

**Predmet C-380/23 [Monmorieux]<sup>i</sup>****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

16. lipnja 2023.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgija)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

14. lipnja 2023.

**Tužitelj:**

UN

**Tuženik:**

État belge, koju zastupa Ministre des Finances (ministar financija, Belgija)

**I. Činjenice i glavni postupak**

- 1 Osoba UN, belgijski državljanin, imala je domicil u pograničnom području u Francuskoj, a radila je u pograničnom području u Belgiji. Budući da je za porezna razdoblja od 2008. do 2014. zatražila da se na nju primijeni poseban sustav za pogranične radnike predviđen Ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Belgije i Francuske, u daljnjem tekstu: Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja), njezin dohodak ostvaren u Belgiji oporezovan je u Francuskoj.
- 2 Belgijska porezna uprava smatrala je da je osoba UN pogrešno zatražila da se na nju primijeni taj poseban sustav za predmetna porezna razdoblja jer se njezin jedini stalni dom nalazio u Belgiji. Ta je porezna uprava na dohodak ostvaren tijekom tih razdoblja obračunala belgijski porez uvećan za 50 % na ime sankcije.
- 3 Osoba UN osporava oporezivanje po službenoj dužnosti njezina dohotka u Belgiji i traži da se utvrdi odgovornost État belge (Belgijska Država). Na temelju tih dviju osnova pokrenula je 14. srpnja 2016. postupak pred Tribunalom de première instance du Luxembourg (Prvostupanjski sud u Luxembourg, Belgija). Istodobno

<sup>i</sup> Naziv ovog predmeta je izmišljen. On ne odgovara stvarnom imenu nijedne stranke u postupku.

je radi predostrožnosti podnijela zahtjev za provođenje postupka mirnog rješavanja spora predviđen člankom 24. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kako bi se ispravilo dvostruko oporezivanje njezina dohotka.

- 4 Belgijska porezna uprava obavijestila ju je 30. kolovoza 2017. o odluci koju su donijele belgijska i francuska porezna uprava, a koja glasi kako slijedi:

*„Budući da obje države priznaju da je legitimno oporezivanje tog dohotka u Belgiji za godine o kojima je riječ, francuska porezna tijela žele u najkraćem mogućem roku vratiti porez koji su neosnovano naplatila za taj dohodak.*

*Međutim, kako bi to učinila, neophodno je da vaša stranka odustane od svih upravnih i sudskih pravnih lijekova protiv osporavanog oporezivanja u Belgiji kako bi ono postalo konačno.*

[...]

*Želim vam skrenuti pozornost na činjenicu da će u slučaju odbijanja tog dogovora i/ili u slučaju odbijanja odustajanja od svih pravnih lijekova, belgijska i francuska uprava konačno obustaviti postupak mirnog rješavanja spora koji je pokrenut uz otegotnu okolnost da postoji rizik od zadržavanja dvostrukog oporezivanja tog dohotka.”*

- 5 Presudom od 13. ožujka 2019. Tribunal de première instance du Luxembourg (Prvostupanjski sud u Luxembourg) poništio je uvećanje poreza za 50 % koje je utvrđeno za porezna razdoblja od 2008. do 2014. i odbio zahtjev u preostalom dijelu, ali je zadržao pravo da naknadno odluči o tužbi za utvrđivanje odgovornosti podnesenoj protiv Belgijske Države.
- 6 Tribunal de première instance du Luxembourg (Prvostupanjski sud u Luxembourg) sada ispituje tu tužbu za utvrđivanje odgovornosti i upućuje tri prethodna pitanja koja se navode u nastavku teksta.

## **II. Primjenjivo pravo**

### ***Navedene odredbe prava Unije***

- 7 Člankom 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima (u daljnjem tekstu: Povelja) određuje se:

*„Svatko čija su prava i slobode zajamčeni pravom Unije povrijeđeni ima pravo na djelotvoran pravni lijek pred sudom, u skladu s uvjetima utvrđenima ovim člankom.*

*Svatko ima pravo da zakonom prethodno ustanovljeni neovisni i nepristrani sud pravično, javno i u razumnom roku ispita njegov slučaj. Svatko ima mogućnost biti savjetovan, branjen i zastupan.*

Pravna pomoć osigurava se za osobe koje nemaju dostatna sredstva, u mjeri u kojoj je takva pomoć potrebna za osiguravanje učinkovitog pristupa pravosuđu.”

8 Člankom 45. stavkom 1. UFEU-a određuje se:

„Sloboda kretanja radnika osigurava se unutar Unije.”

9 Naposljetku, člankom 19. stavkom 1. UEU-a određuje se:

„Sud Europske unije obuhvaća Sud, Opći sud i specijalizirane sudove. On osigurava poštovanje prava pri tumačenju i primjeni Ugovorâ.

Države članice osiguravaju pravne lijekove dostatne za osiguranje učinkovite pravne zaštite u područjima obuhvaćenima pravom Unije.”

### ***Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Francuske i Belgije***

10 U članku 24. stavku 3. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja navodi se:

„Ako rezident jedne od država ugovornica smatra da su porezi koji su utvrđeni ili se planiraju utvrditi u odnosu na njega doveli ili će za njega dovesti do dvostrukog oporezivanja koje nije u skladu s odredbama Ugovora, on može nadležnim tijelima države čiji je rezident podnijeti pisani i obrazloženi zahtjev za ispravak navedenog oporezivanja, a da se pritom ne dovodi u pitanje ostvarivanje njegovih prava na prigovor i pravni lijek u skladu s nacionalnim zakonodavstvom svake države.

Taj zahtjev treba podnijeti prije isteka roka od šest mjeseci od datuma obavijesti ili naplate drugog poreza kao poreza po odbitku. Ako tijela kojima je podnesen takav zahtjev priznaju njegovu osnovanost, postići će dogovor s nadležnim tijelima druge države ugovornice kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje.”

## **III. Glavni argumenti stranaka glavnog postupka**

### ***1. Tužiteljevo stajalište***

11 Osoba UN tvrdi da Belgijska Država povređuje njezina prava obrane i temeljna prava time što je obvezuje da odabere između podnošenja pravnog lijeka pred belgijskim sudovima i provođenja postupka mirnog rješavanja spora, u ovom slučaju povrata francuskog poreza koji je plaćen za sporna porezna razdoblja.

12 Prema njezinu mišljenju, pokretanjem postupka mirnog rješavanja spora ne dovode se u pitanje prava na podnošenje nacionalnih pravnih lijekova koja ima na raspolaganju porezni obveznik. Belgijska Država uskraćuje joj temeljno pravo da u potpunosti i slobodno pred sudovima pokrene spor između nje i uprave, iako porezne uprave obiju država priznaju da postoji dvostruko oporezivanje koje je

protivno Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Osoba UN naglašava da su joj izrečene visoke upravne sankcije kaznenopravne prirode i smatra da se odabirom koji joj je ostavljen povređuju njezina prava obrane.

- 13 Osim toga, osoba UN smatra da to što se obustavio postupak mirnog rješavanja spora, a da joj se nije omogućilo da iznese svoja očitovanja i to što se nije čekao ishod sudskog postupka predstavlja povredu njezinih prava obrane i članka 6. Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda kojom joj se nanosi šteta u visini poreza plaćenog u Francuskoj za koji je pravo na povrat nepovratno izgubljeno zbog postupka mirnog rješavanja spora. Podsjeća i na to da se, u skladu s člankom 13. belgijskog Ustava, „nikoga ne može, protiv njegove volje, onemogućiti da pokrene postupak pred sudom određenim na temelju zakona”.

## **2. Stajalište Belgijske Države**

- 14 Belgijska Država podsjeća na to da postupak mirnog rješavanja spora predviđen Ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja omogućuje poreznom obvezniku da zatraži uspostavljanje izravnog dijaloga između belgijskih i francuskih poreznih tijela kako bi ona pokušala pronaći rješenje koje omogućuje da se izbjegne dvostruko oporezivanje. Tu nije riječ ni o obveznoj fazi za poreznog obveznika ni o pravnom lijeku u smislu Codea judiciaire (Pravosudni zakonik).
- 15 Dio rečenice „a da se pritom ne dovodi u pitanje ostvarivanje njegovih prava na prigovor i pravni lijek u skladu s nacionalnim zakonodavstvom svake države” iz Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja samo znači da taj postupak ne utječe na prava na prigovor i pravni lijek koja se nacionalnim zakonodavstvom svake zemlje dodjeljuju poreznom obvezniku. Naime, postupak mirnog rješavanja spora ne ovisi o pravnim lijekovima predviđenima nacionalnim zakonodavstvom država.
- 16 Osim toga, pokretanje sudskog postupka protiv oporezivanja utvrđenog u Belgiji nema suspenzivan učinak na odvijanje postupka mirnog rješavanja spora. Sudski postupak u kojem porezni obveznik ima aktivnu ulogu odvija se u skladu s pravilima predviđenima Codeom des impôts sur les revenus 1992 (Zakonik o porezu na dohodak iz 1992.) i Pravosudnim zakonikom, dok se postupak mirnog rješavanja spora predviđen Ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja odvija između dviju država te u okviru njega predmetni porezni obveznik načelno ne sudjeluje u prepisci između nadležnih tijela. U ovom je slučaju pronađeno rješenje koje omogućuje da se izbjegne dvostruko oporezivanje i belgijska porezna uprava o tome je obavijestila poreznog obveznika, pri čemu je pojasnila da provođenje dogovora ovisi o njegovu odustajanju od svakog nacionalnog sudskog postupka; a tom se praksom nastoji izbjeći svaka proturječnost između ishoda nacionalnog postupka i ishoda postupka mirnog rješavanja spora te se ne može osporavati u skladu s nedavnom nacionalnom sudskom praksom. Dopušta je i OECD koji u svojim komentarima na članak 25. Modela ugovora navodi da:

„45. [...] postupak koji je pokrenuo porezni obveznik može biti u tijeku ili pak porezni obveznik može zadržati pravo da pokrene postupak na temelju nacionalnog prava, ali nadležna tijela i dalje mogu smatrati da se može postići dogovor. U takvim slučajevima treba ipak uzeti u obzir nastojanje predmetnog nadležnog tijela da izbjegne svaku nesuglasnost ili proturječnost između sudske odluke i zatražene nagodbe, kao i poteškoće ili rizike od zlouporabe do kojih one mogu dovesti. U konačnici, izvršenje takve nagodbe u pravilu bi trebalo ovisiti o tome da:

- porezni obveznik prihvati tu nagodbu, i
- taj porezni obveznik odustane od pokretanja postupka u pogledu pitanja uređenih nagodbom” (OECD, Model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine: skraćena verzija, 2014., Éditions OCDE, str. 414.)

## VI. Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 17 U ovom se slučaju postavlja pitanje može li izvršenje nagodbe sklopljene s francuskim poreznim tijelom (povrat francuskog poreza) ovisiti o bezuvjetnom odustajanju poreznog obveznika od podnošenja pravnog lijeka u Belgiji.
- 18 Sud koji je uputio zahtjev smatra da nije nezakonito da porezni obveznik čiji je dohodak po službenoj dužnosti oporezovan u Belgiji, iako je već platio porez na dohodak u Francuskoj, osporava to oporezivanje pred belgijskim sudom. Naime, porez na dohodak koji se obračunava u Belgiji u pravilu je četiri, pa čak i pet puta veći od francuskog poreza izračunanog na isti dohodak te se taj osnovni porez, koji je znatno veći, još uvećava za sankcije koje iznose 50 % obračunanog poreza.
- 19 Osim toga, iako taj porezni obveznik traži da države ugovornice postignu dogovor u okviru postupka mirnog rješavanja spora predviđenog člankom 24. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, to je prije svega kako bi se u odnosu na njega ispravilo dvostruko oporezivanje.
- 20 Sud koji je uputio zahtjev nastoji doznati poštuje li Belgijaska Država članak 19. UFEU-a, članak 45. UFEU-a i članak 47. Povelje jer povrat francuskog poreza uvjetuje odustajanjem od zahtjeva podnesenog belgijskom sudu na temelju odredbi Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i nacionalnog prava iako na temelju ustaljene prakse belgijske porezne uprave porezni obveznik nema pristup upravnim dokumentima koji se odnose na postupak mirnog rješavanja spora i ni u kojem slučaju ne može provjeriti jesu li porezna tijela obiju država ugovornica konkretno ispitala njegov porezni položaj.
- 21 U tom pogledu podsjeća na to da Commission d'accès aux documents administratifs (Odbor za pristup upravnim dokumentima, Belgija) smatra da je odbijanje porezne uprave da odobri pristup spisu kad joj je podnesen zahtjev za pristup dokumentima koji se odnose na postupak mirnog rješavanja spora koji je

pokrenut na temelju Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja protivno članku 32. Ustava i člancima 4. i 6. loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration (Zakon od 11. travnja 1994. o objavljivanju upravnih akata).

- 22 Sud koji je uputio zahtjev smatra da se spor odnosi na slobodno kretanje radnika jer je osoba UN tvrdila da boravi u Francuskoj i da ondje plaća porez na dohodak. Podsjeća na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, iako je izravno oporezivanje u nadležnosti država članica, one ga ipak moraju provoditi uz poštovanje prava Unije<sup>1</sup>. Stoga, iako države članice u okviru dvostranih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja slobodno utvrđuju poveznice mjerodavne za raspodjelu porezne nadležnosti, ta raspodjela im ipak ne dopušta primjenu mjera protivnih slobodama kretanja zajamčenih UFEU-om. Naime, kad je riječ o izvršavanju tako raspodijeljene ovlasti oporezivanja, države članice dužne su postupati prema pravilima Unije<sup>2</sup>. Prema tome, kad države članice obvezuju dvostrani ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, one su dužne poštovati opća načela prava Unije i temeljna prava građana Europske unije.
- 23 Taj sud podsjeća na to da se člankom 47. Povelje, koji potvrđuje načelo djelotvorne sudske zaštite, priznaje svakoj osobi čija su prava i slobode zajamčeni pravom Unije povrijeđeni pravo na djelotvoran pravni lijek pred sudom<sup>3</sup>.
- 24 Iz toga slijedi da se u određenim slučajevima, u kojima postoje elementi koji idu u prilog tezi zainteresirane osobe ili je opovrgavaju, može opravdati to da ta osoba želi pokušati uvjeriti sud u osnovanost svoje teze i istodobno zadržati legitiman interes da ostvari povrat stranog poreza ako se sud ne složi s njom.
- 25 Usto, oporezivanje u Belgiji provodi se uz izricanje sankcija za prijevaru (namjera izbjegavanja plaćanja poreza) kojima se porez uvećava od 50 % do 200 % i koje se već dugo kvalificiraju kao kaznene u smislu članka 6. Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda. Naime, Cour constitutionnelle (Ustavni sud, Belgija) i Cour de cassation (Kasacijski sud, Belgija) priznali su belgijskom poreznom obvezniku pravo da zatraži od suda da provede nadzor proporcionalnosti upravne sankcije kaznenopravne prirode kao i mogućnost da zatraži odgodu. Načelom proporcionalnosti, kao općim načelom prava Unije, državama članicama nalaže se da upotrijebe sredstva koja, iako omogućuju učinkovito ostvarivanje cilja nacionalnog propisa, što je moguće manje utječu na

<sup>1</sup> Vidjeti u tom smislu presudu od 23. siječnja 2014., Komisija/Belgija (C-296/12, EU:C:2014:24, t. 27. i navedena sudska praksa).

<sup>2</sup> Vidjeti u tom smislu presude od 14. ožujka 2019., Jacob i Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205, t. 25. i navedena sudska praksa) i od 24. listopada 2019., Belgijska Država (C-35/19, EU:C:2019:894).

<sup>3</sup> Presuda od 27. lipnja 2013., Agrokonsulting-04 (C-93/12, EU:C:2013:432, t. 59.) i presuda od 2. ožujka 2021., A. B. i dr. (Imenovanje sudaca Vrhovnog suda – pravno sredstvo) (C-824/18, EU:C:2021:153, t. 87. i navedena sudska praksa)

načela utvrđena zakonodavstvom Unije<sup>4</sup>. Doista, u ovom slučaju, porezna tijela obiju država mogu odgoditi ispitivanje položaja zainteresirane osobe u okviru postupka mirnog rješavanja spora dok u nacionalnom sudskom postupku belgijski sudovi ne donesu konačnu odluku kako se zainteresiranoj osobi ne bi uskratilo pravo na povrat francuskog poreza, a da pritom ne postoji rizik da to dovede do dvostrukog neoporezivanja.

## V. Prethodna pitanja

26 Sud koji je uputio zahtjev stoga upućuje Sudu Europske unije sljedeća prethodna pitanja:

„1. Povređuje li članak 24. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i uspostavljanju pravila za uzajamnu upravnu i pravnu pomoći u području poreza na dohodak između Francuske i Belgije, potpisanog 10. ožujka 1964. u Bruxellesu i odobrenog Zakonom od 14. travnja 1965., koji se tumači na način da belgijskom državljaninu koji tvrdi da je porezni rezident u Francuskoj - što osporava belgijska porezna uprava - koji je radi predostrožnosti zatražio pokretanje postupka mirnog rješavanja spora kako bi ostvario povrat poreza plaćenog u Francuskoj, belgijska porezna uprava i francuska porezna uprava pravo na povrat tog poreza uvjetuju time da bezuvjetno odustane od sudskog postupka koji je pokrenuo pred belgijskim sudovima kako bi osporavao, kao glavno, oporezivanje po službenoj dužnosti njegova dohotka u Belgiji, članak 19. Ugovora o Europskoj uniji, članak 45. Ugovora o funkcioniranju Europske unije i članak 47. Povelje Europske unije o temeljnim pravima, u vezi s načelom proporcionalnosti, s obzirom na to da bi nepovratno izgubio pravo na povrat francuskog poreza kad bi pred belgijskim sudom ustrajao na svojem, primarnom, osporavanju obveze plaćanja poreza u Belgiji?

2. U slučaju niječnog odgovora na prvo pitanje, ostaje li odgovor isti ako zainteresirana osoba, kako bi mogla ostvariti povrat poreza plaćenog u Francuskoj, time što odustaje od pokretanja sudskog postupka u kojem se osporava oporezivanje u Belgiji, gubi i pravo na provođenje djelotvornog sudskog nadzora upravnih sankcija kaznenopravne prirode, koje se kvalificiraju kao kaznene sankcije u smislu Europske konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda i kojima se uvećava oporezivanje, zbog čega gubi pravo na nadzor proporcionalnosti sankcije i pravo na to da zatraži odgodu, što su načini individualizacije kazne koje su mu ipak priznali Cour constitutionnelle (Ustavni sud) i Cour de cassation (Kasacijski sud)?

<sup>4</sup> Vidjeti u tom smislu presude od 22. prosinca 2022., Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030); od 8. prosinca 2022., BTA Baltic Insurance Company (C-769/21, EU:C:2022:973); od 14. listopada 2021., Finanzamt N i Finanzamt G (Priopćavanje pripisivanja) (C-45/20 i C-46/20, EU:C:2021:852, t. 62. i navedena sudska praksa) i od 8. veljače 2018., Lloyd's of London (C-144/17, EU:C:2018:78, t. 32. i navedena sudska praksa).

3. U slučaju niječnog odgovora na prva dva pitanja, ostaje li odgovor isti kad postoji upravna praksa na temelju koje je zainteresiranoj osobi odbijen pristup spisu i dokumentima koji se odnose na postupak mirnog rješavanja spora između dviju država ugovornica, iako su Odbor za pristup upravnim dokumentima i Conseil d'État (Državno vijeće, Belgija) opetovano smatrali da je to odbijanje protivno članku 32. Ustava i člancima 4. i 6. Zakona od 11. travnja 1994. o objavljivanju upravnih akata?

RADNI DOKUMENT