

PRESUDA SUDA

16. prosinca 1960.(*)

U predmetu 6-60,

Jean-E. Humblet, dužnosnik EZUČ-a,

s izabranom adresom za dostavu u Luxembourg, 7, rue du Fort-Reinsheim,

tužitelj,

uz asistenciju Paula Orianea, odvjetnika Cour d'appel de Bruxelles (Žalbeni sud u Bruxellesu),

protiv

Belgijske države,

s izabranom adresom za dostavu u Luxembourg u sjedištu veleposlanstva Belgije, 9, boulevard du Prince-Henri,

tuženika,

koju zastupa ministar financija,

uz Georgesu Lalouxa, zamjenika savjetnika u Središnjoj upravi za izravne poreze Ministarstva financija (*conseiller adjoint à l'administration centrale des contributions directes*), u svojstvu agenta,

uz asistenciju Julesa Fallyja, odvjetnika pri Cour de cassation de Belgique (Kasacijski sud, Belgija),

povodom tužbe u vezi s tumačenjem članka 11. točke (b) Protokola o povlasticama i imunitetima EZUČ-a,

SUD,

u sastavu: A. M. Donner, predsjednik, Ch. L. Hammes i N. Catalano, predsjednici vijeća, O. Riese (sudac izvjestitelj) i R. Rossi, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Lagrange,

tajnik: A. Van Houtte,

donosi sljedeću

Presudu

I – Osnova i opseg nadležnosti Suda

- 1 U skladu s člankom 16. Protokola o povlasticama i imunitetima Europske zajednice za ugljen i čelik, u vezi s člankom 43. Ugovora o EZUČ-u, Sud je nadležan za odlučivanje o svim sporovima koji se odnose na tumačenje ili primjenu tog Protokola.

Neovisno o tome, u ovom slučaju tuženik osporava nadležnost Suda jer se spor ne odnosi na tumačenje Protokola, već na pravilnu primjenu belgijskog zakona na dohodak supruge tužitelja, koja sama nije dužnosnica Zajednice.

Sud ne može prihvatiti taj argument.

U stvarnosti se spor odnosi na pitanje je li na temelju članka 11. točke (b) Protokola državama članicama dopušteno da u obzir uzmu primitke od rada dužnosnika Zajednice pri utvrđivanju stope poreza koja se primjenjuje na dohodak njegove supruge. Tuženik je u svojem odgovoru na tužbu naveo da je to predmet spora.

Stoga je riječ o rješavanju spora koji se odnosi na tumačenje ili primjenu Protokola, a osobito njegova članka 11. točke (b).

Prigovor nenadležnosti stoga valja odbaciti.

- 2 S druge strane, Sud nema nadležnost za poništenje zakonodavnih ili upravnih akata jedne od država članica.

Ugovor o EZUČ-u temelji se na načelu stroge podjele nadležnosti institucija Zajednice i tijela država članica.

Pravom Zajednice institucijama Zajednice ne dodjeljuje se pravo da poništavaju zakonodavne ili upravne akte države članice.

Stoga, ako smatra da je donošenjem ili zadržavanjem na snazi odredaba koje se protive Ugovoru određena država povrijedila obvezu iz Ugovora, Visoka vlast ne može sama poništiti ili staviti izvan snage te odredbe, već u skladu s člankom 88. Ugovora može samo zabilježiti takvu povredu i naknadno pokrenuti postupak predviđen Ugovorom kako bi uvjerila predmetnu državu da sama ukine mjere koje je donijela.

Isto vrijedi za Sud, koji je u skladu s člankom 31. Ugovora odgovoran za osiguravanje poštovanja prava Zajednice i u skladu s člankom 16. Protokola nadležan za odlučivanje o svim sporovima koji se odnose na tumačenje ili primjenu Protokola, ali ne smije, na

temelju samostalne ovlasti, poništiti ili staviti izvan snage nacionalne zakone države članice ili upravne akte njezinih tijela.

To utvrđenje ograničenja nadležnosti Suda može se dodatno poduprijeti argumentom koji proizlazi iz Rimskih ugovora, a osobito članka 171. Ugovora o EEZ-u i članka 143. Ugovora o EZAE-u, kojima se samo pridodaje deklaratorni učinak odlukama Suda u slučajevima nepoštovanja Ugovora, ali se države članice obvezuju na poduzimanje mjera potrebnih za izvršenje presude.

Sud neosnovanim smatra argument tužitelja da bi zaštita povlastica i imuniteta dodijeljenih Protokolom bila neučinkovita i presuda Suda svedena na puko mišljenje ako se ne bi mogli poništiti nezakoniti akti nacionalnih uprava i ako se predmetnoj državi ne bi moglo naložiti da nadoknadi nastalu štetu.

Tužitelj svoje obrazloženje temelji na tekstu članka 16. Protokola o povlasticama i imunitetima u vezi s člankom 43. Ugovora o EZUČ-u jer se u prethodno navedenom članku 16. upućuje ne samo na tumačenje, već i na „primjenu” tog Protokola.

Ipak, bilo bi pogrešno prihvatiti da se tom odredbom Sud ovlašćuje za izravno uplitanje u zakonodavstvo ili upravljanje država članica.

Ako Sud u svojoj presudi utvrdi da je zakonodavni ili upravni akt tijela države članice protivan pravu Zajednice, ta je država članica u skladu s člankom 86. Ugovora o EZUČ-u dužna ukinuti predmetni akt i nadoknaditi sve nezakonite posljedice koje eventualno proizidu iz njega. Ta obveza proizlazi iz Ugovora i Protokola, koji nakon ratifikacije imaju snagu zakona u državama članicama te prednost u odnosu na nacionalno pravo.

Stoga, ako bi u ovom slučaju Sud utvrdio da je sporno oporezivanje nezakonito, iz navedenoga bi nužno proizišlo da je belgijska vlada obvezna donijeti mjere potrebne za njegovo ukidanje i tužitelju nadoknaditi sve iznose koji su mu nezakonito naplaćeni.

Zbog svih prethodno navedenih razloga, zahtjevi tužitelja, u mjeri u kojoj se njima traži poništenje spornog oporezivanja i izdavanje naloga tuženiku da vrati plaćene iznose, nedopušteni su jer Sud nije nadležan za donošenje takve odluke. Isto vrijedi i u vezi sa zahtjevom za proglašenje spornog oporezivanja ništavim i bez učinka.

To utvrđenje vrijedi i za zahtjev za izdavanje naloga tuženiku da plati kompenzacijske kamate zbog nezakonito naplaćenog poreza. Na nacionalnom je zakonodavstvu da utvrdi dovodi li nezakonita naplata do zahtjeva za plaćanje kompenzacijskih kamata.

Na temelju istih pravila valja odbaciti zahtjev za povrat novčane kazne izrečene tužitelju zbog dostave nepotpune prijave poreza na dohodak.

Kad je riječ o dopuštenosti, prvo valja ispitati (a) može li pojedinac sam na temelju članka 16. Protokola podnijeti tužbu Sudu i (b) može li to učiniti prije negoli iscrpi pravna i postupovna sredstva predviđena pravom Zajednice ili nacionalnim zakonodavstvom.

Iako to pitanje stranke nisu postavile tijekom pisanog dijela postupka, Sud ga mora ispitati po službenoj dužnosti jer se odnosi na dopuštenost tužbe.

1 Ispitivanje relevantnih odredaba dovodi do razmatranja koja su navedena kako slijedi:

- (a) Osiguravanjem prava na tužbu na temelju članka 16. Protokola, autori Protokola očito su nastojali osigurati poštovanje povlastica i imuniteta koji su u njemu propisani u interesu ne samo Zajednice i njezinih institucija, već i pojedinaca kojima su te povlastice i imuniteti dodijeljeni te, s druge strane, u interesu država članica i njihovih upravnih tijela koje treba zaštititi od preširokog tumačenja tih povlastica i imuniteta.

Stoga je sasvim prihvatljivo da se dužnosnik Zajednice pojavi pred Sudom kao tužitelj protiv vlade svoje matične zemlje na isti način kao što su poduzeća pred Sudom, intervenirajući u potporu Visoke vlasti, već osporavala argumente svojih zemalja.

Iako su povlastice i imuniteti dodijeljeni „isključivo u interesu Zajednice” [neslužbeni prijevod], ne treba zaboraviti da su priznati izričito „dužnosnicima institucija Zajednice” [neslužbeni prijevod].

Činjenicom da su povlastice, imuniteti i olakšice predviđeni u javnom interesu Zajednice bez sumnje se opravdava ovlast dodijeljena Visokom tijelu za utvrđivanje kategorija dužnosnika na koje se oni primjenjuju (članak 12.) ili, prema potrebi, ukidanje imuniteta (članak 13. drugi stavak), ali to ne znači da su te povlastice dodijeljene Zajednici, a ne izravno njezinim dužnosnicima. Osim toga, to tumačenje jasno proizlazi iz teksta prethodno navedenih odredaba.

Stoga se Protokolom dotičnim osobama dodjeljuje subjektivno pravo, čije je poštovanje osigurano pravom na tužbu predviđenim u članku 16. Protokola.

- (b) Članak 16. Protokola, u skladu s kojim se „svi sporovi o tumačenju ili primjeni ... Protokola dostavljaju Sudu” [neslužbeni prijevod], ne sadržava nikakvo upućivanje na bilo koji postupak koji treba pokrenuti i iscrpiti prije podnošenja tužbe pred Sudom Zajednice. U skladu s tekstem tog članka svaka osoba koja smatra da joj je tumačenjem ili primjenom Protokola nanesena šteta može dostaviti spor Sudu bez drugih prethodnih formalnosti.

U skladu s time dužnosnici Zajednice ovlašteni su na temelju članka 16. Protokola pred Sudom podnijeti tužbu protiv vlade svoje zemlje, pri čemu nisu obvezni prije toga primijeniti postupak predviđen drugim odredbama prava Zajednice ili nacionalnog prava.

2 Međutim, problem valja ispitati i u svjetlu sustava Ugovora i pravnih pravila koja su opće prihvaćena u državama članicama.

(a) Na početku valja riješiti pitanje nije li tužba dužnosnika Zajednice koji smatra da mu je povredom Protokola koju je počinila država članica nanesena šteta isključivo stvar Zajednice ili institucije kojoj dužnosnik pripada.

Ispitivanje tog pitanja nužno je tim više jer se nijednom odredbom Ugovora o EZUČ-u pojedincima ne dopušta da tužbu podnesu izravno Sudu pozivajući se na povredu Ugovora koju je počinila država članica, već je, naprotiv, u načelu na Visokoj vlasti da djeluje protiv takve povrede primjenjujući postupak koji je u tu svrhu predviđen u članku 88. Ugovora.

Međutim, autori Ugovora zasigurno nisu previdjeli činjenicu da bi „sporovi” koji mogu nastati u vezi s „tumačenjem ili primjenom” Protokola u prvom redu proizišli iz sukoba između stranaka kojima se Protokolom dodjeljuju povlastice i imuniteti i tijela kojima je u interesu usko tumačenje tih povlastica i imuniteta.

Stranke ovog spora u tom se pogledu pojavljuju kao uobičajene stranke „spora” u smislu članka 16.

Osim toga, kao što je već prethodno navedeno, povlasticama predviđenima u Protokolu dodjeljuju se subjektivna prava osobama na koje se on primjenjuje, kao što je vidljivo iz njemačke i nizozemske istovrijednice pojma „privilège” (*Vorrechte, voorrechten*). Općenito se može pretpostaviti da je nužna posljedica materijalnog prava da ono svojem korisniku pruža sredstva da to pravo sam ostvari tužbom pred sudom, a ne posredovanjem treće strane.

U tim okolnostima valja primijeniti načelo prema kojemu se u slučaju sumnje odredba kojom se uspostavljaju pravne zaštitne mjere ne može usko tumačiti na štetu predmetnog pojedinca.

Naposljetku, ne smije se previdjeti da članak 16. ne sadržava ograničenja predviđena u članku 33. Ugovora.

(b) Nadalje valja ispitati je li tužba nedopuštena jer je tužitelj prethodno trebao iscrpiti upravna i pravosudna sredstva koji su mu dostupna u skladu odredbama nacionalnog zakonodavstva kojemu podliježe.

Kad je riječ o upravnom sredstvu, valja utvrditi da su u ovom slučaju i u ovom stadiju postupka iscrpljene sve mogućnosti jer je ravnatelj za izravne poreze pokrajine Liège odlukom od 15. lipnja 1960. odbio prigovor koji je tužitelj podnio protiv spornog oporezivanja.

Kad je riječ o pravosudnom sredstvu, iz izjava stranaka proizlazi da je tužitelj podnio žalbu pri Cour d'appel de Liège (Žalbeni sud u Liègeu, Belgija). Stoga je u ovom stadiju postupka pravosudno sredstvo pokrenuto u Belgiji, ali mogućnosti još nisu iscrpljene.

Međutim, Ugovorima o osnivanju Europskih zajednica ni na koji se način Sudu Zajednica ne daje prednost u odnosu na nacionalne sudove u smislu da se odluke tih sudova mogu pobijati pred Sudom.

Suprotno tomu, kad je riječ o tumačenju Protokola, Sud ima isključivu nadležnost. Kao što je već prije navedeno, Ugovori se temelje na načelu stroge podjele između ovlasti Suda, s jedne strane, i nacionalnih sudova, s druge strane. Iz navedenoga proizlazi da je isključeno svako preklapanje nadležnosti dodijeljenih različitim sudovima.

Stoga, u mjeri u kojoj je Sud nadležan, ne može biti riječ o prethodnom „iscrpljivanju” nacionalnog pravnog sredstva koje se sastoji od podnošenja jednog te istog pitanja za odluku prvo nacionalnim sudovima i zatim Sudu.

Sud je stoga nadležan za rješavanje pravnog pitanja koje mu je dostavljeno unutar prethodno utvrđenih granica te činjenica da tužitelj nije iscrpio svoja pravosudna sredstva pred sudovima u svojoj zemlji nije prepreka dopuštenosti tužbe.

Iz prethodno navedenoga proizlazi da se ne može osporiti pravo tužitelja na tužbu. Stoga je tužba dopuštena u mjeri u kojoj su zahtjevi u nadležnosti Suda.

III – *Meritum predmeta*

Belgijska porezna uprava temeljila je sporno oporezivanje na odredbama Uredbe regenta od 15. siječnja 1948. o usklađivanju zakona i uredba o oporezivanju dohotka (*Moniteur belge* od 21. siječnja 1948.), u daljnjem tekstu „usklađeni zakoni”.

Konkretno, primijenila je članke 46. i 43. tih zakona. Člankom 46. propisano je da se na uzastopne platne razrede naplaćuje stopa osobnog prireza, odnosno dodatnog poreza koji se naplaćuje na ukupni dohodak. Ta se odredba temelji na takozvanom progresivnom sustavu u smislu da se postotak poreza povećava s ulaskom ukupnog dohotka poreznog obveznika u viši platni razred.

Prethodno navedenim člankom 43. propisano je da se „dohodak bračnog druga zbraja”, što znači da se u smislu poreznog prava dohodak bračnih drugova tretira kao jedinica imovine.

Primjenjujući te odredbe na ovaj slučaj, belgijska uprava uzela je u obzir prihode koje je tužitelju platio EZUČ na način da ih je dodala oporezivom dohotku njegove supruge te je tako dobila iznos koji je, zbog platnih razreda utvrđenih u članku 46., doveo do primjene znatno više stope na taj dohodak od one koja bi se primijenila da u obzir nisu bili uzeti prihodi tužitelja.

Tužitelj smatra da je taj postupak protivan članku 11. točki (b) Protokola.

Stoga se spor odnosi na pitanje je li belgijskoj poreznoj upravi na temelju članka 11. točke (b) Protokola dopušteno da u obzir uzme plaću i prihode koje Zajednica isplaćuje svojem dužnosniku pri utvrđivanju stopa koje se primjenjuju na dohodak njegove supruge koja podliježe belgijskom prirezu na dohodak.

Stoga zahtjevi tužitelja pred Sudom otvaraju opći problem zabranjuje li se člankom 11. točkom (b) Protokola, kojim se zabranjuje svako oporezivanje prethodno navedenog dohotka, i da se on osobito uzme u obzir pri utvrđivanju stope prireza na dohodak kako je predviđeno belgijskim zakonodavstvom.

Zato valja ispitati opći problem u svrhu izvođenja načela koje se može primijeniti kako bi se omogućilo rješavanje konkretnog slučaja koji je ovdje istaknut.

- 1 Kad je riječ o primjenjivom pravu, opći problem treba riješiti u skladu s pravom Zajednice, osobito tumačenjem članka 11. Protokola, a ne u skladu s belgijskim pravom.

Stoga za ovaj slučaj nisu relevantni belgijsko zakonodavstvo i sudska praksa kao ni praksa koju u sličnim slučajevima primjenjuje belgijska uprava jer oni problem rješavaju na temelju nacionalnog prava.

- 2 Tuženik tvrdi da člankom 11. točkom (b) Protokola nije predviđeno potpuno izuzeće primitaka od rada koje Zajednica isplaćuje dužnosnicima, već je samo navedeno da su dužnosnici osobno izuzeti od plaćanja svih poreza. Tuženik iz toga zaključuje da to nije slučaj „dohotka koji je oslobođen od poreza” (*revenus immunisés*), već samo „poreznih obveznika koji su izuzeti od oporezivanja” (*contribuables exonérés d'impôts*) i da se ti primitci od rada, koji su u načelu oporezivi, „moraju uzeti u obzir kako bi se pravilno utvrdila porezna sposobnost predmetne osobe” [neslužbeni prijevod].

Sud ne može prihvatiti to obrazloženje.

S jedne strane, nije utvrđeno da se izrazi „izuzeti” (*exonérés*) i „osloboditi” (*immunisés*) upotrebljavaju u međunarodnoj fiskalnoj terminologiji za označivanje različitih koncepata.

Osim toga, iz naslova poglavlja V. Protokola „Članovi Visoke vlasti i dužnosnici institucija Zajednice” [neslužbeni prijevod] proizlazi da se Protokol odnosio na uređenje cjelokupnog pravnog položaja tih osoba, čime se objašnjava zašto su autori Protokola odabrali dosljednu metodu povezivanja različitih točaka navedenih u članku 11. točkama od (a) do (d) s osobom korisnikâ umjesto s predmetom različitih povlastica i imuniteta.

Doslovnim tumačenjem teksta podupire se stajalište koje zagovara tužitelj.

Izraz „izuzimaju se od svih poreza na plaće” jasno i nedvojbeno ukazuje na izuzeće od svih fiskalnih davanja koja se izravno ili neizravno temelje na izuzetim primitcima od rada.

Tomu se ne može prigovoriti da se izrazom „na plaće” (*sur les traitements*) opravdava suprotan argument da se člankom 11. ne zabranjuje oporezivanje drugog dohotka po višoj stopi zbog plaće o kojoj se radi.

Takvo oporezivanje bilo bi u suprotnosti s izuzećem koje je predviđeno člankom 11. jer bi čak i u ovom slučaju plaća Zajednice, koja je izuzeta od svih poreza, bila pravna osnova predmetnog oporezivanja.

Nadalje, Protokol EZUČ-a (kao i protokoli EEZ-a i EZAE-a) ne sadržava nijednu odredbu u kojoj je navedeno da se izuzećem plaća koje isplaćuje Zajednica ne sprječava uključivanje tog dohotka u ukupni oporezivi dohodak u svrhu poreza sličnog opsega kao belgijski prirez, dok većina novijih međunarodnih sporazuma koji se odnose na dvostruko oporezivanje izričito sadržava tu zadržku.

Među sporazumima koji sadržavaju tu zadržku neke je jedna ili druga država članica sklopila neposredno prije (vidjeti, na primjer, članak XIX. stavak 1. Konvencije od 29. travnja 1948. između Nizozemske i Sjedinjenih Američkih Država te članak 6. Konvencije od 25. rujna 1948. između Belgije i Nizozemske) ili neposredno nakon potpisivanja Ugovora o EZUČ-u (vidjeti, na primjer, članak XVI. točku (d) Konvencije od 27. ožujka 1953. između Belgije i Ujedinjene Kraljevine, članak 18. Konvencije od 1. travnja 1953. između Belgije i Švedske itd.), a u svakom slučaju prije potpisivanja Ugovora o EEZ-u i Ugovora u EZAE-u.

Ako su u tim okolnostima visoke ugovorne stranke zaista imale namjeru dopustiti nacionalnim tijelima da u obzir uzmu prihode koje isplaćuje Zajednica u svrhu utvrđivanja stope prireza ili drugih poreza sličnog opsega, neobjašnjivo je zašto nisu uključile izričitu zadržku sličnu onoj koju sadržavaju prethodno navedene konvencije jer problem nije mogao biti nepoznat delegacijama koje su sastavile tekst dostavljen Sudu na ispitivanje.

Neovisno o tome, Sud se ne može zadovoljiti donošenjem doslovnog tumačenja te smatra potrebnim ispitati je li to tumačenje potvrđeno drugim kriterijima koji se osobito odnose na zajedničku volju visokih ugovornih stranaka i *ratio legis*.

- 3 U vezi s time valja utvrditi da nije moguće otkriti zajedničko stajalište država članica koje bi moglo poslužiti kao kriterij za tumačenje članka 11. točke (b) Protokola.

Vlade se ne dotiču tog pitanja u mišljenjima koja su dostavile tijekom parlamentarnih rasprava o Ugovoru o EZUČ-u.

Isto vrijedi i za parlamentarne izbore o Ugovoru o EEZ-u i Ugovoru o EZAE-u, koji uključuju sadržajno istovjetnu odredbu, te se u većini izjava vladâ to pitanje ne razmatra,

a jedina je iznimka izjava luksemburške vlade o Ugovoru o EZAE-u. U njoj je navedeno da se donesenom odredbom „neće spriječiti nacionalne porezne uprave da u obzir uzmu izuzete iznose pri izračunu stope poreza koja se primjenjuje na dohodak za koji izuzeće ne vrijedi, odnosno dohodak ostvaren iz izvora koji nisu prihodi koje isplaćuje Zajednica” [neslužbeni prijevod].

Osim što se u njemu upućuje na protokole priložene Ugovorima iz Rima, a ne na Protokol EZUČ-a, tim se odlomkom samim po sebi ne dokazuje da su se svi autori Ugovora slagali s tim tumačenjem. Naprotiv, njime se ponovno otvara pitanje je li se zajednička volja ugovornih stranaka jednako odnosila i na sekundarne učinke dodijeljenog izuzeća o kojima je riječ u ovom sporu.

Te su sumnje potkrijepljene usporedbom različitih nacionalnih zakonodavstava.

Iako je točno da se Zakon o financijama Francuske Republike temelji na istim načelima kao sudska praksa i praksa u Belgiji, iz zakonodavstva Savezne Republike Njemačke proizlazi da je Protokol protumačila u smislu koji zagovara tužitelj. Njemačkim Zakonom o porezu na dohodak (Einkommensteuergesetz), u verzijama od 23. rujna 1958. (BGBl. I, str. 672.) i 11. listopada 1960. (BGBl. I, str. 789.), u njemačko je pravo ugrađen članak 11. točka (b) Protokola tako da je uključena u stavak 3. točku 34. pod dohodcima koji su oslobođeni od poreza.

Stoga njemački zakonodavac ne zastupa isto stajalište kao belgijska uprava da Protokolom nije predviđeno oslobođenje dohotka, već samo izuzeće dužnosnika.

- 4 U članku 13. prvom stavku Protokola utvrđeno je da se „... dužnosnicima institucija Zajednice priznaju ... povlastice, imuniteti i olakšice isključivo u interesu Zajednice” [neslužbeni prijevod]. Stoga valja ispitati kakav je interes Zajednice u pogledu izuzimanja njezinih dužnosnika od plaćanja svih poreza na plaću koju isplaćuje Zajednica.
- (a) Valja utvrditi da se samo izuzećem primitaka od rada koje isplaćuje Zajednica od svih nacionalnih poreza institucijama Zajednice omogućuje da učinkovito ostvare svoje pravo na utvrđivanje stvarno plaćenog iznosa plaća svojih dužnosnika, pravo koje im je dodijeljeno Ugovorom (člankom 78. Ugovora o EZUČ-u te člancima 15. i 16. Protokola o Statusu Suda EZUČ-a).

Ako bi države članice zadržale pravo oporezivanja plaća dužnosnika EZUČ-a u skladu sa svojim fiskalnim sustavom, Zajednica više ne bi mogla utvrditi neto dohodak svojih dužnosnika.

Međutim, upravo utvrđivanje neto dohotka omogućuje institucijama da ocijene usluge svojih dužnosnika i dužnosnicima da ocijene radno mjesto koje im je ponuđeno.

Primjena nacionalnih poreznih zakona na plaće koje isplaćuje Zajednica negativno bi utjecala na isključivu ovlast Zajednice za utvrđivanje iznosa tih plaća.

To je obrazloženje potvrđeno Ugovorom o osnivanju EEZ-a i Ugovorom o osnivanju EZAE-a, kojima je predviđen porez na plaće koje isplaćuju Zajednice u korist Zajednica, ali je ovlast za utvrđivanje tog poreza i plaća rezervirana za instituciju Zajednice, odnosno njezino Vijeće (članak 12. prvi stavak Protokola o povlasticama i imunitetima EEZ-a i Protokola o povlasticama i imunitetima EZAE-a, članak 212. Ugovora o EEZ-u i članak 186. Ugovora o EZAE-u).

Trima Ugovorima kao cjelini u tom je pogledu zajedničko da se njima primitci od rada koji se isplaćuju dužnosnicima Zajednice izuzimaju iz poreznog suvereniteta država članica.

Na taj se način Ugovorima nastojala ojačati neovisnost upravnih odjela Zajednice u odnosu na nacionalne ovlasti.

- (b) Prethodno navedenim argumentima može se dodati još jedan odlučujući razlog, a to je činjenica da je potpuno izuzeće od nacionalnih poreza nužno kako bi se zajamčila jednakost plaća među dužnosnicima različitih državljanstava. Bilo bi izuzetno nepravedno kad bi dva dužnosnika, za koje je institucija Zajednice predvidjela istu bruto plaću, primala različite neto plaće.

Zbog razlike u neto plaćama moglo bi se otežati zapošljavanje dužnosnika iz određenih država članica, čime bi se stvorila diskriminacija u pogledu stvarnih mogućnosti pristupa službama Zajednice za državljane svake države članice.

- (c) Budući da dužnosnike ne zanimaju bruto već neto primitci od rada, ako se ne bi osiguralo porezno izuzeće plaće koju isplaćuje Zajednica, pri utvrđivanju prihoda dužnosnika bilo bi potrebno uzeti u obzir fiskalna davanja. To davanje naposljetku bi bilo na teret proračuna Zajednice. Osim toga, ako bi država članica oporezivala predmetne primitke od rada, to bi moglo negativno utjecati na načelo jednakosti država članica. Takvo oporezivanje za posljedicu bi moglo imati da u određenim državama članicama poduzeća koja daju relativno velike doprinose Zajednice neizravno financiraju određene druge države čijim je poreznim zakonodavstvom propisano osobito visoko oporezivanje.

Stoga izuzeće plaća koje isplaćuje Zajednica ispunjava legitiman interes, čija je zaštita zajamčena člankom 11. točkom (b) Protokola.

- 5 Stajalištem koje zagovara tuženik onemogućuje se ostvarivanje prethodno opisanih ciljeva.

Ono je protivno načelu priznatom u pravu Europskih zajednica kojim je predviđeno jasno razlikovanje između dohotka koji podliježe nadzoru nacionalne porezne uprave država članica, s jedne strane, i plaća dužnosnika Zajednice, s druge strane; potonje u skladu s Ugovorima iz Rima podliježu pravu Zajednice u pogledu njihova eventualnog oporezivanja, dok drugi dohodak dužnosnika i dalje podliježe oporezivanju država članica.

Ta podjela uzajamnih fiskalnih nadležnosti mora isključivati svako izravno ili neizravno oporezivanje dohotka koji nije u nadležnosti država članica.

- (a) Sustav koji je donijela belgijska porezna uprava u vezi s primjenom prireza na dužnosnike EZUČ-a neizravno je oporezivanje plaća koje isplaćuje Zajednica.

Tuženik tvrdi da sustav nije protivan odredbama članka 11. točke (b) Protokola jer plaće koje isplaćuje Zajednica ne podliježu nikakvom porezu. Porez se naplaćuje samo na drugi dohodak primjenjujući stopu koja bi se primjenjivala na platni razred dobiven fiktivnim dodavanjem plaće koju isplaćuje Zajednica drugom dohotku.

U tom obrazloženju nisu priznate određene posljedice sustava oporezivanja predviđenog belgijskim Zakonom o prirezu (ili sličnim sustavima koji su na snazi u drugim državama članicama), prema kojemu je oporezivi dohodak podijeljen u razrede koji se progresivno oporezuju višim stopama.

Primjena tog sustava oporezivanja ne dovodi do poteškoća ako cjelokupni dohodak poreznog obveznika podliježe porezu. Ne čini se da se primjenom različitih stopa na različite razrede onemogućuje naplata jedinstvenog ukupnog iznosa poreza kojim je obuhvaćen cjelokupni dohodak, tako da je najvišom stopom koja se primjenjuje na najviši razred u stvarnosti obuhvaćen i cjelokupni dohodak.

Stoga obično nije važno je li određena stavka dohotka uključena u niže ili više razrede jer je ukupni iznos poreza na cjelokupni dohodak uvijek isti.

Suprotno tomu, sustav koji belgijska porezna tijela upotrebljavaju u pogledu dužnosnika EZUČ-a sadržava, zbog razloga koji se ne mogu opravdati, klasifikaciju dohotka koji nije plaća koju isplaćuje Zajednica u više razrede i primjenu više stope na taj dohodak od one koja bi se primjenjivala da plaća koju isplaćuje Zajednica nije uzeta u obzir.

Zbog toga se dohodak koji nije plaća koju isplaćuje Zajednica oporezuje stopom koja ne odgovara njegovu stvarnom iznosu.

Posljedično, plaća koju isplaćuje Zajednica neizravno se oporezuje jer je samo njezinim uzimanjem u obzir omogućeno da se na drugi dohodak primjenjuje viša stopa od one koja bi na njega bila primjenjiva.

- (b) Osim toga, uzimajući u obzir razumna gospodarska i financijska razmatranja, ukupni dohodak poreznog obveznika organska je cjelina. Sama nacionalna zakonodavstva temelje se na tim razmatranjima.

S obzirom na to, naplata poreza „na” kategoriju dohotka uz uzimanje u obzir drugog dohotka pri izračunu stope poreza u bitnome dovodi do neizravnog oporezivanja potonjeg.

Izravno oporezivanje dohotka i neizravno oporezivanje dohotka njegovim zbrajanjem imaju zajednički temeljni element jer u oba slučaja postoji uzročna veza između tog dohotka i ukupnog iznosa koji je porezni obveznik dužan platiti.

- (c) Shodno tomu, država članica čini povredu Protokola ako u obzir uzima plaće koje Zajednica isplaćuje svojim dužnosnicima pri utvrđivanju stope poreza koji se duguje na drugi dohodak za koji izuzeće ne vrijedi ako je nacionalnim poreznim pravom propisan sustav progresivnog oporezivanja.

Pravu Zajednice protivno je više oporezivanje privatnog dohotka dužnosnika zato što plaću prima od Zajednice jer takvo oporezivanje neizbježno dovodi do smanjenja plaće, čime se povrjeđuje načelo jednakosti plaća.

Protiv tog utvrđenja ne može se iznijeti argument da se takvim oporezivanjem ne povrjeđuje načelo jednakosti u odnosu na fiskalna davanja jer ono utječe samo na dužnosnike koji uz prihode koje isplaćuje Zajednica ostvaruju i drugi dohodak.

U toj argumentaciji ne uzima se u obzir činjenica da je ovdje bitno usporediti dužnosnike Zajednice različitih državljanstava koji primaju iste bruto primitke od rada i koji uz to u svojim zemljama ostvaruju dodatni oporezivi dohodak u istom iznosu.

Ako bi države članice mogle uključiti primitke od rada dužnosnika Zajednice u ukupni oporezivi dohodak pri utvrđivanju stope koja se primjenjuje na drugi dohodak, prethodno navedeno razlikovanje bilo bi rezultat ne samo razlika među poreznim razredima u skladu s različitim nacionalnim zakonodavstvima, odnosno čimbenika izvan Zajednice, već i primjene različitih nacionalnih zakonodavstava na dohotke koji su obuhvaćeni zakonom Zajednice i koje u skladu s tim zakonom treba tretirati jednako.

- (d) S drugog stajališta, sustav koji primjenjuje tuženik utječe na slobodu Zajednice da utvrdi primitke od rada svojih dužnosnika. Dužnosnik Zajednice u skladu s tim sustavom ne bi bio samo obvezan poreznim tijelima prijaviti svoju plaću, već i navesti uobičajene odbitke (poslovne i druge troškove) u vezi s tom plaćom kako bi se izbjeglo prekomjerno oporezivanje njegova osobnog dohotka.

Ako bi nacionalna porezna tijela morala ispitati osnovanost i iznos tih odbitaka, morala bi ocijeniti različite komponente plaće koju isplaćuje Zajednica. Osim nepovoljnih posljedica koje mogu proizaći iz razlika u ocjenjivanju među različitim poreznim upravama, to bi utjecalo i na pravo institucija Zajednice da potpuno neovisno utvrde primitke od rada svojih dužnosnika te tako odrede i opravdaju različite komponente ukupne plaće koja se isplaćuje svakom dužnosniku.

Iako samo djelomično, stajalište koje zagovara tuženik dovodi do pogrešnog tumačenja smisla koji bi trebalo pripisati članku 11. točki (b) Protokola. Ono bi dovelo ne samo do uklanjanja predmetnih primitaka od rada iz područja jedinstvenog i ujednačenog zakona Zajednice, već bi ih i podvrgnulo različitim i zapravo neusklađenim pravnim poredcima.

Stoga je protivno Ugovoru da se pri izračunu stope koja se primjenjuje na drugi dohodak predmetne osobe u obzir uzimaju primitci od rada iz članka 11. točke (b) Protokola.

- 6 Valja uzeti u obzir i da se ovaj slučaj ne odnosi na oporezivanje imovine dužnosnika Zajednice, već njegove supruge, koja nije dužnosnica, i da zbog toga tuženik tvrdi da se Protokol ne primjenjuje na njezin osobni dohodak.

Međutim, u belgijskom poreznom zakonu imovina dvaju bračnih drugova, čak i ako je u građanskopravnom smislu odvojena, smatra se jednom jedinicom sa stajališta poreznog zakona. Učinci spornog poreza na zajednički dohodak ne mogu se osporiti i ne osporavaju se.

Budući da je u svrhu odvojenog oporezivanja bračnih drugova zabranjeno neizravno oporezivanje plaće dužnosnika Zajednice na način da se ona uzima u obzir pri utvrđivanju stope poreza, ista zabrana primjenjuje se i u slučaju pojedinačnog oporezivanja samo dužnosnika.

To je zasigurno točno u slučajevima u kojima je i suprug osobno dužan platiti porez na imovinu svoje supruge.

Sustav zajedničkog oporezivanja bračnih drugova, koji proizlazi iz članka 43. belgijskih usklađenih zakona, proizvodi taj učinak.

Dakle, tuženik se ne može pozvati na činjenicu da osoba kojoj se Protokolom priznaje povlastica nije identična supruzi čiji se dohodak oporezuje.

Naprotiv, načelo da se primitci od rada iz članka 11. točke (b) Protokola ne mogu uzeti u obzir pri utvrđivanju stope koja se primjenjuje na drugi dohodak jednako se primjenjuje i ako je potonji dohodak primio bračni drug dužnosnika koji je izuzet od plaćanja poreza.

Zbog svih prethodno navedenih razloga prva dva zaključka tužitelja, isključujući zahtjev za proglašenje oporezivanja koje se primjenjuje na njega ništavim i bez učinka, osnovana su.

Stoga su u skladu s člankom 86. Ugovora o EZUČ-u belgijska nadležna tijela obvezna poništiti učinke akata u skladu s kojima je oporezivanje provedeno i potvrđeno.

Troškovi

Tužitelj je uspio u svojim zahtjevima koji se odnose na tumačenje Protokola te stoga i u glavnoj točki spora.

Sukladno članku 69. Poslovnika Suda, tuženiku valja naložiti snošenje troškova.

Na temelju postupovnih akata,

saslušavši izvještaj suca izvjestitelja,

saslušavši izlaganja stranaka,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika,

uzevši u obzir odredbe Ugovora o EZUČ-u, a osobito njegove članke 78., 86. i 88., kao i članke 11., 13. i 16. Protokola o povlasticama i imunitetima Zajednice,

uzevši u obzir Protokol o Statutu Suda Europske zajednice za ugljen i čelik,

uzevši u obzir Poslovnik Suda Europskih zajednica, a osobito njegov članak 69.,

SUD,

odbijajući sve druge šire ili protivne zahtjeve, proglašava i presuđuje:

- 1. Odbacuje se zahtjev tužitelja za poništenje spornog oporezivanja, proglašenje oporezivanja ništavim i bez učinka te izdavanje naloga tuženiku da vrati plaćene iznose, uključujući novčanu kaznu za nepotpunu prijavu poreza na dohodak i plaćanje kompenzacijskih kamata.**
- 2. Ostali tužbeni zahtjevi dopušteni su i osnovani jer je utvrđeno sljedeće:**
 - (a) Protokolom o povlasticama i imunitetima Europske zajednice za ugljen i čelik državama članicama zabranjuje se svako oporezivanje dužnosnika Zajednice koje se u cijelosti ili djelomično temelji na plaći koju tom dužnosniku isplaćuje Zajednica;**
 - (b) Protokolom se isto tako zabranjuje da se ta plaća uzme u obzir pri utvrđivanju stope poreza koja se primjenjuje na drugi dohodak dužnosnika;**
 - (c) isto vrijedi i u slučaju oporezivanja zajedničkog dohotka dužnosnika Zajednice i njegove supruge u vezi s porezom na njezin dohodak;**
 - (d) stoga je porez u iznosu od 9 035 belgijskih franaka naveden u obavijesti o procjeni obveze koju je tužitelju 18. ili 19. prosinca 1959. (članci 913., 321.) uputio poreznik u Engisu protivan Protokolu u mjeri u kojoj se temelji na postojanju plaće i prihoda koje je tužitelju isplatio EZUČ.**
- 3. Tuženiku se nalaže snošenje troškova.**

[Potpisi]

* Jezik postupka: francuski

RADNI PRIJEVOD