DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

22. marts 2007 *

I sag C-383/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Cour de cassation (Belgien) ved afgørelse af 7. oktober 2005, indgået til Domstolen den 24. oktober 2005, i sagen:

Raffaele Talotta

mod

État belge,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne R. Schintgen, A. Borg Barthet, M. Ilešič (refererende dommer) og E. Levits,

* Processprog: fransk.

generaladvokat: P. Mengozzi
justitssekretær: R. Grass,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Raffaele Talotta ved avocats X. Thiebaut og X. Pace

— den belgiske regering ved M. Wimmer, som befuldmægtiget, bistået af avocat B. van de Walle de Ghelcke

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og D. Martin, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 16. november 2006,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag mellem Raffaele Talotta og den belgiske stat angående spørgsmålet om anvendelsen på Raffaele Talotta i dennes egenskab af ikke-hjemmehørende skattepligtig af et minimumsbeskatningsgrundlag for skatteåret 1992.

Retsforskrifter

3 Indkomstbeskatningen af fysiske og juridiske personer er i Belgien reguleret i code des impôts sur les revenus 1992 (lov om indkomstsskat fra 1992, herefter »indkomstskatteloven fra 1992«, *Moniteur Belge* af 30.7.1992), der, som affattet på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, i artikel 341, første afsnit, bestemmer:

»Medmindre der føres bevis for det modsatte, kan vurderingen af beskatningsgrundlaget for juridiske som for fysiske personer foretages på grundlag af indtægtsindikatorer (*signes et indices*), hvoraf fremgår en større velstand, end hvad den angivne indkomst bevidner.«

4 I lovens artikel 342 bestemmes:

»1. I mangel af dokumentation, der enten er fremlagt af de skattepligtige eller fremskaffet af myndighederne, ansættes den i artikel 23, stk. 1, nr. 1 og 2, omhandlede indkomst eller fortjeneste for hver skattepligtig person under hensyntagen til mindst tre tilsvarende skattepligtige personers normale indkomst eller fortjeneste og i givet fald under hensyntagen til den investerede kapital, omsætningen, antallet af ansatte, den anvendte maskinkraft, lejeværdien af de anvendte arealer samt enhver anden relevant oplysning.

[...]

2. Med hensyn til de faktorer, der er nævnt i stk. 1, første afsnit, fastsættes ved kongelig anordning minimumsbeskatningsgrundlag for udenlandske virksomheder, der har aktiviteter i Belgien.«

5 I artikel 182 i arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du code des impôts sur les revenus 1992 (kongelig anordning af 27.8.1993 til gennemførelse af indkomstskatteloven, *Moniteur Belge* af 13.9.1993, herefter »kongelig anordning af 27. august 1993«) bestemmes:

»1. Det skattepligtige overskudsminimum for udenlandske virksomheder, der har aktiviteter i Belgien, og som er skattepligtige i medfør af artikel 342, stk. 1, første afsnit, i indkomstskatteloven fra 1992, fastsættes som følger:

[...]

3. handelsvirksomheder og virksomheder, der leverer tjenesteydelser:

a) [...] horeca [(hoteler, restauranter, cafeer)] [...]: 100 [BEF] pr. 1 000 [BEF] omsætning med et minimum på 300 000 [BEF] pr. ansat (gennemsnitligt antal for det pågældende år)

[...]

2. Størrelsen af det skattepligtige overskud, der er fastsat i overensstemmelse med stk. 1, kan i alle tilfælde ikke være mindre end 400 000 [BEF].

[...]«

6 Artikel 24, stk. 5, i overenskomst mellem Belgien og Storhertugdømmet Luxembourg til undgåelse af dobbeltbeskatning og regulering af visse andre spørgsmål for så vidt angår indkomst og formue, undertegnet i Luxembourg den 17. september 1970 (herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten«), har følgende ordlyd:

»Beskatningen af et fast driftssted, som et foretagende i en af de kontraherende stater har i den anden kontraherende stat, må ikke være ugunstigere i denne anden

stat end beskatningen af foretagender i denne anden stat, der udøver samme virksomhed.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 Raffaele Talotta, der er hjemmehørende i Storhertugdømmet Luxembourg, driver i egenskab af fysisk person en restaurant i Belgien.

8 Da Raffaele Talotta ikke har skattemæssigt domicil i Belgien, er han i Belgien kun undergivet skattepligt for ikke-hjemmehørende fysiske personer af de indtægter, der er indtjent i denne medlemsstat.

9 Da Raffaele Talotta indsendte sin selvangivelse som ikke-hjemmehørende fysisk person for skatteåret 1992 for sent, meddelte de belgiske skattemyndigheder ham, at de agtede af egen drift at foretage en skatteansættelse for ham i henhold til artikel 342, stk. 2, i indkomstskatteloven fra 1992. Efter denne bestemmelse kan skattemyndighederne i mangel af dokumentation leveret enten af den afgiftspligtige person eller af myndighederne beskatte udenlandske firmaer, der udøver virksomhed i Belgien, i forhold til firmaets omsætning og antal ansatte, på grundlag af et ved kongelig anordning af 27. august 1993 fastsat minimum for det skattepligtige overskud, der for udenlandske firmaer, der driver virksomhed inden for hotel- og restaurationsområdet, ikke kunne være mindre end 400 000 BEF for det skatteår, der er tvist om i hovedsagen.

10 På grundlag af denne lovgivning beregnede de belgiske skattemyndigheder på grundlag af seks ansatte for Raffaele Talotta et tilsvar af skat for ikke-hjemmehørende fysiske personer for skatteåret 1992 på 1 800 000 BEF (44 621 EUR).

11 Skattemyndighederne afslog ved afgørelse af 23. juni 1998 at tage Raffaele Talottas klage over dette tilsvar til følge.

12 Sagsøgeren i hovedsagen har anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse ved Cour d'appel de Liège, der ved dom af 16. juni 2004 frifandt den belgiske stat.

13 Raffaele Talotta har i sit appelskrift for Cour de cassation med første led af det første klagepunkt gjort gældende, at Cour d'appel de Liège ikke forskriftsmæssigt har begrundet den anfægtede dom i strid med artikel 149 i den belgiske forfatning, da retten ikke har besvaret hans anbringende om, at det skattetilsvar, der er fastsat for ham, var fastsat på grundlag af mindre gunstige bestemmelser end dem, der anvendes med hensyn til belgiske virksomheder, der udøver samme aktivitet. Raffaele Talotta har ved det andet led af det første klagepunkt gjort gældende, at Cour d'appel har tilsidesat dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 24, stk. 5, og traktatens artikel 52, for så vidt som den fastslår, at den beskatning, der er tvist om i hovedsagen, lovligt er fastsat under anvendelse af artikel 342, stk. 2, i indkomstskatteloven fra 1992 og artikel 182 i kongelig anordning af 27. august 1993.

14 Efter at have forkastet det første led af det første klagepunkt som savnende grundlag i de faktiske omstændigheder, besluttede Cour de cassation med hensyn til det andet

led af det første klagepunkt at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [traktatens artikel 52] fortolkes således, at den er til hinder for en bestemmelse i national lovgivning, der, som artikel 182 i kongelig anordning af 27. august 1993 til gennemførelse af artikel 342, stk. 2, i indkomstskatteloven fra 1992, fastsætter et minimumsbeskatningsgrundlag, som kun gælder for ikke-hjemmehørende personer?«

Om det præjudicielle spørgsmål

15 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret oplyst, om traktatens artikel 52 er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som den, der følger af artikel 342, stk. 2, i indkomstskatteloven fra 1992 og artikel 182 i kongelig anordning af 27. august 1993, der kun foreskriver minimumsbeskatningsgrundlag med hensyn til ikke-hjemmehørende skattepligtige personer.

16 Indledningsvis bemærkes, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne kompetence under overholdelse af fællesskabsretten (dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

17 Reglerne om ligebehandling forbyder ikke kun åbenlys forskelsbehandling begrundet i nationalitet, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier reelt fører til det samme resultat (dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

18 Forskelsbehandling kan kun bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer (Schumacker-dommen, præmis 30, og dom af 14.9.1999, sag C-391/97, Gschwind, Sml. I, s. 5451, præmis 21).

19 For så vidt angår direkte beskatning har Domstolen i sager vedrørende beskatning af fysiske personers indkomst anerkendt, at situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende i en medlemsstat som udgangspunkt ikke er sammenlignelig, idet der er tale om objektive forskelle for så vidt angår både indtægtskilde, skatteevne samt personlige og familiemæssige forhold (Schumacker-dommen, præmis 31-34, dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 18, og af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 41). Domstolen har dog fastslået, at når der findes en skattemæssig fordel, som ikke indrømmes ikke-hjemmehørende, kan det anses for forskelsbehandling i traktatens forstand, at de to kategorier af skattepligtige behandles forskelligt, når situationen for disse to kategorier ikke adskiller sig objektivt på en sådan måde, at det kan begrunde, at de på dette punkt behandles forskelligt (Schumacker-dommen, præmis 36-38, og Asscher-dommen, præmis 42).

20 Herved bemærkes, at det følger af den sag, der er forelagt Domstolen, at artikel 342, stk. 1, i indkomstskatteloven fra 1992 har til formål at regulere de situationer, hvor

en hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende skattepligtig ikke har fremlagt dokumentation vedrørende sin indkomst eller fortjeneste for skattemyndighederne.

21 Hvad angår hjemmehørende skattepligtige fremgår det ydermere af den sag, der er forelagt Domstolen, at de belgiske skattemyndigheder i henhold til kriterier fastsat i artikel 342, stk. 1, i indkomstskatteloven fra 1992 kan ansætte det overskud, der skal tages hensyn til, under hensyntagen til mindst tre tilsvarende hjemmehørende skattepligtige personers normale overskud.

22 Såfremt det ikke kan lade sig gøre at anvende denne metode til fastsættelse af overskuddet, følger det ligeledes af den sag, der er forelagt Domstolen, at myndighederne i overensstemmelse med lovens artikel 341, første afsnit, alene over for hjemmehørende skattepligtige personer kan anvende den skønsmæssige beskatningsmetode, der bygger på »indtægtsindikatorer (*signes et indices*), hvoraf fremgår en større velstand, end hvad den angivne indkomst bevidner«.

23 Ikke-hjemmehørende skattepligtige personers omsætning fastsættes derimod i mangel af dokumentation på grundlag af minimumsbeskatningsgrundlag.

24 Det må derfor fastslås, at den nationale lovgivning, der er tvist om i hovedsagen, behandler de skattepligtige personer forskelligt på grundlag af, om de er eller ikke er hjemmehørende i Belgien.

25 Hvis man anerkendte, at etableringsmedlemsstaten kunne anvende et minimumsbeskatningsgrundlag udelukkende med hensyn til ikke-hjemmehørende skattepligtige personer, alene fordi de har hjemsted i en anden medlemsstat, ville traktatens artikel 52 blive indholdsløs (jf. analogt dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 18).

26 Indkomst, som en hjemmehørende skattepligtig person har oppebåret i forbindelse med selvstændig virksomhed på den pågældende medlemsstats område, og indkomst erhvervet af en ikke-hjemmehørende skattepligtig person ligeledes i forbindelse med selvstændig virksomhed udøvet på denne medlemsstats område, må anses for indkomst af samme art, der har oprindelse i selvstændig virksomhed udøvet på den samme medlemsstats område.

27 Den belgiske regering har til støtte for sine anbringender om, at der er objektive forskelle mellem situationen for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende med hensyn til de bevismidler, som skattemyndighederne har til rådighed for at fastsætte grundlaget for den skattepligtige indkomst, gjort gældende, at i tilfælde, hvor en del af en ikke-hjemmehørende skattepligtig persons transaktioner foretages på en anden medlemsstats område end den, hvor han udøver selvstændig virksomhed, forekommer en eventuel udveksling af oplysninger med bopælsstaten via den mekanisme, der er omhandlet i Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15), hverken realistisk eller effektiv for at afhjælpe de praktiske vanskeligheder, der opstår ved anvendelsen af sammenligningsbeskatning, da de belgiske skattemyndigheder i et sådant tilfælde dels ikke har oplysninger, meddelt af bopælsstaten inden for rammerne af en spontan eller automatisk udveksling af oplysninger, dels ikke har præcise oplysninger, hvorfor en anmodning om udveksling af oplysninger ikke vil kunne behandles.

28 Som generaladvokaten har anført i punkt 70 i forslaget til afgørelse, fremviser en hjemmehørende skattepligtig og en ikke-hjemmehørende skattepligtig for de pågældende skattemyndigheder i tilfælde, hvor en del af disse skattepligtige personers transaktioner foretages på en anden medlemsstats område end den, hvor de udøver selvstændig virksomhed, de samme vanskeligheder, således at disse to kategorier af skattepligtige personer befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation.

29 Desuden bemærkes, at en medlemsstat i tilfælde, hvor en del af en skattepligtig personers transaktioner foretages på en anden medlemsstats område end den, hvor han udøver selvstændig virksomhed, kan påberåbe sig direktiv 77/799 med henblik på fra de kompetente myndigheder i en anden medlemsstat at fremskaffe alle oplysninger, der vil kunne sætte den i stand til at foretage en korrekt indkomstskatteansættelse, eller alle de oplysninger, den anser for nødvendige for at ansætte det nøjagtige indkomstskattebeløb, en skattepligtig skal betale i henhold til den lovgivning, medlemsstaten anvender (dom af 26.6.2003, sag C-422/01, Skandia og Ramstedt, Sml. I, s. 6817, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

30 Det må derfor fastslås, at med hensyn til den nationale lovgivning, der er tvist om i hovedsagen, befinder hjemmehørende skattepligtige personer og ikke-hjemmehørende skattepligtige personer sig i en objektiv sammenlignelig situation.

31 Denne fortolkning ændres på ingen måde af den belgiske regerings anbringende om, at minimumsbeskatningsgrundlagene som omhandlet i den nationale lovgivning, der er tvist om i hovedsagen, ofte er gunstigere for de ikke-hjemmehørende skattepligtige personer end den beskatning ved sammenligning, der anvendes på hjemmehørende skattepligtige. Selv hvis det antages, at den belgiske skatteordning

oftest er fordelagtig for ikke-hjemmehørende skattepligtige, må det ikke desto mindre antages, at ordningen, når den er til skade for disse skattepligtige, medfører en forskellig behandling i forhold til hjemmehørende skattepligtige personer og dermed skaber en hindring for etableringsfriheden i henhold til traktatens artikel 52 (jf. analogt dom af 14.12.2000, sag C-141/99, AMID, Sml. I, s. 11619, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

32 Under disse omstændigheder udgør en lovgivning i en medlemsstat, som den, der følger af artikel 342, stk. 2, i indkomstskatteloven fra 1992 og artikel 182 i kongelig anordning af 27. august 1993, der kun foreskriver minimumsbeskatningsgrundlag med hensyn til ikke-hjemmehørende skattepligtige personer, en indirekte forskelsbehandling på grundlag af nationalitet som omhandlet i traktatens artikel 52. Selv om der efter disse bestemmelser sondres på grundlag af bopæl, således at der ikke indrømmes ikke-hjemmehørende visse skattemæssige fordele, som til gengæld indrømmes personer, der er hjemmehørende på statens område, er der fare for, at de navnlig rammer borgere fra andre medlemsstater, fordi ikke-hjemmehørende som oftest er statsborgere i andre stater (jf. analogt Schumacker-dommen, præmis 28).

33 Det skal imidlertid undersøges, om der eventuelt foreligger en begrundelse for denne forskelsbehandling.

34 Den belgiske regering har gjort gældende, at anvendelsen af minimumsbeskatningsgrundlag, som kun gælder med hensyn til ikke-hjemmehørende skattepligtige, er begrundet i nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol, og at den er i

overensstemmelse med proportionalitetsprincippet. Regeringen har anført, at metoden med beskatning ved sammenligning, der er fastsat for hjemmehørende skattepligtige, ikke finder anvendelse på ikke-hjemmehørende skattepligtige personer på grund af praktiske vanskeligheder, navnlig den omstændighed, at direktiv 77/799 ikke kan anvendes.

35 Herved bemærkes, at hensynet til en effektiv skattekontrol er et tvingende alment hensyn, der kan berettige begrænsninger af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten (jf. i denne retning dom af 8.7.1999, sag C-254/97, Baxter m.fl., Sml. I, s. 4809, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis).

36 Imidlertid bemærkes dels, at de praktiske vanskeligheder, som den belgiske regering har påberåbt sig, som det fremgår af denne doms præmis 28, foreligger på samme måde med hensyn til hjemmehørende skattepligtige, dels at det fremgår af denne doms præmis 29, at den pågældende medlemsstat på grundlag af direktiv 77/799 har mulighed for at udveksle oplysninger med de andre medlemsstater.

37 Under disse omstændigheder begrunder nødvendigheden af at sikre en effektiv skattekontrol ikke en forskellig behandling, og følgelig skal der på ikke-hjemmehørende skattepligtige personer anvendes en behandling, der er identisk med den, der er fastsat for hjemmehørende skattepligtige personer.

38 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at traktatens artikel 52 er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som den, der følger af artikel 342, stk. 2, i indkomstskatteloven fra 1992 og artikel 182 i kongelig anordning af 27. august 1993,

der kun foreskriver minimumsbeskatningsgrundlag med hensyn til ikke-hjemmehørende skattepligtige personer.

Sagens omkostninger

39 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som den, der følger af artikel 342, stk. 2, i indkomstskatteloven fra 1992 og artikel 182 i kongelig anordning af 27. august 1993 til gennemførelse af indkomstskatteloven fra 1992, der kun foreskriver minimumsbeskatningsgrundlag med hensyn til ikke-hjemmehørende skattepligtige personer.

Underskrifter