



Date de réception : 08/08/2023

Zaak C-380/23 [Monmorieux]ⁱ**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie****Datum van indiening:**

16 juni 2023

Verwijzende rechter:

Tribunal de première instance du Luxembourg (België)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

14 juni 2023

Verzoekende partij:

UN

Verwerende partij:

Belgische Staat, vertegenwoordigd door de Minister van Financiën

I. Feiten en procedure in het hoofdgeding

- 1 UN, Belgisch staatsburger, woonde in Frankrijk in de grensstreek en werkte in België in de grensstreek. Nadat hij voor de jaren 2008 tot 2014 aanspraak had gemaakt op de specifieke grensarbeidersregeling, zoals bepaald in de Overeenkomst tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting (hierna: „DBO”), is hij in Frankrijk belast over zijn Belgische inkomsten.
- 2 Volgens de Belgische belastingdienst had UN voor de betrokken jaren ten onrechte aanspraak gemaakt op deze uitzonderingsregeling, aangezien zijn enige duurzame tehuis zich in België bevond. Op zijn beurt heeft deze dienst belasting geheven over alle in deze jaren verworven Belgische inkomsten, vermeerderd met een boete van 50 %.

ⁱ Dit is een fictieve naam, die niet overeenkomt met de werkelijke naam van enige partij in de procedure.

- 3 UN betwist de aanslag van ambtswege over zijn inkomsten door België en stelt de Belgische Staat aansprakelijk. Om deze twee redenen heeft hij op 14 juli 2016 de zaak voorgelegd aan de tribunal de première instance (rechter in eerste aanleg). Tegelijkertijd heeft hij te zijner bescherming een verzoek voor de onderlingoverleg-procedure, zoals bedoeld in artikel 24 van de DBO, ingediend ten einde de dubbele belastingheffing over zijn inkomsten recht te zetten.
- 4 Op 30 augustus 2017 heeft de Belgische belastingdienst hem in kennis gesteld van het door de Belgische en Franse belastingdiensten genomen besluit, in de volgende bewoordingen:

„Aangezien door beide staten wordt erkend dat de Belgische belastingheffing over deze inkomsten voorde betrokken jaren rechtmatig is, wensen de Belgische en Franse belastingdiensten zo spoedig mogelijk ontheffing verlenen van hun over deze inkomsten onverschuldigd ontvangen belasting.

Daarvoor is het evenwel noodzakelijk dat uw cliënt afstand doet van ieder administratief of rechterlijk beroep tegen de aangevochten Belgische belastingaanslagen, zodat deze een definitief karakter krijgen.

[...]

Ik wijs u erop dat indien u niet met deze overeengekomen regeling instemt en/of geen afstand doet van ieder beroep, de Belgische en Franse belastingdiensten genoodzaakt zijn om de ingeleide overlegprocedure definitief af te sluiten met als verzwarende omstandigheid dat de dubbele belastingheffing over deze inkomsten zou kunnen blijven bestaan.”

- 5 Bij vonnis van 13 maart 2019 heeft de tribunal de première instance de belastingverhogingen van 50 % voor de jaren 2008 tot 2014 nietig verklaard en het verzoek voor het overige afgewezen, waarbij hij zich het recht voorbehield om over de tegen de Belgische staat gerichte aansprakelijkheidsvordering te oordelen.
- 6 In het kader van het huidige onderzoek van deze aansprakelijkheidsvordering stelt de tribunal de première instance de hieronder vermelde drie prejudiciële vragen.

II. Toepasselijk recht

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

- 7 Artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”) bepaalt:

„Eenieder wiens door het recht van de Unie gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, heeft recht op een doeltreffende voorziening in rechte, met inachtneming van de in dit artikel gestelde voorwaarden.

Eenieder heeft recht op een eerlijke en openbare behandeling van zijn zaak, binnen een redelijke termijn, door een onafhankelijk en onpartijdig gerecht dat vooraf bij wet is ingesteld. Eenieder heeft de mogelijkheid zich te laten adviseren, verdedigen en vertegenwoordigen.

Rechtsbijstand wordt verleend aan degenen die niet over toereikende financiële middelen beschikken, voor zover die bijstand noodzakelijk is om de daadwerkelijke toegang tot de rechter te waarborgen.”

- 8 Artikel 45, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) bepaalt:

„Het verkeer van werknemers binnen de Unie is vrij.”

- 9 Tenslotte bepaalt artikel 19, lid 1 1, van het Verdrag betreffende de Europese Unie (VEU):

„Het Hof van Justitie van de Europese Unie omvat het Hof van Justitie, het Gerecht en gespecialiseerde rechtbanken. Het verzekert de eerbiediging van het recht bij de uitlegging en toepassing van de Verdragen.

De lidstaten voorzien in de nodige rechtsmiddelen om daadwerkelijke rechtsbescherming op de onder het recht van de Unie vallende gebieden te verzekeren.”

Overeenkomst tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting

- 10 Artikel 24, lid 3, van de DBO luidt:

„Indien een verblijfhouder van een van beide verdragsluitende Staten oordeelt dat de aanslagen die te zijnen laste werden gevestigd of waarvan de vestiging te zijnen laste wordt overwogen, voor hem hebben geleid of moeten leiden tot een dubbele belastingheffing waarvan het in stand houden onverenigbaar zou zijn met de bepalingen van de Overeenkomst, kan hij, onverminderd het gebruik van zijn rechten inzake bezwaar en verhaal volgens de interne wetgeving van elke Staat, bij de bevoegde autoriteiten van de Staat waarvan hij verblijfhouder is een schriftelijk en met redenen omkleed verzoek tot herziening van deze aanslagen indienen.

Dit verzoek moet worden ingediend voor het verstrijken van een termijn van zes maanden ingaande op de datum van de betekening of van de heffing bij de bron van de tweede aanslag. Indien zij de gegrondheid van dit verzoek erkennen, zullen de autoriteiten bij wie het verzoek aanhangig werd gemaakt, zich met de bevoegde autoriteiten van de andere verdragsluitende Staat verstaan om dubbele belastingheffing te voorkomen.”

III. Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

1. Standpunt van verzoekende partij

- 11 Volgens UN schendt de Belgische Staat zijn rechten van verdediging en grondrechten door hem te dwingen te kiezen tussen het voortzetten van haar beroep bij de Belgische rechter en het profijt van de onderlingoverleg-procedure, in dit geval de teruggave van de betaalde Franse belasting voor de litigieuze belastingjaren.
- 12 Hij meent dat de inleiding van een onderlingoverleg-procedure geen afbreuk mag doen aan de nationale rechten op een rechterlijke voorziening van de belastingplichtige. De Belgische Staat ontnemt hem zijn grondrecht om het geschil tussen hem en de belastingdienst ten volle en vrijelijk aan de rechter voor te leggen, hoewel de belastingdiensten van beide staten erkennen dat er sprake is van een met de DBO strijdige dubbele belastingheffing. UN benadrukt dat hem zware administratieve strafsancities zijn opgelegd en meent dat de hem geboden keuze zijn rechten van verdediging schaadt.
- 13 UN meent daarnaast dat het feit dat de onderlingoverleg-procedure wordt afgesloten zonder hem toe te staan zijn opmerkingen naar voren te brengen en zonder de uitkomst van de rechterlijke procedure af te wachten, zijn rechten van verdediging schendt en artikel 6 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden waardoor hij schade lijdt ten bedrage van de in Frankrijk betaalde belasting waarvan de terugbetaling voorgoed van de baan was wegens de onderlingoverleg-procedure. Ook brengt hij in herinnering dat volgens artikel 13 van de Belgische Grondwet geldt: „Niemand kan tegen zijn wil worden afgetrokken van de rechter die de wet hem toekent.”

2. Standpunt van de Belgische Staat

- 14 De Belgische Staat herinnert eraan dat de in de DBO voorziene onderlingoverleg-procedure het de belastingplichtige mogelijk maakt te verzoeken dat de Belgische en Franse belastingdienst rechtstreeks met elkaar gaan overleggen om te proberen een oplossing te vinden ter voorkoming van een dubbele belastingheffing. Het gaat niet om een verplichte stap voor de belastingplichtige en evenmin om een beroep in de zin van het Gerechtelijk Wetboek.
- 15 De in de DBO neergelegde formulering „onverminderd het gebruik van zijn rechten inzake bezwaar en verhaal volgens de interne wetgeving van elke Staat” betekent enkel dat deze procedure de rechten inzake bezwaar en verhaal die de interne wetgeving van elk land aan de belastingplichtige verleent, onverlet laat. De overlegprocedure staat namelijk los van de beroepsmogelijkheden die in de nationale wetgeving van de staten zijn vastgesteld.
- 16 Bovendien heeft de inleiding van een gerechtelijke procedure tegen de in België vastgestelde belastingaanslagen geen schorsende werking op de voortgang van de

onderlingoverleg-procedure. De gerechtelijke procedure, waarin de belastingplichtige een actieve rol speelt, verloopt op de wijze zoals neergelegd in het wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en het Gerechtelijk Wetboek, terwijl de in de DBO voorziene overlegprocedure tussen twee staten wordt gevoerd, zonder dat de betrokken belastingplichtige in beginsel bij de uitwisseling tussen de bevoegde autoriteiten betrokken wordt. In casu is er een oplossing ter voorkoming van een dubbele belastingheffing gevonden en heeft de Belgische belastingdienst de belastingplichtige hiervan in kennis gesteld onder vermelding dat aan de uitvoering van de overeengekomen regeling de voorwaarde is verbonden dat hij afstand doet van iedere nationale gerechtelijke procedure: deze praktijk is erop gericht om iedere tegenstrijdigheid tussen de uitkomsten van de nationale procedure en die van de onderlingoverleg-procedure te voorkomen en is volgens recente nationale rechtspraak niet laakbaar. Ook wordt deze praktijk niet veroordeeld door de OESO die in haar commentaar op artikel 25, lid 1, van het OESO-modelverdrag aangeeft: „45. [...] een door de belastingplichtige aangespannen procedure is wellicht nog hangende of ook wel kan de belastingplichtige zijn recht om een procedure krachtens nationaal recht aan te spannen hebben voorbehouden, maar niettemin kunnen de bevoegde autoriteiten van mening zijn dat een regeling kan worden vastgesteld. In die gevallen moet evenwel rekening worden gehouden met de wens van een bepaalde bevoegde autoriteit om iedere discrepantie of tegenstrijdigheid tussen een rechterlijke beslissing en de verzochte overeengekomen regeling, en de eventueel daarmee gepaard gaande problemen dan wel risico's van misbruik, te voorkomen. Kortom, aan de uitvoering van deze overeengekomen zouden normaliter de voorwaarden verbonden moeten zijn dat:

- deze overeengekomen regeling door de belastingplichtige wordt aanvaard, en
- door deze belastingplichtige afstand wordt gedaan van de ingeleide procedure wat betreft de punten die in de overeengekomen regeling zijn vastgesteld”(OESO, Modelverdrag voor Belastingen naar inkomen en vermogen: verkorte versie 2014, Uitgave OESO, blz.414).

VI. Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 17 In het onderhavige geval rijst de vraag of aan de uitvoering van de met de Franse belastingdienst overeengekomen regeling (de teruggave van de Franse belasting) de voorwaarde kan worden verbonden dat de belastingplichtige onvoorwaardelijk afstand doet van zijn beroepsprocedure in België.
- 18 De verwijzende rechter acht het niet onrechtmatig dat degene die van ambtswege in België wordt aangeslagen, terwijl hij in Frankrijk reeds inkomstenbelasting heeft betaald, deze belastingaanslag bij de Belgische rechter aanvecht. De in België gevorderde inkomstenbelasting zal immers in het algemeen vier of zelfs vijf keer hoger zijn dan de over dezelfde inkomsten berekende Franse belasting en

deze veel hogere basisbelasting wordt nog eens verhoogd met een boete groot 50 % van de gevorderde belasting.

- 19 Wanneer de belastingplichtige overigens verzoekt dat de verdragsluitende staten elkaar raadplegen in het kader van de onderlingoverleg-procedure, zoals bedoeld in artikel 24 DBO, is zijn oogmerk met name dat er een einde wordt gemaakt aan zijn dubbele belastingheffing.
- 20 De verwijzende rechter vraagt zich af of de artikelen 19 VEU, 45 VWEU en artikel 47 van het Handvest door de Belgische Staat worden nageleefd, wanneer deze aan de terugbetaling van de Franse belasting de voorwaarde verbindt om afstand te doen van de vordering ingediend bij de Belgische rechter op grond van de bepalingen van de DBO en het nationale recht, terwijl volgens een vaste doctrine van de Belgische belastingdienst de belastingplichtige geen toegang heeft tot de administratieve documenten van de onderlingoverleg-procedure en in elk geval niet kan verifiëren of zijn fiscale situatie daadwerkelijk door de belastinginstanties van beide overeenkomst sluitende staten is onderzocht.
- 21 Hij brengt op dit punt in herinnering dat het volgens de Commissie voor de toegang tot bestuursdocumenten (hierna: „CTB”), in strijd is met artikel 32 van de Grondwet en de artikelen 4 en 6 van de wet van 11 april 1994 betreffende de openbaarheid van bestuur dat de belastingdienst geen toegang tot het dossier verleent wanneer hem op grond van een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting een dergelijk verzoek met betrekking tot documenten inzake een onderlingoverleg-procedure wordt gedaan.
- 22 Volgens de verwijzende rechter valt het geschil onder het vrije verkeer van werknemers, aangezien UN betoogde in Frankrijk te wonen en aldaar zijn inkomstenbelasting te hebben betaald. Hij herinnert eraan dat volgens vaste rechtspraak de lidstaten, hoewel de directe belastingen tot hun bevoegdheid behoren, niettemin verplicht zijn deze bevoegdheid in overeenstemming met het recht van de Unie uit te oefenen.¹ Het staat de lidstaten weliswaar dan ook vrij om in het kader van bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting de aanknopingspunten ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen, maar deze verdeling betekent niet dat zij maatregelen mogen treffen die in strijd zijn met de vrijheden van verkeer, zoals die door het VWEU worden gewaarborgd. Bij de uitoefening van de verdeelde heffingsbevoegdheid dienen de lidstaten zich immers te houden aan de regels van Unierecht.² Daarom moeten de lidstaten wanneer zij zich in het kader van bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting binden, zich houden aan de algemene rechtsbeginselen van Unierecht en de grondrechten van de burgers van de Europese Unie.

¹ Zie in die zin, arrest van 23 januari 2014, Commissie/België (C-296/12, EU:C:2014:24, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

² Zie in die zin, arresten van 14 maart 2019, Jacob en Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak) en 24 oktober 2019, Belgische Staat (C-35/19, EU:C:2019:894).

- 23 De verwijzende rechter brengt in herinnering dat in artikel 47 van het Handvest – dat het beginsel van daadwerkelijke rechtsbescherming opnieuw bevestigt – voor eenieder wiens door het Unierecht gewaarborgde rechten en vrijheden zijn geschonden, het recht op een doeltreffende voorziening in rechte is neergelegd.³
- 24 Bijgevolg kan in bepaalde gevallen, waarin er zowel factoren ten gunste als ten nadele van het standpunt van betrokkene zijn, worden gerechtvaardigd dat betrokkene een rechter van de gegrondheid van zijn standpunt tracht te overtuigen, met behoud van zijn legitieme belang om de buitenlandse belasting terug te krijgen, mocht hij niet door de rechter worden gevolgd.
- 25 Daar komt nog bij dat de belastingheffing in België gepaard gaat met boetes wegens fraude (bedoeling om belasting te ontwijken) waardoor de belastingaanslag met 50 % tot 200 % wordt verhoogd, welke boetes reeds lang worden aangemerkt als strafrechtelijke sancties in de zin van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. De Belgische belastingplichtige heeft evenwel van het Grondwettelijk Hof en het Hof van Cassatie het recht verkregen om de gewone rechter te verzoeken de evenredigheid van de administratieve strafsancie te toetsen en om uitstel te kunnen verkrijgen. Het evenredigheidsbeginsel, als algemeen Unierechtelijk beginsel, legt de lidstaten op om middelen aan te wenden waarmee het met de nationale regeling nagestreefde doel weliswaar doeltreffend kan worden bereikt, doch die de beginselen van de Unieregeling zo min mogelijk aantasten.⁴ In casu zouden de belastingdiensten van de twee staten echter zonder gevaar voor een dubbele niet-heffing het onderzoek van de situatie van betrokkene in het kader van de onderlingoverleg-procedure kunnen opschorten totdat de Belgische rechters in de nationale gerechtelijk procedure een definitieve beslissing hebben genomen, zodat betrokkene de terugbetaling van de Franse belasting niet wordt ontzegd.

V. Prejudiciële vragen

- 26 De verwijzende rechter stelt daarom de volgens prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie:

„1. Wanneer artikel 24 van de Overeenkomst tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen – ondertekend in Brussel op

³ Arresten van 27 juni 2013, Agroconsulting-04 (C-93/12, EU:C:2013:432, punt 59) en 2 maart 2021, A.B. e.a. (Benoeming van rechters bij de hoogste rechterlijke instantie in burgerlijke en strafzaken – Beroep) (C-824/18, EU:C:2021:153, punt 87 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

⁴ Zie in die zin arresten van 22 december 2022, Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030)1; 8 december 2022, BTA Baltic Insurance Company (C-769/21, EU:C:2022:973); 14 oktober 2021, Finanzamt N et Finanzamt G (Mededeling van bestemming) (C-45/20 et C-46/20, EU:C:2021:852, punt 62 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 8 februari 2018, Lloyd's of London (C-144/17, EU:C:2018:78, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

10 maart 1964, en goedgekeurd bij de wet van 14 april 1965 – aldus wordt uitgelegd dat op grond daarvan een Belgische burger die stelt zijn fiscale woonplaats in Frankrijk te hebben, hetgeen door de Belgische belastingdienst echter wordt bestreden, en die om zijn belangen veilig te stellen een verzoek voor de onderlingoverleg-procedure heeft ingediend ten einde de in Frankrijk betaalde belasting terug te krijgen, door de Belgische en Franse belastingdienst voor het recht op teruggave van deze belasting wordt verplicht om onvoorwaardelijk afstand te doen van het rechtsgeding dat hij bij de Belgische rechter heeft ingesteld om primair de hem in België van ambtswege opgelegde aanslag aan te vechten, schendt dit artikel dan artikel 19 van het Verdrag betreffende de Europese Unie, artikel 45 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en artikel 47 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, telkens gelezen in samenhang met het evenredigheidsbeginsel, voor zover hij het recht op teruggave van de Franse belasting voorgoed zou verliezen, indien hij zijn primaire betwisting van zijn belastingplicht in België voor de Belgische rechter zou handhaven?

2. Ingeval de eerste vraag ontkennend wordt beantwoord, blijft het antwoord dan ongewijzigd, indien de betrokkene, doordat hij met het oog op de teruggave van de in Frankrijk betaalde belasting afstand doet van zijn rechtsvordering strekkende tot betwisting van de belastingaanslag in België, ook het recht verliest op daadwerkelijke rechtsbescherming in verband met de administratieve strafsancities, die in de zin van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens als strafrechtelijke sancties zijn aan te merken en die de aanslag verhogen, en daarmee het recht verliest op toetsing van de evenredigheid van de boete alsook het recht om te verzoeken om uitstel, hoewel het daarbij gaat om methoden ter individualisering van de straf, die hem zowel door het Grondwettelijk Hof als door het Hof van Cassatie zijn toegekend?

3. Ingeval de eerste twee vragen ontkennend worden beantwoord, blijft het antwoord dan ongewijzigd, wanneer er sprake is van een administratieve doctrine op grond waarvan de betrokkene geen toegang krijgt tot de stukken en documenten die betrekking hebben op de onderlingoverleg-procedure tussen de twee Staten die partij zijn bij de Overeenkomst, hetgeen door de Commissie voor de toegang tot bestuursdocumenten en de Raad van State herhaaldelijk in tegenspraak is geacht met artikel 32 van de Grondwet en de artikelen 4 en 6 van de wet van 11 april 1994 betreffende de openbaarheid van bestuur?”