UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

5 päivänä heinäkuuta 2012*

Euroopan yhteisöjen erioikeudet ja vapaudet — Unionin maksamien tulojen vapauttaminen kansallisista veroista — Unionin maksamien tulojen ottaminen huomioon varallisuusveron enimmäismäärää laskettaessa

Asiassa C-558/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka tribunal de grande instance de Chartres (Ranska) on esittänyt 24.11.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 29.11.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Michel Bourgès-Maunoury ja

Marie-Louise Heintz, edellisen puoliso,

vastaan

Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, T. von Danwitz ja D. Šváby (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Cruz Villalón,

kirjaaja: hallintovirkamies A. Impellizzeri,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 23.11.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Michel Bourgès-Maunoury ja Marie-Louise Heintz, edustajanaan avocat T. Davidian,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja A. Adam,

— Belgian hallitus, asiamiehinään J.-C. Halleux ja M. Jacobs,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. Wissels ja M. de Ree,

— Euroopan komissio, asiamiehinään F. Clotuche-Duvieusart, I. Martínez del Peral ja R. Lyal,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

kuultuaan julkisasiamiehen 16.2.2012 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee Euroopan yhteisöjen erioikeuksista ja vapauksista tehdyn pöytäkirjan, joka liitettiin alun perin Euroopan yhteisöjen yhteisen neuvoston ja yhteisen komission perustamisesta tehtyyn sopimukseen (EYVL 1967, 152, s. 13) ja sitten Amsterdamin sopimuksen nojalla EY:n perustamissopimukseen (jäljempänä pöytäkirja), 13 artiklan toisen kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat yhtenä osapuolena Michel Bourgès-Maunoury ja hänen puolisonsa Marie-Louise Heintz ja toisena osapuolena direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir (Eure-et-Loirin verotoimisto) ja joka koskee Euroopan unionin maksamien tulojen huomioon ottamista varallisuusveron (impôt de solidarité sur la fortune, jäljempänä ISF) enimmäismäärän laskemisessa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Pöytäkirjan 13 artiklassa, sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan, määrättiin seuraavaa:

”Niillä edellytyksillä ja noudattaen sitä menettelyä, jotka neuvosto komission ehdotuksesta vahvistaa, yhteisöjen virkamiehet ja muu henkilöstö ovat velvollisia maksamaan yhteisöille veroa yhteisöjen heille maksamista palkoista ja palkkioista.

He eivät maksa kansallista veroa yhteisöjen maksamista palkoista ja palkkioista.”

Ranskan oikeus

4 ISF:stä, joka otettiin käyttöön vuoden 1989 talousarviosta 23.12.1988 annetulla lailla nro 88-1149 (loi de finances pour 1989; JORF 28.12.1988, s. 16320), säädettiin Ranskan yleisen verokoodeksin (code général des impôts, jäljempänä CGI) 885 A–885 X §:ssä, sellaisina kuin ne olivat pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan.

5 CGI:n 885 A §:ssä säädettiin seuraavaa:

”[ISF:ää] kannetaan vuosittain seuraavilta henkilöiltä, kun heidän varallisuutensa arvo ylittää 885 U §:ssä säädetyn asteikon ensimmäisen luokan ylärajan:

1) luonnolliset henkilöt, joiden verotuksellinen kotipaikka on Ranskassa, heidän Ranskassa tai Ranskan ulkopuolella sijaitsevan varallisuuden perusteella

– –

2) luonnolliset henkilöt, joiden verotuksellinen kotipaikka ei ole Ranskassa, heidän Ranskassa sijaitsevan varallisuuden perusteella.

Lukuun ottamatta 6 §:n 4 momentin a ja b kohdassa tarkoitettuja tapauksia, aviopuolisoihin sovelletaan yhteisverotusta.

Verovelvollisuuden edellytyksiä arvioidaan vuosittain 1 päivänä tammikuuta vallitsevan tilanteen perusteella.

_ _”

6 ISF:n yhteydessä säädettiin veron enimmäismäärän laskentatavasta, joka on kuvattu CGI:n 885 V bis §:ssä. Kyseisessä pykälässä säädettiin seuraavaa:

”Verovelvollisen, jonka verotuksellinen kotipaikka on Ranskassa, [ISF:stä] vähennetään erotus, joka syntyy vähennettäessä tämän veron ja kaikista Ranskassa ja ulkomailla maksettavien edellisen vuoden tuloverojen – laskettuna ennen veronhyvitysten ja niiden pidätysten, jotka eivät ole lopullisia, vähentämistä – kokonaismäärästä 85 prosenttia määrästä, joka saadaan laskemalla yhteen edellisen vuoden nettotulot, joista on vähennetty tulonhankkimismenot ja ne tuloluokkakohtaiset alijäämien vähennykset, joiden vähentäminen sallitaan [CGI:n] 156 §:ssä, ne tuloverosta vapaat tulot, jotka on mainittuna vuonna saatu Ranskasta tai Ranskan ulkopuolelta, ja lopullisen pidätyksen piiriin kuuluvat tulot. Tämä vähennys ei voi ylittää 50:tä prosenttia 885 V §:n mukaisen maksun määrästä tai vaihtoehtoisesti veronalaisesta varallisuudesta 885 U §:ssä säädetyn asteikon kolmannen luokan ylärajalla kannettavan veron määrää, jos tämä on edellistä suurempi.

Arvonnousuja laskettaessa ei oteta huomioon tässä laissa säädettyjä alarajoja, vähennyksiä eikä alennuksia.

Jos 1 momenttia sovellettaessa tulovero on kohdistunut sellaisten henkilöiden tuloihin, joiden varallisuus ei kuulu verovelvollisen [ISF:n] piiriin, veroa alennetaan näiden henkilöiden tulojen suhteessa kokonaistuloihin.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

7 Bourgès-Maunoury ja Heintz ovat entisiä Euroopan unionin virkamiehiä, ja tässä ominaisuudessa he saavat palvelussuhteen lopullisen päättymisen johdosta maksettavaa korvausta tai vanhuuseläkettä.

8 Koska Bourgès-Maunouryn ja Heintzin kotipaikka on Ranskassa ja koska he ovat velvollisia maksamaan ISF:ää, he jättivät vuosilta 2002–2004, 2006 ja 2007 ISF:ää koskevat veroilmoituksensa mutta eivät sisällyttäneet Euroopan unionin heille maksamia korvauksia ja eläkkeitä kokonaistuloihinsa CGI:n 885 V bis §:n mukaisen enimmäismäärän laskemiseksi.

9 He eivät olleet vaatineet ISF:n enimmäismäärän soveltamista vuodelta 2005, mutta he esittivät 7.7.2006 korjausilmoituksen enimmäismäärän soveltamiseksi siten, että huomioon ei oteta Euroopan unionin heille maksamia suorituksia.

10 Eure-et-Loirin verotoimisto hylkäsi tämän hakemuksen, minkä jälkeen Bourgès-Maunoury ja Heintz nostivat 27.12.2006 tribunal de grande instance de Chartresissa (Chartresin alioikeus) kanteen tästä hylkäävästä päätöksestä. He pyysivät Euroopan yhteisöjen virkamiehiin sovellettavien henkilöstösääntöjen 24 artiklan nojalla Euroopan yhteisöjen komissiolta tässä yhteydessä apua, ja pyyntö hyväksyttiin 6.3.2007 tehdyllä päätöksellä.

11 Tribunal de grande instance de Chartres hylkäsi Bourgès-Maunouryn ja Heintzin kanteen 10.10.2007 antamallaan tuomiolla.

12 Cour d'appel de Versailles (Versaillesin muutoksenhakutuomioistuin) kumosi 27.11.2008 antamallaan tuomiolla tribunal de grande instance de Chartresin 10.10.2007 antaman tuomion siltä osin kuin sillä hylättiin vuotta 2005 koskeva vaatimus.

13 Cour de cassation (ylimmän asteen tuomioistuin) hylkäsi 19.1.2010 antamallaan tuomiolla Ranskan veroviranomaisten valituksen cour d'appel de Versaillesin tuomiosta.

14 Samanaikaisesti Eure-et-Loirin verotoimisto teki 1.9.2008 päätöksen, jolla se korjasi Bourgès-Maunouryn ja Heintzin vuosilta 2002–2004, 2006 ja 2007 maksettavana olevaa ISF:ää sillä perusteella, että Euroopan unionin heille maksamat tulot oli otettava huomioon ISF:n enimmäismäärän laskennassa.

15 Eure-et-Loirin verotoimisto osoitti 19.1.2009 Bourgès-Maunourylle ja Heintzille kaksi vuosia 2002–2004, 2006 ja 2007 koskevaa ISF:n maksuunpanopäätöstä. Samainen verotoimisto hylkäsi 18.2.2009 tekemällään päätöksellä Bourgès-Maunouryn ja Heintzin 4.2.2009 näistä päätöksistä tekemän oikaisuvaatimuksen.

16 Bourgès-Maunoury ja Heintz nostivat tästä hylkäyspäätöksestä kanteen tribunal de grande instance de Chartresissa ja vetosivat cour d'appel de Versaillesin ja Cour de cassationin edellä mainittuihin tuomioihin. Eure-et-Loirin verotoimisto esitti vastauksena, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, ettei unionin virkamiehiin sovellettava verovapautus voi missään tilanteessa johtaa siihen, että heidän ei katsota saavan mitään tuloja.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että CGI:n 885 V bis § voi johtaa vain siihen, että kaikki luonnollisten henkilöiden tulot – mukaan luettuina unionilta peräisin olevat tulot – otetaan huomioon laskettaessa ISF:stä tehtävän vähennyksen määrää, ja täten ISF:n määrä kasvaa, kun siihen sovellettavan enimmäismäärän laskennassa otetaan huomioon luonnollisten henkilöiden kansalliset ja unionilta peräisin olevat tulot.

18 Samainen tuomioistuin huomauttaa lisäksi, että Cour de cassation on tämän tuomion 13 kohdassa mainitussa tuomiossaan katsonut, että CGI:n 885 V bis §:stä aiheutuu se vaikutus, että pääasian kantajien unionilta peräisin oleviin tuloihin kohdistuu välillinen verorasitus.

19 Tässä tilanteessa tribunal de grande instance de Chartres, jolla on epäilyksiä pöytäkirjan 13 artiklan toisen kohdan tulkinnasta, on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko – – pöytäkirjan V luvussa oleva 13 artiklan toinen kohta esteenä sille, että kaikki verovelvollisen tulot, mukaan luettuina unionilta saadut tulot, otetaan huomioon laskettaessa [ISF:n] enimmäismäärää?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

20 Kansallinen tuomioistuin pyrkii ennakkoratkaisukysymyksellään selvittämään, onko pöytäkirjan 13 artiklan toista kohtaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa ISF:n kaltaisen veron enimmäismäärää laskettaessa huomioon otettaviin tuloihin sisältyvät sellaiset eläkkeet ja palvelussuhteen lopullisen päättymisen johdosta maksettavat korvaukset, joita unioni maksaa nykyisille tai entisille virkamiehilleen ja muulle henkilöstölleen.

21 Niistä periaatteista, joita soveltamalla esitettyyn kysymykseen voidaan vastata, on todettu asiassa 6/60, Humblet vastaan Belgian valtio, 16.12.1960 annetussa tuomiossa (Kok., s. 1125, 1156 ja 1157), että ainoastaan se, että unionin maksamat palkat on vapautettu kaikista kansallisista veroista, mahdollistaa

sen, että unionin toimielimet voivat tehokkaasti käyttää yksinomaista toimivaltaansa vahvistaa virkamiestensä palkkojen tosiasiallinen määrä, eikä tällaista toimivaltaa olisi, jos jäsenvaltiot säilyttäisivät oikeuden kantaa näistä tuloista veroa omien verojärjestelmiensä mukaisesti. Näin ollen on todettu, että perustamissopimuksilla poistetaan unionin virkamiehilleen maksamat korvaukset jäsenvaltioiden verotusvallan piiristä ja että edellä mainittu unionilla oleva yksinomainen toimivalta määrittää virkamiestensä palkkojen tosiasiallinen määrä ei ole välttämätön pelkästään siksi, että unionin virkamiesten itsenäisyyttä suhteessa kansallisiin vallankäyttäjiin voidaan vahvistaa, vaan myös eri kansalaisuutta olevien virkamiesten yhdenvertaisen kohtelun varmistamiseksi.

22 Pöytäkirjassa erotellaan näin ollen selvästi kansallista alkuperää olevat tulot, jotka kuuluvat jäsenvaltioiden kansallisten verohallintojen toimivallan piiriin, unionin virkamiehilleen ja muulle henkilöstölleen maksamista tuloista, joiden mahdollisen verotuksen suhteen toimivaltainen on yksinomaan unioni itse. Tällä jäsenvaltioiden ja unionin välisen verotusvallan jaolla on vapautettava jäsenvaltioiden välittömän verotuksen lisäksi myös jäsenvaltioiden välillisestä verotuksesta unionin maksamat tulot, jotka eivät kuulu jäsenvaltioiden toimivallan piiriin (em. asia Humblet v. Belgian valtio, tuomion s. 1158; asia 260/86, komissio v. Belgia, tuomio 24.2.1988, Kok., s. 955, 10 kohta; asia C-333/88, Tither, tuomio 22.3.1990, Kok., s. I-1133, 12 kohta ja asia C-229/98, Vander Zwalmen ja Massart, tuomio 14.10.1999, Kok., s. I-7113, 21 kohta).

23 Kuten edellä mainitussa asiassa Humblet vastaan Belgian valtio annetun tuomion tuomiolauselman 2 kohdan a alakohdasta ilmenee, pöytäkirjan 13 artiklassa kielletään jäsenvaltioita asettamasta unionin virkamiehelle tai sen muuhun henkilöstöön kuuluvalle henkilölle minkäänlaista veroa, joka perustuisi kokonaan tai osittain unionin tälle virkamiehelle maksamiin tuloihin.

24 Tilanne nyt käsiteltävässä asiassa on analoginen edellä mainitussa asiassa Humblet vastaan Belgian valtio annetussa tuomiossa kyseessä olleeseen tilanteeseen nähden, koska unionin virkamiehilleen tai muulle henkilöstölleen maksamia tuloja verotetaan niin ikään välillisesti (ks. em. asia Humblet v. Belgian valtio, tuomion s. 1159).

25 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta lainsäädännöstä on todettava, että unionin maksamien tulojen ottaminen huomioon laskettaessa 85 prosentin enimmäismäärää kokonaistuloista CGI:n 885 V bis §:ssä säädetyllä tavalla korottaa verovelvollisen kokonaistulojen määrää ja täten myös ISF:n enimmäismäärää, mikä merkitsee unionin virkamiehen tai muuhun henkilöstöön kuuluvan henkilön lopullisen veroprosentin korotusta hänen vahingokseen, kuten myös cour d'appel de Versailles on todennut tämän tuomion 12 kohdassa mainitussa 27.11.2008 antamassaan tuomiossa.

26 Tämän seurauksena CGI:n 885 V bis §:n soveltaminen johtaa siihen, että verovelvollisille asetetaan verorasitus, joka kohdistuu välillisesti unionin heille maksamiin tuloihin, kuten Cour de cassation on todennut tämän tuomion 13 kohdassa mainitussa tuomiossaan.

27 Eure-et-Loirin verotoimiston pääasian oikeudenkäynnissä mainitsema seikka, jonka mukaan unionin maksamia tuloja ei oteta huomioon veron perustetta määritettäessä vaan ainoastaan ISF:n enimmäismäärän laskemisen yhteydessä, ei ole sen luonteinen, että sillä voitaisiin horjuttaa tätä analyysiä.

28 ISF:n kaltaisen kansallisen veron kantaminen siten, että sen lopullisen suuruuden määrittämiseksi otetaan huomioon unionin maksamat tulot, jotka on vapautettu kansallisista veroista, merkitsee näiden tulojen välillistä verottamista, mikä on pöytäkirjan 13 artiklan toisen kohdan vastaista.

29 Myöskään se seikka, että ISF:n enimmäismäärän laskentatavalla pyritään rajoittamaan kyseisen veron niin sanottua takavarikointivaikutusta ja huomioimaan verovelvollisen todellinen veronmaksukyky, ei ole sen luonteinen, että sillä sallittaisiin unionin virkamiehilleen tai muuhun henkilöstöönsä kuuluville henkilöille maksamien tulojen välillinen verottaminen pöytäkirjan 13 artiklan toisen kohdan vastaisesti.

30 Oikeusvarmuuteen liittyvistä syistä on todettava, että koska jäsenvaltio ei voi verottaa välittömästi eikä välillisesti unionin maksamia ja unionin verottamia tuloja ja koska nämä tulot eivät kuulu jäsenvaltioiden verotusvallan piiriin, tällaisia tuloja saava henkilö on niin ikään vapautettu kaikista velvollisuuksista ilmoittaa näiden tulojen määrä jäsenvaltion viranomaisille.

31 Lopuksi on vielä korostettava, että jäsenvaltio voi säätää järjestelmästä, jolla rajoitetaan ISF:n kaltaisen veron enimmäismäärää, kunhan järjestelmä on unionin oikeuden ja erityisesti pöytäkirjan 13 artiklan mukainen.

32 Esitettyyn kysymykseen on näin ollen vastattava niin, että pöytäkirjan 13 artiklan toista kohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa ISF:n kaltaisen veron enimmäismäärää laskettaessa huomioon otettaviin tuloihin sisältyvät sellaiset eläkkeet ja palvelussuhteen lopullisen päättymisen johdosta maksettavat korvaukset, joita unioni maksaa nykyisille tai entisille virkamiehilleen ja muulle henkilöstölleen.

Oikeudenkäyntikulut

33 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Euroopan yhteisöjen erioikeuksista ja vapauksista tehdyn pöytäkirjan, joka liitettiin alun perin Euroopan yhteisöjen yhteisen neuvoston ja yhteisen komission perustamisesta tehtyyn sopimukseen ja sitten Amsterdamin sopimuksen nojalla EY:n perustamissopimukseen, 13 artiklan toista kohtaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännöstölle, jossa impôt de solidarité sur la fortunen kaltaisen veron enimmäismäärää laskettaessa huomioon otettaviin tuloihin sisältyvät sellaiset eläkkeet ja palvelussuhteen lopullisen päättymisen johdosta maksettavat korvaukset, joita unioni maksaa nykyisille tai entisille virkamiehilleen ja muulle henkilöstölleen.

Allekirjoitukset