

Mål C-380/23 (Monmorieux)**Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler****Datum för ingivande:**

16 juni 2023

Domstol som begär förhandsavgörande:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

14 juni 2023

Sökande:

UN

Motpart:

État belge, företrädd av Ministre des Finances

I. Bakgrund och förfarandet i det nationella målet

- 1 UN, som är belgisk medborgare, var bosatt i Frankrike, i gränzonen, och arbetade i gränzonen i Belgien. Efter att för beskattningsåren 2008–2014 ha åberopat det särskilda system för gränsarbetare som föreskrivs i skatteavtalet mellan Belgien och Frankrike (nedan kallat skatteavtalet), beskattades han i Frankrike för sina inkomster från Belgien.
- 2 Den belgiska skattemyndigheten ansåg att UN felaktigt hade gjort anspråk på att omfattas av denna undantagsordning för de berörda beskattningsåren, eftersom UN:s enda stadigvarande bostad var belägen i Belgien. Skattemyndigheten tog ut belgisk skatt på de inkomster som uppburits under dessa beskattningsår jämte en sanktionsavgift på 50 procent.
- 3 UN ifrågasätter Belgiens beskattning ex officio av hans inkomst och gör gällande den belgiska statens ansvar. Han väckte denna dubbla talan vid tribunal de première instance (förstainstansdomstol, Belgien) den 14 juli 2016. Samtidigt ingav han, som en säkerhetsåtgärd, en begäran om ett förlikningsförfarande i

enlighet med artikel 24 i skatteavtalet i syfte att komma till rätta med dubbelbeskattningen av hans inkomster.

- 4 Den 30 augusti 2017 underrättade den belgiska skattemyndigheten UN om det beslut som fattats av de belgiska och franska skattemyndigheterna, enligt följande:

”Eftersom den belgiska beskattningen av denna inkomst för de berörda åren erkänns av båda staterna som rättsenlig, önskar de franska skattemyndigheterna så snart som möjligt medge befrielse från den skatt som de felaktigt har uppburit på dessa inkomster.

För att göra detta är det emellertid nödvändigt att er klient återkallar alla administrativa och rättsliga överklaganden av de belgiska beskattningarna i fråga för att göra dem definitiva.

...

Jag skulle vilja fästa er uppmärksamhet på att om detta avtal inte godtas och/eller om alla överklaganden inte dras tillbaka, kommer de belgiska och franska myndigheterna att definitivt avsluta förlikningsförfarandet, med den försvårande omständigheten att risken kvarstår för att dubbelbeskattning av denna inkomst sker”.

- 5 Genom dom av den 13 mars 2019 upphävde förstainstansdomstolen de skattetillägg på 50 procent som påförts för beskattningsåren 2008–2014 och ogillade talan i övrigt, samtidigt som den förbehöll sig rätten att pröva skadeståndstalan mot belgiska staten.
- 6 Förstainstansdomstolen prövar nu denna skadeståndstalan och ställer de tre frågor som anges nedan.

II. Tillämpliga bestämmelser

Anförda unionsbestämmelser

- 7 I artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna (nedan kallad stadgan) anges följande:

”Var och en vars unionsrättsligt garanterade fri- och rättigheter har kränkts har rätt till ett effektivt rättsmedel inför en domstol, med beaktande av de villkor som föreskrivs i denna artikel.

Var och en har rätt att inom skälig tid få sin sak prövad i en rättvis och offentlig rättegång och inför en oavhängig och opartisk domstol som har inrättats enligt lag. Var och en ska ha möjlighet att erhålla rådgivning, låta sig försvaras och företrädas.

Rättshjälp ska ges till personer som inte har tillräckliga medel, om denna hjälp är nödvändig för att ge dem en effektiv möjlighet att få sin sak prövad inför domstol.”

8 Artikel 45.1 FEUF har följande lydelse:

”Fri rörlighet för arbetstagare ska säkerställas inom unionen.”

9 I artikel 19.1 FEU föreskrivs slutligen följande:

”Europeiska unionens domstol ska bestå av domstolen, tribunalen och specialdomstolar. Den ska säkerställa att lag och rätt följs vid tolkning och tillämpning av fördragen.

Medlemsstaterna ska fastställa de möjligheter till överklagande som behövs för att säkerställa ett effektivt domstolsskydd inom de områden som omfattas av unionsrätten.”

Avtalet mellan Belgien och Frankrike för att undvika dubbelbeskattning

10 I artikel 24.3 i skatteavtalet föreskrivs följande:

”Om en person med hemvist i en av de avtalsslutande staterna anser att den beskattning som skett eller kommer att ske avseende denna person har medfört eller sannolikt kommer att medföra dubbelbeskattning, vars upprätthållande skulle vara oförenligt med bestämmelserna i avtalet, får vederbörande, utan att det påverkar utövandet av hans eller hennes rätt till invändning och överklagande enligt den nationella lagstiftningen i varje stat, till de behöriga myndigheterna i den stat där personen har hemvist lämna en skriftlig och motiverad begäran om omprövning av beskattningen.

Denna begäran ska inges inom sex månader från den dag då den andra skatten delgavs eller togs ut vid källan. Om de anser att begäran är välgrundad ska de myndigheter som ska pröva begäran träffa en överenskommelse med de behöriga myndigheterna i den andra avtalsslutande staten för att undvika dubbelbeskattning.”

III. Parternas huvudargument

1. Sökandens ståndpunkt

11 UN har gjort gällande att belgiska staten åsidosätter hans rätt till försvar och hans grundläggande rättigheter genom att tvinga honom att välja mellan att fortsätta talan vid belgisk domstol och att komma i åtnjutande av ett förlikningsförfarande för återbetalning av den franska skatt som erlagts för de omtvistade beskattningsåren.

- 12 Enligt UN:s uppfattning påverkar inledandet av ett förlikningsförfarande inte den skattskyldiges rätt att överklaga i hemlandet. Belgiska staten fråntar UN hans grundläggande rätt att fritt och fullständigt underställa domstolarna tvisten mellan UN och myndigheten, trots att skattemyndigheterna i de båda staterna medger att det föreligger en dubbelbeskattning som strider mot skatteavtalet. UN påpekar att han har ålagts tunga administrativa påföljder av straffrättslig karaktär och anser att den valmöjlighet han fått åsidosätter hans rätt till försvar.
- 13 UN anser vidare att det faktum att förlikningsförfarandet avslutades utan att UN gavs tillfälle att yttra sig och utan att resultatet av domstolsförfarandet inväntades utgör ett åsidosättande av UN:s rätt till försvar och av artikel 6 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, och att UN därmed har åsamkats skada i form av den skatt som betalats i Frankrike, beträffande vilken möjligheten till återbetalning slutgiltigt förlorats till följd av förlikningsförfarandet. UN erinrar om att det i artikel 13 i den belgiska konstitutionen föreskrivs att ”ingen mot sin vilja får fråntas det domstolsförfarande som han eller hon enligt lag har rätt till”.

2. Belgiska statens ståndpunkt

- 14 Den belgiska staten erinrar om att det förlikningsförfarande som föreskrivs i skatteavtalet gör det möjligt för skattskyldiga att begära att en direkt dialog inleds mellan de belgiska och franska skattemyndigheterna för att försöka finna en lösning för att undvika dubbelbeskattning. Detta är inte ett obligatoriskt steg för den skattskyldige och det är inte heller ett överklagande i den mening som avses i Code judiciaire (rättegångslagen).
- 15 Orden ”utan att det påverkar utövandet av hans eller hennes rätt till invändning och överklagande enligt den nationella lagstiftningen i varje stat” i skatteavtalet betyder helt enkelt att detta förfarande inte påverkar den rätt till invändning och överklagande som den nationella lagstiftningen i varje land ger den skattskyldige. Förlikningsförfarandet är oberoende av de rättsmedel som finns tillgängliga enligt medlemsstaternas nationella lagstiftning.
- 16 För övrigt medför inte överklagandet till domstol av beskattningsbeslut utfärdade i Belgien ett uppskov med verkställigheten av förlikningsförfarandet. Målet, i vilket den skattskyldige spelar en aktiv roll, handläggs enligt de förfaranden som föreskrivs i Code des impôts sur les revenus 1992 (inkomstskattelagen 1992) och Code judiciaire (rättegångslagen) medan det förlikningsförfarande som föreskrivs i skatteavtalet handläggs mellan de båda staterna, utan att den berörda skattskyldige i princip deltar i utbytet mellan de behöriga myndigheterna. I förevarande fall har man hittat en lösning som gör det möjligt att undvika dubbelbeskattning, och den belgiska skattemyndigheten har informerat den skattskyldige om detta och angett att genomförandet av avtalet är beroende av att den skattskyldige har återkallat varje talan inom landet: denna praxis syftar till att undvika varje konflikt mellan resultatet av det nationella förfarandet och resultatet av förlikningsförfarandet och kan inte kritiseras enligt den senaste nationella

rättspraxisen. Den kritiseras inte heller av OECD, som i sina kommentarer till artikel 25 i modellavtalet anger följande: ”45. ... ett förfarande som inletts av den skattskyldige kan vara anhängigt eller den skattskyldige kan ha bevarat sin rätt att inleda ett förfarande enligt nationell rätt, men de behöriga myndigheterna kan fortfarande anse att en överenskommelse kan nås. I sådana fall måste emellertid hänsyn tas till att en viss behörig myndighet är angelägen om att undvika varje avvikelser eller motsägelse mellan det rättsliga avgörandet och den begärda förlikningen, med de svårigheter eller risker för missbruk som detta kan medföra. I sista hand bör genomförandet av en sådan förlikning normalt vara beroende av:

- den skattskyldiges godtagande av denna förlikning, och
- att den skattskyldige återkallar den talan som inletts vad gäller de frågor som regleras i förlikningsavtalet” (OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, s. 414).

VI. Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 17 Frågan i målet är om genomförandet av den förlikning som träffats med den franska skattemyndigheten (återbetalning av den franska skatten) kan göras beroende av att den skattskyldige ovillkorligen återkallar sin talan vid domstol i Belgien.
- 18 Den hänskjutande domstolen anser att det inte är olagligt för en person som beskattas ex officio i Belgien trots att han redan har betalat sin inkomstskatt i Frankrike, att bestrida denna beskattning vid belgisk domstol. Den inkomstskatt som tas ut i Belgien kommer i allmänhet att vara fyra eller till och med fem gånger högre än den franska skatt som beräknas på samma inkomst, och denna betydligt högre grundskatt kommer att ökas ytterligare med 50 procent av den skatt som krävs.
- 19 Om den skattskyldige även begär att de avtalsslutande staterna ska samråda med varandra enligt det förlikningsförfarande som föreskrivs i artikel 24 i skatteavtalet, är det framför allt i syfte att undanröja den dubbelbeskattning som föreligger i hans fall.
- 20 Den hänskjutande domstolen undrar om den belgiska staten iakttar artiklarna 19 FEU och 45 FEUF samt artikel 47 i stadgan när den villkorar återbetalningen av den franska skatten med att den talan som väckts vid den belgiska domstolen enligt bestämmelserna i skatteavtalet och nationell rätt återkallas, trots att den skattskyldige enligt den belgiska skattemyndighetens fasta praxis inte har tillgång till de administrativa handlingar som rör förlikningsförfarandet och, under alla omständigheter, inte kan kontrollera att hans eller hennes skattemässiga situation blivit föremål för en faktisk prövning av de två avtalsslutande staterna.
- 21 Den erinrar härvidlag om att Commission d'accès aux documents (kommissionen för tillgång till administrativa handlingar) anser att skattemyndighetens vägran att

ge tillgång till handlingarna i ärendet när den har mottagit en begäran om tillgång till handlingar avseende ett förlikningsförfarande som inletts på grundval av ett skatteavtal strider mot artikel 32 i konstitutionen och artiklarna 4 och 6 i loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration (lagen av den 11 april 1994 om öppenhet i förvaltningen).

- 22 Den hänskjutande domstolen anser att tvisten omfattas av den fria rörligheten för arbetstagare, eftersom UN hävdade att han var bosatt i Frankrike och betalade sin inkomstskatt där. Den erinrar om att det enligt fast rättspraxis gäller att även om frågor om direkt skatt i och för sig omfattas av medlemsstaternas befogenheter, ska dessa icke desto mindre iakttas unionsrätten vid utövandet av nämnda befogenheter.¹ Även om det står medlemsstaterna fritt att genom bilaterala avtal för undvikande av dubbelbeskattning fastställa kriterierna för anknytning vid fördelningen av beskattningsrätten, medger dock inte fördelningen av beskattningsrätten att medlemsstaterna tillämpar åtgärder som strider mot den fria rörlighet som är garanterad i FEUF. Vid utövandet av den sålunda fördelade beskattningsmakten är medlemsstaterna nämligen skyldiga att iakttas de unionsrättsliga bestämmelserna.² När medlemsstaterna träffar avtal för att undvika dubbelbeskattning är de således skyldiga att iakttas de allmänna principerna i unionsrätten och unionsmedborgarnas grundläggande rättigheter.
- 23 Den erinrar om att artikel 47 i stadgan, som bekräftar principen om ett effektivt domstolsskydd, fastställer rätten till ett effektivt rättsmedel vid en domstol för var och en vars unionsrättsligt garanterade fri- och rättigheter har kränkts.³
- 24 Härav följer att det under vissa omständigheter, när det finns bevisning både för och emot den berörda partens ståndpunkt, kan finnas skäl för att denne vill försöka övertyga en domstol som prövar målet i sak om att partens ståndpunkt är välgrundad, samtidigt som parten har ett berättigat intresse av att återfå den utländska skatten om domstolen inte skulle ge denna part rätt.
- 25 Till detta kommer att beskattningen i Belgien åtföljs av påföljder för bedrägeri (avsikt att undvika skatt) som höjer beskattningen från 50 procent till 200 procent, vilka sedan länge har betecknats som straffrättsliga påföljder som avses i artikel 6 i Europeiska konventionen om de mänskliga rättigheterna. Den belgiska skattskyldiga personen har av Cour constitutionnelle (Författningsdomstolen) och Cour de cassation (Högsta domstolen) emellertid tillerkänts rätt att begära att en domstol ska pröva huruvida den administrativa påföljden av straffrättslig karaktär

¹ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 januari 2014, kommissionen/Belgien (C-296/12, EU:C:2014:24, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

² Se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 mars 2019, *Jacob och Lennertz* (C-174/18, EU:C:2019:205, punkt 25 och där angiven rättspraxis) och dom av den 24 oktober 2019, *État belge* (C-35/19, EU:C:2019:894).

³ Dom av den 27 juni 2013, *Agrokonsulting-04* (C-93/12, EU:C:2013:432, punkt 59) och dom av den 2 mars 2021, *A.B. m.fl.* (Tillsättning av domare vid Högsta domstolen - Rättsmedel) (C-824/18, EU:C:2021:153, punkt 87 och där angiven rättspraxis).

är proportionerlig och att beviljas uppskov med verkställigheten. Proportionalitetsprincipen kräver, såsom allmän unionsrättslig princip, att medlemsstaterna använder medel som, samtidigt som de gör det möjligt att effektivt uppnå det mål som eftersträvas med den nationella lagstiftningen, innebär minsta möjliga skada för de principer som fastställs i unionslagstiftningen.⁴ I förevarande fall skulle det inte finnas någon risk för dubbel icke-beskattnig om skattemyndigheterna i de båda staterna skulle vilandeförklara prövningen av den berörda personens situation inom ramen för förlikningsförfarandet tills det nationella domstolsförfarandet når ett definitivt avgörande i de belgiska domstolarna, för att inte beröva den berörda parten återbetalning av den franska skatten.

V. Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

26 Den hänskjutande domstolen begär att EU-domstolen genom förhandsavgörande ska besvara följande:

”1. Är artikel 24 i avtalet mellan Frankrike och Belgien för undvikande av dubbelbeskattnig och upprättande av regler om ömsesidig administrativ och rättslig hjälp i fråga om skatter på inkomst, undertecknat i Bryssel den 10 mars 1964 och godkänt genom lag av den 14 april 1965 – om den tolkas på så sätt att en belgisk medborgare som påstår sig ha skattemässig hemvist i Frankrike, vilket emellertid bestrids av den belgiska skattemyndigheten, och som, såsom en säkerhetsåtgärd, har begärt att ett förlikningsförfarande ska tillämpas i syfte att han eller hon ska återfå den skatt som betalats i Frankrike, av de belgiska och franska skattemyndigheterna kan få sin rätt till återbetalning av denna skatt villkorad av att han eller hon ovillkorligen avstår från det domstolsförfarande som han eller hon har inlett vid de belgiska domstolarna för att i första hand bestrida den beskattnig ex officio som personen blivit föremål för i Belgien, – förenlig med artikel 19 i fördraget om Europeiska unionen, artikel 45 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt och artikel 47 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, jämförda med proportionalitetsprincipen, såvitt denna person slutgiltigt skulle förlora sin rätt till återbetalning av den franska skatten om vederbörande fortsatte sitt huvudsakliga bestridande av beskattnigen i Belgien vid belgisk domstol?

2. Om svaret på den första frågan är nekande, förblir svaret då detsamma om den berörda personen, för att kunna återfå den skatt som betalats i Frankrike, genom att återkalla sin talan mot beskattnigen i Belgien även förlorar rätten till en effektiv domstolsprövning av de administrativa påföljder av straffrättslig

⁴ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2022, Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030)1; dom av den 8 december 2022, BTA Baltic Insurance Company (C-769/21, EU:C:2022:973), dom av den 14 oktober 2021, Finanzamt N och Finanzamt G (Underrättelse om användning) (C-45/20 och C-46/20, EU:C:2021:852, punkt 62 och där angiven rättspraxis), och dom av den 8 februari 2018, Lloyd’s of London (C-144/17, EU:C:2018:78, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

karaktär som kvalificeras som straffrättsliga i den mening som avses i Europeiska konventionen om de mänskliga rättigheterna, vilka innebär att skatten höjs, och personen därigenom förlorar rätten till prövning av om påföljden är proportionerlig och att begära uppskov med verkställigheten, vilket är individanpassningar av påföljden som personen dock har tillerkänts såväl av Cour constitutionnelle (Författningsdomstolen) som Cour de cassation (Högsta domstolen)?

3. Om svaret på de två första frågorna är nekande, förblir svaret då detsamma om det finns administrativ praxis enligt vilken den berörda parten ska nekas tillgång till handlingar som rör förlikningsförfarandet mellan de två avtalsslutande staterna, vilket nekande upprepade gånger av Commission d'accès aux documents (kommissionen för tillgång till administrativa handlingar) och Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) har ansetts strida mot artikel 32 i konstitutionen och artiklarna 4 och 6 i loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration (lagen av den 11 april 1994 om öppenhet i förvaltningen)?