TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2007 m. kovo 22 d. *

Byloje C-383/05

dėl *Cour de cassation* (Belgija) 2005 m. spalio 7 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2005 m. spalio 24 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Raffaele Talotta

prieš

Belgijos valstybę,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai R. Schintgen, A. Borg Barthet, M. Ilešič (pranešėjas) ir E. Levits,

* Proceso kalba: prancūzų.

generalinis advokatas P. Mengozzi,
kancleris R. Grass,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— R. Talotta, atstovaujamo advokačių X. Thiebaut ir X. Pace,

— Belgijos vyriausybės, atstovaujamos M. Wimmer, padedamo advokatės B. van de Walle de Ghelcke,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir D. Martin,

susipažinęs su 2006 m. lapkričio 16 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB 52 straipsnio (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp R. Talotta ir Belgijos valstybės dėl jam, kaip mokesčių mokėtojui ne rezidentui, 1992 m. mokestiniu laikotarpiu taikyto minimalaus apmokestinamųjų pajamų dydžio.

Teisinis pagrindas

3 Fizinių ir juridinių asmenų pajamų mokestį Belgijoje reglamentuoja 1992 m. Pajamų mokesčio kodeksas (*Moniteur belge*, 1992 m. liepos 30 d.), kurio pagrindinės bylos aplinkybių metu galiojusios redakcijos 341 straipsnio pirmojoje pastraipoje numatyta:

„Jeigu neįrodyta priešingai, juridinių ir fizinių asmenų apmokestinamųjų pajamų dydis gali būti įvertintas atsižvelgiant į požymius ar duomenis, kurie byloja apie aukštesnes pajamas nei tos, kurias patvirtina deklaracija."

4 To paties kodekso 342 straipsnis skelbia:

„1. Nesant suinteresuotųjų asmenų arba administracijos pateiktų įrodymų, 23 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktuose nurodytos pajamos arba pelnas kiekvieno mokesčių mokėtojo atžvilgiu apskaičiuojami atsižvelgiant į ne mažiau kaip trijų panašių mokesčių mokėtojų vidutines pajamas ar pelną ir, atsižvelgiant į atvejį, į investuotą kapitalą, apyvartą, darbuotojų skaičių, pagrindinį naudojamų pajėgumų šaltinį, naudojamos žemės nuomos vertę, taip pat ir į kitą reikšmingą informaciją.

<...>

2. Karalius, atsižvelgdamas į 1 dalies pirmojoje pastraipoje nurodytas aplinkybes, nustato Belgijoje veiklą vykdančių užsienio įmonių minimalų apmokestinamąjį pelną."

5 1993 m. rugpjūčio 27 d. Karaliaus dekreto, įgyvendinančio 1992 m. Pajamų mokesčio kodeksą (*Moniteur belge*, 1993 m. rugsėjo 13 d., toliau – 1993 m. rugpjūčio 27 d. Karaliaus dekretas), 182 straipsnyje numatyta:

„1. Belgijoje veiklą vykdančių užsienio įmonių, kurios apmokestinamos remiantis 1992 m. Pajamų mokesčio kodekso 342 straipsnio 1 dalies pirmojoje pastraipoje numatyta palyginimo procedūra, minimalus apmokestinamasis pelnas yra toks:

<...>

3) komercijos ir paslaugų teikimo sektoriaus įmonės:

a) <...> „vireka“ (viešbučiai, restoranai, kavinės) <...>: 100 (BEF) už 1000 (BEF) apyvartos taikant 300 000 (BEF) minimumą už vieną darbuotoją (vidutinis skaičius per atitinkamus metus);

<...>

2. Bet kuriuo atveju pagal 1 dalį apskaičiuotų apmokestinamojo pelno suma negali būti mažesnė nei 400 000 (BEF).

<...>“

6 Pagal 1970 m. rugsėjo 17 d. Liuksemburge tarp Belgijos ir Liuksemburgo pasirašyto susitarimo, skirto išvengti dvigubo apmokestinimo ir sureglamentuoti tam tikrus kitus su pajamų ir pelno mokesčiu susijusius klausimus (toliau – Susitarimas), 24 straipsnio 5 dalį:

„Jei vienos Susitariančiosios valstybės įmonė nuolatinę veiklą vykdo kitoje Susitariančioje valstybėje, pastaroji valstybė tokiai įmonei negali nustatyti mažiau

palankų apmokestinimą, nei yra taikomas tokią pačią veiklą vykdančioms vietinėms įmonėms."

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

7 R. Talotta gyvena Liuksemburgo Didžiojoje Hercogystėje, o Belgijoje kaip fizinis asmuo eksploatuoja restoraną.

8 Kadangi R. Talotta Belgijoje neturi nuolatinės gyvenamosios vietos dėl mokesčių mokėjimo, tik jo šioje valstybėje narėje gautos pajamos yra apmokestinamos fizinių asmenų ne rezidentų pajamų mokesčiu.

9 Kadangi R. Talotta pavėluotai pateikė savo deklaraciją dėl fizinių asmenų ne rezidentų pajamų mokesčio už 1992 m. mokestinį laikotarpį, Belgijos mokesčių administratorius jam pranešė apie ketinimą jį apmokestinti *ex officio*, remiantis 1992 m. Pajamų mokesčio kodekso 342 straipsnio 2 dalimi. Ši nuostata minėtam administratoriui leidžia, nesant mokesčių mokėtojo ar administratoriaus pateiktų įrodymų, apmokestinti, atsižvelgiant į apyvartą ir į darbuotojų skaičių, Belgijoje veiklą vykdančias užsienio įmones, taikant 1993 m. rugpjūčio 27 d. Karaliaus dekretu nustatytus minimalius apmokestinamųjų pajamų dydžius, kurie „vireka" sektoriuje veikiančioms įmonėms per nagrinėjamą mokestinį laikotarpį negali būti mažesni nei 400 000 BEF.

10 Belgijos mokesčių administratorius, remdamasis šiais teisės aktais, įpareigojo R. Talotta už 1992 m. mokestinį laikotarpį sumokėti fizinių asmenų ne rezidentų pajamų mokestį, apskaičiuotą šešių darbuotojų pagrindu.

11 Tas pats administratorius 1998 m. birželio 23 d. Sprendimu atmetė R. Tallota pateiktą skundą dėl minėto apmokestinimo.

12 Ieškovas pagrindinėje byloje apskundė šį sprendimą Liežo apeliaciniame teisme (*Cour d'appel de Liège*), kuris 2004 m. birželio 16 d. Sprendimu atmetė suinteresuotojo asmens pateiktą ieškinį.

13 Kasaciniam teismui pateiktame kasaciniame skunde R. Talotta pirmojo kaltinimo pirmąja dalimi nurodo, kad *Cour d'appel de Liège*, nesilaikydamas Belgijos konstitucijos 149 straipsnio, netinkamai motyvavo skundžiamą sprendimą, nes jis neatsakė į nurodytą pagrindą, kad apmokestinant jo pajamas buvo remiamasi mažiau palankiomis nuostatomis nei tos, kurios taikomos tą pačią veiklą vykdančių Belgijos įmonių atžvilgiu. R. Talotta pirmojo kaltinimo antrąja dalimi tvirtino, jog minėtas Apeliacinis teismas, nuspręsdamas, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas apmokestinimas buvo teisėtai nustatytas taikant 1992 m. Pajamų mokesčio kodekso 342 straipsnio 2 dalį ir 1993 m. rugpjūčio 27 d. Karaliaus dekreto 182 straipsnį, pažeidė Susitarimo 24 straipsnio 5 dalį ir Sutarties 52 straipsnį.

14 Atmetęs pirmojo kaltinimo pirmąją dalį kaip nepagrįstą, Kasacinis teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą dėl pirmojo kaltinimo antrosios dalies ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar (Sutarties 52 straipsnis) turi būti aiškinamas kaip draudžiantis nacionalinės teisės nuostatą, kuri, kaip ir 1999 m. rugpjūčio 27 d. Karaliaus dekreto 182 straipsnis, priimtas įgyvendinant 1992 m. Pajamų mokesčio kodekso 342 straipsnio 2 dalį, minimalius apmokestinamųjų pajamų dydžius taiko tik ne rezidentams?“

Dėl prejudicinio klausimo

15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimu siekia išsiaiškinti, ar Sutarties 52 straipsnis draudžia tokią valstybės narės teisės nuostatą, kokia išplaukia iš 1992 m. Pajamų mokesčio kodekso 342 straipsnio 2 dalies ir 1993 m. rugpjūčio 27 d. Karaliaus dekreto 182 straipsnio, kuri minimalius apmokestinamųjų pajamų dydžius numato tik mokesčių mokėtojams ne rezidentams.

16 Visų pirma reikia priminti, kad, nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, pastarosios vis dėlto turi ją įgyvendinti laikydamosi Bendrijos teisės (2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *Manninen*, C-319/02, Rink., p. I-7477, 19 punktas ir ten nurodoma teismo praktika).

17 Vienodo vertinimo taisyklės draudžia ne tik atvirą diskriminaciją dėl nacionalinės priklausomybės, bet ir bet kokias kitas paslėptas diskriminacijos formas, kuriomis, pritaikius kitus skirtumų kriterijus, pasiekiamas toks pats rezultatas (1995 m. vasario 14 d. Sprendimo *Schumacker*, C-279/93, Rink., p. I-225, 26 punktas ir ten nurodoma teismo praktika).

18 Diskriminacija gali atsirasti tik tuomet, kai panašiomis aplinkybėmis taikomos skirtingos taisyklės arba kai ta pati taisyklė taikoma skirtingoms situacijoms (minėto sprendimo *Schumacker* 30 punktas ir 1999 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Gschwind*, C-391/97, Rink., p. I-5451, 21 punktas).

19 Dėl tiesioginių mokesčių Teisingumo Teismas su fizinių asmenų pajamų apmokestinimu susijusiose bylose pripažino, kad bendra taisyklė ta, jog rezidentų ir ne rezidentų situacijos atitinkamoje valstybėje nėra panašios, nes jos yra objektyviai skirtingos tiek jų pajamų šaltinio požiūriu, tiek asmeninių galimybių mokėti mokesčius arba asmeninės ir šeimyninės padėties požiūriu (minėto sprendimo *Schumacker* 31–34 punktai; 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimo *Wielockx*, C-80/94, Rink. p. I-2493, 18 punktas ir 1996 m. birželio 27 d. Sprendimo *Asscher*, C-107/94, Rink. p. I-3089, 41 punktas). Tačiau jis patikslino, kad, numačius mokesčių lengvatą, kuri netaikoma ne rezidentams, skirtingas šių dviejų mokesčių mokėtojų grupių vertinimas gali būti kvalifikuojamas kaip diskriminacija Sutarties prasme, jeigu nėra jokių objektyvių situacijos skirtumų, kurie pateisintų skirtingą šių dviejų mokesčių mokėtojų grupių vertinimą tuo klausimu (minėto sprendimo *Schumacker* 36-38 punktai ir minėto sprendimo *Asscher* 42 punktas).

20 Šiuo požiūriu reikia pažymėti, kad iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos išplaukia, jog 1992 m. Pajamų mokesčio kodekso 342 straipsnio 1 dalimi siekiama

reglamentuoti situacijas, kuriose mokesčių mokėtojas, rezidentas arba ne rezidentas, nepateikė mokesčių administratoriui įrodymų dėl jo pajamų ar pelno.

21 Kiek tai susiję su mokesčių mokėtojais rezidentais, iš Teisingumo Teismui pateiktos medžiagos taip pat matyti, kad Belgijos mokesčių administratorius, remdamasis 1992 m. Pajamų mokesčio kodekso 342 straipsnio 1 dalyje nurodytais kriterijais, gali palyginti pajamas, į kurias reikia atsižvelgti, su vidutinėmis mažiausiai trijų panašių mokesčių mokėtojų rezidentų pajamomis.

22 Jeigu negalima remtis šiuo pajamų nustatymo metodu, iš Teisingumo Teismui pateiktos medžiagos taip pat išplaukia, kad minėtas administratorius, remdamasis minėto kodekso 341 straipsnio pirmąja pastraipa, gali tik mokesčių mokėtojų rezidentų atžvilgiu taikyti vienodo tarifo taikymo metodą, pagrįstą „požymiais ar duomenimis, kurie byloja apie aukštesnes pajamas nei tos, kurias patvirtina deklaracija“.

23 Atvirkščiai, nesant įrodymų, mokesčių mokėtojų ne rezidentų apyvarta yra apskaičiuojama taikant minimalius apmokestinamųjų pajamų dydžius.

24 Todėl reikia konstatuoti, kad aptariami nacionalinės teisės aktai skirtingai traktuoja mokesčių mokėtojus pagal tai, ar jie yra Belgijos rezidentai, ar ne.

25 Negali būti pritarta tam, kad įsisteigimo valstybė narė minimalius apmokestinamųjų pajamų dydžius taikytų mokesčių mokėtojams ne rezidentams tik dėl to, jog jie reziduoja kitoje valstybėje narėje, nes priešingu atveju Sutarties 52 straipsnis taptų beprasmis (analogiškai žr. 1986 m. sausio 28 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją*, C-270/83, Rink. p. 273, 18 punktą).

26 Savarankiškai tam tikros valstybės narės teritorijoje dirbančio mokesčių mokėtojo rezidento gautos pajamos ir pajamos, kurias gauna taip pat savarankiškai šioje valstybės narės teritorijoje dirbantis mokesčių mokėtojas ne rezidentas, yra priskiriamos tai pačiai pajamų, gaunamų iš savarankiškos tos pačios valstybės narės teritorijoje vykdomos veiklos, kategorijai.

27 Belgijos vyriausybė, grįsdama savo teiginius, kad, kiek tai susiję su mokesčių administratoriaus turimais įrodymais apmokestinamųjų pajamų dydžiui nustatyti, yra objektyvių skirtumų tarp rezidentų ir ne rezidentų situacijų, tvirtina, kad jei dalis mokesčių mokėtojo ne rezidento veiklos būtų vykdoma kitoje valstybėje narėje, nei jis vykdo savo savarankišką veiklą, galimas apsikeitimas informacija su rezidavimo valstybe, remiantis 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvoje dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15) numatytu mechanizmu, yra nerealus ir neveiksmingas, siekiant išvengti praktinių sunkumų, atsiradusių taikant apmokestinimą remiantis palyginimo metodu, nes Belgijos mokesčių administratorius tokiu atveju neturi, pirma, rezidavimo valstybės savaime ar automatiškai apsikeičiant informacija atsiųstos informacijos ir, antra, tikslios informacijos, vadinasi, prašymas pateikti informaciją nebūtų priimtinas.

28 Kaip nurodė ir generalinis advokatas savo išvadų 70 punkte, mokesčių mokėtojas – rezidentas ar ne rezidentas, – jei dalis šių mokesčių mokėtojų vykdomos veiklos vykdoma kitoje valstybės narės teritorijoje nei tos, kurioje jie vykdo savarankišką veiklą, aptariamam mokesčių administratoriui sukelia tas pačias problemas, nes šios dvi mokesčių mokėtojų grupės yra objektyviai panašioje situacijoje.

29 Be to, reikia priminti, kad valstybė narė, jei dalis mokesčių mokėtojo veiklos vykdoma kitos valstybės narės teritorijoje nei tos valstybės teritorijoje, kurioje jis vykdo savarankišką veiklą, siekdama gauti iš kitos valstybės narės kompetentingų institucijų visą informaciją, leidžiančią jai tiksliai apskaičiuoti pajamų mokestį, arba visą informaciją, kurios, jos manymu, reikia nustatant tikslią mokesčio mokėtojo jos taikomų teisės aktų pagrindu privalomą mokėti pajamų mokesčio sumą, gali remtis Direktyva 77/799 (2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *Skandia ir Ramstedt*, C-422/01, Rink. p. I-6817, 42 punktas ir ten nurodoma teismo praktika).

30 Todėl reikia konstatuoti, kad mokesčių mokėtojai rezidentai ir mokesčių mokėtojai ne rezidentai yra objektyviai panašioje situacijoje pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų prasme.

31 Šio aiškinimo jokiu būdu nepaneigia Belgijos vyriausybės teiginys, kad minimalios apmokestinamosios vertės pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų prasme yra dažnai labiau palankios mokesčių mokėtojams ne rezidentams nei mokesčių mokėtojų rezidentams, taikant palyginimo metodą. Iš tikrųjų, net jei Belgijos mokesčių sistema būtų dažniau palanki mokesčių mokėtojams ne

rezidentams, negalima atmesti galimybės, kad jei ši sistema nepalanki minėtiems mokesčių mokėtojams, ji lemia nevienodą vertinimą, palyginti su mokesčių mokėtojais rezidentais, ir taip sudaro kliūtis Sutarties 52 straipsniu garantuojamai įsisteigimo laisvei (analogiškai žr. 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimą AMID, C-141/99, Rink. p. I-11619, 27 punktą ir ten nurodomą teismo praktiką).

32 Tokiomis aplinkybėmis valstybės narės teisės nuostatos, išplaukiančios iš 1992 m. Pajamų mokesčio kodekso 342 straipsnio 2 dalies ir 1993 m. rugpjūčio 27 d. Karaliaus dekreto 182 straipsnio, kurios minimalius apmokestinamųjų pajamų dydžius numato tik mokesčių mokėtojams ne rezidentams, yra netiesioginė diskriminacija dėl nacionalinės priklausomybės Sutarties 52 straipsnio prasme. Taigi, net jei minėtos nuostatos kaip rezidavimo vietos kriterijų numato pagrįstą apribojimą, nes jomis ne rezidentams nesuteikiama tam tikrų mokesčio lengvatų, kurios, atvirkščiai, suteikiamos nacionalinės teritorijos rezidentams, jos daugiausia gali kenkti kitų valstybių narių nacionaliniams subjektams, nes ne rezidentai dažniausiai yra užsieniečiai (analogiškai žr. minėto sprendimo *Schumacker* 28 punktą).

33 Todėl reikia išsiaiškinti, ar tokia diskriminacija gali būti pateisinama.

34 Belgijos vyriausybė teigia, kad minimalių apmokestinamųjų pajamų dydžių nustatymas tik mokesčių mokėtojams ne rezidentams pateisinamas būtinybe užtikrinti veiksmingą mokesčių kontrolę ir kad jis atitinka proporcingumo principą.

Ji patikslina, kad mokesčių mokėtojams rezidentams numatytas apmokestinimas, taikant palyginimo metodą, nėra taikomas mokesčių mokėtojams ne rezidentams dėl praktinio pobūdžio sunkumų, būtent negalėjimo remtis Direktyva 77/799.

35 Šiuo požiūriu reikia paminėti, kad mokesčių kontrolės veiksmingumas yra privalomas viešojo intereso pagrindas, galintis pateisinti Sutartimi garantuojamų pagrindinių laisvių naudojimosi apribojimą (šiuo klausimu žr. 1999 m. liepos 8 d. Sprendimą *Baxter ir kt.*, C-254/97, Rink., p. I-4809, 18 punktą ir ten nurodytą teismo praktiką).

36 Taigi reikia konstatuoti, kad, viena vertus, Belgijos vyriausybės nurodyti praktinio pobūdžio sunkumai, kaip tai išplaukia ir iš šio sprendimo 28 punkto, yra tokie patys ir mokesčių mokėtojų rezidentų atveju ir kad, kita vertus, iš šio sprendimo 29 punkto išplaukia, jog aptariama valstybė narė turi galimybę, remdamasi Direktyva 77/799, apsikeisti informacija su kitomis valstybėmis narėmis.

37 Esant šioms aplinkybėms, būtinybė užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą nepateisina skirtingo vertinimo, todėl mokesčių mokėtojams ne rezidentams reikia taikyti tas pačias taisykles kaip ir mokesčių mokėtojams rezidentams.

38 Remiantis prieš tai nurodytais argumentais, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad Sutarties 52 straipsnis draudžia tokias valstybės narės nuostatas, kokios išplaukia

iš 1992 m. Pajamų mokesčio kodekso 342 straipsnio 2 dalies ir 1993 m. rugpjūčio 27 d. Karaliaus dekreto 182 straipsnio, kurios minimalius apmokestinamųjų pajamų dydžius numato tik mokesčių mokėtojams ne rezidentams.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

39 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

Sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) draudžia tokias valstybės narės nuostatas, kokios išplaukia iš 1992 m. Pajamų mokesčio kodekso 342 straipsnio 2 dalies ir 1993 m. rugpjūčio 27 d. Karaliaus dekreto, priimto įgyvendinant 1992 m. Pajamų mokesčio kodeksą, 182 straipsnio, kurios minimalius apmokestinamųjų pajamų dydžius numato tik mokesčių mokėtojams ne rezidentams.

Parašai.