

**Sprawa C-119/24 [Chefquet]<sup>i</sup>****Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

14 lutego 2024 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Cour d'appel de Liège (Belgia)

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

5 lutego 2024 r.

**Strona skarżąca:**

DK

JO

**Druga strona postępowania:**

État belge, reprezentowane przez Ministre des Finances

**Okoliczności faktyczne, postępowanie i przedmiot sporu**

- 1 Spór w postępowaniu głównym dotyczy zobowiązania podatkowego nierezydentów, a w szczególności dodatkowego podatku przewidzianego w art. 245 code des impôts sur les revenus 1992 (kodeksu podatków dochodowych, zwanego dalej „CIR 92”), któremu podlegają nierezydenci, i jego zgodności z art. 45 TFUE.
- 2 Skarżący, DK et JO, są rezydentami francuskimi w podlegających opodatkowaniu okresach i latach podatkowych rozpatrywanych w niniejszej sprawie. DK prowadził działalność jako profesor na kilku belgijskich uniwersytetach oraz jako dyrektor ds. badań w krajowym centrum badań naukowych w Paryżu. Jego małżonka, JO była zatrudniona we Francji, a od 2000 r. nie wykonuje już działalności zawodowej.

<sup>i</sup> Niniejszej sprawie została nadana fikcyjna nazwa, która nie odpowiada rzeczywistej nazwie żadnej ze stron postępowania.

- 3 Zostali oni opodatkowani przez Królestwo Belgii jako nierezydenci. Zakwestionowali oni zobowiązania podatkowe dla nierezydentów określone w stosunku do lat podatkowych od 1992 do 1998, od 2001 do 2003 i od 2007 do 2009, wnosząc szereg odwołań od tych zobowiązań. Wszystkie sporne zobowiązania podatkowe dla nierezydentów obejmowały dodatki podatkowe (fr. „centimes additionnels” – belgijskie proporcjonalne podatki uzupełniające) na rzecz państwa, zgodnie z art. 245 CIR 92.
- 4 Odośne odwołania zostały odrzucone lub uznane za dopuszczalne, ale bezzasadne (lub częściowo zasadne w odniesieniu do odwołania dotyczącego zobowiązania za rok podatkowy 2008) w drodze szeregu decyzji administracyjnych.
- 5 Skarżący zaskarżyli następnie te zobowiązania przed tribunal de première instance de Namur (sądem pierwszej instancji w Namurze), wnosząc cztery odrębne skargi.
- 6 Orzeczeniem z dnia 20 stycznia 2016 r. tribunal de première instance de Namur (sąd pierwszej instancji w Namurze) połączył te cztery skargi. Sąd ów uznał w istocie za bezzasadne żądania dotyczące stwierdzenia nieważności spornych zobowiązań. Zwrócił się również do Cour constitutionnelle (sądu konstytucyjnego) z szeregiem pytań prejudycjalnych, który to sąd udzielił na nie odpowiedzi w wyroku z dnia 6 czerwca 2019 r.
- 7 W dniu 3 lutego 2020 r. skarżący odwołali się od wyroku tribunal de première instance de Namur (sądu pierwszej instancji w Namurze) do cour d’appel de Liège (sądu apelacyjnego w Liège) (zwanego dalej „sądem odsyłającym”).

## **Ramy prawne**

### ***Prawo Unii***

- 8 Przepisem prawa Unii rozpatrywanym w niniejszym sporze jest art. 45 traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE), który dotyczy swobody przepływu pracowników i zakazu dyskryminacji ze względu na przynależność państwową między pracownikami państw członkowskich.

### ***Prawo krajowe***

- 9 Artykuł 245 CIR 92 przewiduje, że opodatkowanie nierezydentów, ustalone zgodnie z art. 243 i 244 CIR 92, podlega dodatkowi podatkowemu, a mianowicie „centimes additionnels”, na rzecz państwa. Te dodatki podatkowe są obliczane zgodnie z zasadami określonymi w art. 466 CIR 92 w celu obliczenia gminnych dodatków podatkowych ustanowionych przez belgijskie aglomeracje i gminy oraz obciążających mieszkańców Królestwa, którzy mają swoje główne miejsce zamieszkania w tych aglomeracjach i gminach.

- 10 Kwota dodatków podatkowych, o których mowa w art. 245 CIR 92, wahała się od 6 % do 7 % w odniesieniu do lat podatkowych 1992–2009.

### **Argumenty stron**

- 11 Skarżący (DK i JO) wnieśli o skierowanie dwóch pytań prejudycjalnych do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwanego dalej „Trybunałem Sprawiedliwości”).
- 12 Pierwsze pytanie, które proponują zadać, dotyczy zgodności środka przewidzianego w art. 245 CIR 92 z art. 45 TFUE, w zakresie, w jakim art. 245 CIR 92 nakłada na podatnika niebędącego rezydentem dodatkowy podatek na rzecz państwa, którego nie płaciłby, gdyby był rezydentem w Królestwie Belgii, i który jest ustalany analogicznie do podatku lokalnego przewidzianego w art. 466 CIR 92 uiszczanego przez mieszkańców Królestwa Belgii.
- 13 Skarżący proponują ponadto, aby sąd krajowy skierował do Trybunału Sprawiedliwości drugie pytanie prejudycjalne, które dotyczy zgodności z art. 45 TFUE art. 25–2 umowy zawartej między Belgią i Francją o unikaniu podwójnego opodatkowania. Postanowienie to zmniejsza bowiem, w przypadku nierezydenta, część dochodu zwolnionego z podatku (określoną w art. 130 i 131 CIR 92) proporcjonalnie do udziału jego dochodów zawodowych ze źródeł belgijskich w stosunku do całości jego dochodów zawodowych na całym świecie.
- 14 État belge (państwo belgijskie) wnosi do sądu krajowego o uznanie wniosku skarżących o skierowanie przez niego dwóch pytań prejudycjalnych do Trybunału Sprawiedliwości za bezzasadny.

### **Ocena sądu krajowego**

- 15 W odniesieniu do kwestii zgodności środka przewidzianego w art. 245 CIR 92 z art. 45 TFUE, sąd odsyłający podziela rozważania Cour constitutionnelle (sądu konstytucyjnego), do którego tribunal de première instance de Namur (sąd pierwszej instancji w Namurze) zwrócił się w kwestii zgodności art. 245 CIR 92 z art. 10 i 11 belgijskiej konstytucji, ze względu na podnoszoną nieuzasadnioną dyskryminację między nierezydentami a rezydentami, którą przepis ten miałby ustanowić.
- 16 W wyroku z dnia 6 czerwca 2019 r. Cour constitutionnelle (sąd konstytucyjny) stwierdził, że poprzez poddanie nierezydentów opodatkowaniu ustanowionemu na rzecz państwa, obliczonemu na podstawie art. 466 CIR 92 dotyczącego dopłat gminnych, art. 245 CIR 92 ma na celu, jak wskazują prace przygotowawcze, uniknięcie wszelkiej dyskryminacji między nierezydentami a mieszkańcami Królestwa Belgii podlegającymi dopłatom gminnym przewidzianym w art. 466 CIR 92. Nierezydenci korzystają bowiem, zasadniczo, z infrastruktury i usług oferowanych przez belgijskie władze publiczne, o ile te infrastruktura i usługi

umożliwiają im uzyskanie dochodu ze źródła belgijskiego, od którego obliczany jest podatek od nierezydentów należny État belge (państwu belgijskiemu). Wzrost podatku należnego państwu wynikający z dodatków podatkowych przewidzianych w art. 245 CIR 92 umożliwia zatem przeznaczenie tej kwoty na realizację zadań leżących w interesie ogólnym, za które odpowiedzialne jest państwo belgijskie. Ponadto sporny środek nie wywołuje wyraźnie nieproporcjonalnych skutków. Dodatki podatkowe przewidziane w art. 245 CIR 92 są bowiem obliczane proporcjonalnie do podatku należnego od dochodu uzyskanego lub otrzymanego w Belgii. Środek ten, który ma zastosowanie niezależnie od obywatelstwa nierezydenta, ma na celu zapewnienie proporcjonalnego wkładu nierezydentów w finansowanie zadań leżących w interesie ogólnym. W pozostałym zakresie okoliczność, że nierezydent może podlegać, w stosownych przypadkach, podatkowi od drugiej rezydencji w Belgii lub podatkowi mieszkaniowemu w Francji, nie ma znaczenia dla rozpatrywanego przepisu, ponieważ podatki te nie mają tego samego celu lub funkcji i w związku z tym nie są porównywalne z dodatkami podatkowymi przewidzianymi w art. 245 CIR 92<sup>ii</sup>.

- 17 Cour constitutionnelle (sąd konstytucyjny) wskazuje, że chodzi o podatek nakładany na nierezydentów, obliczany w taki sam sposób jak dodatki gminne od podatku dochodowego od osób fizycznych należnego od mieszkańców Królestwa, ale który jest pobierany na rzecz państwa, a w świetle tego podziału środek przewidziany w art. 245 CIR 92 nie ma ani takiego samego charakteru, ani takiego samego celu jak gminne dodatki podatkowe<sup>iii</sup>.
- 18 Jak zauważył Trybunał Sprawiedliwości, „[z] utrwalonego orzecznictwa wynika, że celem wszystkich postanowień traktatu dotyczących swobody przepływu osób jest ułatwienie obywatelom [Unii] wykonywania wszelkiego rodzaju działalności zawodowej na terenie [Unii] oraz uniemożliwienie stosowania środków, które mogłyby stawiać tych obywateli w niekorzystnym położeniu, w sytuacji gdy chcieliby oni podjąć działalność zarobkową na terenie innego państwa członkowskiego” (wyroki: z dnia 12 grudnia 2002 r., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, pkt 77 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 22 czerwca 2017 r., Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo). W konsekwencji art. 45 TFUE stoi na przeszkodzie każdemu przepisowi krajowemu, który może zakłócać lub czynić mniej atrakcyjnym korzystanie przez obywateli Unii z podstawowej swobody zagwarantowanej tym postanowieniem (wyrok z dnia 10 października 2019 r., Krah, C-703/17, EU:C:2019:850, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo)<sup>iv</sup>.
- 19 Trybunał Sprawiedliwości stwierdził już ponadto, że sprzeczne z podstawową swobodą niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym nie może być

<sup>ii</sup> Cour constitutionnelle (sąd konstytucyjny), z dnia 6 czerwca 2019 r., pkt B.5.2.

<sup>iii</sup> Cour Constitutionnelle (sąd konstytucyjny), z dnia 6 czerwca 2019 r., pkt B.5.1.

<sup>iv</sup> Zobacz również wyrok z dnia 15 lipca 2021 r., État belge (Utrata korzyści finansowych w państwie członkowskim miejsca zamieszkania), C-241/20, EU:C:2021:605.

uzasadnione istnieniem innych korzyści podatkowych, nawet jeżeli założy się ich istnienie<sup>v</sup>.

- 20 W tym kontekście sąd krajowy uważa, że należy zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości z pierwszym pytaniem prejudycjalnym zaproponowanym przez skarżących, dotyczącym zgodności art. 245 CIR 92 z art. 45 TFUE.
- 21 Sąd krajowy uważa jednak, że nie ma potrzeby zwracania się do Trybunału z drugim pytaniem prejudycjalnym zaproponowanym przez skarżących w postępowaniu głównym. Stwierdza on bowiem, iż jasne jest, że art. 25–2 umowy zawartej między Francją a Belgią o unikaniu podwójnego opodatkowania nie narusza – zgodnie z klarownym orzecznictwem Trybunału – art. 45 TFUE.

### **Pytanie prejudycjalne**

„Czy art. 45 TFUE stoi na przeszkodzie stosowaniu art. 245 [code] des impôts sur les revenus (kodeksu podatków dochodowych) w zakresie, w jakim artykuł ten nakłada na podatnika niebędącego rezydentem dodatkowy podatek państwowy w wysokości 6–7 % w stosunku do podatku, który zapłaciłby, gdyby był rezydentem Królestwa, który to dodatkowy podatek jest ustanawiany analogicznie do podatku lokalnego nakładanego przez belgijskie aglomeracje i gminy na mieszkańców Królestwa mających główne miejsce zamieszkania w tych aglomeracjach i gminach?”

<sup>v</sup> Wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, pkt 97 i przytoczone tam orzecznictwo.