Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

5 юли 2012 година*

„Привилегии и имунитети на Европейските общности — Освобождаване от национални данъци на доходите, изплатени от Съюза — Включване на изплатените от Съюза доходи при изчисляването на тавана за определяне на солидарния данък върху имуществото“

По дело C-558/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal de grande instance de Chartres (Франция) с акт от 24 ноември 2010 г., постъпил в Съда на 29 ноември 2010 г., в рамките на производство по дело

Michel Bourgès-Maunoury,

Marie-Louise Heintz, по мъж Bourgès-Maunoury,

срещу

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

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н K. Lenaerts, председател на състав, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н E. Juhász, г-н T. von Danwitz и г-н D. Šváby (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-н P. Cruz Villalón,

секретар: г-жа A. Impellizzeri, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 23 ноември 2011 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за г-н Bourgès-Maunoury и г-жа Heintz, по мъж Bourgès-Maunoury, от T. Davidian, avocat,

— за френското правителство, от г-н G. de Bergues и г-н A. Adam, в качеството на представители,

— за белгийското правителство, от г-н J.-C. Halleux и г-жа M. Jacobs, в качеството на представители,

* Език на производството: френски.

— за нидерландското правителство, от г-жа C. Wissels и г-жа M. de Ree, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-жа F. Clotuche-Duvieusart и г-жа I. Martínez del Peral, както и от г-н R. Lyal, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 16 февруари 2012 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 13, втора алинея от Протокола за привилегиите и имунитетите на Европейските общности, първоначално приложен към Договора за създаване на единен Съвет и единна Комисия на Европейските общности (ОВ 152, 1967 г., стр. 13), а след това, по силата на Договора от Амстердам — към Договора за ЕО (наричан по-нататък „Протоколът“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-н Bourgès-Maunoury и неговата съпруга г-жа Heintz, и Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir, във връзка с включване на изплатените от Европейския съюз доходи при изчисляване на тавана за определяне на солидарния данък върху имуществото (наричан по-нататък „СДИ“).

Правна уредба

Право на Съюза

3 Член 13 от Протокола, в редакцията му към датата на настъпване на фактите в главното производство, гласи:

„Длъжностните лица и другите служители на Общностите подлежат на данъчно облагане в полза на последните върху изплатените им от тях заплати, надници и възнаграждения, при условията и според процедурата, определена от Съвета по предложение на Комисията.

Те се освобождават от национални данъци върху заплатите, надниците и възнагражденията, които са им били изплатени от Общностите“.

Френското право

4 СДИ, който е въведен със Закон № 88-1149 от 23 декември 1988 г. за финансите за 1989 г. (JORF от 28 декември 1988 г., стр. 16320), се урежда от разпоредбите на членове 885 A—885 X от Общия данъчен кодекс (наричан по-нататък „CGI“) в редакцията им, приложима към датата на настъпване на фактите по главното производство.

5 Член 885 A от CGI гласи:

„Годишен солидарен данък върху имуществото се дължи, когато стойността на имуществото им надхвърли първата степен на тарифата по член 885 U, от:

1° Физическите лица с данъчна регистрация във Франция, за техните имущества, находящи се във Франция или извън Франция.

[…]

2° Физическите лица, които не са данъчно регистрирани във Франция, за техните имущества, находящи се във Франция.

Освен в случаите, предвидени в член 6, параграф 4, букви a) и b), съпружеските двойки са обект на общо облагане.

Условията за облагане с данък се преценяват към 1 януари всяка година.

[…]“.

6 СДИ е съчетан с механизъм за установяване на таван, описан в член 885 V bis от CGI. Този член е имал следната редакция:

„[СДИ] на данъчнозадължено лице с данъчна регистрация във Франция се намалява с разликата между, от една страна, общия размер на този данък и на дължимите във Франция и в чужбина данъци въз основа на доходите и печалбите от предходната година, изчислени преди начисляване на данъчните кредити и на неокончателните удръжки, и от друга страна, 85 % от общия размер на нетните доходи от професионални разходи за предходната година след приспадане само на дефицитите по категории, чието начисляване е допустимо съгласно член 156 [от CGI], както и освободените от данък върху доходите приходи, осъществени през същата година във Франция или извън нея, и подложените на окончателно облагане приходи. Това намаление не може да надхвърля сума, равняваща се на 50 % от размера на начислението съгласно член 885 V или, ако го надхвърля, от размера на съответния данък върху облагаемо имущество, който е равен на горната граница на третото ниво на определената в член 885 U тарифа.

Увеличените стойности се определят независимо от предвидените в настоящия кодекс прагове, намаления и приспадания.

С оглед на прилагането на първа алинея, когато с данъка върху дохода се облагат доходи на лица, чието имущество не е включено в данъчната основа на [СДИ] на данъчнозадълженото лице, този данък се намалява съобразно процентното съотношение между дохода на тези лица и общия доход“.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

7 Г-н Bourgès-Maunoury и г-жа Heintz са бивши длъжностни лица на Съюза и в това си качество получават обезщетение за окончателно прекратяване на служебното правоотношение или пенсия за осигурителен стаж.

8 Тъй като живеят във Франция и подлежат на облагане със СДИ, г-н Bourgès-Maunoury и г-жа Heintz подават декларации за облагане със СДИ за 2002—2004 г., 2006 г. и 2007 г., като при изчисляване на тавана, предвиден в член 885 V bis от CGI, не включват в сбора от останалите си доходи обезщетението и пенсията, изплатени от Съюза.

9 Тъй като са пропуснали да поискат прилагането на установения таван на СДИ за 2005 г., на 7 юли 2006 г. те подават декларация за корекция, за да могат да се ползват от тавана, без да бъдат взети предвид възнагражденията, които са им изплатени от Съюза.

10 След като Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir отхвърля това искане, на 27 декември 2006 г. г-н Bourgès-Maunoury и г-жа Heintz сезират Tribunal de grande instance de Chartres с искане за отмяна на решението за отхвърляне на искането им. В съответствие с член 24 от Правилника за длъжностните лица на Европейските общности те търсят в това отношение и съдействието на Комисията на Европейските общности, която на 6 март 2007 г. приема решение да им предостави такова съдействие.

11 С решение от 10 октомври 2007 г. Tribunal de grande instance de Chartres отхвърля искането на г-н Bourgès-Maunoury и на г-жа Heintz.

12 С решение от 27 ноември 2008 г. Cour d'appel de Versailles отменя това решение, като отхвърля искането, отнасящо се за 2005 г.

13 С решение от 19 януари 2010 г. Cour de cassation отхвърля жалбата на френската данъчна администрация срещу посоченото решение на Cour d'appel de Versailles.

14 Едновременно с това, с решение от 1 септември 2008 г. Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir прави корекция на СДИ, който дължат г-н Bourgès-Maunoury и г-жа Heintz за 2002—2004 г., 2006 г. и 2007 г., с мотива че доходите, които са им изплатени от Съюза, трябва да се вземат предвид при изчисляването на тавана за облагане със СДИ.

15 На 19 януари 2009 г. Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir издава срещу съпрузите Bourgès-Maunoury уведомления за събиране на вземания за дължимия СДИ за посочените години. Писменото възражение срещу тези уведомления за събиране на вземания, подадено на 4 февруари 2009 г., е отхвърлено с решение на тази дирекция от 18 февруари 2009 г.

16 На 16 април 2009 г. г-н Bourgès-Maunoury и г-жа Heintz подават жалба срещу това отхвърлително решение пред Tribunal de grande instance de Chartres, като се позовават на горепосочените решения на Cour d'appel de Versailles и на Cour de cassation. Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir възразява, че съгласно практиката на Съда на Европейския съюз освобождаването от данъци, от което се ползват длъжностните лица на Съюза, в никакъв случай не би могло да води до това те да се третират като лица без никакъв доход.

17 Запитващата юрисдикция приема, че член 885 V bis от CGI може да доведе само до включване на всички доходи на физическото лице, включително получените от Съюза, при изчисляване на сумата, с която се намалява СДИ, така че този данък да бъде по-висок, когато при изчисляване на неговия таван се държи сметка за националните и общностни доходи на физическото лице.

18 Запитващата юрисдикция изтъква също така, че в решението си, посочено в точка 13 от настоящото решение, Cour de cassation приема, че прилагането на член 885 V bis от CGI е довело до непряко облагане на доходите от общностен източник на жалбоподателите по главното производство.

19 При тези условия, тъй като изпитва съмнения относно тълкуването на член 13, втора алинея от Протокола, Tribunal de grande instance de Chartres решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Допуска ли глава V, член 13, втора алинея от Протокола [...] при изчисляването на тавана на солидарния данък върху имуществото да се вземат предвид всички доходи, включително общностни, на данъчнозадълженото лице?“.

По преюдициалния въпрос

20 С въпроса си запитващата юрисдикция иска да се установи по същество дали член 13, втора алинея от Протокола трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата по главното производство, която взема предвид доходите, включително пенсиите и обезщетенията за окончателно прекратяване на служебното правоотношение, изплатени от Съюза на неговите длъжностни лица и служители или на неговите бивши длъжностни лица и бивши служители, при изчисляване на тавана на данък като СДИ.

21 Що се отнася до принципите, чието прилагане позволява да се отговори на поставения въпрос, Съдът подчертава в Решение от 16 декември 1960 г. по дело Humblet/État belge (6/60, Recueil, стр. 1125, 1156 и 1157), че само освобождаването от всякакъв национален данък на възнагражденията, изплащани от Съюза, позволява на институциите му да упражняват ефикасно изключителното си правомощие да определят ефективния размер на доходите на техните длъжностни лица и че това правомощие би било изключено, ако държавите членки запазят правото да облагат с данък тези доходи съобразно собствената си данъчна система. Така например е установено, че договорите изключват възнагражденията, изплащани на длъжностните лица на Съюза, от данъчния суверенитет на държавите членки и че това негово изключително правомощие да определя ефективния размер на доходите на своите длъжностни лица е абсолютно необходимо не само за да се укрепи независимостта на административните кадри на Съюза от националните органи, но и за да се гарантира равно третиране на длъжностните лица от различни националности.

22 Затова протоколът предвижда ясно разграничение, от една страна, между доходите от национален източник, по отношение на които са компетентни националите данъчни администрации на държавите членки, и от друга страна, доходите, изплащани от Съюза на неговите длъжностни лица или служители, по отношение на чието евентуално облагане единствено компетентен е той. Това разпределение на съответната данъчна компетентност между държавите членки и Съюза трябва да изключва всякакво облагане, не само пряко, но и непряко, от държавите членки на доходите, изплатени от Съюза и изключени от тяхната компетентност. (Решение по дело Humblet/ État belge, посочено по-горе, стр. 1158, Решение от 24 февруари 1988 г. по дело Комисия/Белгия, 260/86, Recueil, стр. 955, точка 10, Решение от 22 март 1990 г. по дело Tither, C-333/88, Recueil, стр. I-1133, точка 12 и Решение от 14 октомври 1999 г. по дело Vander Zwalmen и Massart, C-229/98, Recueil, стр. I-7113, точка 21).

23 Както следва от точка 2, буква а) от диспозитива на Решение по дело Humblet/État belge, посочено по-горе, Съдът постановява, че член 13 от Протокола забранява на държавите членки да установяват в тежест на длъжностно лице или служител на Съюза каквото и да било данъчно облагане, в което изцяло или отчасти се включват доходи, изплатени от Съюза.

24 В случая ситуацията е аналогична на тази, която е станала повод за постановяване на Решение по дело Humblet/État belge, посочено по-горе, като се има предвид, че доходите, изплатени от Съюза на неговите длъжностни лица или служители, се оказват и непряко обложени (вж. Решение по дело Humblet/État belge, посочено по-горе, стр. 1159).

25 Всъщност, що се отнася до законодателство като разглежданото по главното производство, следва да се констатира, че когато се включват изплатени от Съюза доходи при изчисляването на тавана от 85 % от всички доходи, както е предвидено в член 885 V bis от CGI, се увеличава общият сбор на доходите на данъчнозадълженото лице и следователно максималният размер за облагане със СДИ, което води до увеличаване на окончателния размер на данъка в ущърб на длъжностното лице или служителя на Съюза, както впрочем изтъква Cour d'appel de Versailles в решението си от 27 ноември 2008 г., посочено в точка 12 от настоящото решение.

26 Следователно прилагането на член 885 V bis от CGI води до възникване на данъчно задължение в тежест на данъчнозадължените лица, което има за последица косвеното облагане на доходи, които Съюзът им е изплатил, както констатира Cour de cassation в решението си, посочено в точка 13 от настоящото решение.

27 Обстоятелството, изтъкнато от Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir в спора по главното производство, че доходите, изплатени от Съюза, се вземат предвид не при определяне на данъчната основа, а само в рамките на механизма за изчисляване на тавана на СДИ, не променя този анализ.

28 Всъщност събирането на национален данък, какъвто е СДИ, като при определяне на окончателния му размер се вземат предвид доходите, изплатени от Съюза, които са освободени от национални данъци, е равностойно на непряко облагане на тези доходи, в нарушение на член 13, втора алинея от Протокола.

29 Също така обстоятелството, че механизмът на изчисляване на тавана на СДИ цели да се ограничи конфискационният му ефект и да се съобразят реалните данъчни възможности на данъчнозадълженото лице, не е от естество да позволи непрякото облагане, в нарушение на член 13, втора алинея от Протокола, на доходите, изплащани от Съюза на неговите длъжностни лица или служители.

30 В интерес на правната сигурност трябва да се констатира, че след като изплащаните от Съюза и данъчно облагани от него доходи не могат да се облагат нито пряко, нито косвено от държава членка, а са извън данъчния суверенитет на държавите членки, то лицата, които получават такива доходи, също са освободени от всякакво задължение да декларират размера им пред органите на държава членка.

31 Накрая, следва да се подчертае, че държава членка може да предвижда механизъм за изчисляване на таван на данък, какъвто е СДИ, но при условие че този механизъм е съобразен с правото на Съюза, и по-специално с член 13 от Протокола.

32 Следователно на поставения въпрос следва да се отговори, че член 13, втора алинея от Протокола трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата по главното производство, която взема предвид доходите, включително пенсиите и обезщетенията за окончателно прекратяване на служебното правоотношение, изплатени от Съюза на неговите длъжностни лица и служители или на неговите бивши длъжностни лица и бивши служители, при изчисляване на тавана на данък като СДИ.

По съдебните разноски

33 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

Член 13, втора алинея от Протокола относно привилегиите и имунитетите на Европейските общности, първоначално приложен към Договора за създаване на единен Съвет и единна Комисия на Европейските общности, а след това, по силата на Договора от Амстердам — към Договора за ЕО, трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата по главното производство, която взема предвид доходите, включително пенсиите и обезщетенията за окончателно прекратяване на служебното правоотношение, изплатени от Европейския съюз на неговите длъжностни лица и служители или на неговите бивши длъжностни лица и бивши служители, при изчисляване на тавана на данък като солидарния данък върху имуществото.

Подписи