

Ανωνυμοποιημένο κείμενο

Μετάφραση

C-388/19 - 1

Υπόθεση C-388/19

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως:

Ημερομηνία καταθέσεως:

17 Μαΐου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) – Διαιτητικό Δικαστήριο Διοικητικών Διαφορών (Πορτογαλία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

30 Απριλίου 2019

Προσφεύγων:

MK

Καθής:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Διαιτητική απόφαση

Προδικαστική διαδικασία

1. Ιστορικό της διαφοράς

Ο προσφεύγων, MK, έγγαμος, φορολογούμενος με αριθμό [παραλειπόμενα], κάτοικος Παρισίου [παραλειπόμενα], Γαλλία, υπαγόμενος στην Serviço de Finanças Local de Coímbra 2, (τοπική φορολογική διοίκηση Coímbra 2) ζητεί [παραλειπόμενα] τη σύσταση διαιτητικού δικαστηρίου.

Ο προσφεύγων ζητεί:

- α) να κριθεί παράνομη και, ως εκ τούτου, να ακυρωθεί η εκκαθάριση του IRS [imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων· στο εξής: ΦΕΦΠ)] αριθ. [παραλειπόμενα], της 5ης Ιουλίου 2018, για ποσό 24 654,22 ευρώ.
- β) Να διαταχθεί η επιστροφή του ποσού αυτού ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.
- γ) Να καταδικαστεί η Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογική και τελωνειακή αρχή) να καταβάλει φόρους υπερημερίας έως την ημερομηνία εκδόσεως και κοινοποιήσεως του αντίστοιχου πιστωτικού σημειώματος, σύμφωνα με τα άρθρα 43 και 100 του LGT [Lei Geral Tributária (γενικού φορολογικού νόμου)] και το άρθρο 61 του CPPT [Código de Procedimento e de Processo Tributário (κώδικα φορολογικής δικονομίας και διαδικασίας)].

Καθής είναι η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΗ ΑΡΧΗ.

[παραλειπόμενα] το διαιτητικό δικαστήριο –αποτελούμενο από ένα μόνο μέλος– συνεστήθη νομίμως στις 11 Φεβρουαρίου 2019 και είναι καθ' ύλην αρμόδιο βάσει του αντικειμένου.

Οι διάδικοι εκπροσωπούνται νομίμως, έχουν νομική προσωπικότητα και ικανότητα δικαίου, καθώς και νομιμοποίηση.

Η φορολογική και τελωνειακή αρχή, στην οποία επιδόθηκε η προσφυγή την 12η Φεβρουαρίου 2019, κατέθεσε υπόμνημα απαντήσεως στις 18 Μαρτίου 2019, ισχυριζόμενη ότι η διατύπωση του άρθρου 72 του Código do IRS (κώδικα ΦΕΦΠ) κατόπιν τροποποιήσεώς του με τον νόμο 67-A/2007, της 31ης Δεκεμβρίου, είχε ως συνέπεια τη δημιουργία νέου νομικού πλαισίου που δεν έχει ακόμη εξεταστεί από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ως προς τη συμβατότητά του με το δίκαιο της Ένωσης, δεδομένου ότι η απόφαση που το ίδιο το Δικαστήριο εξέδωσε στην υπόθεση C-443/06 φέρει ως ημερομηνία την 11η Οκτωβρίου 2007 και, μολονότι η εν λόγω απόφαση κρίνει ασύμβατη την τότε ισχύουσα ρύθμιση σε θέματα φορολογήσεως στην Πορτογαλία των υπεραξιών ακινήτων κατοίκων αλλοδαπής, όπως αυτή προβλεπόταν στα άρθρα 72, παράγραφος 1, και 43, παράγραφος 2, του κώδικα ΦΕΦΠ, η ασυμβατότητα αυτή, εντούτοις, ήρθη δυνάμει των προαναφερθεισών τροποποιήσεων του άρθρου 72 του κώδικα ΦΕΦΠ με τον νόμο 67-A/2007, της 31 Δεκεμβρίου, με αποτέλεσμα η εθνική ρύθμιση να προσαρμοστεί στη διάταξη του άρθρου 56 ΕΚ.

Η καθής ισχυρίζεται, επιπλέον, ότι το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο προβλέπει πλέον δύο εναλλακτικές επιλογές, ήτοι:

- 1) τη φορολόγηση του προσφεύγοντος στην παρούσα υπόθεση υποκειμένου στον φόρο, προαιρετικώς, με τον συντελεστή φόρου που θα είχε επ' αυτού εφαρμογή σύμφωνα με τον πίνακα του άρθρου 68, παράγραφος 1, του κώδικα ΦΕΦΠ, σε συνδυασμό με το άρθρο 42, παράγραφος 3·

2) τη φορολόγηση, προαιρετικώς (όπως, εξάλλου, επεσήμανε ο προσφεύγων) με τον ειδικό συντελεστή φόρου 28 %, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 72, παράγραφος 1, στοιχείο α, κώδικα ΦΕΦΠ, χωρίς εφαρμογή της μείωσης του 50 % σύμφωνα με το άρθρο 43, παράγραφος 2, τρόπος με τον οποίον εκκαθαρίστηκε εν προκειμένω ο οφειλόμενος ΦΕΦΠ.

Προσθήκει, συνεπώς, κατά την καθής, **η αναστολή της παρούσας διαιτητικής διαδικασίας και η υποβολή ερωτήματος στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης**, σύμφωνα με τον μηχανισμό προδικαστικής παραπομπής (άρθρο 267 ΣΛΕΕ), ο οποίος δεσμεύει το πορτογαλικό κράτος.

Στο πλαίσιο της αντίστοιχης κατ' αντιμωλίαν διαδικασίας, το αίτημα της καθής κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα.

Στις 11 Απριλίου 2019, ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι το ζήτημα είχε ήδη εξεταστεί από τα εθνικά δικαστήρια, παραπέμποντας στις ακόλουθες υποθέσεις:

α) υπόθεση αριθ. 45/2012-T, της 5ης Ιουλίου, επιλυθείσα στο πλαίσιο του CAAD βάσει της απόφασης του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 18ης Μαρτίου 2010¹, στην υπόθεση C-440/08 όπου αναπαράγεται τμήμα της εν λόγω απόφασης, εκ της οποίας παρατίθεται το ακόλουθο απόσπασμα:

«Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης απεφάνθη υπό την έννοια αυτή [...] στην παρατιθέμενη απόφαση) σε κατάσταση η οποία παρουσιάζει εμφανή κοινά σημεία, με τη μόνη διαφορά ότι στην υπόθεση εκείνη αμφισβητείτο η παράβαση του άρθρου 49 [ΣΛΕΕ] και όχι η παράβαση του άρθρου 63 [ΣΛΕΕ].

Το Δικαστήριο υπογραμμίζει ότι “το δικαίωμα επιλογής της εξομοιώσεως παρέχει στον φορολογούμενο που είναι κάτοικος αλλοδαπής [...] τη δυνατότητα να επιλέξει μεταξύ ενός φορολογικού καθεστώτος που δημιουργεί διακρίσεις και ενός άλλου που καταρχήν δεν δημιουργεί τέτοιες διακρίσεις”, επισημαίνοντας ότι το δικαίωμα αυτό επιλογής δεν αποκλείει τη δημιουργία διακρίσεων από το πρώτο από τα δύο αυτά φορολογικά καθεστώτα».

Εν συνεχεία, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης επισημαίνει την ύπαρξη ενός παραδόξου:

«[...] σε περίπτωση που γινόταν δεκτό ότι η επιλογή αυτή έχει το εν λόγω αποτέλεσμα, η συνέπεια θα ήταν [...] να αναγνωριστεί ως έγκυρο ένα

¹ Αντικείμενο της υποθέσεως εκείνης ήταν (συνοπτικά) η εφαρμογή της νομοθεσίας σχετικά με έκπτωση υπέρ των ανεξαρτήτων επαγγελματιών κατοίκων ημεδαπής κατά τρόπο διαφορετικό απ' ό, τι ίσχυε για τους κατοίκους αλλοδαπής, με αποτέλεσμα οι τελευταίοι να μην μπορούν να συνυπολογίζουν τις ώρες εργασίας που έχουν συμπληρώσει σε άλλο κράτος [...] — στοιχείο που δεν παρουσιάζει ομοιότητα με την επίμαχη κατάσταση στην παρούσα υπόθεση, όπου εξετάζεται το δικαίωμα των κατοίκων αλλοδαπής να επιλέγουν το φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στους κατοίκους ημεδαπής.

φορολογικό καθεστώς το οποίο παραμένει, καθαυτό, αντίθετο με το άρθρο 49 ΣΛΕΕ, λόγω του ότι δημιουργεί διακρίσεις».

Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης καταλήγει στο εξής συμπέρασμα:

«Αντίκειται [στη Συνθήκη] εθνική ρύθμιση η οποία, όσον αφορά τη χορήγηση ενός φορολογικού οφέλους [...] δημιουργεί διακρίσεις σε βάρος των φορολογουμένων που είναι κάτοικοι αλλοδαπής, έστω και αν οι φορολογούμενοι αυτοί μπορούν να επιλέγουν, σε σχέση με το όφελος αυτό, την υπαγωγή τους στο καθεστώς που ισχύει για τους φορολογούμενους κατοίκους ημεδαπής».

Ο προσφύγων αναγνωρίζει, εντούτοις, τα εξής:

– Προκύπτει ότι τα συμπεράσματα που συνάγονται από την προπαρατεθείσα νομολογία του Δικαστηρίου, ιδίως από την απόφαση *Hollmann*², οδηγούν σε ευνοϊκότερη φορολόγηση των υπεραξιών που αποκτούν από ακίνητα μη ημεδαποί κάτοικοι άλλων κρατών μελών έναντι των κατοίκων ημεδαπής, δεδομένου ότι οι πρώτοι, εκτός του ότι επωφελούνται ομοίως της εκπτώσεως 50 % της βάσεως επιβολής του ΦΕΦΠ, υπόκεινται σε ενιαίο συντελεστή φόρου 25 %, που, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, είναι χαμηλότερος του αντίστοιχου συντελεστή φόρου –προοδευτικού χαρακτήρα– που εφαρμόζεται στους κατοίκους ημεδαπής σύμφωνα με τον πίνακα του άρθρου 68, παράγραφος 1, του κώδικα ΦΕΦΠ, στον οποίο προστίθεται το γεγονός ότι οι τελευταίοι οφείλουν να περιλαμβάνουν στη βάση επιβολής του φόρου το σύνολο των εισοδημάτων τους.

Ο προσφεύγων παραπέμπει επίσης στην εκδοθείσα στην υπόθεση αριθ. 127/2012-Τ απόφαση του διαιτητικού δικαστηρίου, με την οποία κρίθηκε [...] ότι το άρθρο 43, παράγραφος 2, του κώδικα ΦΕΦΠ, «δεν συνάδει ούτε με το κοινοτικό δίκαιο, συμπεριλαμβανομένης της κοινοτικής νομολογίας, ούτε με την πορτογαλική νομολογία»³.

Ο προσφεύγων αναφέρει, περαιτέρω, την υπόθεση αριθ. 748/2015-Τ, της 27ης Ιουλίου 2016, στο πλαίσιο της οποίας κρίθηκε ότι υπήρξε παράβαση του κοινοτικού δικαίου, λόγω της ασυμβατότητας με το δίκαιο αυτό του άρθρου 43,

² Πρέπει, επίσης, να σημειωθεί ότι οι τροποποιήσεις που εισήχθησαν στον κώδικα ΦΕΦΠ από τη φορολογική και τελωνειακή αρχή (κατά τον χρόνο εκείνο DGCI) μέσω του νόμου 67-Α/2007, της 31ης Δεκεμβρίου, προκειμένου να αρθούν οι διακρίσεις κατά τη φορολόγηση των κατοίκων ημεδαπής και αλλοδαπής όσον αφορά τη φορολόγηση των υπεραξιών ακινήτων, είναι μεταγενέστερες της προπαρατεθείσας αποφάσεως *Hollmann*.

³ Πρέπει, επίσης, να υπογραμμιστεί ότι, εν αντιθέσει προς την παρούσα υπόθεση, στην υπόθεση στην οποία ανάγεται η εν λόγω απόφαση, ο υποκείμενος στον φόρο κάτοικος αλλοδαπής δεν επέλεξε φορολογικό καθεστώς.

παράγραφος 2, του κώδικα ΦΕΦΠ, και της φερόμενης παραβίασεως της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων⁴.

Τέλος, ο προσφεύγων παραπέμπει στο αντικείμενο της αποφάσεως του Supremo Tribunal Administrativo (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πορτογαλία) που εκδόθηκε στο πλαίσιο της υποθέσεως αριθ. 1013/10 με την απόφαση της 22ας Μαρτίου 2011 [...], το οποίο έχει ως εξής:

«Αφετέρου, προκύπτει ότι πρόθεση του νομοθέτη ήταν, μέσω του νόμου 67-A/2007, της 31ης Δεκεμβρίου (κρατικός προϋπολογισμός του 2008), να αποτραπεί η ευνοϊκή αυτή μεταχείριση των μη ημεδαπών κατοίκων της Κοινότητας και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου που αποκτούν υπεραξίες από ακίνητα στην Πορτογαλία, επιτρέποντάς τους να επιλέξουν τη φορολόγηση των εισοδημάτων αυτών υπό συνθήκες παρόμοιες με αυτές που ισχύουν για τους κατοίκους Πορτογαλίας (βλ. το κείμενο που προστέθηκε στο άρθρο 72, του κώδικα ΦΕΦΠ στις παραγράφους του 7 και 8, νυν παράγραφοι 8 και 9, κατόπιν αλλαγής στην αρίθμηση δυνάμει του άρθρου 4, του νομοθετικού διατάγματος 240/09, της 23ης Σεπτεμβρίου).

Ωστόσο, δεν μπορεί εξ αυτού να εξαχθεί κάποιο συμπέρασμα σχετικά με την παρούσα υπόθεση, καθόσον η Administração Fiscal [φορολογική διοίκηση] ήταν αυτή που, κατόπιν της δηλώσεως των φορολογουμένων, προέβη στην εκκαθάριση του κατ' αυτήν οφειλόμενου φόρου (όπως, εξάλλου, συμβαίνει πάντα στην περίπτωση του ΦΕΦΠ): με τον ισχύοντα για τους κατοίκους αλλοδαπής συντελεστή φόρου (25 % σύμφωνα με το άρθρο 72, παράγραφος 1, του κώδικα ΦΕΦΠ) εφαρμοζόμενο επί του συνολικού ποσού των υπεραξιών ακινήτων και όχι μόνον επί του 50 % του εν λόγω ποσού (άρθρο 43, παράγραφος 2, του κώδικα ΦΕΦΠ), χωρίς κατ' αυτόν τον τρόπο να λαμβάνεται υπόψη η κοινοτική νομολογία και η νομολογία του παρόντος Ανωτάτου Δικαστηρίου το οποίο ακολουθεί την ίδια γραμμή (βλ. απόφαση της 16ης Ιανουαρίου 2008, [παραλειπόμενα] 439/06) όσον αφορά την ασυμβατότητα της εν λόγω διατάξεως, ούτως εφαρμοζόμενης, με το (τότε ισχύον) άρθρο 56 ΣΕΚ (νυν άρθρο 63 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης), με αποτέλεσμα να ανακύπτει κίνδυνος ακυρώσεως της προσβληθείσας εκκαθαρίσεως σε ποσοστό ανάλογο προς το μέρος αυτό του ποσού των υπεραξιών, όπως συνέβη πράγματι, λαμβανομένης υπόψη της υπεροχής του κοινοτικού δικαίου».

Απόφαση διαθέσιμη στη σελίδα:
http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680236f8e003ea931/5942b010aec666d280237862003e595e?OpenDocument&ExpandSection=i#_Section1

⁴ Είναι σκόπιμο να επισημανθεί επιπλέον ότι, στην υπόθεση εκείνη, ο υποκείμενος στον φόρο περιορίστηκε να σημειώσει στη δήλωση του ΦΕΦΠ (έντυπο 3) την ιδιότητά του ως κατοίκου αλλοδαπής, όπερ δεν συμβαίνει στην παρούσα υπόθεση.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η απόφαση του STA –Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου– ακολούθησε, στην υπόθεση αριθ. 0439/06, της 16ης Ιανουαρίου 2008, το σκεπτικό της αποφάσεως του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθόσον κατά τον χρόνο εκείνον δεν είχαν ακόμη τεθεί σε ισχύ οι εισαχθείσες με τον νόμο 67-A/2007, της 31ης Δεκεμβρίου, τροποποιήσεις.

2. Ζητήματα του πραγματικού

2.1. Αποδεδειγμένα πραγματικά περιστατικά

- α) Ο προσφεύγων έχει τη φορολογική κατοικία του στο Παρίσι, Γαλλία [παραλειπόμενα], και υπάγεται στην Serviço Local de Finanças de Coimbra-2 (τοπική φορολογική διοίκηση Coimbra 2) [παραλειπόμενα].
- β) Ο προσφεύγων απέκτησε στις 17 Ιανουαρίου 2002 το υπό το γράμμα C τμήμα ακινήτου κείμενο επί [παραλειπόμενα], το οποίο είναι καταχωρισμένο στο κτηματολογικό γραφείο της περιοχής [παραλειπόμενα], για ποσό 79 807,66 ευρώ, καταβάλλοντας τον ανάλογο στο ποσό αυτό φόρο μεταβίβασης.
- γ) Σύμφωνα με την αντίστοιχη φορολογική δήλωση, ο προσφεύγων σημείωσε στην εμπρόσθια όψη της, στον πίνακα 8B, το τετραγωνίδιο 4 («κάτοικος αλλοδαπής»), το τετραγωνίδιο 6 («κάτοικος χώρας της ΕΕ») και το τετραγωνίδιο 7 (επιλέγοντας το φορολογικό καθεστώς που έχει εφαρμογή στους κατοίκους αλλοδαπής), χωρίς να κάνει χρήση της επιλογής του τετραγωνιδίου 9 (φορολόγηση σύμφωνα με τους γενικούς συντελεστές φορολογίας κατά το άρθρο 68 του κώδικα ΦΕΦΠ) και της επιλογής του τετραγωνιδίου 10 (επιλογή της νομοθεσίας που έχει εφαρμογή στους κατοίκους ημεδαπής).
- δ) Υπέβαλε εμπροθέσμως τη δήλωση ΦΕΦΠ (έντυπο 3) για το οικονομικό έτος 2017, μέσω Διαδικτύου, σημειώνοντας, στο παράρτημα G (Υπεραξίες και λοιπές αυξήσεις περιουσιακών στοιχείων), την αξία αγοράς και την αξία πωλήσεως κατοικίας, καθώς και τα αντίστοιχα έτη, τις δαπάνες και τα έξοδα αποκτήσεως και πωλήσεως.
- ε) Η φορολογική και τελωνειακή αρχή προέβη στην υπ' αριθ. [παραλειπόμενα] εκκαθάριση του ΦΕΦΠ της 5ης Ιουλίου 2018, για συνολικό ποσό 24 654,22 ευρώ, εφαρμόζοντας στις υπεραξίες ακινήτων τον ειδικό συντελεστή φόρου 28 %, εξαιρουμένου, συνεπώς, του 50 % των υπεραξιών που έχει εφαρμογή στους υποκειμένους στον φόρο κατοίκους ημεδαπής.
- στ) Στις 30 Νοεμβρίου 2018, ο προσφεύγων προσέβαλε την εν λόγω εκκαθάριση ενώπιον του CAAD –κέντρου διαιτησίας διοικητικών διαφορών–, υποστηρίζοντας ότι είναι παράνομη λόγω δυσμενούς διακρίσεως σε βάρος του έναντι των υποκειμένων στον φόρο κατοίκων ημεδαπής, και προβάλλοντας ότι η κατάσταση αυτή συνιστά περιορισμό της

προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του άρθρου 63 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης ελευθερίας κυκλοφορίας κεφαλαίων.

[παραλειπόμενα]

[παραλειπόμενα]

3. Ζήτημα συμβατότητας με το δίκαιο της Ένωσης της πορτογαλικής νομοθεσίας περί φορολογήσεως των υπεραξιών ακινήτων

3.1 Η ισχύουσα στην Πορτογαλία νομοθεσία για τη φορολόγηση των υπεραξιών που αποκτούν από ακίνητα κάτοικοι της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι η ακόλουθη:

α) Νομοθετικό πλαίσιο – Τροποποιήσεις του άρθρου 72 του κώδικα ΦΕΦΠ

α.1- Διατύπωση δυνάμει του νόμου 55.-B/2004, ο οποίος τέθηκε σε εφαρμογή την 31η Δεκεμβρίου 2007:

«Άρθρο 72

Ειδικοί συντελεστές φόρου

1 - Οι υπεραξίες και τα λοιπά εισοδήματα κατοίκων αλλοδαπής που δεν είναι καταλογιστέα σε μόνιμη εγκατάσταση κείμενη στην πορτογαλική επικράτεια και δεν υπόκεινται σε παρακράτηση στην πηγή (η οποία συνιστά εκπλήρωση της φορολογικής υποχρεώσεως) φορολογούνται με ειδικό φορολογικό συντελεστή 25 % ή 15 % όταν πρόκειται για εισοδήματα από ακίνητα, υπό την επιφύλαξη της διατάξεως της παραγράφου 4.

2 - Τα εισοδήματα κατοίκων αλλοδαπής που δεν είναι καταλογιστέα σε μόνιμη εγκατάσταση κείμενη στην πορτογαλική επικράτεια φορολογούνται με φορολογικό συντελεστή 25 %.

3 - [...]

4 - Το θετικό υπόλοιπο μεταξύ υπεραξιών και υποτιμήσεων, το οποίο προκύπτει από τις κατά τα στοιχεία b, e, f και g της παραγράφου 1 του άρθρου 10 πράξεις, φορολογείται με φορολογικό συντελεστή 10 %⁵.»

α.2.- Διατύπωση δυνάμει του νόμου 67-A/2007, της 31ης Δεκεμβρίου, ο οποίος τέθηκε σε εφαρμογή την 1η Ιανουαρίου 2008:

«Άρθρο 72

⁵ Τροποποίηση εισαχθείσα με το νομοθετικό διάταγμα 199/2005, της 7ης Νοεμβρίου, στο πλαίσιο νομοθετικής εξουσιοδότησεως παρασχεθείσας με το άρθρο 4 του νόμου 39-A/2005, της 29ης Ιουλίου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 198, παράγραφος 1, στοιχεία a και b, του πορτογαλικού Συντάγματος.

Ειδικοί συντελεστές φόρου

1 - Οι υπεραξίες και τα λοιπά εισοδήματα κατοίκων αλλοδαπής που δεν είναι καταλογιστέα σε μόνιμη εγκατάσταση κείμενη στην πορτογαλική επικράτεια και δεν υπόκεινται σε παρακράτηση στην πηγή (η οποία συνιστά εκπλήρωση της φορολογικής υποχρέωσης) φορολογούνται με ειδικό φορολογικό συντελεστή 25 % ή 15 % όταν πρόκειται για εισοδήματα από ακίνητα, υπό την επιφύλαξη της διατάξεως της παραγράφου 4.

2 - Τα εισοδήματα κατοίκων αλλοδαπής που δεν είναι καταλογιστέα σε μόνιμη εγκατάσταση κείμενη στην πορτογαλική επικράτεια φορολογούνται με φορολογικό συντελεστή 25 %.

3- [...]

4 - Το θετικό υπόλοιπο μεταξύ υπεραξιών και υποτιμήσεων, το οποίο προκύπτει από τις κατά τα στοιχεία b, e, f και g της παραγράφου 1 του άρθρου 10 πράξεις, φορολογείται με φορολογικό συντελεστή 10 %»

5- [...]

6- [...]

7- Οι κάτοικοι άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, εφόσον, στην τελευταία αυτή περίπτωση, υφίσταται ανταλλαγή πληροφοριών επί φορολογικών θεμάτων, δύνανται να επιλέγουν, σε σχέση με τα αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 εισοδήματα, τη φορολόγηση των εισοδημάτων αυτών με τον φορολογικό συντελεστή που, σύμφωνα με τον πίνακα του άρθρου 68, παράγραφος 1, έχει εφαρμογή στα εισοδήματα κατοίκων ημεδαπής.

8- Για τον καθορισμό του κατά την προηγούμενη παράγραφο φορολογικού συντελεστή, λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των εσόδων, συμπεριλαμβανομένων αυτών που αποκτώνται εκτός της πορτογαλικής επικρατείας, υπό τους ίδιους όρους με αυτούς που ισχύουν για τους κατοίκους ημεδαπής.

α.3- Διατύπωση δυνάμει του νόμου 82-Ε/2014, της 31ης Δεκεμβρίου, ο οποίος τέθηκε σε εφαρμογή την 1η Ιανουαρίου 2015:

7- (Καταργηθείσα)

8- [...]

9- Οι κάτοικοι άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, εφόσον, στην τελευταία αυτή περίπτωση, υφίσταται ανταλλαγή πληροφοριών επί φορολογικών ζητημάτων, δύνανται να επιλέγουν, σε σχέση με τα αναφερόμενα στις παραγράφους 1, στοιχείο a και b,

και 2 εισοδήματα, τη φορολόγηση των εισοδημάτων αυτών με τον φορολογικό συντελεστή που, σύμφωνα με τον πίνακα του άρθρου 68, παράγραφος 1, έχει εφαρμογή στα εισοδήματα κατοίκων της ημεδαπής.

10- Για τον καθορισμό του κατά την προηγούμενη παράγραφο φορολογικού συντελεστή, λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των εσόδων, συμπεριλαμβανομένων αυτών που αποκτώνται εκτός της πορτογαλικής επικράτειας, υπό τους ίδιους όρους με αυτούς που ισχύουν για τους κατοίκους ημεδαπής.

11- [...]

12- [...]»

a.4- Άρθρο 43, παράγραφος 2, του κώδικα ΦΕΦΠ, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 42/2016, της 28ης Δεκεμβρίου (ΟΕ/2013), εφαρμοστέο στην επίμαχη περίπτωση της υπό κρίση υποθέσεως:

Άρθρο 43

Υπεραξίες

1- Ως υπεραξία χαρακτηρίζεται το μέρος των εσόδων που αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ υπεραξιών και υποτιμήσεων που πραγματοποιούνται εντός του ίδιου έτους και προσδιορίζονται σύμφωνα με τα επόμενα άρθρα.

2- Η αναφερόμενη στην προηγούμενη παράγραφο διαφορά, θετική ή αρνητική, λαμβάνεται υπόψη μόνον κατά το 50 % όσον αφορά τις προβλεπόμενες στο άρθρο 10, παράγραφος 1, στοιχεία a⁶, c και d, μεταβιβάσεις τις οποίες πραγματοποιούν κάτοικοι ημεδαπής.

[...]

β) Τροποποίηση στα έντυπα δηλώσεως – Τροποποιήσεις ως προς τη δήλωση ΦΕΦΠ (έντυπο 3) σε ισχύ από το 2009 (σχετικά με τα εισοδήματα του 2008 και των μεταγενέστερων οικονομικών ετών), στην οποία αναφέρεται το άρθρο 57 του κώδικα ΦΕΦΠ, το έντυπο της οποίας χρησιμοποιήθηκε από τον προσφεύγοντα στη δήλωσή του για το φορολογικό έτος 2017:

β.1- Εμπρόσθια όψη της δηλώσεως – Πίνακας 8 Β:

Τετραγωνίδιο 4 – Κάτοικοι αλλοδαπής (σημειωθέν από τον προσφεύγοντα)

⁶ Το άρθρο 10, παράγραφος 1, στοιχείο a, του εν λόγω κώδικα έχει ως εξής:

«α) Η εξ επαχθούς αιτίας μεταβίβαση εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων και η χρησιμοποίηση οιονδήποτε αγαθών της ιδιωτικής περιουσίας για την ατομικώς ασκούμενη από τον κύριο τούς εμπορική και επαγγελματική δραστηριότητα».

Τετραγωνίδιο 6 – Κάτοικος χώρας της ΕΕ ή του ΕΟΧ (όπου αναγράφεται ο κωδικός 250 – για τη Γαλλία)

Τετραγωνίδιο 7 – Ο προσφεύγων επέλεξε τη φορολόγησή του σύμφωνα με το γενικό καθεστώς (ως κάτοικος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου)

Τετραγωνίδιο 10 – Φορολόγηση σύμφωνα με τη νομοθεσία που ισχύει για τους κατοίκους ημεδαπής (άρθρο 17-Α του κώδικα ΦΕΦΠ) – Δεν σημειώθηκε από τον προσφεύγοντα.

Είναι προφανές ότι το άρθρο 56 ΣΕΚ (νυν άρθρο 63 ΣΛΕΕ) απαγορεύει οποιονδήποτε περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων, όχι μόνο μεταξύ κρατών μελών, αλλά και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.

Επιπλέον, πρέπει να γίνει παραπομπή στη νομολογία της αποφάσεως του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της 11ης Οκτωβρίου 2007, εκδοθείσας στην υπόθεση C-443/06 (Hollmann), με την οποία κρίθηκαν τα εξής:

«Το άρθρο 56 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι απαγορεύει εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη⁷, δυνάμει της οποίας ο φόρος επί της υπεραξίας από τη μεταβίβαση ακινήτου σε κράτος μέλος είναι μεγαλύτερος, όταν η μεταβίβαση γίνεται από κάτοικο άλλου κράτους μέλους, από τον φόρο επί της υπεραξίας την οποία θα πραγματοποιούσε στο πλαίσιο της ίδιας συναλλαγής ο κάτοικος του κράτους μέλους όπου βρίσκεται το ακίνητο.»

Παρά την προπαρατεθείσα απόφαση, το αιτούν διαιτητικό δικαστήριο εξακολουθεί να διατηρεί αμφιβολίες ως προς το εάν η επίμαχη στην παρούσα υπόθεση κατάσταση εξομοιώνεται πλήρως με εκείνη που απετέλεσε το αντικείμενο της υποθέσεως C-443/06, καθόσον η ισχύουσα επί του παρόντος νομοθεσία δεν είναι ίδια με την τότε ισχύουσα και επιτρέπει πλέον σε κάτοικο κράτους μέλους να αποφύγει την επίμαχη δυσμενή μεταχείριση αν επιλέξει να αντιμετωπιστεί ως κάτοικος ημεδαπής, με όλες τις νόμιμες συνέπειες, υπό τους ίδιους όρους με αυτούς της ισχύουσας για τους κατοίκους ημεδαπής νομοθεσίας.

7. Διατακτικό

Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, και ιδίως λόγω του ότι το ισχύον πορτογαλικό νομικό και φορολογικό πλαίσιο σε θέματα υπαγωγής στον ΦΕΦΠ των υπεραξιών που αποκτούν από ακίνητα στην Πορτογαλία κάτοικοι της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και η ίδια η απαίτηση υποβολής

⁷ Πρόκειται για προσφυγή του εθνικού Υπουργείου Οικονομικών επί ζητήματος παρόμοιου με το επίμαχο στην παρούσα υπόθεση, η οποία, όμως, εν αντιθέσει προς την παρούσα υπόθεση, τοποθετείται χρονικά πριν από τις τροποποιήσεις που εισήχθησαν στο άρθρο 72 του κώδικα ΦΕΦΠ με τον νόμο 67-Α/2007, της 31ης Δεκεμβρίου (νόμος ΟΕ/20008).

των αντίστοιχων δηλώσεων, δεν είναι ίδια με αυτά που ίσχυαν κατά τον χρόνο εκδόσεως της αποφάσεως –την οποία παραθέτει ο προσφεύγων– του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της 11ης Νοεμβρίου 2007, C-443/06 (Hollmann), ως συνέπεια των προαναφερθεισών τροποποιήσεων, ιδίως κατόπιν της εισαγωγής των παραγράφων 7 και 8 (νυν παράγραφοι 9 και 10) στο άρθρο 72 του κώδικα ΦΕΦΠ με τον νόμο 67-A/2007, της 31ης Δεκεμβρίου,

το αιτούν δικαστήριο αποφασίζει:

1- **Να υποβάλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δυνάμει του στοιχείου α΄ του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα**, αναγκαίο προκειμένου να μπορέσει να εκδώσει τη δική του απόφαση στην παρούσα υπόθεση:

Ερώτημα:

Πρέπει οι συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 12, 56, 57 και 58 της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας [νυν άρθρα 18, 63, 64 και 65 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης] να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην παρούσα υπόθεση (άρθρο 43, παράγραφος 2, του κώδικα ΦΕΦΠ, ο οποίος εγκρίθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 442-A/88, της 30ής Νοεμβρίου, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 109-B/2001, της 27ης Δεκεμβρίου), με τις εισαχθείσες με τον νόμο 67-A/2007, της 31ης Δεκεμβρίου, τροποποιήσεις, διά της εισαγωγής των παραγράφων 7 και 8 (νυν παράγραφοι 9 και 10) στο άρθρο 72 του κώδικα ΦΕΦΠ, με την οποία δίδεται η δυνατότητα οι υπεράξιες εκ της πωλήσεως ακινήτων κείμενων σε κράτος μέλος (Πορτογαλία) από κάτοικο άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Γαλλία) να μην υπόκεινται, **προαιρετικώς**, σε υψηλότερη φορολογική επιβάρυνση από αυτήν που θα προέκυπτε, στο πλαίσιο του ίδιου είδους δικαιοπραξίας, σε σχέση με τις αποκτώμενες από κάτοικο του κράτους εντός του οποίου κείνται τα ακίνητα υπεραξίες;

[παραλειπόμενα]

Λισσαβόνα, 30 Απριλίου 2019

Ο Διαιτητής,

(José Rodrigo de Castro)

[παραλειπόμενα] [παραλειπόμενα]