ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

22. března 2007 *

Ve věci C-383/05,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Cour de cassation (Belgie) ze dne 7. října 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 24. října 2005, v řízení

Raffaele Talotta

proti

Belgickému státu,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, R. Schintgen, A. Borg Barthet, M. Ilešič (zpravodaj) a E. Levits, soudci,

* Jednací jazyk: francouzština.

generální advokát: P. Mengozzi,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za R. Talottu X. Thiebautem a X. Pacem, avocats,

— za belgickou vládu M. Wimmerem, jako zmocněncem, ve spolupráci s B. van de Wallem de Ghelcke, avocat,

— za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a D. Martinem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 16. listopadu 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi R. Talottou a belgickým státem ohledně použití minimálního základu daně za zdaňovací období 1992 na R. Talottu jakožto daňového poplatníka-nerezidenta.

Právní rámec

3 Daň z příjmů fyzických a právnických osob je v Belgii upravena zákonem o daních z příjmů z roku 1992 (*Moniteur belge* ze dne 30. července 1992), který ve svém znění použitelném v rozhodné době z hlediska skutečností v původním řízení stanoví ve svém čl. 341 prvním pododstavci:

„Pokud se neprokáže opak, může být stanovení základu daně uskutečněno pro právnické a fyzické osoby podle znaků nebo indicií, ze kterých vyplývají lepší majetkové poměry, než které jsou doloženy přiznanými příjmy".

4 Článek 342 téhož zákona uvádí:

„§ 1 Za neexistence dokladů poskytnutých buď dotčenými osobami, nebo správním orgánem se příjmy nebo zisky uvedené v čl. 23 § 1 odst. 1 a 2 určí pro každého daňového poplatníka s ohledem na běžné příjmy nebo zisky přinejmenším tří podobných daňových poplatníků a podle okolností s ohledem na investovaný kapitál, obrat, počet pracovníků, použitou motorovou sílu, nájemní hodnotu využívaných pozemků, jakož i všechny ostatní užitečné informace.

[...]

§ 2 Král určí s ohledem na skutečnosti uvedené v § 1 prvním pododstavci minimální výši zdanitelných příjmů zahraničních podniků činných v Belgii."

5 Článek 182 královské vyhlášky ze dne 27. srpna 1993 k provedení zákona o daních z příjmu z roku 1992 (*Moniteur belge* ze dne 13. září 1993, dále jen „královská vyhláška ze dne 27. srpna 1993") stanoví:

„§ 1 Minimální výše zdanitelných příjmů zahraničních podniků činných v Belgii, které jsou zdaňovány podle srovnávacího postupu stanoveného v čl. 342 § 1 první pododstavci zákona o daních z příjmu z roku 1992 se určí následovně: [...]

3° podniky v odvětví obchodu a poskytování služeb:

a) [...] horeca [(hotely, restaurace, kavárny)] [...]: 100 [BEF] za 1000 [BEF] obratu s minimální výší 300 000 [BEF] za zaměstnance (průměrné číslo za příslušný rok);

[...]

§ 2 V žádném případě nesmí být částka zdanitelného příjmu určená v souladu s § 1 nižší než 400 000 [BEF].

[...]"

6 Podle čl. 24 odst. 5 smlouvy mezi Belgií a Lucemburskem o zamezení dvojího zdanění a úpravě určitých dalších otázek v oblasti daní z příjmu a majetku, podepsané v Lucemburku dne 17. září 1970 (dále jen „smlouva"):

„Zdanění stálé provozovny, kterou má podnik smluvního státu ve druhém smluvním státě, není v tomto druhém státě stanoveno méně příznivě než zdanění podniků tohoto druhého státu, které vykonávají stejnou činnost".

Spor v původním řízení a předběžná otázka

7 Raffaele Talotta, který má bydliště v Lucemburském velkovévodství, provozuje jako fyzická osoba restauraci v Belgii.

8 Protože si R. Talotta nezřídil svůj daňový domicil na belgickém území, je v Belgii osobou povinnou k dani fyzických osob-nerezidentů, a to pouze z příjmů pobíraných v tomto členském státě.

9 Vzhledem k tomu, že R. Talotta podal opožděně své daňové prohlášení fyzických osob-nerezidentů za zdaňovací období 1992, belgická daňová správa mu sdělila svůj záměr zdanit jej z úřední povinnosti na základě čl. 342 § 2 zákona o daních z příjmu z roku 1992. Toto ustanovení umožňuje uvedené správě, aby za neexistence dokladů poskytnutých daňovým poplatníkem nebo správním orgánem zdanila na základě obratu a počtu zaměstnanců zahraniční podniky činné v Belgii, s ohledem na minimální výši zdanitelných příjmů určenou královskou vyhláškou ze dne 27. srpna 1993, která nemohla být za daňové období dotčené v původním řízení pro podniky činné v odvětví horeca nižší než 400 000 BEF.

10 Na základě těchto právních předpisů vyměřila belgická daňová správa za zdaňovací období 1992 R. Talottovi daň z příjmu fyzických osob-nerezidentů určenou na základě šesti zaměstnanců.

11 Stejná správa rozhodnutím ze dne 23. června 1998 zamítla stížnost podanou R. Talottou proti uvedené dani.

12 Žalobce v původním řízení zpochybnil toto rozhodnutí před Cour d'appel de Liège, který rozsudkem ze dne 16. června 2004 zamítl opravný prostředek podaný dotčeným.

13 Svým kasačním opravným prostředkem podaným ke Cour de cassation R. Talotta v rámci první částí první uplatněné výtky uplatnil, že Cour d'appel de Liège řádně neodůvodnil napadený rozsudek, čímž porušil článek 149 belgické ústavy, protože neodpověděl na jeho žalobní důvod vycházející z toho, že daň, která mu byla vyměřena, byla stanovena podle méně příznivých podmínek, než jsou podmínky, které se použijí na belgické podniky vykonávající stejnou činnost. R. Talotta tvrdil v druhé části své první výtky, že uvedený Cour d'appel tím, že rozhodl, že zdanění dotčené v původním řízení bylo legálně stanoveno na základě čl. 342 § 2 zákona o daních z příjmu z roku 1992 a článku 182 královské vyhlášky ze dne 27. srpna 1993, porušil čl. 24 odst. 5 smlouvy a článek 52 Smlouvy.

14 Cour de cassation se poté, co zamítl první část první uplatněné výtky jako neopodstatněnou, rozhodl, pokud jde o druhou část první výtky, přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být [článek 52 Smlouvy] vykládán v tom smyslu, že brání ustanovení vnitrostátního práva, které jako článek 182 královské vyhlášky ze dne 27. srpna 1993, přijatý podle čl. 342 § 2 zákona o daních z příjmu z roku 1992, uplatňuje minimální základy daně pouze na nerezidenty?“

K předběžné otázce

15 Svou otázkou se předkládající soud snaží zjistit, zda článek 52 Smlouvy brání takové právní úpravě členského státu, jaká vyplývá z čl. 342 § 2 zákona o daních z příjmů z roku 1992 a článku 182 královské vyhlášky ze dne 27. srpna 1993, která stanoví minimální základy daně pouze ve vztahu k poplatníkům-nerezidentům.

16 Úvodem je třeba připomenout, že přímé daně spadají do pravomoci členských států, nicméně tyto členské státy musejí při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství (rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 19 a uvedená judikatura).

17 Pravidla týkající se rovného zacházení zakazují nejen zjevnou diskriminaci na základě státní příslušnosti, ale také všechny skryté formy diskriminace, které použitím jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku (rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, Recueil, s. I-225, bod 26 a uvedená judikatura).

18 Diskriminace může nastat pouze tehdy, pokud jsou rozdílná pravidla používána na srovnatelné situace nebo stejné pravidlo používáno na rozdílné situace (výše uvedené rozsudky Schumacker, bod 30, a ze dne 14. září 1999, Gschwind, C-391/97, Recueil, s. I-5451, bod 21).

19 Pokud jde o přímé zdanění, Soudní dvůr připustil ve věcech týkajících se zdanění příjmů fyzických osob, že situace rezidentů a nerezidentů v daném členském státě nejsou zpravidla srovnatelné, protože vykazují objektivní rozdíly jak z hlediska zdroje příjmů, tak z hlediska jejich osobní daňové schopnosti nebo osobní a rodinné situace (výše uvedené rozsudky Schumacker, body 31 až 34; ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 18, a ze dne 27. června 1996, Asscher, C-107/94, Recueil, s. I-3089, bod 41). Upřesnil však, že v případě daňového zvýhodnění, na které nemají nárok nerezidenti, může být rozdílné zacházení mezi těmito dvěma kategoriemi daňových poplatníků kvalifikováno jako diskriminace ve smyslu Smlouvy, jestliže neexistuje žádný rozdíl v objektivní situaci, který by v tomto ohledu mohl odůvodňovat rozdílné zacházení mezi oběma kategoriemi daňových poplatníků (výše uvedené rozsudky Schumacker, body 36 až 38, a Asscher, bod 42).

20 V tomto ohledu je namístě uvést, že ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že cílem čl. 342 § 1 zákona o daních z příjmu z roku 1992 je upravit situace, ve

kterých daňový poplatník, rezident nebo nerezident, neposkytl daňové správě doklady týkající se jeho příjmů nebo zisků.

21 Pokud jde o daňové poplatníky-rezidenty, ze spisu předloženého Soudnímu dvoru dále vyplývá, že belgická daňová správa může v souladu s kritérii stanovenými čl. 342 § 1 zákona o daních z příjmu z roku 1992 určit příjem, který je třeba zohlednit srovnáním s běžnými příjmy přinejmenším tří podobných poplatníků-rezidentů.

22 V případě, že není možné využít tuto metodu určení příjmu, ze spisu předloženého Soudnímu dvoru rovněž vyplývá, že uvedená správa může v souladu s čl. 341 prvním pododstavcem tohoto zákona použít pouze ve vztahu k poplatníkům-rezidentům paušální metodu zdaňování založenou na „znacích nebo indiciích, ze kterých vyplývají lepší majetkové poměry, než které jsou doloženy přiznanými příjmy".

23 Naopak obrat poplatníků-nerezidentů se za neexistence dokladů určí použitím minimálních základů daně.

24 Proto je třeba konstatovat, že vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení zachází rozdílně s daňovými poplatníky podle toho, zda jsou, či nejsou v Belgii rezidenty.

25 Přitom není možné připustit, aniž by byl článek 52 Smlouvy zbaven svého smyslu, aby členský stát mohl uplatňovat minimální základy daně jen vůči poplatníkům-nerezidentům z toho pouhého důvodu, že jsou rezidenty jiného členského státu (viz analogicky rozsudek ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, C-270/83, Recueil, s. 273, bod 18).

26 Příjem pobíraný poplatníkem-rezidentem v rámci samostatné výdělečné činnosti na území dotyčného členského státu a příjem, který má poplatník-nerezident rovněž v rámci samostatné výdělečné činnosti vykonávané na území tohoto členského státu, patří totiž do stejné kategorie příjmů pocházejících ze samostatných výdělečných činností vykonávaných na území stejného členského státu.

27 Belgická vláda uplatňuje na podporu svých tvrzení o existenci objektivních rozdílů mezi situací rezidentů a nerezidentů, pokud jde o důkazní prostředky, kterými disponuje daňová správa při zjištění základu zdanitelných příjmů, že za předpokladu, že se část operací poplatníka-nerezidenta uskuteční na území jiného členského státu, než je ten, kde vykonává samostatnou výdělečnou činnost, se případná výměna údajů se státem bydliště prostřednictvím mechanismu stanoveného směrnicí Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63) nezdá ani realistická, ani účinná pro odstranění praktických těžkostí, které vzniknou při uplatnění zdanění na základě srovnání, protože belgická daňová správa nedisponuje v takovém případě ani údaji sdělenými státem bydliště v rámci spontánní nebo automatické výměny údajů, ani přesnými poznatky, takže žádost o výměnu údajů by nebyla přípustná.

28 Avšak, jak uvedl generální advokát v bodě 70 svého stanoviska, poplatník-rezident a poplatník-nerezident představují pro dotyčnou daňovou správu, za předpokladu, že se část operací těchto daňových poplatníků uskuteční na území jiného členského státu, než je ten, kde vykonávají svou samostatnou výdělečnou činnost, stejné těžkosti, takže se tyto dvě kategorie daňových poplatníků nacházejí v objektivně srovnatelné situaci

29 Kromě toho je namístě připomenout, že členský stát se může za předpokladu, že je část operací daňového poplatníka uskutečněna na území jiného členského státu, než je ten, kde vykonává svou samostatnou výdělečnou činnost, dovolávat směrnice 77/799 k tomu, aby získal od příslušných orgánů jiného členského státu veškeré informace, které mu mohou umožnit správně určit daň z příjmů, nebo veškeré informace, které považuje za nezbytné pro posouzení přesné částky daně z příjmů dlužné osobou povinnou k dani v závislosti na právních předpisech, které uplatňuje (rozsudek ze dne 26. června 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Recueil, s. I-6817, bod 42 a uvedená judikatura).

30 Je tedy třeba konstatovat, že ve smyslu vnitrostátní právní úpravy dotčené v původním řízení se poplatníci-rezidenti a poplatníci-nerezidenti nacházejí v objektivně srovnatelné situaci.

31 Tento výklad není nijak vyvrácen vyjádřením belgické vlády, podle kterého jsou minimální základy daně ve smyslu vnitrostátní právní úpravy dotčené v původním řízení často pro poplatníky-nerezidenty výhodnější než zdanění na základě srovnání používané na poplatníky-rezidenty. Totiž i za předpokladu, že je belgický daňový režim pro poplatníky-nerezidenty nejčastěji výhodný, nebrání to tomu, že když se

tento režim ukáže pro uvedené poplatníky jako nevýhodný, vede k nerovnému zacházení ve srovnání s poplatníky-rezidenty, a vytváří tak překážku svobodě usazování zaručené článkem 52 Smlouvy (viz analogicky rozsudek ze dne 14. prosince 2000, AMID, C-141/99, Recueil, s. I-11619, bod 27 a uvedená judikatura).

32 Za těchto podmínek taková právní úprava členského státu, jaká vyplývá z čl. 342 § 2 zákona o daních z příjmů z roku 1992 a článku 182 královské vyhlášky ze dne 27. srpna 1993, která stanoví minimální základy daně pouze ve vztahu k daňovým poplatníkům-nerezidentům, představuje nepřímou diskriminaci z důvodu státní příslušnosti ve smyslu článku 52 Smlouvy. I když totiž uvedená právní úprava stanoví rozlišení založené na kritériu bydliště v tom smyslu, že odepírá nerezidentům určité výhody v daňové oblasti, které jsou naopak přiznány rezidentům na vnitrostátním území, bude pravděpodobně působit na újmu státních příslušníků jiných členských států, protože nerezidenti jsou nejčastěji cizími státními příslušníky (viz analogicky výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 28).

33 Je nicméně třeba se zabývat otázkou případného odůvodnění této diskriminace.

34 Belgická vláda uplatňuje, že použití minimálních základů daně pouze ve vztahu k poplatníkům-nerezidentům je odůvodněno nezbytností zajistit účinnost daňového dohledu a že je v souladu se zásadou proporcionality. Upřesňuje, že metoda zdanění

na základě srovnání stanovená pro poplatníky-rezidenty není použitelná na poplatníky-nerezidenty z důvodu praktických těžkostí, zejména nemožnosti použít směrnici 77/799.

35 V tomto ohledu je třeba uvést, že účinnost daňového dohledu představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 8. července 1999, Baxter a další, C-254/97, Recueil, s. I-4809, bod 18 a uvedená judikatura).

36 Je však třeba konstatovat, že jednak praktické těžkosti uplatněné belgickou vládou existují, jak vyplývá z bodu 28 tohoto rozsudku, stejně tak i ve vztahu k poplatníkům-rezidentům, a že kromě toho z bodu 29 téhož rozsudku vyplývá, že dotyčný členský stát má na základě směrnice 77/799 možnost využít výměnu informací s jinými členskými státy.

37 Za těchto okolností nezbytnost zaručit účinnost daňového dohledu neodůvodňuje existenci rozdílného zacházení, takže je namístě použít na poplatníky-nerezidenty stejné zacházení, jaké je stanoveno pro poplatníky-rezidenty.

38 S ohledem na vše výše uvedené je třeba odpovědět na položenou otázku, že článek 52 Smlouvy brání takové právní úpravě členského státu, jaká vyplývá z čl. 342

§ 2 zákona o daních z příjmů z roku 1992 a článku 182 královské vyhlášky ze dne 27. srpna 1993, která stanoví minimální základy daně pouze ve vztahu k daňovým poplatníkům-nerezidentům.

K nákladům řízení

39 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Článek 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES) brání takové právní úpravě členského státu, jaká vyplývá z čl. 342 § 2 zákona o daních z příjmů z roku 1992 a článku 182 královské vyhlášky ze dne 27. srpna 1993 k provedení zákona o daních z příjmu z roku 1992, která stanoví minimální základy daně pouze ve vztahu k daňovým poplatníkům-nerezidentům.

Podpisy.