TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2007. gada 22. martā *

Lieta C-383/05

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Cour de cassation* (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2005. gada 7. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2005. gada 24. oktobrī, tiesvedībā

Raffaele Talotta

pret

État belge.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši R. Šintgens [*R. Schintgen*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*] (referents) un E. Levits,

* Tiesvedības valoda — franču.

ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— R. Talotas [*R. Talotta*] vārdā — K. Tjebo [*X. Thiebaut*] un K. Pače [*X. Pace*], *avocats*,

— Beļģijas valdības vārdā — M. Vimmers [*M. Wimmer*], pārstāvis, kuram palīdz B. van de Valle de Gelke [*B. van de Walle de Ghelcke*], *avocat*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un D. Martins [*D. Martin*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2006. gada 16. novembrī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālo nolēmumu ir par EK līguma 52. panta (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 43. pants) interpretāciju.

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā Talota pret *État belge* jautājumā par to, ka viņam kā nodokļu maksātājam nerezidentam tika piemērota minimālā nodokļa bāze 1992. finanšu gadā.

Atbilstošās tiesību normas

3 Beļģijā fizisko un juridisko personu ienākuma nodokli reglamentē 1992. gada ienākumu nodokļa kodekss (1992. gada 30. jūlija *Moniteur belge*), kurš pamata lietas faktisko apstākļu laikā piemērojamās redakcijas 341. panta pirmajā daļā paredz:

"Izņemot pretēja rakstura pierādījumus, nodokļa bāzes novērtējumu juridiskām un fiziskām personām var veikt, saskaņa ar tādām iezīmēm vai norādījumiem, no kuriem izriet lielāka turība, nekā tas apliecināts deklarētos ienākumos."

4 Šī paša kodeksa 342. pantā ir noteikts:

"1. punkts

Ja ieinteresētās personas vai administrācija nav iesniegušas pārliecinošus dokumentus, 23. panta 1. punkta 1. un 2. apakšpunktā noteiktā katra nodokļu maksātāja peļņa vai ienākumi tiek noteikti, ņemot vērā parasto vismaz trīs līdzīgu nodokļa maksātāju peļņu vai ienākumus un, atkarībā no gadījuma, ieguldīto kapitālu, apgrozījumu, strādnieku skaitu, izmantotās iekārtas, izmantojamās zemes nomas vērtību, kā arī citas lietderīgās norādes.

[..]

2. punkts

Karalis, ņemot vērā 1. punkta pirmajā daļā norādītos elementus, nosaka ārvalstu uzņēmumu, kas veic darbību Beļģijā, minimālo ar nodokli apliekamo peļņu."

5 Karaļa 1993. gada 27. augusta dekrēta par 1992. gada ienākumu nodokļa kodeksa īstenošanu 182. pantā (1993. gada 13. septembra *Moniteur belge*, turpmāk tekstā — "Karaļa 1993. gada 27. augusta dekrēts") ir paredzēts:

"1. punkts

Ārvalstu uzņēmumu, kuri veic darbību Beļģijā un kuriem tiek uzlikts nodoklis atbilstoši salīdzināšanas procedūrai, ko paredz 1992. gada ienākumu nodokļa kodeksa 342. panta 1. punkta pirmā daļa, minimālā ar nodokli apliekamā peļņa tiek noteikta šādi:

[..]

3) tirdzniecības un pakalpojumu sniegšanas nozares uzņēmumi:

a) [..] viesu uzņemšanas nozarē [viesnīcas, restorāni, kafejnīcas] [..]: [BEF] 100 par apgrozījumu [BEF] 1000 ar minimālo [BEF] 300 000 apgrozījumu par vienu darbinieku (vidējais rādītājs aplūkojamajā gadā);

[..].

2. punkts

Ar nodokli apliekamās peļņas, ko nosaka atbilstoši 1. punktam, apmērs nekādā ziņā nevar būt mazāks par [BEF] 400 000.

[..]"

6 24. panta 5. punkts Konvencijā starp Beļģiju un Luksemburgu par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un konkrētiem citiem jautājumiem ienākuma un īpašuma nodokļa jomā, kas ir parakstīta Luksemburgā, 1970. gada 17. septembrī (turpmāk tekstā — "konvencija"), nosaka:

"Pastāvīgai vienas līgumslēdzējas puses uzņēmuma pārstāvniecībai otrā līgumslēdzējā valstī nevar uzlikt nodokli šajā otrajā dalībvalstī mazāk labvēlīgā veidā nekā to dara šīs otrās dalībvalsts uzņēmumiem, kas veic tādu pašu darbību."

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

7 Talotam, kas ir Luksemburgas Lielhercogistes iedzīvotājs, kā fiziskai personai pieder restorāns Beļģijā.

8 Tā kā viņam Beļģijas teritorijā nav fiskālās adreses, Talota Beļģijā ir nodokļa maksātājs kā fiziska persona nerezidents tikai par šajā dalībvalstī saņemtajiem ienākumiem.

9 Tā kā Talota ar novēlošanos iesniedza savu fizisko personu nerezidentu nodokļu deklarāciju par 1992. finanšu gadu, Beļģijas nodokļu administrācija viņam paziņoja par nodomu viņu aplikt ar nodokli pēc pašas iniciatīvas, piemērojot 1992. gada ienākumu nodokļa kodeksa 342. panta 2. punktu. Šis noteikums atļauj minētajai administrācijai gadījumā, ja nodokļu maksātājs vai administrācija nav iesniegusi pierādījumus, ārvalstu uzņēmumiem, kas veic darbību Beļģijā, uzlikt nodokli, pamatojoties uz apgrozījumu un darbinieku skaitu, ņemot vērā Karaļa 1993. gada 27. augusta dekrētā noteikto minimālo ar nodokli apliekamo peļņu, kas viesu uzņemšanas nozarē strādājošiem uzņēmumiem nevar būt mazāka par BEF 400 000 tajā finanšu gadā, kurā tiek uzlikts nodoklis.

10 Pamatojoties uz šiem tiesību aktiem, Beļģijas nodokļu administrācija par 1992. fiskālo gadu uzlika Talotam fizisko personu nerezidentu nodokli, kas tika aprēķināts par sešiem darbiniekiem.

11 Šī pati administrācija ar 1998. gada 23. jūnija lēmumu noraidīja Talotas iesniegto sūdzību pret minēto nodokļa maksājuma aprēķinu.

12 Prasītājs pamata lietā apstrīdēja šo lēmumu *cour d'appel de Liège* [Lježas Apelācijas tiesā], kas ar 2004. gada 16. jūnija lēmumu noraidīja tā celto prasību.

13 Savas apelācijas sūdzības, kas ir iesniegta *Cour de cassation* [Kasācijas tiesā], pirmā iebilduma pirmajā daļā Talota norāda, ka *cour d'appel de Liège* nav pareizi pamatojusi apstrīdēto spriedumu, neievērojot Beļģijas Konstitūcijas 149. pantu, jo tā nav atbildējusi uz viņa norādīto pamatu par to, ka šis nodoklis tika uzlikts atbilstoši mazāk izdevīgiem nosacījumiem nekā tie, ko piemēro tādu pašu darbību veicošiem Beļģijas uzņēmumiem. Talota sava pirmā iebilduma otrajā daļā apgalvoja, ka minētā *cour d'appel* ar to, ka nolemjot, ka pamata lietā nodoklis bija uzlikts likumīgi — piemērojot 1992. gada ienākumu nodokļa kodeksa 342. panta 2. punktu un Karaļa 1993. gada 27. augusta dekrēta 182. pantu, pārkāpa konvencijas 24. panta 5. punktu un Līguma 52. pantu.

14 Pēc tam, kad pirmā izvirzītā iebilduma pirmā daļa tika noraidīta kā nepamatota, *Cour de cassation* attiecībā uz pirmā iebilduma otro daļu nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [EK līguma 52. pants] ir interpretējams tādējādi, ka tas iestājas pret tādu valsts tiesību normu kā Karaļa 1993. gada 27. augusta dekrēta 182. pants, kas ir pieņemts, piemērojot 1992. gada ienākumu nodokļa kodeksa 342. panta 2. punktu, un ar ko minimālo nodokļa bāzi piemēro tikai nerezidentiem?"

Par prejudiciālo jautājumu

15 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai Līguma 52. pantam ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kāds izriet no 1992. gada ienākumu nodokļa kodeksa 342. panta 2. punkta un Karaļa 1993. gada 27. augusta dekrēta 182. panta, kas paredz minimālo nodokļa bāzi tikai nodokļa maksātājiem nerezidentiem.

16 Iesākumā ir jāatgādina, ka, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm to kompetence tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienas tiesības (2004. gada 7. septembra spriedums lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 19. punkts un minētā judikatūra).

17 Normas par vienlīdzīgu attieksmi aizliedz ne tikai acīmredzamu diskrimināciju pilsonības dēļ, bet arī jebkura veida netiešu diskrimināciju, kas, piemērojot citus nošķiršanas kritērijus, faktiski noved pie tā paša rezultāta (1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker*, *Recueil*, I-225. lpp., 26. punkts un minētā judikatūra).

18 Diskriminācija pastāv tikai tad, ja atšķirīgas normas piemēro salīdzināmās situācijās vai ja piemēro vienu un to pašu normu atšķirīgās situācijās (iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker*, 30. punkts, un 1999. gada 14. septembra spriedums lietā *Gschwind*, C-391/97, *Recueil*, I-5451. lpp., 21. punkts).

19 Attiecībā uz tiešiem nodokļiem Tiesa vairākās lietās par fizisko personu ienākumu aplikšanu ar nodokļiem jau ir nospriedusi, ka rezidentu un nerezidentu situācija konkrētajā valstī parasti nav salīdzināmas, jo tām ir objektīvas atšķirības gan no ienākumu avota viedokļa, gan no personīgās nodokļu maksātspējas viedokļa, vai ņemot vērā personīgo un ģimenes situāciju (iepriekš minētais spriedums lietā *Schumacker*, 31.–34. punkts; 1995. gada 11. augusta spriedums lietā C-80/94 *Wielockx*, *Recueil*, I-2493. lpp., 18. punkts, un 1996. gada 27. jūnija spriedums lietā C-107/94 *Asscher*, *Recueil*, I-3089. lpp., 41. punkts). Tomēr tā precizēja, ka gadījumā, ja pastāv nodokļu priekšrocība, kuras piešķiršana tiek atteikta nerezidentiem, tad šādu nevienlīdzīgu attieksmi pret šīm divām nodokļu maksātāju grupām var kvalificēt kā diskrimināciju Līguma izpratnē, ja situācijas nav objektīvi atšķirīgas, kas varētu pamatot atšķirīgu attieksmi šajā jautājumā pret divām nodokļu maksātāju grupām (iepriekš minētie spriedumi lietā *Schumacker*, 36.–38. punkts, un *Asscher*, 42. punkts).

20 Šajā sakarā ir jānorāda, ka no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka 1992. gada ienākumu nodokļa kodeksa 342. panta 1. punkts reglamentē situācijas,

kurās nodokļa maksātājs, rezidents vai nerezidents, nav sniedzis nodokļu administrācijai pārliecinošus dokumentus par peļņu vai ienākumiem.

21 Arī attiecībā uz nodokļu maksātājiem rezidentiem tāpat no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka Beļģijas nodokļu administrācija atbilstoši 1992. gada ienākumu nodokļa kodeksa 342. panta 1. punktā noteiktajiem kritērijiem var noteikt vērā ņemamo peļņu, to salīdzinot ar vismaz trīs līdzīgu nodokļa maksātāju rezidentu parasto peļņu.

22 Gadījumā, ja nav iespējams izmantot šo peļņas noteikšanas metodi, no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka šī administrācija atbilstoši minētā kodeksa 341. panta pirmajai daļai iepriekš noteiktu nodokļa summu, kas ir pamatota ar "iezīmēm vai norādījumiem, no kuriem izriet lielāka turība, nekā to apliecina deklarētie ienākumi", var piemērot tikai attiecībā uz nodokļu maksātājiem rezidentiem.

23 Savukārt nodokļu maksātāju nerezidentu apgrozījums, ja nepastāv pārliecinoši pierādījumi, tiek noteikts, piemērojot minimālo nodokļa bāzi.

24 Līdz ar to ir jāatzīst, ka pamata lietā aplūkojamajā valsts tiesiskajā regulējumā ir atšķirīga attieksme pret nodokļu maksātājiem atkarībā no tā, vai tie ir Beļģijas rezidenti.

25 Nevar piekrist tam, ka uzņēmējdarbības dalībvalsts var piemērot minimālo nodokļa bāzi tikai nodokļa maksātajiem nerezidentiem un tikai tāpēc, ka to dzīves vieta ir citā dalībvalstī, jo tādējādi Līguma 52. pantam zustu saturs (skat. pēc analoģijas 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-270/83 Komisija/Francija, *Recueil*, 273. lpp., 18. punkts).

26 Pašnodarbināta nodokļu maksātāja rezidenta gūtie ienākumi attiecīgās dalībvalsts teritorijā un pašnodarbināta nodokļu maksātāja nerezidenta gūtie ienākumi šīs dalībvalsts teritorijā ir ietverti vienā ienākumu grupā, kas tiek gūti no pašnodarbinātas darbības vienas dalībvalsts teritorijā.

27 Beļģijas valdība, pamatojot savus apgalvojumus, ka pastāv objektīvas atšķirības starp rezidentu un nerezidentu situāciju attiecībā uz nodokļu administrācijas rīcībā esošiem pierādījumiem nodokļa bāzes noteikšanai, norāda, ka gadījumā, kad daļa nodokļu maksātāja nerezidenta darbību tiek veiktas citas dalībvalsts teritorijā, kas nav tā valsts, kurā tas veic pašnodarbināto darbību, iespējamā informācijas apmaiņa ar dzīves vietas dalībvalsti tādā veidā, kā to paredz Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.), nav reāla, nedz arī efektīva praktisko grūtību, ko rada nodokļa uzlikšana ar salīdzināšanas metodi, atrisināšanai, jo šādā gadījumā Beļģijas nodokļu administrācijas rīcībā nav, pirmkārt, dzīves vietas dalībvalsts spontāni vai automātiski apmaiņas ceļā iegūtās informācijas un, otrkārt, precīzas informācijas, tādēļ informācijas apmaiņas pieprasījums nav pieņemams.

28 Kā norādīja ģenerāladvokāts savu secinājumu 70. punktā, nodokļu maksātājs rezidents un nodokļu maksātājs nerezidents attiecīgajai nodokļu administrācijai gadījumā, kad daļa no šo nodokļu maksātāju darbībām tiek veikta citas dalībvalsts teritorijā, kas nav valsts, kurā tie veic pašnodarbināto darbību, rada vienādas grūtības, tādējādi šīs divas nodokļu maksātāju grupas atrodas objektīvi salīdzināmā situācijā.

29 Turklāt ir jāatgādina, ka dalībvalsts gadījumā, kad daļa nodokļu maksātāja darbību tiek veiktas citas dalībvalsts teritorijā, kas nav valsts, kurā tas veic pašnodarbināto darbību, var atsaukties uz Direktīvu 77/799, lai saņemtu no citas dalībvalsts atbildīgajām iestādēm visu informāciju, kas tai ļauj pareizi noteikt ienākuma nodokli, vai citādu informāciju, ko tā uzskata par nepieciešamu, lai noteiktu precīzu ienākuma nodokļa summu, kas nodokļu maksātājam ir jāmaksā, izmantojot tās piemērojamos tiesību aktus (2003. gada 26. jūnija spriedums lietā C-422/01 *Skandia* un *Ramstedt*, *Recueil*, I-6817. lpp., 42. punkts un minētā judikatūra).

30 Tādējādi ir jāatzīst, ka pamata lietā aplūkojamā valsts tiesiskā regulējuma izpratnē nodokļu maksātāji rezidenti un nodokļu maksātāji nerezidenti atrodas objektīvi salīdzināmā situācijā.

31 Šo interpretāciju nekādā veidā neapgāž Beļģijas valdības apsvērums, ka minimālā nodokļa bāze pamata lietā aplūkojamā valsts tiesiskā regulējuma izpratnē biežāk ir labvēlīgāka nodokļu maksātājiem nerezidentiem nekā nodokļa uzlikšana nodokļu maksātajiem rezidentiem pēc salīdzināšanas metodes. Pat pieņemot, ka Beļģijas nodokļu sistēma biežāk ir labvēlīgāka nodokļu maksātājiem nerezidentiem, tomēr

gadījumos, ja sistēma izrādās neizdevīga minētajiem nodokļu maksātajiem, tā var izraisīt nevienlīdzīgu attieksmi salīdzinājumā ar nodokļu maksātājiem rezidentiem un tādējādi radīt ierobežojumu brīvībai veikt uzņēmējdarbību, ko nodrošina Līguma 52. pants (skat. pēc analoģijas 2000. gada 14. decembra spriedumu lietā C-141/99 *AMID, Recueil*, I-11619. lpp., 27. punkts un minētā judikatūra).

32 Šajos apstākļos tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kāds izriet no 1992. gada ienākumu nodokļa kodeksa 342. panta 2. punkta un Karaļa 1993. gada 27. augusta dekrēta 182. panta, kas paredz minimālo nodokļa bāzi tikai nodokļu maksātājiem nerezidentiem, ir netieši diskriminējošs pilsonības dēļ Līguma 52. panta izpratnē. Pat ja minētajā tiesiskajā regulējumā ir paredzētas atšķirības atkarībā no dzīves vietas kritērija, tādējādi liedzot nerezidentiem konkrētas priekšrocības nodokļu jomā, kas savukārt tiek piešķirtas šīs valsts teritorijas iedzīvotājiem, tas var būt neizdevīgi citu dalībvalstu pilsoņiem, jo nerezidenti visbiežāk ir arī nepilsoņi (skat. pēc analoģijas iepriekš minēto spriedumu lietā *Schumacker*, 28. punkts).

33 Tomēr ir jāuzdod jautājums par iespējamo šīs diskriminācijas pamatojumu.

34 Beļģijas valdība norāda, ka minimālās nodokļa bāzes piemērošana tikai nodokļu maksātājiem nerezidentiem ir pamatojama ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu pārbaužu efektivitāti un ka tas ir saderīgi ar samērīguma principu. Tā precizē, ka

nodokļa uzlikšana ar salīdzināšanas metodi, kas ir paredzēta nodokļu maksātājiem rezidentiem, nav piemērojama nodokļu maksātājiem nerezidentiem praktisku grūtību dēļ, it īpaši tāpēc, ka nav iespējams izmantot Direktīvu 77/799.

35 Šajā sakarā ir jānorāda, ka nodokļu pārbaužu efektivitāte ir primārs vispārējo interešu iemesls, kas var pamatot Līguma nodrošināto pamatbrīvību izmantošanas ierobežojumu (šajā izpratnē skat. 1999. gada 8. jūlija spriedumu lietā C-254/97 *Baxter* u.c., *Recueil*, I-4809. lpp., 18. punkts un minētā judikatūra).

36 Tomēr ir jāatzīst, ka, pirmkārt, Beļģijas valdības norādītās praktiskās grūtības tādā pašā veidā pastāv arī attiecībā uz nodokļu maksātājiem rezidentiem, kā tas izriet arī no šī sprieduma 28. punkta, un ka, otrkārt, attiecīgajai dalībvalstij, pamatojoties uz Direktīvu 77/799, ir iespēja apmainīties ar informāciju ar citām dalībvalstīm, kā tas izriet no šī paša sprieduma 29. punkta.

37 Šajos apstākļos nepieciešamība nodrošināt nodokļu pārbaužu efektivitāti nepamato atšķirīgu attieksmi, tādējādi pret nodokļu maksātajiem nerezidentiem ir jāattiecas tāpat kā pret nodokļu maksātajiem rezidentiem.

38 Ņemot vērā visu iepriekš teikto, uz uzdoto prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka Līguma 52. pantam ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kāds izriet no

1992. gada ienākumu nodokļa kodeksa 342. panta 2. punkta un Karaļa 1993. gada 27. augusta dekrēta 182. panta, kas paredz minimālo nodokļa bāzi tikai nodokļu maksātājiem nerezidentiem.

Par tiesāšanās izdevumiem

39 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

EK līguma 52. pantam (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 43. pants) ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, kāds izriet no 1992. gada ienākumu nodokļa kodeksa 342. panta 2. punkta un Karaļa 1993. gada 27. augusta dekrēta par 1992. gada ienākumu nodokļa kodeksa īstenošanu 182. panta, kas paredz minimālo nodokļa bāzi tikai nodokļu maksātājiem nerezidentiem.

[Paraksti]