

Zadeva C-380/23 (Monmorieux)ⁱ**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča****Datum vložitve:**

16. junij 2023

Predložitveno sodišče:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgija)

Datum predložitvene odločbe:

14. junij 2023

Tožeča stranka:

UN

Tožena stranka:

État belge, ki jo zastopa Ministre des Finances

I. Dejansko stanje in postopek v glavni stvari

- 1 UN, belgijski državljan, je imel prijavljeno prebivališče na obmejnem območju v Franciji, zaposlen pa je bil na obmejnem območju v Belgiji. Ker je za davčna leta od 2008 do 2014 uveljavljal posebno ureditev za obmejne delavce, določeno v konvenciji med Belgijo in Francijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja (v nadaljevanju: konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja), je bil njegov dohodek iz belgijskega vira obdavčen v Franciji.
- 2 Belgijska davčna uprava je menila, da je UN za zadevna davčna leta neupravičeno uveljavljal koriščenje te izjemne ureditve, saj je bilo njegovo edino stalno prebivališče v Belgiji. Za njegove dohodke, zbrane v teh davčnih letih, je odmerila belgijski davek, ki je bil zaradi sankcije povišan za 50 %.
- 3 UN izpodbija obdavčitev svojih dohodkov po uradni dolžnosti, ki jo je opravila Belgija, in uveljavlja odgovornost État belge (belgijska država). V zvezi s tema točkama je 14. julija 2016 vložil tožbo pri Tribunal de première instance (sodišče

ⁱ Ime te zadeve je izmišljeno. Ne ustreza resničnemu imenu nobene od strank v postopku.

prve stopnje, Belgija). Hkrati je preventivno vložil zahtevo za postopek medsebojnega dogovora na podlagi člena 24 konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, da bi odpravil dvojno obdavčitev svojih dohodkov.

- 4 Belgijska davčna uprava ga je 30. avgusta 2017 obvestila o odločitvi, ki sta jo sprejeli belgijska in francoska davčna uprava in ki se glasi:

„Ker obe državi belgijsko obdavčitev teh dohodkov za zadevna leta priznavata kot zakonito, želijo francoski davčni organi čim prej povrniti neupravičeno pobrani davek od teh dohodkov.

Za to pa je nujno, da vaša stranka umakne vsa pravna sredstva v upravnih in sodnih postopkih zoper sporno belgijsko obdavčitev, da bi ta postala dokončna.

[...]

Želeli bi vas opozoriti na dejstvo, da bi morali belgijska in francoska uprava v primeru zavrnitve tega dogovora in/ali neumika vseh pravnih sredstev dokončno zaključiti postopek medsebojnega dogovora, pri čemer bi bila oteževalna okoliščina tveganje ohranitve dvojne obdavčitve teh dohodkov.“

- 5 Tribunal de première instance (sodišče prve stopnje) je s sodbo z dne 13. marca 2019 razglasilo ničnost 50-odstotnega zvišanja davka, naloženega za davčna leta od 2008 do 2014, in v preostalem zavrnilo zahtevek, odločitev o tožbi za ugotovitev odgovornosti belgijske države pa je pridržalo.
- 6 Tribunal de première instance (sodišče prve stopnje), ki zdaj obravnava to tožbo za ugotovitev odgovornosti, postavlja tri vprašanja za predhodno odločanje, ki so navedena v nadaljevanju.

II. Pravo, ki se uporablja

Navedene določbe prava Unije

- 7 Člen 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah (v nadaljevanju: Listina) določa:

„Vsakdo, ki so mu kršene pravice in svoboščine, zagotovljene s pravom Unije, ima pravico do učinkovitega pravnega sredstva pred sodiščem v skladu s pogoji, določenimi v tem členu.

Vsakdo ima pravico, da o njegovi zadevi pravično, javno in v razumnem roku odloča neodvisno, nepristransko in z zakonom predhodno ustanovljeno sodišče. Vsakdo ima možnost svetovanja, obrambe in zastopanja.

Osebam, ki nimajo zadostnih sredstev, se odobri pravna pomoč, kolikor je ta potrebna za učinkovito zagotovitev dostopa do sodnega varstva.“

8 Člen 45(1) PDEU določa:

„V Uniji se zagotovi prosto gibanje delavcev.“

9 Nazadnje, člen 19(1) PEU določa:

„Sodišče Evropske unije sestavljajo Sodišče, Splošno sodišče in specializirana sodišča. Zagotavlja upoštevanje prava pri razlagi in uporabi Pogodb.“

Države članice vzpostavijo pravna sredstva potrebna za zagotovitev učinkovitega pravnega varstva na področjih, ki jih ureja pravo Unije.“

Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja med Francijo in Belgijo

10 Člen 24(3) konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja določa:

„Če rezident ene od držav pogodbenic meni, da so mu davki, ki so mu bili odmerjeni ali ki mu bodo predvidoma odmerjeni, povzročili oziroma mu bodo povzročili dvojno obdavčitev, katere ohranitev bi bila nezdržljiva z določbami Konvencije, lahko brez poseganja v uveljavljanje svojih pravic do ugovora in pravnega sredstva na podlagi nacionalne zakonodaje vsake države pri pristojnih organih države, katere rezident je, vloži pisno in obrazloženo zahtevo za revizijo navedenih davkov.“

To zahtevo je treba vložiti pred iztekom šestmesečnega roka od dneva obvestila ali odtegnitve drugega davka pri viru. Če organi, pri katerih je vložena zahteva, priznajo utemeljenost te zahteve, se s pristojnimi organi druge države pogodbenice sporazumejo glede preprečitve dvojnega obdavčenja.“

III. Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

1. Stališče tožeče stranke

11 UN trdi, da belgijska država krši njegovo pravico do obrambe in njegove temeljne pravice, saj ga sili, da izbira med nadaljevanjem tožbe pred belgijskimi sodišči in koriščenjem postopka medsebojnega dogovora, v tem primeru vračila francoskega davka, plačanega za sporna davčna leta.

12 Po njegovem mnenju začetek postopka medsebojnega dogovora ne vpliva na pravice do nacionalnih pravnih sredstev, ki so na voljo davčnemu zavezancu. Belgijska država krši njegovo temeljno pravico, da spor z upravo v celoti in svobodno predloži sodiščem, čeprav davčni upravi obeh držav priznavata, da gre za dvojno obdavčitev, ki je v nasprotju s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja. UN poudarja, da so mu bile naložene visoke upravne sankcije represivne narave, in meni, da izbira, ki mu je prepuščena, krši njegovo pravico do obrambe.

- 13 UN poleg tega meni, da dejstvo, da je bil postopek medsebojnega dogovora zaključen, ne da bi lahko predložil svoja stališča in ne da bi se počakalo na izid sodnega postopka, pomeni kršitev njegove pravice do obrambe in člena 6 Evropske konvencije o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin, s čimer mu je bila povzročena škoda v višini davkov, plačanih v Franciji, katerih vračilo naj bi bilo zaradi postopka medsebojnega dogovora dokončno onemogočeno. Prav tako opozarja, da v skladu s členom 13 Constitution belge (belgijska ustava) „nikomur ne sme biti proti njegovi volji onemogočen dostop do sodišča, ki mu je dodeljen z zakonom“.

2. Stališče belgijske države

- 14 Belgijska država opozarja, da lahko davčni zavezanci v postopku medsebojnega dogovora, določenem v konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja, zahtevajo vzpostavitev neposrednega dialoga med belgijskimi in francoskimi davčnimi organi, da bi ti poskusili najti rešitev za preprečitev dvojnega obdavčenja. To ni obvezna faza za davčnega zavezanca ali pravno sredstvo v smislu Code judiciaire (sodni zakonik).
- 15 Besede „brez poseganja v uveljavljanje svojih pravic do ugovora in pravnega sredstva na podlagi nacionalne zakonodaje vsake države“ v konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja preprosto pomenijo, da ta postopek v celoti ohranja pravici do ugovora in pravnega sredstva, ki sta davčnim zavezancem dodeljeni z nacionalno zakonodajo vsake države. Postopek medsebojnega dogovora je namreč neodvisen od pravnih sredstev, ki so na voljo na podlagi nacionalne zakonodaje držav.
- 16 Poleg tega vložitev tožbe zoper obdavčitev, odmerjeno v Belgiji, nima odložilnega učinka na nadaljevanje postopka medsebojnega dogovora. Sodni postopek, v katerem ima davčni zavezanec dejavno vlogo, poteka v skladu s podrobnimi pravili iz Code des impôts sur les revenus (zakonik o dohodnini) iz leta 1992 in sodnega zakonika, postopek medsebojnega dogovora, ki ga določa konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja, pa poteka med dvema državama, pri čemer zadevni davčni zavezanec načeloma ne posega v izmenjavo mnenj med pristojnimi organi. V obravnavanem primeru je bila najdena rešitev za preprečitev dvojnega obdavčenja in belgijska davčna uprava je o tem obvestila davčnega zavezanca, pri čemer je navedla, da je izvršitev dogovora pogojena s tem, da odstopi od vseh notranjih sodnih postopkov: namen te prakse je preprečiti vsakršno nasprotje med rezultati nacionalnega postopka in rezultati postopka medsebojnega dogovora, glede na nedavno nacionalno sodno prakso pa ni sporna. Prav tako je ne zavrača OECD, ki v svojih pripombah k členu 25 vzorčne konvencije navaja, da: „45. [...] je lahko postopek, ki ga je začel davčni zavezanec, v teku ali pa je davčni zavezanec ohranil pravico do vložitve tožbe v skladu z nacionalnim pravom, vendar lahko pristojni organi še vedno menijo, da je mogoče doseči dogovor. Vendar je treba v takih primerih upoštevati skrb zadevnega pristojnega organa, da se izogne vsakršnim razhajanjem ali nasprotjem med sodno odločbo in zahtevanim sporazumnim dogovorom ter

težavam ali tveganjem zlorabe, ki bi jih ti lahko povzročili. Navsezadnje bi morala biti izvršitev takega sporazumnega dogovora običajno pogojena s tem, da davčni zavezanec:

- sprejme ta medsebojni dogovor in
- umakne vloženo tožbo, kar zadeva točke, ki jih ureja sporazumni dogovor“ (OECD, vzorčna davčna konvencija o dohodku in premoženju: skrajšana različica 2014, izdaja OECD, str. 414).

VI. Kratka predstavitev obrazložitve predloga

- 17 Vprašanje, ki se postavlja v tej zadevi, je, ali je mogoče izvršitev sporazumnega dogovora, doseženega s francoskim davčnim organom (vračilo francoskega davka), pogojevati z brezpogojnim umikom pravnega sredstva, ki ga je davčni zavezanec vložil v Belgiji.
- 18 Predložitveno sodišče meni, da ni nezakonito, da oseba, ki je po uradni dolžnosti obdavčena v Belgiji, čeprav je dohodnino že plačala v Franciji, to obdavčitev izpodbija pred belgijskim sodiščem. Dohodnina, ki se zahteva v Belgiji, je namreč običajno štirikrat ali celo petkrat višja od francoskega davka, izračunanega za isti dohodek, ta osnovni davek, ki je veliko višji, pa je še povišan s kaznimi v višini 50 % zahtevanega davka.
- 19 Če poleg tega predlaga, da se državi pogodbenici posvetujeta v okviru postopka medsebojnega dogovora iz člena 24 konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, je to predvsem z namenom, da se odpravi njegova dvojna obdavčitev.
- 20 Predložitveno sodišče se sprašuje, ali belgijska država ravna v skladu s členom 19 PEU in členom 45 PDEU ter členom 47 Listine, ko vračilo francoskega davka pogojuje z umikom tožbe, vložene pri belgijskem sodišču na podlagi določb konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja in nacionalnega prava, medtem ko davčni zavezanec v skladu z ustaljeno doktrino belgijske davčne uprave nima dostopa do upravnih dokumentov v zvezi s postopkom medsebojnega dogovora in v nobenem primeru ne more preveriti, ali so davčni organi obeh držav pogodbenic učinkovito preučili njegov davčni položaj.
- 21 V zvezi s tem opozarja, da Commission d'accès aux documents administratifs (komisija za dostop do upravnih dokumentov) meni, da davčna uprava, ki zavrne dostop do spisa, ko ji je poslana zahteva za dostop do dokumentov v zvezi s postopkom medsebojnega dogovora na podlagi konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, krši člen 32 ustave ter člena 4 in 6 loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration (zakon z dne 11. aprila 1994 o objavljanju upravnih aktov).

- 22 Predložitveno sodišče meni, da spor spada na področje prostega gibanja delavcev, saj je UN trdil, da ima stalno prebivališče v Franciji in da tam plačuje dohodnino. Opozarja, da čeprav neposredno obdavčenje spada v pristojnost držav članic, jo morajo te v skladu z ustaljeno sodno prakso izvrševati ob upoštevanju prava Unije.¹ Države članice tako v okviru dvostranskih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja sicer prosto določajo navezne okoliščine za razdelitev davčne pristojnosti, vendar jim ta razdelitev davčne pristojnosti vseeno ne dovoljuje uporabe ukrepov, ki so v nasprotju s prostim pretokom, zagotovljenim s PDEU. Pri izvajanju tako razdeljenih davčnih pristojnosti so države članice namreč zavezane spoštovati pravila Unije.² Zato morajo države članice, če jih zavezujejo dvostranske konvencije za izogibanje dvojnega obdavčevanja, spoštovati splošna načela prava Unije ter temeljne pravice državljanov Evropske unije.
- 23 Predložitveno sodišče poudarja, da člen 47 Listine, ki pomeni potrditev načela učinkovitega sodnega varstva, v korist vsakogar, ki so mu kršene pravice in svoboščine, zagotovljene s pravom Unije, določa pravico do učinkovitega pravnega sredstva pred sodiščem.³
- 24 Iz tega sledi, da je lahko v nekaterih primerih, v katerih obstajajo elementi tako v prid stališču zadevne osebe kot tudi proti njemu, upravičeno, da želi ta poskusiti prepričati sodišče o utemeljenosti svojega stališča, pri čemer ohrani legitimen interes za vračilo tujega davka, če se sodišče ne bi strinjalo z njim.
- 25 K temu je treba dodati, da obdavčitev v Belgiji spremljajo sankcije za goljufijo (namen izogniti se plačilu davka), s katerimi se obdavčitev poveča za od 50 % do 200 % in ki so že dolgo opredeljene kot kazenske v smislu člena 6 Evropske konvencije o varstvu človekovih pravic. Vendar sta Cour constitutionnelle (ustavno sodišče) in Cour de cassation (kasacijsko sodišče) belgijskemu davčnemu zavezancu priznali pravico, da sodišču predlaga preizkus sorazmernosti upravne sankcije represivne narave, in pravico do odloga izvršbe. V skladu z načelom sorazmernosti kot splošnim načelom prava Unije morajo države članice uporabiti ukrepe, ki ob tem, da omogočajo, da se učinkovito doseže cilj, ki se uresničuje z nacionalno ureditvijo, čim manj posegajo v načela, ki jih določa zakonodaja Unije.⁴ V obravnavanem primeru pa bi lahko davčna organa obeh

¹ Glej v tem smislu sodbo z dne 23. januarja 2014, Komisija/Belgija (C-296/12, EU:C:2014:24, točka 27 in navedena sodna praksa).

² Glej v tem smislu sodbi z dne 14. marca 2019, Jacob in Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205, točka 25 in navedena sodna praksa), in z dne 24. oktobra 2019, État belge (C-35/19, EU:C:2019:894).

³ Sodbi z dne 27. junija 2013, Agrokonsulting-04 (C-93/12, EU:C:2013:432, točka 59), in z dne 2. marca 2021, A. B. in drugi (Imenovanje sodnikov vrhovnega sodišča – Pravno sredstvo) (C-824/18, EU:C:2021:153, točka 87 in navedena sodna praksa).

⁴ Glej v tem smislu sodbe z dne 22. decembra 2022, Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030); z dne 8. decembra 2022, BTA Baltic Insurance Company (C-769/21, EU:C:2022:973); z dne 14. oktobra 2021, Finanzamt N et Finanzamt G (Obvestilo o vključitvi)

držav brez tveganja dvojne neobdavčitve prekinila preverjanje položaja zadevne osebe v okviru postopka medsebojnega dogovora, dokler ni v nacionalnem sodnem postopku sprejeta dokončna odločba belgijskih sodišč, da zadevni osebi ne bi bila odvzeta možnost za vračilo francoskega davka.

V. Vprašanja za predhodno odločanje

- 26 Predložitveno sodišče zato Sodišču Evropske unije postavlja naslednja vprašanja za predhodno odločanje:

„1. Ali člen 24 konvencije med Francijo in Belgijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja ter določitvi pravil o vzajemni upravni in pravni pomoči na področju dohodnine, podpisane 10. marca 1964 v Bruslju in odobrene z zakonom z dne 14. aprila 1965, ki se razlaga tako, da belgijskemu državljanu, ki trdi, da je njegovo davčno rezidentstvo v Franciji, čemur pa belgijska davčna uprava ugovarja, in je preventivno zahteval uporabo postopka medsebojnega dogovora za vračilo davka, plačanega v Franciji, belgijska davčna uprava in francoska davčna uprava pravico do vračila tega davka pogojujeta z njegovim brezpogojnim umikom pravnega sredstva, ki ga je vložil pri belgijskih sodiščih, da bi primarno izpodbijal obdavčitev po uradni dolžnosti, katere predmet je bil v Belgiji, krši člen 19 Pogodbe o Evropski uniji, člen 45 Pogodbe o delovanju Evropske unije in člen 47 Listine Evropske unije o temeljnih pravicah v povezavi z načelom sorazmernosti, ker bi davčni zavezanec dokončno izgubil pravico do vračila francoskega davka, če bi pri belgijskem sodišču vztrajal pri svoji glavni tožbi zoper davčno zavezanost v Belgiji?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, ali ostane odgovor enak, če zadevna oseba, da bi lahko pridobila vračilo davka, plačanega v Franciji, z umikom tožbe zoper obdavčitev v Belgiji izgubi tudi pravico do učinkovitega sodnega nadzora nad upravnimi sankcijami represivne narave, ki so v smislu Evropske konvencije o človekovih pravicah opredeljene kot kazenske in s katerimi je povečana davčna obveznost, zaradi česar zadevna oseba izgubi pravico do preizkusa sorazmernosti sankcije in do možnosti odloga izvršbe, to je načinov individualizacije kazni, ki sta ji ju priznala ustavno sodišče in kasacijsko sodišče?

3. Če je odgovor na prvi dve vprašanji nikalen, ali ostane odgovor enak, če obstaja upravna doktrina, na podlagi katere je zadevni osebi zavrnen dostop do listin in dokumentov v zvezi s postopkom medsebojnega dogovora med državama pogodbenicama, pri čemer sta komisija za dostop do upravnih dokumentov in Conseil d'État (državni svet) to zavrnitev večkrat štela za kršitev člena 32 ustave ter členov 4 in 6 zakona z dne 11. aprila 1994 o objavljanju upravnih aktov?“

(C-45/20 in C-46/20, EU:C:2021:852, točka 62 in navedena sodna praksa), in z dne 8. februarja 2018, Lloyd's of London (C-144/17, EU:C:2018:78, točka 32 in navedena sodna praksa).