμβαλλόμενα κράτη δεν μπορούν να “αλιεύουν πληροφορίες” ή να ζητούν πληροφορίες που είναι απίθανο να είναι σχετικές με την αποσαφήνιση των φορολογικών υποθέσεων ενός συγκεκριμένου φορολογουμένου». Το σημείο αυτό των σχολίων αναφέρεται επίσης σε «συγκεκριμένο φορολογούμενο», έννοια παράλληλη με την έννοια «ενός φορολογούμενου», η οποία χρησιμοποιείται στην αιτιολογική σκέψη 9 της οδηγίας 2011/16. Ο παραλληλισμός αυτός οδηγεί στο συμπέρασμα ότι, όταν καταρτιζόταν η οδηγία 2011/16, το πρότυπο συμβάσεως στηριζόταν επίσης στην αρχή του προσδιορισμού από το αιτούν κράτος του ενδιαφερόμενου φορολογουμένου στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ δύο κρατών.

- 41 Μόνο με την επικαιροποίηση του άρθρου 26 του υποδείγματος συμβάσεως και των ερμηνευτικών σχολίων που υιοθετήθηκαν από το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ στις 17 Ιουλίου 2012 και ενσωματώθηκαν στο υπόδειγμα συμβάσεως τον Ιούλιο 2014 προστέθηκε στα ερμηνευτικά σχόλια ένα σημείο 5.1, κατά το οποίο *«το αίτημα πληροφοριών δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά “αλίευση πληροφοριών” μόνον εκ του λόγου ότι δεν προσδιορίζει το όνομα ή τη διεύθυνση (ή και τα δύο) του φορολογουμένου που υπόκειται σε έλεγχο ή έρευνα (...) Ωστόσο, όταν το αιτούν κράτος δεν παρέχει το όνομα ή τη διεύθυνση (ή και τα δύο) του φορολογουμένου που υπόκειται σε έλεγχο ή έρευνα, το αιτούν κράτος πρέπει να περιλάβει άλλες επαρκείς πληροφορίες που να καθιστούν δυνατό τον προσδιορισμό του φορολογουμένου»*. Ομοίως, μετά την ίδια επικαιροποίηση, το νέο σημείο 5.2 των ερμηνευτικών σχολίων διευκρινίζει ότι *«(...) όταν το αίτημα αφορά ομάδα φορολογουμένων που δεν προσδιορίζονται ατομικά (...), το αιτούν κράτος πρέπει να παρέχει λεπτομερή περιγραφή της ομάδας, καθώς και των γεγονότων και των περιστάσεων που προκάλεσαν το αίτημα, επεξήγηση του εφαρμοστέου δικαίου και αιτιολόγηση της πεποίθησης ότι οι φορολογούμενοι που αποτελούν αντικείμενο του ομαδικού αιτήματος παρέβησαν το εν λόγω δίκαιο, με σαφή παράθεση των σχετικών πραγματικών περιστατικών»*.
- 42 Ωστόσο, το Cour administrative αμφισβάζει σφόδρα αν η επικαιροποίηση των ερμηνευτικών σχολίων του υποδείγματος συμβάσεως για το έτος 2012/14 μπορεί να ληφθεί υπόψη αυτούσια κατά την εφαρμογή της οδηγίας 2011/16 όσον αφορά τον προσδιορισμό των φορολογουμένων που υπόκεινται σε έρευνα στο αιτούν κράτος σε σχέση με τη μετέπειτα εφαρμογή τους. Ειδικότερα, αμφισβάζει διότι ο προσδιορισμός του φορολογουμένου τον οποίο αφορά η έρευνα στο αιτούν κράτος, σύμφωνα με το άρθρο 20, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/16 συνιστά ειδική προϋπόθεση που δεν περιλαμβάνεται στο κείμενο του άρθρου 26 του υποδείγματος συμβάσεως.
- 43 Σε ουσιαστικότερο επίπεδο, η συνεκτίμηση των εξελίξεων του υποδείγματος συμβάσεως και των ερμηνευτικών της σχολίων κατά την ερμηνεία της οδηγίας συνεπάγεται την επέκταση των υποχρεώσεων των κρατών μελών που ενέκρινε το Συμβούλιο με την έκδοση της οδηγίας 2011/16, δεδομένου ότι η υποχρέωση απάντησης σε αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών θα υφίσταται και όταν το υποβληθέν αίτημα αφορά ομάδα φορολογουμένων που δεν έχουν προσδιοριστεί ατομικά, και όχι μόνον όταν αναφέρει την ταυτότητα του ενδιαφερόμενου φορολογουμένου. Με άλλα λόγια, ο κανόνας της προβλέψιμης συνάφειας που περιέχεται στο αρχικό κείμενο της οδηγίας 2011/16 –η οποία αποτελεί προϋπόθεση νομιμότητας του αιτήματος παροχής πληροφοριών την οποία μπορεί να επικαλεσθεί εν πάση περιπτώσει ο κάτοχος των ζητούμενων πληροφοριών– θεωρείται πλέον ότι πληρούται υπό περιστάσεις που προηγουμένως δεν μπορούσαν να θεωρηθούν σύμφωνες με τον εν λόγω κανόνα, ενώ η διατύπωση του άρθρου 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16 παρέμεινε αμετάβλητη.
- 44 Το Cour administrative θεωρεί ότι η ερμηνεία του άρθρου 1, παράγραφος 1, του άρθρου 5 και του άρθρου 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16 δημιουργεί αμφιβολίες ως προς την απαίτηση προσδιορισμού του φορολογουμένου που

αποτελεί αντικείμενο έρευνας στο αιτούν κράτος, όπως προβλέπεται από το άρθρο 20, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της οδηγίας 2011/16, σε συνδυασμό με την εφαρμογή του κριτηρίου της προβλέψιμης συνάφειας των πληροφοριών που ένα κράτος μέλος ζητεί από άλλο κράτος μέλος.

- 45 Το Cour administrative προσθέτει ότι δεν μπορεί να δεχθεί την επιχειρηματολογία του κράτους σχετικά με τον πρόωρο χαρακτήρα της υποβολής προδικαστικού ερωτήματος. Όντως, το Cour administrative είναι αρμόδιο να εξετάσει τη νομιμότητα της εντολής όσον αφορά τη νομική κατάσταση που ίσχυε στις 28 Φεβρουαρίου 2018. Ωστόσο, το ίδιο το Δημόσιο παραδέχεται ότι η προαναφερθείσα οδηγία 2015/849 μεταφέρθηκε στην εθνική έννομη τάξη με τον νόμο της 13ης Ιανουαρίου 2019 για τη θέσπιση μητρώου των πραγματικών δικαιούχων και η έναρξη ισχύος της προαναφερθείσας οδηγίας 2018/822 έχει προγραμματιστεί για την 1η Ιουλίου 2020. Το Δημόσιο δεν μπορεί να επικαλείται βασίμως τις διατάξεις των δύο αυτών οδηγιών, δεδομένου ότι δεν είχαν οιαδήποτε εφαρμογή στην εφεσίβλητη κατά τον χρόνο εκδόσεως των δύο επίμαχων αποφάσεων στην παρούσα υπόθεση.
- 46 Επομένως, πρέπει να υποβληθεί στο Δικαστήριο ένα πρώτο ερώτημα σχετικά με το περιεχόμενο της απαίτησης προσδιορισμού του φορολογουμένου ο οποίος αποτελεί αντικείμενο έρευνας στο αιτούν κράτος, σύμφωνα με την οδηγία 2011/16.
- 47 Εν συνεχεία, ενώ το Δικαστήριο αναγνωρίζει την εγκυρότητα του αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών που αφορά ομάδα φορολογουμένων οι οποίοι δεν προσδιορίζονται ατομικά, τίθεται το ερώτημα, σε σχέση με το σημείο 5.2 των ερμηνευτικών σχολίων επί του άρθρου 26 του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ, κατά πόσον η συμμόρφωση με τον κανόνα της προβλέψιμης συνάφειας συνεπάγεται ότι το αιτούν κράτος μέλος, προκειμένου να βεβαιωθεί ότι δεν διενεργείται αλιεία πληροφοριών παρά την έλλειψη ατομικού προσδιορισμού των ενδιαφερόμενων φορολογουμένων, μπορεί να αποδείξει ότι διεξάγει στοχευμένη έρευνα αφοράσα περιορισμένη ομάδα προσώπων και όχι μια απλή έρευνα γενικού φορολογικού ελέγχου, καθώς και ότι η έρευνα αυτή αφορά τον έλεγχο συμμόρφωσης με συγκεκριμένη νομική υποχρέωση. Με άλλα λόγια, και επαναλαμβάνοντας τη διατύπωση του σημείου 5.2 των ερμηνευτικών σχολίων επί του άρθρου 26 του υποδείγματος συμβάσεως του ΟΟΣΑ, το δεύτερο ερώτημα που υποβάλλεται είναι αν το κριτήριο της προβλέψιμης συνάφειας προϋποθέτει, σε περίπτωση αιτήματος που αφορά ομάδα προσώπων, ότι «*το αιτούν κράτος πρέπει να παρέχει λεπτομερή περιγραφή της ομάδας, καθώς και των γεγονότων και των περιστάσεων που προκάλεσαν το αίτημα, επεξήγηση του εφαρμοστέου δικαίου και αιτιολόγηση της πεποίθησης ότι οι φορολογούμενοι που αποτελούν αντικείμενο του ομαδικού αιτήματος παρέβησαν το εν λόγω δίκαιο, με σαφή παράθεση των σχετικών πραγματικών περιστατικών*».
- 48 Τέλος, η εφεσίβλητη προτείνει να υποβληθεί ένα τρίτο ερώτημα σχετικά με τη συμμόρφωση με το άρθρο 47 του Χάρτη. Η υπό κρίση προσφυγή αντιστοιχεί, κατ' ουσίαν, προς εκείνη της αποφάσεως Berlioz, στην οποία το διοικητικό

δικαστήριο κλήθηκε να εξετάσει παρεμπιπτόντως το κύρος εντολής στο πλαίσιο προσφυγής κατά αποφάσεως περί καθορισμού προστίμου που εκδόθηκε εν συνεχεία, ενώ το εθνικό δίκαιο δεν προέβλεπε άμεση προσφυγή κατά της εντολής. Συγκεκριμένα, η εφεσίβλητη άσκησε την υπό κρίση προσφυγή κατά της αποφάσεως επιβολής προστίμου της 6ης Αυγούστου 2018 και, στο πλαίσιο αυτό, αμφισβητεί το κύρος της εντολής της 28ης Φεβρουαρίου 2018.

- 49 Η εφεσίβλητη έλαβε γνώση των στοιχειωδών πληροφοριών σχετικά με το αίτημα των γαλλικών αρχών για ανταλλαγή πληροφοριών μόνο στο πλαίσιο της προσφυγής της και, ως εκ τούτου, μόνο σε αυτό το μεταγενέστερο στάδιο ήταν σε θέση να προβεί σε εξέταση της εγκυρότητας της εντολής. Ωστόσο, δεδομένου ότι η δικαστική απόφαση που απέρριψε την προσφυγή της κατέστη οριστική, η εφεσίβλητη βαρύνεται με το πρόστιμο που επιβλήθηκε με την απόφαση της 6ης Αυγούστου 2018. Συναφώς, επικρίνει ευλόγως το γεγονός ότι ουδέποτε είχε επαρκή χρόνο προκειμένου να αποφασίσει έχοντας πλήρη γνώση όλων των στοιχειωδών πληροφοριών αν θα συμμορφωθεί με την εντολή της 28ης Φεβρουαρίου 2018, παρέχοντας στον αρμόδιο διευθυντή τις ζητούμενες πληροφορίες. Προβάλλει το κρίσιμο ζήτημα αν το δικαίωμα πραγματικής προσφυγής που κατοχυρώνεται στο άρθρο 47 του Χάρτη συνεπάγεται ότι, σε μια κατάσταση όπως η υπό κρίση και ύστερα από ενδεχόμενη οριστική αναγνώριση της εγκυρότητας της εντολής και της αποφάσεως επιβολής προστίμου σε βάρος της, στον κάτοχο των πληροφοριών πρέπει να δοθεί κάποιο χρονικό διάστημα για να συμμορφωθεί με την εντολή και ότι το πρόστιμο μπορεί να καταστεί απαιτητό μόνον αν ο κάτοχος δεν συμμορφωθεί εντός του χρονικού αυτού διαστήματος.

VI. Προδικαστικά ερωτήματα

- 50 Το Cour administrative ζητεί από το Δικαστήριο την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως επί των ακόλουθων ερωτημάτων:
1. Έχει το άρθρο 20, παράγραφος 2, στοιχείο α', της οδηγίας 2011/16 την έννοια ότι πληροί τις προβλεπόμενες από αυτό απαιτήσεις ταυτοποίησης το αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών που υποβάλλεται από αρχή αιτούντος κράτους μέλους το οποίο προσδιορίζει τους φορολογούμενους που αποτελούν αντικείμενο του αιτήματος ανταλλαγής μόνον υπό την ιδιότητά τους ως μετόχων και οικονομικών δικαιούχων νομικού προσώπου, χωρίς οι εν λόγω φορολογούμενοι να έχουν προηγουμένως προσδιοριστεί ονομαστικά και ατομικά από την αιτούσα αρχή;
 2. Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, έχουν το άρθρο 1, παράγραφος 1, και το άρθρο 5 της εν λόγω οδηγίας την έννοια ότι η τήρηση του κανόνα της προβλέψιμης συνάφειας συνεπάγεται ότι η αρχή του αιτούντος κράτους μέλους, προκειμένου να βεβαιωθεί ότι δεν υφίσταται “αλιεία πληροφοριών” παρά την έλλειψη ατομικού προσδιορισμού των ενδιαφερόμενων φορολογουμένων, μπορεί να υποστηρίξει με βάση σαφείς και επαρκείς εξηγήσεις ότι διεξάγει στοχευμένη έρευνα σχετικά με περιορισμένη ομάδα προσώπων και

όχι μια απλή έρευνα γενικού φορολογικού ελέγχου και ότι η έρευνα αυτή δικαιολογείται από υποψίες στηριζόμενες στη μη συμμόρφωση προς συγκεκριμένη νομική υποχρέωση;

3. Έχει την έννοια το άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης ότι:

- όταν ο διοικούμενος στον οποίο επιβλήθηκε από την αρμόδια αρχή του λαμβάνοντος κράτους μέλους διοικητικό πρόστιμο λόγω μη συμμορφώσεως προς διοικητική απόφαση με την οποία του ζητείται να παράσχει πληροφορίες στο πλαίσιο ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των εθνικών φορολογικών διοικήσεων σύμφωνα με την οδηγία 2011/16, χωρίς ο ίδιος να μπορεί να ασκήσει ένδικη προσφυγή βάσει του εσωτερικού δικαίου του λαμβάνοντος κράτους μέλους, αμφισβήτησε παρεμπιπτόντως τη νομιμότητα της εν λόγω αποφάσεως στο πλαίσιο προσφυγής κατά της επιβολής προστίμου και
- όταν αυτός έλαβε γνώση των στοιχειωδών πληροφοριών που προβλέπει το άρθρο 20, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16 μόνο κατά τη διάρκεια της δικαστικής διαδικασίας που κινήθηκε μετά την άσκηση προσφυγής κατά του εν λόγω προστίμου,

πρέπει να λάβει, μετά την παρεμπίπτουσα οριστική αναγνώριση της εγκυρότητας της περιλαμβάνουσας τη σχετική εντολή αποφάσεως και της αποφάσεως περί επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν σε βάρος του, προθεσμία με ανασταλτικό αποτέλεσμα για την καταβολή του προστίμου προκειμένου να συμμορφωθεί με την εντολή, αφού λάβει γνώση των στοιχείων σχετικά με την προβλέψιμη συνάφεια που έχει οριστικά δεχθεί το αρμόδιο δικαστήριο;