YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

22 päivänä maaliskuuta 2007 *

Asiassa C-383/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Cour de cassation (Belgia) on esittänyt 7.10.2005 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 24.10.2005, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Raffaele Talotta

vastaan

Belgian valtio,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja P. Jann sekä tuomarit R. Schintgen, A. Borg Barthet, M. Ilešič (esittelevä tuomari) ja E. Levits,

* Oikeudenkäyntikieli: ranska.

julkisasiamies: P. Mengozzi,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Talotta, edustajinaan avocat X. Thiebaut ja avocat X. Pace,

– Belgian hallitus, asiamiehenään M. Wimmer, avustajanaan avocat B. van de Walle de Ghelcke,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja D. Martin,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.11.2006 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Talotta ja Belgian valtio ja jossa on kyse siitä, että ulkomailla asuvana verovelvollisena Talottaan on verovuoden 1992 osalta sovellettu veron vähimmäisperustetta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden tuloverotusta säännellään Belgiassa code des impôts sur les revenus 1992 -nimisellä lailla (vuoden 1992 tuloverolaki; Moniteur belge 30.7.1992), ja kyseisen lain, sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana, 341 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Jollei toisin osoiteta, verotusperuste voidaan sekä oikeushenkilöiden että luonnollisten henkilöiden osalta määrittää sellaisten merkkien tai aihetodisteiden nojalla, joiden perusteella tulotaso nousee suuremmaksi kuin ilmoitetut tulot osoittavat."

4 Kyseisen lain 342 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Mikäli verovelvollinen ei ole esittänyt selvitystä tai viranomaiset itse eivät ole sitä hankkineet, viranomaiset voivat määrittää 23 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitetun verovelvollisen saaman tulon tai voiton siten, että ne ottavat huomioon vähintään kolmen samankaltaisessa tilanteessa olevan verovelvollisen tavanomaisen tulon tai voiton sekä tapauksen mukaan sijoitetun pääoman, liikevaihdon, henkilöstön määrän, konevoiman, viljellyn maa-alan vuokra-arvon ja kaikki muut hyödylliset tiedot.

– –

2. Kuningas vahvistaa 1 momentin ensimmäisessä kohdassa mainittujen osatekijöiden perusteella Belgiassa toimivien ulkomaisten yritysten verotettavat vähimmäistulot."

5 Belgian 27.8.1993 annetun arrêté royal d'exécution du code des impôts sur les revenus 1992 -nimisen asetuksen (vuoden 1992 tuloverolain täytäntöönpanosta annettu kuninkaan asetus; Moniteur belge 13.9.1993; jäljempänä 27.8.1993 annettu kuninkaan asetus) 182 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Belgiassa toimivien ulkomaisten yritysten verotettavat vähimmäistulot, joista kannetaan vero vuoden 1992 tuloverolain 342 §:n 1 momentin ensimmäisen kohdan mukaisen vertailumenettelyn mukaisesti, vahvistetaan seuraavasti:

– –

3) kaupan ja palvelualan yritykset:

a) – – majoitus- ja ravintola-alalla – –: 100 BEF 1 000 BEF:n liikevaihtoa kohti ja vähintään 300 000 BEF työntekijää kohti (henkilöstön keskimääräinen lukumäärä kyseisenä vuonna);

– –

2. Edellä 1 momentin mukaisesti määritellyt verotettavat tulot ovat joka tapauksessa vähintään 400 000 BEF.

– –"

6 Belgian ja Luxemburgin välisen, kaksinkertaisen verotuksen poistamista ja tiettyjä muita tulo- ja varallisuusverotusta koskevia kysymyksiä koskevan sopimuksen, joka allekirjoitettiin Luxemburgissa 17.9.1970 (jäljempänä verosopimus), 24 artiklan 5 kohdassa määrätään seuraavaa:

"Verotus, joka kohdistuu sopimusvaltion yrityksellä toisessa sopimusvaltiossa olevaan kiinteään toimipaikkaan, ei tässä toisessa sopimusvaltiossa saa olla

epäedullisempi kuin verotus, joka kohdistuu tässä toisessa valtiossa olevaan samanlaista toimintaa harjoittavaan yritykseen."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

7 Luxemburgin suurherttuakunnassa asuva Talotta harjoittaa luonnollisena henkilönä ravintolatoimintaa Belgiassa.

8 Koska Talottan verotuksellinen kotipaikka ei ole Belgian alueella, hän on velvollinen suorittamaan Belgiassa ulkomailla asuvilta luonnollisilta henkilöiltä kannettavan veron ainoastaan kyseisessä jäsenvaltiossa saaduista tuloista.

9 Koska Talotta teki ulkomailla asuvia luonnollisia henkilöitä koskevan veroilmoituksensa verovuodelta 1992 myöhässä, Belgian veroviranomaiset ilmoittivat hänelle aikomuksestaan määrätä hänelle viran puolesta veron vuoden 1992 tuloverolain 342 §:n 2 momentin nojalla. Tämän säännöksen perusteella kyseiset viranomaiset voivat siinä tapauksessa, että verovelvollinen ei ole esittänyt selvitystä tai veroviranomaiset eivät ole sitä hankkineet, verottaa Belgiassa toimivia ulkomaisia yrityksiä liikevaihdon ja henkilöstön määrän perusteella ottamalla huomioon 27.8.1993 annetussa kuninkaan asetuksessa määritetyn verotettavan vähimmäistulon, jonka on majoitus- ja ravintola-alalla toimivien ulkomaisten yritysten osalta oltava vähintään 400 000 BEF pääasiassa kyseessä olevan verovuoden osalta.

10 Tämän lainsäädännön perusteella Belgian veroviranomaiset määräsivät, että Talottan on verovuodelta 1992 maksettava ulkomailla asuvilta luonnollisilta henkilöiltä kannettava vero, jonka suuruus määräytyi sen perusteella, että henkilöstöön kuului kuusi työntekijää.

11 Nämä viranomaiset hylkäsivät 23.6.1998 tekemällään päätöksellä oikaisuvaatimuksen, jonka Talotta teki tämän maksuunpannun veron johdosta.

12 Pääasian valittaja riitautti tämän päätöksen cour d'appel de Liègessä, joka hylkäsi kyseisen asianosaisen valituksen 16.6.2004 antamallaan tuomiolla.

13 Cour de cassationille tekemässään valituksessa Talotta vetosi ensimmäisen valitusperusteensa ensimmäisessä osassa siihen, että cour d'appel de Liège ei ollut asianmukaisesti perustellut valituksenalaista tuomiota ja että se oli siten toiminut Belgian perustuslain 149 §:n vastaisesti, sillä se ei ollut vastannut Talottan valitusperusteeseen, joka perustui siihen, että hänelle määrätty vero oli määritetty sellaisten sääntöjen perusteella, jotka ovat epäedullisempia kuin samaa toimintaa harjoittaviin belgialaisiin yrityksiin sovellettavat säännöt. Talotta esitti ensimmäisen valitusperusteensa toisessa osassa, että kyseisen cour d'appelin päättäessä, että pääasiassa kyseessä oleva vero oli määrätty laillisesti vuoden 1992 tuloverolain 342 §:n 2 momentin ja 27.8.1993 annetun kuninkaan asetuksen 182 §:n nojalla, se rikkoi verosopimuksen 24 artiklan 5 kohtaa ja perustamissopimuksen 52 artiklaa.

14 Cour de cassation hylkäsi ensimmäisen valitusperusteen ensimmäisen osan sen johdosta, että se ei ollut tosiseikkojen osalta perusteltu, ja päätti sen jälkeen

ensimmäisen valitusperusteen toisen osan osalta lykätä asian ratkaisemista sekä esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko [EY:n perustamissopimuksen 52 artiklaa] tulkittava siten, että sen kanssa on ristiriidassa vuoden 1992 tuloverolain 342 §:n 2 momentin nojalla 27.8.1993 annetun kuninkaan asetuksen 182 §:n kaltainen kansallinen säännös, jonka mukaan veron vähimmäisperusteita sovelletaan ainoastaan ulkomailla asuviin?"

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa kysymyksellään tietää, onko perustamissopimuksen 52 artiklan kanssa ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädäntö, joka on senkaltainen kuin vuoden 1992 tuloverolain 342 §:n 2 momenttiin ja 27.8.1993 annetun kuninkaan asetuksen 182 §:ään perustuva lainsäädäntö ja jossa säädetään veron vähimmäisperusteiden soveltamisesta ainoastaan ulkomailla asuviin verovelvollisiin.

16 Aluksi on syytä muistuttaa, että välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, mutta jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään kuitenkin noudatettava yhteisön oikeutta (asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok. 2004, s. I-7477, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

17 Yhdenvertaista kohtelua koskevilla säännöillä ei kielletä ainoastaan kansalaisuuteen perustuvaa ilmeistä syrjintää vaan myös kaikki sellaiset peitellyn syrjinnän muodot, joissa muita erotteluperusteita käyttämällä tosiasiallinen lopputulos on sama (asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

18 Syrjintää on ainoastaan erilaisten sääntöjen soveltaminen samankaltaisissa tilanteissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tilanteissa (em. asia Schumacker, tuomion 30 kohta ja asia C-391/97, Gschwind, tuomio 14.9.1999, Kok. 1999, s. I-5451, 21 kohta).

19 Yhteisöjen tuomioistuin on välittömän verotuksen osalta myöntänyt luonnollisten henkilöiden tuloverotukseen liittyvissä asioissa, että maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät pääsääntöisesti ole samankaltaisia, vaan ne eroavat toisistaan objektiivisesti tarkasteltuina sekä tulonlähteen osalta että henkilökohtaisen veronmaksukyvyn tai henkilökohtaisen tai perhekohtaisen tilanteen osalta (em. asia Schumacker, tuomion 31–34 kohta; asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2493, 18 kohta ja asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996, Kok. 1996, s. I-3089, 41 kohta). Se täsmensi kuitenkin, että silloin kun on kysymys verotuksellisesta edusta, jota ei myönnetä ulkomailla asuville, näiden kahden verovelvollisryhmän erilainen kohtelu voi olla perustamissopimuksessa tarkoitettua syrjintää, mikäli näiden verovelvollisryhmien tilanteiden välillä ei ole sellaista objektiivista eroa, joka oikeuttaisi erilaiseen kohteluun (em. asia Schumacker, tuomion 36–38 kohta ja em. asia Asscher, tuomion 42 kohta).

20 Tältä osin on tuotava esiin, että yhteisöjen tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee, että vuoden 1992 tuloverolain 342 §:n 1 momentissa on

tarkoitus säännellä tilanteita, joissa maassa asuva tai ulkomailla asuva verovelvollinen ei ole esittänyt veroviranomaisille selvitystä tuloistaan tai voitostaan.

21 Yhteisöjen tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee maassa asuvien verovelvollisten osalta edelleen se, että Belgian veroviranomaiset voivat vuoden 1992 tuloverolain 342 §:n 1 momentissa vahvistettujen arviointiperusteiden mukaisesti määrittää huomioon otettavat tulot vertaamalla niitä vähintään kolmen maassa asuvan ja samankaltaisessa tilanteessa olevan verovelvollisen tavanomaisiin tuloihin.

22 Yhteisöjen tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee myös, että jos tähän tulonmäärittämismenetelmään turvautuminen ei ole mahdollista, kyseiset viranomaiset voivat tämän lain 341 §:n 1 momentin mukaisesti soveltaa ainoastaan maassa asuviin verovelvollisiin arvioverotusmenetelmää, joka perustuu "sellaisiin merkkeihin tai aihetodisteisiin – –, joiden perusteella tulotaso nousee suuremmaksi kuin ilmoitetut tulot osoittavat".

23 Jos selvitys puuttuu, ulkomailla asuvien verovelvollisten liikevaihto määritetään sitä vastoin soveltamalla veron vähimmäisperustetta.

24 Näin ollen on todettava, että pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä kohdellaan verovelvollisia eri tavoin sen mukaan, asuvatko nämä Belgiassa vai eivät.

25 Ei kuitenkaan voida hyväksyä, että jäsenvaltio, jonne on sijoittauduttu, voisi soveltaa veron vähimmäisperustetta ainoastaan ulkomailla asuviin verovelvollisiin pelkästään sillä perusteella, että nämä asuvat toisessa jäsenvaltiossa, sillä muutoin perustamissopimuksen 52 artikla tulisi sisällyksettömäksi (ks. vastaavasti asia C-270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok. 1986, s. 273, 18 kohta).

26 Tulo, jonka maassa asuva verovelvollinen saa itsenäisen ammatin harjoittamisesta kyseisen jäsenvaltion alueella, ja tulo, jonka ulkomailla asuva verovelvollinen hankkii vastaavasti itsenäisen ammatin harjoittamisesta kyseisen jäsenvaltion alueella, kuuluvat nimittäin samaan tuloluokkaan, joka on peräisin itsenäisen ammatin harjoittamisesta saman jäsenvaltion alueella.

27 Esittämiensä väitteiden tueksi, joiden mukaan maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteiden välillä on objektiivisia eroja niiden keinojen osalta, jotka veroviranomaisilla on käytössään verotettavien tulojen selvittämiseksi veron perustetta määritettäessä, Belgian hallitus vetoaa siihen, että siinä tapauksessa, että osa ulkomailla asuvan verovelvollisen liiketoimista suoritetaan muun kuin sen jäsenvaltion alueella, jossa hän harjoittaa itsenäistä ammattia, mahdollinen tietojen vaihto asuinvaltion kanssa jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annetussa neuvoston direktiivissä 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15) säädetyn järjestelmän avulla ei vaikuta realistiselta eikä tehokkaalta sellaisten käytännön ongelmien ratkaisemiseksi, jotka aiheutuvat vertailumenettelyyn perustuvan verotuksen soveltamisesta, sillä Belgian veroviranomaisilla ei ole tällaisessa tapauksessa yhtäältä tietoja, jotka asuinvaltio olisi toimittanut omaaloitteisen tai ilman erillistä pyyntöä tapahtuvan tietojenvaihdon yhteydessä, eikä toisaalta täsmällistä selvitystä, joten tietojenvaihtoa koskevaa pyyntöä ei voida tutkia.

28 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 70 kohdassa todennut, siinä tapauksessa, että osa maassa asuvan ja ulkomailla asuvan verovelvollisen liiketoimista suoritetaan muun kuin sen jäsenvaltion alueella, jossa he harjoittavat itsenäistä ammattiaan, nämä verovelvolliset aiheuttavat asianomaiselle veroviranomaiselle kuitenkin samat ongelmat, joten nämä kaksi verovelvollisryhmää ovat objektiivisesti katsoen samankaltaisessa tilanteessa.

29 Lisäksi on muistutettava, että siinä tapauksessa, että osa verovelvollisen liiketoimista suoritetaan muun kuin sen jäsenvaltion alueella, jossa hän harjoittaa itsenäistä ammattiaan, jäsenvaltio voi aina pyytää direktiivin 77/799 perusteella toisen jäsenvaltion toimivaltaisia viranomaisia toimittamaan sille kaikki sellaiset tiedot, jotka voivat mahdollistaa sille tuloverojen asianmukaisen määräämisen, tai kaikki sellaiset tiedot, joita jäsenvaltio pitää tarpeellisina verovelvolliselta kannettavan tuloveron tarkan määrän määrittämiseksi soveltamansa lainsäädännön mukaisesti (asia C-422/01, Skandia ja Ramstedt, tuomio 26.6.2003, Kok. 2003, s. I-6817, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Näin ollen on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön kannalta maassa asuvat ja ulkomailla asuvat verovelvolliset ovat objektiivisesti katsoen samankaltaisessa tilanteessa.

31 Tätä tulkintaa ei mitenkään kumoa Belgian hallituksen huomautus, jonka mukaan pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä tarkoitetut veron vähimmäisperusteet ovat ulkomailla asuvien verovelvollisten kannalta usein edullisempia kuin vertailumenettelyyn perustuva verotus, jota sovelletaan maassa asuviin verovelvollisiin. Vaikka nimittäin oletettaisiin, että Belgian verojärjestelmä olisi useimmiten edullinen ulkomailla asuville verovelvollisille, se ei estä sitä, että

silloin kun tämä järjestelmä osoittautuu näille verovelvollisille epäedulliseksi, se johtaa epätasa-arvoiseen kohteluun maassa asuviin verovelvollisiin nähden ja merkitsee näin ollen perustamissopimuksen 52 artiklassa taatun sijoittautumisvapauden rajoitusta (ks. vastaavasti asia C-141/99, AMID, tuomio 14.12.2000, Kok. 2000, s. I-11619, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Näin ollen jäsenvaltion lainsäädäntöä, joka on senkaltainen kuin vuoden 1992 tuloverolain 342 §:n 2 momenttiin ja 27.8.1993 annetun kuninkaan asetuksen 182 §:ään perustuva lainsäädäntö ja jossa säädetään veron vähimmäisperusteiden soveltamisesta ainoastaan ulkomailla asuviin verovelvollisiin, on pidettävä perustamissopimuksen 52 artiklassa tarkoitettuna kansalaisuuteen perustuvana välillisenä syrjintänä. Vaikka kyseinen lainsäädäntö sisältää sellaisen asuinpaikkaan perustuvan erottelun, että ulkomailla asuvilta evätään eräät kotimaassa asuville myönnetyt veroedut, vaarana on se, että kyseistä lainsäädäntöä sovelletaan pääasiallisesti toisten jäsenvaltioiden kansalaisten vahingoksi, koska ulkomailla asuvat ovat useimmiten henkilöitä, jotka eivät ole sen valtion kansalaisia (ks. vastaavasti em. asia Schumacker, tuomion 28 kohta).

33 On kuitenkin pohdittava sitä, onko tällainen syrjintä mahdollisesti perusteltua.

34 Belgian hallitus väittää, että veron vähimmäisperusteiden soveltaminen ainoastaan ulkomailla asuviin verovelvollisiin on perusteltua sen takia, että on taattava verovalvonnan tehokkuus, ja että tämä soveltaminen on suhteellisuusperiaatteen

mukaista. Se täsmentää, että maassa asuvien verovelvollisten osalta säädettyä vertailumenettelyyn perustuvaa verotusta ei voida soveltaa ulkomailla asuviin verovelvollisiin käytännön ongelmien takia, eli erityisesti sen takia, että direktiiviin 77/799 turvautuminen ei ole mahdollista.

35 Tältä osin on tuotava esiin, että verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen on yksi sellaisista yleistä etua koskevista pakottavista syistä, joilla voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen rajoittaminen (ks. tältä osin asia C-254/97, Baxter ym., tuomio 8.7.1999, Kok. 1999, s. I-4809, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 On kuitenkin todettava, että kuten tämän tuomion 28 kohdasta ilmenee, käytännön ongelmat, joihin Belgian hallitus on vedonnut, koskevat samalla tavalla maassa asuvia verovelvollisia, ja että toisaalta tämän tuomion 29 kohdasta ilmenee, että asianomaisella jäsenvaltiolla on direktiivin 77/799 nojalla mahdollisuus turvautua tietojenvaihtoon muiden jäsenvaltioiden kanssa.

37 Erilaista kohtelua ei näin ollen voida perustella sillä, että on taattava verovalvonnan tehokkuus, joten ulkomailla asuviin verovelvollisiin on sovellettava samaa kohtelua, josta on säädetty maassa asuvien verovelvollisten osalta.

38 Esitettyyn kysymykseen on kaiken edellä esitetyn perusteella vastattava, että perustamissopimuksen 52 artiklan kanssa on ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädäntö,

joka on senkaltainen kuin vuoden 1992 tuloverolain 342 §:n 2 momenttiin ja 27.8.1993 annetun kuninkaan asetuksen 182 §:ään perustuva lainsäädäntö ja jossa säädetään veron vähimmäisperusteiden soveltamisesta ainoastaan ulkomailla asuviin verovelvollisiin.

Oikeudenkäyntikulut

39 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) kanssa on ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädäntö, joka on senkaltainen kuin vuoden 1992 tuloverolain 342 §:n 2 momenttiin ja vuoden 1992 tuloverolain täytäntöönpanosta 27.8.1993 annetun kuninkaan asetuksen 182 §:ään perustuva lainsäädäntö ja jossa säädetään veron vähimmäisperusteiden soveltamisesta ainoastaan ulkomailla asuviin verovelvollisiin.

Allekirjoitukset