

Sag C-380/23 [Monmorieux]ⁱ**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

16. juni 2023

Forelæggende ret:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Belgien)

Afgørelse af:

14. juni 2023

Sagsøger:

UN

Sagsøgt:

État belge, ved Ministre des Finances

I. De faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne i hovedsagen

- 1 UN, der er belgisk statsborger, var bosat i grænseområdet i Frankrig og arbejdede i grænseområdet i Belgien. Da han for skatteårene 2008-2014 havde påberåbt sig den særlige ordning for grænsearbejdere, der er fastsat i Convention préventive de la double imposition liant la Belgique et la France (dobbelbeskatningsoverenskomsten mellem Belgien og Frankrig (herefter »dobbelbeskatningsoverenskomsten«)), blev han beskattet i Frankrig af sin belgiske indkomst.
- 2 De belgiske skattemyndigheder var af den opfattelse, at det var med urette, at UN havde påberåbt sig denne undtagelsesordning for de pågældende skatteår, eftersom hans eneste faste bopæl lå i Belgien. De pålagde efterfølgende den indkomst, der var oppebåret i disse skatteår, belgisk skat forhøjet med 50% som en sanktion.

ⁱ Den foreliggende sags navn er et vedtaget navn. Det svarer ikke til et navn på en part i sagen.

- 3 UN anfægtede Belgiens beskatning ex officio af hans indkomst og holdt État belge ansvarlig. Den 14. juli 2016 anlagde han sag vedrørende disse to klagepunkter ved tribunal de première instance (ret i første instans, Belgien). Samtidig indgav han som en retsbevarende foranstaltning en begæring om en forligsprocedure i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 24 med henblik på at afhjælpe dobbeltbeskatningen af sin indkomst.
- 4 Den 30. august 2017 meddelte de belgiske skattemyndigheder ham følgende afgørelse truffet af de belgiske og franske skattemyndigheder:

»Eftersom begge stater har anerkendt, at den belgiske beskatning af disse indtægter for de pågældende år er lovlig, ønsker de franske skattemyndigheder hurtigst muligt at fritage disse indtægter for den franske skat, der med urette er blevet opkrævet.

Med henblik herpå er det imidlertid et krav, at Deres klient frafalder ethvert administrativt og retsligt søgsmål vedrørende den anfægtede belgiske beskatning, så den kan anses for endelig.

[...]

Jeg skal henlede Deres opmærksomhed på, at de belgiske og franske myndigheder, såfremt denne aftale afvises, og/eller såfremt søgsmålene ikke frafalder, definitivt vil afslutte den indledte forligsprocedure med den skærpende omstændighed, at dobbeltbeskatningen af disse indtægter risikerer at blive opretholdt.«

- 5 Ved dom af 13. marts 2019 annullerede tribunal de première instance (ret i første instans) de forhøjelser af skatten på 50%, der var blevet pålagt for skatteårene 2008-2014, og frifandt i øvrigt État belge, idet den besluttede at udsætte afgørelsen i erstatningssøgsmålet mod État belge.
- 6 Under behandlingen af dette erstatningssøgsmål har tribunal de première instance (ret i første instans) forelagt de tre nedenfor anførte præjudicielle spørgsmål.

II. Retsforskrifter

Anførte EU-retlige forskrifter

- 7 Artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder (herefter »chartret«) bestemmer:

»Enhver, hvis rettigheder og friheder som sikret af EU-retten er blevet krænket, skal have adgang til effektive retsmidler for en domstol under overholdelse af de betingelser, der er fastsat i denne artikel.

Enhver har ret til en retfærdig og offentlig rettergang inden en rimelig frist for en uafhængig og upartisk domstol, der forudgående er oprettet ved lov. Enhver skal have mulighed for at blive rådgivet, forsvaret og repræsenteret.

Der ydes retshjælp til dem, der ikke har tilstrækkelige midler, hvis en sådan hjælp er nødvendig for at sikre effektiv adgang til domstolsprøvelse.«

8 Artikel 45, stk. 1, TEUF har følgende ordlyd:

»Arbejdskraftens frie bevægelighed sikres inden for Unionen.«

9 Endelig bestemmer artikel 19, stk. 1, TEU:

»Den Europæiske Unions Domstol omfatter Domstolen, Retten og et antal specialretter. Den sikrer overholdelse af lov og ret ved fortolkningen og anvendelsen af traktaterne.

Medlemsstaterne tilvejebringer den nødvendige adgang til domstolsprøvelse for at sikre en effektiv retsbeskyttelse på de områder, der er omfattet af EU-retten.«

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Frankrig og Belgien

10 Dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 24, stk. 3, lyder som følger:

»Hvis en person, der er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, finder, at den beskatning, som den pågældende er blevet pålagt, eller som den pågældende påtænkes pålagt, har medført eller vil medføre en dobbeltbeskatning for den pågældende, hvis opretholdelse ville være uforenelig med overenskomstens bestemmelser, kan han, uden at dette berører hans ret til at klage og anlægge søgsmål i henhold til de enkelte staters nationale lovgivning, indgive en begrundet skriftlig anmodning om ændring af beskatningen til de kompetente myndigheder i bopælsstaten.

Denne anmodning skal fremsættes inden udløbet af en frist på seks måneder fra datoen for meddelelsen om eller opkrævningen ved kilden af den anden skat. Hvis de myndigheder, til hvilke en sådan anmodning indgives, anser anmodningen for velbegrundet, indgår de en aftale med de kompetente myndigheder i den anden kontraherende stat for at undgå dobbeltbeskatning.«

III. De væsentligste argumenter, der anføres af hovedsagens parter

1. Sagsøgerens standpunkt

11 UN har gjort gældende, at État belge tilsidesatte hans ret til forsvar og hans grundlæggende rettigheder, idet den tvang ham til at vælge mellem at fortsætte søgsmålet ved de belgiske domstole og at anvende forligsproceduren, som i den

foreliggende sag vedrører tilbagebetaling af den franske skat, der er betalt for de omtvistede skatteår.

- 12 Efter UN's opfattelse berører indledningen af en forligsprocedure ikke den skattepligtiges nationale søgsmålsadgang. État belge fratog ham hans grundlæggende ret til frit og i fuldt omfang at indbringe tvisten mellem ham og skattemyndighederne for domstolene, selv om skattemyndighederne i begge stater anerkendte, at der var tale om en dobbeltbeskatning, som er i strid med dobbeltbeskatningsoverenskomsten. UN har fremhævet, at han blev pålagt strenge administrative sanktioner med karakter af straf, og er af den opfattelse, at det valg, som han fik, tilsidesatte hans ret til forsvar.
- 13 UN er i øvrigt af den opfattelse, at den omstændighed, at forligsproceduren blev afsluttet, uden at han havde mulighed for at fremsætte sine bemærkninger, og uden at afvente udfaldet af retssagen, udgør en tilsidesættelse af hans ret til forsvar og af artikel 6 i den europæiske konvention til beskyttelse af menneskerettigheder og grundlæggende frihedsrettigheder, som har påført ham et tab svarende til den skat, han betalte i Frankrig, hvis tilbagebetaling definitivt er udelukket som følge af forligsproceduren. Han har ligeledes henvist til, at det følger af artikel 13 i den belgiske forfatning, at »nul ne peut être distrait, contre son gré, du juge que la loi lui assigne« (ingen kan mod sin vilje adskilles fra den domstol, til hvilken han er knyttet i henhold til loven).

2. État belges standpunkt

- 14 État belge har henvist til, at den forligsprocedure, der er fastsat i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, giver den skattepligtige mulighed for at anmode om, at der etableres en direkte dialog mellem de belgiske og franske skattemyndigheder, således at disse forsøger at finde en løsning, der gør det muligt at undgå dobbeltbeskatning. Der er ikke tale om en obligatorisk fase for den skattepligtige eller om et retsmiddel som omhandlet i Code judiciaire (retsplejeloven).
- 15 Formuleringen »uden at dette berører hans ret til at klage og anlægge søgsmål i henhold til de enkelte staters nationale lovgivning« i dobbeltbeskatningsoverenskomsten betyder blot, at denne procedure giver den skattepligtige alle de klage- og søgsmålsrettigheder, som de enkelte landes nationale lovgivning giver den skattepligtige. Forligsproceduren er nemlig uafhængig af de retsmidler, der er fastsat i staternes nationale lovgivning.
- 16 I øvrigt har anlæggelsen af et søgsmål til prøvelse af den belgiske beskatning ikke opsættende virkning for forligsprocedurens videreførelse. En retssag, i hvilken den skattepligtige spiller en aktiv rolle, gennemføres i henhold til bestemmelserne i Code des impôts sur les revenus 1992 (indkomstskatteloven af 1992) og retsplejeloven, mens den forligsprocedure, der er fastsat i dobbeltbeskatningsoverenskomsten, gennemføres mellem de to stater, idet den pågældende skattepligtige i princippet ikke deltager i udvekslingerne mellem de

kompetente myndigheder. I den foreliggende sag er der fundet en løsning, der gør det muligt at undgå dobbeltbeskatning, og de belgiske skattemyndigheder har underrettet den skattepligtige herom, idet de har præciseret, at aftalens opfyldelse er betinget af, at han frafalder alle nationale retssager. Denne praksis har til formål at undgå enhver uoverensstemmelse mellem resultatet af den nationale sag og forligsproceduren og kan ikke anfægtes i henhold til nyere national retspraksis. Den er heller ikke blevet fordømt af OECD, som i sine kommentarer til artikel 25 i modeloverenskomsten har anført, at: »45. (...) *there may be a pending suit by the taxpayer on an issue, or else the taxpayer may have preserved the right to take such domestic law action, yet the competent authorities might still consider that an agreement can be reached. In such cases, it is, however, necessary to take into account the concern of a particular competent authority to avoid any divergences or contradictions between the decision of the court and the mutual agreement that is being sought, with the difficulties or risks of abuse that these could entail. In short, therefore, the implementation of such a mutual agreement should normally be made subject:*

- *to the acceptance of such mutual agreement by the taxpayer, and*
- *to the taxpayer's withdrawal of the suit at law concerning those points settled in the mutual agreement» (OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, condensed version, 2014, OECD Publishing, s. 414).*

VI. Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 17 Spørgsmålet i den foreliggende sag er, om opfyldelsen af den forligsaftale, der er indgået med de franske skattemyndigheder (tilbagebetaling af den franske skat), kan gøres betinget af, at den skattepligtige ubetinget frafalder sit søgsmål i Belgien.
- 18 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at det ikke er ulovligt, at den, der beskattes *ex officio* i Belgien, når han allerede har betalt sin indkomstskat i Frankrig, anfægter denne beskatning ved de belgiske domstole. Den indkomstskat, der opkræves i Belgien, er nemlig normalt fire eller endog fem gange højere end den franske skat af samme indkomst, og denne grundskat, der er betydeligt højere, forhøjes yderligere med en bøde på 50% af den opkrævede skat.
- 19 Når UN i øvrigt anmodede om, at de kontraherende stater konsulterede hinanden inden for rammerne af den forligsprocedure, der er fastsat i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 24, var det først og fremmest for at få bragt den dobbeltbeskatning, som vedkommende var genstand for, til ophør.
- 20 Den forelæggende ret ønsker oplyst, om État belge overholder artikel 19 TEU, artikel 45 TEUF og chartrets artikel 47, når den betinger tilbagebetalingen af den franske skat af, at den sag, der er anlagt ved de belgiske domstole i henhold til bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten og national ret, frafalder, selv om den skattepligtige i henhold til de belgiske skattemyndigheders faste

praksis ikke har aktindsigt i de administrative dokumenter vedrørende forligsproceduren og under alle omstændigheder ikke kan kontrollere, om den pågældendes skattemæssige situation er blevet undersøgt effektivt af skattemyndighederne i begge de kontraherende stater.

- 21 Den forelæggende ret har i denne forbindelse henvist til, at kommissionen for aktindsigt i administrative dokumenter er af den opfattelse, at skattemyndighedernes afslag på at give indsigt i sagens akter, når den forelægges en begæring om aktindsigt i dokumenter vedrørende en forligsprocedure, der er indledt på grundlag af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, er i strid med forfatningens artikel 32 og med artikel 4 og 6 i loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration (lov af 11.4.1994 om myndighedernes offentlighed).
- 22 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at tvisten falder ind under spørgsmålet om arbejdskraftens frie bevægelighed, eftersom UN hævdede, at han havde bopæl i Frankrig, og betalte sin indkomstskat dér. UN har henvist til, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af EU-retten¹. Selv om medlemsstaterne har frihed til i bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning at fastsætte tilknytningsmomenter med henblik på fordelingen af beskatningskompetencen, giver denne fordeling af beskatningskompetencen dem således ikke ret til at iværksætte foranstaltninger, der er i strid med de ved EUF-traktaten sikrede former for fri bevægelighed. Med hensyn til udøvelsen af den beskatningskompetence, der er fordelt på denne måde, er medlemsstaterne nemlig forpligtet til at overholde EU-reglerne². Når medlemsstaterne forpligter sig inden for rammerne af bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, er de derfor forpligtet til at overholde EU-rettens almindelige principper og EU-borgernes grundlæggende rettigheder.
- 23 Den forelæggende ret har anført, at chartrets artikel 47, som udgør en bekræftelse af princippet om effektiv retsbeskyttelse, tillægger enhver person, hvis EU-retligt sikrede rettigheder og friheder er blevet krænket, en adgang til effektive retsmidler for en domstol³.
- 24 Det følger heraf, at det i visse tilfælde, hvor der foreligger omstændigheder, der både taler for og imod den pågældendes argumenter, kan være berettiget, at vedkommende forsøger at overbevise en ret om, at hans argumenter er

¹ – Jf. i denne retning dom af 23.1.2014, Kommissionen mod Belgien (C-296/12, EU:C:2014:24, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

² – Jf. i denne retning dom af 14.3.2019, Jacob og Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis), og af 24.10.2019, État belge (C-35/19, EU:C:2019:894).

³ – Dom af 27.6.2013, Agrokonsulting-04 (C-93/12, EU:C:2013:432, præmis 59), og af 2.3.2021, A.B. m.fl. (Udnævnelse af dommere ved den øverste domstol – Appel) (C-824/18, EU:C:2021:153, præmis 87 og den deri nævnte retspraksis).

velbegrundede, samtidig med at han bevarer en legitim interesse i at få tilbagebetalt den udenlandske skat, hvis ikke retten tiltræder hans argumentation.

- 25 Hertil kommer, at beskatningen i Belgien ledsages af sanktioner for svig (med henblik på skatteunddragelse), hvorved skatten forhøjes med mellem 50% og 200%, hvilke sanktioner længe har været kvalificeret som strafferetlige sanktioner som omhandlet i artikel 6 i den europæiske menneskerettighedskonvention. Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol, Belgien) og Cour de cassation (kassationsdomstol, Belgien) har imidlertid anerkendt, at den belgiske skattepligtige har ret til at anmode retten om at foretage en prøvelse af forholdsmæssigheden af den administrative sanktion, der har karakter af straf, og til at opnå udsættelse. Proportionalitetsprincippet, som er en af EU-rettens almindelige grundsætninger, pålægger imidlertid medlemsstaterne at anvende midler, som – idet de gør det muligt effektivt at nå det mål, der forfølges med national ret – gør mindst muligt indgreb i de ved EU-lovgivningen opstillede principper⁴. I den foreliggende sag kan skattemyndighederne i de to stater uden risiko for, at der opstår dobbelt ikke-beskatning, udsætte undersøgelsen af den pågældendes situation inden for rammerne af en forligsprocedure, indtil de belgiske domstole har truffet en endelig afgørelse i den nationale retssag, for ikke at fratage den pågældende muligheden for tilbagebetaling af den franske skat.

V. Præjudicielle spørgsmål

- 26 Den forelæggende ret har derfor forelagt Den Europæiske Unions Domstol følgende præjudicielle spørgsmål:

»1. Er artikel 24 i overenskomsten mellem Frankrig og Belgien til undgåelse af dobbeltbeskatning og til fastsættelse af bestemmelser om gensidig administrativ og juridisk bistand for så vidt angår indkomstskatter, undertegnet i Bruxelles den 10. marts 1964, godkendt ved lov af 14. april 1965, fortolkes således, at en belgisk statsborger, der hævder at være skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig, hvilket imidlertid bestrides af de belgiske skattemyndigheder, og som en retsbevarende foranstaltning har anmodet om anvendelse af en forligsprocedure med henblik på at få tilbagebetalt den skat, der er betalt i Frankrig, af de belgiske og de franske skattemyndigheder får betinget retten til tilbagebetaling af denne skat af, at vedkommende ubetinget frafalder den retssag, som den pågældende har anlagt ved de belgiske domstole med henblik på principalt at anfægte den beskatning ex officio, som denne person er blevet underlagt i Belgien, i strid med artikel 19 i traktaten om Den Europæiske Union, artikel 45 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde og artikel 47 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder, sammenholdt med proportionalitetsprincippet, for så

⁴ – Jf. i denne retning dom af 22.12.2022, Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030), af 8.12.2022, BTA Baltic Insurance Company (C-769/21, EU:C:2022:973), af 14.10.2021, Finanzamt N og Finanzamt G (Meddelelse af henførelse) (C-45/20 og C-46/20, EU:C:2021:852, præmis 62 og den deri nævnte retspraksis), og af 8.2.2018, Lloyd's of London (C-144/17, EU:C:2018:78, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

vidt som vedkommende definitivt mister retten til tilbagebetaling af den franske skat, såfremt den principale anfægtelse af skattepligten i Belgien ved de belgiske domstole opretholdes?

2. Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, forholder det sig da på samme måde, hvis den pågældende – for at kunne få tilbagebetalt den skat, der er betalt i Frankrig – ved at frafalde sit søgsmål til anfægtelse af beskatningen i Belgien ligeledes fortaber retten til en effektiv domstolsprøvelse af de administrative sanktioner, der har karakter af straf, og som kvalificeres som strafferetlige sanktioner i henhold til Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, ved hvilke skatten forhøjes, og derved mister retten til en prøvelse af sanktionens forholdsmæssighed og til at anmode om udsættelse, som er betingelser for individuel strafudmåling, som såvel Cour constitutionnelle (forfatningsdomstol) som Cour de cassation (kassationsdomstol) har anerkendt?

3. Såfremt de to første spørgsmål besvares benægtende, forholder det sig da på samme måde, når der findes en fast administrativ praksis, hvorefter den pågældende får afslag på aktindsigt i akter og dokumenter vedrørende en forligsprocedure mellem de to kontraherende stater, hvilket afslag gentagne gange af kommissionen for aktindsigt i administrative dokumenter og Conseil d'État (appeldomstol i forvaltningsretlige sager, Belgien) er blevet anset for at være i strid med forfatningens artikel 32 og med artikel 4 og 6 i lov af 11. april 1994 om myndighedernes offentlighed?«