Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 5. julija 2012*

„Privilegiji in imunitete Evropskih skupnosti — Oprostitev nacionalnih davkov od dohodkov, ki jih izplačuje Unija — Upoštevanje dohodkov, ki jih izplačuje Unija, pri izračunu zgornjega praga obdavčitve z davkom na premoženje“

V zadevi C-558/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo tribunal de grande instance de Chartres (Francija) z odločbo z dne 24. novembra 2010, ki je prispela na Sodišče 29. novembra 2010, v postopku

Michel Bourgès-Maunoury,

Marie-Louise Heintz, žena M. Bourgès-Maunouryja,

proti

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

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta, sodnica, E. Juhász, T. von Danwitz in D. Šváby (poročevalec), sodniki,

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,

sodna tajnica: A. Impellizzeri, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 23. novembra 2011,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za M. Bourgès-Maunouryja in M.-L. Heintz, ženo Bourgès-Maunouryja, T. Davidian, odvetnik,

— za francosko vlado G. de Bergues in A. Adam, zastopnika,

— za belgijsko vlado J.-C. Halleux in M. Jacobs, zastopnika,

— za nizozemsko vlado C. Wissels in M. de Ree, zastopnici,

— za Evropsko komisijo F. Clotuche-Duvieusart, I. Martínez del Peral in R. Lyal, zastopniki,

* Jezik postopka: francoščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 16. februarja 2012

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 13, drugi odstavek, Protokola o privilegijih in imunitetah Evropskih skupnosti, ki je bil prvotno priložen k Pogodbi o ustanovitvi enotnega Sveta in enotne Komisije Evropskih skupnosti (UL 1967, 152, str. 13), nato pa na podlagi Amsterdamske pogodbe k Pogodbi ES (v nadaljevanju: Protokol).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med M. Bourgès-Maunouryjem in njegovo ženo, M.-L. Heintz, ter direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir (davčni urad v Eure-et-Loir) zaradi upoštevanja dohodkov, ki jih izplačuje Unija, pri izračunu zgornjega praga solidarnostnega davka na premoženje (v nadaljevanju: SDP).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 13 Protokola v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja, ki se obravnava v sporu o glavni stvari, je določal:

„Uradniki in drugi uslužbenci Skupnosti so dolžni plačevati davek v korist Skupnosti od plač, mezd in prejemkov, ki jih prejemajo od Skupnosti, v skladu s pogoji in postopki, ki jih določi Svet na predlog Komisije.

Oproščeni so nacionalnih davkov od plač, mezd in prejemkov, ki jih plačujejo Skupnosti."

Francosko pravo

4 SDP, ki je bil uveden z zakonom št. 88-1149 z dne 23. decembra 1988 o financah za leto 1989 (JORF z dne 28. decembra 1988, str. 16320), je bil urejen z določbami členov od 885 A do 885 X code général des impôts (splošni davčni zakonik, v nadaljevanju: CGI) v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v sporu o glavni stvari.

5 Člen 885 A CGI je določal:

„Kadar vrednost premoženja presega prag prvega davčnega razreda po členu 885 U, so z letnim davkom na premoženje obdavčene:

1. fizične osebe, ki so davčni rezidenti Francije, za premoženje, ki ga imajo v Franciji ali zunaj Francije

[…]

2. fizične osebe, ki niso davčni rezidenti Francije, za premoženje, ki ga imajo v Franciji.

Razen v primerih, določenih v členu 6(4)(a) in (b), so zakonci obdavčeni skupaj.

Pogoji za obdavčitev se presojajo 1. januarja vsako leto.

[…]"

6 SDP spremlja mehanizem zgornjega praga, opisan v členu 885 Va CGI. Ta člen je določal:

„[SDP] davčnega zavezanca, ki je francoski davčni rezident, se zmanjša za razliko med skupnim zneskom tega davka in davkov, ki jih je treba v Franciji in tujini plačati od dohodkov in dobička preteklega leta, izračunanih pred vračunanjem dobropisov davka in razbremenilnih davčnih odbitkov, na eni strani, ter 85 % skupnega zneska dohodkov brez poslovnih stroškov v preteklem letu po odbitku samo tistih kategorij izgube, ki se smejo odbiti po členu 156 [CGI], in dohodkov, oproščenih davka na dohodek, ustvarjenih v istem letu v Franciji ali zunaj Francije, ter dobička, od katerega se lahko dokončno odtegne davek, na drugi strani. Navedeno zmanjšanje ne sme preseči 50 % zneska dajatve na podlagi člena 885 V, ali če je ta znesek presežen, zneska davka, ki ustreza obdavčljivemu premoženju, ki je enako zgornjemu pragu tretjega davčnega razreda po členu 885 U.

Višje vrednosti se določijo brez upoštevanja pragov, odbitkov in oprostitev iz tega zakonika.

Zaradi izvajanja prvega odstavka se davek na dohodek, kadar se nanaša na dohodke oseb, katerih premoženje se ne všteva v davčno osnovo [SDP] davčnega zavezanca, zmanjša glede na odstotek dohodka teh oseb v razmerju do celotnega dohodka.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

7 M. Bourgès-Maunoury in M.-L. Heintz sta nekdanja uradnika Unije in na tej podlagi dobivata nadomestila za dokončno prenehanje delovnega razmerja ali starostno pokojnino.

8 M. Bourgès-Maunoury in M.-L. Heintz, ki imata stalno prebivališče v Franciji in sta zavezanca za plačilo SDP, sta za leta od 2002 do 2004, 2006 in 2007 vložila davčne napovedi za SDP, ne da bi k drugim dohodkom vključila nadomestila in pokojnino, ki jih prejemata od Unije, za izračun zgornjega praga iz člena 885 Va CGI.

9 Ker nista zaprosila za določitev zgornjega praga SDP za leto 2005, sta 7. julija 2006 vložila popravljeno napoved, da bi bila deležna tega zgornjega praga brez upoštevanja prejemkov, ki jima jih izplačuje Unija.

10 Ker je davčni urad v Eure-et-Loir ta zahtevek zavrnil, sta M. Bourgès-Maunoury in M.-L. Heintz 27. decembra 2006 pri tribunal de grande instance de Chartres zoper zavrnilno odločbo vložila tožbo. Na podlagi člena 24 Kadrovskih predpisov za uradnike Evropskih skupnosti sta tudi zaprosila za pomoč Komisijo Evropskih skupnosti v tej zadevi, ki jima je bila odobrena z odločbo z dne 6. marca 2007.

11 Tribunal de grande instance de Chartres je s sodbo z dne 10. oktobra 2007 predlog M. Bourgès-Maunouryja in M.-L. Heintz zavrnilo.

12 Cour d’appel de Versailles je s sodbo z dne 27. novembra 2008 to sodbo razveljavilo v delu, v katerem je bil zavrnjen njun predlog v zvezi z letom 2005.

13 Cour de cassation je s sodbo z dne 19. januarja 2010 zavrnilo pritožbo francoskega davčnega urada zoper to sodbo cour d’appel de Versailles.

14 Vzporedno je davčni urad v Eure-et-Loir z odločbo z dne 1. septembra 2008 izvedel popravek SDP, za katerega sta bila zavezana M. Bourgès-Maunoury in M.-L. Heintz za leta od 2002 do 2004, 2006 in 2007, ker bi morali biti dohodki, ki jima jih je izplačala Unija, upoštevani pri izračunu zgornjega praga SDP.

15 Davčni urad Eure-et-Loir je 19. januarja 2009 zoper zakonca Bourgès-Maunoury izdal dve odločbi o izterjavi zneskov SDP, dolgovanih za ta leta. Pritožba zoper ti odločbi, ki sta jo slednja vložila 4. februarja 2009, je bila z odločbo tega urada z dne 18. februarja 2009 zavrnjena.

16 M. Bourgès-Maunoury in M.-L. Heintz sta 16. aprila 2009 vložila tožbo zoper to zavrnilno odločbo pri tribunal de grande instance de Chartres, sklicujoč se na zgoraj navedene sodbe cour d'appel de Versailles in Cour de cassation. Davčni urad v Eure-et-Loir je odgovoril, da je iz sodne prakse sodišča Evropske unije razvidno, da ne sme biti posledica davčne oprostitve, ki jo uživajo uradniki Unije, to, da bi se štelo, da ne prejemajo nobenega dohodka.

17 Predložitveno sodišče meni, da lahko iz člena 885 Va CGI izhaja le to, da se v okviru izračuna zneska znižanja SDP upoštevajo vsi dohodki fizične osebe, vključno s tistimi, ki izvirajo iz Unije, tako da bo ta davek višji, če se za določitev njegovega zgornjega praga upoštevajo nacionalni dohodki fizične osebe in tisti iz Skupnosti.

18 Predložitveno sodišče poleg tega poudarja, da je Cour de cassation v svoji sodbi, omenjeni v točki 13 te sodbe, razsodilo, da iz člena 885 Va CGI izhaja, da se posredno obdavčijo dohodki izvora iz Skupnosti tožečih strank iz postopka v glavni stvari.

19 V teh okoliščinah je tribunal de grande instance de Chartres, ki dvomi o razlagi člena 13, drugi odstavek, Protokola, prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člen 13, drugi odstavek, poglavja V Protokola […] nasprotuje temu, da se pri izračunu zgornjega praga obdavčitve z davkom na premoženje upoštevajo vsi dohodki davčnega zavezanca, tudi skupnostni?“

Vprašanje za predhodno odločanje

20 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 13, drugi odstavek, Protokola razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki v okviru zgornjega praga davka, kot je SDP, upošteva dohodke, vključno s pokojnino in nadomestilom za dokončno prenehanje delovnega razmerja, ki jih Unija izplačuje svojim uradnikom in uslužbencem ali svojim nekdanjim uradnikom in uslužbencem.

21 Glede načel, katerih uporaba bo omogočila odgovor na postavljeno vprašanje, je Sodišče v sodbi z dne 16. decembra 1960 v zadevi Humblet proti État belge (6/60, Recueil, str. 1125, 1156 in 1157) poudarilo, da samo oprostitev plačila nacionalnega davka za nadomestila, ki jih izplačuje Unija, omogoča institucijam Unije, da učinkovito izvajajo svoje izključne pristojnosti za določitev dejanskega zneska dohodkov svojih uradnikov in da bi bila taka pristojnost izključena, če bi države članice ohranile pravico, da te prihodke obdavčijo v skladu s svojim davčnim sistemom. Tako je bilo ugotovljeno, da Pogodbe izključujejo dohodke, ki jih Unija izplačuje uradnikom, iz davčne suverenosti držav članic in da je bila ta izključna pristojnost Unije, da določa dejanske zneske dohodkov uradnikov, nujna za krepitev neodvisnosti upravnega osebja Unije od nacionalnih organov, hkrati pa tudi za zagotavljanje enakega obravnavanja uradnikov z različnim državljanstvom.

22 Protokol tako določa jasno razliko med nacionalnimi dohodki, za katere so pristojne nacionalne davčne uprave držav članic, na eni strani in dohodki, ki jih izplačuje Unija svojim uradnikom ali uslužbencem, za morebitno obdavčitev katerih je izključno pristojna Unija, na drugi strani. Ta razdelitev davčnih pristojnosti med države članice in Unijo mora izključiti vsako obdavčitev s strani držav članic – ne samo neposredno, ampak tudi posredno – dohodkov, ki jih izplačuje Unija in za katere niso pristojne države članice (zgoraj navedena sodba Humblet proti État belge, str. 1158; sodbe z dne 24. februarja

1988 v zadevi Komisija proti Belgiji, 260/86, Recueil, str. 955, točka 10; z dne 22. marca 1990 v zadevi Tither, C-333/88, Recueil, str. I-1133, točka 12, in z dne 14. oktobra 1999 v zadevi Vander Zwalmen in Massart, C-229/98, Recueil, str. I-7113, točka 21).

23 Tako kot je razvidno iz točke 2(a) izreka zgoraj navedene sodbe Humblet proti État belge, je Sodišče razsodilo, da člen 13 Protokola prepoveduje državam članicam uvedbo kakršne koli obdavčitve, popolne ali delne, dohodkov uradnika ali uslužbenca Unije, ki jih izplačuje Unija.

24 V obravnavanem primeru je položaj primerljiv s položajem, ki je bil podlaga za zgoraj navedeno sodbo Humblet proti État belge, ker so dohodki, ki jih izplačuje Unija svojim uradnikom ali uslužbencem, prav tako posredno obdavčeni (glej zgoraj navedeno sodbo Humblet proti État belge, str. 1159).

25 V zvezi z zakonodajo, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, je namreč treba ugotoviti, da upoštevanje zneska dohodkov, ki jih izplačuje Unija, pri izračunu zgornjega praga 85 % vseh dohodkov, kakor je določeno v členu 885 Va CGI, zvišuje skupni znesek dohodkov davčnega zavezanca in zato najvišji znesek obdavčitve iz naslova SDP, kar povzroči zvišanje končne stopnje obdavčenja v škodo uradnika ali uslužbenca Unije, kot je med drugim poudarilo cour d'appel de Versailles v sodbi z dne 27. novembra 2008, omenjeni v točki 12 te sodbe.

26 Zato je posledica uporabe člena 885 Va CGI obdavčitev davčnih zavezancev, kar povzroči posredno obdavčenje dohodkov, ki jim jih izplačuje Unija, kakor je ugotovilo Cour de cassation v sodbi, navedeni v točki 13 te sodbe.

27 Okoliščina, ki jo je navedel davčni urad v Eure-et-Loir v sporu o glavni stvari, da se dohodki, ki jih izplačuje Unija, ne upoštevajo na podlagi davčne osnove, ampak samo v okviru mehanizma zgornjega praga obdavčitve s SDP, ne more ovreči te presoje.

28 Pobiranje nacionalnega davka, kot je SDP, ob upoštevanju – za določitev končnega zneska – dohodkov, ki jih izplačuje Unija in ki so oproščeni plačila nacionalnih davkov, je namreč primerljivo s posredno obdavčitvijo teh dohodkov, kar je kršitev člena 13, drug odstavek, Protokola.

29 Podobno okoliščina, da je namen mehanizma zgornjega praga SDP omejiti učinek zaplembe le-tega in zajeti dejansko zmožnost davčnega zavezanca, da prispeva, ni taka, da bi v nasprotju s členom 13, drugi odstavek, Protokola dopustila posredno obdavčenje dohodkov, ki jih izplačuje Unija svojim uradnikom ali uslužbencem.

30 V interesu pravne varnosti je treba ugotoviti, da je glede na to, da država članica dohodkov, ki jih izplačuje in obdavčuje Unija, ne sme obdavčiti ne neposredno ne posredno in da so izvzeti iz davčne suverenosti držav članic, tudi oseba, ki prejema take dohodke, izvzeta iz obveznosti njihove prijave organom države članice.

31 Nazadnje je treba poudariti, da lahko država članica za davek, kot je SDP, določi mehanizem zgornjega praga, samo če se s takim mehanizmom spoštuje pravo Unije, zlasti člen 13 Protokola.

32 Zato je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 13, drugi odstavek, Protokola razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki v okviru zgornjega praga davka, kot je SDP, upošteva dohodke, vključno s pokojnino in nadomestilom za dokončno prenehanje delovnega razmerja, ki jih Unija izplačuje svojim uradnikom in uslužbencem ali svojim nekdanjim uradnikom in uslužbencem.

Stroški

33 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

Člen 13, drugi odstavek, Protokola o privilegijih in imunitetah Evropskih skupnosti, ki je bil prvotno priložen k Pogodbi o ustanovitvi enotnega Sveta in enotne Komisije Evropskih skupnosti, nato pa na podlagi Amsterdamske pogodbe k Pogodbi ES, je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki v okviru zgornjega praga davka, kot je davek na premoženje, upošteva dohodke, vključno s pokojnino in nadomestilom za dokončno prenehanje delovnega razmerja, ki jih Evropska unija izplačuje svojim uradnikom in uslužbencem ali svojim nekdanjim uradnikom in uslužbencem.

Podpisi