

C-380/23. sz. [Monmorieux]ⁱ ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2023. június 16.

A kérdést előterjesztő bíróság:Tribunal de première instance du Luxembourg (luxembourgi
elsőfokú bíróság, Belgium)**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2023. június 14.

Felperes:

UN

Alperes:Az État Belge (belga állam; képviseli: a pénzügyminiszter),

I. A tényállás és az alapeljárás

- 1 UN belga állampolgár, aki Franciaországban a határ menti területen rendelkezett lakóhellyel, és Belgiumban a határ menti területen dolgozott. Miután a 2008–2014-es adóévek vonatkozásában a Belgium és Franciaország közötti, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben (a továbbiakban: CPDI) előírt, határ menti ingázó munkavállalókra vonatkozó különös szabályozásra hivatkozott, a belga eredetű jövedelmei után Franciaországban adózott.
- 2 A belga adóhatóság úgy ítélte meg, hogy UN tévesen igényelte e kivételi rendszer alkalmazását az érintett adóévek tekintetében, mivel egyetlen állandó lakóhelye Belgiumban található. Az ezen adóévekben szerzett jövedelmekre pedig szankció címén 50%-kal növelt belga adót vetett ki.
- 3 UN vitatja a jövedelme után Belgium által hivatalból megállapított adót, és ezzel kapcsolatban kéri a szóban forgó belga állam felelősségének megállapítását. E két

ⁱ A jelen ügy neve fiktív. Nem egyezik az eljárásban részt vevő egyetlen fél valódi nevével sem.

jogcímen 2016. július 14-én keresetet nyújtott be a tribunal de première instance-hoz (elsőfokú bíróság). Ezzel párhuzamosan biztosítási intézkedésként a CPDI 24. cikkében előírt, kölcsönös egyeztető eljárás iránti kérelmet nyújtott be jövedelmei kettős adóztatásának orvoslása érdekében.

- 4 2017. augusztus 30-án a belga adóhatóság a következőképpen tájékoztatta a belga és a francia adóhatóság által közösen hozott határozatról:

„Mivel e jövedelmek után az érintett évekre vonatkozóan megállapított belga adót mindkét állam jogszerűnek ismeri el, a francia adóhatóságok szándékában áll, hogy az e jövedelmek után jogalap nélkül beszedett adót a lehető legrövidebb időn belül lecsökkenti.

Ehhez azonban elengedhetetlen, hogy ügyfelük elálljon minden, a kifogásolt belga adómegállapításokkal szembeni közigazgatási és bírósági jogorvoslattól annak érdekében, hogy ezen adómegállapítások jogerőssé váljanak.

[...]

Felhívom a figyelmét arra, hogy ezen egyezmény elutasítása esetén és/vagy az összes kereset visszavonásának hiányában a belga és a francia hatóságoknak véglegesen le kell zárniuk az e jövedelmek kettős adóztatása fenntartása veszélyének súlyosbító körülménye miatt indított kölcsönös egyeztető eljárást.”

- 5 2019. március 13-i ítéletével a tribunal de première instance (elsőfokú bíróság) megsemmisítette a 2008–2014-es adóévekre kiszabott 50%-os adónövekményeket, az ezt meghaladó részében pedig elutasította a kérelmet, míg a belga állammal szemben indított, felelősség megállapítása iránti keresetről nem határozott.
- 6 Az e felelősség megállapítása iránti keresetet vizsgálva az elsőfokú bíróság előzetes döntéshozatalra három kérdést terjeszt elő.

II. Az alkalmazandó jog

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

- 7 Az Európai Unió Alapjogi Chartájának (a továbbiakban: Charta) 47. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Mindenkinek, akinek az Unió joga által biztosított jogait és szabadságait megsértették, az e cikkben megállapított feltételek mellett joga van a bíróság előtti hatékony jogorvoslathoz.

Mindenkinek joga van arra, hogy ügyét a törvény által megelőzően létrehozott független és pártatlan bíróság tisztességesen, nyilvánosan és észszerű időn belül

tárgyalja. Mindenkinek biztosítani kell a lehetőséget tanácsadás, védelem és képviselet igénybevételéhez.

Azoknak, akik nem rendelkeznek elégséges pénzeszközökkel, költségmentességet kell biztosítani, amennyiben az igazságszolgáltatás hatékony igénybevételéhez erre szükség van.”

8 Az EUMSZ 45. cikk (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az Unión belül biztosítani kell a munkavállalók szabad mozgását.”

9 Végül az EUSZ 19. cikk (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Az Európai Unió Bírósága a Bíróságból, a Törvényszékből és különös hatáskörű törvényszékekből áll. Az Európai Unió Bírósága biztosítja a jog tiszteletben tartását a Szerződések értelmezése és alkalmazása során.

A tagállamok megteremtik azokat a jogorvoslati lehetőségeket, amelyek az uniós jog által szabályozott területeken a hatékony jogvédelem biztosításához szükségesek.”

A Franciaország és Belgium közötti kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény

10 A CPDI 24. cikkének (3) bekezdése kimondja:

„Amennyiben valamely szerződő államban illetőséggel bíró személy úgy ítéli meg, hogy vele szemben megállapított, vagy megállapítani tervezett adók rá nézve kettős adóztatáshoz vezetnek vagy fognak vezetni, amelynek fenntartása nem felel meg az Egyezmény rendelkezéseinek, úgy, ezeknek az államok belső jogszabályai szerinti jogorvoslatához való jogaitól függetlenül, az említett adómegállapítások felülvizsgálata iránti írásos és indokolással ellátott kérelmet terjeszthet annak az államnak az illetékes hatóságához, amelyben illetőséggel bír.

E kérelmet az értesítés vagy a másodszor megállapított adó forrásnál történő beszédésének időpontjától számított hat hónapon belül kell benyújtani. Azok a hatóságok, amelyekhez ilyen kérelmet nyújtottak be, amennyiben elismerik annak megalapozottságát, a kettős adóztatás elkerülése érdekében megegyeznek a másik szerződő állam illetékes hatóságaival.”

III. Az alapeljárás feleinek alapvető érvei

1. A felperes álláspontja

11 UN azt állítja, hogy a belga állam megsérti a védelemhez való jogát és az alapvető jogait azért, hogy arra kötelezi őt, hogy válasszon keresetének a belga bíróságok

előtti folytatása és a kölcsönös egyeztető eljárás kedvezménye, a jelen esetben a vitatott adóévekben megfizetett francia adó visszatérítése között.

- 12 Véleménye szerint a kölcsönös egyeztető eljárás megindítása nem érinti az őt adóalanyként megillető belső jogorvoslathoz való jogot. A belga állam megfosztja őt azon alapvető jogától, hogy a közigazgatási szervvel szembeni jogvitát teljes mértékben és szabadon a bíróságok elé terjessze annak ellenére, hogy a két állam adóhatósága elismeri, hogy a CPDI-vel ellentétes kettős adóztatás áll fenn. UN hangsúlyozza, hogy súlyos, megtorló jellegű közigazgatási szankciókat szabtak ki vele szemben, és úgy véli, hogy a neki engedett választási lehetőség sérti a védelemhez való jogát.
- 13 UN egyébként úgy véli, hogy a kölcsönös egyeztető eljárás anélkül történő lezárása, hogy lehetővé tennék számára észrevételei előterjesztését és a bírósági eljárás kimenetelének bevárását, a védelemhez való jogának és az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló európai egyezmény 6. cikke megsértésének minősül, ami a Franciaországban megfizetett adóknak megfelelő mértékben kárt okoz neki, amely visszatérítésének lehetőségét a peren kívüli eljárás miatt véglegesen elveszítené. Arra is emlékeztet, hogy a belga alkotmány 13. cikke szerint „senki nem fosztható meg a törvényben meghatározott bíróságától”.

2. A belga állam álláspontja

- 14 A belga állam emlékeztet arra, hogy a CPDI által előírt kölcsönös egyeztető eljárás lehetővé teszi az adóalany számára, hogy közvetlen párbeszédet kezdeményezzen a belga és a francia adóhatóságok között annak érdekében, hogy azok megpróbáljanak olyan megoldást találni, amely lehetővé teszi a kettős adóztatás elkerülését. Nincs szó az adóalany tekintetében kötelező szakasról, vagy a Code judiciaire (bíróságokról szóló belga törvénykönyv) értelmében vett jogorvoslatról.
- 15 A CPDI-ben szereplő „az egyes államok belső jogszabályai szerinti jogorvoslathoz való jogaitól függetlenül” kifejezés csak annyit jelent, hogy ez az eljárás nem érinti azokat a panasztételi és jogorvoslati jogokat, amelyeket az egyes országok belső jogszabályai biztosítanak az adózónak. A kölcsönös egyeztető eljárás ugyanis független az államok nemzeti jogszabályai által létrehozott jogorvoslati lehetőségektől.
- 16 Egyébiránt a Belgiumban megállapított adókkal szembeni bírósági kereset benyújtásának nincs halasztó hatálya a kölcsönös egyeztető eljárás lefolytatására. A peres eljárást, amelyben az adóalany aktív szerepet játszik, a Code des impôts sur les revenus 1992-ben (az 1992. évi jövedelemadóról szóló törvény) és a Code judiciaire-ben (bíróságokról szóló belga törvénykönyv) előírt szabályok szerint folytatják, míg a CPDI által előírt kölcsönös egyeztető eljárás a két állam között zajlik, és az érintett adóalany főszabály szerint nem avatkozik be az illetékes hatóságok közötti levélváltásba. A jelen ügyben olyan megoldást találtak, amely

lehetővé teszi a kettős adóztatás elkerülését, és a belga adóhatóság erről tájékoztatta az adóalanyt, kifejtve, hogy a megállapodás végrehajtása attól függ, hogy az adóalany eláll-e minden belföldi peres eljárástól: e gyakorlat célja, hogy elkerülje a nemzeti és a kölcsönös egyeztető eljárás eredményei közötti ellentmondásokat, és a közelmúltbeli nemzeti ítélkezési gyakorlat szerint nem kifogásolható. Ezt a gyakorlatot az OECD sem kifogásolja, amikor a Modellegyezmény 25. cikkéhez fűzött kommentárjában a következőkre mutat rá: „45 (...) az adóalanynak lehet folyamatban lévő pere az ügyvel kapcsolatban, vagy lehetséges, hogy fenntartotta a jogot arra, hogy pert indítson a belső törvények szerint, és lehetséges, hogy az illetékes hatóságok mégis úgy ítélik meg, hogy van lehetőség az egyezésre jutásra. Ilyen esetben azonban nem hagyható figyelmen kívül az érintett illetékes hatóság azon törekvése, hogy elkerülje a bírósági határozat és a kérelmezett kölcsönös megállapodás közötti eltéréseket vagy ellentmondásokat, az azokkal járó nehézségekkel és visszaélési kockázatokkal együtt. Tehát röviden, helyes az ilyen kölcsönös megállapodás végrehajtását a következőknek alárendelni:

- az adott kölcsönös megállapodás adóalany általi elfogadásának és
- a kölcsönös megállapodásban rendezett pontok tekintetében a kereset adóalany általi visszavonásának (OECD, Modellegyezmény a jövedelem és vagyon adóztatásáról: 2014. évi rövidített változat, OECD, 414. o.).

VI. Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása

- 17 A jelen ügyben az a kérdés merül fel, hogy a francia adóhatósággal kötött egyezés végrehajtása (a francia adó visszatérítése) függővé tehető-e attól, hogy az adóalany feltétel nélkül visszavonja a Belgiumban benyújtott keresetét.
- 18 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy nem jogellenes, ha az a személy, akinek adóját Belgiumban hivatalból megállapítják, jöllehet a franciaországi jövedelemadó márt megfizette, a belga bíróság előtt vitatja ezt az adót. A Belgiumban követelt jövedelemadó ugyanis általában négyszer, sőt ötször magasabb lesz, mint az ugyanazon jövedelem alapján kiszámított francia adó, és ez a jóval magasabb alapadó még a követelt adó 50%-ának megfelelő késedelmi kamattal növekszik is.
- 19 Ha egyébként azt kéri, hogy a szerződő államok a CPDI 24. cikkében előírt kölcsönös egyeztető eljárás keretében állapodjanak meg egymással, ennek elsősorban az a célja, hogy megszüntesse a kettős adóztatást.
- 20 A kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy a belga állam tiszteletben tartja-e az EUSZ 19. cikket, az EUMSZ 45. cikket és a Charta 47. cikkét, amennyiben a francia adó visszatérítését a belga bírósághoz a CPDI és a belső jog rendelkezései alapján benyújtott kereset visszavonásához köti, miközben a belga adóhatóság állandó gyakorlatának megfelelően az adóalany nem fér hozzá a kölcsönös egyeztető eljárásra vonatkozó közigazgatási dokumentumokhoz, és

semmiképpen sem tudja ellenőrizni, hogy adójogi helyzetét a két szerződő állam adóhatóságai ténylegesen megvizsgálták-e.

- 21 E tekintetben emlékeztet arra, hogy a Commission d'accès à documents administrative (a közigazgatási iratokhoz való hozzáférés bizottsága) úgy véli, hogy ellentétes az alkotmány 32. cikkével, valamint a loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration (a közigazgatás nyilvánosságáról szóló 1994. április 11-i törvény) 4. és 6. cikkével ha az adóhatóság, amikor egy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján folytatott kölcsönös egyeztető eljárásra vonatkozó dokumentumokhoz való hozzáférés iránti kérelmet nyújtanak be hozzá, megtagadja az iratokba való betekintést az olyan esetben, megtagadja az iratokba való betekintést.
- 22 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a jogvita a munkavállalók szabad mozgásának hatálya alá tartozik, mivel UN állítása szerint Franciaországban rendelkezik lakóhellyel, és ott fizette meg jövedelemadóját. Emlékeztet arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, bár a közvetlen adók a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak e hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni.¹ Így a tagállamok a kettős adóztatás elkerülésére kötött kétoldalú egyezmények keretében, az adóztatási joghatóság megosztása érdekében szabadon rögzíthetik a kapcsoló elveket, mindazonáltal az adóztatási joghatóság e megosztása nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy a Szerződésben biztosított szabadságokkal ellentétes intézkedéseket alkalmazzanak. Ugyanis a kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezmények keretében ily módon megosztott adóztatási joghatóság gyakorlása során a tagállamoknak az uniós szabályoknak megfelelően kell eljárniuk². Ennélfogva a tagállamok, amikor a kettős adóztatás elkerülésére irányuló kétoldalú egyezményeket kötnek egymással, kötelesek tiszteletben tartani az uniós jog általános elveit és az Európai Unió polgárainak alapvető jogait.
- 23 Emlékeztet arra, hogy a Charta 47. cikke, amely a hatékony bírói jogvédelem elvének megerősítését képezi, biztosítja a bíróság előtti hatékony jogorvoslathoz való jogot minden olyan személy számára, akinek az Unió joga által biztosított jogait és szabadságait megsértették³.
- 24 Ebből következik, hogy bizonyos esetekben, amikor mind az érdekelt javára, mind a hátrányára vannak bizonyítékok, ez utóbbi indokoltan próbálhatja meg meggyőzni a bíróságot elmélete megalapozottságáról, megőrizve ugyanakkor a

¹ Lásd ebben az értelemben: 2014. január 23-i Bizottság kontra Belgium ítélet (C-296/12, EU:C:2014:24, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

² Lásd ebben az értelemben: 2019. március 14-i Jacob és Lennertz ítélet (C-174/18, EU:C:2019:205, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2019. október 24-i État belge ítélet (C-35/19, EU:C:2019:894).

³ 2013. június 27-i Agroconsulting-04 ítélet (C-93/12, EU:C:2013:432, 59. pont); 2021. március 2-i A. B. és társai (A legfelsőbb bíróság bírójának kinevezése – Jogorvoslat) ítélet, C-824/18, EU:C:2021:153, 87. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

külföldi adó visszaigényléséhez fűződő jogos érdeket, ha érvelését a bíróság nem fogadja el.

- 25 Ehhez hozzá kell tenni továbbá, hogy a Belgiumban megállapított adóhoz az (adókkerülésre irányuló) csalás miatti szankciók társulnak, amelyek ezen adót az 50%-ától a 200%-áig terjedő késedelmi kamattal növelik meg, és amelyek hosszú ideje az emberi jogok európai egyezményének 6. cikke értelmében vett büntetőjogi szankciónak minősülnek. Márpedig a Cour constitutionnelle (alkotmánybíróság) és a Cour de cassation (semmitűszék) elismerte a belga adóalany azon jogát, hogy a bíróságtól a büntető jellegű közigazgatási szankció arányosságának vizsgálatát, valamint a felfüggesztés kedvezményében való részesülést kérje. Az arányosság elve mint az uniós jog alapelve, megköveteli a tagállamoktól, hogy olyan eszközöket vegyenek igénybe, amelyek lehetővé teszik a nemzeti szabályozásban előírt cél tényleges elérését, ugyanakkor a legkevésbé sértik az uniós jogszabályok elveit⁴. Márpedig a jelen ügyben a két állam adóhatósága annak érdekében, hogy az érintettet ne fosszák meg a francia adó visszatérítésétől, anélkül függesztheti fel a nemzeti bírósági eljárásnak a belga bíróságok általi jogerős lezárásáig az érdekelt személy helyzetének a kölcsönös egyeztető eljárás keretében való vizsgálatát, hogy az adóztatás kettős elmaradását kockáztatnák.

V. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 26 A kérdést előterjesztő bíróság ezért előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti az Európai Unió Bírósága elé:

„1. A Franciaország és Belgium között Brüsszelben, 1964. március 10-én aláírt, az 1965. április 14-i törvénnyel jóváhagyott, a jövedelemadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és a kölcsönös igazgatási és jogi segítségnyújtás szabályainak megállapításáról szóló egyezmény 24. cikke – azt úgy értelmezve, hogy egy belga állampolgár számára, aki azt állítja, hogy Franciaországban rendelkezik adóügyi illetőséggel, amelyet azonban vitat a belga adóhatóság, és aki elővigyázatosságból a Franciaországban megfizetett adó visszatérítése érdekében kölcsönös egyeztető eljárást kezdeményezett, az ezen adó visszatérítéséhez való jogának gyakorlását a belga és a francia adóhatóság a belga bíróságokhoz elsődlegesen a vele szemben Belgiumban hivatalból megállapított adó vitatása céljából benyújtott keresete feltétel nélküli visszavonásától teszi függővé – sérti-e az Európai Unióról szóló szerződés 19. cikkét, az Európai Unió működéséről szóló szerződés 45. cikkét és az Európai Unió Alapjogi Chartájának 47. cikkét az arányosság elvével összefüggésben, amennyiben ezen állampolgár

⁴ Lásd ebben az értelemben: 2022. december 22-i Shell Deutschland Oil ítélet (C-553/21, EU:C:2022:1030); 2022. december 8-i BTA Baltic Insurance Company ítélet (C-769/21, EU:C:2022:973); 2021. október 14-i Finanzamt N és Finanzamt G (A felhasználás közlése) ítélet (C-45/20 és C-46/20, EU:C:2021:852, 62. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2018. február 8-i Lloyd's of London ítélet (C-144/17, EU:C:2018:78, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

véglegesen elveszítené a francia adó visszatérítéséhez való jogát, ha a belga bíróság előtt fenntartaná a belgiumi adókötelezettségére vonatkozó elsődleges kifogását?

2. Az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén, változatlan marad-e a válasz akkor is, ha a Franciaországban megfizetett adó visszaigénylése érdekében az érintett személy a Belgiumban megállapított adó vitatására irányuló keresetének visszavonásával elveszíti az emberi jogok európai egyezménye értelmében büntető jellegűnek minősülő, olyan közigazgatási szankciók hatékony bírósági felülvizsgálatához való jogát is, amelyek megnövelik a megállapított adó mértékét, és ezáltal elveszíti a szankció arányosságának felülvizsgálatához és a felfüggesztés kedvezményében való részesülés kérelmezéséhez való jogot, amelyek a büntetés egyéniesítésének eszközei, amelyeket számára mind a Cour constitutionnelle (alkotmánybíróság), mind pedig a Cour de cassation (semmitőszék) elismer?

3. Az első két kérdésre adandó nemleges válasz esetén, változatlan marad-e a válasz akkor is, ha létezik olyan közigazgatási gyakorlat, amelynek értelmében megtagadják az érdekeltől a két szerződő állam közötti kölcsönös egyeztető eljárásra vonatkozó iratokhoz és dokumentumokhoz való hozzáférést, amely megtagadást a Commission d'accès à documents administrative (a közigazgatási iratokhoz való hozzáférés bizottsága) és a Conseil d'État (államtanács) több alkalommal az alkotmány 32. cikkével, valamint a loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration (a közigazgatás nyilvánosságáról szóló 1994. április 11-i törvény) 4. és 6. cikkével ellentétesnek nyilvánított?”