

Lieta C-380/23 [Monmorieux] ¹**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu****Iesniegšanas datums:**

2023. gada 16. jūnijs

Iesniedzējtiesa:*Tribunal de première instance du Luxembourg* (Beļģija)**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2023. gada 14. jūnijs

Prasītājs:

UN

Atbildētāja:

Beļģijas valsts, kuru pārstāv finanšu ministrs

I. Fakti un pamattiesvedība

- 1 UN, kurš ir Beļģijas valstspiederīgais, dzīvoja Francijā, pierobežas zonā, un strādāja Beļģijā, pierobežas zonā. Taksācijas gadiem no 2008. līdz 2014. gadam viņš lūdza, lai viņam tiktu piemērots īpašais režīms pārrobežu darba ņēmējiem, kas paredzēts Beļģijas un Francijas noslēgtajā Nolīgumā par dubultas aplikšanas ar nodokļiem novēršanu (turpmāk tekstā – “CPDI”), un Francijā viņam tika uzlikti nodokļi par ienākumiem, kas gūti Beļģijā.
- 2 Beļģijas nodokļu pārvalde atzina, ka UN bija nepamatoti lūdzis minētā izņēmuma režīma priekšrocības attiecīgajos taksācijas gados, jo viņa vienīgā pastāvīgā dzīvesvieta bija Beļģijā. Tādēļ par ienākumiem, kas gūti šajos finanšu gados, tā piemēroja Beļģijas nodokli, kam pieskaitīts sods 50 % apmērā no šī nodokļa.
- 3 UN apstrīd Beļģijas veikto viņa ienākumu automātisko aplikšanu ar nodokli un apšauba Beļģijas valsts atbildību šajā ziņā. Viņš 2016. gada 14. jūlijā vērsās pirmās instances tiesā par šo dubulto aplikšanu ar nodokli. Vienlaikus viņš

¹ Šis lietas nosaukums ir izdomāts. Tas neatbilst neviena lietas dalībnieka reālajam personvārdam vai nosaukumam.

piesardzības nolūkos iesniedza lūgumu uzsākt mierizlīguma procedūru, kā paredzēts CPDI 24. pantā, lai nepieļautu viņa ienākumu dubultu aplikšanu ar nodokli.

- 4 Beļģijas nodokļu pārvalde 2017. gada 30. augustā informēja viņu par Beļģijas un Francijas nodokļu iestāžu starpā pieņemto lēmumu, norādot:

“Tā kā abas valstis ir atzinušas par likumīgu Beļģijas nodokļa uzlikšanu šiem ienākumiem attiecīgajos gados, Francijas nodokļu iestādes vēlas pēc iespējas ātrāk novērst šo ienākumu nepamatotu aplikšanu ar nodokli.

Tomēr, lai to izdarītu, ir svarīgi, lai jūsu klients atteiktos no visām administratīvajām pārsūdzībām un pārsūdzībām tiesā pret apstrīdētajiem Beļģijas nodokļiem, lai piešķirtu tiem galīgu raksturu.

[..]

Atļaušos vērst jūsu uzmanību uz to, ka atteikšanās no šādas vienošanās gadījumā un/vai ja visas pārsūdzības netiks atsauktas, Beļģijas un Francijas nodokļu pārvaldes būs spiestas galīgi izbeigt uzsāktu mierizlīguma procedūru, apstākļos, kad pastāv pastiprināts risks, ka minētie ienākumi arī turpmāk tiks dubultā aplikti ar nodokli.”

- 5 Ar 2019. gada 13. marta spriedumu pirmās instances tiesa atcēla nodokļa palielinājumu par 50 %, kas tika piemērots 2008.–2014. taksācijas gadiem, un pārējā daļā prasību noraidīja, atliekot lēmuma par zaudējumu atlīdzināšanas prasību, kas vērsta pret Beļģijas valsti, pieņemšanu.
- 6 Pašlaik, izskatot minēto prasību sakarā ar atbildību, pirmās instances tiesa uzdod trīs turpmāk izklāstītos prejudiciālos jautājumus.

II. Atbilstošās tiesību normas

Eiropas Savienības tiesību normas

- 7 Saskaņā ar Eiropas Savienības Pamattiesību hartas (turpmāk tekstā – “harta”) 47. pantu:

“Ikvienai personai, kuras tiesības un brīvības, kas garantētas Savienības tiesībās, tikušas pārkāptas, ir tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību, ievērojot nosacījumus, kuri paredzēti šajā pantā.

Ikvienai personai ir tiesības uz taisnīgu, atklātu un laikus veiktu lietas izskatīšanu neatkarīgā un objektīvā, tiesību aktos noteiktā tiesā. Ikvienai personai ir iespējas saņemt konsultāciju, aizstāvību un pārstāvību.

Juridiskā palīdzība tiek sniegta tiem, kam nav pietiekamu līdzekļu, ciktāl šī palīdzība ir nepieciešama, lai nodrošinātu efektīvu tiesiskuma īstenošanu.”

- 8 LESD 45. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Savienībā nodrošina darba ņēmēju pārvietošanās brīvību.”

- 9 Visbeidzot, LES 19. panta 1. punktā ir noteikts:

“Eiropas Savienības Tiesas sastāvā ir Tiesa, Vispārējā tiesa un specializētās tiesas. Tā nodrošina, ka tiek ievērots tiesiskums Līgumu interpretēšanā un piemērošanā.

Dalībvalstis nodrošina tiesību aizsardzības līdzekļus, kas ir pietiekami efektīvi tiesiskās aizsardzības nodrošināšanai jomās, uz kurām attiecas Savienības tiesības.”

Nolīgums par dubultas aplikšanas ar nodokļiem novēršanu, kas noslēgts starp Franciju un Beļģiju

- 10 CPDI 24. panta 3. punktā ir noteikts:

“Ja kādas Līgumslēdzējas valsts rezidents uzskata, ka nodokļi, kas viņam ir uzlikti vai kurus ir paredzēts uzlikt, viņam ir izraisījuši vai tiem vajadzētu izraisīt dubultu aplikšanu ar nodokli, kura nav savienojama ar Nolīguma noteikumiem, viņš, neierobežojot savas tiesības iesniegt sūdzību un pārsūdzību saskaņā ar katras valsts iekšējiem tiesību aktiem, var vērsties pie tās valsts kompetentajām iestādēm, kuras rezidents viņš ir, ar rakstisku un pamatotu pieteikumu pārskatīt minēto aplikšanu ar nodokļiem.

Šis pieteikums jāiesniedz pirms izbeidzas sešu mēnešu termiņš, skaitot no dienas, kad tiek paziņots par otro nodokli vai tas tiek iekasēts. Ja iestādes, kurām iesniegts šāds pieteikums, atzīs to par pamatotu, tās vienosies ar otras Līgumslēdzējas valsts kompetentajām iestādēm, lai nepieļautu dubultu aplikšanu ar nodokļiem.”

III. Galvenie pamatlīnijas pušu argumenti

1. Prasītāja nostāja

- 11 UN apgalvo, ka Beļģijas valsts pārkāpj viņa tiesības uz aizstāvību un pamattiesības, liekot izvēlēties starp viņa prasības iesniegšanu Beļģijas tiesā un mierizlīguma procedūras izmantošanu, šajā gadījumā – to nodokļu atgūšanu no Francijas, kas iekasēti par apstrīdētajiem taksācijas gadiem.
- 12 Viņaprāt, mierizlīguma procedūras izmantošana neskar nodokļu maksātāju iekšējās pārsūdzības tiesības. Beļģijas valsts liedz viņam pamattiesības pēc saviem ieskaņiem brīvi nodot izskatīšanai tiesā strīdu starp viņu un nodokļu pārvaldi, lai gan abu valstu nodokļu iestādes atzīst, ka notikusi dubulta aplikšana ar nodokli,

kas ir pretrunā ar *CPDI*. UN uzsver, ka viņam ir piemērotas smagas represīva rakstura administratīvās sankcijas, un uzskata, ka viņam atstātā izvēle pārkāpj viņa tiesības uz aizstāvību.

- 13 Turklāt UN uzskata, ka mierizlīguma procedūras izbeigšana, neļaujot viņam iesniegt savus apsvērumus un nesagaidot tiesas procesa iznākumu, pārkāpj viņa tiesības uz aizstāvību un Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību konvencijas 6. pantu, radot viņam zaudējumus, kas līdzinās Francijā samaksāto nodokļu summai, kuras atmaksa tiktu galīgi zaudēta mierizlīguma procedūras rezultātā. Viņš arī atgādina, ka saskaņā ar Beļģijas Konstitūcijas 13. pantu “nevienam nedrīkst pret viņa gribu liegt vērsties pie tiesneša, kas viņam norīkots saskaņā ar likumu”.

2. Beļģijas valsts nostāja

- 14 Beļģijas valsts atgādina, ka *CPDI* paredzētā mierizlīguma procedūra ļauj nodokļu maksātājam lūgt tiešu dialogu starp Beļģijas un Francijas nodokļu iestādēm, lai tās mēģinātu rast risinājumu, kā novērst dubultu aplikšanu ar nodokļiem. Nodokļu maksātājam tas nav jādara obligāti, un tā nav pārsūdzība Tiesu kodeksa izpratnē.
- 15 Termins “neskarot tiesības iesniegt sūdzību un pārsūdzību saskaņā ar katras valsts iekšējiem tiesību aktiem”, kas ietverts *CPDI*, vienkārši nozīmē to, ka šī procedūra atstāj neskartas tiesības iesniegt sūdzību un pārsūdzību, ko katras valsts iekšējie tiesību akti nodrošina nodokļu maksātājiem. Būtībā mierizlīguma procedūra nav atkarīga no tiesiskās aizsardzības līdzekļiem, ko paredz valstu tiesību akti.
- 16 Turklāt tiesvedības uzsākšanai, apstrīdot Beļģijā uzliktos nodokļus, nav apturošas ietekmes uz mierizlīguma procedūras turpināšanu. Tiesvedība, kurā nodokļu maksātājs ir aktīvā puse, notiek saskaņā ar 1992. gada Ienākuma nodokļa kodeksā un Tiesu kodeksā noteiktajām procedūrām, savukārt *CPDI* paredzētā mierizlīguma procedūra notiek starp divām valstīm, un attiecīgais nodokļu maksātājs principā nepiedalās saziņā starp kompetentajām iestādēm. Šajā gadījumā tika atrasts risinājums, kā nepieļaut dubultu aplikšanu ar nodokli, un Beļģijas nodokļu pārvalde par to informēja nodokļu maksātāju, norādot, ka vienošanās izpilde ir atkarīga no viņa atteikšanās no jebkādas iekšējās tiesvedības – šīs prasības mērķis ir nepieļaut nekādas pretrunas starp valsts procedūras rezultātiem un mierizlīguma procedūras rezultātiem, un saskaņā ar jaunāko valsts judikatūru šāds priekšnoteikums nav apstrīdams. To nenosoda arī ESAO, kas savās piezīmēs par Paraugnolīguma 25. pantu norāda: “45. (...) *nodokļu maksātāja uzsākta tiesvedība var būt vēl nepabeigta vai arī nodokļu maksātājs, iespējams, ir saglabājis savas tiesības uzsākt tiesvedību saskaņā ar valsts tiesību aktiem, taču kompetentās iestādes tomēr var uzskatīt, ka vienošanos var panākt. Tomēr šādos gadījumos ir jāņem vērā attiecīgās kompetentās iestādes rūpes par to, lai izvairītos no jebkādam atšķirībām vai pretrunām starp tiesas lēmumu un pieprasīto mierizlīgumu, kā arī no grūtībām vai iespējamā ļaunprātīgas izmantošanas riska. Gala rezultātā šāda mierizlīguma izpilde parasti būs atkarīga:*

- no nodokļu maksātāja piekrišanas šim mierizlīgumam un
- no tā, vai šis nodokļu maksātājs ir atsaucis tiesvedību, kas uzsākta attiecībā uz jautājumiem, kuri atrisināti mierizlīgumā.” (ESAO, Nodokļu paraug nolīgums par ienākumu un kapitālu: saīsinātā redakcija, 2014, Editions OCDE, 414. lpp.)

VI. Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 17 Šajā lietā rodas jautājums par to, vai ar Francijas nodokļu iestādi noslēgtā mierizlīguma (par Francijā samaksātā nodokļa atmaksu) izpilde var tikt pakļauta nosacījumam, lai nodokļu maksātājs bez iebildumiem atsauc savu prasību Beļģijas tiesā.
- 18 Iesniedzējtiesa uzskata, ka tas nav nekas nelikumīgs, ja persona, kurai Beļģijā tiek automātiski uzlikts nodoklis, apstrīd šo nodokli Beļģijas tiesā, ja tā jau ir samaksājusi ienākuma nodokli Francijā. Būtībā Beļģijā pieprasītais ienākuma nodoklis parasti būs četras vai pat piecas reizes lielāks nekā Francijas nodoklis, kas aprēķināts par tiem pašiem ienākumiem, un šis pamatnodoklis, kas ir daudz lielāks, tiks vēl vairāk palielināts, piemērojot naudassodu 50 % apmērā no prasītā nodokļa summas.
- 19 Turklāt, lūdzot, lai Līgumslēdzējas valstis savstarpēji apspriežas CPDI 24. pantā paredzētās mierizlīguma procedūras ietvaros, galvenais mērķis ir izbeigt dubultu aplikšanu ar nodokli šajās valstīs.
- 20 Iesniedzējtiesa jautā, vai Beļģijas valsts ievēro LES 19. pantu, LESD 45. pantu un hartas 47. pantu, kad tā Francijā samaksāta nodokļa atmaksāšanu sasaista ar nosacījumu, ka tiek atsaukta prasība, kas iesniegta Beļģijas tiesā saskaņā ar CPDI noteikumiem un iekšējiem valsts tiesību aktiem, ņemot vērā arī to, ka saskaņā ar Beļģijas nodokļu pārvaldes pastāvīgo doktrīnu nodokļu maksātājam nav piekļuves administratīvajiem dokumentiem, kas attiecas uz mierizlīguma procedūru, un viņš nekādi nevar pārbaudīt, vai nodokļu iestādes ir efektīvi izvērtējušas viņa nodokļu situāciju abās Līgumslēdzējās valstīs.
- 21 Tā atgādina šajā ziņā, ka Administratīvo dokumentu pieejamības komisija uzskata – nodokļu pārvaldes viņam sniegtais atteikums piešķirt piekļuvi lietas materiāliem situācijā, kad pieteikums piekļūt dokumentiem saistībā ar mierizlīguma procedūru ir iesniegts, pamatojoties uz Nolīgumu par dubultas aplikšanas ar nodokļiem novēršanu, ir pretrunā ar Konstitūcijas 32. pantu un 1994. gada 11. aprīļa Likuma par publiskumu valsts pārvaldē 4. un 6. pantu.
- 22 Iesniedzējtiesa uzskata, ka šis strīds skar darba ņēmēju brīvu pārvietošanos, jo UN apgalvo, ka ir dzīvojis Francijā un ir tur samaksājis savu ienākuma nodokli. Tā atgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, lai gan tiešā nodokļu piemērošana ir dalībvalstu kompetencē, tām šī kompetence tomēr ir jāsteno, ievērojot

Savienības tiesības¹. Tādējādi, lai arī dalībvalstis divpusējos nolīgumos par dubultas aplikšanas ar nodokļiem novēršanu var brīvi noteikt faktorus, no kuriem ir atkarīgs kompetences sadalījums nodokļu jomā, šis sadalījums tomēr tām neļauj piemērot pasākumus, kas ir pretrunā ar tām aprites brīvībām, kuras ir garantētas LESD. Būtībā dalībvalstīm attiecībā uz šādi sadalītās kompetences izmantošanu nodokļu jomā ir jāievēro Savienības noteikumi². Tāpēc, noslēdzot divpusējus nolīgumus, kuru mērķis ir nepieļaut dubultu aplikšanu ar nodokļiem, dalībvalstīm ir jāievēro Savienības tiesību vispārīgie principi un Eiropas Savienības iedzīvotāju pamattiesības.

- 23 Tā atgādina, ka Hartas 47. pantā, kurā ir atkārtoti apstiprināts princips par efektīvu tiesību aizsardzību tiesā, ir nostiprinātas tiesības uz efektīvu tiesību aizsardzību tiesā ikvienai personai, kuras tiesības un brīvības, kas ir garantētas Savienības tiesībās, ir tikušas pārkāptas³.
- 24 No tā izriet, ka atsevišķos gadījumos, kad ir elementi, kas liecina gan par labu attiecīgās personas apgalvojumiem, gan pret tiem, var būt attaisnojami mēģināt pārliecināt tiesnesi par šo apgalvojumu pamatotību, vienlaikus saglabājot leģitīmu interesi par ārvalstīs samaksāto nodokļu atgūšanu, ja tiesnesis tos neievēro.
- 25 Papildus jānorāda, ka nodokļu uzlikšanu Beļģijā papildina sodi par krāpšanu (nolūkā izvairīties no nodokļu maksāšanas), palielinot nodokli par 50–200 %, jo tā jau sen ir kvalificēta kā noziedzīga darbība Eiropas Cilvēktiesību konvencijas 6. panta nozīmē. Tomēr Konstitucionālā tiesa un Kasācijas tiesa ir atzinusi Beļģijas nodokļu maksātāja tiesības lūgt tiesnesim kontrolēt represīva rakstura administratīvā soda samērīgumu, kā arī veikt tā apturēšanu. Samērīguma princips kā vispārīgs Savienības tiesību princips nosaka, ka dalībvalstīm ir jāizmanto līdzekļi, kas ļauj efektīvi sasniegt valsts tiesību aktos noteikto mērķi, bet pēc iespējas mazāk apdraud Savienības tiesību aktos noteiktos principus⁴. Tomēr šajā gadījumā abu valstu nodokļu iestādes, neriskējot ar dubultu neaplikšanu ar nodokļiem, var apturēt attiecīgās personas situācijas izskatīšanu mierizlīguma procedūras ietvaros līdz brīdim, kad valsts tiesvedības procesa rezultātā Beļģijas

¹ Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 23. janvāris, Komisija/Beļģija (C-296/12, EU:C:2014:24, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

² Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2019. gada 14. marts, *Jacob un Lennertz* (C-174/18, EU:C:2019:205, 25. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2019. gada 24. oktobris, Beļģijas valsts (C-35/19, EU:C:2019:894).

³ 2013. gada 27. jūnija spriedums, *Agrokonsulting-04* (C-93/12, EU:C:2013:432, 59. punkts), un 2021. gada 2. marta spriedums, *A.B. u.c.* (Augstākās tiesas tiesnešu iecelšana – Pārsūdzība) (C-824/18, EU:C:2021:153, 87. punkts un tajā minētā judikatūra).

⁴ Sk. šajā nozīmē spriedumus, 2022. gada 22. decembris, *Shell Deutschland Oil* (C-553/21, EU:C:2022:1030)1; 2022. gada 8. decembris, *BTA Baltic Insurance Company* (C-769/21, EU:C:2022:973); 2021. gada 14. oktobris, *Finanzamt N un Finanzamt G* (Uzdevuma paziņošana) (C-45/20 un C-46/20, EU:C:2021:852, 62. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2018. gada 8. februāris, *Lloyd's of London* (C-144/17, EU:C:2018:78, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

tiesas pieņems galīgo lēmumu neatņemt šai personai tiesības uz Francijā samaksātā nodokļa atmaksu.

V. Prejudiciālie jautājumi

26 Tādēļ iesniedzējtiesa lūdz Eiropas Savienības Tiesai sniegt prejudiciālu nolēmumu par šādiem jautājumiem:

“1. Vai ar Nolīguma starp Franciju un Beļģiju, lai novērstu dubultu aplikšanu ar nodokļiem un noteiktu savstarpējas administratīvās un juridiskās palīdzības noteikumus ienākuma nodokļa jomā, kas parakstīts Briselē 1964. gada 10. martā un ratificēts ar 1965. gada 14. aprīļa likumu, 24. pantu – ko interpretē tādējādi, ka attiecībā uz Beļģijas iedzīvotāju, kurš apgalvo, ka viņa nodokļu rezidence atrodas Francijā, ko tomēr apstrīd Beļģijas nodokļu pārvalde, un kurš piesardzības nolūkos ir lūdzis piemērot mierizlīguma procedūru, lai atgūtu Francijā samaksāto nodokli, Beļģijas nodokļu pārvalde un Francijas nodokļu pārvalde sasaista viņa tiesības uz šī nodokļa atgūšanu ar tās tiesvedības beznosacījumu atsaukšanu, ko viņš ir ierosinājis Beļģijas tiesu iestādēs, lai principā apstrīdētu automatisko nodokļa uzlikšanu, kas viņam tika piemērota Beļģijā – tiek pārkāpts Līguma par Eiropas Savienību 19. pants, Līguma par Eiropas Savienības darbību 45. pants un Eiropas Savienības Pamattiesību hartas 47. pants, lasot tos kopsakarā ar samērīguma principu, ciktāl šis nodokļu maksātājs galīgi zaudētu tiesības uz Francijā samaksātā nodokļa atmaksu, ja viņš Beļģijas tiesā uzturētu spēkā savu galveno prasījumu saistībā ar viņa aplikšanu ar nodokli Beļģijā?

2. Ja uz pirmo jautājumu tiek sniegta noraidoša atbilde, vai šī atbilde paliks nemainīga gadījumos, kad, lai varētu atgūt Francijā samaksāto nodokli, attiecīgā persona, atsaucot savu prasību tiesā, ar ko tā apstrīd nodokļa uzlikšanu Beļģijā, zaudēs arī tiesības izmantot efektīvu pārbaudi tiesā pār represīva rakstura administratīvajiem sodiem, kas Eiropas Cilvēktiesību konvencijas nozīmē ir atzīti par noziedzīgiem un kas palielina nodokļa summu, tādējādi liekot zaudēt tiesības uz soda samērīguma pārbaudi un soda apturēšanu, un soda individualizētu noteikšanu, kas tomēr ir tiesības, ko atzinusi gan Konstitucionālā tiesa, gan Kasācijas tiesa?

3. Ja uz abiem pirmajiem jautājumiem tiek sniegta noraidoša atbilde, vai šī atbilde paliks nemainīga gadījumos, kad tiks piemērota administratīva doktrīna, saskaņā ar kuru attiecīgajai personai tiek liegta piekļuve lietas materiāliem, kas attiecas uz mierizlīguma procedūru starp abām Līgumslēdzējām valstīm, un šīs piekļuves atteikumu Administratīvo dokumentu pieejamības komisija un Valsts padome ir atkārtoti atzinusi par tādu, kas ir pretrunā ar Konstitūcijas 32. pantu un ar 1994. gada 11. aprīļa Likuma par publiskumu valsts pārvaldē 4. un 6. pantu?”