

Υπόθεση C-380/23 [Monmorieux]ⁱ

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

16 Ιουνίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Βέλγιο)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

14 Ιουνίου 2023

Προσφεύγων-ενάγων:

UN

Καθού-εναγόμενο:

État belge, εκπροσωπούμενο από τον Ministre des Finances

I. Τα πραγματικά περιστατικά στην κύρια δίκη

- 1 Ο UN, Βέλγος υπήκοος, κατοικούσε στη Γαλλία, στην παραμεθόρια περιοχή, και εργαζόταν στο Βέλγιο, επίσης στην παραμεθόρια περιοχή. Έχοντας ζητήσει, για τα φορολογικά έτη 2008 έως 2014, να υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς των μεθοριακών εργαζομένων που προβλέπεται από την Convention préventive de la double imposition liant la Belgique et la France (σύμβαση μεταξύ της Γαλλίας και του Βελγίου για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, στο εξής: CPDI), φορολογήθηκε στη Γαλλία για τα βελγικής προέλευσης εισοδήματά του.
- 2 Η βελγική φορολογική αρχή έκανε δεκτό ότι ο UN είχε εσφαλμένα ζητήσει να υπαχθεί στο εν λόγω καθεστώς εξαίρεσης για τα επίμαχα φορολογικά έτη, καθόσον η μοναδική μόνιμη κατοικία του βρισκόταν στο Βέλγιο. Υπέβαλε με τη σειρά της τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά τα ανωτέρω φορολογικά έτη στον βελγικό φόρο, με προσαύξηση, ως κύρωση, της τάξεως του 50 %.

ⁱ Η ονομασία που έχει δοθεί στη υπό κρίση υπόθεση είναι πλασματική. Δεν αντιστοιχεί στο πραγματικό όνομα κανενός διαδίκου.

- 3 Ο UN αμφισβητεί την αυτεπάγγελτη φορολόγηση των εισοδημάτων του από το Βέλγιο και προβάλλει την ευθύνη του Βελγικού Δημοσίου. Στις 14 Ιουλίου 2016, άσκησε προσφυγή-αγωγή και για τους δύο λόγους ενώπιον του tribunal de première instance (πρωτοδικείου Λουξεμβούργου, Βέλγιο). Παράλληλα, υπέβαλε, προληπτικώς, αίτηση κίνησης διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού, όπως αυτή προβλέπεται στο άρθρο 24 της CPDI, για την άρση της διπλής φορολογίας των εισοδημάτων του.

- 4 Στις 30 Αυγούστου 2017, η βελγική φορολογική αρχή τον ενημέρωσε για την απόφαση που έλαβαν η βελγική και η γαλλική φορολογική αρχή ως εξής:

«Εφόσον η φορολόγηση από το Βέλγιο των εισοδημάτων αυτών για τα οικεία έτη αναγνωρίζεται ως νόμιμη από τα δύο κράτη, οι γαλλικές φορολογικές αρχές οφείλουν να προβούν το συντομότερο δυνατό στην απαλλαγή του φορολογούμενου από τους φόρους που εισέπραξαν αχρεωστήτως για τα εισοδήματα αυτά.

Προς τούτο, είναι ωστόσο απαραίτητο να παραιτηθεί ο πελάτης σας από κάθε διοικητική και ένδικη προσφυγή κατά των επίμαχων βελγικών πράξεων επιβολής φόρου, προκειμένου αυτές να καταστούν απρόσβλητες.

[...]

Επιτρέψτε μου να επιστήσω την προσοχή σας στο γεγονός ότι σε περίπτωση μη αποδοχής της συμφωνίας αυτής ή/και μη παραίτησης από κάθε μέσο παροχής έννομης προστασίας, οι βελγικές και οι γαλλικές φορολογικές αρχές θα υποχρεωθούν να περατώσουν οριστικά την κινηθείσα διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού με την επιβαρυντική περίπτωση του κινδύνου της διατήρησης της διπλής φορολόγησης των εισοδημάτων αυτών».

- 5 Με απόφαση της 13ης Μαρτίου 2019, το tribunal de première instance (πρωτοδικείο) ακύρωσε τις προσαυξήσεις φόρου κατά 50 % που επιβλήθηκαν για τα φορολογικά έτη 2008 έως 2014 και απέρριψε κατά τα λοιπά την προσφυγή, επιφυλασσόμενο να αποφανθεί επί της αγωγής αποζημίωσης κατά του Βελγικού Δημοσίου.
- 6 Εξετάζοντας νυν την ανωτέρω αγωγή αποζημίωσης, το tribunal de première instance (πρωτοδικείο) υποβάλλει τα τρία προδικαστικά ερωτήματα που παρατίθενται κατωτέρω.

II. Οι εφαρμοστέες διατάξεις

Οι σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

- 7 Το άρθρο 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Χάρτης) ορίζει τα εξής:

«Κάθε πρόσωπο του οποίου παραβιάστηκαν τα δικαιώματα και οι ελευθερίες που διασφαλίζονται από το δίκαιο της Ένωσης, έχει δικαίωμα πραγματικής προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου, τηρουμένων των προϋποθέσεων που προβλέπονται στο παρόν άρθρο.

Κάθε πρόσωπο έχει δικαίωμα να δικασθεί η υπόθεσή του δίκαια, δημόσια και εντός εύλογης προθεσμίας, από ανεξάρτητο και αμερόληπτο δικαστήριο, που έχει προηγουμένως συσταθεί νομίμως. Κάθε πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να συμβουλευέται δικηγόρο και να του αναθέτει την υπεράσπιση και εκπροσώπησή του.

Σε όσους δεν διαθέτουν επαρκείς πόρους, παρέχεται δικαστική αρωγή, εφόσον η αρωγή αυτή είναι αναγκαία για να εξασφαλισθεί η αποτελεσματική πρόσβαση στη δικαιοσύνη.»

- 8 Το άρθρο 45, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ορίζει τα εξής:

«Εξασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων εντός της Ένωσης.»

- 9 Τέλος, το άρθρο 19, παράγραφος 1, ΣΕΕ ορίζει τα εξής:

«Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης περιλαμβάνει το Δικαστήριο, το Γενικό Δικαστήριο και ειδικευμένα δικαστήρια. Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης εξασφαλίζει την τήρηση του δικαίου κατά την ερμηνεία και την εφαρμογή των Συνθηκών.

Τα κράτη μέλη προβλέπουν τα ένδικο βοηθήματα και μέσα που είναι αναγκαία για να διασφαλίζεται η πραγματική δικαστική προστασία στους τομείς που διέπονται από το δίκαιο της Ένωσης.»

Η σύμβαση μεταξύ της Γαλλίας και του Βελγίου για την αποφυγή της διπλής φορολογίας

- 10 Το άρθρο 24, παράγραφος 3, της CPDI ορίζει τα εξής:

«Αν κάτοικος ενός από τα συμβαλλόμενα κράτη θεωρεί ότι οι πράξεις υπολογισμού του φόρου που του επιβλήθηκαν ή που πρόκειται να του επιβληθούν είχαν ή πρόκειται να έχουν ως αποτέλεσμα τη διπλή του φορολόγηση, η διατήρηση της οποίας αντίκειται προς τις διατάξεις της Σύμβασης, δύναται, με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων του υποβολής διοικητικών ενστάσεων και άσκησης ενδίκων βοηθημάτων σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία κάθε κράτους, να υποβάλει στις αρμόδιες αρχές του κράτους στο οποίο έχει την κατοικία του γραπτή και αιτιολογημένη αίτηση αναθεώρησης των εν λόγω πράξεων υπολογισμού του φόρου.

Η ως άνω αίτηση πρέπει να υποβληθεί πριν από τη λήξη προθεσμίας έξι μηνών από την ημερομηνία κοινοποίησης ή είσπραξης στην πηγή της δεύτερης πράξης επιβολής φόρου. Εφόσον αναγνωρίσουν το βάσιμο της αίτησης, οι αρχές ενώπιον

των οποίων υποβλήθηκε παρόμοια αίτηση, συνεννοούνται με τις αρμόδιες αρχές του ετέρου συμβαλλομένου κράτους προκειμένου να αποτραπεί η διπλή φορολόγηση.»

III. Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων στην κύρια δίκη

1. Θέση του προσφεύγοντος-ενάγοντος

- 11 Ο UN υποστηρίζει ότι το Βελγικό Δημόσιο προσβάλλει τα δικαιώματά του άμυνας και τα θεμελιώδη δικαιώματά του υποχρεώνοντάς τον να επιλέξει μεταξύ της συνέχισης της εκδικάσεως της προσφυγής-αγωγής του ενώπιον των βελγικών δικαστηρίων και του ωφελήματος της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού, εν προκειμένω της επιστροφής του γαλλικού φόρου που εισπράχθηκε για τα επίμαχα φορολογικά έτη.
- 12 Κατά τον ίδιο, η κίνηση της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού δεν θίγει τα δικαιώματα άσκησης μέσων έννομης προστασίας της εσωτερικής νομοθεσίας που παρέχονται στον φορολογούμενο. Το Βελγικό Δημόσιο του αποστερεί το θεμελιώδες δικαίωμά του να υποβάλει, πλήρως και ελεύθερα, στα δικαστήρια τη διαφορά μεταξύ αυτού και της διοίκησης, μολονότι οι φορολογικές αρχές και των δύο κρατών αναγνωρίζουν την ύπαρξη διπλής φορολογίας αντίθετης προς την CPDI. Ο UN τονίζει ότι του επιβλήθηκαν βαριές διοικητικές κυρώσεις τιμωρητικού χαρακτήρα και εκτιμά ότι η επιλογή που του καταλείπεται προσβάλλει τα δικαιώματά του άμυνας.
- 13 Ο UN θεωρεί εξάλλου ότι η περάτωση της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού χωρίς να του παρασχεθεί η δυνατότητα να υποβάλει τις παρατηρήσεις του και χωρίς αναμονή της έκβασης της ένδικης διαδικασίας συνιστά προσβολή των δικαιωμάτων του άμυνας και παράβαση του άρθρου 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών, η οποία του προκαλεί ζημία ισόποση με τους καταβληθέντες στη Γαλλία φόρους, η επιστροφή των οποίων ματαιώνεται οριστικά λόγω της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού. Υπενθυμίζει επίσης ότι, κατά το άρθρο 13 του βελγικού Συντάγματος, «κανείς δεν μπορεί να στερηθεί, χωρίς τη θέλησή του, τον δικαστή που του ορίζει ο νόμος». [...]

2. Θέση του Βελγικού Δημοσίου

- 14 Το Βελγικό Δημόσιο υπενθυμίζει ότι η διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού που προβλέπεται από την CPDI παρέχει στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να ζητήσει την άμεση συνεννόηση μεταξύ των βελγικών και των γαλλικών φορολογικών αρχών, προκειμένου οι εν λόγω αρχές να αποπειραθούν να βρουν λύση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Δεν πρόκειται για στάδιο υποχρεωτικό για τον φορολογούμενο, ούτε για προσφυγή κατά την έννοια του Code judiciaire (Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας).

- 15 Η φράση «με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων του υποβολής διοικητικών ενστάσεων και άσκησης ενδίκων βοηθημάτων σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία κάθε κράτους», η οποία περιλαμβάνεται στην CPDI, σημαίνει απλώς ότι η διαδικασία αυτή δεν θίγει τα δικαιώματα υποβολής διοικητικών ενστάσεων και άσκησης ενδίκων βοηθημάτων που αναγνωρίζει στον φορολογούμενο η εσωτερική νομοθεσία κάθε κράτους. Συγκεκριμένα, η διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού είναι ανεξάρτητη από τα μέσα παροχής έννομης προστασίας που θεσπίζει η εθνική νομοθεσία των κρατών.
- 16 Εξάλλου, η κίνηση ένδικης διαδικασίας κατά των πράξεων επιβολής φόρου στο Βέλγιο δεν έχει ανασταλτικό αποτέλεσμα επί της συνέχισης της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού. Η ένδικη διαδικασία, στην οποία ο φορολογούμενος διαδραματίζει ενεργό ρόλο, εκτυλίσσεται σύμφωνα με τους κανόνες που προβλέπει ο Code des impôts sur les revenus (κώδικας φορολογίας εισοδήματος) του 1992 και ο Code judiciaire (Κώδικας Πολιτικής Δικονομίας), ενώ η διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού που προβλέπει η CPDI διεξάγεται μεταξύ των δύο κρατών, ο δε ενδιαφερόμενος φορολογούμενος δεν παρεμβαίνει κατ' αρχήν στις συνεννοήσεις μεταξύ αρμοδίων αρχών. Εν προκειμένω, βρέθηκε λύση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και η βελγική φορολογική αρχή ενημέρωσε σχετικά τον φορολογούμενο, διευκρινίζοντας ότι προϋπόθεση για την εφαρμογή της συμφωνίας αποτελεί η παραίτησή του από κάθε εσωτερικό μέσο παροχής έννομης προστασίας: η πρακτική αυτή αποσκοπεί στην αποφυγή κάθε αντινομίας μεταξύ των αποτελεσμάτων της εθνικής διαδικασίας και της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού και δεν επιδέχεται κριτική, κατά την πρόσφατη εθνική νομολογία. Δεν απορρίπτεται, επίσης, ούτε από τον ΟΟΣΑ, ο οποίος επισημαίνει, στα ερμηνευτικά σχόλιά του επί του άρθρου 25 του υποδείγματος σύμβασης, ότι: «45. (...) παρόλο που μπορεί να εκκρεμεί η εκδίκαση ενδίκου βοηθήματος του φορολογουμένου επί ενός ζητήματος ή μπορεί ο φορολογούμενος να έχει επιφυλαχθεί του δικαιώματός του να ασκήσει ένα τέτοιο ένδικο βοήθημα βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας, οι αρμόδιες αρχές μπορεί να θεωρούν ότι είναι δυνατή η επίτευξη συμφωνίας. Εντούτοις, σε αυτές τις περιπτώσεις, είναι αναγκαίο να λαμβάνεται υπόψη το ενδιαφέρον της συγκεκριμένης αρμόδιας αρχής για την αποφυγή αποκλίσεων ή αντινομιών μεταξύ της απόφασης του δικαστηρίου και της αμοιβαίας συμφωνίας που επιδιώκεται, με τις δυσχέρειες και τους κινδύνους κατάχρησης που τούτο μπορεί να συνεπάγεται. Με λίγα λόγια, η εφαρμογή ενός τέτοιου τύπου αμοιβαίας συμφωνίας πρέπει να τελεί υπό την αίρεση:
- της αποδοχής της αμοιβαίας συμφωνίας από τον φορολογούμενο και
 - της παραίτησης του φορολογούμενου από το ένδικο βοήθημα αναφορικά με τα σημεία που ρυθμίζονται στην αμοιβαία συμφωνία» (ΟΟΣΑ, Υπόδειγμα σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου: συνοπτική έκδοση 2014, Εκδόσεις ΟΟΣΑ, σ.414).

VI. Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

- 17 Το ζήτημα που τίθεται εν προκειμένω είναι αν η εφαρμογή της συμφωνίας αμοιβαίου διακανονισμού που συνήφθη με τη γαλλική φορολογική αρχή (η επιστροφή του γαλλικού φόρου) δύναται να τελεί υπό την αίρεση της παραίτησης χωρίς όρους του φορολογουμένου από το ένδικο βοήθημα που άσκησε στο Βέλγιο.
- 18 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι είναι θεμιτό ο φορολογούμενος στον οποίο επιβάλλεται αυτεπαγγέλτως φόρος στο Βέλγιο, ενώ έχει ήδη καταβάλει φόρο εισοδήματος στη Γαλλία, να προσβάλλει την εν λόγω πράξη επιβολής φόρου ενώπιον των βελγικών δικαστηρίων. Συγκεκριμένα, ο οφειλόμενος στο Βέλγιο φόρος εισοδήματος θα είναι εν γένει τέσσερις, ενδεχομένως και πέντε, φορές υψηλότερος του γαλλικού φόρου που υπολογίζεται επί του ίδιου εισοδήματος και ο εν λόγω κύριος φόρος, πολύ υψηλότερος, θα προσανξάνεται επίσης κατά 50 % επί του οφειλόμενου φόρου.
- 19 Εξάλλου, ο σκοπός για τον οποίον ο φορολογούμενος ζητεί να συνεννοηθούν τα συμβαλλόμενα κράτη στο πλαίσιο της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού που προβλέπεται από το άρθρο 24 της CPDI είναι, πρωτίστως, η παύση της διπλής φορολόγησής του.
- 20 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν το Βελγικό Δημόσιο τηρεί τα άρθρα 19 ΣΕΕ, 45 ΣΛΕΕ και το άρθρο 47 του Χάρτη όταν εξαρτά την επιστροφή του γαλλικού φόρου από την παραίτηση από το αίτημα που υποβλήθηκε ενώπιον του Βέλγου δικαστή δυνάμει των διατάξεων της CPDI και της εσωτερικής νομοθεσίας, ενώ κατά πάγια θέση των βελγικών φορολογικών αρχών ο φορολογούμενος δεν έχει πρόσβαση στα διοικητικής φύσεως έγγραφα σχετικά με τη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού και δεν μπορεί, εν πάση περιπτώσει, να διακριβώσει αν η φορολογική του κατάσταση αποτέλεσε αντικείμενο πραγματικής εξέτασης από τις φορολογικές αρχές των δύο συμβαλλομένων κρατών.
- 21 Το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει συναφώς ότι η Commission d'accès aux documents administratifs (Επιτροπή πρόσβασης στα διοικητικής φύσεως έγγραφα, Βέλγιο) δέχεται ότι η άρνηση της φορολογικής αρχής να χορηγήσει πρόσβαση στον φάκελο όταν της υποβάλλεται αίτημα πρόσβασης στα έγγραφα σχετικά με διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού βάσει σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας είναι αντίθετη προς το άρθρο 32 του Συντάγματος και τα άρθρα 4 και 6 του loi du 11avril 1994 relative à la publicité de l'administration (νόμου της 11ης Απριλίου 1994 περί της δημοσιότητας στη διοίκηση).
- 22 Το αιτούν δικαστήριο θεωρεί ότι η διαφορά εμπίπτει στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων, καθώς ο UN υποστήριζε ότι κατοικούσε στη Γαλλία και κατέβαλε εκεί τον φόρο εισοδήματος. Υπενθυμίζει ότι, κατά πάγια νομολογία, μολονότι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα τελευταία οφείλουν κατά την άσκηση της αρμοδιότητας αυτής να τηρούν το

δίκαιο της Ένωσης ¹. Συνεπώς, μολονότι τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα, στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, να καθορίζουν τα κριτήρια συνδέσεως με σκοπό την κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων τους, εντούτοις αυτή η κατανομή δεν τους παρέχει την ευχέρεια να εφαρμόζουν μέτρα αντίθετα προς τις σχετικές με την κυκλοφορία ελευθερίες, όπως αυτές που εγγυάται η ΣΛΕΕ. Πράγματι, όσον αφορά την άσκηση της φορολογικής εξουσίας που έχει κατανεμηθεί κατά τον τρόπο αυτό, τα κράτη μέλη οφείλουν να συμμορφώνονται προς τους κανόνες της Ένωσης ². Επομένως, τα κράτη μέλη υποχρεούνται, όταν δεσμεύονται στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων αποφυγής της διπλής φορολογίας, να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης και να σέβονται τα θεμελιώδη δικαιώματα των πολιτών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

- 23 Το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι το άρθρο 47 του Χάρτη, το οποίο αποτελεί επιβεβαίωση της αρχής της αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας κατοχυρώνει, υπέρ κάθε προσώπου του οποίου παραβιάστηκαν τα δικαιώματα και οι ελευθερίες που διασφαλίζονται από το δίκαιο της Ένωσης, το δικαίωμα αποτελεσματικής προσφυγής ενώπιον δικαστηρίου ³.
- 24 Έπεται ότι σε ορισμένες περιπτώσεις, στις οποίες υφίστανται στοιχεία τόσο υπέρ όσο και κατά της άποψης του ενδιαφερομένου, μπορεί να δικαιολογείται το ότι ο φορολογούμενος επιχειρεί να πείσει τον δικαστή περί της βασιμότητας της άποψής του, ενώ ταυτόχρονα διατηρεί έννομο συμφέρον, εφόσον δεν γίνει δεκτή η άποψή του από τον δικαστή, να του επιστραφεί ο φόρος που επιβλήθηκε στην αλλοδαπή.
- 25 Επιπλέον, η φορολογία στο Βέλγιο συνοδεύεται από κυρώσεις για απάτη (πρόθεση φοροαποφυγής) που προσαυξάνουν τη φορολογία κατά 50 % έως 200 %, οι οποίες χαρακτηρίζονται από μακρού ως ποινικές κατά την έννοια του άρθρου 6 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου. Εντούτοις, το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο, Βέλγιο) και το Cour de cassation (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Βέλγιο) έχουν αναγνωρίσει στον Βέλγο φορολογούμενο το δικαίωμα να ζητήσει από τα δικαστήρια να προβούν σε έλεγχο της αναλογικότητας της διοικητικής κύρωσης τιμωρητικού χαρακτήρα καθώς και το δικαίωμα να μπορεί να επωφεληθεί της αναστολής. Η αρχή της αναλογικότητας, ως γενική αρχή του δικαίου της Ένωσης, επιβάλλει στα κράτη μέλη να χρησιμοποιούν μέσα τα οποία, καθιστούν μεν δυνατή την

¹ Πρβλ. απόφαση της 23ης Ιανουαρίου 2014, [Επιτροπή κατά Βελγίου](#) (C-296/12, EU:C:2014:24, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

² Πρβλ. αποφάσεις της 14ης Μαρτίου 2019, [Jacob και Lennertz](#) (C-174/18, EU:C:2019:205, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 24ης Οκτωβρίου 2019, [État belge](#) (C-35/19, EU:C:2019:894).

³ Αποφάσεις της 27ης Ιουνίου 2013, [Agrokonsulting-04](#) (C-93/12, EU:C:2013:432, σκέψη 59) και της 2ας Μαρτίου 2021, [Α.Β. κ.λπ. \(Διορισμός δικαστών στο Ανώτατο Δικαστήριο – Προσφυγές\)](#) (C-824/18, EU:C:2021:153, σκέψη 87 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

αποτελεσματική επίτευξη του επιδιωκόμενου από την εθνική ρύθμιση σκοπού, πλην όμως θίγουν στον μικρότερο δυνατό βαθμό τις αρχές που θέτει η νομοθεσία της Ένωσης⁴. Εντούτοις, εν προκειμένω, οι φορολογικές αρχές των δύο κρατών μπορούν, χωρίς τον κίνδυνο διπλής μη φορολόγησης, να αναστείλουν την εξέταση της κατάστασης του ενδιαφερομένου στο πλαίσιο της διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού κατά το χρονικό διάστημα που απαιτείται προκειμένου να καταλήξει η εθνική ένδικη διαδικασία σε τελεσίδικη απόφαση, ώστε να μην αποστερηθεί ο ενδιαφερόμενος από την επιστροφή του γαλλικού φόρου.

V. Προδικαστικά ερωτήματα

- 26 Το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1. Αντιβαίνει το άρθρο 24 της Σύμβασης μεταξύ της Γαλλίας και του Βελγίου για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και τη θέσπιση κανόνων αμοιβαίας διοικητικής και δικαστικής συνδρομής όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, η οποία υπογράφηκε στις Βρυξέλλες στις 10 Μαρτίου 1964 και κυρώθηκε με τον νόμο της 14ης Απριλίου 1965, ερμηνευόμενο υπό την έννοια ότι οι βελγικές και οι γαλλικές φορολογικές αρχές εξαρτούν το δικαίωμα Βέλγου πολίτη – ο οποίος υποστηρίζει ότι έχει τη φορολογική κατοικία του στη Γαλλία, όπερ ωστόσο αμφισβητείται από τις βελγικές φορολογικές αρχές, και ο οποίος έχει ζητήσει, προληπτικώς, την κίνηση διαδικασίας αμοιβαίου διακανονισμού προκειμένου να του επιστραφεί ο φόρος που κατέβαλε στη Γαλλία – να του επιστραφεί ο εν λόγω φόρος από την προϋπόθεση της χωρίς όρους παραίτησής του από το ένδικο βοήθημα που άσκησε ενώπιον των βελγικών δικαστηρίων, προκειμένου να προσβάλει, κατά κύριο λόγο, την αυτεπάγγελτη φορολόγηση που του επιβλήθηκε στο Βέλγιο, στα άρθρα 19 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση, 45 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και 47 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σε συνδυασμό με την αρχή της αναλογικότητας, καθόσον ο φορολογούμενος θα έχανε οριστικά το δικαίωμα να του επιστραφεί ο γαλλικός φόρος αν ενέμενε στην κύρια αμφισβήτηση της φορολόγησής του στο Βέλγιο ενώπιον του Βέλγου δικαστή;

2. Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, παραμένει ίδια η απάντηση αν ο ενδιαφερόμενος, παραιτούμενος από το ένδικο βοήθημα με το οποίο προσβάλλει τη φορολόγησή του στο Βέλγιο, προκειμένου να μπορεί να ανακτήσει τον φόρο που κατέβαλε στη Γαλλία, χάνει επίσης το δικαίωμα αποτελεσματικού δικαστικού ελέγχου των διοικητικών κυρώσεων τιμωρητικού χαρακτήρα, οι οποίες χαρακτηρίζονται ως ποινικές κατά την έννοια

⁴ Πρβλ. αποφάσεις της 22ας Δεκεμβρίου 2022, [Shell Deutschland Oil](#) (C-553/21, EU:C:2022:1030), της 8ης Δεκεμβρίου 2022, [BTA Baltic Insurance Company](#) (C-769/21, EU:C:2022:973), της 14ης Οκτωβρίου 2021, Finanzamt N και Finanzamt G ([Γνωστοποίηση ένταξης](#)) (C-45/20 και C-46/20, EU:C:2021:852, σκέψη 62 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), και της 8ης Φεβρουαρίου 2018, [Lloyd's of London](#) (C-144/17, EU:C:2018:78, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και οι οποίες προσauξάνουν τη φορολόγηση, χάνοντας ως εκ τούτου το δικαίωμα στον έλεγχο της αναλογικότητας της κύρωσης και το δικαίωμα να ζητήσει αναστολή, στοιχεία της εξατομίκευσης της ποινής που έχουν ωστόσο αναγνωρισθεί υπέρ του φορολογούμενου τόσο από το Cour constitutionnelle (Συνταγματικό Δικαστήριο) όσο και από το Cour de cassation (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο);

3. Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα, παραμένει ίδια η απάντηση εφόσον υφίσταται θέση της διοίκησης βάσει της οποίας αποκλείεται η πρόσβαση του ενδιαφερομένου στα έγγραφα και στοιχεία σχετικά με τη διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού μεταξύ των δύο συμβαλλομένων κρατών, ο δε αποκλεισμός αυτός έχει επανειλημμένα θεωρηθεί, από την Commission d'accès aux documents administratifs (Επιτροπή πρόσβασης στα διοικητικής φύσεως έγγραφα) και από το Conseil d'Etat (Συμβούλιο της Επικρατείας, Βέλγιο), ως αντίθετος προς το άρθρο 32 του Συντάγματος και τα άρθρα 4 και 6 του νόμου της 11ης Απριλίου 1994 περί της δημοσιότητας στη διοίκηση;»