Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 5 lipca 2012 r.*

Przywileje i immunitety Wspólnot Europejskich — Zwolnienie z podatków krajowych dochodów wypłacanych przez Unię — Uwzględnienie dochodów wypłacanych przez Unię przy obliczaniu maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania z tytułu podatku majątkowego

W sprawie C-558/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez tribunal de grande instance de Chartres (Francja) postanowieniem z dnia 24 listopada 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 29 listopada 2010 r., w postępowaniu:

Michel Bourgès-Maunoury,

Marie-Louise Heintz, po mężu Bourgès-Maunoury,

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, T. von Danwitz i D. Šváby (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: A. Impellizzeri, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 23 listopada 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu M. Bourgès'go-Maunoury'ego oraz M.L. Heintz, po mężu Bourgès -Maunoury, przez T. Davidian, avocat,

— w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues'a oraz A. Adama, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu belgijskiego, przez J.C. Halleux oraz M. Jacobs, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: francuski.

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels oraz M. de Ree, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez F. Clotuche-Duvieusart oraz I. Martínez del Peral, oraz przez R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 lutego 2012 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 akapit drugi Protokołu w sprawie przywilejów i immunitetów Wspólnot Europejskich dołączonego do Traktatu ustanawiającego jedną Radę i jedną Komisję Wspólnot Europejskich (Dz.U. 1967, 152, s. 13), a następnie, na mocy traktatu z Amsterdamu, do traktatu WE (zwanego dalej „protokołem").

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy M. Bourgès'm-Maunourym i jego małżonką M.L. Heintz a Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir (dyrekcją służb podatkowych w Eure-et-Loir) w przedmiocie uwzględnienia dochodów wypłacanych przez Unię Europejską przy obliczaniu maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania podatkiem majątkowym (zwanym dalej „ISF").

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 13 protokołu w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych stanowił:

„Urzędnicy i inni pracownicy Wspólnot są objęci podatkiem na rzecz Wspólnot od dochodów, wynagrodzeń i dodatków wypłacanych im przez Wspólnoty, zgodnie z warunkami i procedurą określoną przez Radę, stanowiącą na wniosek Komisji.

Są oni zwolnieni z krajowych podatków od dochodów, wynagrodzeń i dodatków wypłacanych przez Wspólnoty".

Prawo francuskie

4 ISF, który został ustanowiony przez loi nº 88-1149, du 23 décembre 1988, de finances pour 1989 (ustawę nr 88-1149 z dnia 23 grudnia 1988 r. o finansach na 1989 r., JORF z dnia 28 grudnia 1988 r., s. 16320), był regulowany w art. 885 A –885 X code général des impôts (powszechnego kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI"), w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych.

5 Artykuł 885 A CGI stanowił:

„Rocznemu podatkowi majątkowemu podlegają, jeżeli ich wartość majątku przekracza pierwszy próg skali ustalonej w art. 885 U:

1° Osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania dla celów podatkowych we Francji, z tytułu majątku położonego we Francji lub poza Francją.

[…]

2° Osoby fizyczne niemające zamieszkania dla celów podatkowych we Francji, z tytułu majątku położonego we Francji.

Poza przypadkami przewidzianymi w art. 6 ust. 4 lit. a) i b) małżonkowie podlegają wspólnemu opodatkowaniu.

Przesłanki opodatkowania są oceniane na dzień 1 stycznia każdego roku.

[…]”.

6 ISF towarzyszy mechanizm maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania opisany w art. 885 V CGI. Rzeczony artykuł ma następującą treść:

„[ISF] zobowiązanego mającego miejsce zamieszkania dla celów podatkowych we Francji pomniejsza się o różnicę między z jednej strony, sumą kwot tego podatku i innych podatków należnych we Francji i zagranicą z tytułu dochodów i przychodów za rok poprzedni, obliczonych przed zastosowaniem odliczeń oraz podatkowi u źródła nie zwalniającemu od zapłaty podatku, a z drugiej strony, wartością stanowiącą 85% sumy dochodów netto za rok poprzedni po odliczeniu strat dozwolonych przez art. 156 [CGI], a także przychodów zwolnionych od podatków uzyskanych w tym samym roku we Francji lub poza Francją i przychodów podlegających opodatkowaniu u źródła zaliczanemu na poczet podatku. Obniżenie nie może przekroczyć kwoty równej 50% kwoty podatku wynikającej z zastosowania art. 885 V albo, gdy jest ona wyższa, kwoty podatku odpowiadającego majątkowi podlegającemu opodatkowaniu równemu górnej granicy trzeciego progu opodatkowania określonego w art. 885 U.

Przyrost wartości określa się bez uwzględnienia progów, odliczeń i obniżenia przewidzianych w niniejszym kodeksie.

Przy stosowaniu akapitu pierwszego, jeżeli podatek dochodowy obliczony został od dochodów osób, których majątek nie wchodzi do podstawy opodatkowania [ISF] zobowiązanego, to podatek ten jest obniżany według stosunku odnośnego dochodu tych osób do ich całego dochodu”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

7 M. Bourgès-Maunoury i M.L. Heintz są byłymi urzędnikami Unii i otrzymują z tego tytułu odszkodowania za zakończenie służby lub emerytury.

8 Mając miejsce zamieszkania we Francji i podlegając ISF, M. Bourgès-Maunoury i M.L. Heintz złożyli za lata 2002–2004, 2006 i 2007 deklaracje ISF, nie włączywszy odszkodowań i emerytur wypłaconych im przez Unię do ich wszystkich pozostałych dochodów przy obliczaniu progów opodatkowania przewidzianego w art. 885 Va CGI.

9 Ponieważ nie wnieśli oni o zastosowanie maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania ISF za rok 2005, w dniu 7 lipca 2006 r. wnieśli sprostowanie deklaracji, tak aby móc skorzystać z tej maksymalnej dopuszczalnej stawki bez uwzględnienia dochodów wypłacanych przez Unię.

10 W związku z tym, że wniosek ten został oddalony przez Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir, M. Bourgès-Maunoury i M.L. Heintz wnieśli w dniu 27 grudnia 2006 r. skargę do tribunal de grande instance de Chartres przeciwko decyzji o oddalającej. Na podstawie art. 24 regulaminu pracowniczego urzędników Wspólnot Europejskich wnieśli oni również o pomoc Komisji w tym zakresie, która to pomoc została im przyznana decyzją z dnia 6 marca 2007 r.

11 Wyrokiem z dnia 10 października 2007 r. tribunal de grande instance de Chartres oddalił roszczenie M. Bourgès'go-Maunoury'ego i M.L. Heintz.

12 Wyrokiem z dnia 27 listopada 2008 r. cour d'appel de Versailles uchylił wyrok tribunal de grande instance de Chartres w zakresie, w jakim oddalił on wniosek za rok 2005.

13 Wyrokiem z dnia 19 stycznia 2010 r. Cour de cassation oddalił skargę wniesioną przez francuski organ podatkowy od rzeczonego wyroku cour d'appel de Versailles.

14 Równocześnie decyzją z dnia 1 września 2008 r. Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir wydała decyzję korygującą wysokość ISF należnego od M. Bourgès'go-Maunoury'ego oraz M.L Heintz za lata 2002–2004, 2006 i 2007, z tego powodu, że dochody wypłacone im przez Unię nie zostały uwzględnione przy obliczaniu progu opodatkowania ISF.

15 W dniu 19 stycznia 2009 r. direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir wydała w stosunku do małżonków Bourgès-Maunoury dwie decyzje nakazujące pokrycie nieuiszczonych składek na podatek ISF należnych za rzeczone lata. Odwołanie od tych decyzji wniesione przez małżonków zostało oddalone decyzją tej dyrekcji z dnia 18 lutego 2009 r.

16 Michel Bourgès-Maunoury i M.L Heintz wnieśli w dniu 16 kwietnia 2009 r. skargę na decyzję oddalającą do tribunal de grande instance de Chartres, powołując się na wspomniane wyroki cour d'appel de Versailles oraz Cour de cassation. Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir odpowiedziała, że z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wynika, iż zwolnienia podatkowe, z których korzystają urzędnicy Unii, nie mogą w żadnym wypadku prowadzić do tego, aby zostali oni uznani za nieosiągających żadnych dochodów.

17 Sąd odsyłający uważa, że art. 885Va CGI nie może prowadzić do uwzględnienia wszystkich dochodów osoby fizycznej, włączywszy w to dochody otrzymane od Unii, w ramach obliczania obniżenia ISF, w ten sposób, aby podatek ten był wyższy, jeżeli przy obliczaniu maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania tym podatkiem uwzględnia się dochody krajowe i wspólnotowe osoby fizycznej.

18 Sąd krajowy podnosi ponadto, że Cour de cassation w wyroku, o którym mowa w pkt 13 niniejszego wyroku, orzekł, iż art. 885 Va CGI skutkuje pośrednim opodatkowaniem dochodów pochodzenia wspólnotowego skarżących w postępowaniu przed sądem krajowym.

19 W tych okolicznościach tribunal de grande instance de Chartres, mając wątpliwości co do wykładni art. 13 akapit drugi protokołu, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 13 ust. 2 rozdziału V protokołu […] stoi na przeszkodzie uwzględnieniu w ramach obliczania maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania dla podatku majątkowego całości dochodów podatnika, włącznie z dochodami pochodzącymi od Wspólnoty?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

20 Przez swoje pytanie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 13 akapit drugi protokołu powinien być interpretowany w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu takiemu jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, które uwzględnia dochody, włączywszy w to emerytury i dodatki za zakończenie służby, wypłacane przez Unię urzędnikom i pracownikom lub byłym urzędnikom i byłym pracownikom w ramach określania maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania podatnikiem takim jak ISF.

21 Jeżeli chodzi o zasady, których stosowanie pozwoli odpowiedzieć na przedstawione pytanie, Trybunał podkreślił w wyroku z dnia 16 grudnia 1960 r. w sprawie 6/60 Humblet przeciwko państwu belgijskiemu, Rec. s. 1125, 1156, 1157, że jedynie całkowite zwolnienie wynagrodzeń wypłacanych przez Unię ze wszystkich podatków krajowych pozwoli jej instytucjom skutecznie wykonywać ich wyłączne prawo do ustalania rzeczywistej kwoty dochodów jej urzędników oraz że takie uprawnienie zostałoby wyłączone, jeżeli państwa członkowskie zachowałyby prawo do opodatkowania tych dochodów według właściwego dla nich systemu podatkowego. W ten sposób zostało stwierdzone, że traktaty wyłączają wynagrodzenia płacone urzędnikom Unii z suwerenności podatkowej państw członkowskich oraz że wspomniane wyłączne prawo Unii do ustalania rzeczywistej kwoty dochodów jej urzędników jest nieodzowne nie tylko w celu umocnienia niezależności kadr administracyjnych Unii względem organów krajowych, lecz także w celu zagwarantowania równego traktowania urzędników różnych narodowości.

22 Protokół przewiduje w ten sposób wyraźne rozróżnienie pomiędzy, po pierwsze, dochodami pochodzenia krajowego podlegającymi władztwu krajowych organów państw członkowskich, oraz po drugie, dochodami wypłacanymi przez Unię urzędnikom lub pracownikom, które podlegają wyłącznie prawu Unii co do ich ewentualnego opodatkowania. Taki rozdział odnośnych kompetencji podatkowych państw członkowskich i Unii powinien wykluczyć wszelkie opodatkowanie – nie tylko bezpośrednie, ale także pośrednie – przez państwa członkowskie dochodów wypłacanych przez Unię i niepodlegających kompetencji tych państw (ww. wyrok w sprawie Humblet przeciwko państwu belgijskiemu, s. 1158; wyroki: z dnia 24 lutego 1988 r. w sprawie 260/86 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. 955, pkt 10; z dnia 22 marca 1990 r. w sprawie C-333/88 Tither, Rec. s. I-1133, pkt 12; z dnia 14 października 1999 r. w sprawie C-229/98 Vander Zwalmen i Massart, Rec. s. I-7113, pkt 21).

23 Jak wynika z pkt 2 lit. a) postanowień ww. wyroku w sprawie Humblet przeciwko państwu belgijskiemu, Trybunał słusznie orzekł, że art. 13 protokołu zakazuje państwom członkowskim ustanawiania opodatkowania urzędnika lub pracownika Unii jakimkolwiek podatkiem, który jest oparty w całości lub w części na dochodach płaconych przez Unię.

24 W niniejszej sprawie sytuacja jest analogiczna do sytuacji leżącej u podstaw ww. wyroku w sprawie Humblet przeciwko państwu belgijskiemu, ponieważ dochody wypłacane przez Unię jej urzędnikom lub pracownikom również zostają opodatkowane pośrednio (zob. ww. wyrok w sprawie Humblet przeciwko państwu belgijskiemu, s. 1159).

25 W rzeczywistości bowiem, jeżeli chodzi o przepisy takie jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym, należy stwierdzić, że uwzględnienie kwoty dochodów wypłacanych przez Unię przy obliczaniu progu 85% wszystkich dochodów, takiego jak przewidziany w art. 885 Va CGI, zwiększa łączną kwotę dochodu podatnika, a w związku z tym maksymalną kwotę opodatkowania z tytułu ISF, co powoduje zwiększenie ostatecznej stawki opodatkowania ze szkodą dla urzędnika lub dla pracownika Unii, tak jak to stwierdził również cour d'appel de Versailles w wyroku z dnia 27 listopada 2008 r., o którym mowa w pkt 12 niniejszego wyroku.

26 W związku z tym stosowanie art. 885 Va CGI prowadzi do obciążenia podatnika podatkiem, co skutkuje pośrednim opodatkowaniem dochodów wypłacanych mu przez Unię, co również stwierdził Cour de cassation w wyroku, o którym mowa w pkt 13 niniejszego wyroku.

27 Okoliczność, na którą powołuje się direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir w sprawie przed sądem krajowym, zgodnie z którą dochody wypłacane przez Unię są brane pod uwagę nie w związku z podstawą opodatkowania, a jedynie w ramach mechanizmu ustalania progów opodatkowania ISF, nie jest w stanie podważyć tej oceny.

28 W rzeczywistości bowiem fakt pobierania podatku krajowego takiego jak ISF, z uwzględnieniem – przy ustalaniu ostatecznej kwoty – dochodów wypłacanych przez Unię, które są zwolnione z podatków krajowych, jest równoznaczny z pośrednim opodatkowaniem tych dochodów z naruszeniem art. 13 akapit drugi protokołu.

29 Podobnie okoliczność, że mechanizm ustalania progów opodatkowania ISF ma na celu ograniczenie jego skutków konfiskacyjnych oraz ustalenie rzeczywistej zdolności podatkowej podatnika, nie może pozwalać na pośrednie opodatkowanie z naruszeniem art. 13 akapit drugi protokołu dochodów wypłacanych przez Unię jej urzędnikom lub pracownikom.

30 W interesie pewności prawa należy stwierdzić, że ponieważ dochody wypłacane przez Unię i przez nią opodatkowywane nie mogą być bezpośrednio lub pośrednio opodatkowywane przez państwo członkowskie i są wyłączone spod suwerenności podatkowej państw członkowskich, to osoba otrzymująca takie dochody jest również zwolniona z jakiegokolwiek obowiązku zadeklarowania kwoty tych dochodów organom podatkowym państwa członkowskiego.

31 Wreszcie, należy podkreślić, że państwa członkowskie mogą swobodnie przewidywać mechanizm ustalania maksymalnej dopuszczalnej granicy opodatkowania dla podatku takiego jak ISF, o ile jednak taki mechanizm jest zgodny z prawem Unii, a w szczególności z art. 13 protokołu.

32 W związku z tym na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że art. 13 akapit drugi protokołu powinien być interpretowany w ten sposób, iż sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu takiemu jak sporne w postępowaniu krajowym, które uwzględnia dochody, włączywszy w to emerytury i dodatki za zakończenie służby, wypłacane przez Unię jej urzędnikom i pracownikom lub byłym urzędnikom i byłym pracownikom, w ramach ustalania maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania podatkiem takim jak ISF.

W przedmiocie kosztów

33 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 13 akapit drugi Protokołu w sprawie przywilejów i immunitetów Wspólnot Europejskich dołączonego do Traktatu ustanawiającego jedną Radę i jedną Komisję Wspólnot Europejskich, a następnie, na mocy traktatu z Amsterdamu, do traktatu WE, powinien być interpretowany w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu takiemu jak sporne w postępowaniu krajowym, które uwzględnia dochody, włączywszy w to emerytury i dodatki za zakończenie służby, wypłacane przez Unię jej urzędnikom i pracownikom lub byłym urzędnikom i byłym pracownikom, w ramach ustalania maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania podatkiem takim jak impôt de solidarité sur la fortune (francuski podatek majątkowy).

Podpisy