

## Πίνακας περιεχομένων

# Υπόθεση C-317/15 ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα) της 15ης Φεβρουαρίου 2017 «Προδικαστική παραπομπή - Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων - Άρθρο 64 ΣΛΕΕ - Κινήσεις κεφαλαίων προς ή από τρίτες χώρες που αφορούν την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών

Υπόθεση C-317/15 ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (ένατο τμήμα) της 15ης Φεβρουαρίου 2017  
«Προδικαστική παραπομπή - Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων - Άρθρο 64 ΣΛΕΕ -  
Κινήσεις κεφαλαίων προς ή από τρίτες χώρες που αφορούν την παροχή χρηματοπιστωτικών  
υπηρεσιών - Περιουσιακά στοιχεία ευρισκόμενα σε ελβετικό τραπεζικό λογαριασμό -  
Διορθωτική πράξη επιβολής φόρου - Προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής πράξεως  
επιβολής φόρου - Παράταση της προθεσμίας εκδόσεως διορθωτικής πράξεως επιβολής  
φόρου σε περίπτωση κατοχής περιουσιακών στοιχείων εκτός του κράτους μέλους διαμονής»

Στην υπόθεση C-317/15,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που  
υπέβαλε το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) με  
απόφαση της 10ης Απριλίου 2015, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 26 Ιουνίου 2015,  
στο πλαίσιο της δίκης

X

κατά

Staatssecretaris van Financiën,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (ένατο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. Vajda (εισηγητή), προεδρεύοντα τμήματος, K. Jürimäe και K.  
Λυκούργο, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. L. Noort και M. K. Bulterman  
καθώς και από τον J. Langer,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Möller και T. Henze,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από την G.

M. De Socio, avvocato dello Stato,

- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον W. Roels και την C. Soulay,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Χ, φυσικού προσώπου, και του Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργού Οικονομικών, Κάτω Χώρες), με αντικείμενο ορισμένες διορθωτικές πράξεις επιβολής του φόρου εισοδήματος και των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης για τα φορολογικά έτη 1998 έως 2006.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης [καταργηθέντος με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ] (ΕΕ 1988, L 178, σ. 5), ορίζει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη καταργούν τους περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων που πραγματοποιούνται μεταξύ κατοίκων των κρατών μελών, με την επιφύλαξη των κατωτέρω διατάξεων. Για την ευχερέστερη εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, οι κινήσεις κεφαλαίων ταξινομούνται σύμφωνα με την ονοματολογία του παραρτήματος Ι. »

4 Μεταξύ των κινήσεων κεφαλαίων που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι της οδηγίας 88/361 περιλαμβάνονται, στο κεφάλαιο VI, οι «[π]ράξεις σε τρεχούμενους λογαριασμούς και καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα», οι οποίες περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων τις «[π]ράξεις που πραγματοποιούνται από κατοίκους [ημεδαπής] σε αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα».

Το ολλανδικό δίκαιο

5 Το άρθρο 16 του Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (φορολογικού κώδικα, στο εξής: AWR) ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Όταν οποιοδήποτε γεγονός συνιστά λόγο συναγωγής τεκμηρίου ότι κακώς παραλείφθηκε η έκδοση πράξεως επιβολής φόρου ή ότι βεβαιώθηκε υπερβολικά χαμηλό ποσό, [...] ο επιθεωρητής μπορεί να εκδώσει διορθωτική πράξη επιβολής για τον μη εισπραχθέντα φόρο [...].

[...]

3. Η εξουσία εκδόσεως διορθωτικής πράξεως φόρου παύει να υφίσταται με την παρέλευση πέντε ετών από το χρονικό σημείο γενέσεως της φορολογικής οφειλής.

4. Όταν έχει επιβληθεί υπερβολικά χαμηλός φόρος σε συστατικό στοιχείο του αντικειμένου οποιουδήποτε φόρου, το οποίο διατηρείται ή προέκυψε στο εξωτερικό, η εξουσία εκδόσεως διορθωτικής πράξεως φόρου, κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 3, πρώτη περίοδος, παύει να υφίσταται με την παρέλευση δώδεκα ετών από το χρονικό σημείο γενέσεως της φορολογικής οφειλής.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 6 Τον Μάιο του 2002 υποβλήθηκε μήνυση λόγω παραβάσεως του Wet toezicht effectenverkeer (νόμου περί εποπτείας του εμπορίου κινητών αξιών). Κατά τη διάρκεια της ποινικής έρευνας πραγματοποιήθηκε πολλές φορές ανάκριση του Χ.
- 7 Με επιστολή της 13ης Ιανουαρίου 2009, ο Χ παρέσχε πληροφορίες στην ολλανδική φορολογική αρχή για λογαριασμό που είχε διατηρήσει σε τραπεζικό ίδρυμα στην Ελβετία υπό κωδικό όνομα μέχρι τις αρχές του 2004, καθώς και για λογαριασμό που κατείχε σε τραπεζικό ίδρυμα στο Λουξεμβούργο από τις αρχές του 2004, και τους οποίους δεν είχε περιλάβει στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος που είχε υποβάλει κατά τα προηγηθέντα της επιστολής αυτής έτη.
- 8 Στις 27 Ιουλίου 2010, ο Officier van Justitie (εισαγγελέας, Κάτω Χώρες) διαβίβασε το πόρισμα της ποινικής έρευνας στη φορολογική αρχή. Στις 30 Νοεμβρίου 2010, εκδόθηκαν διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου για τα έτη 1998 έως 2006.
- 9 Ο Χ άσκησε προσφυγή κατ' αυτών των διορθωτικών πράξεων επιβολής φόρου ενώπιον του Rechtbank te Breda (πρωτοδικείου Breda, Κάτω Χώρες). Με απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2012, το δικαστήριο αυτό έκρινε ότι οι διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου για τα έτη μέχρι και το 2004, οι οποίες είχαν εκδοθεί κατ' εφαρμογήν της επιμηκυμένης προθεσμίας για την έκδοση διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου που προβλέπει το άρθρο 16, παράγραφος 4, του AWR, δεν είχαν πραγματοποιηθεί με την απαιτούμενη επιμέλεια κατά την έννοια της αποφάσεως της 11ης Ιουνίου 2009, (C-155/08 και C-157/08, EU:C:2009:368). Εντούτοις, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι, βάσει της ρήτηρας standstill του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, και επομένως η διαμορφωθείσα με την απόφαση αυτή νομολογία, δεν είχε εφαρμογή κατά το μέτρο που η διορθωτική πράξη επιβολής φόρου αφορούσε τον ελβετικό τραπεζικό λογαριασμό. Βάσει του σκεπτικού αυτού, επικύρωσε τις διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου για τα έτη μέχρι και το 2003, με εξαίρεση μια διόρθωση σχετικά με την κατανομή του εισοδήματος μεταξύ του Χ και της συζύγου του, και μείωσε τη διορθωτική πράξη επιβολής για το 2004 κατά το ποσό του φόρου ο οποίος αφορούσε τον λουξεμβουργιανό τραπεζικό λογαριασμό.
- 10 Η φορολογική αρχή άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως του Rechtbank te Breda (πρωτοδικείου Breda) ενώπιον του Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (εφετείου 's-Hertogenbosch, Κάτω Χώρες) καθ' ο μέτρο η απόφαση αυτή αφορούσε τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου για το 2004 και στο πλαίσιο αυτό αμφισβήτησε τον ισχυρισμό ότι δεν επιδείχθηκε η απαιτούμενη επιμέλεια. Ο δε Χ άσκησε αντέφεση ενώπιον του Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (εφετείου 's-Hertogenbosch) κατά της αποφάσεως αυτής, στον βαθμό που αυτή αφορούσε διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου που είχαν εκδοθεί για το σύνολο των ετών τα οποία αποτελούσαν το αντικείμενο της ενώπιον του Rechtbank te Breda (πρωτοδικείου Breda) αχθείσας διαφοράς και, στο πλαίσιο αυτό, αμφισβήτησε ότι η ρήτρα standstill του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ συνεπάγεται ότι η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων δεν έχει εφαρμογή στον ελβετικό τραπεζικό λογαριασμό του.
- 11 Το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (εφετείο 's-Hertogenbosch) απέρριψε ως αβάσιμη την έφεση της φορολογικής αρχής. Η δε αντέφεση του Χ απορρίφθηκε από το δικαστήριο αυτό ως απαράδεκτη στον βαθμό που αφορούσε τις αποφάσεις σχετικά με τις διορθωτικές πράξεις επιβολής φόρου για τα έτη έως και το 2003, καθώς και για τα έτη 2005 και 2006, πλην όμως έκρινε ότι ήταν βάσιμη στον βαθμό που αφορούσε την απόφαση σχετικά με τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου για το 2004. Συναφώς, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι η διορθωτική πράξη επιβολής φόρου σε σχέση με τον ελβετικό τραπεζικό λογαριασμό ενέπιπτε εξ ολοκλήρου στο πεδίο εφαρμογής της νομολογίας η οποία διαμορφώθηκε με την απόφαση της 11ης Ιουνίου 2009, (C-155/08 και C-157/08, EU:C:2009:368). Κατά το δικαστήριο αυτό, το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν μπορούσε να εφαρμοστεί στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεδομένου ότι το μέτρο του άρθρου 16, παράγραφος 4, του AWR ήταν γενικό μέτρο δυνάμενο να εφαρμοστεί σε καταστάσεις άσχετες προς τις άμεσες επενδύσεις, την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή προς την εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές, που αποτελούν τις ρητώς μνημονευόμενες στο άρθρο 64, παράγραφος 1,

ΣΛΕΕ κατηγορίες.

12 Ο Χ και ο Staatssecretaris van Financiën (Υφυπουργός Οικονομικών) άσκησαν αναιρέσεις κατά της απόφασης του Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (εφετείου 's-Hertogenbosch) ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden (Ανωτάτου Δικαστηρίου των Κάτω Χωρών). Ο Υφυπουργός Οικονομικών υποστηρίζει ότι το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (εφετείο 's-Hertogenbosch) κακώς έκρινε ότι το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν καλύπτει μέτρα όπως είναι η διορθωτική πράξη επιβολής φόρου για το 2004 σχετικά με τις προσόδους του ελβετικού τραπεζικού λογαριασμού με εφαρμογή της προθεσμίας διορθώσεως την οποία προβλέπει το άρθρο 16, παράγραφος 4, του AWR.

13 Το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) διατυπώνει ορισμένες επιφυλάξεις, πρώτον, ως προς το κατά πόσον το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ οριοθετείται από το αντικείμενο της σχετικής εθνικής νομοθεσίας ή από την οικονομική πράξη η οποία περιορίζεται από αυτή την εθνική νομοθεσία. Συναφώς, τονίζει, αφενός, ότι η γενομένη στο κείμενο του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ παραπομπή στην «εφαρμογή» των περιορισμών φαίνεται να αποτελεί επιχείρημα υπέρ της τελευταίας ερμηνείας. Περαιτέρω, εκτιμά ότι η πρώτη ερμηνεία θα μπορούσε να έχει ως αποτέλεσμα να απολέσει η διάταξη αυτή το μεγαλύτερο μέρος της πρακτικής αποτελεσματικότητάς της. Αφετέρου, παρατηρεί ότι η απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1995, (C-163/94, C-165/94 και C-250/94, EU:C:1995:451), θα μπορούσε να αποτελέσει επιχείρημα υπέρ της πρώτης ερμηνείας. Στην απόφαση εκείνη το Δικαστήριο έκρινε ότι στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 73 Γ, παράγραφος 1, ΕΚ (νυν άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ) δεν εμπίπτει ρύθμιση η οποία εφαρμόζεται κατά τρόπο γενικό σε όλες τις εξαγωγές μεταλλικών νομισμάτων, τραπεζογραμματίων ή επιταγών εις τον κομιστή, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν αφορούν άμεσες επενδύσεις σε τρίτες χώρες, την εγκατάσταση, την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή την εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές.

14 Δεύτερον, το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) εκφράζει αμφιβολίες σχετικά με το κατά πόσον το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αφορά μόνον το εθνικό δίκαιο που έχει εφαρμογή επί των παρόχων χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών και το οποίο καθορίζει τις προϋποθέσεις ή τον τρόπο αυτής της παροχής υπηρεσιών. Συναφώς, παρατηρεί, αφενός, ότι στην υπόθεση που εκκρεμούσε κατά την ημερομηνία υποβολής της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως και επί της οποίας εκδόθηκε εν συνεχεία η απόφαση της 21ης Μαΐου 2015, Wagner-Raith (C-560/13, EU:C:2015:347), το αιτούν δικαστήριο και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή είχαν ταχθεί υπέρ μιας τέτοιας ερμηνείας. Αφετέρου, φρονεί ότι κατά της ερμηνείας αυτής μπορεί να υποστηριχθεί ότι η διατύπωση του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ουδεμία ένδειξη παρέχει προς την κατεύθυνση αυτή καθώς και ότι τότε η πραγματική σημασία της διατάξεως αυτής θα ήταν πολύ περιορισμένη.

15 Τρίτον και τελευταίον, το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) διερωτάται αν η φράση «περιορισμοί [...] σχετικά με τις κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες που αφορούν [...] παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών» του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ αφορά την εφαρμογή του άρθρου 16, παράγραφος 4, του AWR σχετικά με τον λογαριασμό που διατηρεί ο Χ σε τράπεζα της Ελβετίας. Συναφώς, παρατηρεί ότι, μολοντί είναι δυνατό να χαρακτηριστεί η κατοχή λογαριασμού τίτλων ως χρηματοπιστωτική υπηρεσία υπό το φως της αποφάσεως της 11ης Ιουνίου 2009, (C-155/08 και C-157/08, EU:C:2009:368), εντούτοις η απόφαση αυτή αφορά την ερμηνεία των άρθρων 49 και 56 ΕΚ (νυν άρθρων 56 και 63 ΣΛΕΕ), είναι δε αμφίβολον το κατά πόσον το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί με τον ίδιον τρόπο

16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Hoge Raad der Nederlanden (Ανώτατο Δικαστήριο των Κάτω Χωρών) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Εκτείνεται το κατά το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ επιτρεπτό της εφαρμογής περιορισμών έναντι τρίτων χωρών επίσης σε περιορισμό ο οποίος υπάρχει βάσει εθνικής

ρυθμίσεως, όπως η εν προκειμένω επιμηκυμένη προθεσμία διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου, η οποία ρύθμιση έχει εφαρμογή επίσης σε καταστάσεις οι οποίες δεν έχουν σχέση με άμεσες επενδύσεις, με την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή με την εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές;

2) Αφορά το κατά το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ επιτρεπτό της εφαρμογής περιορισμών σχετικά με την κίνηση κεφαλαίων που αφορά την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών επίσης περιορισμούς οι οποίοι, όπως η εν προκειμένω μεγαλύτερη προθεσμία πράξεως επιβολής φόρου, δεν αφορούν τον πάροχο των υπηρεσιών ούτε τις προϋποθέσεις και τον τρόπο παροχής των υπηρεσιών αυτών;

3) Καταλαμβάνει η φράση “κινήσεις κεφαλαίων που αφορούν την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών” κατά την έννοια του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ επίσης μια περίπτωση όπως η επίμαχη όπου κάτοικος κράτους μέλους έχει ανοίξει λογαριασμό (τίτλων) σε τραπεζικό ίδρυμα εκτός της Ένωσης, και έχει εν προκειμένω σημασία το γεγονός ότι το τραπεζικό αυτό ίδρυμα διενεργεί πράξεις υπέρ αυτού του δικαιούχου του λογαριασμού, και σε καταφατική περίπτωση σε ποιο μέτρο έχει σημασία το γεγονός αυτό;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

17 Τα προδικαστικά ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, κατά το οποίο το άρθρο 63 ΣΛΕΕ δεν θίγει την εφαρμογή, έναντι τρίτων χωρών, τυχόν περιορισμών που υφίσταντο στις 31 Δεκεμβρίου 1993 δυνάμει του εθνικού ή του κοινοτικού δικαίου σχετικά με τις κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες που αφορούν άμεσες επενδύσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται οι επενδύσεις σε ακίνητα, η εγκατάσταση, η παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή η εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές.

18 Πρέπει να επισημανθεί, αφενός, ότι τα ερωτήματα αυτά εκκινούν από την προκείμενη ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση, που προβλέπει επιμηκυμένη προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου, συνιστά περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 63 ΣΛΕΕ.

19 Αφετέρου, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι αυτή η ρύθμιση άρχισε να ισχύει από τις 8 Ιουνίου 1991. Συνεπώς, η εν λόγω ρύθμιση ήταν εφαρμοστέα προ της 31ης Δεκεμβρίου 1993 που προβλέπει το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και, ως εκ τούτου, πληροί το χρονικό κριτήριο που προβλέπει η διάταξη αυτή.

Επί του πρώτου ερωτήματος

20 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, εάν το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται σε εθνική ρύθμιση που συνιστά περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων περί των οποίων διαλαμβάνει η διάταξη αυτή, όπως είναι η επιμηκυμένη προθεσμία για την έκδοση της επίμαχης στο πλαίσιο της κύριας δίκης διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου, οσάκις ο περιορισμός αυτός έχει επίσης εφαρμογή σε καταστάσεις οι οποίες δεν έχουν σχέση με τις άμεσες επενδύσεις, με την εγκατάσταση, με την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή με την εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές.

21 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί, πρώτον, ότι από το γράμμα του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ προκύπτει ότι η διάταξη αυτή εισάγει εξαίρεση από την απαγόρευση του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ υπέρ της «εφαρμογής» περιορισμών που ίσχυαν στις 31 Δεκεμβρίου 1993 δυνάμει του εθνικού δικαίου σε σχέση προς τις κινήσεις των κεφαλαίων οσάκις αφορούν άμεσες επενδύσεις, την εγκατάσταση, την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή την εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές. Έτσι, η δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν εξαρτάται από το αντικείμενο της εθνικής ρυθμίσεως που περιέχει αυτούς τους περιορισμούς, αλλά από τα αποτελέσματά της. Η διάταξη αυτή

εφαρμόζεται στον βαθμό που η εν λόγω εθνική ρύθμιση εισάγει περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων που αφορούν άμεσες επενδύσεις, την εγκατάσταση, την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή την εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές. Επομένως, το γεγονός ότι η εν λόγω ρύθμιση μπορεί επίσης να τύχει εφαρμογής και σε άλλες καταστάσεις δεν είναι τέτοιας φύσεως ώστε να εμποδίζει την εφαρμογή του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ όταν συντρέχουν οι περιστάσεις που παραθέτει.

22 Δεύτερον, την ερμηνεία αυτή επιβεβαιώνει η νομολογία του Δικαστηρίου. Πράγματι, έχει κριθεί ότι τυχόν περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων, όπως είναι η δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων αλλοδαπής προελεύσεως, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, στο μέτρο που αφορά συμμετοχές αποκτώμενες με σκοπό τη δημιουργία ή τη διατήρηση σταθερών και άμεσων οικονομικών δεσμών μεταξύ του μετόχου και της οικείας εταιρίας και παρέχουσες στον μέτοχο τη δυνατότητα ουσιαστικής συμμετοχής στη διαχείριση της εταιρίας αυτής ή στον έλεγχο της (απόφαση της 24ης Νοεμβρίου 2016, , C-464/14, EU:C:2016:896, σκέψη 78 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Ομοίως, κατά το Δικαστήριο, ένας περιορισμός εμπίπτει στο άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ως περιορισμός στις κινήσεις κεφαλαίων που αφορούν άμεσες επενδύσεις, εφόσον αναφέρεται στις πάσης φύσεως επενδύσεις στις οποίες προβαίνουν φυσικά ή νομικά πρόσωπα και οι οποίες χρησιμεύουν στη δημιουργία ή στη διατήρηση σταθερών και αμέσων σχέσεων μεταξύ του επενδυτή και της επιχειρήσεως για την οποία προορίζονται τα κεφάλαια αυτά προς άσκηση οικονομικής δραστηριότητας (βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 20ής Μαΐου 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, EU:C:2008:289, σκέψη 102). Από τις αποφάσεις αυτές και, ιδίως, από τις εκφράσεις «στο μέτρο που» και «εφόσον», προκύπτει ότι το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν εξαρτάται από το συγκεκριμένο αντικείμενο ενός εθνικού περιορισμού, αλλά από τα αποτελέσματά του επί των κινήσεων κεφαλαίων στις οποίες αναφέρεται το άρθρο αυτό.

23 Αυτή η ερμηνεία του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν αναιρείται από την απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1995, (C-163/94, C-165/94 και C-250/94, EU:C:1995:451), την οποία παραθέτει το αιτούν δικαστήριο. Βεβαίως, αφού διευκρίνισε, στη σκέψη 33 της αποφάσεως αυτής, ότι η υλική εξαγωγή μέσω πληρωμής δεν μπορεί να θεωρηθεί, αυτή καθαυτή, ως κίνηση κεφαλαίων, το Δικαστήριο διαπίστωσε, στις σκέψεις 35 και 36 της εν λόγω αποφάσεως, ότι εθνική κανονιστική ρύθμιση που εφαρμόζεται κατά τρόπο γενικό σε όλες τις εξαγωγές μεταλλικών νομισμάτων, τραπεζογραμματίων ή επιταγών εις τον κομιστή, περιλαμβανομένων και εκείνων που δεν αφορούν άμεσες επενδύσεις σε τρίτες χώρες, συμπεριλαμβανομένων των επενδύσεων σε ακίνητα, της εγκαταστάσεως, της παροχής χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή της εισδοχής τίτλων σε κεφαλαιαγορές, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 73 Γ, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ). Εντούτοις, στη σκέψη 37 της ίδιας αποφάσεως, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι τα κράτη μέλη έχουν το δικαίωμα να ελέγχουν τη φύση και το υποστατό των εν λόγω συναλλαγών ή μεταφορών, προκειμένου να εξασφαλίζουν ότι οι μεταφορές αυτές δεν χρησιμοποιούνται για κινήσεις κεφαλαίων που υπόκεινται, ακριβώς, σε περιορισμούς επιτρεπόμενους από το άρθρο 73 Γ, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ. Από την απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1995, Sanz de Lera κ.λπ. (C-163/94, C-165/94 και C-250/94, EU:C:1995:451), προκύπτει ότι τα κράτη μέλη δύνανται να επικαλεσθούν το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ στον βαθμό που η εθνική ρύθμιση εφαρμόζεται στις κινήσεις κεφαλαίων στις οποίες αναφέρεται η διάταξη αυτή.

24 Τρίτον, πρέπει να παρατηρηθεί ότι τυχόν ερμηνεία κατά την οποία το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν τυγχάνει εφαρμογής παρά μόνο στην περίπτωση που η επίμαχη εθνική ρύθμιση αφορά αποκλειστικώς τις κινήσεις κεφαλαίων περί των οποίων διαλαμβάνει η διάταξη αυτή θα αντέβαινε στην πρακτική αποτελεσματικότητα αυτής της τελευταίας. Πράγματι, όπως η Ολλανδική Κυβέρνηση επισήμανε στις γραπτές παρατηρήσεις που υπέβαλε στο Δικαστήριο, μια τέτοια ερμηνεία θα είχε ως συνέπεια να υποχρεώνονται όλα τα κράτη μέλη, προκειμένου να μπορέσουν να λάβουν άδεια εφαρμογής των περιορισμών του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, να αναθεωρήσουν την εθνική τους νομοθεσία πριν από την καταληκτική ημερομηνία της 1ης Ιανουαρίου 1994 προκειμένου να την προσαρμόσουν επακριβώς στο περιεχόμενο της διατάξεως αυτής.

25 Κατά συνέπεια, στο πρώτο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται σε εθνική ρύθμιση που επιβάλλει περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων περί των οποίων διαλαμβάνει η διάταξη αυτή, όπως είναι η επιμηκυμένη προθεσμία διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου που αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης, ακόμη και όταν ο περιορισμός αυτός μπορεί να εφαρμοστεί και σε καταστάσεις άσχετες προς τις άμεσες επενδύσεις, την εγκατάσταση, την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή την εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές.

Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

26 Με το τρίτο ερώτημά του, το οποίο πρέπει να εξεταστεί πριν από το δεύτερο, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, εάν το άνοιγμα λογαριασμού τίτλων εκ μέρους κατοίκου κράτους μέλους σε τραπεζικό ίδρυμα που βρίσκεται εκτός της Ένωσης, όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης, εμπίπτει στην έννοια της κινήσεως κεφαλαίων που αφορούν την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

27 Συναφώς, πρέπει να παρατηρηθεί, πρώτον, ότι, ελλείψει ορισμού της εννοίας των «κινήσεων κεφαλαίων» στη Συνθήκη ΛΕΕ, το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι η ονοματολογία του παραρτήματος Ι της οδηγίας 88/361 έχει ενδεικτικό χαρακτήρα, λαμβανομένου υπόψη ότι, κατά το εισαγωγικό κείμενο του παραρτήματος αυτού, ο κατάλογος που περιέχει δεν είναι εξαντλητικός (απόφαση της 21ης Μαΐου 2015, C-560/13, EU:C:2015:347, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Πάντως, όπως επισήμανε η Επιτροπή με τις παρατηρήσεις που υπέβαλε στο Δικαστήριο, το παράρτημα αυτό κάνει μνεία, στο κεφάλαιο VI, σε «[π]ράξεις σε τρεχούμενους λογαριασμούς και καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα», οι οποίες περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων τις «[π]ράξεις που πραγματοποιούνται από κατοίκους [ημεδαπής] σε αλλοδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα». Το άνοιγμα λογαριασμού τίτλων σε τραπεζικό ίδρυμα, όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης, εμπίπτει συνεπώς στην έννοια της «κινήσεως κεφαλαίων».

28 Δεύτερον, το Δικαστήριο έκρινε ότι, προκειμένου να εμπίπτει στην εξαίρεση που προβλέπει το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, το εθνικό μέτρο πρέπει να αφορά τις κινήσεις κεφαλαίων που έχουν αρκούντως στενή σχέση με την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, πράγμα που απαιτεί να υπάρχει σχέση αιτίου-αιτιατού μεταξύ της κινήσεως κεφαλαίων και της παροχής χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών (βλ., συναφώς, απόφαση της 21ης Μαΐου 2015, C-560/13, EU:C:2015:347, σκέψεις 43 και 44).

29 Συναφώς, πρέπει να επισημανθεί ότι οι κινήσεις κεφαλαίων οι οποίες μπορούν να γίνουν χάρη στο άνοιγμα λογαριασμού τίτλων σε τραπεζικό ίδρυμα συνεπάγονται την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών. Πράγματι, αφενός, δεν αμφισβητείται ότι το τραπεζικό ίδρυμα προσφέρει στον κάτοχο αυτού του λογαριασμού υπηρεσίες διαχείρισεως του εν λόγω λογαριασμού, οι οποίες πρέπει να χαρακτηριστούν ως παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών.

30 Αφετέρου, υφίσταται σχέση αιτίου-αιτιατού μεταξύ των σχετικών κινήσεων κεφαλαίων και της παροχής χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, δεδομένου ότι ο κάτοχος τοποθετεί τα κεφάλαιά του σε λογαριασμό τίτλων για τον λόγο ότι δικαιούται, εις αντάλλαγμα, υπηρεσίες διαχείρισεως εκ μέρους του τραπεζικού ιδρύματος. Ως εκ τούτου, υφίσταται, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, αρκούντως στενός δεσμός μεταξύ των κινήσεων κεφαλαίων και της παροχής χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών.

31 Επομένως, στο τρίτο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι το άνοιγμα λογαριασμού τίτλων εκ μέρους κατοίκου κράτους μέλους σε τραπεζικό ίδρυμα που βρίσκεται εκτός της Ένωσης, όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης, εμπίπτει στην κατά το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ έννοια της κινήσεως κεφαλαίων οι οποίες αφορούν την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

32 Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν η δυνατότητα την οποία το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ αναγνωρίζει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν περιορισμούς στις κινήσεις των κεφαλαίων που αφορούν την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ισχύει εξίσου και στην περίπτωση των περιορισμών, όπως είναι η επιμηκυσμένη προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής πράξεως επιβολής του επίμαχου στο πλαίσιο της κύριας δίκης φόρου, οι οποίοι δεν αφορούν ούτε τον πάροχο των υπηρεσιών ούτε τις προϋποθέσεις ή τον τρόπο παροχής των υπηρεσιών.

33 Συναφώς, πρέπει να παρατηρηθεί ότι το καθοριστικό κριτήριο της εφαρμογής του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ αφορά τον σύνδεσμο αιτίου-αιτιατού που υφίσταται μεταξύ των κινήσεων κεφαλαίων και της παροχής χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών και όχι το υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής του επίμαχου εθνικού μέτρου ή τη σχέση του με τον πάροχο μάλλον των υπηρεσιών αυτών παρά με τον αποδέκτη τους. Πράγματι, το πεδίο εφαρμογής αυτής της διατάξεως καθορίζεται δια παραπομπής στις κατηγορίες κινήσεων κεφαλαίων επί των οποίων είναι δυνατό να επιβληθούν περιορισμοί (απόφαση της 21ης Μαΐου 2015, , C-560/13, EU:C:2015:347, σκέψη 39).

34 Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι ένα εθνικό μέτρο αφορά κατά κύριο λόγο τον επενδυτή και όχι τον πάροχο χρηματοπιστωτικής υπηρεσίας δεν εμποδίζει την υπαγωγή του μέτρου αυτού στο άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (απόφαση της 21ης Μαΐου 2015, , C-560/13, EU:C:2015:347, σκέψη 40). Ομοίως, το γεγονός ότι ένα εθνικό μέτρο είναι άσχετο προς τις προϋποθέσεις ή τον τρόπο παροχής των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών δεν εμποδίζει την υπαγωγή του μέτρου αυτού στην εν λόγω διάταξη.

35 Επομένως, στο δεύτερο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι η δυνατότητα την οποία το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ αναγνωρίζει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων που αφορούν την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ισχύει εξίσου και στην περίπτωση των περιορισμών, όπως είναι η επιμηκυσμένη προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής πράξεως επιβολής του επίμαχου στο πλαίσιο της κύριας δίκης φόρου, οι οποίοι δεν αφορούν ούτε τον πάροχο των υπηρεσιών ούτε τις προϋποθέσεις ή τον τρόπο παροχής των υπηρεσιών.

Επί των δικαστικών εξόδων

36 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (ένατο τμήμα) αποφαινεται:

1) Το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται σε εθνική ρύθμιση που επιβάλλει περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων περί των οποίων διαλαμβάνει η διάταξη αυτή, όπως είναι η επιμηκυσμένη προθεσμία διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου που αποτελεί το αντικείμενο της κύριας δίκης, ακόμη και όταν ο περιορισμός αυτός μπορεί να εφαρμοστεί και σε καταστάσεις άσχετες προς τις άμεσες επενδύσεις, την εγκατάσταση, την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή την εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές.

2) Το άνοιγμα λογαριασμού τίτλων εκ μέρους κατοίκου κράτους μέλους σε τραπεζικό ίδρυμα που βρίσκεται εκτός της Ένωσης, όπως το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης, εμπίπτει στην κατά το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ έννοια της κινήσεως κεφαλαίων οι οποίες αφορούν την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών.

3) Η δυνατότητα την οποία το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ αναγνωρίζει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων που αφορούν την παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ισχύει εξίσου και στην περίπτωση των περιορισμών, όπως είναι η επιμηκυσμένη προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής πράξεως επιβολής του επίμαχου στο πλαίσιο της κύριας δίκης φόρου, οι οποίοι δεν αφορούν ούτε τον πάροχο των υπηρεσιών ούτε τις προϋποθέσεις ή τον τρόπο παροχής των υπηρεσιών.



(υπογραφές)

**Source URL:** <https://www.taxexperts.gr/εφο/χρηματοοικονομικά/υπόθεση-c-31715-αποφαση-του-δικαστηριου-ένατο-τμήμα-της-15ης-φεβρουαρίου-2017->