

**Vec C-380/23 [Monmorieux] <sup>i</sup>**

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1  
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

**Dátum podania:**

16. jún 2023

**Vnútroštátny súd:**

Tribunal de première instance du Luxembourg

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

14. jún 2023

**Žalobca:**

UN

**Žalovaný:**

État belge, zastúpený ministrom financií

---

<sup>i</sup> Názov prejednávanej veci je fiktívny. Nezodpovedá skutočnému menu ani názvu žiadneho z účastníkov konania.

## I. Skutkový stav a konanie vo veci samej

- 1 UN, belgický štátny príslušník, mal bydlisko vo Francúzsku v pohraničnej oblasti a pracoval v Belgicku v pohraničnej oblasti. Keďže za zdaňovacie obdobia 2008 až 2014 uplatnil osobitný režim pre cezhraničných pracovníkov stanovený v Zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Belgickom a Francúzskom (ďalej len „ZZDZ“), bol jeho príjem z belgických zdrojov zdanený vo Francúzsku.
- 2 Belgická daňová správa dospela k záveru, že UN využíval tento výnimočný režim za príslušné zdaňovacie obdobia neoprávnene, keďže jeho jediné trvalé bydlisko sa nachádzalo v Belgicku. Príjmy dosiahnuté počas týchto zdaňovacích období následne zdanila belgickou daňou, sankčne zvýšenou o 50 %.
- 3 UN namieta zdanenie svojich príjmov z úradnej moci Belgickom a spochybňuje príslušnosť Belgického kráľovstva. Dňa 14. júla 2016 podal z týchto dvoch dôvodov návrh na začatie konania na Tribunal de première instance (Súd prvej inštancie, Belgicko). Zároveň ako preventívne opatrenie podal žiadosť o postup vzájomnej dohody podľa článku 24 ZZDZ s cieľom dosiahnuť nápravu dvojitého zdanenia svojich príjmov.
- 4 Dňa 30. augusta 2017 mu belgická daňová správa oznámila rozhodnutie, ku ktorému dospeli belgická a francúzska daňová správa, a to v tomto znení:

*„Keďže belgické zdanenie tohto príjmu za príslušné roky uznávajú oba štáty za legitímne, francúzske daňové orgány chcú čo najrýchlejšie pristúpiť k zníženiu svojej dane, ktorá bola za tento príjem neoprávnene získaná.*

*Na tento účel je však nevyhnutné, aby váš klient stiahol všetky správne a súdne prostriedky nápravy proti príslušným belgickým daniam a tie sa tak stali právoplatnými.*

...

*Chcel by som Vás upozorniť na skutočnosť, že v prípade odmietnutia tejto dohody, a/alebo ak nedôjde k späťvzatiu všetkých prostriedkov nápravy, by belgická a francúzska daňová správa boli povinné definitívne ukončiť postup vzájomnej dohody s priťažujúcou okolnosťou, ktorou je riziko zachovania dvojitého zdanenia tohto príjmu.“*
- 5 Tribunal de première instance (Súd prvej inštancie) rozsudkom z 13. marca 2019 zrušil zvýšenie dane o 50 % uložené za zdaňovacie obdobia 2008 až 2014 a zamietol žalobu vo zvyšnej časti, pričom si vyhradil rozhodnutie o žalobe o náhradu škody proti Belgickému kráľovstvu.

- 6 Tribunal de première instance (Súd prvej inštancie) teraz skúma túto žalobu o náhradu škody a kladie tri nižšie uvedené prejudiciálne otázky.

## II. Uplatniteľné právo

### *Uvedené ustanovenia práva Únie*

- 7 Článok 47 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „Charta“) stanovuje:

„Každý, koho práva a slobody zaručené právom Únie sú porušené, má za podmienok ustanovených v tomto článku právo na účinný prostriedok nápravy pred súdom.

Každý má právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom. Každý musí mať možnosť poradiť sa, obhajovať sa a nechať sa zastupovať.

Právna pomoc sa poskytuje osobám, ktoré nemajú dostatočné prostriedky v prípade, ak je táto pomoc potrebná na zabezpečenie efektívneho prístupu k spravodlivosti.“

- 8 Článok 45 ods. 1 ZFEÚ stanovuje:

„Zabezpečí sa voľný pohyb pracovníkov v rámci Únie.“

- 9 Napokon, článok 19 ods. 1 ZEÚ stanovuje:

„Súdny dvor Európskej únie sa skladá zo Súdneho dvora, Všeobecného súdu a osobitných súdov. Zabezpečuje dodržiavanie práva pri výklade a uplatňovaní zmlúv.

Členské štáty ustanovia v oblastiach, na ktoré sa vzťahuje právo Únie, prostriedky nápravy potrebné na zabezpečenie účinnej právnej ochrany.“

### *Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Francúzskom a Belgickom*

- 10 V článku 24 ods. 3 ZZDZ sa uvádza:

„Ak sa rezident jedného zo zmluvných štátov domnieva, že zdanenie, ktoré mu bolo alebo má byť uložené, vedie alebo musí viesť k dvojitému zdaneniu, ktorého zachovanie by bolo nezlučiteľné s ustanoveniami zmluvy, môže bez toho, aby bolo dotknuté uplatnenie jeho práva na námietku a prostriedok nápravy podľa vnútroštátnych právnych predpisov každého štátu, podať príslušným orgánom štátu, ktorého je rezidentom, písomnú a odôvodnenú žiadosť o revíziu takéhoto zdanenia.

Táto žiadosť sa musí podať do šiestich mesiacov odo dňa oznámenia druhej uloženej dane alebo jej výberu pri zdroji. Ak orgány, ktorým je žiadosť adresovaná, uznajú, že je oprávnená, uzavrú s príslušnými orgánmi druhého zmluvného štátu dohodu v záujme zamedzenia dvojitého zdanenia.“

### **III. Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej**

#### ***1. Stanovisko žalobcu***

- 11 UN tvrdí, že Belgické kráľovstvo porušuje jeho právo na obhajobu a jeho základné práva tým, že ho núti vybrať si medzi podaním prostriedku nápravy na belgických súdoch a využitím postupu vzájomnej dohody, ktorý v tomto prípade spočíva vo vrátení francúzskej dane zaplatenej za sporné zdaňovacie obdobia.
- 12 Podľa jeho názoru zavedením postupu vzájomnej dohody nie je dotknuté právo daňovníka uplatňovať vnútroštátne prostriedky nápravy. Belgické kráľovstvo mu upiera jeho základné právo predložiť jeho spor s daňovou správou v plnom rozsahu a slobodne súdu, hoci daňové správy oboch štátov uznávajú, že ide o dvojité zdanenie, ktoré je v rozpore so ZZDZ. UN poukazuje na to, že mu boli uložené prísne administratívne sankcie represívneho charakteru, a domnieva sa, že výber, ktorý mu bol predložený, porušuje jeho právo na obhajobu.
- 13 UN sa takisto domnieva, že skončenie postupu vzájomnej dohody bez toho, aby mu bola poskytnutá možnosť vyjadriť sa, a bez toho, aby sa počkalo na výsledok súdneho konania, predstavuje porušenie jeho práva na obhajobu a článku 6 Európskeho dohovoru o ľudských právach a základných slobodách, čím mu vznikla škoda vo výške dane zaplatenej vo Francúzsku, ktorej vrátenie by v dôsledku uplatnenia postupu vzájomnej dohody bolo definitívne znemožnené. Pripomína takisto, že podľa článku 13 Constitution belge (Ústava Belgicka) „nikto nemôže byť proti svojej vôli odňatý svojmu zákonom stanovenému sudcovi“.

#### ***2. Stanovisko Belgického kráľovstva***

- 14 Belgické kráľovstvo pripomína, že postup vzájomnej dohody stanovený v ZZDZ umožňuje daňovníkom požiadať o priamy dialóg medzi belgickými a francúzskymi daňovými orgánmi, aby sa mohli pokúsiť nájsť riešenie umožňujúce vyhnúť sa dvojitému zdaneniu. Nejde o fázu povinnú pre daňovníka, ani o prostriedok nápravy v zmysle Code judiciaire (súdny poriadok).
- 15 Slová „bez toho, aby bolo dotknuté uplatnenie jeho práva na námietku a prostriedok nápravy podľa vnútroštátnych právnych predpisov každého štátu“ v ZZDZ jednoducho znamenajú, že tento postup ponecháva nedotknuté práva na námietky a prostriedok nápravy, ktoré daňovníkovi priznáva vnútroštátne právo každej krajiny. Postup vzájomnej dohody je od prostriedkov nápravy dostupných podľa vnútroštátnych právnych predpisov štátov nezávislý.

16 Okrem toho, začatie súdneho konania proti daniam vymeraným v Belgicku nemá odkladný účinok na pokračovanie postupu vzájomnej dohody. Sporné konanie, v ktorom daňovník zohráva aktívnu úlohu, sa riadi postupmi stanovenými v Code des impôts sur les revenus 1992 (zákon o dani z príjmov z roku 1992) a v Code judiciaire (súdny poriadok), zatiaľ čo postup vzájomnej dohody stanovený v ZZDZ sa uskutočňuje medzi oboma štátmi, pričom dotknutý daňovník sa v zásade na výmene informácií medzi príslušnými orgánmi nepodieľa. V prejednávanej veci bolo nájdené riešenie umožňujúce zamedziť dvojitému zdaneniu a belgická daňová správa daňovníka informovala, pričom spresnila, že vykonanie dohody je podmienené odstúpením daňovníka od všetkých vnútroštátnych súdnych sporov: tento postup má za cieľ zabrániť akémukoľvek konfliktu medzi výsledkami vnútroštátneho konania a postupu vzájomnej dohody a podľa najnovšej vnútroštátnej judikatúry ho nemožno kritizovať. Neodsudzuje ho ani OECD, ktorá vo svojich komentároch k článku 25 modelovej zmluvy uvádza: „45. ... môže prebiehať daňovníkom iniciované konanie, alebo si daňovník mohol zachovať právo začať konanie podľa vnútroštátneho práva, príslušné orgány sa však napriek tomu môžu domnievať, že je možné dosiahnuť dohodu. V takýchto prípadoch je však potrebné zohľadniť záujem daného príslušného orgánu, aby sa predišlo akejkoľvek odchýlke alebo akémukoľvek rozporu medzi súdnym rozhodnutím a požadovanou vzájomnou dohodou, s ťažkosťami alebo rizikami zneužitia, ktoré by z toho mohli vyplývať. V konečnom dôsledku by vykonávanie takejto vzájomnej dohody malo byť za normálnych okolností podmienené:

- súhlasom daňovníka s touto vzájomnou dohodou, a
- odstúpením daňovníka od konania týkajúceho sa bodov upravených vzájomnou dohodou“ (OCDE, *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2014, Éditions OCDE, s. 414*).

## VI. Zhrnutie odôvodnenia návrhu

- 17 V prejednávanej veci vzniká otázka, či je možné podmieniť vykonanie vzájomnej dohody dosiahnutej s francúzskymi daňovými orgánmi (vrátenie francúzskej dane) bezpodmienečným späťvzatím žaloby zo strany daňovníka v Belgicku.
- 18 Vnútroštátny súd sa domnieva, že nie je nelegitímne, ak osoba, ktorá je z úradnej moci zdanená v Belgicku, hoci už zaplatila daň z príjmu vo Francúzsku, napadne toto zdanenie na belgickom súde. Daň z príjmu požadovaná v Belgicku je totiž vo všeobecnosti štyrikrát alebo dokonca päťkrát vyššia než francúzska daň vypočítaná z rovnakého príjmu a táto základná daň, ktorá je oveľa vyššia, sa ešte zvýši o sankcie vo výške 50 % požadovanej dane.
- 19 Ak okrem toho požaduje, aby zmluvné štáty navzájom konzultovali v rámci postupu vzájomnej dohody stanoveného v článku 24 ZZDZ, je to predovšetkým s cieľom ukončiť dvojité zdanenie v tejto oblasti.

- 20 Vnútroštátny súd sa pýta, či Belgické kráľovstvo dodržiava články 19 ZEÚ a 45 ZFEÚ, ako aj článok 47 Charty, keď podmieňuje vrátenie francúzskej dane späťvzatím žaloby podanej belgickému súdu podľa ustanovení ZZDZ a vnútroštátneho práva, pričom podľa ustálenej doktríny belgickej daňovej správy daňovník nemá prístup k administratívnym dokumentom týkajúcim sa postupu vzájomnej dohody a v každom prípade si nemôže overiť, či jeho daňová situácia bola účinne preskúmaná daňovými orgánmi obidvoch zmluvných štátov.
- 21 V tejto súvislosti pripomína, že Commission d'accès aux documents administratifs (Komisia pre prístup k administratívnym dokumentom, Belgicko) sa domnieva, že odmietnutie daňovej správy sprístupniť spis, keď jej bola zaslaná žiadosť o prístup k dokumentom týkajúcim sa postupu vzájomnej dohody na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, je v rozpore s článkom 32 Constitution (ústava) a článkami 4 a 6 loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration (zákon z 11. apríla 1994 o publicite verejnej správy).
- 22 Vnútroštátny súd sa domnieva, že spor patrí do oblasti voľného pohybu pracovníkov, keďže UN tvrdil, že má bydlisko vo Francúzsku, a platil tam daň z príjmu. Pripomína, že podľa ustálenej judikatúry priame dane patria do právomoci členských štátov, tieto štáty však musia túto právomoc vykonávať v súlade s právom Únie<sup>1</sup>. Hoci majú členské štáty možnosť stanoviť v rámci dvojstranných zmlúv s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu hraničné ukazovatele na účely rozdelenia daňovej právomoci, toto rozdelenie im neumožňuje uplatňovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu, ako sú tie, ktoré sú zaručené ZFEÚ. Pokiaľ ide totiž o výkon takto rozdelenej daňovej právomoci, členské štáty sú povinné postupovať v súlade s pravidlami Únie<sup>2</sup>. Pri uzatváraní dvojstranných zmlúv zameraných na zamedzenie dvojitého zdanenia sú preto členské štáty povinné dodržiavať všeobecné zásady práva Únie a základné práva občanov Európskej únie.
- 23 Pripomína, že článok 47 Charty, ktorý predstavuje opätovné potvrdenie zásady účinnej súdnej ochrany, zakotvuje právo na účinný prostriedok nápravy pred súdom pre každého, koho práva a slobody zaručené právom Únie sú porušené<sup>3</sup>.
- 24 Z toho vyplýva, že v určitých prípadoch, keď existujú prvky v prospech argumentácie zainteresovanej strany aj proti nej, môže byť odôvodnené, že sa snaží presvedčiť súd o opodstatnenosti svojej argumentácie a zároveň si

<sup>1</sup> Pozri v tomto zmysle rozsudok 23. januára 2014, Komisia/Belgicko (C-296/12, EU:C:2014:24, bod 27 a citovaná judikatúra).

<sup>2</sup> Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. marca 2019, Jacob a Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205, bod 25 a citovaná judikatúra), a z 24. októbra 2019, État belge (C-35/19, EU:C:2019:894).

<sup>3</sup> Rozsudky z 27. júna 2013, Agroconsulting-04 (C-93/12, EU:C:2013:432, bod 59), a z 2. marca 2021, A. B. a i. (Vymenovanie sudcov na Najvyšší súd – Odvolanie) (C-824/18, EU:C:2021:153, bod 87 a citovaná judikatúra).

zachováva legitímny záujem na vrátení zahraničnej dane, ak by ju súd neakceptoval.

- 25 K tomu sa pridáva skutočnosť, že zdaňovanie v Belgicku sprevádzajú sankcie za podvod (úmysel vyhnúť sa plateniu daní), ktoré zdanenie zvyšujú o 50 % až 200 % a ktoré sú už dlho považované za trestné sankcie v zmysle článku 6 Európskeho dohovoru o ľudských právach. Cour constitutionnelle (Ústavný súd, Belgicko) a Cour de cassation (Kasačný súd, Belgicko) však uznávajú právo belgických daňovníkov požiadať všeobecný súd o preskúmanie primeranosti represívnej správnej sankcie a možnosť využiť odklad. Zásada proporcionality ako všeobecná zásada práva Únie vyžaduje, aby členské štáty používali také prostriedky, ktoré okrem toho, že umožnia účinne dosiahnuť cieľ sledovaný vnútroštátnou právnou úpravou, v čo najmenšej miere predstavujú zásah do zásad stanovených právnou úpravou Únie<sup>4</sup>. V prejednávanej veci by však daňové orgány oboch štátov mohli bez toho, aby riskovali dvojité nezdanenie, preskúmanie situácie zainteresovanej strany v rámci postupu vzájomnej dohody pozastaviť, kým vnútroštátne súdne konanie neskončí právoplatným rozhodnutím belgických súdov, aby zainteresovaná strana neprišla o vrátenie francúzskej dane.

## V. Prejudiciálne otázky

- 26 Vnútroštátny súd preto žiada Súdny dvor Európskej únie o odpovede na tieto prejudiciálne otázky:

„1. Porušuje článok 24 zmluvy medzi Francúzskom a Belgickom zameranej na zamedzenie dvojitého zdanenia a zavedenie vzájomnej administratívnej a právnej pomoci v oblasti daní z príjmov, podpísanej v Bruseli 10. marca 1964, schválenej zákonom zo 14. apríla 1965, vykladaný v tom zmysle, že v prípade belgického občana, ktorý tvrdí, že je daňovým rezidentom Francúzska, čo je však belgickými daňovými orgánmi spochybnené, a ktorý požiadal ako preventívne opatrenie o uplatnenie postupu vzájomnej dohody s cieľom získať späť daň zaplatenú vo Francúzsku, je právo na vrátenie tejto dane zo strany belgickej daňovej správy a francúzskej daňovej správy podmienené jeho bezpodmienečným späťvzatím žaloby, ktorú podal na belgických súdoch s cieľom napadnúť predovšetkým zdanenie z úradnej moci, ktorému bol vystavený v Belgicku, článok 19 Zmluvy o Európskej únii, článok 45 Zmluvy o fungovaní Európskej únie a článok 47 Charty základných práv Európskej únie v spojení so zásadou proporcionality tým, že by definitívne stratil právo na vrátenie francúzskej dane, ak by na belgických súdoch trval na svojej hlavnej námietke voči svojej daňovej povinnosti v Belgicku?

<sup>4</sup> V tomto zmysle pozri rozsudky z 22. decembra 2022, Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030)1; z 8. decembra 2022, BTA Baltic Insurance Company (C-769/21, EU:C:2022:973); zo 14. októbra 2021, Finanzamt N a Finanzamt G (Oznámenie rozhodnutia o priradení) (C-45/20 a C-46/20, EU:C:2021:852, bod 62 a citovaná judikatúra), a z 8. februára 2018, Lloyd's of London (C-144/17, EU:C:2018:78, bod 32 a citovaná judikatúra).

2. V prípade zápornej odpovede na prvú otázku, zostáva odpoveď rovnaká, ak dotknutá osoba, aby mohla získať späť daň zaplatenú vo Francúzsku, tým, že vezme späť svoju žalobu proti zdaneniu v Belgicku, stráca aj právo na využitie účinnej súdnej kontroly správnych sankcií represívnej povahy, v zmysle Európskeho dohovoru o ľudských právach považovaných za trestné sankcie, ktoré zvyšujú daň, čím stráca právo na preskúmanie primeranosti sankcie a na požiadanie o odklad, čo sú pritom prostriedky individualizácie sankcie, ktoré v jeho prípade uznal Cour constitutionnelle (Ústavný súd) aj Cour de cassation (Kasačný súd)?

3. V prípade zápornej odpovede na prvé dve otázky, zostáva odpoveď rovnaká, ak existuje administratívna doktrína, na základe ktorej je dotknutej osobe odmietnutý prístup k dokumentom týkajúcim sa postupu vzájomnej dohody medzi dvoma zmluvnými štátmi, pričom v prípade tohto odmietnutia Commission d'accès aux documents administratifs (Komisia pre prístup k administratívnym dokumentom) a Conseil d'État (Štátna rada, Belgicko) opakovane konštatovali rozpor s článkom 32 Constitution (ústava) a článkami 4 a 6 loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration (zákon z 11. apríla 1994 o publicite verejnej správy)?“