



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 21 maja 2015 r. *

Odesłanie prejudycjalne — Protokół w sprawie przywilejów i immunitetów Unii Europejskiej — Artykuł 12 akapit drugi — Podatek pobierany na rzecz gmin obciążający osoby posiadające lokal mieszkalny lub korzystające z lokalu mieszkalnego na terytorium tych gmin — Pułap — Środek socjalny — Uwzględnienie dochodów, wynagrodzeń i dodatków wypłacanych przez Unię Europejską jej urzędnikom i innym pracownikom

W sprawie C-349/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Conseil d'État (Francja) postanowieniem z dnia 2 lipca 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 lipca 2014 r., w postępowaniu:

Ministre délégué, chargé du budget

przeciwko

Marlène Pazdziej,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, A. Borg Barthet, E. Levits, M. Berger i F. Biltgen (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu francuskiego przez D. Colasa oraz J.S. Pilczera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu belgijskiego przez S. Vanriego oraz J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez F. Clotuche-Duvieusart, I. Martínez del Peral oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: francuski.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 12 akapit drugi Protokołu w sprawie przywilejów i immunitetów Unii Europejskiej, załączonego do traktatów UE, FUE i EWEA (zwanego dalej „protokołem”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między ministre délégué, chargé du budget (ministrem właściwym do spraw budżetu) a M. Pazdziej dotyczącego uwzględnienia wynagrodzenia wypłacanego M. Pazdziej przez Unię Europejską do celów określenia pułapu składki należnej z tytułu podatku pobieranego na rzecz władz regionalnych i lokalnych, zwanego „podatkiem mieszkaniowym”, obciążającego osoby posiadające lokale mieszkalne lub korzystające dla własnych potrzeb z lokalu mieszkalnego we Francji w dniu 1 stycznia w danym roku podatkowym.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 12 protokołu stanowi:

„Urzędnicy i inni pracownicy Unii objęci są podatkiem na rzecz Unii od dochodów, wynagrodzeń i dodatków wypłacanych im przez Unię, na warunkach i zgodnie z procedurą określonymi przez Parlament Europejski i Radę, stanowiące w drodze rozporządzeń zgodnie ze zwykłą procedurą ustawodawczą i po konsultacji z zainteresowanymi instytucjami.

Są oni zwolnieni z krajowych podatków od dochodów, wynagrodzeń i dodatków wypłacanych przez Unię”.

Prawo francuskie

- 4 Artykuł 1414 A code général des impôts (francuskiego ogólnego kodeksu podatków, zwanego dalej „CGI”), w brzmieniu obowiązującym w czasie wystąpienia okoliczności faktycznych sprawy rozstrzyganej w postępowaniu głównym, w następujący sposób określa zasady obliczenia pułapu składki należnej z tytułu podatku mieszkaniowego:

„I. Podatnicy inni niż wymienieni w art. 1414, których kwota dochodów za rok poprzedni nie przekracza limitu przewidzianego w art. 1417 ust. II, są objęci z urzędu ulgą podatkową w zakresie podatku mieszkaniowego od ich głównego miejsca zamieszkania, w odniesieniu do części składki, która przekracza 3,44% ich dochodu w rozumieniu art. 1417 ust. IV, pomniejszonego o odliczenie wynoszące:

- a. 5 038 EUR za pierwszą część fiskalną ilorazu rodzinnego oraz dodatkowo 1 456 EUR za cztery pierwsze połówki fiskalne [ilorazu rodzinnego] i 2 575 EUR za każdą dodatkową połówkę fiskalną, począwszy od połówki piątej, we Francji metropolitalnej;

[...]

II. 1. Do celów zastosowania ust. I:

- a. przez dochód rozumie się dochód objętego obowiązkiem podatkowym gospodarstwa domowego podatnika, któremu naliczany jest podatek;

[...]”.

- 5 Artykuł 1417 tegoż kodeksu ustanawia progi i sposób obliczenia referencyjnego dochodu podlegającego opodatkowaniu:

„[...]

II. Artykuł 1414 A znajduje zastosowanie do podatników, których kwota dochodów za rok poprzedzający rok, za który naliczany jest podatek, nie przekracza kwoty 23 224 EUR w odniesieniu do pierwszej części fiskalnej ilorazu rodzinnego, powiększonej o 5 426 EUR za pierwszą połówkę fiskalną i 4 270 EUR, począwszy od drugiej połówki fiskalnej i dla każdej kolejnej, które uwzględnia się do celów obliczenia podatku dochodowego w związku z rzeczonymi dochodami [...].

[...]

IV. 1. Do celów stosowania niniejszego artykułu przez kwotę dochodów rozumie się kwotę netto uzyskaną po ewentualnym zastosowaniu reguł określonych w art. 163-0 A dla obliczania części fiskalnych dochodów i zysków uwzględnianych do celów obliczenia podatku dochodowego za poprzedni rok podatkowy.

Kwotę tę powiększa się:

[...]

- c) o kwotę dochodów [...] uzyskanych przez urzędników organizacji międzynarodowych [...];

[...]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 6 Marlène Pazdziej, będąca urzędnikiem Unii, jest właścicielem domu w Lomme (Francja) wraz z partnerem, z którym zawarła „pacte civil de solidarité” (zarejestrowany związek partnerski) w rozumieniu prawa francuskiego.
- 7 Marlène Pazdziej, uznawszy, że zgodnie z art. 12 akapit drugi protokołu otrzymywane przez nią wynagrodzenie wypłacane przez Unię nie powinno być uwzględniane przy obliczaniu referencyjnego dochodu podlegającego opodatkowaniu do celów ustalenia pułapu podatku mieszkaniowego naliczanego z uwagi na dom, w którym zamieszkuje ona wraz z partnerem, zwróciła się do właściwego organu podatkowego o zastosowanie z urzędu ulgi podatkowej w zakresie tego podatku za rok 2010.
- 8 Wyrokiem z dnia 13 maja 2013 r. tribunal administratif de Lille (sąd administracyjny w Lille) (Francja) uwzględnił to żądanie.
- 9 Ministre délégué, chargé du budget wniósł skargę kasacyjną od tego wyroku do sądu odsyłającego. Sąd ten przypomina, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału postanowienia art. 12 akapit drugi protokołu wykluczają jakiekolwiek nałożone przez państwa członkowskie opodatkowanie, zarówno bezpośrednie, jak i pośrednie, wynagrodzeń wypłacanych przez Unię.

- 10 Jednakże, po pierwsze, z wyroku Vander Zwalmen i Massart (C-229/98, EU:C:1999:501) wynika, że postanowienia te nie stoją na przeszkodzie temu, aby ulga podatkowa mająca zastosowanie w sposób niedyskryminacyjny do gospodarstw domowych osiągających dochody niższe od określonej kwoty nie została przyznana gospodarstwom domowym, w których jeden z małżonków ma status urzędnika lub innego pracownika Unii, w sytuacji gdy jego uposażenie jest wyższe od tej kwoty.
- 11 Po drugie, zgodnie ze stanowiskiem przyjętym w wyroku Bourguès-Maunoury i Heintz (C-558/10, EU:C:2012:418), dotyczącym sposobu określania maksymalnej dopuszczalnej stawki opodatkowania z tytułu francuskiego podatku majątkowego, art. 12 protokołu stoi na przeszkodzie uwzględnieniu, przy obliczaniu należnego podatku, wynagrodzeń urzędników i innych pracowników Unii.
- 12 W tych okolicznościach Conseil d'État postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy postanowienia art. 12 akapit drugi [protokołu] stoją na przeszkodzie jakiegokolwiek uwzględnianiu, do celów obliczania teoretycznego dochodu objętego obowiązkiem podatkowym gospodarstwa domowego, wynagrodzenia otrzymywanego przez urzędnika lub innego pracownika Unii będącego członkiem tego gospodarstwa domowego w sytuacji, gdy takie uwzględnienie może wpłynąć na kwotę podatku należnego od tego gospodarstwa domowego objętego obowiązkiem podatkowym, czy też nadal należy opierać się na motywach wyroku Vander Zwalmen i Massart (C-229/98, EU:C:1999:501) w przypadkach, gdy uwzględnienie takiego wynagrodzenia służy wyłącznie – do celów ewentualnego zastosowania środka socjalnego służącego zwolnieniu z zapłaty podatku, przyznaniu odliczenia od jego podstawy wymiaru lub, bardziej ogólnie, zmniejszeniu opodatkowania – weryfikacji, czy teoretyczny dochód objętego obowiązkiem podatkowym gospodarstwa domowego jest lub nie jest niższy od progu określonego przez krajowe prawo podatkowe dla możliwości skorzystania – ewentualnie dostosowanej w zależności od teoretycznego dochodu – z tego środka socjalnego?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 13 W swym pytaniu sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 12 akapit drugi protokołu należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on obowiązywaniu przepisów krajowych takich jak będące przedmiotem postępowania głównego, które uwzględniają dochody, wynagrodzenia i dodatki wypłacane przez Unię jej urzędnikom i innym pracownikom w celu ustalenia pułapu składki należnej z tytułu podatku mieszkaniowego, pobieranego na rzecz władz regionalnych i lokalnych, w związku z ewentualną ulgą w tym podatku.
- 14 Aby odpowiedzieć na to pytanie, należy przypomnieć, że art. 12 protokołu zapewnia jednolite obciążenia podatkowe rzeczonych dochodów, wynagrodzeń i dodatków wszystkich urzędników i innych pracowników Unii, i zapobiega w szczególności z jednej strony temu, żeby ze względu na pobór różnych krajowych podatków rzeczywiste otrzymywane przez tych urzędników i pracowników wynagrodzenie było zmienne ze względu na ich przynależność państwową lub miejsce ich zamieszkania, a z drugiej strony temu, żeby ze względu na podwójne opodatkowanie wynagrodzenie to było w sposób anormalny obciążane (wyrok Brouerius van Nidek, 7/74, EU:C:1974:73, pkt 11).
- 15 W rezultacie prawo Unii ustanawia wyraźne rozróżnienie pomiędzy dochodami podlegającymi władztwu krajowych organów podatkowych państw członkowskich a wynagrodzeniami urzędników i innych pracowników Unii, gdyż wynagrodzenia te podlegają wyłącznie – w zakresie ich ewentualnego opodatkowania – prawu Unii, podczas gdy pozostałe dochody urzędników podlegają nadal opodatkowaniu w państwach członkowskich (zob. podobnie wyrok Humblet/État belge, 6/60-IMM, EU:C:1960:48, s. 1158).

- 16 Wynika stąd, że wyjątek przewidziany w art. 12 akapit drugi protokołu dotyczy wyłącznie podatków krajowych o charakterze podobnym do tych, którymi Unia obciąża takie same źródła dochodów (wyrok *Brouerius van Nidek*, 7/74, EU:C:1974:73, pkt 12).
- 17 Ponadto należy stwierdzić, że orzeczono już, iż art. 12 akapit drugi protokołu ma na celu zwolnienie z całości opodatkowania krajowego obciążającego zarówno pośrednio, jak i bezpośrednio dochody, wynagrodzenia i dodatki wypłacane przez Unię jej urzędnikom lub innym pracownikom. Przepis ten sprzeciwia się w rezultacie jakimkolwiek opodatkowaniu krajowemu, niezależnie od jego charakteru lub sposobu pobierania, które w efekcie obciążałoby, bezpośrednio lub pośrednio, urzędników lub innych pracowników z tego tytułu, że otrzymują oni wynagrodzenie od Unii, nawet jeżeli rozpatrywany podatek nie jest naliczany proporcjonalnie do wysokości tego wynagrodzenia (wyroki: *Komisja/Belgia*, 260/86, EU:C:1988:91, pkt 10; *Tither*, C-333/88, EU:C:1990:131, pkt 12; *Kristoffersen*, C-263/91, EU:C:1993:207, pkt 14; *Vander Zwalmen i Massart*, C-229/98, EU:C:1999:501, pkt 24).
- 18 Przepis ten zakazuje zatem uwzględnienia dochodów wypłacanych przez Unię jej urzędnikom i innym pracownikom w celu ustalenia stawki należnego podatku od innych dochodów niepodlegających zwolnieniu, w przypadku gdy krajowe prawo podatkowe przewiduje progresywny system opodatkowania. Urzędnik byłby bowiem opodatkowany w większym stopniu w odniesieniu do osobistych dochodów z uwagi na fakt, że otrzymuje on wynagrodzenie wypłacane przez Unię (zob. podobnie wyrok *Humblet/État belge*, 6/60-IMM, EU:C:1960:48, s. 1160).
- 19 Natomiast art. 12 protokołu nie zobowiązuje państw członkowskich do przyznania urzędnikom i innym pracownikom Unii takich samych ulg, jakie przyznaje się beneficjentom zdefiniowanym zgodnie z obowiązującymi przepisami krajowymi. Artykuł ten wymaga jedynie, w sytuacji gdy osoba taka podlega określonym podatkom i spełnia przesłanki określone w obowiązujących krajowych przepisach, aby mogła ona skorzystać z każdej ulgi podatkowej przyznanej zasadniczo podatnikom, tak aby uniknąć nałożenia na nią wyższych obciążeń podatkowych (wyrok *Tither*, C-333/88, EU:C:1990:131, pkt 15) lub dyskryminacyjnego traktowania jej w porównaniu z innymi podatnikami (zob. podobnie wyrok *Vander Zwalmen i Massart*, C-229/98, EU:C:1999:501, pkt 26).
- 20 To w świetle tych uwag należy ustalić, czy art. 12 akapit drugi protokołu sprzeciwia się obowiązywaniu przepisów krajowych będących przedmiotem postępowania głównego.
- 21 Jak wynika z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi, zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego w przypadku podatku mieszkaniowego jest posiadanie lokalu mieszkalnego we francuskiej gminie lub korzystanie z takiego lokalu na potrzeby własne, przy czym na podstawie opodatkowania tym podatkiem składa się katastralna wartość czynszowa netto oraz stawka podatku określona przez władze gminy.
- 22 W tym kontekście Trybunał orzekł już, że opodatkowanie wartości czynszowej lokalu mieszkalnego urzędnika lub innego pracownika Unii ma charakter obiektywny i nie posiada związku prawnego z dochodami, wynagrodzeniami i dodatkami wypłacanymi przez Unię (wyrok *Kristoffersen*, C-263/91, EU:C:1993:207, pkt 15).
- 23 Wynika stąd, że podatek mieszkaniowy będący przedmiotem postępowania głównego nie może zostać zrównany z opodatkowaniem obciążającym dochody, wynagrodzenia i dodatki wypłacane przez Unię jej urzędnikom i innym pracownikom.
- 24 W tym względzie okoliczność, że wysokość składki należnej z tytułu tego podatku może, w razie potrzeby, zmieniać się w zależności od wysokości dochodów, wynagrodzeń i dodatków wypłacanych przez Unię, nie jest rozstrzygająca.

- 25 Należy bowiem przypomnieć, że w postępowaniu głównym przedmiotem sporu nie jest zasada obciążenia urzędnika lub innego pracownika Unii podatkiem mieszkaniowym, lecz wyłącznie uwzględnienie rzeczonych dochodów, wynagrodzeń i dodatków wypłacanych przez Unię przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu gospodarstwa domowego branego pod uwagę w celu ustalenia, czy względem podmiotu zobowiązanego do zapłaty tego podatku można stosować pułap składki należnej z tytułu tego podatku.
- 26 Tymczasem w pierwszej kolejności należy stwierdzić, że przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania głównego nie zawierają żadnego przepisu, który uniemożliwiłby urzędnikom i innym pracownikom Unii skorzystanie z częściowej ulgi w podatku mieszkaniowym na tych samych warunkach co te stosowane w odniesieniu do każdego innego podatnika mogącego korzystać z tej ulgi, które obejmują wymóg, aby referencyjny dochód podlegający opodatkowaniu nie przekraczał progu określonego ustawą.
- 27 Wykluczenie stosowania częściowej ulgi w podatku mieszkaniowym nie wynika bowiem z faktu posiadania statusu urzędnika lub innego pracownika Unii, otrzymującego wynagrodzenie przekraczające próg referencyjnego dochodu podlegającego opodatkowaniu, lecz wynika z ogólnego warunku dotyczącego wysokości dochodów dających prawo do omawianej korzyści, który to warunek stosuje się w sposób niedyskryminujący do urzędników i innych pracowników Unii oraz wszystkich innych podatników w zainteresowanym państwie członkowskim.
- 28 W drugiej kolejności należy przypomnieć, jak wynika z pkt 21 niniejszego wyroku, że podatek będący przedmiotem postępowania głównego zależy zasadniczo od wartości czynszowej lokalu mieszkalnego i nie jest związany ze zdolnością fiskalną podatnika ani z ogółem jego majątku. Zdolność fiskalna podatnika jest bowiem uwzględniana wyłącznie do celów uzyskania ulgi podatkowej i nie stanowi samego przedmiotu podatku mieszkaniowego.
- 29 W tym względzie należy podkreślić, że mechanizm częściowej ulgi w podatku mieszkaniowym został wprowadzony w celu uniknięcia niesprawiedliwych sytuacji i stanowi środek socjalny umożliwiający gospodarstwom domowym o niskich dochodach wywiązywanie się ze zobowiązań w zakresie podatków gminnych. Zgoda na wykluczenie dochodów, wynagrodzeń i dodatków wypłacanych przez Unię na podstawie postanowień art. 12 protokołu prowadziła by zatem do wynaturzenia wprowadzonego środka socjalnego.
- 30 Z tychże względów sprawa w postępowaniu głównym różni się od sprawy zakończonej wyrokiem *Bourgès-Maunoury i Heintz* (C-558/10, EU:C:2012:418), w której Trybunał orzekł, po pierwsze, że przepisy dotyczące podatku majątkowego będącego przedmiotem tej sprawy mają związek z dochodami, wynagrodzeniami i dodatkami wypłacanymi przez Unię w zakresie, w jakim są one uwzględniane przy ustalaniu ostatecznej stawki opodatkowania, oraz po drugie, że podatek ten skutkuje pośrednim opodatkowaniem dochodów urzędników i innych pracowników Unii.
- 31 W świetle powyższych uwag na przedłożone pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 12 akapit drugi protokołu należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on obowiązywaniu przepisów krajowych takich jak te będące przedmiotem postępowania głównego, które uwzględniają dochody, wynagrodzenia i dodatki wypłacane przez Unię jej urzędnikom i innym pracownikom w celu ustalenia pułapu składki należnej z tytułu podatku mieszkaniowego pobieranego na rzecz władz regionalnych i lokalnych, w związku z ewentualną ulgą w tym podatku.

W przedmiocie kosztów

- ³² Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 12 akapit drugi Protokołu w sprawie przywilejów i immunitetów Unii Europejskiej, załączonego do traktatów UE, FUE i EWEA, należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on obowiązywaniu przepisów krajowych takich jak te będące przedmiotem postępowania głównego, które uwzględniają dochody, wynagrodzenia i dodatki wypłacane przez Unię Europejską jej urzędnikom i innym pracownikom w celu ustalenia pułapu składki należnej z tytułu podatku mieszkaniowego pobieranego na rzecz władz regionalnych i lokalnych, w związku z ewentualną ulgą w tym podatku.

Podpisy