Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

5. července 2012 *

„Výsady a imunity Evropských společenství — Osvobození příjmů poskytovaných Unií od vnitrostátních daní — Zohlednění příjmů poskytovaných Unií při výpočtu horní hranice solidární daně z majetku“

Ve věci C-558/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím tribunal de grande instance de Chartres (Francie) ze dne 24. listopadu 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 29. listopadu 2010, v řízení

Michel Bourges-Maunoury,

Marie-Louise Heintz, manželka M. Bourges-Maunouryho,

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, T. von Danwitz a D. Šváby (zpravodaj), soudci,

generální advokát: P. Cruz Villalón,

vedoucí soudní kanceláře: A. Impellizzeri, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 23. listopadu 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za M. Bourges-Maunouryho a M.-L. Heintz, manželku M. Bourges-Maunouryho, T. Davidianem, avocat,

— za francouzskou vládu G. de Berguesem a A. Adamem, jako zmocněnci,

— za belgickou vládu J.-C. Halleuxem a M. Jacobs, jako zmocněnci,

— za nizozemskou vládu C. Wissels a M. de Ree, jako zmocněnkyněmi,

* Jednací jazyk: francouzština.

— za Evropskou komisi F. Clotuche-Duvieusart a I. Martínez del Peral, jakož i R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 16. února 2012,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 13 druhého pododstavce Protokolu o výsadách a imunitách Evropských společenství, původně připojeného ke Smlouvě o vytvoření jednotné Rady a jednotné Komise Evropských společenství (Úř. věst. 1967, 152, s. 13), poté na základě Amsterodamské smlouvy ke Smlouvě o ES (dále jen „protokol“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi M. Bourges-Maunourym a jeho manželkou, M.-L. Heintz, a direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir, jehož předmětem je zohlednění příjmů vyplácených Unií při výpočtu horní hranice solidární daně z majetku (dále jen „ISF“).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 13 protokolu ve znění platném v době, kdy nastaly skutkové okolnosti sporu v původním řízení, stanovil:

„Platy, mzdy a služební požitky, které poskytují Společenství svým úředníkům a jiným zaměstnancům, podléhají dani ve prospěch Společenství, jejíž podmínky a způsob vybírání stanoví Rada na návrh Komise.

Úředníci a jiní zaměstnanci jsou osvobozeni od vnitrostátních daní z platů, mezd a požitků, které jim poskytují Společenství.“

Francouzské právo

4 ISF, která byla zavedena zákonem č. 88-1149, ze dne 23. prosince 1988, o státním rozpočtu na rok 1989 (JORF ze dne 28. prosince 1988, s. 16320), se v době, kdy nastaly skutkové okolnosti věci v původním řízení, řídila ustanoveními článků 885 A až 885 X obecného daňového zákoníku (dále jen „CGI“).

5 Článek 885 A CGI stanovil:

„Pokud je hodnota jejich majetku vyšší než hranice pro první sazbu stanovenou v článku 885 U, podléhají roční solidární dani z majetku:

1. Fyzické osoby s daňovým domicilem ve Francii z důvodu svého majetku nacházejícího se ve Francii nebo mimo Francii.

   […]

2. Fyzické osoby bez daňového domicilu ve Francii z důvodu svého majetku nacházejícího se ve Francii.

Kromě případů stanovených v čl. 6 odst. 4 písm. a) a b) se manželské páry zdaňují společně.

Podmínky zdanění se každoročně upřesňují vždy k 1. lednu.

[…]“

6 ISF používá mechanismus horní hranice, který je upraven v článku 885 Va CGI. Uvedený článek zněl takto:

„[ISF] daňového poplatníka s daňovým domicilem ve Francii se sníží zaprvé o rozdíl mezi celkovou výší této daně a daní, které je povinen uhradit ve Francii a v zahraničí z příjmů a zisků za předcházející rok, vypočítaných před započtením slev na dani a odčitatelných položek a zadruhé o rozdíl mezi 85 % celkových příjmů bez nákladů na dosažení zisku za předcházející rok po odečtení pouze ztrát těch kategorií, jejichž započtení je dovoleno na základě článku 156, jakož i příjmů osvobozených od daně z příjmů, kterých bylo dosaženo ve Francii nebo mimo Francii během téhož roku, a zisků podléhajících zdanění u zdroje. Toto snížení nesmí překročit částku rovnající se 50 % částky odvodů vyplývajících z uplatnění článku 885 V nebo, pokud je tato částka vyšší, částku daně odpovídající zdanitelnému majetku rovnajícímu se nejvyšší hranici pro třetí pásmo sazby stanovené v článku 885 U.

Kapitálové zisky se stanoví bez ohledu na maximální hranice, slevy na dani a nezdanitelné částky stanovené tímto zákoníkem.

V případě, že příjmy osob, jejichž majetek se nezapočítává do základu [ISF] daňového poplatníka, byly zatíženy daní z příjmů, snižuje se pro účely uplatnění prvního pododstavce tato daň podle procentuálního podílu příjmu těchto osob na celkovém příjmu.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

7 Michel Bourges-Maunoury a M.-L. Heintz jsou bývalými úředníky Unie a z tohoto titulu pobírají náhrady za ukončení služebního poměru nebo starobní důchody.

8 Vzhledem k tomu, že M. Bourges-Maunoury a M.-L. Heintz mají bydliště ve Francii a podléhají ISF, podali daňová přiznání k ISF za roky 2002 až 2004, 2006 a 2007, v nichž do celkových ostatních příjmů pro výpočet horní hranice stanovený v článku 885 Va CGI nezahrnuli náhrady a důchody, které jim byly poskytnuty Unií.

9 Vzhledem k tomu, že M. Bourges-Maunoury a M.-L. Heintz opomněli požádat o uplatnění horní hranice ISF pro rok 2005, podali dne 7. července 2006 opravné daňové přiznání, aby mohli využít této horní hranice, přičemž nezohlednili služební požitky, které jim poskytla Unie.

10 Vzhledem k tomu, že direction des services fiscaux d’Eure-et-Loir tuto žádost zamítlo, podali M. Bourges-Maunoury a M.-L. Heintz dne 27. prosince 2006 žalobu proti tomuto zamítavému rozhodnutí k tribunal de grande instance de Chartres. Na základě článku 24 služebního řádu úředníků Evropských společenství rovněž požádali o pomoc Komisi Evropských společenství v tomto ohledu, která jim byla přiznána rozhodnutím ze dne 6. března 2007.

11 Rozsudkem ze dne 10. října 2007 tribunal de grande instance de Chartres jejich žalobu zamítl.

12 Rozsudkem ze dne 27. listopadu 2008 zrušil cour d’appel de Versailles tento rozsudek v rozsahu, v němž byla zamítnuta uvedená žádost týkající se roku 2005.

13 Rozsudkem ze dne 19. ledna 2010 zamítl Cour de cassation kasační opravný prostředek podaný francouzskou daňovou správou proti uvedenému rozsudku cour d’appel de Versailles.

14 Souběžně s tím doměřilo direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir (ředitelství daňové správy v Eure-et-Loire) rozhodnutím ze dne 1. září 2008 ISF, k níž měli povinnost M. Bourges-Maunoury a M.-L. Heintz za roky 2002 až 2004, 2006 a 2007 z důvodu, že příjmy, které jim poskytla Unie, měly být zohledněny ve výpočtu horní hranice ISF.

15 Dne 19. ledna 2009 vydalo direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir vůči manželům Bourges-Maunoury dva platební výměry na ISF splatnou za uvedené roky. Odvolání proti těmto výměrům, které manželé Bourges-Maunoury podali dne 4. února 2009, bylo zamítnuto rozhodnutím tohoto orgánu ze dne 18. února 2009.

16 Dne 16. dubna 2009 podali M. Bourges-Maunoury a M.-L. Heintz k tribunal de grande instance de Chartres žalobu proti tomuto zamítavému rozhodnutí, přičemž se odvolávali na výše uvedené rozsudky cour d'appel de Versailles a Cour de cassation. Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir namítlo, že z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že osvobození od daně, na které mají nárok úředníci Unie, nemůže v žádném případě znamenat, že se na tyto úředníky bude pohlížet tak, že nepobírají žádný příjem.

17 Předkládající soud má za to, že článek 885 Va CGI může vést pouze k zohlednění celkových příjmů fyzické osoby, včetně příjmů pocházejících z Unie, v rámci výpočtu částky, o niž se ISF snižuje, takže tato daň bude vyšší, pokud budou při výpočtu její horní hranice zohledněny vnitrostátní příjmy fyzické osoby i její příjmy pocházející ze Společenství.

18 Předkládající soud mimo jiné uvádí, že Cour de cassation ve svém rozsudku, uvedeném v bodě 13 tohoto rozsudku, rozhodl, že článek 885 Va CGI má za následek nepřímé zatížení příjmů pocházejících ze Společenství, které pobírají žalobci v původním řízení.

19 Vzhledem k tomu, že měl tribunal de grande instance de Chartres pochybnosti ohledně výkladu čl. 13 druhého podstavce protokolu, rozhodl se za těchto podmínek přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání čl. 13 druhý pododstavec kapitoly V protokolu […] tomu, aby celkové příjmy daňového poplatníka, včetně příjmů pocházejících ze Společenství, byly zohledněny při výpočtu horní hranice pro účely solidární daně z majetku?“

K předběžné otázce

20 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 13 druhý pododstavec protokolu vykládán tak, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, která v rámci horní hranice takové daně, jako je ISF, zohledňuje příjmy, včetně starobních důchodů a náhrad za ukončení služebního poměru, které poskytuje Unie svým úředníkům a ostatním zaměstnancům a svým bývalým úředníkům a ostatním zaměstnancům.

21 Co se týče zásad, jejichž uplatnění umožňuje odpovědět na položenou otázku, Soudní dvůr v rozsudku ze dne 16. prosince 1960, Humblet v. Belgický stát (6/60, Recueil, s. 1125, 1156 a 1157), zdůraznil, že orgánům Unie umožňuje účinně vykonávat výhradní pravomoc stanovit výši příjmů svých úředníků pouze osvobození peněžitých odměn poskytovaných Unií od všech vnitrostátních daní a taková pravomoc by byla vyloučena, kdyby si členské státy ponechaly právo podrobit tyto příjmy dani podle vlastního daňového systému. Bylo tak konstatováno, že Smlouvy vyjímají peněžité odměny poskytované úředníkům Unie z daňové suverenity členských států a že uvedená výhradní pravomoc Unie stanovit výši příjmů svých úředníků je nezbytná nejen pro posílení nezávislosti administrativních zaměstnanců Unie vůči vnitrostátním pravomocem, ale rovněž pro zajištění rovného zacházení s úředníky různých státních příslušností.

22 Protokol tak jednoznačně rozlišuje mezi příjmy vnitrostátního původu, které podléhají vnitrostátním daňovým předpisům, a příjmy, které Unie poskytuje svým úředníků a ostatním zaměstnancům, které podléhají, pokud jde o jejich případnou zdanitelnost, výlučně unijnímu právu. Toto rozdělení daňových pravomocí mezi členské státy a Unii musí vylučovat, aby členské státy přímo či nepřímo zdaňovaly příjmy poskytované Unií, které nepodléhají pravomoci těchto států (výše uvedený rozsudek Humblet v. Belgický stát, s. 1158; rozsudky ze dne 24. února 1988, Komise v. Belgie, 260/86, Recueil, s. 955, bod 10; ze dne 22. března 1990, Tither, C-333/88, Recueil, s. I-1133, bod 12, a ze dne 14. října 1999, Vander Zwalmen a Massart, C-229/98, Recueil, s. I-7113, bod 21).

23 Jak vyplývá z bodu 2 písm. a) výroku výše uvedeného rozsudku Humblet v. Belgický stát, Soudní dvůr rozhodl, že článek 13 protokolu zakazuje členským státům zavést k tíži úředníků nebo ostatních zaměstnanců Unie jakoukoliv daň, jejíž příčinou jsou zcela nebo zčásti příjmy poskytované Unií.

24 V projednávané věci se jedná o situaci obdobnou situaci, o kterou se jednalo ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Humblet v. Belgický stát, jelikož příjmy, které Unie poskytuje svým úředníkům a ostatním zaměstnancům, jsou rovněž nepřímo zdaněny (viz výše uvedený rozsudek Humblet v. Belgický stát, s. 1159).

25 Co se týče takové právní úpravy, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, je třeba konstatovat, že zohlednění částky příjmů poskytovaných Unií při výpočtu horní hranice ve výši 85 % celkových příjmů, jak stanoví článek 885 Va CGI, totiž zvyšuje celkovou částku příjmů daňového poplatníka, a tudíž maximální částku zdanění z titulu ISF, což vede ke zvýšení konečné sazby zdanění k újmě úředníka nebo ostatního zaměstnance Unie, jak ostatně uvedl cour d'appel de Versailles ve svém rozsudku ze dne 27. listopadu 2008, uvedeném v bodě 12 tohoto rozsudku.

26 Uplatnění článku 885 Va CGI tudíž vede k podrobení daňových poplatníků dani, která má za následek nepřímé zatížení jejich příjmů, které jim poskytuje Unie, jak konstatoval Cour de cassation ve svém rozsudku, uvedeném v bodě 13 tohoto rozsudku.

27 Okolnost, které se dovolávalo direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir ve sporu v původním řízení, podle níž nejsou příjmy poskytované Unií zohledněny při stanovení daňového základu, ale pouze v rámci mechanismu horní hranice ISF, nemůže tuto analýzu zpochybnit.

28 Výběr takové vnitrostátní daně, jakou je ISF, u níž se při určení konečné částky zohledňují příjmy poskytované Unií, které jsou osvobozeny od vnitrostátních daní, se totiž rovná nepřímému zdanění těchto příjmů v rozporu s čl. 13 druhým pododstavcem protokolu.

29 Stejně tak, okolnost, že mechanismus horní hranice ISF má za cíl omezit její konfiskační účinek a odrážet skutečnou daňovou kapacitu daňového poplatníka, není takové povahy, aby dovolovala nepřímé zdanění příjmů, které Unie poskytuje svým úředníkům a ostatním zaměstnancům, jež je v rozporu s čl. 13 druhým pododstavcem protokolu.

30 V zájmu právní jistoty je třeba konstatovat, že jelikož příjmy, které poskytuje Unie a které podléhají jejím daním, nemohou být členským státem přímo ani nepřímo zdaněny, a jelikož jsou vyjmuty z daňové suverenity členských států, je osoba, která pobírá takové příjmy, rovněž zbavena jakékoli povinnosti deklarovat jejich částku orgánům členského státu.

31 Konečně je třeba zdůraznit, že členský stát může stanovit mechanismus horní hranice takové daně, jakou je ISF, avšak takový mechanismus nesmí být v rozporu s unijním právem, zejména pak s článkem 13 protokolu.

32 Na položenou otázku je tedy třeba odpovědět v tom smyslu, že čl. 13 druhý pododstavec protokolu musí být vykládán tak, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava, o níž se jedná ve věci v původním řízení, která v rámci stanovení horní hranice takové daně, jakou je ISF, zohledňuje příjmy, včetně starobních důchodů a náhrad za ukončení služebního poměru, které poskytuje Unie svým úředníkům a ostatním zaměstnancům a svým bývalým úředníkům a ostatním zaměstnancům.

K nákladům řízení

33 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 13 druhý pododstavec Protokolu o výsadách a imunitách Evropských společenství, původně připojeného ke Smlouvě o vytvoření jednotné Rady a jednotné Komise Evropských společenství, poté na základě Amsterodamské smlouvy ke Smlouvě o ES, musí být vykládán tak, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava, o níž se jedná ve věci v původním řízení, která v rámci stanovení horní hranice takové daně, jako je ISF, zohledňuje příjmy, včetně starobních důchodů a náhrad za ukončení služebního poměru, které poskytuje Unie svým úředníkům a ostatním zaměstnancům a svým bývalým úředníkům a ostatním zaměstnancům.

Podpisy.