A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2012. július 5.*

„Az Európai Közösségek kiváltságai és mentességei — Az Unió által kifizetett jövedelmek nemzeti adók alóli mentessége — Az Unió által kifizetett jövedelmek figyelembevétele a szolidaritási vagyonadó felső korlátjának kiszámítása során”

A C-558/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a tribunal de grande instance de Chartres (Franciaország) a Bírósághoz 2010. november 29-én érkezett, 2010. november 24-i határozatával terjesztett elő az előtte

Michel Bourgès-Maunoury,

Marie-Louise Heintz, férjezett neve: Bourgès-Maunoury

és

a **Direction des services fiscaux d’Eure-et-Loir**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, R. Silva de Lapuerta, Juhász E., T. von Danwitz és D. Šváby (előadó) bírák,

főtanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: A. Impellizzeri tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2011. november 23-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– M. Bourgès-Maunoury és M.-L. Heintz, férjezett neve: Bourgès-Maunoury képviseletében T. Davidian ügyvéd,

– a francia kormány képviseletében G. de Bergues és A. Adam, meghatalmazotti minőségben,

– a belga kormány képviseletében J.-C. Halleux és M. Jacobs, meghatalmazotti minőségben,

– a holland kormány képviseletében C. Wissels és M. de Ree, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: francia.

– az Európai Bizottság képviseletében F. Clotuche-Duvieusart, I. Martínez del Peral és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2012. február 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a kezdetben az Európai Közösségek egységes Tanácsának és egységes Bizottságának létrehozásáról szóló, 1965. április 8-án aláírt szerződéshez (HL 1967. 152., 13. o.), majd az Amszterdami Szerződés alapján az EK-Szerződéshez csatolt, az Európai Közösségek kiváltságairól és mentességeiről szóló jegyzőkönyv (a továbbiakban: jegyzőkönyv) 13. cikke második bekezdésének értelmezésére irányul.

2 E kérelmet az M. Bourgès-Maunoury és házastársa, M-L. Heintz, valamint a direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir (az Eure-et-Loir megyei adóhatóság) között az Európai Unió által kifizetett jövedelmeknek a szolidaritási vagyonadó (impôt de solidarité sur la fortune; a továbbiakban: ISF) felső korlátjának kiszámítása során való figyelembevétele tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A jegyzőkönyv 13. cikke, az alapeljárásban érintett tényállás keletkezése idején hatályos változatában, a következőképpen rendelkezett:

„A Közösségek tisztviselői és egyéb alkalmazottai a Közösségek által számukra fizetett illetmények, bérek és járandóságok után kötelesek adót fizetni a Közösségek javára a Tanács által a Bizottság javaslata alapján meghatározott feltételeknek és eljárásnak megfelelően.

A Közösségek által számukra kifizetett illetmények, bérek és járandóságok tekintetében nemzeti adókötelezettség alól mentességet élveznek."

A francia jog

4 Az alapügy tényállása keletkezésének időpontjában az 1989. évi költségvetésről szóló, 1988. december 23-i 88-1149. sz. törvénnyel (JORF, 1988. december 28., 16320. o.) bevezetett ISF-re az általános adótörvénykönyv (a továbbiakban: CGI) 885A.–885X. cikke volt irányadó.

5 A CGI 885A. cikke a következőképpen rendelkezett:

„Az éves szolidaritási vagyonadó hatálya alá tartoznak, ha vagyontárgyaik értéke a 885U. cikkben meghatározott első adósáv felső határát meghaladja, a következők:

1° A Franciaországban adójogi illetőséggel rendelkező természetes személyek a Franciaországban és külföldön található vagyontárgyaik tekintetében.

[…]

2° A Franciaországban adójogi illetőséggel nem rendelkező természetes személyek a Franciaországban található vagyontárgyaik tekintetében.

A 6. cikk (4) bekezdésének a) és b) pontjában foglalt esetek kivételével a házaspárok együttesen adóznak.

Az adókötelezettség feltételeit minden évben január 1-jén kell megállapítani.

[…]”

6 Az ISF magában foglal egy felső korlátot megállapító mechanizmus, amelynek leírását a CGI 885Va. cikke tartalmazza. E cikk szövege a következő volt:

„A Franciaországban adójogi illetőséggel rendelkező adózó számára a[z ISF] mértékét csökkenti az a különbözet, amely egyrészt ezen adó és az előző évi jövedelmek és haszon után Franciaországban és külföldön fizetendő, adójóváírások és mentességgel nem érintett levonások felszámítása előtt kiszámított adók teljes összege, másrészt az üzleti költségek nélkül számított, a [CGI] 156. cikk[e] alapján egyedül jóváírható, jövedelemkategóriánként megállapított veszteségek levonása utáni, valamint a Franciaországban vagy külföldön ugyanabban az évben megszerzett adómentes jövedelmek és mentesítő hatású adó alá tartozó hasznok levonása utáni, előző évi jövedelmek teljes összegének 85%-a között áll fenn. Ez a csökkentés nem haladhatja meg a 885V. cikk szerinti befizetés összegének 50%-át, vagy – ha ez a magasabb – a 885U. cikkben meghatározott harmadik adósáv felső határával egyenlő, adóköteles vagyont terhelő adónak megfelelő összeget.

Az értéknövekedést a jelen törvénykönyvben meghatározott küszöbök, csökkentések és kedvezmények figyelembevétele nélkül kell meghatározni.

Az első bekezdés alkalmazásában, amennyiben a jövedelemadót olyan személyek jövedelmére vetették ki, akiknek a vagyona az adóalany szolidaritási vagyonadóalapja tekintetében nem vehető figyelembe, akkor azt e személyek jövedelmének az összjövedelemhez viszonyított arányában kell csökkenteni.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

7 M. Bourgès-Maunoury és M.-L. Heintz korábban uniós tisztviselők voltak, e minőségükben pedig jogviszony megszüntetése esetén járó juttatásban, illetve öregségi nyugdíjban részesültek.

8 Mivel M. Bourgès-Maunoury és M.-L. Heintz Franciaországban rendelkeznek lakóhellyel, és ISF fizetésére kötelezettek, a 2002–2004 közötti időszak, valamint a 2006. és a 2007. év tekintetében az ISF-bevallásokat nyújtottak be, a CGI 885Va. cikkében előírt felső korlát kiszámításánál azonban nem számították hozzá a többi jövedelmükhöz az Unió által kifizetett juttatásokat és nyugdíjat.

9 Miután a 2005. évre vonatkozóan M. Bourgès-Maunoury és M.-L. Heintz nem kérte az ISF felső korlátjának alkalmazását, 2006. július 7-én az említett év tekintetében helyesbítő bevallást nyújtott be azért, hogy ezt a felső korlátot az Unió által kifizetett járandóságaik figyelembevétele nélkül használhassák ki.

10 Miután e kérelmet a direction des services fiscaux d’Eure-et-Loir elutasította, M. Bourgès-Maunoury és M.-L. Heintz 2006. december 27-én az elutasításról szóló határozattal szemben keresetet indított a tribunal de grande instance de Chartres előtt. Az Európai Közösségek tisztviselői személyzeti szabályzatának 24. cikke alapján e tekintetben az Európai Közösségek Bizottságának segítségét is kérte, amelyet a Bizottság 2007. március 6-i határozatában meg is adott.

11 2007. október 10-i ítéletében a tribunal de grande instance de Chartres nem adott helyt M. Bourgès-Maunoury és M.-L. Heintz kérelmének.

12 2008. november 27-i ítéletében a cour d'appel de Versailles (versailles-i fellebbviteli bíróság) hatályon kívül helyezte ezt az ítéletet abban a részében, amelyben az elutasította az említett, 2005. évre vonatkozó kérelmet.

13 2010. január 19-i ítéletében a Cour de cassation (semmítőszék) elutasította a Cour d'appel de Versailles említett ítéletével szemben a francia adóhatóság által benyújtott jogorvoslati kérelmet.

14 Ezzel párhuzamosan a direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir 2008. szeptember 1-jei határozatában a 2002–2004 közötti időszak, valamint a 2006. és a 2007. év tekintetében arra hivatkozva helyesbítette a M. Bourgès-Maunoury és M.-L. Heintz által megfizetendő ISF-et, hogy az ISF felső korlátjának kiszámítása során az Unió által kifizetett jövedelmüket figyelembe kellett volna venni.

15 2009. január 19-én a direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir a Bourgès-Maunoury házaspárral szemben az ISF-ről két fizetési felszólítást bocsátott ki az említett évek tekintetében. A házaspár 2009. február 4-én e felszólításokkal szemben panasszal élt, amelyet a francia adóhatóság 2009. február 18-án határozatban utasított el.

16 M. Bourgès-Maunoury és M.-L. Heintz – a cour d'appel de Versailles és a Cour de cassation fent említett ítéleteire hivatkozva – 2009. április 16-án keresetet indított a tribunal de grande instance de Chartres (chartres-i elsőfokú bíróság) előtt az elutasításról szóló e határozattal szemben. A direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir válaszában előadta, hogy az Európai Unió Bíróságának ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az uniós tisztviselőket megillető adómentesség semmikor sem eredményezheti azt, hogy ők jövedelemmel nem rendelkező személyeknek minősüljenek.

17 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a CGI 885Va. cikke nem eredményezheti valamely természetes személy összes – köztük az Unióból származó – jövedelmének oly módon történő figyelembevételét az ISF csökkentése összegének kiszámításakor, hogy ez az adó magasabb legyen akkor, ha felső korlátjának meghatározásánál figyelembe veszik valamely természetes személy nemzeti és közösségi jövedelmeit.

18 A kérdést előterjesztő bíróság ezenfelül hangsúlyozza, hogy a Cour de cassation – a jelen ítélet 13. pontjában említett ítéletében – megállapította, hogy a CGI 885Va. cikke az alapeljárás felperesei közösségi eredetű jövedelmeinek közvetett terhelését eredményezi.

19 E körülmények között a tribunal de grande instance de Chartres – mivel a jegyzőkönyv 13. cikke második bekezdésének értelmezését illetően kétségei merültek fel – úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárását, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes-e a […] jegyzőkönyv V. fejezete 13. cikkének második bekezdésével az, hogy a szolidaritási vagyonadó felső korlátjának kiszámításánál az adóalany összes jövedelmét – a közösségi jövedelmeket is beleértve – figyelembe kell venni?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

20 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a jegyzőkönyv 13. cikkének második bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás, amely az ISF-hez hasonló adó felső korlátjának megállapítása során

figyelembe veszi az Unió által az uniós tisztviselőknek és alkalmazottaknak, illetve egykori uniós tisztviselőknek és alkalmazottaknak kifizetett jövedelmeket, köztük a nyugdíjat és a szolgálati jogviszony megszüntetése esetén járó juttatásokat.

21 Azon elveket illetően, amelyek alkalmazása lehetővé teszi az előterjesztett kérdés megválaszolását, a Bíróság a 6/60. sz., Humblet kontra État belge ügyben 1960. december 16-án hozott ítéletben (EBHT 1960., 1125., 1156. és 1157. o.) hangsúlyozta, hogy kizárólag az Unió által kifizetett illetmények nemzeti adók alóli mentessége teszi lehetővé az uniós intézmények számára, hogy ténylegesen gyakorolják a tisztviselőik jövedelme tényleges összegének meghatározására irányuló kizárólagos hatáskörüket, továbbá hogy ez a hatáskör nem állhatna fenn, ha a tagállamok megtartanák e jövedelmeknek a saját adórendszerük szerinti adóztatásához való jogot. A Bíróság ily módon megállapította, hogy a Szerződések mentesítik az uniós tisztviselők részére kifizetett illetményeket a tagállamok adóztatási joghatósága alól, valamint hogy az Uniónak a tisztviselők jövedelme tényleges összegének meghatározására irányuló kizárólagos hatásköre nemcsak az Unió adminisztratív személyzete tagállami szervekkel szembeni függetlenségének megerősítéséhez, hanem a különböző állampolgárságú tisztviselőkkel szembeni egyenlő bánásmód garantálásához is elengedhetetlen.

22 A jegyzőkönyv egyértelműen különbséget tesz egyrészről a tagállamok nemzeti adóhatóságainak joghatósága alá tartozó nemzeti eredetű jövedelmek, másrészről pedig az uniós tisztviselőknek, illetve alkalmazottaknak az Unió által kifizetett – esetleges adóztathatóságukat illetően kizárólag az uniós jog hatálya alá tartozó – illetmények között. A tagállamok, illetve az Unió adóztatási joghatóságai e szétválasztásának ki kell zárnia az Unió által kifizetett és nem a tagállamok joghatósága alá tartozó illetmények ez utóbbiak általi nem csak közvetett, de ugyanúgy közvetlen megadóztatását is (a fent hivatkozott Humblet kontra État belge ügyben hozott ítélet, 1158. o.; a 260/86. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1988. február 24-én hozott ítélet [EBHT 1988., 955. o.] 10. pontja; a C-333/88. sz. Tither-ügyben 1990. március 22-én hozott ítélet [EBHT 1990., I-1133. o.] 12. pontja, valamint a C-229/98. sz., Vander Zwalmen és Massart ügyben 1999. október 14-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-7113. o.] 21. pontja).

23 Amint az a fent hivatkozott Humblet kontra État belge ügyben hozott ítélet rendelkező része 2. pontjának a) alpontjából kitűnik, a Bíróság úgy határozott, hogy a jegyzőkönyv 13. cikke tiltja a tagállamoknak, hogy bármilyen adót vessenek ki az uniós tisztviselőkre vagy alkalmazottakra az akár teljes egészében, akár részben az Unió által kifizetett jövedelmek után.

24 A jelen ügy tényállása hasonló a fent hivatkozott Humblet kontra État belge ügyben hozott ítélet alapjául szolgálóval, lévén hogy az Unió által az uniós tisztviselőknek, illetve alkalmazottaknak kifizetett illetményeket szintén közvetett formában adóztatják (lásd a fent hivatkozott Humblet kontra État belge ügyben hozott ítéletet, 1159. o.).

25 Az alapügyben szereplőhöz hasonló jogszabályt illetően ugyanis meg kell állapítani, hogy az Unió által kifizetett jövedelmek összegének a jövedelem teljes összege 85%-a felső korlátjának kiszámításánál történő, a CGI 885Va. cikkében előírt figyelembevétele növeli az adóalany jövedelmeinek teljes összegét, következésképpen pedig az ISF címén történő adóztatás maximális összegét, aminek eredményeként az uniós tisztviselők, illetve alkalmazottak rovására növekszik a végső adómérték, amint azt egyébként a cour d'appel de Versailles a jelen ítélet 12. pontjában említett, 2008. november 27-i ítéletében megállapította.

26 A CGI 885Va. cikkének alkalmazása révén tehát az adóalanyokat olyan adó terheli, amely az Unió által kifizetett jövedelmeik közvetett terhelését eredményezi, amint azt a Cour de cassation a jelen ítélet 13. pontjában említett ítéletében megállapította.

27 Nem cáfolja ezt az elemzést a direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir által az alapeljárásban hivatkozott azon körülmény sem, amely szerint az Unió által kifizetett jövedelmek nem az adóalap megállapítása, hanem kizárólag az ISF felső korlátot rögzítő mechanizmusa keretében veszik figyelembe.

28 Azon tény ugyanis, hogy valamely, az ISF-hez hasonló nemzeti adót úgy vetnek ki, hogy a végső összeg meghatározásánál figyelembe veszik az Unió által kifizetett, a nemzeti adók alól mentes illetményeket, egyenértékű e jövedelmeknek a jegyzőkönyv 13. cikke második bekezdésének megsértésével történő közvetett adóztatásával.

29 Ugyanígy, nem teheti lehetővé az uniós tisztviselők, illetve alkalmazottak részére az Unió által kifizetett jövedelmeknek a jegyzőkönyv 13. cikke második bekezdésének megsértésével történő közvetett megadóztatását az a körülmény, hogy az ISF felső korlátját rögzítő mechanizmus célja az ISF elkobzó hatásának korlátozása és az adóalany tényleges teherviselő képességének figyelembevétele.

30 A jogbiztonság érdekében meg kell állapítani, hogy mivel az Unió által kifizetett és uniósadó-köteles jövedelmeket a tagállamok sem közvetlenül, sem közvetve nem adóztathatják meg, továbbá mivel azok mentesek a tagállamok adóztatási joghatósága alól, az ilyen jövedelmekben részesülő személyek szintén mentesülnek azok összegének a tagállami hatóságok felé történő bevallására irányuló bármely kötelezettség alól.

31 Végezetül hangsúlyozni kell, hogy a tagállamok előírhatnak az ISF-hez hasonló adók felső korlátját rögzítő mechanizmusokat, de csak akkor, ha az ilyen mechanizmusok tiszteletben tartják az uniós jogot, és különösen a jegyzőkönyv 13. cikkét.

32 Az előterjesztett kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a jegyzőkönyv 13. cikkének második bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás, amely az ISF-hez hasonló adó felső korlátjának megállapítása során figyelembe veszi az Unió által az uniós tisztviselőknek és alkalmazottaknak, illetve egykori uniós tisztviselőknek és alkalmazottaknak kifizetett jövedelmeket, köztük a nyugdíjat és a szolgálati jogviszony megszüntetése esetén járó juttatásokat.

A költségekről

33 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

A kezdetben az Európai Közösségek egységes Tanácsának és egységes Bizottságának létrehozásáról szóló szerződéshez, majd az Amszterdami Szerződés alapján az EK-Szerződéshez csatolt, az Európai Közösségek kiváltságairól és mentességeiről szóló jegyzőkönyv 13. cikkének második bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás, amely a szolidaritási vagyonadóhoz hasonló adó felső korlátjának megállapítása során figyelembe veszi az Unió által az uniós tisztviselőknek és alkalmazottaknak, illetve egykori uniós tisztviselőknek és alkalmazottaknak kifizetett jövedelmeket, köztük a nyugdíjat és a szolgálati jogviszony megszüntetése esetén járó juttatásokat.

Aláírások