DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 22 mars 2007 *

I mål C-383/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Cour de cassation (Belgien) genom beslut av den 7 oktober 2005, som inkom till domstolen den 24 oktober 2005, i målet

Raffaele Talotta

mot

État belge,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna R. Schintgen, A. Borg Barthet, M. Ilešič (referent) och E. Levits,

* Rättegångsspråk: franska.

generaladvokat: P. Mengozzi,
justitiesekreterare: R. Grass,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Raffaele Talotta, genom X. Thiebaut och X. Pace, avocats,

— Belgiens regering, genom M. Wimmer, i egenskap av ombud, biträdd av B. van de Walle de Ghelcke, avocat,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och D. Martin, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 16 november 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Raffaele Talotta och État belge (belgiska staten) angående att ett minimiunderlag för beskattning har tillämpats på Raffaele Talotta, i egenskap av skattskyldig person som inte har hemvist i landet, med avseende på beskattningsåret 1992.

Tillämpliga bestämmelser

3 I Belgien regleras inkomstskatt för fysiska och juridiska personer av 1992 års inkomstskattelag (code des impôts sur les revenus 1992) (*Moniteur belge* av den 30 juli 1992). I artikel 341 första stycket i nämnda lag, i dess lydelse vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, föreskrivs följande:

"Om inte annat visas, får beräkningen av beskattningsunderlaget för såväl juridiska som fysiska personer göras på grundval av bevis eller indikationer på att personens tillgångar är större än vad som framgår av deklarerade inkomster."

4 I artikel 342 i samma lag föreskrivs följande:

"1 § I avsaknad av bevisning som antingen ingetts av berörda personer eller skaffats fram av myndigheten, skall vinsten eller överskottet enligt artikel 23.1 leden 1 och 2 för varje skattskyldig person fastställas med hänsyn till normal vinst eller normalt överskott för minst tre skattskyldiga personer i jämförbara situationer och med beaktande av, i förekommande fall, det investerade kapitalet, omsättningen, antalet anställda, den använda drivkraften, arrendevärde för de utnyttjade arealerna, samt alla andra relevanta uppgifter.

...

2 § Konungen skall, med beaktande av de omständigheter som anges i 1 § första stycket, fastställa minimibeloppet för den skattepliktiga vinsten för utländska företag som är verksamma i Belgien."

5 I artikel 182 i kunglig kungörelse av den 27 augusti 1993 om genomförande av 1992 års inkomstskattelag (arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du code des impôts sur les revenus 1992) (*Moniteur belge* av den 13 september 1993) (nedan kallad kunglig kungörelse av den 27 augusti 1993) föreskrivs följande:

"1 § Minimibeloppet för den skattepliktiga vinsten för utländska företag som är verksamma i Belgien och som får beskattas enligt det jämförelseförfarande som föreskrivs i artikel 342.1 första stycket i 1992 års inkomstskattelag fastställs enligt följande:

...

3 företag inom handels- och tjänstesektorerna:

a) ... horeca [(hotell-, restaurang- och cafésektorn)] ...: 100 [BEF] per 1 000 [BEF] i omsättning med ett minimum på 300 000 [BEF] per anställd (genomsnittet för det aktuella året).

...

2 § Den beskattningsbara vinst som fastställts enligt 1 § kan inte i något fall vara lägre än 400 000 [BEF].

..."

6 I artikel 24.5 i avtalet mellan Belgien och Luxemburg för att undvika dubbelbeskattning och reglera vissa andra frågor beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, vilket undertecknades i Luxemburg den 17 september 1970 (nedan kallat dubbelbeskattningsavtalet), föreskrivs följande:

"Beskattningen av fast driftsställe, som företag i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, skall i denna andra stat inte vara mindre fördelaktig än

beskattningen av företag i denna andra stat, som bedriver verksamhet av samma slag."

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

7 Raffaele Talotta är bosatt i Storhertigdömet Luxemburg och driver en restaurang i Belgien, i egenskap av fysisk person.

8 Raffaele Talotta har inte sitt skatterättsliga hemvist i Belgien och är därför skyldig att i Belgien erlägga skatt för i landet ej hemmahörande fysiska personer endast med avseende på de inkomster som erhållits i denna medlemsstat.

9 Eftersom Raffaele Talotta inte i tid lämnade in sin deklaration avseende skatt för i landet ej hemmahörande fysiska personer för beskattningsåret 1992, upplystes han av den belgiska skattemyndigheten om att denna övervägde att skönstaxera honom med stöd av artikel 342.2 i 1992 års inkomstskattelag. Enligt denna bestämmelse får myndigheten, i avsaknad av bevisning som antingen ingetts av den skattskyldiga personen eller skaffats fram av myndigheten, beskatta utländska företag som är verksamma i Belgien utifrån omsättningen och antalet anställda, med hänvisning till ett minimibelopp för den skattepliktiga vinsten som fastställts i kunglig kungörelse av den 27 augusti 1993, vilken för företag inom hotell-, restaurang- och cafésektorn inte kunde vara lägre än 400 000 BEF för det beskattningsår som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen.

10 Med stöd av denna lagstiftning beslutade den belgiska skattemyndigheten att Raffaele Talotta, för beskattningsåret 1992, skulle erlägga skatt för i landet ej hemmahörande fysiska personer, vilken fastställdes utifrån uppgiften att det fanns sex anställda.

11 Raffaele Talotta begärde omprövning av beslutet. Samma myndighet omprövade beslutet utan att ändra det, genom beslut av den 23 juni 1998.

12 Raffaele Talotta överklagade sistnämnda beslut till Cour d'appel de Liège, vilken genom dom av den 16 juni 2004 ogillade överklagandet.

13 Raffaele Talotta ingav ett överklagande till Cour de cassation, och gjorde därvid gällande, genom den första invändningens första del, att Cour d'appel de Liège inte hade motiverat den överklagade domen i vederbörlig ordning, vilket strider mot artikel 149 i den belgiska konstitutionen. Enligt Raffaele Talotta hade nämligen Cour d'appel de Liège inte tagit ställning till den grund som han hade anfört om att den skatt som han påförts hade fastställts enligt mindre fördelaktiga bestämmelser än de som tillämpas på belgiska företag som bedriver verksamhet av samma slag. Genom den första invändningens andra del hävdade Raffaele Talotta att Cour d'appel hade åsidosatt artikel 24.5 i dubbelbeskattningsavtalet och artikel 52 i fördraget, genom att slå fast att den skatt som är aktuell i målet vid den nationella domstolen lagenligt hade fastställts med stöd av artikel 342.2 i 1992 års inkomstskattelag och artikel 182 i kunglig kungörelse av den 27 augusti 1993.

14 Cour de cassation godtog inte den första invändningens första del på grund av att den saknade stöd i de faktiska omständigheterna, och beslutade därefter, beträffande

den första invändningens andra del, att förklara målet vilande och hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall [artikel 52 i fördraget] tolkas så, att den utgör hinder för en sådan bestämmelse i nationell rätt som artikel 182 i kunglig kungörelse av den 27 augusti 1993, vilken antagits med tillämpning av artikel 342.2 i 1992 års inkomstskattelag, vilken innebär att ett minimiunderlag för beskattning tillämpas enbart på personer som inte har hemvist i landet?"

Prövning av tolkningsfrågan

15 Den nationella domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 52 i fördraget utgör hinder för sådana bestämmelser i en medlemsstat som dem som följer av artikel 342.2 i 1992 års inkomstskattelag och artikel 182 i kunglig kungörelse av den 27 augusti 1993, i vilka det föreskrivs minimiunderlag för beskattning som skall tillämpas enbart på skattskyldiga som inte har hemvist i landet.

16 Domstolen erinrar om att även om den direkta beskattningen omfattas av medlemsstaternas behörighet skall dessa likväl utöva denna behörighet på ett sätt som inte strider mot gemenskapsrätten (dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 19 och där angiven rättspraxis).

17 Reglerna om likabehandling förbjuder inte enbart öppen diskriminering på grund av nationalitet, utan också varje form av dold diskriminering som, genom tillämpning av andra distinktionskriterier, i själva verket leder till samma resultat (dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

18 Diskriminering uppkommer endast när skilda regler tillämpas på jämförbara fall eller när samma regel tillämpas på skilda fall (domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 30, och dom av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Gschwind, REG 1999, s. I-5451, punkt 21).

19 Vad avser direkt beskattning har domstolen medgett, i mål rörande inkomstbeskattning av fysiska personer, att förhållandena för de personer som har hemvist och de som inte har hemvist i en viss stat som regel inte är jämförbara, då det föreligger objektiva skillnader såväl vad avser inkomstkälla som den berördes förmåga att erlägga skatt eller beaktandet av den skattskyldiges personliga och familjemässiga förhållanden (domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkterna 31–34, dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx, REG 1995, s. I-2493, punkt 18, och av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher, REG 1996, s. I-3089, punkt 41). Domstolen har emellertid förtydligat att, då det föreligger en skattemässig fördel som förvägras en person som inte har hemvist i landet, en skillnad i behandlingen av dessa båda kategorier skattskyldiga personer kan betecknas som diskriminering i den mening som avses i fördraget, då det inte föreligger någon objektiv skillnad avseende förhållandena vilken motiverar en skillnad i behandling i detta avseende mellan de båda kategorierna skattskyldiga personer (domarna i de ovannämnda målen Schumacker, punkterna 36–38, och Asscher, punkt 42).

20 I det avseendet skall det påpekas att det framgår av de handlingar som ingetts till domstolen att artikel 342.1 i 1992 års inkomstskattelag syftar till att reglera de

situationer då den skattskyldiga personen, oavsett om vederbörande har hemvist i landet eller ej, inte har ingett någon bevisning rörande sin vinst eller sitt överskott till skattemyndigheten.

21 Vad beträffar skattskyldiga personer som har hemvist i landet framgår det av samma handlingar som ingetts till domstolen att den belgiska skattemyndigheten, enligt kriterierna i artikel 342.1 i 1992 års inkomstskattelag, får fastställa den vinst som skall beaktas genom att göra en jämförelse med normal vinst för minst tre skattskyldiga personer som har hemvist i landet och som befinner sig i jämförbara situationer.

22 Om det är omöjligt att använda denna metod för att fastställa vinsten, framgår det likaledes av de handlingar som ingetts till domstolen att skattemyndigheten, i enlighet med artikel 341 första stycket i nämnda lag, kan besluta om skönstaxering på grundval av "bevis eller indikationer på att personens tillgångar är större än vad som framgår av deklarerade inkomster" enbart när det gäller skattskyldiga personer som har hemvist i landet.

23 För skattskyldiga personer som inte har hemvist i landet fastställs däremot omsättningen, i avsaknad av bevisning, genom tillämpning av minimiunderlag för beskattning.

24 Domstolen konstaterar följaktligen att enligt den nationella lagstiftning som är aktuell i målet vid den nationella domstolen behandlas skattskyldiga personer olika beroende på huruvida de har sitt hemvist i Belgien eller ej.

25 Det kan dock inte godtas att etableringsstaten får tillämpa minimiunderlag för beskattning enbart på skattskyldiga personer som inte har hemvist i landet, enbart på grund av att de har sitt hemvist i en annan medlemsstat. I annat fall skulle artikel 52 i fördraget bli innehållslös (se analogt dom av den 28 januari 1986 i mål C-270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, punkt 18; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389).

26 Den inkomst som en skattskyldig person med hemvist i landet erhåller från verksamhet som egenföretagare i den aktuella medlemsstaten, och den inkomst som en skattskyldig person som inte har hemvist i landet likaledes erhåller från verksamhet som egenföretagare i samma medlemsstat, hör nämligen till samma inkomstslag, nämligen inkomster från egenföretagarverksamhet som bedrivits i samma medlemsstat.

27 Den belgiska regeringen har påstått att det föreligger objektiva skillnader mellan förhållandena för personer som har hemvist i landet och för personer som inte har hemvist i landet, vad gäller den bevisning som skattemyndigheten har tillgång till för att fastställa beskattningsunderlaget. Den har till stöd härför gjort gällande att om en del av de transaktioner som utförs av en skattskyldig person som inte har hemvist i landet utförs i en annan medlemsstat än den där den skattskyldiga personen bedriver verksamhet som egenföretagare, förefaller ett eventuellt informationsutbyte med hemviststaten, genom det förfarande som föreskrivs i rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), varken realistiskt eller effektivt för att avhjälpa de praktiska svårigheter som uppkommer vid tillämpning av beskattning genom jämförelse. I ett sådant fall har nämligen den belgiska skattemyndigheten varken tillgång till upplysningar som lämnats av hemviststaten, inom ramen för ett utbyte av upplysningar som lämnats utan anmodan eller automatiskt, eller tillgång till exakta uppgifter, vilket medför att en begäran om utbyte av upplysningar inte kan tillmötesgås.

28 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 70 i sitt förslag till avgörande uppstår emellertid samma svårigheter för den berörda skattemyndigheten i fråga om en skattskyldig person som har hemvist i landet och en skattskyldig person som inte har hemvist i landet, när en del av dessa skattskyldiga personers transaktioner har utförts i en annan medlemsstat än den där de bedriver verksamhet som egenföretagare, vilket gör att de båda kategorierna av skattskyldiga personer befinner sig i en objektivt sett jämförbar situation.

29 Vidare erinrar domstolen om att en medlemsstat, när en del av en skattskyldig persons transaktioner har utförts i en annan medlemsstat än den där vederbörande bedriver verksamhet som egenföretagare, kan åberopa direktiv 77/799 för att av de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat erhålla alla uppgifter som gör det möjligt för den att fastställa den korrekta inkomstskatten eller alla de uppgifter som den anser vara nödvändiga för att kunna fastställa det exakta inkomstskattebelopp som den skattskyldiga personen skall betala med hänsyn till den lagstiftning som medlemsstaten tillämpar (dom av den 26 juni 2003 i mål C-422/01, Skandia och Ramstedt, REG 2003, s. I-6817, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

30 Följaktligen finner domstolen att de skattskyldiga personer som har hemvist i landet och de skattskyldiga personer som inte har hemvist i landet befinner sig i en objektivt sett jämförbar situation med avseende på den nationella lagstiftning som är aktuell i målet vid den nationella domstolen.

31 Den belgiska regeringens påpekande, att de minimiunderlag för beskattning som avses i den nationella lagstiftning som är aktuell i målet vid den nationella domstolen ofta är mer förmånliga för skattskyldiga personer som inte har hemvist i landet än den beskattning genom jämförelse som tillämpas på skattskyldiga personer som har hemvist i landet, föranleder inte någon annan tolkning. Även om det antas

att det belgiska skattesystemet oftast gynnar skattskyldiga personer som inte har hemvist i landet, är det ändå så att detta system, när det visar sig vara ofördelaktigt för nämnda skattskyldiga personer, medför en särbehandling i förhållande till skattskyldiga personer som har hemvist i landet, vilket således utgör ett hinder mot den etableringsfrihet som garanteras genom artikel 52 i fördraget (se analogt dom av den 14 december 2000 i mål C-141/99, AMID, REG 2000, s. I-11619, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

32 Sådana bestämmelser i en medlemsstat som dem som följer av artikel 342.2 i 1992 års inkomstskattelag och artikel 182 i kunglig kungörelse av den 27 augusti 1993, i vilka det föreskrivs minimiunderlag för beskattning som endast skall tillämpas på skattskyldiga personer som inte har hemvist i landet, utgör under dessa omständigheter indirekt diskriminering på grund av nationalitet i den mening som avses i artikel 52 i fördraget. Även om det i dessa bestämmelser föreskrivs en distinktion grundad på hemvistkriteriet på så sätt att skattskyldiga personer som inte har hemvist i landet nekas vissa förmåner i fråga om beskattning, som däremot beviljas personer som har hemvist i landet, riskerar dessa att till största delen vara till nackdel för medborgare från andra medlemsstater, eftersom de som inte har hemvist i landet oftast inte heller är medborgare där (se analogt domen i det ovannämnda målet Schumacker, punkt 28).

33 Frågan är dock huruvida denna diskriminering kan anses motiverad.

34 Den belgiska regeringen har gjort gällande att tillämpningen av minimiunderlag för beskattning på enbart skattskyldiga personer som inte har hemvist i landet är motiverad av behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll och att den är

förenlig med proportionalitetsprincipen. Nämnda regering har klargjort att den metod för beskattning genom jämförelse som föreskrivs för skattskyldiga personer som har hemvist i landet inte är tillämplig på skattskyldiga personer som inte har hemvist i landet på grund av praktiska svårigheter, särskilt på grund av att det är omöjligt att använda sig av direktiv 77/799.

35 Domstolen påpekar i det avseendet att en effektiv skattekontroll utgör ett tvingande allmänintresse som kan motivera en begränsning av utövandet av de grundläggande friheter som garanteras genom fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 juli 1999 i mål C-254/97, Baxter m.fl., REG 1999, s. I-4809, punkt 18 och där angiven rättspraxis).

36 Som framgår av punkt 28 i förevarande dom föreligger dock de praktiska svårigheter som åberopats av den belgiska regeringen på motsvarande sätt, i förhållande till skattskyldiga personer som har hemvist i landet. Vidare framgår det av punkt 29 i förevarande dom att den berörda medlemsstaten, med stöd av direktiv 77/799, har möjlighet att utbyta information med andra medlemsstater.

37 Under dessa omständigheter kan behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll inte anses motivera förekomsten av särbehandling, utan skattskyldiga personer som inte har hemvist i landet skall behandlas på samma sätt som skattskyldiga personer som har hemvist i landet.

38 Mot bakgrund av det ovan anförda skall den fråga som ställts besvaras enligt följande. Artikel 52 i fördraget utgör hinder för sådana bestämmelser i en

medlemsstat som dem som följer av artikel 342.2 i 1992 års inkomstskattelag och artikel 182 i kunglig kungörelse av den 27 augusti 1993, i vilka det föreskrivs minimiunderlag för beskattning som skall tillämpas enbart på skattskyldiga som inte har hemvist i landet.

Rättegångskostnader

39 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) utgör hinder för sådana bestämmelser i en medlemsstat som dem som följer av artikel 342.2 i 1992 års inkomstskattelag och artikel 182 i kunglig kungörelse av den 27 augusti 1993 om genomförande av 1992 års inkomstskattelag, i vilka det föreskrivs minimiunderlag för beskattning som skall tillämpas enbart på skattskyldiga som inte har hemvist i landet.

Underskrifter