

**Byla C-380/23 [Monmorieux]<sup>i</sup>****Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2023 m. birželio 16 d.

**Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:**

*Tribunal de première instance du Luxembourg* (Belgija)

**Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:**

2023 m. birželio 14 d.

**Pareiškėjas:**

UN

**Atsakovė:**

Belgijos valstybė, atstovaujama Finansų ministro

**I. Faktinės aplinkybės ir pagrindinė byla**

- 1 UN, Belgijos pilietis, gyveno Prancūzijos pasienio teritorijoje ir dirbo Belgijos pasienio teritorijoje. 2008–2014 m. mokestiniais metais jam pasinaudojus Belgijos ir Prancūzijos sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (toliau – SDAI) numatyta specialia pasienio darbuotojams taikoma tvarka, jo Belgijoje gautos pajamos buvo apmokestintos Prancūzijoje.
- 2 Belgijos mokesčių administratorius nusprendė, kad UN nepagrįstai pasinaudojo šia išimtinė tvarka atitinkamais mokestiniais metais, nes vienintelis jo nuolatinis gyvenamasis būstas buvo Belgijoje. Per tuos metus gautoms pajamoms kaip bauda buvo pritaikytas 50 proc. padidintas Belgijos mokesčio tarifas.
- 3 UN ginčija automatinį jo pajamų apmokestinimą Belgijoje ir kelia klausimą dėl Belgijos valstybės atsakomybės. Dėl šių dviejų priežasčių 2016 m. liepos 14 d. jis kreipėsi į pirmosios instancijos teismą. Kartu jis pateikė prašymą kaip apsaugos

<sup>i</sup> Šios bylos pavadinimas išgalvotas. Jis neatitinka jokios bylos šalies tikrojo vardo, pavardės ar pavadinimo.

priemonę taikyti taikaus ginčų sprendimo procedūrą, numatytą SDAI 24 straipsnyje, kad būtų panaikintas dvigubas jo pajamų apmokestinimas.

- 4 2017 m. rugpjūčio 30 d. Belgijos mokesčių administratorius taip informavo jį apie Belgijos ir Prancūzijos mokesčių administratorių priimtą sprendimą:

*„Kadangi šių pajamų apmokestinimas Belgijoje atitinkamais metais yra abiejų valstybių narių pripažintas teisėtu, Prancūzijos mokesčių administratorius siekia kuo greičiau sumažinti nepagrįstai nuo šių pajamų surinktus mokesčius.*

*Vis dėlto tam būtina, kad jūsų klientas atsisakytų visų administracinių ir teisminių skundų dėl ginčijamo apmokestinimo Belgijoje, kad šis apmokestinimas taptų galutinis.*

<...>

*Norėčiau atkreipti Jūsų dėmesį į tai, kad atsisakius sudaryti šį susitarimą ir (arba) neatsakius skundų, Belgijos ir Prancūzijos valdžios institucijos turėtų galutinai užbaigti taikaus ginčų sprendimo procedūrą, o tai dar labiau padidintų riziką, kad šios pajamos ir toliau bus dvigubai apmokestinamos“.*

- 5 2019 m. kovo 13 d. sprendimu pirmosios instancijos teismas panaikino 50 proc. mokesčio tarifo padidinimą už 2008–2014 mokesčius metus, atmetė likusią prašymo dalį ir atidėjo sprendimo dėl ieškinio dėl Belgijos valstybės atsakomybės priėmimą.
- 6 Dabar nagrinėdamas šį ieškinį dėl atsakomybės, pirmosios instancijos teismas pateikia tris toliau išdėstytus prejudicinius klausimus.

## **II. Teisinis pagrindas**

### ***Nurodomos Sąjungos teisės nuostatos***

- 7 Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos (toliau – Chartija) 47 straipsnyje nustatyta:

*„Kiekvienas asmuo, kurio teisės ir laisvės, garantuojamos Sąjungos teisės, yra pažeistos, turi teisę į veiksmingą jų gynybą teisme šiame straipsnyje nustatytais sąlygomis.*

*Kiekvienas asmuo turi teisę, kad jo byla per kiek įmanoma trumpesnę laiką viešai ir teisingai išnagrinėtų pagal įstatymą įsteigtas nepriklausomas ir nešališkas teismas. Kiekvienas asmuo turi turėti galimybę gauti teisinę pagalbą, būti ginamas ir atstovaujamas.*

*Asmenys, neturintys pakankamai lėšų, turi gauti nemokamą teisinę pagalbą, jei tai reikalinga užtikrinti teisę į veiksmingą teisingumą.“*

8 SESV 45 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Sajungoje užtikrinama darbuotojų judėjimo laisvė.“

9 Galiausiai, ESS 19 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Europos Sąjungos Teisingumo Teismas apima Teisingumo Teismą, Bendrąjį Teismą ir specializuotus teismus. Jis užtikrina, kad aiškinant ir taikant Sutartis būtų laikomasi teisės.“

Valstybės narės numato teisių gynimo priemones, būtinas užtikrinant veiksmingą teisminę apsaugą Sąjungos teisei priklausančiose srityse.“

### ***Prancūzijos ir Belgijos sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo***

10 SDAI 24 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Jeigu vienos iš Susitariančiųjų valstybių rezidentas mano, kad dėl jam taikomo arba siūlomo taikyti apmokestinimo atsirado arba gali atsirasti dvigubas apmokestinimas, kurio tolesnis taikymas būtų nesuderinamas su Sutarties nuostatomis, jis gali, nepažeisdamas savo teisės prieštarauti ir apskusti sprendimą pagal kiekvienos valstybės vidaus teisės aktus, pateikti valstybės, kurios rezidentas jis yra, kompetentingoms institucijoms rašytinį motyvuotą prašymą peržiūrėti minėtą apmokestinimą.“

Šis prašymas turi būti pateiktas per šešis mėnesius nuo pranešimo apie antrąjį apmokestinimą arba antrojo mokesčio surinkimo prie pajamų šaltinio dienos. Jeigu jos sutinka, kad prašymas yra pagrįstas, institucijos, kurioms pateikiamas toks prašymas, susitaria su kitos Susitariančiosios valstybės kompetentingomis institucijomis, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo.“

## **III. Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai**

### ***1. Pareiškėjo pozicija***

11 UN teigia, kad įpareigodama jį pasirinkti, ar tęsti skundo nagrinėjimo procesą Belgijos teismuose, ar pasinaudoti taikaus ginčų sprendimo procedūra, šiuo atveju – susigrąžinti Prancūzijoje sumokėtą mokesť už ginčijamus mokesťinius metus, Belgijos valstybė pažeidžia jo teises į gynybą ir jo pagrindines teises.

12 Jo teigimu, taikaus ginčų sprendimo procedūros taikymas neprieštaruoja vidaus teisėje numatytiems mokesčių mokėtojo teisių gynimo priemonėms. Belgijos valstybė atima iš jo pagrindinę teisę visiškai ir laisvai kreiptis į teismus dėl ginčo su mokesčių administratoriumi, nors abiejų valstybių mokesčių administratoriai pripažįsta, kad dvigubas apmokestinimas, prieštaraujantis SDAI, egzistuoja. UN pabrėžia, kad jam buvo skirtos didelės administracinės represinio pobūdžio

sankcijos, ir mano, kad jam palikta pasirinkimo galimybe pažeidžiama jo teisė į gynybą.

- 13 Be to, UN mano, kad taikaus ginčų sprendimo procedūros užbaigimas nesuteikiant jam galimybės pateikti pastabų ir nelaukiant teismo proceso baigties yra jo teisės į gynybą ir Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos 6 straipsnio pažeidimas, dėl kurio jis patiria žalą, lygią Prancūzijoje sumokėtų mokesčių, kurių sugražinimo galimybė buvo galutinai prarasta dėl taikaus ginčų sprendimo procedūros, sumai. Jis taip pat primena, kad pagal Belgijos konstitucijos 13 straipsnį „niekas prieš jo valią negali būti atskirtas nuo teismo, kuris jam privalomas pagal įstatymą“.

## **2. Belgijos valstybės pozicija**

- 14 Belgijos valstybė primena, kad pagal SDAI numatytą taikaus ginčų sprendimo procedūrą mokesčių mokėtojas gali prašyti užmegzti tiesioginį Belgijos ir Prancūzijos mokesčių administratorių dialogą, kad jie bandytų rasti sprendimą, leidžiantį išvengti dvigubo apmokestinimo. Tai nėra nei mokesčių mokėtojui privaloma stadija, nei skundas, kaip tai suprantama pagal Teismų kodeksą.
- 15 SDAI frazė „nedarant poveikio naudojimuisi savo teise pateikti skundą ir kreiptis į teismą pagal kiekvienos valstybės vidaus teisę“ reiškia tik tai, kad šia procedūra visiškai nepanaikinamos teisės pateikti skundą ir ieškinį, mokesčių mokėtojui suteikiamos pagal kiekvienos šalies vidaus teisės aktus. Iš tikrųjų taikaus ginčų sprendimo procedūra nepriklauso nuo valstybių nacionalinės teisės aktuose numatytų teisių gynimo priemonių.
- 16 Be to, ieškinio dėl Belgijoje nustatytų mokesčių pareiškimas nesustabdo taikaus ginčų sprendimo procedūros vykdymo. Ginčų sprendimo procedūra, kurios metu mokesčių mokėtojas atlieka aktyvų vaidmenį, vyksta pagal 1992 m. Pajamų mokesčio kodekse ir Teismų kodekse numatytą tvarką, o SDAI numatyta taikaus ginčų sprendimo procedūra vyksta tarp dviejų valstybių, atitinkamam mokesčių mokėtojui iš esmės nedalyvaujant kompetentingų institucijų bendradarbiavimo procese. Nagrinėjamu atveju buvo rastas sprendimas, leidžiantis išvengti dvigubo apmokestinimo, ir Belgijos mokesčių administratorius apie tai informavo mokesčių mokėtoją, pažymėdamas, kad susitarimo vykdymas priklauso nuo to, ar jis atsisako bet kokio vidaus ginčų nagrinėjimo teisme: šia praktika siekiama išvengti bet kokio prieštaravimo tarp nacionalinio teismo proceso ir taikaus ginčų sprendimo proceso rezultatų ir pagal naujausią nacionalinių teismų jurisprudenciją ji nėra kritikuotina. Jos taip pat nesmerkia ir EBPO, kuri savo komentaruose dėl Pavyzdinės sutarties 25 straipsnio nurodo, kad: „45. <...> mokesčių mokėtojo pareikštas ieškinys gali būti nagrinėjamas arba mokesčių mokėtojas gali būti išsaugojęs teisę kreiptis į teismą pagal nacionalinę teisę, bet kompetentingos valdžios institucijos vis tiek gali manyti, kad gali būti sudarytas tam tikras susitarimas. Vis dėlto tokiais atvejais reikia atsižvelgti į konkrečios kompetentingos institucijos pastangas išvengti bet kokių neatitikimų ar prieštaravimų tarp teismo sprendimo ir prašomos taikos sutarties bei dėl jų

*galinčių kilti sunkumų ar piktnaudžiavimo pavojaus. Galiausiai tokios taikos sutarties vykdymas paprastai turėtų priklausyti nuo:*

- *mokesčių mokėtojai pritarimo šiai taikos sutarčiai ir*
- *šio mokesčių mokėtojo atsisakymo tęsti ieškinio, pareikšto dėl taikos sutartimi reguliuojamų klausimų, nagrinėjimą“ (EBPO pavyzdinė pajamų ir turto apmokestinimo sutartis: 2014 m. sutrumpinta redakcija, EBPO leidykla, p. 414).*

## **VI. Glaustas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas**

- 17 Šioje byloje kyla klausimas, ar su Prancūzijos mokesčių institucija sudarytos taikos sutarties vykdymas (Prancūzijoje sumokėto mokesčio grąžinimas) gali priklausyti nuo to, ar mokesčių mokėtojas besąlygiškai atsisakys Belgijoje pareikšto ieškinio.
- 18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad nėra neteisėta, kad asmuo, kuris savo iniciatyva apmokestinamas Belgijoje, nors jau sumokėjo pajamų mokesčius Prancūzijoje, užginčytų šį apmokestinimą Belgijos teisme. Iš tikrųjų Belgijoje mokėtinas pajamų mokestis paprastai būna keturis ar net penkis kartus didesnis nei Prancūzijoje nuo tų pačių pajamų apskaičiuojamas mokestis, ir šis gerokai didesnis pagrindinis mokestis bus dar padidintas bauda, lygia 50 proc. reikalaujamo mokesčio.
- 19 Be to, jeigu Susitariančiųjų valstybių prašoma derinti veiksmus per SDAI 24 straipsnyje numatytą taikaus ginčų sprendimo procedūrą, tai visų pirma daroma siekiant, kad dvigubas apmokestinimas būtų nutrauktas.
- 20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar Belgijos valstybė laikosi ESS 19 straipsnio, SESV 45 straipsnio ir Chartijos 47 straipsnio, kai Prancūzijoje sumokėto mokesčio grąžinimą sieja su ieškinio, Belgijos teisme pareikšto pagal SDAI ir vidaus teisės nuostatas, atsiėmimu, nors pagal Belgijos mokesčių administratoriaus suformuotą doktriną mokesčių mokėtojas neturi galimybės susipažinti su administraciniais dokumentais, susijusiais su taikaus ginčų sprendimo procedūra, ir bet kuriuo atveju negali patikrinti, ar abiejų Susitariančiųjų valstybių mokesčių institucijos iš tikrųjų išnagrinėjo jo mokestinę padėtį.
- 21 Šiuo klausimu jis primena, kad *Commission d'accès aux documents administratifs* (Administracinių dokumentų prieigos komisija) laikosi nuomonės, jog mokesčių administratoriaus atsisakymas leisti susipažinti su bylos medžiaga, kai, remiantis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, jam buvo pateiktas prašymas leisti susipažinti su dokumentais, susijusiais su taikaus ginčų sprendimo procedūra, prieštarauja *Constitution* (Konstitucija) 32 straipsniui ir *Loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration* (1994 m. balandžio 11 d. Administravimo viešinimo įstatymas) 4 bei 6 straipsniams.

- 22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laikosi nuomonės, kad ginčas yra susijęs su laisvu darbuotojų judėjimu, nes UN teigė, kad gyvena Prancūzijoje ir ten sumokėjo mokėtinus pajamų mokesčius. Pagal suformuotą jurisprudenciją, nors tiesioginis apmokestinimas priklauso valstybių narių kompetencijai, jos turi jį įgyvendinti atsižvelgdamos į Sąjungos teisę<sup>1</sup>. Nors valstybės narės pagal dvišales sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo gali laisvai nustatyti priskyrimo požymius, siekdamos paskirstyti kompetenciją mokesčių srityje, tačiau šiuo kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimu joms neleidžiama taikyti priemonių, prieštaraujančių SESV užtikrinamoms judėjimo laisvėms. Iš tikrųjų, kiek tai susiję su naudojimusi kompetencija mokesčių srityje, valstybės narės turi laikytis Sąjungos taisyklių<sup>2</sup>. Taigi, kai valstybės narės yra saistomos dvišalių sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, jos privalo laikytis bendrųjų Sąjungos teisės principų ir paisyti Europos Sąjungos piliečių pagrindinių teisių.
- 23 Jis primena, kad Chartijos 47 straipsnyje, kuriame dar kartą patvirtintas veiksmingos teisminės gynybos principas, įtvirtinta kiekvieno asmens, kurio teisės ir laisvės, garantuojamos Sąjungos teisės, buvo pažeistos, teisė į veiksmingą tų teisių gynimą teisme<sup>3</sup>.
- 24 Darytina išvada, kad tam tikrais atvejais, kai esama tiek duomenų, pagrindžiančių suinteresuotojo asmens teiginį, tiek jam nepalankių duomenų, gali būti pateisinama, kad jis bandytų įtikinti teismą savo teiginio pagrįstumu, kartu, jeigu teismas juo nesivadovautų, išlaikydamas teisėtą interesą susigrąžinti užsienyje sumokėtą mokesťį.
- 25 Be to, Belgijoje taikomos sankcijos už sukčiavimą (ketinimą išvengti mokesčio), apmokestinimą padidinant nuo 50 iki 200 proc., kurios jau ilgą laiką laikomos baudžiamosiomis, kaip tai suprantama pagal Europos žmogaus teisių konvencijos 6 straipsnį. Vis dėlto *Cour constitutionnelle* (Konstitucinis Teismas) ir *Cour de cassation* (Kasacinis Teismas) pripažino Belgijos mokesčių mokėtojo teisę prašyti teismo atlikti represinio pobūdžio administracinės sankcijos proporcingumo peržiūrą ir pasinaudoti vykdymo atidėjimu. Pagal proporcingumo principą, kaip bendrąją Sąjungos teisės principą, valstybės narės privalo imtis tokių priemonių, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti nacionalinių teisės aktų tikslus, kuo mažiau prieštarautų Sąjungos teisės aktų leidėjo nustatytiems principams<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Šiuo klausimu žr. 2014 m. sausio 23 d. Sprendimą *Komisija / Belgija* (C-296/12, EU:C:2014:24, 27 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

<sup>2</sup> Šiuo klausimu žr. 2019 m. kovo 14 d. Sprendimą *Jacob ir Lennertz* (C-174/18, EU:C:2019:205, 25 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2019 m. spalio 24 d. Sprendimą *Belgijos valstybė* (C-35/19, EU:C:2019:894).

<sup>3</sup> 2013 m. birželio 27 d. Sprendimas *Agrokonsulting-04* (C-93/12, EU:C:2013:432, 59 punktą) ir 2021 m. kovo 2 d. Sprendimas *A. B. ir kt. (Aukščiausiojo Teismo teisėjų skyrimas – skundas)* (C-824/18, EU:C:2021:153, 87 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

<sup>4</sup> Šiuo klausimu žr. 2022 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *Shell Deutschland Oil* (C-553/21, EU:C:2022:1030); 2022 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *BTA Baltic Insurance Company* (C-

Nagrinėjamoje byloje abiejų valstybių mokesčių institucijos galėtų, nesant dvigubo apmokestinimo rizikos, sustabdyti suinteresuotojo asmens padėties nagrinėjimą per taikaus ginčų sprendimo procedūrą, kol nacionalinėje byloje bus priimtas galutinis Belgijos teismų sprendimas, kad suinteresuotasis asmuo neprarastų galimybės susigrąžinti Prancūzijoje sumokėtą mokestį.

## V. Prejudiciniai klausimai

26 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas pateikia Europos Sąjungos Teisingumo Teismui toliau išdėstytus prejudicinius klausimus:

„1. Ar 1964 m. kovo 10 d. Briuselyje pasirašytos Prancūzijos ir Belgijos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo bei tarpusavio administracinės ir teisinės pagalbos taisyklių pajamų mokesčių srityje nustatymo, patvirtintos 1965 m. balandžio 14 d. įstatymu, 24 straipsniu, aiškinamu taip, kad Belgijos piliečiui, kuris teigia esąs Prancūzijos rezidentas mokesčių tikslais, nors Belgijos mokesčių administratorius tai ginčija, kuris, siekdamas susigrąžinti Prancūzijoje sumokėtą mokestį, prevenciškai paprašė taikyti taikaus ginčų sprendimo procedūrą, Belgijos mokesčių administratorius ir Prancūzijos mokesčių administratorius suteikia teisę į šio mokesčio susigrąžinimą tik taikydami sąlygą, kad jis besąlygiškai atsisakytų ieškinio, kurį jis pareiškė Belgijos teismuose, visų pirma siekdamas užginčyti jo apmokestinimą Belgijoje *ex officio*, pažeidžiamas Europos Sąjungos sutarties 19 straipsnis, Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 45 straipsnis ir Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartijos 47 straipsnis, siejami su proporcingumo principu, nes jeigu jis neatsiimtų Belgijos teismui pateikto savo pagrindinio prieštaravimo dėl apmokestinimo Belgijoje, jis galutinai prarastų teisę susigrąžinti Prancūzijoje sumokėtą mokestį?

2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų neigiamas, ar atsakymas būtų toks pat, jei norėdamas susigrąžinti Prancūzijoje sumokėtą mokestį, suinteresuotasis asmuo, atsisakęs ieškinio, kuriuo siekė užginčyti apmokestinimą Belgijoje, taip pat praranda teisę į veiksmingą represinio pobūdžio administracinių sankcijų, kurios laikomos baudžiamosiomis, kaip tai suprantama pagal Europos žmogaus teisių konvenciją, ir kuriomis padidinamas apmokestinimas, teisminę kontrolę, dėl to prarasdamas teisę į sankcijos proporcingumo peržiūrą bei teisę prašyti atidėti bausmės vykdymą, t. y. bausmės individualizavimo sąlygas, kurias jo atveju pripažino ir *Cour constitutionnelle* (Konstitucinis Teismas), ir *Cour de cassation* (Kasacinis Teismas)?

3. Jei atsakymas į pirmuosius du klausimus būtų neigiamas, ar atsakymas liktų toks pat tuo atveju, kai egzistuoja administracinė doktrina, pagal kurią atsisakoma leisti suinteresuotajam asmeniui susipažinti su dokumentais, susijusiais su abiejų

769/21, EU:C:2022:973); 2021 m. spalio 14 d. Sprendimą *Finanzamt N ir Finanzamt G (Pranešimas apie sprendimą dėl priskyrimo)* (C-45/20 ir C-46/20, EU:C:2021:852, 62 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2018 m. vasario 8 d. Sprendimą *Lloyd's of London* (C-144/17, EU:C:2018:78, 32 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

Susitariančiųjų valstybių taikaus ginčų sprendimo procedūra, ir ši atsisakymą *Commission d'accès aux documents administratifs* (Administracinių dokumentų prieigos komisija) bei *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) pakartotinai pripažino prieštaraujančiu Konstitucijos 32 straipsniui bei 1994 m. balandžio 11 d. Administravimo viešinimo įstatymo 4 ir 6 straipsniams?

DARBINIS VERTINIMAS