TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2012. gada 5. jūlijā*

Eiropas Kopienu privilēģijas un imunitāte — Savienības maksāto ienākumu atbrīvošana no valsts nodokļiem — Savienības maksāto ienākumu ņemšana vērā, aprēķinot solidaritātes īpašuma nodokļa griestus

Lieta C-558/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal de grande instance de Chartres* (Francija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2010. gada 24. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 29. novembrī, tiesvedībā

Michel Bourgès-Maunoury **k-gs** un

Marie-Louise Heintz , ***Bourgès-Maunoury*** **k-ga sieva**,

pret

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

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], E. Juhāss [*E. Juhász*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] un D. Švābi [*D. Šváby*] (referents),

ģenerāladvokāts P. Kruss Viljalons [*P. Cruz Villalón*],

sekretāre A. Impellicēri [*A. Impellizzeri*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 23. novembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Bourgès-Maunoury* k-ga un *Heintz* k-dzes, *Bourgès-Maunoury* k-ga sievas, vārdā – *T. Davidian*, advokāts,

— Francijas valdības vārdā – *G. de Bergues* un *A. Adam*, pārstāvji,

— Beļģijas valdības vārdā – *J.-C. Halleux* un *M. Jacobs*, pārstāvji,

— Nīderlandes valdības vārdā – *C. Wissels* un *M. de Ree*, pārstāves,

* Tiesvedības valoda – franču.

— Eiropas Komisijas vārdā – *F. Clotuche-Duvieusart* un *I. Martínez del Peral*, kā arī *R. Lyal*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2012. gada 16. februāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz Protokola par privilēģijām un imunitāti Eiropas Kopienās, kas sākotnēji bija pievienots Līgumam par vienotas Eiropas Kopienu Padomes un vienotas Eiropas Kopienu Komisijas izveidi (OV 1967, 152, 13. lpp.) un vēlāk – saskaņā ar Amsterdamas līgumu – EK līgumam (turpmāk tekstā – "Protokols"), 13. panta otrās daļas interpretāciju.

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Bourgès-Maunoury* k-gu un viņa sievu *Heintz* k-dzi, no vienas puses, un *Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir* [Ēras un Luāras Nodokļu direkciju], no otras puses, par Eiropas Savienības maksāto ienākumu ņemšanu vērā, aprēķinot solidaritātes īpašuma nodokļa (turpmāk tekstā – "SĪN") griestus.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Protokola 13. pantā, redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktu rašanās laikā, bija noteikts:

"Kopienu ierēdņi un pārējie darbinieki maksā Kopienām nodokļus no algas un citas atlīdzības, ko tiem maksā Kopiena, saskaņā ar nosacījumiem un procedūru, ko pēc Komisijas priekšlikuma nosaka Padome.

Viņi ir atbrīvoti no valstu nodokļiem no algām un citas atlīdzības, ko viņiem maksā Kopiena."

Francijas tiesības

4 SĪN, kas tika ieviests ar 1988. gada 23. decembra Likumu Nr. 88-1149 par 1989. gada finansēm (1988. gada 28. decembra *JORF*, 16320. lpp.), reglamentēja Vispārējā nodokļu kodeksa (turpmāk tekstā – "VNK") 885.A–885.X panta noteikumi redakcijā, kas bija piemērojama pamatlietas faktu rašanās laikā.

5 VNK 885.A pantā bija paredzēts:

"Ja īpašumu vērtība ir lielāka par 885.U pantā paredzētās nodokļu skalas pirmajā iedaļā noteikto summu, ikgadējo solidaritātes īpašuma nodokli maksā:

1. Fiziskās personas, kuru fiskālā rezidence ir Francijā, par to īpašumiem, kuri atrodas Francijā vai ārpus Francijas.

[..]

2. Fiziskās personas, kuru fiskālā rezidence nav Francijā, par īpašumiem, kuri atrodas Francijā.

Izņemot 6. panta 4. punkta a) un b) apakšpunktā paredzētos gadījumus, laulāto īpašumu apliek ar nodokli kopīgi.

Nodokļa piemērošanas nosacījumus izvērtē pēc stāvokļa katra gada 1. janvārī.

[..]"

6 SĪN ir piesaistīts VNK 885.Va pantā paredzētais griestu noteikšanas mehānisms. Šajā pantā bija noteikts:

"[SĪN] nodokļa maksātājam, kurš no nodokļu viedokļa ir Francijas rezidents, tiek samazināts par starpību starp šā nodokļa un Francijā un ārvalstīs maksājamo nodokļu no iepriekšējā gada ienākumiem un ieņēmumiem, kuri aprēķināti pirms nodokļu atlaižu un nodokļu ieturējumu, kas neatbrīvo no ienākuma nodokļa saistībām, piemērošanas, kopējo apmēru, no vienas puses, un 85 % no summas, ko veido iepriekšējā gada ienākumi, no kuriem atskaitīti ar ienākumu gūšanu saistītie izdevumi, pēc vienīgi to kategoriju zaudējumu atskaitīšanas, kuru atskaitīšana ir atļauta ar [VNK] 156. pantu, kā arī ar ienākuma nodokli neapliekami ienākumi, kas tajā pašā gadā gūti Francijā vai ārvalstīs, un ieņēmumi, kas tiek aplikti ar nodokli, kura samaksa atbrīvo no ienākuma nodokļa saistībām, no otras puses. Šis samazinājums nedrīkst pārsniegt summu, kas vienāda ar 50 % no iemaksas, kura izriet no 885.V panta piemērošanas, vai, ja tā ir lielāka, nodokļa summu, kas atbilst ar nodokli apliekama īpašuma apmēram, kurš ir vienāds ar 885.U pantā paredzētās nodokļa skalas trešajā iedaļā noteikto augstāko robežvērtību.

Peļņu no vērtības pieauguma nosaka, neņemot vērā šajā kodeksā noteiktos sliekšņus, nodokļu samazinājumus un neapliekamos minimumus.

Piemērojot pirmo daļu gadījumā, ja ar ienākuma nodokli apliek to nodokļu maksātāju ienākumus, kuru īpašumi nav iekļauti [SĪN] bāzē, nodokli procentuāli samazina atbilstoši šo personu ienākumiem attiecībā pret kopējo ienākumu apmēru."

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

7 *Bourgès-Maunoury* k-gs un *Heintz* k-dze ir bijušie Savienības ierēdņi un šajā statusā saņem atlīdzību saistībā ar dienesta attiecību izbeigšanos vai vecuma pensijas.

8 Tā kā *Bourgès-Maunoury* k-gs un *Heintz* k-dze ir Francijas rezidenti un viņiem ir uzliekams SĪN, viņi par laikposmu no 2002. līdz 2004. gadam, 2006. gadu un 2007. gadu iesniedza SĪN deklarācijas, atlīdzību un pensijas, ko viņiem maksā Savienība, neiekļaujot summā, ko veido visi pārējie viņu ienākumi, saistībā ar VNK 885.V.a pantā paredzēto griestu aprēķināšanu.

9 Tā kā viņi nebija pieprasījuši piemērot ar SĪN saistītos griestus attiecībā uz 2005. gadu, viņi 2006. gada 7. jūlijā iesniedza laboto deklarāciju, lai viņiem minētie griesti tiktu piemēroti, neņemot vērā atlīdzību, ko viņiem maksā Savienība.

10 Tā kā *Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir* minēto lūgumu noraidīja, 2006. gada 27. decembrī *Bourgès-Maunoury* k-gs un *Heintz* k-dze iesniedza *Tribunal de grande instance de Chartres* prasību par šo noraidošo lēmumu. Saskaņā ar Eiropas Kopienu Civildienesta noteikumu 24. pantu viņi arī lūdza šajā sakarā Eiropas Kopienu Komisiju sniegt palīdzību, kas ar 2007. gada 6. marta lēmumu viņiem tika piešķirta.

11 Ar 2007. gada 10. oktobra nolēmumu *Tribunal de grande instance de Chartres* noraidīja *Bourgès-Maunoury* k-ga un *Heintz* k-dzes prasību.

12 Ar 2008. gada 27. novembra spriedumu *Cour d'appel de Versailles* [Versaļas Apelācijas tiesa] atcēla iepriekš minēto nolēmumu, ciktāl ar to minētais lūgums bija noraidīts attiecībā uz 2005. gadu.

13 Ar 2010. gada 19. janvāra spriedumu *Cour de cassation* [Kasācijas tiesa] noraidīja Francijas nodokļu administrācijas kasācijas sūdzību par minēto *Cour d'appel de Versailles* spriedumu.

14 Paralēli – ar 2008. gada 1. septembra lēmumu – *Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir*, pamatojoties uz to, ka ienākumi, ko *Maunoury* k-gam un *Heintz* k-dzei maksā Savienība, esot jāņem vērā, aprēķinot SĪN griestus, veica labojumus attiecībā uz SĪN summu, kas viņiem jāsamaksā par laikposmu no 2002. līdz 2004. gadam, 2006. gadu un 2007. gadu.

15 2009. gada 19. janvārī *Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir* attiecībā pret *Bourgès-Maunoury* laulāto pāri izdeva divus paziņojumus par SĪN piedziņu par minētajiem gadiem. Sūdzība par šiem paziņojumiem, kuru viņi iesniedza 2009. gada 4. februārī, tika noraidīta ar minētās direkcijas 2009. gada 18. februāra lēmumu.

16 *Bourgès-Maunoury* kungs un *Heintz* kundze 2009. gada 16. aprīlī iesniedza *Tribunal de grande instance de Chartres* prasību par šo lēmumu, atsaucoties uz iepriekš minētajiem *Cour d'appel de Versailles* un *Cour de cassation* spriedumiem. *Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir* atbildēja, ka no Eiropas Savienības Tiesas judikatūras izriet, ka Savienības ierēdņu atbrīvojums no nodokļiem nekādā gadījumā nedrīkst radīt situāciju, kurā viņi būtu uzskatāmi par personām, kas nesaņem nekādus ienākumus.

17 Iesniedzējtiesa uzskata, ka VNK 885.Va panta piemērošanas rezultāts var būt tikai tāds, ka, aprēķinot SĪN samazinājuma summu, tiek ņemti vērā visi fiziskās personas ienākumi, tostarp no Savienības gūtie ienākumi, tādējādi, ka šis nodoklis ir lielāks gadījumā, ja, nosakot tā maksimālo summu, vērā tiek ņemti fiziskās personas iekšzemes ienākumi un ienākumi no Kopienām.

18 Turklāt iesniedzējtiesa norāda, ka šā sprieduma 13. punktā minētajā spriedumā *Cour de cassation* ir nospriedusi, ka VNK 885.Va pants netieši skar prasītāju pamatlietā ienākumus, kuriem ir Kopienu izcelsme.

19 Šajos apstākļos *Tribunal de grande instance de Chartres*, pastāvot šaubām par Protokola 13. panta otrās daļas interpretāciju, nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [..] Protokola [..] V nodaļas 13. panta otrā daļa neļauj, aprēķinot solidaritātes īpašuma nodokļa griestus, ņemt vērā visus nodokļa maksātāja ienākumus, tostarp no Kopienām gūtos ienākumus?"

Par prejudiciālo jautājumu

20 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Protokola 13. panta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj tādu tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkojamais, saskaņā ar kuru, nosakot tāda nodokļa kā SĪN griestus, tiek ņemti vērā ienākumi, ko Savienība maksā saviem ierēdņiem un citiem darbiniekiem vai saviem bijušajiem ierēdņiem un citiem bijušajiem darbiniekiem, tostarp pensijas un atlīdzība saistībā ar dienesta attiecību izbeigšanos.

21 Attiecībā uz principiem, kuru piemērošana ļauj atbildēt uz uzdoto jautājumu, Tiesa 1960. gada 16. decembra spriedumā lietā 6/60 *Humblet/État belge* (*Recueil*, 1125., 1156. un 1157. lpp.) ir uzsvērusi, ka tikai pilnīga Savienības maksāta atalgojuma atbrīvošana no jebkādiem valsts nodokļiem ļauj Savienības iestādēm efektīvi īstenot to ekskluzīvās pilnvaras noteikt to ierēdņu faktisko ienākumu summu un ka šīs pilnvaras nebūtu iespējams īstenot, ja dalībvalstis saglabātu tiesības aplikt šos ienākumus ar nodokļiem atbilstoši šo dalībvalstu attiecīgajām nodokļu sistēmām. Tādējādi tika konstatēts, ka Savienības ierēdņiem maksājamais atalgojums saskaņā ar Līgumiem ir izslēgts no dalībvalstu nodokļu suverenitātes jomas un ka minētās Eiropas Savienības ekskluzīvās pilnvaras noteikt tās ierēdņu faktisko ienākumu summu ir nepieciešamas ne tikai tādēļ, lai pastiprinātu Savienības administratīvā personāla neatkarību no valsts iestādēm, bet arī tādēļ, lai nodrošinātu vienlīdzīgu attieksmi pret dažādas pilsonības ierēdņiem.

22 Tādējādi Protokolā ir skaidri paredzēta atšķirība starp valsts izcelsmes ienākumiem, kas ietilpst dalībvalstu nodokļu administrāciju atbildības jomā, no vienas puses, un ienākumiem, ko Savienība maksā saviem ierēdņiem vai citiem darbiniekiem un uz kuriem attiecas Savienības tiesības saistībā ar to iespējamu aplikšanu ar nodokļiem, no otras puses. Šādai attiecīgās dalībvalstu un Savienības nodokļu kompetences sadalīšanai ir jānovērš tas, ka dalībvalstis vai nu tieši, vai arī netieši apliktu ar nodokļiem ienākumus, ko maksā Savienība un kas nav dalībvalstu kompetencē (iepriekš minētais spriedums lietā *Humblet/État belge*, 1158. lpp.; 1988. gada 24. februāra spriedums lietā 260/86 Komisija/Beļģija, *Recueil*, 955. lpp., 10. punkts; 1990. gada 22. marta spriedums lietā C-333/88 *Tither*, *Recueil*, I-1133. lpp., 12. punkts, un 1999. gada 14. oktobra spriedums lietā C-229/98 *Vander Zwalmen* un *Massart*, *Recueil*, I-7113. lpp., 21. punkts).

23 Kā izriet no iepriekš minētā sprieduma lietā *Humblet/État belge* rezolutīvās daļas 2. punkta a) apakšpunkta, Tiesa ir nospriedusi, ka Protokola 13. pants aizliedz dalībvalstīm aplikt Savienības ierēdni vai citu darbinieku ar jebkādiem maksājumiem, kas pilnībā vai daļēji būtu saistīti ar Savienības maksātajiem ienākumiem.

24 Ņemot vērā, ka ienākumi, ko Savienība maksā saviem ierēdņiem vai citiem darbiniekiem, arī tiek aplikti netieši (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Humblet/État belge*, 1159. lpp.), aplūkojamajā lietā situācija ir līdzīga situācijai lietā, kurā pasludināts iepriekš minētais spriedums *Humblet/État belge*.

25 Attiecībā uz tādiem tiesību aktiem kā pamatlietā aplūkojamie ir jākonstatē, ka līdz ar Savienības maksāto ienākumu summas ņemšanu vērā, aprēķinot griestus, ko veido 85 % no kopējiem ienākumiem, kā tas paredzēts VNK 885.Va pantā, tiek palielināta nodokļa maksātāja kopējā ienākumu summa un tādējādi arī maksimālā maksājamā SĪN summa, kādēļ palielinās galīgā nodokļa likme, nelabvēlīgi ietekmējot Savienības ierēdni vai citu darbinieku, kā to turklāt norādījusi *Cour d'appel de Versailles* savā šā sprieduma 12. punktā minētajā 2008. gada 27. novembra spriedumā.

26 Līdz ar to VNK 885.V. a panta piemērošanas rezultātā nodokļu maksātājiem ir jāmaksā nodoklis, kas netieši skar viņu ienākumus, kurus viņiem izmaksājusi Savienība, kā to konstatējusi *Cour de cassation* savā šā sprieduma 13. punktā minētajā spriedumā.

27 Ar apstākli, uz kuru pamatlietā atsaucas *Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir*, proti, ka Savienības maksātie ienākumi tiekot ņemti vērā nevis nodokļa bāzē, bet gan tikai saistībā ar SĪN griestu noteikšanas mehānismu, nevar tikt atspēkots šis vērtējums.

28 Tāda valsts nodokļa kā SĪN iekasēšana, galīgās summas noteikšanas nolūkā ņemot vērā Savienības maksātos ienākumus, kas ir atbrīvoti no valsts nodokļiem, nozīmē netiešu šo ienākumu aplikšanu ar nodokļiem, tādējādi pārkāpjot Protokola 13. panta otro daļu.

29 Tāpat apstāklis, ka SĪN griestu noteikšanas mehānisma mērķis ir ierobežot konfiscējošo šā nodokļa iedarbību un ievērot faktisko nodokļa maksātāja spēju maksāt nodokļus, nevar ļaut, pārkāpjot Protokola 13. panta otro daļu, netieši aplikt ar nodokļiem ienākumus, ko Savienība maksā saviem ierēdņiem vai citiem saviem darbiniekiem.

30 Tiesiskās noteiktības labad ir jākonstatē, ka, ņemot vērā, ka dalībvalsts nedrīkst ne tieši, ne netieši aplikt ar nodokļiem ienākumus, ko maksā Savienība un kas tiek aplikti ar Savienības nodokļiem, un ka šie ienākumi ir izslēgti no dalībvalstu nodokļu suverenitātes jomas, šo ienākumu saņēmēja persona ir arī atbrīvota no jebkāda pienākuma deklarēt šo ienākumu summu dalībvalsts iestādēm.

31 Visbeidzot, ir jāuzsver, ka dalībvalstij ir tiesības paredzēt tāda nodokļa kā SĪN griestu noteikšanas mehānismu, ja vien tomēr ar šādu mehānismu tiek ievērotas Savienības tiesības, tostarp Protokola 13. pants.

32 Līdz ar to uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Protokola 13. panta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj tādu valsts tiesisku regulējumu kā pamatlietā aplūkojamais, saskaņā ar kuru, nosakot tāda nodokļa kā SĪN griestus, tiek ņemti vērā ienākumi, ko Savienība maksā saviem ierēdņiem un citiem darbiniekiem vai saviem bijušajiem ierēdņiem un citiem bijušajiem darbiniekiem, tostarp pensijas un atlīdzība saistībā ar dienesta attiecību izbeigšanos.

Par tiesāšanās izdevumiem

33 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

Protokola par privilēģijām un imunitāti Eiropas Kopienās, kas sākotnēji bija pievienots Līgumam par vienotas Eiropas Kopienu Padomes un vienotas Eiropas Kopienu Komisijas izveidi un vēlāk – saskaņā ar Amsterdamas līgumu – EK līgumam, 13. panta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka tā nepieļauj tādu valsts tiesisku regulējumu kā pamatlietā aplūkojamais, saskaņā ar kuru, nosakot tāda nodokļa kā solidaritātes īpašuma nodoklis griestus, tiek ņemti vērā ienākumi, ko Eiropas Savienība maksā saviem ierēdņiem un citiem darbiniekiem vai saviem bijušajiem ierēdņiem un citiem bijušajiem darbiniekiem, tostarp pensijas un atlīdzība saistībā ar dienesta attiecību izbeigšanos.

[Paraksti]