

# Wersja zanonimizowana

Tłumaczenie

C-141/24-1

## Sprawa C-141/24

### Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

#### Data wpływu:

23 lutego 2024 r.

#### Oznaczenie sądu odsyłającego:

Tribunal judiciaire de Nanterre (Francja)

#### Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

10 stycznia 2024 r.

#### Strona powodowa:

TJ

#### Strona pozwana:

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

TRIBUNAL  
JUDICIAIRE DE  
NANTERRE  
(sąd rejonowy  
w Nanterre)

■

PÔLE CIVIL  
(wydział cywilny)

izba pierwsza

POSTAWNOWIENIE  
WYDANE W DNIU

#### POWÓD

TJ

[...]

92100 BOULOGNE-BILLANCOURT

10 stycznia 2024 r. [...]

[...]

**POZWANY**

**DIRECTION REGIONALE DES FINANCES  
PUBLIQUES D'IDF ET DE PARIS (DYREKCJA  
REGIONALNA DO SPRAW FINANSÓW  
PUBLICZNYCH DLA ILE-DE-FRANCE  
I PARYŻA)**

[...]

75075 PARIS CEDEX 02

[...]

**PRZEDSTAWIENIE SPORU**

- 1 Pismem z dnia 19 grudnia 2019 r. Direction régionale des finances publiques d'Ile-de-France et de Paris (dyrekcja regionalna do spraw finansów publicznych dla Ile-de-France i Paryża) skierowała do TJ, na podstawie art. L.23 C livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych), wniosek o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących aktywów posiadanych za granicą na dwóch rachunkach bankowych [...], otwartych w banku UBS w Luksemburgu, w odniesieniu do lat 2010–2014.

TJ udzielił odpowiedzi w piśmie z dnia 20 lutego 2020 r., przekazując informacje co do jego sytuacji.

- 2 Pismem z dnia 13 marca 2020 r. Direction régionale des finances publiques d'Ile-de-France et de Paris (dyrekcja regionalna do spraw finansów publicznych dla Ile-de-France i Paryża), uznając tę odpowiedź za niewystarczającą, wezwała powoda do przekazania żądanych wyjaśnień w terminie 30 dni od daty otrzymania owego pisma [...] [szczegóły pozbawione znaczenia].

- 3 Pismem z dnia 5 października 2020 r. Direction régionale des finances publiques d'Ile-de-France et de Paris (dyrekcja regionalna do spraw finansów publicznych dla Ile-de-France i Paryża) wystosowała propozycję korekty polegającą na opodatkowaniu w wysokości 60 % kwoty 1 147 856 EUR, całkowitego i maksymalnego salda aktywów przechowywanych na dwóch wyżej wymienionych rachunkach bankowych otwartych w banku UBS Luxembourg w okresie od 2010 r. do 2014 r., a dokładniej w dniu 31 grudnia 2010 r., stosownie do art. 755 code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego).

W piśmie z dnia 13 października 2020 r. TJ przekazał różne dokumenty i zestawienia z banku UBS Luxembourg, próbując uzasadnić uzyskanie przedmiotowych kwot w okresie objętym przedawnieniem.

- 4 W odpowiedzi z dnia 12 listopada 2020 r. Direction régionale des finances publiques d'Ile-de-France et de Paris (dyrekcja regionalna do spraw finansów

2

publicznych dla Ile-de France i Paryża) utrzymała w mocy doręczone wezwanie do zapłaty podatku, uznając, że chociaż rzeczony kwoty mogły zostać uzyskane w okresie objętym przedawnieniem, ich pochodzenie powinno zostać wyjaśnione.

W dniu 15 grudnia 2020 r. wymierzono dodatkowy podatek tytułem podatku od spadków na kwotę główną 688 714 EUR.

- 5 W dniu 30 grudnia 2020 r. TJ wniósł odwołanie, które zostało oddalone decyzją organu podatkowego z dnia 30 czerwca 2021 r.
- 6 W dniu 26 lipca 2021 r. wydano nowe wezwanie do zapłaty na tę samą kwotę główną podatku od spadków (688 714 EUR).
- 7 Aktem urzędnika sądowego z dnia 9 sierpnia 2021 r. TJ wezwał Direction régionale des finances publiques d'Ile-de-France et de Paris (dyрекcję regionalną do spraw finansów publicznych dla Ile-de France i Paryża) do stawienia się przed tribunal judiciaire de Nanterre (sądem rejonowym w Nanterre), żądając uchylenia decyzji o oddaleniu odwołania z dnia 30 czerwca 2021 r. oraz uzyskania pełnego odliczenia kwoty wymierzonego podatku od spadków w wysokości 688 714 EUR, a także wszelkich odsetek za zwłokę, dopłat i kar dodatkowych.
- 8 **Zgodnie z pismem obejmującym ostateczną wersję jego żądań doręczonym Direction régionale des finances publiques d'Ile-de-France et de Paris (dyрекcji regionalnej do spraw finansów publicznych dla Ile-de France i Paryża) w dniu 10 października 2022 r. TJ wnosi do sądu**

tytułem żądania głównego:

- o uchylenie decyzji o oddaleniu odwołania wydanej przez Direction régionale des finances publiques d'Ile-de-France et de Paris (dyрекcję regionalną do spraw finansów publicznych dla Ile-de France i Paryża) w dniu 30 czerwca 2021 r.;
- o nakazanie pełnego odliczenia kwoty wymierzonego podatku od spadków w wysokości 688 714 EUR oraz wszelkich odsetek za zwłokę, dopłat i kar dodatkowych;

tytułem żądania pomocniczego, w przypadku wątpliwości co do zgodności art. L.23 C livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych) i art. 755 code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego) z prawem europejskim:

- [...] [o zwrócenie się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pytaniem prejudycjalnym sformułowanym w sposób podobny do pierwszego pytania znajdującego się w sentencji];
- o postanowienie o tymczasowym wykonaniu;

tytułem dalszego żądania pomocniczego, gdyby sąd zatwierdził sporne opodatkowanie w całości lub w części:

– o wstrzymanie się od tymczasowego wykonania przyszłego orzeczenia na podstawie art. 514-1 code de procédure civile (kodeksu postępowania cywilnego), aby uniknąć wyrządzenia powodowi poważnej i nieodwracalnej szkody, do czasu rozstrzygnięcia podniesionej przez niego kwestii prawnej w ostatniej instancji;

w każdym wypadku:

– o nakazanie Direction régionale des finances publiques d’Ile-de-France et de Paris (dyrekcji regionalnej do spraw finansów publicznych dla Ile-de-France i Paryża) zapłaty kwoty 10 000 EUR na podstawie art. 700 code de procédure civile (kodeksu postępowania cywilnego) oraz pokrycia wszystkich kosztów postępowania.

9 TJ twierdzi, że wydana przez organ podatkowy decyzja o oddaleniu jego odwołania stanowi naruszenie swobody przepływu kapitału zagwarantowanej w art. 63 ust. 1 TFUE i na samej tej podstawie należy ją uchylić.

Na poparcie tego twierdzenia przywołuje on wyrok wydany przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w dniu 27 stycznia 2022 r. (TSUE, 27 stycznia 2022 r., C-788/19), w którym uznano za sprzeczne ze swobodnym przepływem kapitału hiszpańskie przepisy podatkowe, które TJ uważa za podobne do tych przewidzianych w art. L.23 C livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych) i art. 755 code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego), ponieważ w jego ocenie de facto prowadzą one do bezterminowego wydłużenia biegu przedawnienia odnoszącego się do czynności organów podatkowych w odniesieniu do kwot przechowywanych na niezadeklarowanym rachunku bankowym otwartym za granicą.

TJ podnosi bowiem, że stanowisko organów podatkowych, które polega na stosowaniu „podatku karnego” w wysokości 60 % w odniesieniu do aktywów nabytych ponad 10 lat przed dokonaniem przez niego kontroli ze względu na to, że nie są one usatysfakcjonowane przedstawionym uzasadnieniem dotyczącym pochodzenia tych aktywów oraz metod ich nabycia, powoduje, że organy nie muszą przestrzegać dziesięcioletniego terminu przedawnienia przewidzianego w art. L.181-0 A livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych), który już stanowi odstępstwo od ogólnego terminu przedawnienia praw wynoszącego 3 lata od rejestracji czynności, podczas gdy ani art. L.23 C livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych), ani art. 755 code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego) nie przewidują, że szczególnie przypadek opodatkowania w art. L.23 C livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych) stanowi wyjątek od wspomnianych reguł przedawnienia.

Wreszcie wyjaśnia on, że w niniejszym przypadku nabył przedmiotowe aktywa 30 lat temu, gdy mieszkał w Gruzji, i że jak dotąd znalezienie informacji bankowych

dotyczących jego działalności w Gruzji przed 1991 r. jest oczywiście niemożliwe, zważywszy z jednej strony na to, jak dawno temu miały miejsce rozpatrywane zdarzenia, oraz z drugiej strony na chaos polityczny i administracyjny, którego to państwo doświadczyło po upadku muru berlińskiego w 1989 r. W tej sytuacji wymóg udowodnienia pochodzenia kwot uzyskanych ponad 30 lat temu jest jego zdaniem równoznaczny z całkowitym zaprzeczeniem prawa podatnika do obrony.

W konsekwencji TJ uznaje za konieczne – w przypadku wątpliwości sądu co do zgodności art. L.23 C livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych) i art. 755 code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego) z prawem europejskim – zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pytaniem prejudycjalnym w tym zakresie.

**10 Zgodnie z pismem obejmującym ostateczną wersję jej żądań doręczonym TJ w dniu 3 lutego 2023 r. Direction régionale des finances publiques d'Île-de-France et de Paris (dyrekcja regionalna do spraw finansów publicznych dla Île-de-France i Paryża) wnosi do sądu o:**

- oddalenie wszystkich żądań TJ;
- utrzymanie w mocy dodatkowego opodatkowania;
- utrzymanie w mocy decyzji oddalającej z dnia 30 czerwca 2021 r.;
- obciążenie TJ wszystkimi kosztami postępowania.

**11 W pierwszej kolejności organ podatkowy przypomina, że przewidziane w art. L.23 C livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych) postępowanie wpisuje się w ramy zwalczania oszustw podatkowych, które jest celem leżącym w interesie ogólnym i uznanym przez Conseil constitutionnel (radę konstytucyjną) za mający wartość konstytucyjną. Ma ono zatem na celu zachęcenie podatników do wypełniania obowiązków w zakresie sprawozdawczości i do wykazania się przejrzystością wobec organów, aby przyczynić się do zwiększenia poziomu moralności podatkowej. Wskazuje on również, że postępowanie to nie stanowi sankcji ani kary, a ma na celu wyłącznie ustalenie i wymiar podatku.**

W drugiej kolejności organ ten podnosi, iż z art. 755 code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego) w związku z art. 71 livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych) wynika, że zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieodpłatnego przeniesienia własności, o którym mowa w pierwszym z tych przepisów, jest brak odpowiedzi lub brak wystarczającej odpowiedzi na wnioski o udzielenie informacji lub wyjaśnień, przewidziane w art. L.23 C livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych), w terminie przewidzianym w tymże artykule, tak że w niniejszym przypadku, ponieważ wniosek o udzielenie informacji skierowano w dniu 19 grudnia 2019 r., a okres na dokonanie przez organ korekty rozpoczął się w dniu 24 września 2020 r., termin



przedawnienia odnoszący się do jego czynności jeszcze nie upłynął w tym dniu w świetle art. L.181-0 A livre des procédures fiscales (kodeksu postępowania podatkowych).

Wreszcie organ ten wskazuje, iż w przytoczonym przez powoda wyroku Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej skrytykował wynikający z przewidzianego mechanizmu brak przedawnienia, a także nieproporcjonalny charakter sankcji i grzywien w porównaniu z sankcjami i grzywnami za podobne wykroczenia. Stwierdza on zaś, że z jednej strony niedopełnienie obowiązków prawnych określonych w art. 1649 A, 1649 AA i 1649 AB code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego), prowadzące do wdrożenia spornego mechanizmu opodatkowania, podlega regułom przedawnienia, a z drugiej strony niedopełnienie obowiązków prawnych określonych w art. 1649 A, 1649 AA i 1649 AB code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego) nie skutkuje w tym przypadku żadną sankcją, gdyż przewidziany mechanizm ma na celu jedynie ustalenie podstawy opodatkowania, zaś opodatkowanie na poziomie 60 % realizowane na podstawie art. 755 code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego) nie wiąże się z odsetkami za zwłokę ani z sankcjami podatkowymi. Organ ten wnioskuje na tej podstawie, że francuski system opodatkowania aktywów zagranicznych zapewnia zatem właściwą równowagę między przestrzeganiem obowiązków przewidzianych w prawie wspólnotowym a celem leżącym w interesie ogólnym, jakim jest zwalczanie międzynarodowych oszustw podatkowych.

12 [...]

13 [...] [szczegóły dotyczące postępowania]

## **UZASADNIENIE**

### **A) Prawo Unii Europejskiej**

14 Zgodnie z art. 63 ust. 1 TFUE: „W ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi”.

Artykuł 65 TFUE stanowi ponadto, że:

„1. Artykuł 63 nie narusza prawa państw członkowskich do:

a) stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału;

b) podejmowania wszelkich środków niezbędnych do zapobiegania naruszeniom ich ustaw i aktów wykonawczych, zwłaszcza w sferze podatkowej i w dziedzinie nadzoru ostrożnościowego nad instytucjami finansowymi lub

ustanowienia procedur deklarowania przepływu kapitału do celów informacji administracyjnej bądź statystycznej lub podejmowania środków uzasadnionych powodami związanymi z porządkiem publicznym lub bezpieczeństwem publicznym.

[...]

3. Środki i procedury określone w ustępach 1 i 2 nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu artykułu 63”.

- 15 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ograniczeniami w przepływie kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE są zwłaszcza stosowane przez państwo członkowskie środki mogące zniechęcać inwestorów z tego państwa do inwestowania w innych państwach oraz środki mogące to utrudniać lub ograniczać [TSUE, 26 września 2000 r., Komisja/Belgia, C-478/98, pkt 18; TSUE, 23 października 2007 r., Komisja/Niemcy, C-112/05, pkt 19; TSUE, 26 maja 2016 r., NN (L) International, C-48/15, pkt 44].
- 16 W dniu 23 października 2019 r. Komisja Europejska wniosła do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej skargę zmierzającą do stwierdzenia, że Królestwo Hiszpanii uchybiło ciążącym na nim zobowiązaniom, przewidując nieproporcjonalne w stosunku do celu hiszpańskich przepisów konsekwencje związane z niedopełnieniem obowiązku zadeklarowania dóbr lub praw znajdujących się za granicą za pomocą „formularza 720”.

Komisja Europejska twierdziła, że system wprowadzony w Królestwie Hiszpanii:

- przewiduje, że niewykonanie obowiązku informacyjnego dotyczącego dóbr i praw znajdujących się za granicą lub złożenie po terminie „formularza 720” prowadzi do zaklasyfikowania tych aktywów jako „nieuzasadnionych zysków majątkowych” bez możliwości powołania się na przedawnienie;
  - nakłada automatycznie proporcjonalną grzywnę w wysokości 150 % w przypadku braku wykonania obowiązku informacyjnego w odniesieniu do dóbr i praw znajdujących się za granicą lub w przypadku złożenia po terminie „formularza 720”, oprócz bardziej surowych grzywien ryczałtowych niż grzywny przewidziane dla podobnych wykroczeń przez system ogólny.
- 17 W wyroku wydanym w dniu 27 stycznia 2022 r. (TSUE, 27 stycznia 2022 r., C-788/19) Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej przypomniał, że:
- konieczność zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych oraz cel zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania zaliczają się do nadrzędnych względów interesu ogólnego, które mogą uzasadniać ustanowienie ograniczenia swobód przepływu (w szczególności TSUE, 11 czerwca 2009 r., X

i Passenheim-van Schoot, C-155/08 i C-157/08, pkt 45, 46; TSUE, 15 września 2011 r., Halley, C-132/10, pkt 30);

– w odniesieniu do przepływu kapitału art. 65 ust. 1 lit. b) TFUE przewiduje ponadto, że art. 63 TFUE nie narusza przysługującego państwom członkowskim prawa do podjęcia wszystkich niezbędnych środków w celu zapobieżenia naruszeniom ich ustaw i przepisów wykonawczych, w szczególności w dziedzinie podatków;

– sama okoliczność, że podatnik będący rezydentem posiada towary lub prawa poza terytorium państwa członkowskiego, nie może uzasadniać ogólnego domniemania oszustwa podatkowego i unikania opodatkowania (w szczególności TSUE, 11 marca 2004 r., de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, pkt 51; TSUE, 7 listopada 2013 r., K, C-322/11, pkt 60), w związku z czym przepis, który zakłada istnienie oszustwa tylko z tego powodu, że spełnione zostały przewidziane w nim przesłanki, nie dając podatnikowi żadnej możliwości obalenia tego domniemania, co do zasady wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania (w szczególności TSUE, 3 października 2013 r., Itelcar, C-282/12, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo);

– o ile w braku harmonizacji w prawie Unii do państw członkowskich należy wybór sankcji, które uznają za odpowiednie w przypadku naruszenia obowiązków przewidzianych w ich prawie krajowym w dziedzinie podatków bezpośrednich, o tyle jednak państwa te są zobowiązane do wykonywania swoich kompetencji z poszanowaniem tego prawa i jego ogólnych zasad, a w konsekwencji z poszanowaniem zasady proporcjonalności (w szczególności TSUE, 12 lipca 2001 r., Louloudakis, C-262/99, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo);

– podstawowy wymóg pewności prawa sprzeciwia się co do zasady temu, aby organy publiczne mogły w nieskończoność korzystać z przysługujących im uprawnień w celu zakończenia niezgodnej z prawem sytuacji (zob. analogicznie w dziedzinie konkurencji wyrok z dnia 14 lipca 1972 r., Geigy/Komisja, 52/69, pkt 21);

– o ile prawodawca krajowy może ustanowić dłuższy termin przedawnienia w celu zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych i zwalczania oszustw podatkowych oraz unikania opodatkowania związanych z ukrywaniem aktywów za granicą, pod warunkiem że termin ten nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów, biorąc pod uwagę w szczególności mechanizmy wymiany informacji i pomocy administracyjnej między państwami członkowskimi (zob. wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r., X i Passenheim-van Schoot, C-155/08 i C-157/08, EU:C:2009:368, pkt 66, 72, 73), o tyle nie jest tak w przypadku, gdy ustanowienie mechanizmu prowadzi w praktyce do wydłużenia w nieskończoność okresu, w którym może nastąpić opodatkowanie, lub umożliwia rewizję przedawnienia, które już nastąpiło.



- 18 Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wezwał w ten sposób do poszanowania zasady proporcjonalności między z jednej strony koniecznością zagwarantowania przewidzianego w art. 63 TFUE swobodnego przepływu kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi a z drugiej strony koniecznością zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych i celem polegającym na zwalczaniu oszustw podatkowych i unikania opodatkowania.
- 19 W zawisłej przed nim sprawie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej stwierdził, że:
- przewidując, że niewykonanie, nieprawidłowe wykonanie lub wykonanie po terminie obowiązku informacyjnego dotyczącego dóbr i praw znajdujących się za granicą prowadzi do opodatkowania niezadeklarowanych dochodów odpowiadających wartości owych aktywów jako „nieuzasadnionych zysków majątkowych” bez możliwości skorzystania w praktyce z przedawnienia;
  - karząc niewykonanie, nieprawidłowe wykonanie lub wykonanie po terminie obowiązku informacyjnego dotyczącego dóbr i praw znajdujących się za granicą grzywną proporcjonalną w wysokości 150 % podatku obliczonego od kwot odpowiadających wartości tych dóbr lub praw, która może zostać połączona z grzywnami ryczałtowymi, i
  - karząc niewykonanie, nieprawidłowe wykonanie lub wykonanie po terminie obowiązku informacyjnego dotyczącego dóbr i praw znajdujących się za granicą zryczałtowanymi grzywnami, których kwota jest niewspółmierna do sankcji przewidzianych za podobne wykroczenia w kontekście wyłącznie krajowym i których łączna kwota nie jest ograniczona,

Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 63 TFUE oraz art. 40 porozumienia o EOG.

## **B) Prawo krajowe i orzecznictwo**

- 20 Zgodnie z art. 1649 A akapit drugi code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego) osoby fizyczne, stowarzyszenia i spółki niebędące spółkami handlowymi mające miejsce zamieszkania lub siedzibę we Francji są zobowiązane do przedstawienia, jednocześnie z zeznaniem podatkowym, informacji o rachunkach otwartych, posiadanych, używanych lub zamkniętych za granicą.

Artykuł L.23 C livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych) stanowi, że w przypadku gdy obowiązek określony w art. 1649 A akapit drugi code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego) nie został spełniony co najmniej raz w ciągu ostatnich 10 lat, organy podatkowe mogą, niezależnie od procedury kontroli osobistej sytuacji podatkowej, zwrócić się do osoby fizycznej podlegającej temu obowiązkowi o dostarczenie w terminie 60 dni wszelkich

informacji lub wyjaśnień dotyczących pochodzenia i metod nabycia aktywów posiadanych na rachunku lub polisie ubezpieczeniowej na życie.

Jeśli dana osoba nie odpowiedziała w sposób wystarczający na wnioski o udzielenie informacji lub wyjaśnień, organ kieruje do niej wezwanie do uzupełnienia odpowiedzi w terminie 30 dni, określając, jakie dodatkowe informacje lub wyjaśnienia chce on otrzymać.

Zgodnie z art. L.71 livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych), w przypadku braku odpowiedzi lub niewystarczającej odpowiedzi na wnioski o udzielenie informacji lub wyjaśnień przewidziane w art. L.23 C w terminach określonych w tym artykule dana osoba zostaje opodatkowana z urzędu na warunkach określonych w art. 755 code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego), który stanowi, że aktywa przechowywane na rachunku posiadanych za granicą w rozumieniu art. 1649 A akapit drugi lub objęte umową kapitalizacyjną lub podobnym rodzajem inwestycji subskrybowanej za granicą w rozumieniu art. 1649 AA, których pochodzenie i metody nabycia nie zostały wyjaśnione w ramach postępowania przewidzianego w art. L.23 C livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych), uznaje się w przypadku braku dowodu przeciwnego za aktywa nabyte nieodpłatnie podlegające, w dniu upływu terminów przewidzianych w tymże art. L.23 C, podatkowi od nieodpłatnego przeniesienia własności według najwyższej stawki wymienionej w tabeli III zawartej w art. 777, czyli według stawki 60 % stosowanej do darowizn dokonywanych między krewnymi powyżej czwartego stopnia oraz między osobami niebędącymi krewnymi.

Podatek ten jest obliczany na podstawie najwyższej znanej organom wartości aktywów znajdujących się na rachunku lub objętych umową w ciągu 10 lat poprzedzających skierowanie przewidzianego w art. L.23 C livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych) wniosku o udzielenie informacji lub wyjaśnień, pomniejszonej o wartość aktywów, których pochodzenie i metody nabycia zostały wyjaśnione.

Artykuł L.181-0 A livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych) stanowi, że w drodze wyjątku od art. L.180 akapit pierwszy i od art. L.181 prawo organu do dokonania korekty w odniesieniu do wymienionych tam podatków i opłat można wykonać do końca 10. roku następującego po roku, w którym doszło do zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego w zakresie tych podatków lub opłat, jeżeli są one obliczane od aktywów lub praw, o których mowa w art. 1649 A, 1649 AA i 1649 AB code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego), chyba że termin wymagalności podatków lub opłat związanych z odpowiednimi aktywami lub prawami został wystarczająco wskazany w dokumencie zarejestrowanym lub przedłożonym celem dopełnienia formalności, lub, w przypadku podatku od majątku nieruchomego, w deklaracji i załącznikach wskazanych w art. 982 tegoż kodeksu.

- 21 W wyroku z dnia 16 grudnia 2020 r. chambre commerciale de la Cour de cassation (izba handlowa sądu kasacyjnego) wskazała, że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego odpowiada dacie upływu terminów przewidzianych w art. L.23 C livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych) i stanowi początek biegu dziesięcioletniego terminu przedawnienia określonego w art. L.181-0 A livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych) (izba handlowa, 16 grudnia 2020 r., sygn. 18-16.801).
- 22 [...]
- 23 [...] [krajowe orzecznictwo dotyczące konstytucyjności art. L.23 C livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych) w związku z art. 755 code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego)].

### **C) Pytania prejudycjalne niezbędne do rozstrzygnięcia sporu**

- 24 Z powyższych informacji wynika, że wyżej przywołane przepisy umożliwiają podatnikowi obalenie domniemania, iż aktywa posiadane za granicą, które nie zostały zadeklarowane zgodnie z postępowaniem przewidzianym w art. L.23 C livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych) i których pochodzenie i metody nabycia nie zostały wyjaśnione w wyniku przewidzianej procedury wymiany informacji z organami podatkowymi, stanowią aktywa nabyte nieodpłatnie podlegające podatkowi od nieodpłatnego przeniesienia własności według najwyższej stawki, a ponadto, że ocena dokonana przez organy na podstawie przedłożonych im dowodów podlega kontroli sądowej w przypadku zakwestionowania przez podatnika.
- 25 Dodatkowo system przewidziany w art. L.23 C livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych) i art. 755 code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego) ma na celu nie ukaranie podatnika będącego rezydentem podatkowym we Francji i posiadającego aktywa za granicą, który nie dopełnił spoczywającego na nim obowiązku ich zadeklarowania, poprzez zastosowanie stawki karnej, lecz ustalenie podstawy opodatkowania i dokonanie wymiaru podatku poprzez zastosowanie wobec niego, w przypadku braku wystarczających wyjaśnień co do pochodzenia i metod nabycia spornych aktywów, najwyższej stawki prawa powszechnego w ramach skali przewidzianej dla podatku od nieodpłatnego przeniesienia własności.
- 26 Ponadto niedopełnienie spornego obowiązku w zakresie sprawozdawczości podlega karze grzywny przewidzianej w art. 1736 ust. IV code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego) lub w art. 1766 tego kodeksu (grzywna w wysokości 1 500 EUR za niezgłoszony rachunek lub niezgłoszoną zaliczkę, zwiększona do kwoty 10 000 EUR, jeśli rachunek znajduje się w państwie lub na terytorium, które nie podpisało z Francją umowy o pomocy administracyjnej w celu zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, umożliwiającej dostęp do informacji bankowych).

- 27 W odniesieniu do tych poszczególnych aspektów system francuski nie budzi zastrzeżeń podniesionych przeciwko systemowi wprowadzonemu w Królestwie Hiszpanii, który był przedmiotem wyroku wydanego przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w dniu 27 stycznia 2022 r. (TSUE, 27 stycznia 2022 r., C-788/19) w ramach rozpatrywania skargi wniesionej przez Komisję Europejską.
- 28 Sąd odsyłający zauważa jednak, że ustawodawca ustanowił przedłużony dziesięcioletni termin przedawnienia, stanowiący odstępstwo od prawa powszechnego, który, chociaż nie wydaje się, że względu na swoją długość, wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów, które zostały mu wyznaczone, pozwala jednak organom – ze względu na to, że jego początkiem jest data upływu terminów przewidzianych w art. L.23 C livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych), co oznacza, że początek ten nie jest związany z datą nabycia aktywów posiadanych za granicą i z latami, za które podatek od tych kwot był normalnie należny – zwrócić się do podatnika o wyjaśnienie pochodzenia i metod nabycia wspomnianych aktywów, w tym gdy weszły one do majątku podatnika ponad 10 lat przed wszczęciem postępowania przewidzianego w art. L.23 C livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych), czyli w okresie objętym przedawnieniem i bez ograniczeń czasowych.

W związku z tym sąd ów zastanawia się nad konsekwencjami wynikającego z tego systemu skutku niepodlegania przedawnieniu dla zasady swobodnego przepływu kapitału zagwarantowanej w art. 63 TFUE zgodnie z wykładnią Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w szczególności dokonaną w jego wyroku wydanym w dniu 27 stycznia 2022 r. (TSUE, 27 stycznia 2022 r., C-788/19).

- 29 Sąd powinien zatem zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

[...] [brzmienie pytań powtórzone w sentencji]

### **Z POWYŻSZYCH WZGLEDÓW**

Sąd [...] [szczegóły dotyczące postępowania]

na podstawie art. 267 TFUE

**wnosi** do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej o wydanie orzeczenia w przedmiocie następujących pytań prejudycjalnych:

**Pytanie nr 1:** Czy zasadę swobodnego przepływu kapitału zagwarantowaną w art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że pozwala ona na przewidziane w art. 755 code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego) opodatkowanie z urzędu aktywów posiadanych za granicą, które nie zostały zgłoszone w ramach postępowania przewidzianego

w art. L.23 C livre des procédures fiscales (kodeksu postępowań podatkowych) i których pochodzenie oraz metody nabycia nie zostały wyjaśnione, w sytuacji gdy wywołuje to skutek niepodlegania przedawnieniu, jeżeli podatnik wyjaśni, że aktywa te weszły do jego majątku w okresie objętym przedawnieniem?

**Pytanie nr 2:** Jeśli odpowiedź na to pytanie jest przecząca, czy należy z tego wywnioskować, że każde postępowanie w sprawie korekty oparte na wyżej wymienionych przepisach musi zostać unieważnione, nawet jeśli w przypadku podlegającym kontroli organów podatkowych nie występuje skutek niepodlegania przedawnieniu?

[...] [zawieszenie postępowania, szczegóły dotyczące postępowania]

DOKUMENT ROBOCZY