Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

5. juuli 2012*

Euroopa ühenduste privileegid ja immuniteedid — Liidu makstavate tulude vabastamine riigimaksudest — Liidu makstavate tulude arvessevõtmine solidaarse varandusmaksu ülemmäära arvutamisel

Kohtuasjas C-558/10,

mille ese on Tribunal de grande instance de Chartres'i (Prantsusmaa) 24. novembri 2010. aasta otsusega ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 29. novembril 2010, menetluses

Michel Bourgès-Maunoury,

Marie-Louise Heintz, M. Bourgès-Maunoury abikaasa,

versus

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

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, T. von Danwitz ja D. Šváby (ettekandja),

kohtujurist: P. Cruz Villalón,

kohtusekretär: ametnik A. Impellizzeri,

arvestades kirjalikus menetluses ja 23. novembri 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— M. Bourgès-Maunoury ja M. Bourgès-Maunoury abikaasa M.-L. Heintz, esindaja: advokaat T. Davidian,

— Prantsuse valitsus, esindajad: G. de Bergues ja A. Adam,

— Belgia valitsus, esindajad: J.-C. Halleux ja M. Jacobs,

— Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels ja M. de Ree,

— Euroopa Komisjon, esindajad: F. Clotuche-Duvieusart, I. Martínez del Peral ja R. Lyal,

* Kohtumenetluse keel: prantsuse.

olles 16. veebruari 2012. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab Euroopa ühenduste privileegide ja immuniteetide protokolli, mis oli algselt lisatud Euroopa ühenduste ühtse nõukogu ja ühtse komisjoni asutamislepingule (EÜT 1967, 152, lk 13) ja seejärel Amsterdami lepinguga EÜ asutamislepingule (edaspidi „protokoll"), artikli 13 teise lõigu tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud M. Bourgès-Maunoury ja tema abikaasa M.-L. Heintzi ning Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir'i (Eure et Loir'i departemangu maksuamet) vahelises kohtuvaidluses Euroopa Liidu makstavate tulude arvessevõtmise üle solidaarse varandusmaksu (*impôt de solidarité sur la fortune*, edaspidi „ISF") ülemmäära arvutamisel.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Protokolli artikkel 13 sätestas põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsioonis:

„Kooskõlas tingimuste ja menetlusega, mille on kinnitanud nõukogu komisjoni ettepaneku põhjal, on ühenduste ametnikud ja muud teenistujad kohustatud maksma ühendustele maksu töö- ja muudelt tasudelt, mida ühendused neile maksavad.

Töö- ja muud tasud, mida ühendused neile maksavad, on vabastatud riigimaksudest."

Prantsuse õigus

4 ISF kehtestati 1989. aasta riigieelarve seadusega, mis võeti vastu 23. detsembri 1988. aasta seadusega nr 88-1149 (*Le Journal officiel de la République française*, edaspidi „*JORF*", 28.12.1988, lk 16320), ning seda reguleerisid üldise maksuseadustiku (code général des impôts, edaspidi „CGI") artiklid 885 A–885 X põhikohtuasja asjaolude esinemise ajal kehtinud redaktsioonis.

5 CGI artikkel 885 A sätestas:

„Iga-aastast solidaarset varandusmaksu tasuvad, juhul kui nende vara väärtus on kõrgem artiklis 885 U sätestatud määra esimesest osast:

1. Prantsuse maksuresidendist füüsilised isikud, seetõttu, et nende vara asub Prantsusmaal või väljaspool Prantsusmaad;

[…]

2. füüsilised isikud, kes ei ole Prantsuse maksuresidendid, seetõttu, et nende vara asub Prantsusmaal.

Abielupaari maksustatakse ühiselt, välja arvatud artikli 6 lõike 4 punktides a ja b sätestatud juhtudel.

Maksukohustuse tingimusi hinnatakse iga aasta 1. jaanuaril.

[…]"

6 ISF-il on olemas ülemmäära arvutamise mehhanism, mis on sätestatud CGI artiklis 885 V a. Nimetatud artikkel oli sõnastatud järgmiselt:

„Prantsusmaa maksuresidendist maksukohustuslase [ISF-i] vähendatakse vahe võrra, mis saadakse, kui selle maksu ning Prantsusmaal ja välismaal eelmise aasta tulult ja sissetulekult tasumisele kuuluvate maksude kogusummast –, mis on arvutatud enne maksusoodustuste ja muude kui lõplike maksude mahaarvamist – lahutatakse 85% eelmise aasta kogu puhastulu, millest on maha arvatud kutsetegevusega seotud kulud ning ainult seda liiki puudujääk, mille mahaarvamine on [CGI] artikli 156 alusel lubatud, ning samuti tulumaksuvaba tulu, mis on saadud samal aastal Prantsusmaal või väljaspool Prantsusmaad, ja sissetulek, millelt tehakse lõplik kinnipidamine. Selline vähendamine ei või ületada 50% artikli 885 V kohaldamise tulemusel saadava sissemakse summast või – kui see on suurem –, siis maksusummast, mis vastab maksustatavale varale, mis võrdub artiklis 885 U sätestatud maksumäära kolmanda osa ülempiiriga.

Kasvutulu tehakse kindlaks käesolevas seadustikus ette nähtud künniseid, vähendusi ja mahaarvamisi arvesse võtmata.

Kui tulumaksuga on maksustatud selliste isikute tulu, kelle vara ei kuulu maksumaksja [ISF-i] maksubaasi, vähendatakse esimese lõigu kohaldamisel maksu vastavalt nende isikute tulu protsentuaalsele osale kogutulust."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

7 M. Bourgès-Maunoury ja M.-L. Heintz on liidu endised ametnikud ja saavad seetõttu hüvitist lõpliku teenistusest vabastamise eest või vanaduspensioni.

8 Kuna M. Bourgès-Maunoury ja M.-L. Heintz on Prantsusmaa residendid ja kohustatud tasuma ISF-i, esitasid nad ISF-i kohta 2002.–2004., 2006. ja 2007. aasta maksudeklaratsioonid, jättes hüvitised ja pensionid, mida liit neile maksis, CGI artiklis 885 V a sätestatud ülemmäära arvutamise aluseks oleva muu kogutulu hulka lisamata.

9 Kuna nad ei taotlenud 2005. aasta eest ISF-i ülemmäära kohaldamist, esitasid nad 7. juulil 2006 parandatud deklaratsiooni ülemmäära kohaldamiseks, jättes arvesse võtmata rahalised tasud, mida liit neile maksis.

10 Kuna Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir jättis selle taotluse rahuldamata, esitasid M. Bourgès-Maunoury ja M.-L. Heintz 27. detsembril 2006 rahuldamata jätmise otsuse peale kaebuse Tribunal de grande instance de Chartres'ile. Euroopa ühenduste ametnike personalieeskirjade artikli 24 kohaselt palusid nad selles osas abi ka Euroopa Ühenduste Komisjonilt, kes 6. märtsi 2007. aasta otsusega lubas neid toetada.

11 Tribunal de grande instance de Chartres jättis 10. oktoobri 2007. aasta otsusega M. Bourgès-Maunoury ja M.-L. Heintzi kaebuse rahuldamata.

12 Cour d'appel de Versailles tühistas 27. novembri 2008. aasta otsusega selle kohtuotsuse osas, millega jäeti 2005. aastat puudutav taotlus rahuldamata.

13 Cour de cassation jättis 19. jaanuari 2010. aasta otsusega Prantsuse maksuameti kassatsioonkaebuse Cour d'appel de Versailles' otsuse peale rahuldamata.

14 Samas korrigeeris Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir 1. septembri 2008. aasta otsusega M. Bourgès-Maunoury ja M.-L. Heintzi poolt 2002.–2004., 2006. ja 2007. aasta eest tasumisele kuuluvat ISF-i põhjendusel, et tulu, mida liit neile maksis, tuleb ISF-i ülemmäära arvutamisel arvesse võtta.

15 Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir väljastas 19. jaanuaril 2009 abielupaar Bourgès-Maunoury'le kaks maksuotsust nende aastate eest tasumisele kuuluvate ISF-i maksete kohta. Viimased esitasid 4. veebruaril 2009 nende otsuste peale vaide, mille see maksuasutus jättis 18. veebruari 2009. aasta otsusega rahuldamata.

16 M. Bourgès-Maunoury ja M.-L. Heintz esitasid 16. aprillil 2009 rahuldamata jätmise otsuse peale kaebuse Tribunal de grande instance de Chartres'ile, viidates Cour d'appel de Versailles' ja Cour de cassation'i eespool nimetatud kohtuotsustele. Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir esitas vastuväite, et Euroopa Liidu Kohtu praktikast nähtub, et liidu ametnikele antav maksuvabastus ei saa mingil juhul viia selleni, et loetakse, nagu nad ei saaks mingit tulu.

17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et CGI artikkel 885 V a võib viia vaid selleni, et selle summa arvutamisel, mille võrra ISF väheneb, võetakse arvesse füüsilise isiku kõik tulud, kaasa arvatud liidult saadud tulu, mistõttu see maks on suurem juhul, kui ülemmäära kindlaksmääramisel on arvesse võetud füüsilise isiku siseriiklikku ja ühenduselt saadud tulu.

18 Lisaks toob eelotsusetaotluse esitanud kohus esile, et Cour de cassation tuvastas käesoleva kohtuotsuse punktis 13 mainitud kohtuotsuses, et CGI artikli 885 V a toimel on põhikohtuasja kaebuse esitajate ühenduselt saadud tulu kaudselt maksustatud.

19 Neil asjaoludel otsustas Tribunal de grande instance de Chartres, kellel tekkisid kahtlused protokolli artikli 13 teise lõigu tõlgendamise osas, menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [...] protokolli V peatüki artikli 13 teise lõiguga on vastuolus see, kui maksumaksja kõiki tulusid, sealhulgas ühenduselt saadud tulu, võetakse solidaarse varandusmaksu ülemmäära arvutamisel arvesse?"

Eelotsuse küsimuse analüüs

20 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas protokolli artikli 13 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused siseriiklikud sätted, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis seoses sellise maksu nagu ISF ülemmääraga võtavad arvesse tulu, sealhulgas vanaduspensioni ja hüvitise lõpliku teenistusest vabastamise eest, mida liit on maksnud oma ametnikele ja teenistujatele või endistele ametnikele või endistele teenistujatele.

21 Põhimõtete kohta, mida rakendades saab esitatud küsimusele vastata, on Euroopa Kohus 16. detsembri 1960. aasta otsuses kohtuasjas 6/60: Humblet *vs*. Belgia riik (EKL 1960, lk 1125, 1156 ja 1157) toonitanud, et ainult siis, kui tasud, mida liit maksab, on kõigist riigimaksudest vabastatud, saavad tema institutsioonid tõhusalt teostada oma ainupädevust määrata kindlaks oma ametnike tulude tegelik suurus ning et see pädevus oleks välistatud, kui liikmesriigid säilitaksid õiguse maksustada neid tulusid oma maksusüsteemi kohaselt. Nii on tuvastatud, et aluslepingud arvavad liidu ametnikele makstavad tasud liikmesriikide maksusuveräänsuse alt välja ning et liidu ainupädevus määrata kindlaks oma ametnike tulude tegelik suurus on möödapääsmatult vajalik mitte üksnes selleks, et tagada liidu haldusaparaadi sõltumatus riikide ametivõimudest, aga ka selleks, et tagada eri kodakondsusega ametnike võrdne kohtlemine.

22 Nii näeb protokoll ette, et tehakse selget vahet ühelt poolt riigist pärineval tulul, mis on liikmesriikide maksuametite haldusalas, ning teiselt poolt tulul, mida liit on maksnud oma ametnikele ja teenistujatele ning mille võimalik maksustamine on üksnes liidu õiguse lahendada. Liikmesriikide ja liidu maksupädevuse vastav jaotus peab välistama selliste tulude, mida on maksnud liit ja mis ei ole liikmesriikide pädevuses, kõikvõimaliku – mitte üksnes otsese, vaid ka kaudse – maksustamise liikmesriikide poolt (eespool viidatud kohtuotsus Humblet *vs*. Belgia riik, lk 1158; 24. veebruari

1988. aasta otsus kohtuasjas 260/86: komisjon *vs*. Belgia, EKL 1988, lk 955, punkt 10; 22. märtsi 1990. aasta otsus kohtuasjas C-333/88: Tither, EKL 1990, lk I-1133, punkt 12, ja 14. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-229/98: Vander Zwalmen ja Massart, EKL 1999, lk I-7113, punkt 21).

23 Nagu nähtub eespool viidatud kohtuotsuse Humblet *vs*. Belgia riik resolutsiooni punkti 2 alapunktist a, järeldas Euroopa Kohus, et protokolli artikkel 13 keelab liikmesriikidel kehtestada liidu ametnikule või teenistujale mis tahes maksukohustust, mille aluseks on kas täielikult või osaliselt tulu, mida on maksnud liit.

24 Käesoleva kohtuasja olukord sarnaneb olukorraga, millest lähtudes on tehtud eespool viidatud kohtuotsus Humblet *vs*. Belgia riik, arvestades, et tulu, mida liit on maksnud oma ametnikele või teenistujatele, osutub samuti kaudselt maksustatuks (vt eespool viidatud kohtuotsus Humblet *vs*. Belgia riik, lk 1159).

25 Sellise seadusesätte kohta, nagu on arutusel põhikohtuasjas, tuleb nimelt nentida, et selle tulusumma, mida on maksnud liit, arvessevõtmine 85% kogutulust moodustava ülemmäära arvutamisel, nagu on ette nähtud CGI artiklis 885 V a, suurendab maksumaksja kogutulu ja seega ka ISF-ga maksustatava summa maksimaalset suurust, mis lõpliku maksumäära suurenemist tingides on ebasoodus liidu ametnikule või teenistujale, nagu tõi muu hulgas esile Cour d'appel de Versailles oma 27. novembri 2008. aasta kohtuotsuses, mida on mainitud käesoleva kohtuotsuse punktis 12.

26 Järelikult paneb CGI artikli 885 V a kohaldamine maksumaksjatele maksukohustuse, mille tagajärjel on kaudselt maksustatud tulu, mida on maksnud liit, nagu nentis Cour de cassation käesoleva kohtuotsuse punktis 13 mainitud kohtuotsuses.

27 Asjaolu, millele viitab põhikohtuasjas Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir ja mille kohaselt tulu, mida maksab liit, ei arvata maksustatava summa hulka, vaid võetakse arvesse üksnes ISF-i ülemmäära arvutamise mehhanismi rakendamisel, ei saa seda analüüsi kummutada.

28 Nimelt asjaolu, et sellise riigimaksu nagu ISF sissenõudmisel võetakse lõpliku maksusumma määramisel arvesse riigimaksudest vabastatud tulu, mida on maksnud liit, on samaväärne selle tulu kaudse maksustamisega, mis on vastuolus protokolli artikli 13 teise lõiguga.

29 Samuti ei saa asjaolu, et ISF-i ülemmäära arvutamise mehhanismi eesmärk on piirata maksu konfiskeerivat mõju ja arvestada maksumaksja tegelikku maksu tasumise võimet, võimaldada selle tulu, mille liit on maksnud oma ametnikele või teenistujatele, kaudset maksustamist, rikkudes protokolli artikli 13 teist lõiku.

30 Õiguskindluse huvides tuleb märkida, et kuna tulu, mida liit on maksnud ja oma maksudega maksustanud, ei või liikmesriik ei otseselt ega kaudselt maksustada ning see jääb liikmesriikide maksusuveräänsuse alt välja, on ka selle tulu saaja vabastatud kohustusest tulu suurust liikmesriigi ametiasutustele deklareerida.

31 Lõpuks tuleb rõhutada, et liikmesriik võib ette näha sellise maksu nagu ISF ülemmäära arvutamise mehhanismi ikkagi vaid nii, et see mehhanism järgib liidu õigust ja eelkõige protokolli artiklit 13.

32 Seega tuleb esitatud küsimusele vastata, et protokolli artikli 13 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused siseriiklikud sätted, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis seoses sellise maksu nagu ISF ülemmääraga võtavad arvesse tulu, sealhulgas vanaduspensioni ja hüvitise lõpliku teenistusest vabastamise eest, mida liit on maksnud oma ametnikele ja teenistujatele või endistele ametnikele ja endistele teenistujatele.

Kohtukulud

33 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

Euroopa ühenduste privileegide ja immuniteetide protokolli, mis oli algselt lisatud Euroopa ühenduste ühtse nõukogu ja ühtse komisjoni asutamislepingule ja seejärel Amsterdami lepinguga EÜ asutamislepingule, artikli 13 teist lõiku tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus niisugused siseriiklikud sätted, nagu on arutusel põhikohtuasjas, mis seoses sellise maksu nagu solidaarne varandusmaks ülemmääraga võtavad arvesse tulu, sealhulgas vanaduspensioni ja hüvitise lõpliku teenistusest vabastamise eest, mida Euroopa Liit on maksnud oma ametnikele ja teenistujatele või endistele ametnikele ja endistele teenistujatele.

Allkirjad