

Věc C-380/23 [Monmorieux]ⁱ**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

16. června 2023

Předkládající soud:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgie)

Datum předkládacího rozhodnutí:

14. června 2023

Žalobce:

UN

Žalovaný:

État belge, zastoupený ministrem financí

I. Skutkový stav a původní řízení

- 1 UN, belgický státní příslušník, měl bydliště ve Francii, v příhraniční oblasti, a pracoval v Belgii, v příhraniční oblasti. Vzhledem k tomu, že pro zdaňovací období 2008 až 2014 požádal o zvláštní režim pro příhraniční pracovníky podle smlouvy mezi Belgií a Francií o zamezení dvojího zdanění (dále jen „smlouva o zamezení dvojího zdanění“), byly jeho belgické příjmy zdaněny ve Francii.
- 2 Belgická daňová správa dospěla k závěru, že UN uplatnil nárok na tuto výjimku pro předmětná zdaňovací období neprávem, jelikož měl jediný stálý byt v Belgii. Daňová správa proto sama zdanila tyto příjmy za tato zdaňovací období belgickou daní navýšenou o 50 % z titulu penále.
- 3 UN rozporuje zdanění svých příjmů Belgií z moci úřední a dovolává se odpovědnosti Belgického státu. Z obou těchto titulů se dne 14. července 2016 obrátil na tribunal de première instance du Luxembourg (soud prvního stupně provincie Lucembursko, Belgie). Souběžně požádal, jako preventivní opatření,

o řešení případu dohodou ve smyslu článku 24 smlouvy o zamezení dvojího zdanění za účelem odstranění dvojího zdanění svých příjmů.

- 4 Dne 30. srpna 2017 belgická daňová správa informovala UN o následujícím rozhodnutí, ke kterému dospěly daňové správy Belgie a Francie:

„Vzhledem k tomu, že oba státy uznávají zdanění těchto příjmů za předmětné roky Belgie jako legitimní, francouzské daňové orgány přistoupí bez zbytečného odkladu k vrácení daně neoprávněně vybrané z těchto příjmů.

Za tímto účelem je nicméně nezbytné, aby váš klient vzal zpět všechny správní a soudní opravné prostředky směřující proti dotčenému belgickému zdanění, aby se toto zdanění stalo definitivním.

[...]

Dovoluji si upozornit, že v případě, že tato dohoda bude odmítnuta a/nebo nedojde ke zpětvzetí veškerých opravných prostředků, ukončí daňové správy Belgie a Francie bez dalšího řešení případu dohodou, což s sebou ponese negativní důsledek v podobě rizika spočívajícího v zachování dvojího zdanění těchto příjmů“.

- 5 Rozsudkem ze dne 13. března 2019 tribunal de première instance du Luxembourg (soud prvního stupně provincie Lucembursko) zrušil padesátiprocentní penále z částky daně uložené za zdaňovací období 2008 až 2014 a ve zbytku žalobu zamítl s tím, že o žalobě na náhradu škody směřující proti Belgickému státu bude rozhodnuto později.
- 6 Tuto žalobu na náhradu škody překládající soud nyní projednává a v této souvislosti překládá tři níže uvedené předběžné otázky.

II. Použitelné právo

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

- 7 Článek 47 Listiny základních práv Evropské unie (dále jen „Listina“) stanoví:

„Každý, jehož práva a svobody zaručené právem Unie byly porušeny, má za podmínek stanovených tímto článkem právo na účinné prostředky nápravy před soudem.

Každý má právo, aby jeho věc byla spravedlivě, veřejně a v přiměřené lhůtě projednána nezávislým a nestranným soudem, předem zřízeným zákonem. Každému musí být umožněno poradit se, být obhajován a být zastupován.

ⁱ Název projednávané věci je fiktivní. Neodpovídá skutečnému jménu žádného z účastníků řízení.

Bezplatná právní pomoc je poskytnuta všem, kdo nemají dostatečné prostředky, pokud je to nezbytné k zajištění účinného přístupu ke spravedlnosti.“

- 8 Článek 45 odst. 1 SFEU stanoví:

„Je zajištěn volný pohyb pracovníků v Unii.“

- 9 Článek 19 odst. 1 SEU stanoví:

„Soudní dvůr Evropské unie se skládá ze Soudního dvora, Tribunálu a specializovaných soudů. Zajišťuje dodržování práva při výkladu a provádění Smluv.

Členské státy stanoví prostředky nezbytné k zajištění účinné právní ochrany v oblastech pokrytých právem Unie.“

Smlouva mezi Belgií a Francií o zamezení dvojího zdanění

- 10 Článek 24 odst. 3 smlouvy o zamezení dvojího zdanění stanoví:

„Jestliže se rezident jednoho ze smluvních států domnívá, že zdanění, které bylo nebo má být vůči němu uplatněno, u něho vedlo nebo povede ke dvojímu zdanění, jehož zachování by nebylo v souladu s ustanoveními této Smlouvy, může, aniž je dotčeno právo na podání námitek a oprávněného prostředku podle vnitrostátních právních předpisů každého ze smluvních států, předložit příslušným orgánům státu, jehož je rezidentem, písemnou a odůvodněnou žádost o přezkum uvedeného zdanění.

Tuto žádost je třeba předložit do šesti měsíců od okamžiku, kdy bylo druhé zdanění oznámeno nebo vybráno u zdroje. Jestliže příslušné orgány, kterým byla žádost předložena, ji uznají za oprávněnou, dohodnou se s orgány druhého smluvního státu tak, aby se zamezilo dvojímu zdanění.“

III. Hlavní argumenty účastníků původního řízení

1. Stanovisko žalobce

- 11 UN tvrdí, že Belgický stát porušuje jeho právo na obhajobu a jeho základní práva tím, že ho nutí rozhodnout se mezi pokračováním v řízení před belgickými soudy a výhodou vyplývající z řešení případu dohodou, spočívající v daném případě ve vrácení francouzské daně uhrazené za sporná zdaňovací období.
- 12 Podle UN není zahájením řešení případu dohodou dotčeno právo na vnitrostátní opravné prostředky, které má daňový poplatník k dispozici. Belgický stát tak omezuje jeho základní právo předložit soudům v plném rozsahu a svobodně spor mezi ním a daňovou správou, ačkoliv daňové správy obou států uznávají existenci dvojího zdanění v rozporu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění. UN

zdůrazňuje, že mu byly uloženy přísné správní sankce represivní povahy, a domnívá se, že rozhodnutí, které má učinit, porušuje jeho právo na obhajobu.

- 13 UN má kromě toho za to, že ukončení řešení případu dohodou, aniž by mohl uplatnit své stanovisko a aniž by bylo vyčkáno výsledku soudního řízení, představuje porušení práva na obhajobu ve smyslu článku 6 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, v důsledku čehož mu vzniká škoda ve výši odpovídající daním zaplaceným ve Francii, jejichž vrácení by bylo z důvodu řešení případu dohodou definitivně ztraceno. Dále připomíná, že podle článku 13 belgické Ústavy „nikdo nesmí být proti své vůli odňat svému zákonnému soudci“.

2. Stanovisko Belgického státu

- 14 Belgický stát připomíná, že řešení případu dohodou, které předpokládá smlouva o zamezení dvojího zdanění, poskytuje daňovému poplatníkovi možnost požádat o nastolení přímého dialogu mezi belgickými a francouzskými daňovými orgány tak, aby se pokusily nalézt řešení umožňující zamezit dvojímu zdanění. Nejedná se o fázi, kterou by byl daňový poplatník povinen využít, ani o opravný prostředek ve smyslu Code judiciaire (soudní řád).
- 15 Výraz „aniž je dotčeno právo na podání námitek a opravného prostředku podle vnitrostátních právních předpisů každého ze smluvních států“, uvedený ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění, znamená jen to, že tento postup zachovává v plném rozsahu právo na podání námitek a opravného prostředku, které vnitrostátní právo každého státu daňovému poplatníkovi přiznává. Řešení případu dohodou je tedy nezávislé na opravných prostředcích zavedených vnitrostátními právními předpisy daných států.
- 16 Podání soudní žaloby směřující proti zdanění v Belgii ostatně nemá, jde-li o postup řešení případu dohodou, odkladný účinek. Sporné řízení, na kterém se daňový poplatník aktivně podílí, probíhá za podmínek stanovených code des impôts sur les revenus de 1992 (zákon o daních z příjmů z roku 1992) a soudním řádem, zatímco řešení případu dohodou stanovené smlouvou o zamezení dvojího zdanění je vedeno mezi dotčenými dvěma státy, přičemž daňový poplatník do vzájemného jednání mezi příslušnými úřady v zásadě nezasahuje. V projednávané věci bylo řešení umožňující zamezit dvojímu zdanění nalezeno a belgická daňová správa o tom daňového poplatníka informovala s tím, že provedení dohody je podmíněno zpětvzetím žalob ve všech jím vedených vnitrostátních sporných řízeních: tento postup má zabránit rozporu mezi výsledky vnitrostátního řízení a výsledky řešení případu dohodou a dle nedávné vnitrostátní judikatury je přijatelný. Nevylučuje jej ani OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj), která v komentáři k článku 25 Modelové smlouvy uvádí, že „45. [...] ... u určité otázky může probíhat soudní řízení zahájené z podnětu daňového subjektu nebo si také daňový subjekt může ponechat právo využít takového postupu dle národních právních předpisů, nicméně příslušné orgány mohou být stále toho názoru, že je možné dosáhnout dohody. V takových případech je nicméně nutné

vzít v úvahu zájem příslušného orgánu na tom, aby se vyhnul jakýmkoliv neshodám nebo rozporům mezi rozhodnutím soudu a požadovanou vzájemnou dohodou, vzhledem k obtížím a rizikům zneužití, které s takovými neshodami či rozpory mohou být spojeny. Implementace takové vzájemné dohody by tudíž měla být běžně podmíněna:

- *akceptací takové vzájemné dohody ze strany daňového subjektu a*
- *upuštěním daňového subjektu od zahájeného soudního sporu, co se týče bodů, které jsou upraveny ve vzájemné dohodě“ (OECD, Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, stručná verze, červen 2008, OECD, s. 343).*

VI. Stručné představení odůvodnění předkládacího rozhodnutí

- 17 V projednávané věci vyvstává otázka, zda provedení vzájemné dohody, které bylo dosaženo s francouzským daňovým orgánem (vrácení francouzské daně), je možné podmínit tím, že daňový poplatník s konečnou platností vezme zpět žalobu jím podanou v Belgii.
- 18 Předkládající soud má za to, že není nelegitimní, aby osoba, jejíž příjmy jsou zdaněny z moci úřední v Belgii, ačkoliv již zaplatila daň z příjmu ve Francii, napadla toto zdanění před belgickým soudem. Daň z příjmu požadovaná v Belgii bude totiž zpravidla čtyřikrát až pětkrát vyšší než francouzská daň vypočtená na základě téhož příjmu a tato mnohonásobně vyšší základní daň bude ještě navýšena o penále ve výši 50 % z částky požadované daně.
- 19 Pokud tato osoba kromě toho požádá, aby smluvní státy navzájem našly řešení vzájemnou dohodou podle článku 24 smlouvy o zamezení dvojího zdanění, je tomu tak především s cílem zamezení dvojího zdanění v její věci.
- 20 Předkládající soud si klade otázku, zda Belgický stát postupuje v souladu s článkem 19 SEU, článkem 45 SFEU a článkem 47 Listiny, když podmiňuje vrácení francouzské daně zpětvzetím návrhu podaného k belgickému soudu na základě ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění a vnitrostátního práva, ačkoliv podle ustálené praxe belgické daňové správy nemá daňový poplatník přístup ke správním dokumentům týkajícím se řešení případu dohodou a v každém případě nemůže ověřit, zda jeho daňová situace byla daňovými orgány obou smluvních států řádně posouzena.
- 21 Předkládající soud připomíná, že Commission d'accès aux documents (Komise pro přístup ke správním dokumentům, Belgie) má za to, že pokud daňová správa odmítne poskytnout přístup ke spisu v případě, že je k ní podána žádost o přístup k dokumentům týkajícím se řešení případu dohodou podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění, je to v rozporu s článkem 32 Ústavy a články 4 a 6 loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration (zákon ze dne 11. dubna 1994 o publicitě veřejné správy).

- 22 Předkládající soud má za to, že spor se týká svobody volného pohybu pracovníků, jelikož UN tvrdil, že má bydliště ve Francii a uhradil tam daň z příjmu. Předkládající soud připomíná, že podle ustálené judikatury platí, že i když přímé daně spadají do pravomoci členských států, musejí nicméně tyto členské státy při výkonu této pravomoci dodržovat unijní právo¹. Členské státy mají volnost určit v rámci dvoustranných smluv k zamezení dvojího zdanění hraniční určovatele za účelem rozdělení daňových pravomocí, avšak toto rozdělení daňových pravomocí jim nedovoluje uplatňovat opatření odporující volnému pohybu zaručenému SFEU. Co se totiž týče výkonu takto rozdělené zdaňovací pravomoci, členské státy se musí podřídít unijním pravidlům². Pokud se tedy členské státy zavazují v rámci dvoustranných smluv k zamezení dvojího zdanění, jsou povinny dodržovat obecné principy unijního práva a základní práva občanů Evropské unie.
- 23 Předkládající soud připomíná, že článek 47 Listiny, který je potvrzením zásady účinné právní ochrany, zakotvuje ve prospěch každého, jehož práva a svobody zaručené právem Unie byly porušeny, právo na účinné prostředky nápravy před soudem³.
- 24 Z toho vyplývá, že v určitých případech, ve kterých existují okolnosti jak ve prospěch, tak v neprospěch tvrzení dotyčné osoby, může být odůvodněné, že se tato osoba snaží přesvědčit soud o opodstatněnosti svého postojе a současně si zachovává legitimní zájem na vrácení zahraniční daně pro případ, že by se soud s opodstatněností jejího postojе neztotožnil.
- 25 Současně nelze odhlédnout od toho, že zdanění v Belgii je spojeno se sankcemi za podvod (úmysl vyhnout se dani), které navyšují částku daně o 50 až 200 % a které jsou již delší dobu považovány Evropským soudem pro lidská práva za trestní sankce ve smyslu článku 6 Evropské úmluvy o lidských právech. Belgickému daňovému poplatníkovi tak bylo Ústavním soudem a Kasačním soudem přiznáno právo obrátit se na soud s návrhem na přezkum přiměřenosti správní sankce represivní povahy, jakož i na odklad jejího výkonu. Zásada proporcionality jakožto obecná zásada unijního práva ukládá členským státům povinnost používat prostředky, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátní právní úpravou, avšak které co nejméně narušují zásady stanovené unijními právními předpisy⁴. V projednávané věci by přitom daňové orgány obou

¹ V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 23. ledna 2014, Komise v. Belgie (C-296/12, EU:C:2014:24, bod 27 a citovaná judikatura).

² V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. března 2019, Jacob a Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205, bod 25 a citovaná judikatura), a ze dne 24. října 2019, État belge (C-35/19, EU:C:2019:894).

³ Rozsudky ze dne 27. června 2013, Agroconsulting-04 (C-93/12, EU:C:2013:432, bod 59), a ze dne 2. března 2021, A. B. a další (Jmenování soudců Nejvyššího soudu – Odvolání) (C-824/18, EU:C:2021:153, bod 87 a citovaná judikatura).

⁴ V tomto smyslu viz rozsudky ze dne 22. prosince 2022, Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030); ze dne 8. prosince 2022, BTA Baltic Insurance Company (C-769/21, EU:C:2022:973); ze dne 14. října 2021, Finanzamt N a Finanzamt G (Oznámení

smluvních států mohly, a to bez rizika, že to povede ke dvojímu nezdanění, přerušit posuzování situace dotyčné osoby v rámci řešení případu dohodou na dobu, než bude ve vnitrostátním soudním řízení belgickými soudy pravomocně rozhodnuto, aby tato osoba nebyla zbavena možnosti vrácení francouzské daně.

V. Předběžné otázky

- 26 Předkládající soud proto předkládá Soudnímu dvoru Evropské unie následující předběžné otázky:

„1. Je článek 24 smlouvy mezi Francií a Belgií o zamezení dvojího zdanění a o stanovení pravidel vzájemné správní a právní pomoci v oboru daní z příjmu, podepsané dne 10. března 1964 v Bruselu a schválené zákonem ze dne 14. dubna 1965 – který je vykládán v tom smyslu, že belgickému občanovi, který tvrdí, že je daňovým rezidentem ve Francii, což je ovšem zpochybňováno belgickou daňovou správou, a který navrhl, jako preventivní opatření, řešení případu dohodou za tím účelem, aby mu byla vrácena daň zaplacená ve Francii, je právo na vrácení této daně podmiňováno belgickou a francouzskou daňovou správou tím, že s bezpodmínečně upustí od soudního řízení, které zahájil před belgickými soudy a v němž primárně napadá zdanění svých příjmů z moci úřední v Belgii – v rozporu s článkem 19 Smlouvy o Evropské unii, článkem 45 Smlouvy o fungování Evropské unie a článkem 47 Listiny základních práv Evropské unie ve spojení se zásadou proporcionality, a to vzhledem k tomu, že belgický občan by s konečnou platností pozbyl nároku na vrácení francouzské daně, pokud by trval na svém primárně uplatněném návrhu u belgického soudu napadajícím zdanění svých příjmů v Belgii?

2. V případě záporné odpovědi na první otázku, bude odpověď stejná, jestliže dotyčná osoba, která ve snaze domoci se vrácení daně zaplacené ve Francii vezme zpět žalobu napadající zdanění v Belgii, tím zároveň pozbývá práva na účinný soudní přezkum správních sankcí represivní povahy, kvalifikovaných jako sankce trestní ve smyslu Evropské úmluvy o lidských právech, o které je daň navýšena, a ztrácí tak právo na přezkum přiměřenosti sankce a právo žádat odklad jejich výkonu, přestože jde o podmínky individualizace trestu, které této osobě přiznal jak Ústavní soud, tak Kasační soud?

3. V případě záporné odpovědi na první dvě otázky, bude odpověď stejná i v případě, že existuje správní praxe, podle které nemá dotyčná osoba přístup k důkazům a dokumentům týkajícím se řešení případu dohodou daných dvou smluvních států, ačkoliv odepření takového přístupu bylo opakovaně shledáno ze strany Komise pro přístup ke správním dokumentům a Conseil d'État (Státní rada) jako odporující článku 32 Ústavy a článkům 4 a 6 zákona o publicitě veřejné správy?“

o přidělení) (C-45/20 a C-46/20, EU:C:2021:852, bod 62 a citovaná judikatura), a ze dne 8. února 2018, Lloyd's of London (C-144/17, EU:C:2018:78, bod 32 a citovaná judikatura).