

Ανωνυμοποιημένο κείμενο

Μετάφραση

C-141/24 – 1

Υπόθεση C-141/24

Αίτηση προδικαστικής απόφασης

Ημερομηνία καταθέσεως:

23 Φεβρουαρίου 2024

Αιτούν δικαστήριο:

Tribunal judiciaire de Nanterre (Γαλλία)

Ημερομηνία της απόφασης του αιτούντος δικαστηρίου:

10 Ιανουαρίου 2024

Προσφεύγων:

TJ

Καθής:

Direction régionale des finances publiques d'Ile de France et de Paris

TRIBUNAL
JUDICIAIRE DE
NANTERRE
(ΠΡΩΤΟΔΙΚΕΙΟ
NANTERRE, Γαλλία)

■

ΠΡΟΣΦΕΥΓΩΝ

ΑΣΤΙΚΕΣ
ΥΠΟΘΕΣΕΙΣ

1ο τμήμα

Η ΑΠΟΦΑΣΗ
ΕΚΔΟΘΗΚΕ ΣΤΙΣ

TJ

[παραλειπόμενα]

92100 BOULOGNE-BILLANCOURT

10 Ιανουαρίου 2024 [παραλειπόμενα]

[παραλειπόμενα]

ΚΑΘΗΣ

**DIRECTION REGIONALE DES FINANCES
PUBLIQUES D'IDF ET DE PARIS**

[παραλειπόμενα]

75075 PARIS CEDEX 02

[παραλειπόμενα]

ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ

- 1 Με επιστολή της 19ης Δεκεμβρίου 2019, η Direction régionale des finances publiques d'Ile-de-France et de Paris (περιφερειακή διεύθυνση δημόσιων οικονομικών της Ile-de-France και του Παρισιού, Γαλλία) απέστειλε στον TJ, κατ' εφαρμογή του άρθρου L.23 C του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας), αίτημα παροχής πληροφοριών και αιτιολόγησης σχετικά με τα ευρισκόμενα στην αλλοδαπή περιουσιακά στοιχεία που τηρούνται σε δύο τραπεζικούς λογαριασμούς [παραλειπόμενα], στην τράπεζα UBS του Λουξεμβούργου, για τα έτη 2010 έως 2014.

Ο TJ απάντησε με επιστολή της 20ής Φεβρουαρίου 2020, με την οποία παρείχε πληροφορίες για την κατάστασή του.

- 2 Η Direction régionale des finances publiques d'Ile-de-France et de Paris (περιφερειακή διεύθυνση δημόσιων οικονομικών της Ile-de-France και του Παρισιού), με επιστολή της 13ης Μαρτίου 2020, έκρινε την εν λόγω απάντηση ως ανεπαρκή και όχλησε τον προσφεύγοντα να παράσχει τα ζητούμενα στοιχεία εντός τριάντα ημερών από την ημερομηνία παραλαβής της επιστολής όχλησης [παραλειπόμενα] [λεπτομέρεια άνευ σημασίας].

- 3 Η Direction régionale des finances publiques d'Ile-de-France et de Paris (περιφερειακή διεύθυνση δημόσιων οικονομικών της Ile-de-France και του Παρισιού), με επιστολή της 5ης Οκτωβρίου 2020, διατύπωσε πρόταση διόρθωσης με στόχο τη φορολόγηση σε ποσοστό 60 % του ποσού των 1 147 856 ευρώ, ήτοι του μέγιστου συνολικού υπολοίπου των περιουσιακών στοιχείων στους δύο προαναφερθέντες τραπεζικούς λογαριασμούς που διατηρούνταν στην τράπεζα UBS Luxembourg, μεταξύ 2010 και 2014, συγκεκριμένα στις 31 Δεκεμβρίου 2010, σύμφωνα με το άρθρο 755 του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα).

Ο TJ, με επιστολή της 13ης Οκτωβρίου 2020, διαβίβασε διάφορα έγγραφα και βεβαιώσεις από την τράπεζα UBS Luxembourg προκειμένου να δικαιολογήσει την απόκτηση των εν λόγω ποσών κατά τη διάρκεια φορολογικής περιόδου για την οποία είχε συμπληρωθεί παραγραφή.

- 4 Η Direction régionale des finances publiques d'Île-de-France et de Paris (περιφερειακή διεύθυνση δημόσιων οικονομικών της Île-de-France και του Παρισιού), στην από 12 Νοεμβρίου 2020 απάντησή της, επανέλαβε το αίτημά της καθόσον εκτίμησε ότι, καίτοι τα επίμαχα ποσά, ενδεχομένως, αποκτήθηκαν κατά τη διάρκεια φορολογικής περιόδου για την οποία είχε συμπληρωθεί παραγραφή, εντούτοις έπρεπε να δικαιολογηθεί η προέλευσή τους.

Στις 15 Δεκεμβρίου 2020 καταλογίστηκε ο πρόσθετος φόρος επί ποσού κύριου φόρου κληρονομιάς ύψους 688 714 ευρώ.

- 5 Ο TJ άσκησε στις 30 Δεκεμβρίου 2020 διοικητική προσφυγή επί της οποίας η φορολογική διοίκηση εξέδωσε απορριπτική απόφαση στις 30 Ιουνίου 2020.
- 6 Στις 26 Ιουλίου 2021 εκδόθηκε νέα πράξη προσδιορισμού του φόρου για το ίδιο ποσό του κύριου φόρου κληρονομιάς (688 714 ευρώ).
- 7 Η Direction régionale des finances publiques d'Île-de-France et de Paris (περιφερειακή διεύθυνση δημοσίων οικονομικών της Île-de-France και του Παρισιού) κλήθηκε, ενώπιον του tribunal judiciaire de Nanterre (πρωτοδικείου Nanterre), με πράξη δικαστικού επιμελητή της 9ης Αυγούστου 2021 που της επιδόθηκε κατόπιν παραγγελίας του TJ, να ακυρώσει την απορριπτική απόφαση επί της διοικητικής προσφυγής της 30ής Ιουνίου 2020 και να μειώσει συνολικά, προς φορολογική ελάφρυνση του TJ, το καταλογισθέν ποσό του φόρου κληρονομιάς ύψους 688 714 ευρώ και τυχόν τόκους υπερημερίας, προσαυξήσεις και παρεπόμενες κυρώσεις.
- 8 **Κατά τα ανωτέρω κοινοποιηθέντα στην Direction régionale des finances publiques d'Île-de-France et de Paris (περιφερειακή διεύθυνση δημόσιων οικονομικών της Île-de-France και του Παρισιού) στις 10 Οκτωβρίου 2022, ο TJ ζητεί από το δικαστήριο:**

κυρίως,

- να ακυρώσει την απορριπτική απόφαση επί της διοικητικής προσφυγής που εξέδωσε η Direction régionale des finances publiques d'Île-de-France et de Paris (περιφερειακή διεύθυνση δημόσιων οικονομικών της Île-de-France και του Παρισιού) στις 30 Ιουνίου 2020·
- να διατάξει, προς ελάφρυνσή του, τη συνολική μείωση του καταλογισθέντος ποσού του φόρου κληρονομιάς ύψους 688 714 ευρώ και τυχόν τόκων υπερημερίας, προσαυξήσεων και παρεπόμενων κυρώσεων.

Επικουρικώς, αν υπάρχει αμφιβολία ως προς τη συμφωνία του άρθρου L.23 C του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας) και του άρθρου 755 του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα) με το ευρωπαϊκό δίκαιο,

- [παραλειπόμενα] [να υποβάλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης προδικαστικό ερώτημα διατυπωμένο κατά τρόπο παρόμοιο με το πρώτο ερώτημα του διατακτικού].
- να διατάξει την προσωρινή εκτέλεση της απόφασης.

Όλως επικουρικώς, αν το δικαστήριο επικυρώσει, εν όλω ή εν μέρει, τον επίδικο καταλογισθέντα φόρο,

- να μην διατάξει την προσωρινή εκτέλεση της απόφασης σύμφωνα με το άρθρο 514-1 του code de procédure civile (κώδικα πολιτικής δικονομίας), προκειμένου να αποφευχθεί η πρόκληση σοβαρής και ανεπανόρθωτης βλάβης του προσφεύγοντος, εφόσον το δικαστήριο δεν αποφαινεται σε τελευταίο βαθμό επί του εγειρόμενου νομικού ζητήματος·

εν πάση περιπτώσει,

- να υποχρεώσει την Direction régionale des finances publiques d’Ile-de-France et de Paris (περιφερειακή διεύθυνση δημόσιων οικονομικών της Ile-de-France και του Παρισιού) να καταβάλει 10 000 ευρώ βάσει του άρθρου 700 του code de procédure civile (κώδικα πολιτικής δικονομίας) και να την καταδικάσει στο σύνολο των δικαστικών εξόδων.

- 9 Ο ΤΓ διατείνεται ότι η απορριπτική απόφαση που εξέδωσε η φορολογική διοίκηση επί της διοικητικής προσφυγής του συνιστά παραβίαση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που κατοχυρώνεται στο άρθρο 63, παράγραφος 1, της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και πρέπει να ακυρωθεί για τον λόγο αυτόν και μόνον.

Προς υποστήριξη αυτού του ισχυρισμού, επικαλείται απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης που εκδόθηκε στις 27 Ιανουαρίου 2022 (απόφαση του Δικαστηρίου της 27ης Ιανουαρίου 2022, C-788/19) με την οποία κηρύχθηκε αντίθετη προς την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων φορολογική διάταξη της ισπανικής έννομης τάξης, την οποία κρίνει ως παρόμοια με τις ρυθμίσεις που προβλέπονται από τα άρθρα L.23 C του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας) και 755 του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα), με το σκεπτικό ότι όλες έχουν, εκ των πραγμάτων, ως αποτέλεσμα τον επ’ αόριστον αποκλεισμό συμπλήρωσης της παραγραφής για πράξεις της φορολογικής διοίκησης σχετικά με ποσά που τηρούνται σε μη δηλωθέντα τραπεζικό λογαριασμό στην αλλοδαπή.

Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι η θέση της φορολογικής διοίκησης, η οποία συνίσταται στην εφαρμογή «τιμωρητικής φορολόγησης» με συντελεστή 60 % επί περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν περισσότερο από δέκα έτη πριν από την άσκηση του ελέγχου της και ερείδεται στον λόγο ότι η διοίκηση δεν είναι ικανοποιημένη με την αιτιολόγηση ως προς την προέλευσή τους και τον τρόπο απόκτησής τους, συνεπάγεται τη μη τήρηση από τη διοίκηση της δεκαετούς παραγραφής που προβλέπεται από το άρθρο L.181-0 A του livre des procédures

fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας) το οποίο, μάλιστα, ήδη παρεκκλίνει από τη γενική παραγραφή δικαιωμάτων σε τρία έτη από την καταχώριση της πράξης, ενώ ούτε το άρθρο L.23 C του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας) ούτε το άρθρο 755 του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα) προβλέπουν ότι η συγκεκριμένη περίπτωση φορολόγησης σύμφωνα με το άρθρο L.23 C του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας) αποτελεί εξαίρεση από τους εν λόγω κανόνες παραγραφής.

Τέλος, εξηγεί ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση, απέκτησε τα επίδικα περιουσιακά στοιχεία πριν από 30 έτη, κατά την περίοδο της διαμονής του στη Γεωργία, και ότι είναι προφανώς αδύνατο να εντοπιστούν τραπεζικά στοιχεία σχετικά με τη δραστηριότητά του στη Γεωργία πριν από το 1991, λαμβανομένων υπόψη, αφενός, της παρόδου σημαντικού χρόνου από τα πραγματικά περιστατικά και, αφετέρου, του πολιτικού και διοικητικού χάους που επικρατούσε στο εν λόγω κράτος μετά την πτώση του Τείχους του Βερολίνου το 1989. Υπό αυτές τις συνθήκες, η απαίτηση περί απόδειξης της προέλευσης των ποσών που αποκτήθηκαν πριν από περισσότερο από τριάντα έτη ισοδυναμεί, κατά τον TJ, με ξεκάθαρη άρνηση παροχής των δικαιωμάτων άμυνας του φορολογούμενου.

Κατά συνέπεια, ο TJ εκτιμά ότι, σε περίπτωση που το δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς τη συμφωνία των άρθρων L.23 C του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας) και 755 του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα) με το ευρωπαϊκό δίκαιο, πρέπει να υποβάλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αίτηση προδικαστικής αποφάσεως επί του εν λόγω ζητήματος.

10 Κατά τα ανωτέρω κοινοποιηθέντα στον TJ στις 3 Φεβρουαρίου 2023, η Direction régionale des finances publiques d'Île-de-France et de Paris (περιφερειακή διεύθυνση δημόσιων οικονομικών της Île-de-France και του Παρισιού) ζητεί από το δικαστήριο:

- να απορρίψει όλα τα αιτήματα του TJ·
- να επικυρώσει την πρόσθετη φορολόγηση·
- να επικυρώσει την απορριπτική απόφαση της 30ής Ιουνίου 2021·
- να καταδικάσει τον TJ στο σύνολο των δικαστικών εξόδων.

11 Η φορολογική διοίκηση υπενθυμίζει κατ' αρχάς ότι η διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο L.23 C του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας) αποτελεί μέρος του σκοπού γενικού συμφέροντος για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, ο οποίος αναγνωρίζεται από το Conseil constitutionnel (Συνταγματικό Δικαστήριο, Γαλλία) ως συνταγματικής τάξεως. Ως εκ τούτου, έχει σκοπό να παροτρύνει τους φορολογούμενους να τηρούν τις υποχρεώσεις τους για υποβολή δηλώσεων και να επιδεικνύουν διαφάνεια έναντι της διοίκησης, συμβάλλοντας στη βελτίωση της φορολογικής συνείδησης.

Διευκρινίζει επίσης ότι η διαδικασία αυτή δεν συνιστά κύρωση ή ποινή αλλά αποσκοπεί μόνο στην επιβολή και εκκαθάριση φόρου.

Δεύτερον, υποστηρίζει ότι από τον συνδυασμό του άρθρου 755 του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα) και του άρθρου 71 του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας) προκύπτει ότι η γενεσιουργός αιτία των τελών μεταβίβασης εκ χαριστικής αιτίας, όπως προβλέπεται στο πρώτο από τα εν λόγω νομοθετήματα, συνίσταται στην έλλειψη απάντησης ή επαρκούς απάντησης σε αιτήματα παροχής πληροφοριών ή αιτιολόγησης, όπως ορίζεται στο άρθρο L.23 C του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας) εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στο ίδιο άρθρο. Ως εκ τούτου, εν προκειμένω, το αίτημα της 19ης Δεκεμβρίου 2019 για παροχή πληροφοριών και η έναρξη νέας προθεσμίας διορθωτικού προσδιορισμού από τη διοίκηση στις 24 Σεπτεμβρίου 2020, έχουν ως αποτέλεσμα τη μη συμπλήρωση της παραγραφής για την εν λόγω πράξη της κατά την ημερομηνία αυτή, με βάση το άρθρο L.181-0 A του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας).

Τέλος, επισημαίνει ότι, στην απόφαση που επικαλέστηκε ο προσφεύγων, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης επέβαλε κυρώσεις για τη μη τήρηση της παραγραφής που προέκυψε από τον προβλεπόμενο μηχανισμό, καθώς και τον δυσανάλογο χαρακτήρα των κυρώσεων και των προστίμων σε σχέση με εκείνα που προβλέπονται για παρόμοιες παραβάσεις. Ωστόσο, όπως ισχυρίζεται, η μη τήρηση των νομικών υποχρεώσεων που προβλέπονται στα άρθρα 1649 A, 1649 AA και 1649 AB του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα), η οποία οδηγεί στην εφαρμογή της επίμαχης φορολογικής ρύθμισης, αφενός, υπόκειται σε κανόνες παραγραφής, αφετέρου, δεν συνεπάγεται καμία κύρωση εν προκειμένω, καθώς ο μηχανισμός που προβλέπεται αποσκοπεί μόνο στον καθορισμό βάσης επιβολής φόρου, ενώ η φορολόγηση σε ποσοστό 60 % που επιβάλλεται κατ' εφαρμογή του άρθρου 755 του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα) δεν υπόκειται σε τόκους υπερημερίας ή φορολογικές κυρώσεις. Καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η διάταξη της γαλλικής έννομης τάξης περί φορολόγησης των περιουσιακών στοιχείων που ευρίσκονται στην αλλοδαπή εξασφαλίζει, επομένως, δίκαιη ισορροπία μεταξύ της τήρησης των υποχρεώσεων που προβλέπονται από το δίκαιο της Ένωσης και του σκοπού γενικού συμφέροντος για την καταπολέμηση της διεθνούς φοροδιαφυγής.

- 12 [παραλειπόμενα]
 13 [παραλειπόμενα] [διευκρίνιση σχετικά με τη διαδικασία]

ΣΚΕΠΤΙΚΟ

A) Το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

- 14 Κατά το άρθρο 63, παράγραφος 1, της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης: «Στα πλαίσια των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου,

απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών».

Το άρθρο 65 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης ορίζει επίσης τα εξής:

«1. Οι διατάξεις του άρθρου 63 δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών:

α) να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους,

β) να λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποφυγή παραβάσεων των εθνικών νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων, ιδίως στον τομέα της φορολογίας ή της προληπτικής εποπτείας των πιστωτικών ιδρυμάτων, ή να προβλέπουν διαδικασίες δήλωσης των κινήσεων κεφαλαίων για λόγους διοικητικής ή στατιστικής ενημέρωσης, ή να λαμβάνουν μέτρα υπαγορευμένα από λόγους δημόσιας τάξης ή δημόσιας ασφάλειας.

3. Τα μέτρα και οι διαδικασίες που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών, όπως ορίζεται στο άρθρο 63. ».

- 15 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, συνιστούν, μεταξύ άλλων, περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων, υπό την έννοια του άρθρου 63, παράγραφος 1, της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μέτρα επιβαλλόμενα από κράτος μέλος που είναι ικανά να αποθαρρύνουν, να εμποδίσουν ή να περιορίσουν τις δυνατότητες των επενδυτών του κράτους αυτού να επενδύσουν σε άλλα κράτη μέλη [αποφάσεις του Δικαστηρίου της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Βελγίου, C-478/98, σκέψη 18, της 23ης Οκτωβρίου 2007, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-112/05, σκέψη 19, και της 26ης Μαΐου 2016, NN (L) International C-48/15, σκέψη 44].
- 16 Στις 23 Οκτωβρίου 2019, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υπέβαλε αίτηση στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με την οποία ζητήθηκε να αναγνωριστεί ότι το Βασίλειο της Ισπανίας δεν εκπλήρωσε τις υποχρεώσεις του και να προσδιορίσει τις συνέπειες που επισύρει η μη τήρηση της υποχρέωσης δήλωσης των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων διά του «εντύπου 720» οι οποίες ήταν δυσανάλογες σε σχέση με τον επιδιωκόμενο από την ισπανική νομοθεσία σκοπό.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υποστήριξε ότι το σύστημα που εφαρμόστηκε στο Βασίλειο της Ισπανίας:

- προέβλεπε ότι η μη τήρηση της υποχρέωσης δήλωσης των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων ή η εκπρόθεσμη

υποβολή του «εντύπου 720» είχε ως συνέπεια τον χαρακτηρισμό των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων ως «αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας» χωρίς δυνατότητα επίκλησης της παραγραφής·

– επέβαλε αυτομάτως αναλογικό πρόστιμο με συντελεστή 150 % σε περίπτωση μη τήρησης της υποχρέωσης δήλωσης των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων ή εκπρόθεσμης υποβολής του «εντύπου 720» και, επίσης, κατ' αποκοπήν πρόστιμα αυστηρότερα σε σχέση με τις κυρώσεις που προβλέπονται από το γενικό σύστημα κυρώσεων για παρόμοιες παραβάσεις.

17 Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με απόφαση που εξέδωσε στις 27 Ιανουαρίου 2022 (απόφαση του Δικαστηρίου της 27ης Ιανουαρίου 2022, υπόθεση C-788/19), υπενθυμίζει ότι:

– η ανάγκη διασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και ο σκοπός της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής συγκαταλέγονται στους επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος οι οποίοι μπορούν να δικαιολογήσουν τη θέσπιση περιορισμού στις ελευθερίες κυκλοφορίας (βλ. ιδίως, αποφάσεις του Δικαστηρίου της 11ης Ιουνίου 2009, X και Passenheim- van Schoot, C- 155/08 και C- 157/08, σκέψεις 45 και 46, και της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Halley, C- 132/10, σκέψη 30)·

– όσον αφορά τις κινήσεις κεφαλαίων, το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο β', της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης προβλέπει εξάλλου ότι οι διατάξεις του άρθρου 63 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών να λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποφυγή παραβάσεων των εθνικών νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων, ιδίως στον τομέα της φορολογίας·

– το γεγονός και μόνον ότι φορολογικός κάτοικος κράτους μέλους κατέχει περιουσιακά στοιχεία ή δικαιώματα εκτός της επικράτειας του εν λόγω κράτους μέλους δεν μπορεί να θεμελιώσει γενικό τεκμήριο φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής (βλ., ιδίως, αποφάσεις του Δικαστηρίου της 11ης Μαρτίου 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, σημείο 51· της 7ης Νοεμβρίου 2013, K, C-322/11, σκέψη 60). Ως εκ τούτου, ρύθμιση η οποία τεκμαίρει την ύπαρξη δόλιας συμπεριφοράς απλώς και μόνο λόγω της συνδρομής των προβλεπόμενων σε αυτή προϋποθέσεων, χωρίς να παρέχει στον φορολογούμενο καμία δυνατότητα ανατροπής του τεκμηρίου αυτού, υπερβαίνει κατ' αρχήν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη του σκοπού καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής (βλ., ιδίως, αποφάσεις του Δικαστηρίου, της 3ης Οκτωβρίου 2013, Itelcar, C-282/12, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία)·

– μολονότι τα κράτη μέλη, ελλείψει εναρμόνισης βάσει του δικαίου της Ένωσης, είναι αρμόδια να επιλέγουν τις κυρώσεις που θεωρούν κατάλληλες σε περίπτωση μη τήρησης των υποχρεώσεων που προβλέπονται στην εθνική νομοθεσία τους στον τομέα της άμεσης φορολογίας, οφείλουν, εντούτοις, να

ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και τις γενικές αρχές του και, κατά συνέπεια, την αρχή της αναλογικότητας (βλ., ιδίως, απόφαση του Δικαστηρίου, της 12ης Ιουλίου 2001, Λουλουδάκης, C-262/99, σκέψη 67 και εκεί μνημονεύομενη νομολογία).

– η θεμελιώδης επιταγή της ασφάλειας δικαίου αντιτίθεται, κατ' αρχήν, στη δυνατότητα των δημόσιων αρχών να ασκούν χωρίς κανένα χρονικό περιορισμό τις εξουσίες τους προς παύση παράνομων καταστάσεων (βλ., κατ' αναλογίαν στον τομέα του ανταγωνισμού, απόφαση της 14ης Ιουλίου 1972, Geigy κατά Επιτροπής, 52/69, σκέψη 21).

– μολονότι ο εθνικός νομοθέτης μπορεί να θεσπίσει μακρύτερη προθεσμία παραγραφής προκειμένου να διασφαλίσει την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων και την καταπολέμηση της συνδεδεμένης με την απόκρυψη περιουσίας στην αλλοδαπή φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής, υπό τον όρο ότι η διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών μέτρο, λαμβανομένων υπόψη, μεταξύ άλλων, των μηχανισμών ανταλλαγής πληροφοριών και διοικητικής συνδρομής μεταξύ των κρατών μελών (βλ. απόφαση της 11ης Ιουνίου 2009, X και Passenheim-van Schoot, C-155/08 και C-157/08, EU:C:2009:368, σκέψεις 66, 72 και 73), δεν μπορεί, εντούτοις, να ισχύει το ίδιο και για τη θέσπιση μηχανισμών οι οποίοι, στην πράξη, συνεπάγονται τη για απροσδιόριστο χρόνο παράταση του διαστήματος κατά τη διάρκεια του οποίου μπορεί να επιβληθεί ο φόρος ή παρέχουν τη δυνατότητα αμφισβήτησης ήδη συμπληρωθείσας παραγραφής.

18 Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ζητεί να τηρηθεί η αρχή της αναλογικότητας όσον αφορά τη σχέση ανάμεσα στην ανάγκη διασφάλισης της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών και μεταξύ των κρατών μελών και τρίτων χωρών, όπως προβλέπεται στο άρθρο 63 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και στην ανάγκη διασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και του σκοπού της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής.

19 Στην υπό κρίση υπόθεση ενώπιόν του, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης εκτίμησε ότι το Βασίλειο της Ισπανίας:

– προβλέποντας ότι η μη εκπλήρωση της υποχρέωσης δήλωσης ή η υποβολή ελλιπούς ή εκπρόθεσμης δήλωσης σχετικά με τα ευρισκόμενα στην αλλοδαπή περιουσιακά στοιχεία και δικαιώματα συνεπάγεται τη φορολόγηση, ως «αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας», των μη δηλωθέντων εισοδημάτων που αντιστοιχούν στην αξία της εν λόγω περιουσίας, χωρίς δυνατότητα του φορολογουμένου, στην πράξη, να επωφεληθεί της παραγραφής·

– προβλέποντας για τη μη εκπλήρωση της υποχρέωσης δήλωσης των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων ή για την υποβολή ελλιπούς ή εκπρόθεσμης δήλωσης αναλογικό πρόστιμο, ανερχόμενο στο 150 % του φόρου ο οποίος αναλογεί στα ποσά που αντιστοιχούν στην αξία

των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων, το οποίο δύναται να επιβληθεί σωρευτικώς με κατ' αποκοπήν πρόστιμα, και

– προβλέποντας για τη μη εκπλήρωση της υποχρέωσης δήλωσης των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων ή για την υποβολή ελλιπούς ή εκπρόθεσμης δήλωσης κατ' αποκοπήν πρόστιμα, το ύψος των οποίων δεν είναι ανάλογο προς τις κυρώσεις που επισύρουν παρόμοιες παραβάσεις σε αμιγώς εθνικό πλαίσιο, ενώ δεν καθορίζεται ανώτατο όριο ως προς το συνολικό τους ποσό,

παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 63 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και από το άρθρο 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

B) Το εθνικό δίκαιο και η νομολογία

- 20 Σύμφωνα με το άρθρο 1649 A, δεύτερο εδάφιο, του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα), τα φυσικά πρόσωπα, οι ενώσεις, οι εταιρίες που δεν έχουν εμπορική μορφή, οι οποίες εδρεύουν ή είναι εγκατεστημένες στη Γαλλία, υποχρεούνται να δηλώνουν, ταυτόχρονα με τα έσοδα ή τα αποτελέσματα της δήλωσης, τα στοιχεία των λογαριασμών που έχουν ανοίξει, διατηρούν, χρησιμοποιούν ή έχουν κλείσει στην αλλοδαπή.

Το άρθρο L.23 C του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας) ορίζει ότι, αν τυχόν υποχρέωση που προβλέπεται στο άρθρο 1649 A, δεύτερο εδάφιο, του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα) δεν έχει τηρηθεί τουλάχιστον μία φορά κατά την προηγούμενη δεκαετία, η διοίκηση μπορεί, ανεξάρτητα από τη διαδικασία εξέτασης της φορολογικής κατάστασης των φυσικών προσώπων, να ζητήσει από το φυσικό πρόσωπο που υπόκειται στην υποχρέωση αυτή να παράσχει εντός εξήντα ημερών όλες τις πληροφορίες ή την αιτιολόγηση για την προέλευση και τον τρόπο απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων που εμφανίζονται στον λογαριασμό ή στο ασφαλιστήριο συμβόλαιο ζωής.

Αν το πρόσωπο απαντήσει ανεπαρκώς σε αιτήματα για παροχή πληροφοριών ή αιτιολόγηση, η διοίκηση αποστέλλει έγγραφο όχλησης με το οποίο ζητείται υποχρεωτική συμπλήρωση της απάντησής του εντός τριάντα ημερών και προσδιορίζονται οι σχετικές λεπτομέρειες της εν λόγω συμπληρωματικής απάντησης.

Σύμφωνα με το άρθρο L.71 του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας), ελλείψει απάντησης ή επαρκούς απάντησης στα προβλεπόμενα στο άρθρο L.23 C αιτήματα παροχής πληροφοριών ή αιτιολόγησης εντός των προθεσμιών που ορίζονται στο ίδιο άρθρο, το πρόσωπο φορολογείται αυτοδικαίως υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 755 του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα), που ορίζει ότι περιουσιακά στοιχεία τα οποία εμφανίζονται σε λογαριασμό που τηρείται στην αλλοδαπή κατά την έννοια του άρθρου 1649 A, δεύτερο εδάφιο, ή σε σύμβαση κεφαλαιοποίησης

ή επένδυση ίδιας φύσης πραγματοποιηθείσα στην αλλοδαπή, κατά την έννοια του άρθρου 1649 AA, και των οποίων η προέλευση και ο τρόπος απόκτησης δεν έχουν αιτιολογηθεί στο πλαίσιο της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο L.23 C του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας) εκτιμάται ότι συνιστούν, μέχρι αποδείξεως του εναντίου, περιουσία που αποκτήθηκε εκ χαριστικής αιτίας υποκειμένη, κατά την ημερομηνία λήξης των προθεσμιών που προβλέπονται στο ίδιο άρθρο L.23 C., στα τέλη μεταβιβάσεως εκ χαριστικής αιτίας με τον υψηλότερο συντελεστή του πίνακα 111 που περιλαμβάνεται στο άρθρο 777, ήτοι 60 %, εφαρμοστέο στις δωρεές μεταξύ συγγενών πέραν του 4ου βαθμού και μεταξύ μη συγγενών.

Τα εν λόγω τέλη υπολογίζονται από τη διοίκηση με βάση την υψηλότερη γνωστή αξία των περιουσιακών στοιχείων που εμφανίζονται στον λογαριασμό ή στη σύμβαση κατά τη δεκαετία που προηγείται της αποστολής του αιτήματος για παροχή πληροφοριών ή αιτιολόγησης που προβλέπεται στο άρθρο L.23 C του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας), μειωμένη κατά την αξία των περιουσιακών στοιχείων των οποίων η προέλευση και ο τρόπος απόκτησης έχουν αιτιολογηθεί.

Το άρθρο L.181-0 A του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας) ορίζει ότι, κατ' εξαίρεση από το άρθρο L.180, πρώτο εδάφιο και το άρθρο L.181, το δικαίωμα της διοίκησης να προβεί σε διορθωτικό προσδιορισμό των προβλεπόμενων σε αυτό φόρων και τελών μπορεί να ασκηθεί μέχρι τη λήξη του δέκατου έτους που έπεται εκείνου της γενεσιουργού αιτίας για την επιβολή των φόρων ή τελών επί των αγαθών ή περιουσιακών στοιχείων που προβλέπονται στα άρθρα 1649 A, 1649 AA και 1649 AB του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα), εκτός αν οι οφειλόμενοι φόροι ή τέλη που σχετίζονται με τα αγαθά ή τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία διευκρινίζονται επαρκώς στο έγγραφο που καταχωρίζεται ή προσκομίζεται κατά τις σχετικές διατυπώσεις ή, για τον φόρο ακίνητης περιουσίας, με τη δήλωση και τα παραρτήματα που διαλαμβάνονται στο άρθρο 982 του ίδιου κώδικα.

- 21 Το τμήμα εμπορικών υποθέσεων του cour de cassation (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου, Γαλλία) εξέδωσε απόφαση στις 16 Δεκεμβρίου 2020, στην οποία διευκρίνισε ότι η γενεσιουργός αιτία της επιβολής του φόρου αντιστοιχεί στην ημερομηνία λήξης των προθεσμιών που προβλέπονται στο άρθρο L.23 C του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας) και αποτελεί την αφετηρία της δεκαετούς παραγραφής που ορίζεται στο άρθρο L.181-0 A του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας) (τμήμα εμπορικών υποθέσεων, απόφαση της 16ης Δεκεμβρίου 2020, αριθ. 18-16.801).
- 22 [παραλειπόμενα]
- 23 [παραλειπόμενα] [εθνική νομολογία σχετικά με τη συνταγματικότητα των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου L.23 C του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας) και του άρθρου 755 του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα)]

Γ) Προδικαστικά ερωτήματα τα οποία είναι απαραίτητο να απαντηθούν για την επίλυση της διαφοράς

- 24 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις επιτρέπουν στον φορολογούμενο να ανατρέψει το τεκμήριο κατά το οποίο τα διατηρούμενα στην αλλοδαπή περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν δηλώνονται σύμφωνα με τις προϋποθέσεις της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο L.23 C του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας) και των οποίων η προέλευση και ο τρόπος απόκτησης δεν έχουν αιτιολογηθεί έως το τέλος της προβλεπόμενης διαδικασίας ανταλλαγής στοιχείων με τη φορολογική διοίκηση, [συνιστούν περιουσία που αποκτήθηκε εκ χαριστικής αιτίας υποκείμενη στα τέλη μεταβιβάσεως εκ χαριστικής αιτίας με τον υψηλότερο συντελεστή] και ότι, επίσης, η εκτίμηση της διοίκησης σχετικά με τα υποβαλλόμενα σε αυτήν αποδεικτικά στοιχεία υπόκειται στον έλεγχο του δικαστή σε περίπτωση αμφισβήτησης από τον φορολογούμενο.
- 25 Επιπλέον, το σύστημα που προβλέπεται στα άρθρα L.23 C του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας) και 755 του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα) δεν αποσκοπεί στην επιβολή κυρώσεων, με την εφαρμογή συντελεστή τιμωρητικού χαρακτήρα, στον φορολογούμενο που είναι κάτοικος Γαλλίας για φορολογικούς σκοπούς και διατηρεί περιουσιακά στοιχεία στην αλλοδαπή, ο οποίος δεν έχει εκπληρώσει την υποχρέωση υποβολής δήλωσης, αλλά στη θέσπιση και εκκαθάριση της βάσης επιβολής φόρου με εφαρμογή, ελλείψει κατάλληλης αιτιολόγησης σχετικά με την προέλευση και τον τρόπο απόκτησης των επίδικων περιουσιακών στοιχείων, του υψηλότερου, κατά το κοινό δίκαιο, συντελεστή της κλίμακας τελών μεταβιβάσεως εκ χαριστικής αιτίας.
- 26 Εξάλλου, η μη τήρηση της επίδικης υποχρέωσης υποβολής δήλωσης επισύρει την επιβολή του προστίμου που προβλέπεται στο άρθρο 1736, σημείο IV, του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα) ή στο άρθρο 1766 του ίδιου κώδικα (πρόστιμο 1 500 ευρώ ανά λογαριασμό ή μη δηλωθείσα προκαταβολή έως 10 000 ευρώ αν ο λογαριασμός βρίσκεται σε κράτος ή έδαφος που δεν έχει συνάψει με τη Γαλλία σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής ούτως ώστε να υπάρχει πρόσβαση σε τραπεζικές πληροφορίες).
- 27 Η διάταξη της γαλλικής έννομης τάξης δεν επηρεάζεται, όσον αφορά τα ανωτέρω ζητήματα, από τους ισχυρισμούς που αντιτάχθηκαν στο σύστημα που εφαρμόζεται στο Βασίλειο της Ισπανίας, το οποίο αποτέλεσε το αντικείμενο της απόφασης του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της 27ης Ιανουαρίου 2022 (απόφαση του Δικαστηρίου της 27ης Ιανουαρίου 2022, C-788/19), κατόπιν σχετικής προσφυγής της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.
- 28 Ωστόσο, στην υπό κρίση υπόθεση, το παρόν δικαστήριο επισημαίνει ότι ο νομοθέτης έχει θεσπίσει μεγαλύτερη προθεσμία παραγραφής δέκα ετών, κατά παρέκκλιση από το κοινό δίκαιο της Ένωσης, η οποία, μολονότι δεν φαίνεται,

βάσει της χρονικής της διάρκειας, να υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη των στόχων που έχει θέσει ο νομοθέτης, εντούτοις επιτρέπει στη διοίκηση, δεδομένου ότι το σημείο εκκίνησής της είναι η ημερομηνία λήξης των προθεσμιών που προβλέπονται στο άρθρο L.23 C του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας), ήτοι ένα σημείο εκκίνησης που δεν σχετίζεται με την ημερομηνία απόκτησης των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων και με τα έτη για τα οποία οφείλονταν κανονικά τα αντίστοιχα ποσά φόρων, να ζητήσει από τον φορολογούμενο να αιτιολογήσει την προέλευση και τον τρόπο απόκτησης των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων, ακόμη και αν αυτά περιήλθαν στην περιουσία του περισσότερο από δέκα έτη πριν από την εφαρμογή της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο L.23 C του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας), δηλαδή κατά τη διάρκεια φορολογικής περιόδου για την οποία έχει συμπληρωθεί παραγραφή και χωρίς χρονικό περιορισμό.

Διατηρεί, επομένως, αμφιβολίες ως προς τις συνέπειες του απαράγραφτου των αξιώσεων της φορολογικής διοίκησης το οποίο προκύπτει από την επίμαχη ρύθμιση σχετικά με την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που κατοχυρώνεται στο άρθρο 63 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως έχει ερμηνευθεί από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ιδίως στην απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2022 (απόφαση του Δικαστηρίου της 27ης Ιανουαρίου 2022, C-788/19).

- 29 Ως εκ τούτου, το δικαστήριο υποβάλλει προς εξέταση στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

[παραλειπόμενα] [κείμενο των ερωτημάτων, όπως παρατίθεται στο διατακτικό]

ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ ΑΥΤΟΥΣ

Το δικαστήριο, [παραλειπόμενα] [διευκρίνιση σχετικά με τη διαδικασία]

λαμβάνομένου υπόψη του άρθρου 267 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

ζητεί από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης να αποφανθεί επί των ακόλουθων ερωτημάτων:

Πρώτο ερώτημα: Έχει η αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 63 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, την έννοια ότι επιτρέπει την αυτοδίκαιη φορολόγηση, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 755 του code général des impôts (γενικού φορολογικού κώδικα), των ευρισκόμενων στην αλλοδαπή περιουσιακών στοιχείων τα οποία δεν έχουν δηλωθεί σύμφωνα με τους όρους της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο L.23 C του livre des procédures fiscales (κώδικα φορολογικής δικονομίας) και των οποίων η προέλευση και ο τρόπος απόκτησης δεν έχουν δικαιολογηθεί, ενώ συνεπάγεται το απαράγραφτο των αξιώσεων της φορολογικής διοίκησης

όταν ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι τα εν λόγω στοιχεία περιήλθαν στην περιουσία του κατά τη διάρκεια φορολογικής περιόδου για την οποία έχει συμπληρωθεί παραγραφή;

Δεύτερο ερώτημα: Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα, συνάγεται εντεύθεν ότι πρέπει να ακυρωθεί τυχόν διαδικασία διόρθωσης ερειδόμενη στις προαναφερθείσες διατάξεις ακόμη και αν, στην περίπτωση που υπόκειται στον έλεγχο της φορολογικής διοίκησης, δεν προκύπτει το απαράγαπτο των αξιώσεων της φορολογικής διοίκησης;

[παραλειπόμενα] [αναστολή της διαδικασίας, διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία]

ΕΠΙΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ