ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 22. marca 2007 *

Vo veci C-383/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Cour de cassation (Belgicko) zo 7. októbra 2005 a doručený Súdnemu dvoru 24. októbra 2005, ktorý súvisí s konaním:

Raffaele Talotta

proti

Belgicku,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia R. Schintgen, A. Borg Barthet, M. Ilešič (spravodajca) a E. Levits,

* Jazyk konania: francúzština.

generálny advokát: P. Mengozzi,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— pán Talotta, v zastúpení: X. Thiebaut a X. Pace, avocats,

— belgická vláda, v zastúpení: M. Wimmer, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci B. van de Walle de Ghelcke, avocat,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a D. Martin, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 16. novembra 2006,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi pánom Talottom a Belgickým kráľovstvom v súvislosti s uplatnením na pána Talottu ako daňovníka nerezidenta minimálneho základu dane za zdaňovacie obdobie roku 1992.

Právny rámec

3 Daň z príjmov fyzických a právnických osôb upravuje v Belgicku zákonník o dani z príjmov z roku 1992 (*Moniteur belge* z 30. júla 1992), ktorý v znení uplatniteľnom v čase, keď nastali skutkové okolnosti sporu vo veci samej, stanovoval v článku 341 prvom odseku:

„Pokiaľ sa nepreukáže opak, možno stanoviť základ dane tak pre právnické, ako aj pre fyzické osoby na základe náznakov alebo indícií, z ktorých vyplýva vyšší zisk, ako osvedčujú priznané príjmy."

4 Článok 342 tohto zákonníka znie:

„§ 1. Ak zainteresované osoby alebo správny orgán nepredložia presvedčivé údaje, určia sa príjmy alebo zisk uvedený v článku 23 § 1 bodoch 1° a 2° pre každého daňovníka vzhľadom na bežné príjmy alebo zisk aspoň troch podobných daňovníkov a podľa okolností s ohľadom na investovaný kapitál, obrat, počet robotníkov, použitú hybnú silu, nájomnú hodnotu využívaných pozemkov, ako aj na ďalšie užitočné údaje.

...

§ 2. Kráľ určí so zreteľom na okolnosti uvedené v § 1 prvom odseku minimálny základ dane pre zahraničné podniky vykonávajúce činnosť v Belgicku."

5 Článok 182 kráľovského nariadenia z 27. augusta 1993 vykonávajúceho zákonník o dani z príjmov z roku 1992 (*Moniteur belge* z 13. septembra 1993, ďalej len „kráľovské nariadenie z 27. augusta 1993") stanovuje:

„§ 1. Minimálny základ dane pre zahraničné podniky vykonávajúce činnosť v Belgicku, ktoré sa zdaňujú podľa porovnania upraveného v článku 342 § 1 prvom odseku zákonníka o dani z príjmov z roku 1992, sa stanovuje takto:

...

3° podniky v odvetviach obchodu a poskytovania služieb:

a) ... horeka [(hotely, reštaurácie, kaviarne)]...: 100 [BEF] za 1 000 [BEF] obratu a minimálne 300 000 [BEF] za každého zamestnanca (priemerný počet za príslušný rok);

...

§ 2. Minimálny základ dane stanovený v súlade s § 1 nesmie v žiadnom prípade byť nižší ako 400 000 [BEF].

...“

6 Podľa článku 24 § 5 dohody medzi Belgickom a Luxemburskom o zamedzení dvojitého zdanenia a o úprave niektorých ďalších otázok v oblasti dane z príjmov a z majetku podpísanej 17. septembra 1970 (ďalej len „dohoda“):

„Zdanenie stálej prevádzkarne, ktorú má podnik zmluvného štátu v inom zmluvnom štáte, sa nestanoví v tomto inom zmluvnom štáte nevýhodnejšie ako zdanenie podnikov tohto iného zmluvného štátu, ktoré vykonávajú rovnakú činnosť.“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

7 Pán Talotta, ktorý má bydlisko v Luxemburskom veľkovojvodstve, prevádzkuje ako fyzická osoba reštauráciu v Belgicku.

8 Keďže pán Talotta nemá daňový domicil na belgickom území, vzťahuje sa naňho v Belgicku daň z príjmov fyzických osôb nerezidentov, pričom jej podliehajú výlučne jeho príjmy plynúce z tohto členského štátu.

9 Pán Talotta podal oneskorene svoje daňové priznanie fyzických osôb nerezidentov za zdaňovacie obdobie roku 1992, preto mu belgický daňový úrad oznámil jeho úmysel zdaniť ho *ex offo* na základe uplatnenia článku 342 § 2 zákonníka o dani z príjmov z roku 1992. Toto ustanovenie umožňuje daňovému úradu, ak zainteresované osoby alebo správny orgán nepredložia presvedčivé údaje, zdaniť podľa obratu a počtu zamestnancov zahraničné podniky, ktoré vykonávajú činnosť v Belgicku, s ohľadom na minimálny základ dane stanovený kráľovským nariadením z 27. augusta 1993, ktorý nemôže byť pre podniky vykonávajúce činnosti v oblasti horeka nižší ako 400 000 BEF za zdaňovacie obdobie, ktorého sa týka spor vo veci samej.

10 Na základe tejto právnej úpravy vyrubil belgický daňový úrad za zdaňovacie obdobie roku 1992 pánovi Talottovi daň z príjmov fyzických osôb nerezidentov určenú na základe toho, že mal 6 zamestnancov.

11 Ten istý daňový úrad rozhodnutím z 23. júna 1998 zamietol sťažnosť, ktorú podal pán Talotta, proti takto určenej dani.

12 Dovolateľ vo veci samej spochybnil rozhodnutie na Cour d'appel de Liège (Odvolací súd v Liège), ktorý rozsudkom zo 16. júna 2004 zamietol jeho odvolanie.

13 V dovolaní podanom na cour de cassation (kasačný súd), pán Talotta uviedol v prvej časti prvej výhrady, že Cour d'appel de Liège v rozpore s článkom 149 belgickej ústavy riadne neodôvodnil napadnutý rozsudok, keďže nerozhodol o dôvode, ktorý uvádzal, založenom na tom, že daň, ktorú mal zaplatiť, sa stanovila spôsobom, ktorý je nevýhodnejší ako ten, ktorý sa uplatní na belgické podniky vykonávajúce rovnakú činnosť. Pán Talotta v druhej časti prvej výhrady tvrdil, že spomínaný cour d'appel tým, že rozhodol tak, že daň sporná vo veci samej bola zákonne stanovená na základe uplatnenia článku 342 § 2 zákonníka o dani z príjmov z roku 1992 a článku 182 kráľovského nariadenia z 27. augusta 1993, porušil článok 24 § 5 dohody a článok 52 Zmluvy.

14 Cour de cassation po tom, ako zamietol prvú časť prvej výhrady ako neopodstatnenú, rozhodol vo vzťahu k druhej časti prvej výhrady o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa [článok 52 Zmluvy] vykladať v tom zmysle, že mu odporuje ustanovenie vnútroštátneho práva, ktoré uplatňuje, tak ako článok 182 kráľovského nariadenia z 27. augusta 1993 prijatého na základe článku 342 § 2 zákonníka o dani z príjmov z roku 1992, len na nerezidentov minimálny základ dane?“

O prejudiciálnej otázke

15 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či odporuje článku 52 Zmluvy právna úprava členského štátu, akou je právna úprava vyplývajúca z článku 342 § 2 zákonníka o dani z príjmov z roku 1992 a z článku 182 kráľovského nariadenia z 27. augusta 1993, ktorá stanovuje minimálny základ dane len vo vzťahu k daňovníkom nerezidentom.

16 V úvode treba pripomenúť, že aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov, tieto štáty musia túto právomoc vykonávať v súlade s právom Spoločenstva (rozsudok zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 19 a citovaná judikatúra).

17 Pravidlá rovnosti zaobchádzania zakazujú nielen zjavnú diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, ale aj akúkoľvek skrytú formu diskriminácie, ktorá v dôsledku uplatnenia iných kritérií rozlišovania v skutočnosti vedie k rovnakému výsledku (rozsudok zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 26 a citovaná judikatúra).

18 Diskriminácia môže spočívať len v uplatnení odlišných pravidiel na porovnateľné situácie alebo v uplatnení rovnakého pravidla na odlišné situácie (rozsudky Schumacker, už citovaný, bod 30, a zo 14. septembra 1999, Gschwind, C-391/97, Zb. s. I-5451, bod 21).

19 Čo sa týka priamych daní Súdny dvor uznal vo veciach týkajúcich sa daní z príjmov fyzických osôb, že postavenie rezidentov a nerezidentov v určitom členskom štáte nie je vo všeobecnosti porovnateľné, pretože je objektívne rozdielne z hľadiska zdroja ich príjmu, ako aj z hľadiska ich osobnej daňovej schopnosti alebo ich osobných a rodinných pomerov (rozsudky Schumacker, už citovaný, body 31 až 34; z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 18, a z 27. júna 1996, Asscher, C-107/94, Zb. s. I-3089, bod 41). Spresnil však, že v prípade určitého daňového zvýhodnenia, ktoré sa neprizná nerezidentovi, možno rozdiel v zaobchádzaní s týmito dvoma kategóriami daňovníkov považovať za diskrimináciu v zmysle Zmluvy, ak neexistuje žiadny rozdiel v ich objektívnom postavení, ktorý by odôvodnil rozdiel v zaobchádzaní v tejto otázke medzi týmito dvoma kategóriami daňovníkov (rozsudok Schumacker, už citovaný, body 36 až 38, a Asscher, už citovaný, bod 42).

20 V tejto súvislosti treba uviesť, že zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že cieľom článku 342 § 1 zákonníka o dani z príjmov z roku 1992 je upraviť situáciu,

keď daňovník rezident alebo nerezident nepredložil daňovému úradu presvedčivé údaje týkajúce sa jeho príjmov alebo zisku.

21 Vo vzťahu k daňovníkom rezidentom z tohto spisu predloženého Súdnemu dvoru ďalej vyplýva, že belgický daňový úrad môže v súlade s kritériami uvedenými v článku 342 § 1 zákonníka o dani z príjmov z roku 1992 určiť príjmy, ktoré sa majú zohľadniť porovnaním s bežnými príjmami troch podobných daňovníkov rezidentov.

22 Ak nemožno použiť tento spôsob určenia príjmov, zo spisu predloženého Súdnemu dvoru tiež vyplýva, že spomínaný úrad môže v súlade s článkom 341 prvým odsekom tohto zákonníka uplatniť iba vo vzťahu k daňovníkom rezidentom paušálny spôsob zdanenia založený na „náznakoch alebo indíciách, z ktorých vyplýva vyšší zisk, ako osvedčujú priznané príjmy".

23 Naproti tomu obrat daňovníkov nerezidentov sa v prípade, že sa nepredložia presvedčivé údaje, stanoví uplatnením minimálneho daňového základu.

24 Treba teda skonštatovať, že vnútroštátna právna úprava sporná vo veci samej zaobchádza odlišne s daňovníkmi podľa toho, či sú, alebo nie sú rezidentmi v Belgicku.

25 Článok 52 Zmluvy by však stratil svoje opodstatnenie, ak by sa pripustilo, že členský štát, kde sa nachádza stála prevádzkareň, môže len voči daňovníkom nerezidentom uplatňovať minimálny základ dane, a to z jediného dôvodu, že sú rezidentmi iného členského štátu (pozri analogicky rozsudok z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, C-270/83, Zb. s. 273, bod 18).

26 Príjem daňovníka rezidenta zo samostatnej zárobkovej činnosti na území dotknutého členského štátu a príjem, ktorý má daňovník nerezident v súvislosti so samostatnou zárobkovou činnosťou vykonávanou na území tohto členského štátu, patria do rovnakej kategórie príjmov pochádzajúcich zo samostatných zárobkových činností vykonávaných na území toho istého členského štátu.

27 Belgická vláda uvádza na podporu svojich tvrdení o existencii objektívneho rozdielu v postavení rezidentov a nerezidentov vo vzťahu k dôkazným prostriedkom, ktoré má daňový úrad k dispozícii na účely určenia zdaniteľných príjmov, že v prípade, ak sa časť činností daňovníka uskutočňuje na území iného členského štátu, ako je členský štát, kde vykonáva samostatnú zárobkovú činnosť, prípadná výmena informácií so štátom, kde je rezidentom, prostredníctvom mechanizmu upraveného v smernici Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63) sa nezdá byť ani realistická a ani efektívna na to, aby sa odstránili praktické ťažkosti spojené s uplatnením zdanenia na základe porovnania, pretože belgický daňový úrad v takom prípade nemá k dispozícii jednak informácie poskytnuté štátom, kde je daňovník rezidentom, v rámci spontánnej a automatickej výmeny informácií, a jednak presné údaje, takže žiadosť o výmenu informácií by bola neprípustná.

28 Ako uviedol generálny advokát v bode 70 svojich návrhov, daňovník rezident a daňovník nerezident spôsobia dotknutému daňovému úradu v prípade, ak sa časť činností týchto daňovníkov uskutočňuje na území iného členského štátu, ako je štát, kde vykonávajú svoju samostatnú zárobkovú činnosť, rovnaké ťažkosti, takže tieto dve kategórie daňovníkov majú objektívne porovnateľné postavenie.

29 Okrem toho je potrebné pripomenúť, že členský štát sa môže odvolať na smernicu 77/799 v prípade, ak sa časť činností daňovníka uskutočňuje na území iného členského štátu, ako je členský štát, kde vykonáva samostatnú zárobkovú činnosť, nato, aby tento členský štát získal od príslušných orgánov iného členského štátu všetky informácie spôsobilé umožniť mu správne určiť daň z príjmu alebo všetky informácie, ktoré považuje za potrebné na stanovenie presnej výšky dane z príjmu daňovníka podľa právnej úpravy, ktorú uplatňuje (rozsudok z 26. júna 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Zb. s. I-6817, bod 42 a citovaná judikatúra).

30 Treba teda skonštatovať, že v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy spornej vo veci samej majú daňovníci rezidenti a daňovníci nerezidenti objektívne porovnateľné postavenie.

31 Tento výklad nijako nepopiera pripomienka belgickej vlády, podľa ktorej minimálny základ dane v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy spornej vo veci samej je vo väčšine prípadov výhodnejší pre daňovníkov nerezidentov ako zdanenie na základe porovnania uplatňované na daňovníkov rezidentov. Aj za predpokladu, že belgická daňová úprava je vo väčšine prípadov výhodnejšia pre daňovníkov nerezidentov,

naďalej totiž platí, že ak sa táto úprava ukáže ako nevýhodnejšia pre týchto daňovníkov, vedie k nerovnosti zaobchádzania vo vzťahu k daňovníkov rezidentom, a vytvára tak prekážku slobody usadiť sa, ktorú zaručuje článok 52 Zmluvy (pozri analogicky rozsudok zo 14. decembra 2000, AMID, C-141/99, Zb. s. I-11619, bod 27 a citovanú judikatúru).

32 Za týchto okolností právna úprava členského štátu, akou je právna úprava vyplývajúca z článku 342 § 2 zákonníka o dani z príjmov z roku 1992 a z článku 182 kráľovského nariadenia z 27. augusta 1993, ktorá stanovuje minimálny základ dane len vo vzťahu k daňovníkom nerezidentom, predstavuje nepriamu diskrimináciu podľa štátnej príslušnosti v zmysle článku 52 Zmluvy. Aj keď totiž táto právna úprava upravuje rozlišovanie na základe kritéria bydliska v tom zmysle, že nepriznáva nerezidentom určité zvýhodnenia v daňovej oblasti, ktoré však priznáva rezidentom na vnútroštátnom území, môže pôsobiť predovšetkým na úkor štátnych príslušníkov iných členských štátov, pretože nerezidenti sú najčastejšie štátnymi príslušníkmi iných členských štátov (pozri analogicky rozsudok Schumacker, už citovaný, bod 28).

33 Treba však preskúmať prípadné odôvodnenie tejto diskriminácie.

34 Belgická vláda uvádza, že uplatnenie minimálneho základu dane len vo vzťahu k daňovníkom nerezidentom je odôvodnené potrebou zabezpečiť efektívnosť daňových kontrol a je v súlade so zásadou proporcionality. Spresňuje, že metódu

zdanenia na základe porovnania upravenú pre daňovníkov rezidentov nemožno uplatniť na daňovníkov nerezidentov z dôvodu praktických ťažkostí, najmä z dôvodu nemožnosti uplatnenia smernice 77/799.

35 V tejto súvislosti treba uviesť, že efektívnosť daňových kontrol predstavuje naliehavý dôvod verejného záujmu, ktorý je spôsobilý odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. júla 1999, Baxter a i., C-254/97, Zb. s. I-4809, bod 18 a citovanú judikatúru).

36 Treba však skonštatovať, že jednak praktické ťažkosti uvádzané belgickou vládou existujú, ako to vyplýva z bodu 28 tohto rozsudku, rovnako aj vo vzťahu k daňovníkom rezidentom a jednak, že členský štát, ako vyplýva z bodu 29 tohto istého rozsudku, má možnosť na základe smernice 77/799 žiadať o výmenu informácií s inými členskými štátmi.

37 Za týchto okolností neodôvodňuje potreba zabezpečiť efektívnosť daňových kontrol existenciu rozdielu v zaobchádzaní, takže treba uplatniť na daňovníkov nerezidentov rovnaké zaobchádzanie, ako je to, ktoré je upravené pre daňovníkov rezidentov.

38 So zreteľom na vyššie uvedené treba odpovedať na položenú otázku, že článku 52 Zmluvy odporuje právna úprava členského štátu, akou je právna úprava vyplývajúca

z článku 342 § 2 zákonníka o dani z príjmov z roku 1992 a z článku 182 kráľovského nariadenia z 27. augusta 1993, ktorá stanovuje minimálny základ dane len vo vzťahu k daňovníkom nerezidentom.

O trovách

39 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článku 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES) odporuje právna úprava členského štátu, akou je právna úprava vyplývajúca z článku 342 § 2 zákonníka o dani z príjmov z roku 1992 a z článku 182 kráľovského nariadenia z 27. augusta 1993 vykonávajúceho zákonník o dani z príjmov z roku 1992, ktorá stanovuje minimálny základ dane len vo vzťahu k daňovníkom nerezidentom.

Podpisy