

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 Bourguès-Maunoury,**

**Marie-Louise Heintz, po mieniu Bourguès-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. Bourguès-Maunoury'ego oraz M.L. Heintz, po mieniu Bourguès-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,
- 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. Lyalá, 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. Bourguès-Maunourym i jego małżonką M.L. Heintz a Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir (dyrekcja 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 stanowi:

„Urzednicy i inni pracownicy Wspólnot są objęci podatkiem na rzecz Wspólnot od dochodów, wynagrodzeń i dodatków wypłacanych im przez Wspólnoty, zgodnie z warunkami i procedurą określonych przez Radę, stanowiąc 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 n° 88-1149, du 23 décembre 1988, de finances pour 1989 (ustawa 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 stanowi:

„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) majątkowie 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 zwalniającego od zapłaty podatku, a z drugiej strony, wartość 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 wnosząc 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 wniesli oni o zastosowanie maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania ISF za rok 2005, w dniu 7 lipca 2006 r. wniesli sprostowanie deklaracji, tak aby móc skorzystać z tej maksymalnej dopuszczalnej stawki bez uwzględnienia dochodów wypłaconych 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 wniesli w dniu 27 grudnia 2006 r. skargę do tribunal de grande instance de Chartres przeciwko decyzji o oddaleniu. Na podstawie art. 24 regulaminu pracowniczego urzędników Wspólnot Europejskich wniesli 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-Maunoury 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. Bourguès-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 Bourguès-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 Bourguès-Maunoury i M.L Heintz wniosli 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, wypłacone 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

wynagrodze? wyp?acanych przez Uni? ze wszystkich podatków krajowych pozwoli jej instytucjom skutecznie wykonywa? ich wy?czne prawo do ustalania rzeczywistej kwoty dochodów jej urz?dników oraz ?e takie uprawnienie zosta?oby wy?czone, je?eli pa?stwa cz?onkowskie zachowa?yby prawo do opodatkowania tych dochodów wed?ug w?a?ciwego dla nich systemu podatkowego. W ten sposób zosta?o stwierdzone, ?e traktaty wy?czaj? wynagrodzenia p?acone urz?dnikom Unii z suwerenno?ci podatkowej pa?stw cz?onkowskich oraz ?e wspomniane wy?czne prawo Unii do ustalania rzeczywistej kwoty dochodów jej urz?dników jest nieodzowne nie tylko w celu umocnienia niezale?no?ci kadr administracyjnych Unii wzgl?dem organów krajowych, lecz tak?e w celu zagwarantowania równego traktowania urz?dników ró?nych narodowo?ci.

22 Protokó? przewiduje w ten sposób wyra?ne rozró?nienie pomi?dzy, po pierwsze, dochodami pochodzenia krajowego podlegaj?cymi w?adztwu krajowych organów pa?stw cz?onkowskich, oraz po drugie, dochodami wyp?acanymi przez Uni? urz?dnikom lub pracownikom, które podlegaj? wy?cznie prawu Unii co do ich ewentualnego opodatkowania. Taki rozdzia? odno?nych kompetencji podatkowych pa?stw cz?onkowskich i Unii powinien wykluczy? wszelkie opodatkowanie – nie tylko bezpo?rednie, ale tak?e po?rednie – przez pa?stwa cz?onkowskie dochodów wyp?acanych przez Uni? i niepodlegaj?cych kompetencji tych pa?stw (ww. wyrok w sprawie Humblet przeciwko pa?stwu 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 pa?dziernika 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) postanowie? ww. wyroku w sprawie Humblet przeciwko pa?stwu belgijskiemu, Trybuna? s?usznie orzek?, ?e art. 13 protoko?u zakazuje pa?stvom cz?onkowskim ustanawiania opodatkowania urz?dnika lub pracownika Unii jakimkolwiek podatkiem, który jest oparty w ca?o?ci lub w cz??ci na dochodach p?aconych przez Uni?.

24 W niniejszej sprawie sytuacja jest analogiczna do sytuacji le??cej u podstaw ww. wyroku w sprawie Humblet przeciwko pa?stwu belgijskiemu, poniewa? dochody wyp?acane przez Uni? jej urz?dnikom lub pracownikom równie? zostaj? opodatkowane po?rednio (zob. ww. wyrok w sprawie Humblet przeciwko pa?stwu belgijskiemu, s. 1159).

25 W rzeczywisto?ci bowiem, je?eli chodzi o przepisy takie jak sporne w post?powaniu przed s?dem krajowym, nale?y stwierdzi?, ?e uwzgl?dnienie kwoty dochodów wyp?acanych przez Uni? przy obliczaniu progu 85% wszystkich dochodów, takiego jak przewidziany w art. 885 Va CGI, zwi?ksza ??czn? kwot? dochodu podatnika, a w zwi?zku z tym maksymaln? kwot? opodatkowania z tytu?u ISF, co powoduje zwi?kszenie ostatecznej stawki opodatkowania ze szkod? dla urz?dnika lub dla pracownika Unii, tak jak to stwierdzi? równie? cour d'appel de Versailles w wyroku z dnia 27 listopada 2008 r., o którym mowa w pkt 12 niniejszego wyroku.

26 W zwi?zku z tym stosowanie art. 885 Va CGI prowadzi do obci??enia podatnika podatkiem, co skutkuje po?rednim opodatkowaniem dochodów wyp?acanych mu przez Uni?, co równie? stwierdzi? Cour de cassation w wyroku, o którym mowa w pkt 13 niniejszego wyroku.

27 Okoliczno??, na któr? powo?uje si? direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir w sprawie przed s?dem krajowym, zgodnie z któr? dochody wyp?acane przez Uni? s? brane pod uwag? nie w zwi?zku z podstaw? opodatkowania, a jedynie w ramach mechanizmu ustalania progów opodatkowania ISF, nie jest w stanie podwa?y? tej oceny.

28 W rzeczywisto?ci bowiem fakt pobierania podatku krajowego takiego jak ISF, z uwzgl?dnieniem – przy ustalaniu ostatecznej kwoty – dochodów wyp?acanych przez Uni?, które s? zwolnione z podatków krajowych, jest równoznaczny z po?rednim opodatkowaniem tych

dochodów z naruszeniem art. 13 akapit drugi protokołu.

29 Podobnie okoliczności, że mechanizm ustalania progów opodatkowania ISF ma na celu ograniczenie jego skutków konfiskacyjnych oraz ustalenie rzeczywistej zdolności podatkowej podatnika, nie może pozwalać na pośrednio 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 państwa 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, wliczając 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, wliczając 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

\* Język postępowania: francuski.