Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. liepos 5 d.*

„Europos Bendrijų privilegijos ir imunitetai — Sąjungos išmokėtų pajamų atleidimas nuo nacionalinių mokesčių — Sąjungos išmokėtų pajamų įtraukimas apskaičiuojant turto mokesčio aukščiausią ribą“

Byloje C-558/10

dėl *Tribunal de grande instance de Chartres* (Prancūzija) 2010 m. lapkričio 24 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. lapkričio 29 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Michel Bourgès-Maunoury,

Marie-Louise Heintz, po santuokos – Bourgès-Maunoury

prieš

Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, T. von Danwitz ir D. Šváby (pranešėjas),

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

posėdžio sekretorė A. Impellizzeri, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2011 m. lapkričio 23 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— M. Bourgès-Maunoury ir M.-L. Heintz, po santuokos – Bourgès-Maunoury, atstovaujamų advokato T. Davidian,

— Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir A. Adam,

— Belgijos vyriausybės, atstovaujamos J.-C. Halleux ir M. Jacobs,

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels ir M. de Ree,

— Europos Komisijos, atstovaujamos F. Clotuche-Duvieusart ir I. Martínez del Peral bei R. Lyal,

* Proceso kalba: prancūzų.

susipažinęs su 2012 m. vasario 16 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su Protokolo dėl Europos Bendrijų privilegijų ir imunitetų, kuris iš pradžių buvo pridėtas prie Europos Bendrijų jungtinės Tarybos ir jungtinės Komisijos steigimo sutarties (OL 152, 1967, p. 13), o vėliau pagal Amsterdamo sutartį – prie EB sutarties (toliau – Protokolas), 13 straipsnio antros pastraipos išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp M. Bourgès-Maunoury ir jo sutuoktinės M.-L. Heintz bei *Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir* (Ero ir Luaro mokesčių tarnybų direkcija) dėl to, kad apskaičiuojant turto mokesčio (*impôt de solidarité sur la fortune*, toliau – ISF) aukščiausią ribą buvo įtrauktos Sąjungos išmokėtos pajamos.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Protokolo 13 straipsnio redakcijoje, galiojusioje susiklostant faktinėms pagrindinės bylos aplinkybėms, buvo nustatyta:

„Remiantis Komisijos pasiūlymu, Tarybos nustatytomis sąlygomis ir tvarka Bendrijų pareigūnai ir kiti tarnautojai moka Bendrijoms mokesčius nuo iš Bendrijų gaunamos algos, darbo užmokesčio ir kito atlyginimo.

Iš Bendrijų gaunamai algai, darbo užmokesčiui ir kitam atlyginimui netaikomi nacionaliniai mokesčiai."

Prancūzijos teisė

4 ISF, kuris nustatytas 1988 m. gruodžio 23 d. 1989 m. biudžeto įstatymu Nr. 88-1149 (JORF, 1988 m. gruodžio 28 d., p. 16320), buvo reguliuojamas *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas, toliau – CGI) 885 A–885 X straipsnių redakcijose, galiojusiose susiklostant faktinėms pagrindinės bylos aplinkybėms.

5 CGI 885 A straipsnyje buvo numatyta:

„Kai turto vertė yra didesnė nei 885 U straipsnyje nustatyto tarifo pirmos kategorijos aukščiausia riba, metinį turto mokestį moka:

1° Fiziniai asmenys, turintys gyvenamąją vietą mokesčių tikslais Prancūzijoje, už turtą, kuris yra Prancūzijoje ar už Prancūzijos ribų.

<...>

2° Fiziniai asmenys, neturintys gyvenamosios vietos mokesčių tikslais Prancūzijoje, už turtą, kuris yra Prancūzijoje.

Išskyrus 6 straipsnio 4 dalies a ir b punktuose numatytus atvejus, sutuoktiniai apmokestinami kartu.

Apmokestinimo sąlygos įvertinamos kiekvienais metais sausio 1 dieną.

<...>“

6 ISF taikomas aukščiausios ribos mechanizmas, aprašytas CGI 885 Vbis straipsnyje. Šis straipsnis išdėstytas taip:

„[ISF], kurį turi mokėti mokesčių tikslais Prancūzijoje gyvenamąją vietą turintis asmuo, sumažinamas skirtumu tarp, pirma, viso šio mokesčio ir Prancūzijoje ir užsienyje už praėjusius metus mokėtinų pajamų ir įplaukų mokesčių, apskaičiuotų prieš atskaitant mokesčių lengvatas ir nesurinktą mokestį prie pajamų šaltinio, bei, antra, 85 % visų profesinių neto pajamų per praėjusius metus, atskaičius tik tokių kategorijų išlaidas, kurias atskaityti leidžiama pagal [CGI] 156 straipsnį, taip pat pajamų mokesčiu neapmokestinamas pajamas, tais pačiais metais gautas Prancūzijoje ar už jos ribų, ir įplaukų, kurioms taikomas mokestis prie pajamų šaltinio. Šis sumažinimas negali viršyti 50 % įmokų, nustatomų taikant 885 V straipsnį, arba, jeigu jis didesnis, – mokesčio, atitinkančio apmokestinamąjį turtą, lygų 885 U straipsnyje nustatyto tarifo trečios kategorijos aukščiausiai ribai.

Turto vertės padidėjimas turi būti nustatomas neatsižvelgiant į šiame kodekse numatytas ribas ir sumažinimus.

Siekiant taikyti pirmą pastraipą, kai pajamų mokestis buvo taikomas asmens, kurio turtas neįtrauktas į jo mokėtino [ISF] bazę, pajamoms, jis turi būti sumažinamas atsižvelgiant į šio asmens pajamų procentinį santykį su bendromis pajamomis.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

7 M. Bourgès-Maunoury ir M.-L. Heintz yra buvę Sąjungos pareigūnai ir jie dėl šio statuso gauna išmokas už galutinį tarnybos nutraukimą ar senatvės pensijas.

8 Kadangi jie gyvena Prancūzijoje ir jiems taikomas ISF, M. Bourgès-Maunoury M.-L. Heintz pateikė ISF deklaracijas už 2002–2004, 2006 ir 2007 m. neįtraukdami į kitas pajamas Sąjungos jiems išmokėtų išmokų ir pensijų CGI 885 Vbis straipsnyje numatytai aukščiausiai ribai apskaičiuoti.

9 Kadangi neprašė taikyti ISF aukščiausios ribos už 2005 m., 2006 m. liepos 7 d. jie pateikė pataisytą deklaraciją siekdami, kad jiems būtų pritaikyta aukščiausia riba, tačiau neįtraukiant Sąjungos jiems išmokėtų išmokų.

10 *Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir* atmetus šį prašymą, 2006 m. gruodžio 27 d. M. Bourgès-Maunoury ir M.-L. Heintz apskundė šį sprendimą atmesti *Tribunal de grande instance de Chartres* (Šartro apygardos teismas). Remdamiesi Pareigūnų tarnybos nuostatų 24 straipsniu jie taip pat prašė Europos Bendrijų Komisijos pagalbos, kuri jiems buvo suteikta 2007 m. kovo 6 d. sprendimu.

11 2007 m. spalio 10 d. sprendimu *Tribunal de grande instance de Chartres* atmetė M. Bourgès-Maunoury ir M.-L. Heintz prašymą.

12 2008 m. lapkričio 27 d. sprendimu *Cour d'appel de Versailles* (Versalio apeliacinis teismas) panaikino šį sprendimą tiek, kiek juo buvo atmestas prašymas, susijęs su 2005 m.

13 2010 m. sausio 19 d. sprendimu *Cour de cassation* (Kasacinis teismas) atmetė Prancūzijos mokesčių administratoriaus kasacinį skundą dėl šio *Cour d'appel de Versailles* sprendimo.

14 Kartu remdamasi tuo, kad apskaičiuojant ISF aukščiausią ribą turėjo būti įtrauktos M. Bourgès-Maunoury ir M.-L. Heintz Sąjungos išmokėtos pajamos, 2008 m. rugsėjo 1 d. sprendimu *Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir* perskaičiavo ISF, kurį jie turėjo sumokėti už 2002–2004, 2006 ir 2007 m., nes apskaičiuojant ISF aukščiausią ribą turėjo būti įtrauktos jiems Sąjungos išmokėtos pajamos.

15 2009 m. sausio 19 d. *Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir* sutuoktiniams Bourgès-Maunoury pateikė du pranešimus apie ISF išieškojimą už minėtus metus. 2009 m. vasario 4 d. skundas dėl šių pranešimų buvo atmestas 2009 m. vasario 18 d. šios direkcijos sprendimu.

16 Remdamiesi minėtais *Cour d'appel de Versailles* sprendimais 2009 m. balandžio 16 d. M. Bourgès-Maunoury ir M.-L. Heintz pateikė skundą dėl šio sprendimo atmesti jų skundą *Tribunal de grande instance de Chartres*. *Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir* atsiliepime nurodė, kad iš Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog Sąjungos pareigūnams taikomas atleidimas nuo mokesčių visiškai nereiškia, kad jie laikomi negaunančiais jokių pajamų.

17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad remiantis CGI 885 Vbis straipsniu apskaičiuojant ISF lengvatos dydį negalima įtraukti visų fizinio asmens pajamų, įskaitant ir gautas iš Sąjungos, nes šis mokestis bus didesnis, jei nustatant jo aukščiausią ribą įtraukiamos fizinio asmens nacionalinės ir iš Bendrijos gautos pajamos.

18 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad šio sprendimo 13 punkte minėtame sprendime *Cour de cassation* nusprendė, jog remiantis CGI 885 Vbis straipsniu netiesiogiai apmokestinamos pareiškėjų pagrindinėje byloje iš Bendrijos gautos pajamos.

19 Šiomis aplinkybėmis abejodamas dėl Protokolo 13 straipsnio antros pastraipos aiškinimo *Tribunal de grande instance de Chartres* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar <...> Protokolo <...> V skyriaus 13 straipsnio antra pastraipa draudžiama įtraukti visas apmokestinamojo asmens pajamas, įskaitant ir gautas iš Bendrijų, apskaičiuojant turto mokesčio aukščiausią ribą?“

Dėl prejudicinio klausimo

20 Klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Protokolo 13 straipsnio antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad ja draudžiami tokie nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos apskaičiuojant mokesčio, kaip antai ISF, aukščiausią ribą įtraukiamos pajamos, įskaitant Sąjungos savo pareigūnams ir tarnautojams ar buvusiems pareigūnams ir buvusiems tarnautojams išmokėtas pensijas ir išmokas už galutinį tarnybos nutraukimą.

21 Kalbant apie principus, kuriuos taikant būtų galima atsakyti į pateiktą klausimą, pažymėtina, jog 1960 m. gruodžio 16 d. Sprendime *Humblet prieš Belgijos valstybę* (6/60, Rink. p. 1125, 1156 ir 1157) Teisingumo Teismas pabrėžė, kad tik Sąjungos išmokėtą darbo užmokestį atleidus nuo visų nacionalinių mokesčių Sąjungos institucijos galėtų veiksmingai įgyvendinti išimtinę kompetenciją nustatyti savo pareigūnų pajamų faktinį dydį ir kad šios kompetencijos nebebūtų, jei valstybės narės turėtų teisę taikyti pajamų mokestį pagal savo mokesčių sistemą. Taigi buvo konstatuota, kad pagal sutartis Sąjungos pareigūnams išmokėtam darbo užmokesčiui netaikomas valstybių narių suverenitetas mokesčių srityje ir kad Sąjungos išimtinė kompetencija nustatyti pareigūnų pajamų faktinį dydį yra būtina ne tik Sąjungos administracinio personalo nepriklausomybei nuo nacionalinių galių sustiprinti, bet ir užtikrinti vienodą požiūrį į skirtingų pilietybių pareigūnus.

22 Taigi Protokole numatytas aiškus skirtumas tarp, pirma, nacionalinių pajamų, kurioms įtaką daro valstybių narių nacionaliniai mokesčių administratoriai, ir, antra, Sąjungos savo pareigūnams ar tarnautojams išmokėto darbo užmokesčio, kuriam, kalbant apie jų galimą apmokestinamąjį pobūdį, išimtinai taikoma pastarosios teisė. Šiuo atitinkamos kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimu tarp valstybių narių ir Sąjungos turi būti išvengta to, kad valstybės narės ne tik tiesiogiai, bet ir netiesiogiai apmokestintų Sąjungos išmokėtas ir šių valstybių narių kompetencijai nepriklausančias pajamas (minėto Sprendimo *Humblet prieš Belgijos valstybę*, p. 1158; 1988 m. vasario 24 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, 260/86, Rink. p. 955, 10 punktas; 1990 m. kovo 22 d. Sprendimo *Tither*, C-333/88, Rink. p. I-1133, 12 punktas ir 1999 m. spalio 14 d. Sprendimo *Vander Zwalmen ir Massart*, C-229/98, Rink. p. I-7113, 21 punktas).

23 Taigi, kaip matyti iš minėto Sprendimo *Humblet prieš Belgijos valstybę* rezoliucinės dalies 2 punkto a papunkčio, Teisingumo Teismas nusprendė, kad Protokolo 13 straipsniu draudžiama valstybėms narėms nustatyti Sąjungos pareigūnui ar tarnautojui bet kokį mokestį, kuris visas ar iš dalies mokamas už Sąjungos išmokėtas pajamas.

24 Nagrinėjamu atveju situacija yra analogiška tai, dėl kurios buvo priimtas minėtas Sprendimas *Humblet prieš Belgijos valstybę*, nes Sąjungos pareigūnams ar tarnautojams išmokėtos pajamos yra taip pat netiesiogiai apmokestinamos (žr. minėto Sprendimo *Humblet prieš Belgijos valstybę*, p. 1159).

25 Iš tiesų, kalbant apie teisės aktus, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, reikia konstatuoti, kad atsižvelgiant į Sąjungos išmokėtų pajamų sumą, kai apskaičiuojama 85 % visų pajamų aukščiausia riba, kaip tai numatyta CGI 885 Vbis straipsnyje, padidinama bendra mokesčių mokėtojo pajamų suma ir dėl to – didžiausia ISF suma; taip padidinamas Sąjungos pareigūnui ar tarnautojui taikomas galutinis mokesčio tarifas, kaip tai irgi pažymėjo *Cour d'appel de Versailles* 2008 m. lapkričio 27 d. sprendime, minėtame šio sprendimo 12 punkte.

26 Todėl taikant CGI 885 Vbis straipsnį mokesčių mokėtojams taikomas mokestis, kuriuo netiesiogiai apmokestinamos jiems Sąjungos išmokėtos pajamos, kaip tai konstatavo *Cour de cassation* sprendime, minėtame šio sprendimo 13 punkte.

27 Aplinkybe, kuria pagrindinėje byloje remiasi *Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir* ir pagal kurią įtraukiamos Sąjungos išmokėtos pajamos ne apskaičiuojant mokesčio bazę, bet tik taikant ISF aukščiausios ribos mechanizmą, nepaneigiama ši analizė.

28 Iš tiesų apmokestinimas nacionaliniu mokesčiu, kaip antai ISF, atsižvelgiant į Sąjungos išmokėtas pajamas, kurios atleistos nuo nacionalinių mokesčių, galutinei mokesčio sumai nustatyti, prilygsta netiesioginiam šių pajamų apmokestinimui pažeidžiant Protokolo 13 straipsnio antrą pastraipą.

29 Be to, aplinkybe, kad ISF aukščiausios ribos mechanizmu siekiama apriboti šio mokesčio konfiskacinį poveikį ir išsiaiškinti tikrąsias mokesčių mokėtojo galimybes mokėti mokesčius, neleidžiamas Sąjungos savo pareigūnams ar tarnautojams išmokėtų pajamų netiesioginis apmokestinimas pažeidžiant Protokolo 13 straipsnio antrą pastraipą.

30 Dėl teisinio saugumo reikia konstatuoti: kadangi Sąjungos išmokėtos ir jos mokesčiais apmokestintos pajamos negali būti valstybės narės nei tiesiogiai, nei netiesiogiai apmokestinamos ir joms netaikomas valstybių narių suverenitetas mokesčių srityje, asmeniui, gaunančiam tokių pajamų, taip pat netaikoma bet kokia pareiga deklaruoti šių pajamų sumą valstybės narės institucijoms.

31 Galiausiai reikia pabrėžti, kad valstybės narės gali teisėtai numatyti mokesčio, kaip antai ISF, aukščiausios ribos mechanizmą, jei vis dėlto šiuo mechanizmu laikomasi Sąjungos teisės ir, be kita ko, Protokolo 13 straipsnio.

32 Taigi į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad Protokolo 13 straipsnio antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad ja draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos apskaičiuojant ISF aukščiausią ribą įtraukiamos pajamos, įskaitant Sąjungos savo pareigūnams ir tarnautojams ar savo buvusiems pareigūnams ir buvusiems tarnautojams išmokėtas pensijas ir išmokas už galutinį tarnybos nutraukimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

33 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

Protokolo dėl Europos Bendrijų privilegijų ir imunitetų, kuris iš pradžių buvo pridėtas prie Europos Bendrijų jungtinės Tarybos ir jungtinės Komisijos steigimo sutarties, 13 straipsnio antra pastraipa turi būti aiškinama taip, kad ja draudžiami nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos apskaičiuojant mokesčio, kaip antai turto mokestis, aukščiausią ribą įtraukiamos pajamos, įskaitant Sąjungos savo pareigūnams ir tarnautojams ar savo buvusiems pareigūnams ir buvusiems tarnautojams išmokėtas pensijas ir išmokas už galutinį tarnybos nutraukimą.

Parašai.