

Sprawa C-380/23 [Monmorieux]¹**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

16 czerwca 2023 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgia)

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

14 czerwca 2023 r.

Strona powodowa:

UN

Strona pozwana:

État belge, reprezentowane przez Ministre des Finances (ministra finansów)

I. Okoliczności faktyczne i postępowanie główne

- 1 UN, obywatel belgijski, miał miejsce zamieszkania we Francji, w strefie przygranicznej, a pracował w Belgii, w strefie przygranicznej. Ponieważ zawniósł o zastosowanie wobec niego, za lata podatkowe 2008–2014, szczególnych zasad dotyczących pracowników przygranicznych, określonych w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między Belgią a Francją (zwanej dalej „umową UPO”), został on opodatkowany we Francji w zakresie dochodu osiąganego ze źródeł belgijskich.
- 2 Belgijskie organy podatkowe uznały, że UN niesłusznie wniosł o umożliwienie mu korzystania z tych stanowiących odstępstwo zasad we wskazanych latach podatkowych, ponieważ jego jedyny ośrodek interesów

¹ Nazwa niniejszej sprawy jest umowna. Nie odpowiada ona rzeczywistości nazwisku żadnej ze stron postępowania.

życiowych znajduje się w Belgii. Następnie organ ten opodatkował dochody osiągnięte w tych latach podatkowych belgijskim podatkiem powiększonym o karną stawkę w wysokości 50 %.

- 3 UN kwestionuje wydaną przez Belgię decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego i dochodzi odpowiedzialności État belge (państwa belgijskiego). W dniu 14 lipca 2016 r. wniósł on obydwie te sprawy do tribunal de première instance (sądu pierwszej instancji). Jednocześnie, jako środek ostrożności, w celu przeciwdziałania podwójnemu opodatkowaniu swoich dochodów, wniósł on o wszczęcie procedury wzajemnego porozumiewania się przewidzianej w art. 24 umowy UPO.
- 4 W dniu 30 sierpnia 2017 r. belgijskie organy podatkowe poinformowały go w następujący sposób o decyzji podjętej przez belgijskie i francuskie organy podatkowe:

„Ponieważ obydwa państwa uznały, że objęcie tych dochodów w rozpatrywanych latach podatkiem belgijskim jest zgodne z prawem, francuskie organy podatkowe zamierzają dokonać niezwłocznie zwrotu nienależnie pobranego podatku dochodowego.

W tym celu niezbędne jest jednak cofnięcie przez Państwa klienta wszystkich administracyjnych i sądowych środków zaskarżenia skierowanych przeciwko belgijskim decyzjom podatkowym, tak aby stały się one prawomocne.

[...]

Zwracam Państwa uwagę na okoliczność, że w przypadku odmowy udzielenia tej zgody lub braku cofnięcia wszystkich środków zaskarżenia, belgijskie i francuskie organy podatkowe ostatecznie umorzą wszczętą procedurę wzajemnego porozumiewania się, co będzie skutkowało powstaniem ryzyka utrzymania podwójnego opodatkowania tych dochodów”.

- 5 Wyrokiem z dnia 13 marca 2019 r. tribunal de première instance (sąd pierwszej instancji) uchylił karną stawkę podatku w wysokości 50 % za lata podatkowe 2008–2014 i oddalił żądania w pozostałym zakresie oraz stwierdził, że rozstrzygnięcie w przedmiocie powództwa odszkodowawczego przeciwko État belge (państwu belgijskiemu) nastąpi w orzeczeniu kończącym postępowanie w sprawie.
- 6 Rozpoznając obecnie to powództwo odszkodowawcze tribunal de première instance (sąd pierwszej instancji) stawia trzy sformułowane niżej pytania prejudycjalne.

II. Obowiązujące prawo

Powolywane postanowienia prawa Unii

- 7 Artykuł 47 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (zwanej dalej „kartą”) stanowi:

„Każdy, kogo [czyje] prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w niniejszym artykule.

Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy. Każdy ma możliwość uzyskania porady prawnej, skorzystania z pomocy obrońcy i przedstawiciela.

Pomoc prawna jest udzielana osobom, które nie posiadają wystarczających środków, w zakresie w jakim jest ona konieczna dla zapewnienia skutecznego dostępu do wymiaru sprawiedliwości”.

- 8 Artykuł 45 ust. 1 TFUE stanowi:

„Zapewnia się swobodę przepływu pracowników wewnątrz Unii”.

- 9 Wreszcie art. 19 ust. 1 TUE stanowi:

„Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej obejmuje Trybunał Sprawiedliwości, Sąd i sądy wyspecjalizowane. Zapewnia on poszanowanie prawa w wykładni i stosowaniu traktatów.

Państwa członkowskie ustanawiają środki niezbędne do zapewnienia skutecznej ochrony prawnej w dziedzinach objętych prawem Unii”.

Umowa między Francją a Belgią o unikaniu podwójnego opodatkowania

- 10 Artykuł 24 ust. 3 umowy UPO stanowi:

„Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie jest zdania, że działania jednego lub obu umawiających się państw wprowadziły lub wprowadzą dla niej podwójne opodatkowanie, które jest niezgodne z postanowieniami niniejszej umowy, wówczas może ona, niezależnie od środków odwoławczych i środków zaskarżenia przewidzianych w prawie wewnętrznym każdego z tych państw, przedstawić właściwemu organowi tego umawiającego się państwa, w którym ma ona miejsce zamieszkania lub siedzibę, pisemny, uzasadniony wniosek o zmianę tego opodatkowania.

Wniosek ten powinien być przedłożony przed upływem sześciu miesięcy od daty urzędowego zawiadomienia o drugim opodatkowaniu lub od daty opodatkowania

u źródła. Jeżeli organy rozpatrujące wniosek uznają jego zasadność, porozumieją się one z właściwymi organami drugiego umawiającego się państwa, tak aby uniknąć podwójnego opodatkowania”.

III. Zasadnicze argumenty stron postępowania głównego

1. Stanowisko strony powodowej

- 11 UN twierdzi, że État belge (państwo belgijskie) narusza jego prawo do obrony oraz jego prawa podstawowe zmuszając go do dokonania wyboru między kontynuowaniem postępowania przed sądami belgijskimi a możliwością skorzystania z procedury wzajemnego porozumiewania się, w tym przypadku odzyskania francuskiego podatku zapłaconego za sporne lata podatkowe.
- 12 Jego zdaniem wszczęcie procedury wzajemnego porozumiewania się jest niezależne od przysługujących podatnikowi krajowych środków zaskarżenia. État belge (państwo belgijskie) pozbawia go prawa podstawowego, jakim jest prawo swobodnego poddania sporu między nim a administracją do rozpoznania w wyczerpujący sposób przez sąd, mimo że organy podatkowe obydwu państw uznają, iż doszło do sprzecznego z umową UPO podwójnego opodatkowania. UN podkreśla, że nałożono na niego poważne sankcje administracyjne o charakterze karnym, oraz twierdzi, że pozostawiony mu wybór narusza jego prawa do obrony.
- 13 Poza tym UN uważa, że zakończenie procedury wzajemnego porozumiewania się bez umożliwienia mu przedstawienia uwag i bez oczekiwania na zakończenie postępowania sądowego, stanowi naruszenie jego prawa do obrony, a także art. 6 europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, które to naruszenie wyrządza mu szkodę w wysokości równej zapłaconym we Francji podatkom, których zwrot byłby ostatecznie uniemożliwiony z powodu procedury wzajemnego porozumiewania się. Przypomina on również, że zgodnie z art. 13 belgijskiej konstytucji „nikt nie może być wbrew swej woli pozbawiony prawa do sądu przyznanego ustawą”.

2. Stanowisko État belge (państwa belgijskiego)

- 14 État belge (państwo belgijskie) przypomina, że ustanowiona w umowie UPO procedura wzajemnego porozumiewania się umożliwia podatnikowi wnioskowanie o to, by belgijskie i francuskie organy podatkowe nawiązały bezpośredni dialog w celu podjęcia próby znalezienia rozwiązania pozwalającego na uniknięcie podwójnego opodatkowania. Nie jest to etap obowiązkowy dla podatnika ani środek zaskarżenia w rozumieniu Code judiciaire (kodeksu postępowania cywilnego).
- 15 Zawarty w umowie UPO zwrot „niezależnie od środków odwoławczych i środków zaskarżenia przewidzianych w prawie wewnętrznym każdego z tych państw” oznacza po prostu, że postępowanie to nie narusza praw do wniesienia

środków odwoławczych oraz środków zaskarżenia, przyznanych podatnikowi na mocy przepisów wewnętrznych każdego państwa. Procedura wzajemnego porozumiewania się jest bowiem niezależna od trybów zaskarżenia ustanowionych na mocy przepisów krajowych poszczególnych państw.

- 16 Ponadto wystąpienie na drogę sądową w sprawie zobowiązań podatkowych określonych w Belgii nie ma skutku zawieszającego w stosunku do trwającej procedury wzajemnego porozumiewania się. Postępowanie sporne, w którym podatnik odgrywa czynną rolę, przebiega według zasad przewidzianych w Code des impôts sur les revenus 1992 (kodeksie podatków dochodowych z 1992 r.) i w Code judiciaire (kodeksie postępowania cywilnego), a procedura wzajemnego porozumiewania się określona w umowie UPO przebiega między dwoma państwami, przy czym podatnik, którego ona dotyczy, co do zasady nie uczestniczy w dialogu toczącym się między właściwymi organami. W niniejszej sprawie znaleziono rozwiązanie umożliwiające uniknięcie podwójnego opodatkowania, a belgijski organ podatkowy poinformował o tym podatnika wyjaśniając, że wykonanie porozumienia jest uzależnione od wycofania się przez niego ze wszystkich krajowych postępowań spornych: praktyka ta służy uniknięciu jakiegokolwiek sprzeczności wyników postępowania krajowego i procedury wzajemnego porozumiewania się, przy czym zgodnie z najnowszym orzecznictwem krajowym, nie jest ona kwestionowana. Nie krytykuje jej również OECD, która wskazuje w swoich komentarzach do art. 25 konwencji modelowej, że: „45. [...] właściwe organy mogą uznać, iż porozumienie może zostać zawarte, niezależnie od tego, że zainicjowane przez podatnika postępowanie jest w toku lub że podatnikowi nadal przysługuje, na mocy przepisów krajowych, prawo do zainicjowania postępowania. W takich przypadkach należy jednakże brać pod uwagę starania właściwego organu o uniknięcie wszelkich rozbieżności lub sprzeczności między orzeczeniem sądowym a wnioskowanym porozumieniem, wraz z trudnościami lub ryzykiem nadużyć, jakie mogłoby wynikać z tych rozbieżności lub sprzeczności. Podsumowując, wykonanie takiego porozumienia należy zwykle uzależnić od:

- zgody podatnika na zawarcie tego porozumienia, oraz
- cofnięcia przez tego podatnika środka zaskarżenia w zainicjowanym przez niego postępowaniu, w zakresie kwestii uregulowanych porozumieniem” (OECD, Konwencja modelowa w sprawie podatku od dochodu i majątku: wersja skrócona 2014, Éditions OCDE, s. 414).

VI. Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia postanowienia odsyłającego

- 17 Pytanie, jakie powstaje w niniejszej sprawie, dotyczy ustalenia, czy wykonanie porozumienia z francuskim organem podatkowym zawartego w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się (zwrot francuskiego podatku) może być uzależnione od bezwarunkowego cofnięcia przez podatnika sądowych środków zaskarżenia w Belgii.

- 18 Sąd odsyłający uważa, że nie jest bezpodstawne, aby osoba, wobec której wydano w Belgii decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, mimo iż zapłaciła już podatek dochodowy we Francji, kwestionowała to opodatkowanie przed sądem belgijskim. Podatek dochodowy należny w Belgii będzie bowiem zwykle cztery a nawet pięć razy wyższy niż podatek francuski obliczony od tego samego dochodu, przy czym ta znacznie wyższa bazowa kwota podatku zostanie jeszcze powiększona o karną stawkę w wysokości 50 % należnego podatku.
- 19 Poza tym, jeżeli osoba ta wnioskuje, aby umawiające się państwa przyjęły uzgodnienie w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się przewidzianej w art. 24 umowy UPO, czyni to przede wszystkim w celu doprowadzenia do zaprzestania podwójnego opodatkowania jej dochodów.
- 20 Sąd odsyłający zastanawia się, czy État belge (państwo belgijskie), uzależniając zwrot francuskiego podatku od cofnięcia środka zaskarżenia wniesionego do belgijskiego sądu na podstawie umowy UPO i przepisów krajowych, respektuje art. 19 TUE, art. 45 TFUE i art. 47 karty, skoro zgodnie z ugruntowanym stanowiskiem belgijskich organów podatkowych podatnik nie ma dostępu do dokumentów administracyjnych dotyczących procedury wzajemnego porozumiewania się i w żadnym wypadku nie może zweryfikować, czy jego sytuacja podatkowa została istotnie zbadana przez organy podatkowe obydwu umawiających się państw.
- 21 Sąd odsyłający przypomina w tym względzie, że Commission d'accès aux documents administratifs (komisja ds. dostępu do dokumentów administracyjnych) stoi na stanowisku, iż odmowa udzielenia dostępu do akt przez organ podatkowy w sytuacji, gdy do organu tego wpływa wnioski o udzielenie dostępu do dokumentów dotyczących procedury wzajemnego porozumiewania się prowadzonej na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jest sprzeczna z art. 32 konstytucji oraz z art. 4 i 6 loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration (ustawy z dnia 11 kwietnia 1994 r. o jawności administracji).
- 22 Sąd odsyłający uważa, że spór dotyczy sfery swobodnego przepływu pracowników, ponieważ UN twierdził, że zamieszkuje we Francji i tam płacił podatek dochodowy. Sąd ten przypomina, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem chociaż podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, to jednak państwa te muszą wykonywać owe kompetencje z poszanowaniem prawa Unii¹. Zatem chociaż państwa członkowskie w ramach umów dwustronnych mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania mają swobodę ustalania łączników norm kolizyjnych w celu podziału kompetencji podatkowych, to jednak taki rozdział kompetencji podatkowych nie zezwala państwom członkowskim na stosowanie przepisów sprzecznych ze swobodami przepływu zagwarantowanymi przez TFUE. W odniesieniu bowiem do

¹ Zobacz podobnie wyrok z dnia 23 stycznia 2014 r., [Komisja/Belgia](#) (C-296/12, EU:C:2014:24, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

wykonywania rozdzielonego w ten sposób władztwa podatkowego państwa członkowskie są zobowiązane do przestrzegania zasad Unii². A zatem gdy państwa członkowskie wiążą się dwustronnymi umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania, są one obowiązane przestrzegać ogólnych zasad prawa Unii i praw podstawowych obywateli Unii Europejskiej.

- 23 Sąd odsyłający przypomina, że art. 47 karty, który stanowi potwierdzenie zasady skutecznej ochrony sądowej, zapewnia każdej osobie, której prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem³.
- 24 Wynika z tego, że w pewnych sytuacjach, w których istnieją okoliczności przemawiające zarówno na korzyść twierdzeń zainteresowanego, jak i na ich niekorzyść, zasadne może być podjęcie przez niego próby przekonania sądu o słuszności jego twierdzeń, z zachowaniem uzasadnionego interesu w odzyskaniu zagranicznego podatku na wypadek, gdyby sąd ich nie podzielił.
- 25 Ponadto należy mieć na uwadze okoliczność, że podatek w Belgii jest powiększony o dodatkową stawkę wymierzoną za oszustwo podatkowe (zamiar uniknięcia podatku), podwyższającą opodatkowanie o 50 % do 200 %, która to stawka jest od dawna kwalifikowana jako kara w rozumieniu art. 6 europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka. Cour constitutionnelle (trybunał konstytucyjny) i Cour de cassation (sąd kasacyjny) przyznały belgijskim podatnikom prawo żądania sądowej kontroli proporcjonalności sankcji administracyjnych o charakterze karnym wraz z możliwością wstrzymania wykonalności. Zasada proporcjonalności jako ogólna zasada prawa Unii, nakłada na państwa członkowskie obowiązek zastosowania środków, które umożliwiając efektywne osiągnięcie celu zamierzonego przez uregulowanie krajowe, jednocześnie w jak najmniejszym stopniu zagrażają zasadom ustanowionym w prawie Unii⁴. W niniejszej sprawie organy podatkowe obydwu państw, aby nie pozbawić zainteresowanego zwrotu francuskiego podatku, mogłyby, bez ryzyka doprowadzenia do podwójnego nieopodatkowania, wstrzymać badanie sytuacji zainteresowanego w ramach procedury wzajemnego porozumiewania się do czasu

² Zobacz podobnie wyroki: z dnia 14 marca 2019 r., [Jacob i Lennertz](#) (C-174/18, EU:C:2019:205, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo), a także z dnia 24 października 2019 r., [État belge](#) (C-35/19, EU:C:2019:894).

³ Wyroki: z dnia 27 czerwca 2013 r., [Agrokonsulting-04](#) (C-93/12, EU:C:2013:432, pkt 59), a także z dnia 2 marca 2021 r., [A.B. i in.](#) (Powołanie sędziów Sądu Najwyższego – Odwołanie) (C-824/18, EU:C:2021:153, pkt 87 i przytoczone tam orzecznictwo).

⁴ Zobacz podobnie wyroki: z dnia 22 grudnia 2022 r., [Shell Deutschland Oil](#) (C-553/21, EU:C:2022:1030)1; z dnia 8 grudnia 2022 r., [BTA Baltic Insurance Company](#) (C-769/21, EU:C:2022:973); z dnia 14 października 2021 r., [Finanzamt N i Finanzamt G \(Powiadomienie o przyporządkowaniu\)](#) (sprawy połączone C-45/20 i C-46/20, EU:C:2021:852, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo); a także z dnia 8 lutego 2018 r., [Lloyd's of London](#) (C-144/17, EU:C:2018:78, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

wydania prawomocnego orzeczenia przez sąd belgijski w krajowym postępowaniu sądowym.

V. Pytania prejudycjalne

26 Sąd odsyłający przedstawia zatem Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytania prejudycjalne:

„1. Czy art. 24 convention entre la France et la Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d’assistance administrative et juridique réciproque en matière d’impôts sur les revenus signée à Bruxelles le 10 mars 1964, (umowy między Francją a Belgią o unikaniu podwójnego opodatkowania i zasadach wzajemnej pomocy administracyjnej i prawnej w dziedzinie podatków dochodowych, podpisanej w Brukseli w dniu 10 marca 1964 r.) zatwierdzonej przez loi du 14 avril 1965 (ustawę z dnia 14 kwietnia 1965 r.), interpretowany w ten sposób, że w sytuacji, gdy obywatel belgijski utrzymujący, iż ma rezydencję podatkową we Francji, co jednakże kwestionują belgijskie organy podatkowe, który to obywatel wniósł, jako środek ostrożności, o wszczęcie procedury wzajemnego porozumiewania się w celu odzyskania podatku zapłaconego we Francji, belgijskie i francuskie organy podatkowe uzależniają prawo do zwrotu tego podatku od bezwarunkowego cofnięcia przez niego wniesionego do sądu belgijskiego głównego środka zaskarżenia przeciwko wydanej wobec niego w Belgii decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, narusza art. 19 Traktatu o Unii Europejskiej i art. 45 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej w związku z zasadą proporcjonalności, przez to, że gdyby ów obywatel nadal kwestionował w głównym postępowaniu przed belgijskim sądem opodatkowanie w Belgii, straciłby on ostatecznie prawo do odzyskania francuskiego podatku?

2. W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytanie pierwsze, czy odpowiedź pozostanie taka sama w sytuacji, gdy aby móc odzyskać podatek zapłacony we Francji, zainteresowany, wskutek cofnięcia sądowego środka zaskarżenia zmierzającego do kwestionowania opodatkowania w Belgii, traci również prawo do korzystania ze skutecznej kontroli sądowej sankcji administracyjnych o charakterze karnym powiększających opodatkowanie, kwalifikowanych jako kary w rozumieniu europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka, a tym samym traci prawo do kontroli proporcjonalności sankcji i żądania wstrzymania wykonalności, pomimo iż te sposoby indywidualizacji kary zostały uznane zarówno przez Cour constitutionnelle (trybunał konstytucyjny), jak i przez Cour de cassation (sąd kasacyjny)?

3. W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na dwa pierwsze pytania, czy odpowiedź pozostanie taka sama w sytuacji, gdy w myśl stanowiska doktryny administracyjnej zainteresowanemu odmawia się dostępu do dokumentów dotyczących procedury wzajemnego porozumiewania się między obydwojema umawiającymi się państwami, przy czym Commission d’accès aux documents

administratifs (komisja ds. dostępu do dokumentów administracyjnych) i Conseil d'État (rada stanu) konsekwentnie uznają tę odmowę za sprzeczną z art. 32 konstytucji oraz art. 4 i 6 loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration (ustawy z dnia 11 kwietnia 1994 r. o jawności administracji)?”

DOKUMENT ROBOCZY