

Дело C-380/23 [Monmorieux]ⁱ**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

16 юни 2023 г.

Запитваща юрисдикция:Tribunal de première instance du Luxembourg
(Първоинстанционен съд Люксембург, Белгия)**Дата на акта за преюдициално запитване:**

14 юни 2023 г.

Ищец:

UN

Ответник:État belge (белгийската държава), представлявана от министъра
на финансите**I. Фактите и главното производство**

- 1 UN е белгийски гражданин с местожителство в пограничната зона на Франция, който работи в пограничната зона на Белгия. След като иска за данъчните 2008—2014 години прилагане на специалния режим за пограничните работници, предвиден в Convention préventive de la double imposition liant la Belgique et la France (Спогодба между Белгия и Франция за избягване на двойното данъчно облагане, наричана по-нататък „CPDI“), той е обложен във Франция за своите доходи от източник в Белгия.
- 2 Белгийската данъчна администрация счита, че UN неправилно е поискал да се ползва от този режим на изключение за посочените данъчни периоди, доколкото неговото единствено постоянно жилище е в Белгия. Тя облага на

ⁱ Името на настоящото дело е измислено. То не съвпада с истинското име на никоя от страните в производството.

свой ред получените през тези данъчни периоди доходи с белгийския данък, увеличен със санкция от 50 %.

- 3 UN обжалва служебното облагане на своите доходи от страна на Белгия и претендира обезщетение за вреди от État belge (белгийската държава). На тези две основания той сезира на 14 юли 2016 г. Tribunal de première instance (първоинстанционен съд). Едновременно с това, като предпазна мярка той подава молба за процедура за взаимно споразумение съгласно член 24 от CPDI, за да се избегне двойното облагане на доходите му.
- 4 На 30 август 2017 г. белгийската данъчна администрация го уведомява за достигнатото от белгийската и френската данъчна администрация решение, със следния текст:

„Доколкото двете държави приемат за законосъобразно облагането на тези доходи за съответните години в Белгия, френските данъчни органи искат в най-кратък срок да върнат недължимо внесения във Франция данък върху тези доходи.

За тази цел обаче е необходимо Вашият клиент да оттегли всички жалби, подадени по административен и съдебен ред срещу оспорените белгийски данъчни задължения, за да станат те окончателни.

[...]

Позволете ми да Ви обърна внимание върху обстоятелството, че в случай на отказ от това споразумение и/или ако всички жалби не бъдат оттеглени, белгийската и френската администрация ще бъдат принудени да прекратят окончателно образуваната процедура за взаимно споразумение, което би довело до риск да се запази двойното данъчно облагане на тези доходи“.

- 5 С решение от 13 март 2019 г. Tribunal de première instance отменя наложеното увеличение на данъка с 50 % за данъчните 2008—2014 години и отхвърля жалбата в останалата част, като не се произнася по иска за обезщетение срещу État belge (белгийската държава).
- 6 Сега Tribunal de première instance разглежда този иск за обезщетение и поставя трите изложени по-долу преюдициални въпроса.

II. Приложимото право

Изтъкнати разпоредби от правото на Европейския съюз

- 7 Член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз (наричана по-нататък „Хартата“) гласи:

„Всеки, чийто права и свободи, гарантирани от правото на Съюза, са били нарушени, има право на ефективни правни средства за защита пред съд в съответствие с предвидените в настоящия член условия.

Всеки има право неговото дело да бъде гледано справедливо и публично в разумен срок от независим и безпристрастен съд, предварително създаден със закон. Всеки има възможността да бъде съветван, защитаван и представляван.

На лицата, които не разполагат с достатъчно средства, се предоставя правна помощ, доколкото тази помощ е необходима, за да се осигури реален достъп до правосъдие“.

8 Член 45, параграф 1ДФЕС гласи:

„Свободното движение на работници се гарантира в рамките на Съюза“.

9 Накрая, член 19, параграф 1ДЕС гласи:

„Съдът на Европейския съюз се състои от Съд, Общ съд и специализирани съдилища. Той осигурява спазването на правото при тълкуването и прилагането на Договорите.

Държавите членки установяват правните средства, необходими за осигуряването на ефективна правна защита в областите, обхванати от правото на Съюза“.

Спогодбата между Франция и Белгия за избягване на двойното данъчно облагане

10 Член 24, параграф 3 от CPDI гласи:

„Ако местно лице на едната договаряща държава счита, че определените му или предвидените за определяне данъци водят или ще доведат за него двойно данъчно облагане, несъответстващо на разпоредбите на Спогодбата, то може, независимо от защитата, предвидена по административен и по съдебен ред във вътрешното законодателство на всяка държава, да изпрати до компетентните органи на държавата, на която е местно лице, писмено мотивирано искане за преразглеждане на посочените данъци.

Това искане трябва да се подаде в срок от шест месеца, считано от датата на уведомяването или удържането при източника на втория данък. Ако признаят основателността на искането, сезираните с него органи постигат споразумение с компетентните органи на другата договаряща държава, за да се избегне двойното данъчно облагане“.

III. Основни доводи на страните в главното производство

1. Становище на ищеца

- 11 UN твърди, че *État belge* (белгийската държава) нарушава правото му на защита и основните му права, тъй като го принуждава да избере дали да продължи обжалването пред белгийските съдилища или да се възползва от процедурата за взаимно споразумение, в случая — за възстановяване на платения френски данък за процесните данъчни периоди.
- 12 Според него образуването на процедура за взаимно споразумение не засяга правата на данъчнозадълженото лице на вътрешноправни средства за защита. *État belge* (белгийската държава) го лишава от основното му право без ограничение и свободно да иска от съдилищата да решат спора му с администрацията, макар данъчните администрации на двете държави да признават наличието на двойно данъчно облагане, противоречащо на CPDI. UN подчертава, че са му наложени тежки административни санкции с репресивен характер и счита, че изборът, пред който е изправен, нарушава правото му на защита.
- 13 От друга страна UN счита, че приключването на процедурата за взаимно споразумение, без да му е дадена възможност да изложи становището си и без да се изчака резултатът от съдебното производство, представлява нарушение на правото му на защита и на член 6 от Европейската конвенция за защита правата на човека и основните свободи, което му причинява вреда в размер на платените във Франция данъци, чието възстановяване би станало окончателно невъзможно поради процедурата за взаимно споразумение. Той припомня също така, че според член 13 от Белгийската конституция „*nul ne peut être distrait, contre son gré, du juge que la loi lui assigne*“ („никой не може без негово съгласие да бъде изправен пред съд, различен от създадения в съответствие със закона“).

2. Позиция на *État belge* (белгийската държава)

- 14 *État belge* (белгийската държава) припомня, че предвидената в CPDI процедура за взаимно споразумение позволява на данъчнозадълженото лице да поиска установяване на пряк диалог между белгийските и френските данъчни органи, за да се опитат да намерят разрешение, което да позволи избягването на двойното данъчно облагане. Не става въпрос за задължителна за данъчнозадълженото лице фаза, нито за жалба по смисъла на *Code judiciaire* (Съдебен кодекс).
- 15 Съдържащият се в CPDI израз „независимо от защитата, предвидена по административен и по съдебен ред във вътрешното законодателство на всяка държава“ означава просто, че тази процедура не накърнява правото на обжалване по административен и по съдебен ред, което вътрешното законодателство на всяка държава предоставя на данъчнозадълженото лице.

Всъщност процедурата за взаимно споразумение е независима от способите за защита, регламентирани в националното законодателство на държавите.

- 16 От друга страна, обжалването по съдебен ред на определените в Белгия данъци не спира процедурата за взаимно споразумение. Производството по обжалване, в което данъчнозадълженото лице играе активна роля, се развива при условията и реда, предвидени в Code des impôts sur les revenus 1992 (Кодекс за данъците върху доходите от 1992 г.) и Code judiciaire, докато предвидената в CPDI процедура за взаимно споразумение се води между двете държави и засегнатото данъчнозадължено лице по принцип не участва в контактите между компетентните органи. В случая е било намерено разрешение, което да позволи избягването на двойното данъчно облагане, и белгийската данъчна администрация му го е съобщила, като е уточнила, че изпълнението на споразумението зависи от това данъчнозадълженото лице да оттегли всички искания за разрешаване на спора съгласно вътрешното право: тази практика има за цел да се предотврати противоречие между резултатите от националното производство и процедурата за взаимно споразумение и според актуалната национална съдебна практика е приемлива. Тя не се осъжда и от ОИСР, която посочва в своя коментар към член 25 от Модела на спогодба, че: „45. (...) дори при висящо производство по жалба от данъчнозадълженото лице или ако данъчнозадълженото лице е запазило правото си да сезира съда съгласно вътрешното право компетентните органи все пак могат да считат, че е възможно да се сключи споразумение. В подобни случаи следва обаче да се отчете усилието на компетентния орган да предотврати всякакво разминаване или противоречие между съдебното решение и поисканото взаимно споразумение, с всички трудности и рискове от злоупотреба, до които те биха могли да доведат. В крайна сметка, по принцип такова взаимно споразумение би трябвало да се изпълнява:

- ако е прието от данъчнозадълженото лице, и
- ако това данъчнозадължено лице е оттеглило искането си за разрешаване на спора по въпросите, уредени във взаимното споразумение“ (OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune: version abrégée 2014, Éditions OCDE, p. 414*).

VI. Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване

- 17 В случая се поставя въпросът дали изпълнението на взаимното споразумение, постигнато с френския данъчен орган (възстановяване на френския данък), може да зависи от безусловното оттегляне на жалбата пред белгийския съд от страна на данъчнозадълженото лице.
- 18 Запитващата юрисдикция счита, че не е неправомерно лице, обложено служебно в Белгия, макар вече да е платило данъци върху доходите си във Франция, да оспори това облагане пред белгийския съд. Всъщност

дължимият в Белгия данък върху доходите по принцип ще бъде четири, дори пет пъти по-висок от френския данък, изчислен върху същия доход, като този много по-висок основен размер на данъка ще бъде допълнително увеличен със санкции в размер на 50 % от дължимия данък.

- 19 От друга страна, ако то поиска договарящите държави да постигнат съгласие в рамките на процедурата за взаимно споразумение, предвидена в член 24 от CPDI, това е преди всичко с цел да бъде сложен край на неговото двойно данъчно облагане.
- 20 Запитващата юрисдикция си поставя въпроса дали État belge (белгийската държава) спазва член 19 ДЕС, член 45 ДФЕС и член 47 от Хартата, когато поставя като условие за възстановяване на френския данък оттеглянето на искането, подадено пред белгийския съд на основание на разпоредбите на CPDI и вътрешното право, макар съгласно трайната доктрина на белгийската данъчна администрация данъчнозадълженото лице да няма достъп до административните документи, свързани с процедурата за взаимно споразумение, и в никакъв случай не може да провери дали неговото данъчно положение е било ефективно разгледано от данъчните органи на двете договарящи държави.
- 21 В това отношение тя припомня, че според Commission d'accès aux documents administratifs (Комисия за достъп до административните документи) отказът на данъчната администрация да предостави достъп до преписката, когато до нея е отправено искане за достъп до документите, свързани с процедура за взаимно споразумение въз основа на спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, противоречи на член 32 от Конституцията и на членове 4 и 6 от Loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration (Закон от 11 април 1994 г. за публичността на администрацията).
- 22 Запитващата юрисдикция счита, че спорът засяга свободното движение на работници, тъй като UN е твърди, че пребивава във Франция, и е платил там данъците върху доходите си. Той припомня, че съгласно постоянната практика, макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, последните все пак трябва да упражняват правомощията си в тази област, като спазват правото на Съюза¹. Така държавите членки са свободни, в рамките на двустранни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, да определят критериите за привързване с оглед разпределянето на данъчните правомощия, но това разпределяне на данъчните правомощия все пак не им позволява да прилагат мерки, които противоречат на гарантираните с ДФЕС свободи на движение. Всъщност, що се отнася до упражняването на така разпределените данъчни правомощия, държавите членки са длъжни да се съобразяват с правилата на

¹ Вж. в този смисъл решение от 23 януари 2014 г., Комисия/Белгия (C-296/12, EU:C:2014:24, т. 27 и цитираната съдебна практика).

Съюза². Ето защо, когато сключват двустранни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане държавите членки са длъжни да спазват общите принципи на правото на Съюза и основните права на гражданите на Европейския съюз.

- 23 Тя припомня, че член 47 от Хартата, който препотвърждава принципа на ефективна съдебна защита, прогласява в полза на всеки, чиито права и свободи, гарантирани от правото на Съюза, са били нарушени, правото на ефективни правни средства за защита пред съд³.
- 24 Следователно в някои хипотези, в които са налице данни както в полза на тезата на заинтересованото лице, така и в неин ущърб, може да е оправдано то да иска да убеди съда в основателността на своята теза и в същото време да продължава да има законен интерес от възстановяване на платения в чужбина данък, в случай че съдът не се съгласи с него.
- 25 Към това се добавя и обстоятелството, че данъчното облагане в Белгия е съпътствано от санкции за злоупотреба (намерение да се избегне плащането на данъка), които увеличават данъчното задължение с от 50 % до 200 % и които отдавна се квалифицират като наказателни по смисъла на член 6 от Европейската конвенция за защита правата на човека. Cour constitutionnelle (Конституционен съд) и Cour de cassation (Касационен съд) признават на белгийските данъчнозадължени лица правото да поиска от съда да преразгледа пропорционалност на административната санкция с репресивен характер, както и възможността да се ползват от отлагане на изпълнението. Като общ принцип на правото на Съюза, принципът на пропорционалност налага на държавите членки да използват средства, които, като позволяват ефективно да се постигне целта, визирана от националната правна уредба, накарняват в най-малка степен принципите, установени от правото на Съюза⁴. В случая, за да не лишат заинтересованото лице от възстановяване на френския данък, данъчните органи на двете държави са можели да спрат да разглеждат положението на заинтересованото лице в процедурата за взаимно споразумение, без риск това спиране да доведе до двойно

² Вж. в този смисъл решения от 14 март 2019 г., Jacob и Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205, т. 25 и цитираната съдебна практика), и от 24 октомври 2019 г., État belge (C-35/19, EU:C:2019:894).

³ Решения от 27 юни 2013 г., Агроконсултинг-04 (C-93/12, EU:C:2013:432, т. 59) и решение от 2 март 2021 г., А. В. и др. (Назначаване на съдиите във Върховния съд — Жалби) (C-824/18, EU:C:2021:153, т. 87 и цитираната съдебна практика).

⁴ Вж. в този смисъл решения от 22 декември 2022 г., Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030), от 8 декември 2022 г., BTA Baltic Insurance Company (C-769/21, EU:C:2022:973), от 14 октомври 2021 г., Finanzamt N и Finanzamt G (Съобщаване на включване в имущество) (C-45/20 и C-46/20, EU:C:2021:852, т. 62 и цитираната съдебна практика), и от 8 февруари 2018 г., Lloyd's of London (C-144/17, EU:C:2018:78, т. 32 и цитираната съдебна практика).

необлагане, докато националното съдебно производство завърши с окончателно решение на белгийските съдилища.

V. Преюдициални въпроси

26 Ето защо запитващата юрисдикция поставя на Съда на Европейския съюз следните преюдициални въпроси:

- 1) Нарушава ли член 19 от Договора за Европейския съюз, член 45 от Договора за функционирането на Европейския съюз и член 47 от Хартата на основните права на Европейския съюз, разглеждани във връзка с принципа на пропорционалност, член 24 от Спогодбата между Франция и Белгия за избягване на двойното данъчно облагане и за установяване на правила за административна и правна взаимопомощ в областта на данъчното облагане на доходите, подписана в Брюксел на 10 март 1964 г., одобрена със Закон от 14 април 1965 г., тълкуван в смисъл, че белгийски гражданин, който твърди, че за данъчни цели е местно лице във Франция, без обаче белгийската данъчна администрация да е съгласна с това, и който е поискал като предпазна мярка да се проведе процедура за взаимно споразумение с цел да си възстанови платения във Франция данък, трябва да изпълни условието за правото на възстановяване на този данък, поставено от белгийската и френската данъчна администрация, да оттегли безусловно започнатото от него съдебно производство пред белгийските съдилища, в което оспорва главно служебното си облагане в Белгия, доколкото този гражданин би загубил окончателно правото да му бъде възстановен френският данък, ако продължи производството пред белгийските съдилища, в което оспорва главно, че е данъчнозадължено лице в Белгия?
- 2) При отрицателен отговор на първия въпрос остава ли отговорът същият, ако, за да му бъде възстановен платеният във Франция данък, заинтересованото лице оттегли своята жалба до съда, с която оспорва облагането в Белгия, и така загуби и правото на ефективен съдебен контрол върху административните санкции с репресивен характер, квалифицирани като наказателни по смисъла на Европейската конвенция за защита правата на човека, с които се увеличава данъкът, като по този начин губи правото на контрол за пропорционалност на санкцията и правото да иска отлагане на изпълнението — предпоставки за индивидуализиране на наказанието, които обаче са му признати от Cour constitutionnelle и от Cour de cassation?
- 3) При отрицателен отговор на първите два въпроса, остава ли отговорът същият, когато съществува административна доктрина, по силата на която на заинтересованото лице бива отказан достъп до доказателствата и документите, свързани с процедурата за взаимно

споразумение между двете договарящи държави — отказ, който многократно е обявяван от Commission d'accès aux documents administratifs (Комисия за достъп до административните документи) и от Conseil d'État (Държавен съвет) за противоречащ на член 32 от Конституцията и на членове 4 и 6 от Закона от 11 април 1994 г. за публичността на администрацията?

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ