SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 22. marca 2007 *

V zadevi C-383/05,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Cour de cassation (Belgija) z odločbo z dne 7. oktobra 2005, ki je prispela na Sodišče 24. oktobra 2005, v postopku

Raffaele Talotta

proti

državi Belgiji,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, R. Schintgen, A. Borg Barthet, M. Ilešič (poročevalec) in E. Levits, sodniki,

* Jezik postopka: francoščina.

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,
sodni tajnik: R. Grass,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za R. Talotto X. Thiebaut in X. Pace, odvetnika,

– za belgijsko vlado M. Wimmer, zastopnik, skupaj z B. van de Walle de Ghelckom, odvetnikom,

– za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in D. Martin, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 16. novembra 2006

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 52 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 43 ES).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med R. Talotto in državo Belgijo, katerega predmet je uporaba najnižje davčne stopnje za R. Talotto kot davčnega zavezanca nerezidenta za davčno leto 1992.

Pravni okvir

3 Davek od dohodka fizičnih in pravnih oseb v Belgiji ureja code des impôts sur les revenus 1992 (zakonik o davku od dohodka iz leta 1992) (*Moniteur belge* z dne 30. julija 1992), ki v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari, v členu 341, prvi odstavek, določa:

„Davčno osnovo se za fizične in pravne osebe lahko ovrednoti na podlagi znakov oziroma kazalcev, ki kažejo večjo blaginjo od tiste, ki izhaja iz prijavljenega dohodka, razen če ni dokazano drugače."

4 Člen 342 istega zakonika določa:

„(1) Če zainteresirane stranke ali uprava ne zagotovijo dokazov, se dohodek ali dobiček, ki ga določa člen 23(1), prvi in drugi pododstavek, za vsakega davčnega zavezanca določi glede na običajen dohodek ali dobiček vsaj treh podobnih davčnih zavezancev in upoštevajoč, odvisno od primera, vložen kapital, promet, število delavcev, vir porabljene energije, zakupno vrednost izkoriščane zemlje in vse druge uporabne podatke.

[…]

(2) Kralj glede na dejavnike, naštete v odstavku 1, prvi pododstavek, določi najnižji obdavčljiv dohodek v Belgiji delujočih tujih podjetij."

5 Člen 182 kraljevega odloka z dne 27. avgusta 1993, ki izvaja zakonik o davku od dohodka iz leta 1992 (*Moniteur belge* z dne 13. septembra 1993, v nadaljevanju: kraljevi odlok z dne 27. avgusta 1993), določa:

„(1) Najnižji obdavčljiv dohodek v Belgiji delujočih tujih podjetij, ki so obdavčljivi po primerjalnem postopku iz člena 342(1), prvi pododstavek, zakonika o davku od dohodka iz leta 1992, je določen tako:

[…]

(3) podjetja v trgovskem in storitvenem sektorju:

a) […] gostinskem sektorju [(hoteli, restavracije, bari)] […]: 100 [BEF] na 1000 [BEF] prometa z najnižjim zneskom 300.000 [BEF] na člana osebja (povprečno število za upoštevno leto);

[…]

(2) Znesek obdavčljivega dohodka, ki je določen v skladu s prvim odstavkom tega člena, v nobenem primeru ne more biti nižji od 400.000 [BEF].

[…]“

6 Člen 24(5) Konvencije med Belgijo in Luksemburgom o izogibanju dvojne obdavčitve in ureditvi nekaterih drugih vprašanj na področju davka od dohodka in davka od premoženja, ki je bil podpisan 17. septembra 1970 v Luxembourgu (v nadaljevanju: Konvencija), določa:

„Stalna poslovna enota, ki jo ima podjetje ene države pogodbenice v drugi državi pogodbenici, ne sme biti obdavčena manj ugodno, kot so obdavčena podjetja druge države članice, ki opravljajo isto dejavnost.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

7 R. Talotta, ki prebiva v Velikem vojvodstvu Luksemburg, kot fizična oseba vodi restavracijo v Belgiji.

8 Ker R. Talotta ni ustanovil davčnega sedeža na belgijskem ozemlju, je zavezanec za davek fizičnih oseb nerezidentov v Belgiji le glede dohodka, ki ga je pridobil v tej državi članici.

9 Ker je R. Talotta zamujal s svojo davčno napovedjo za fizične osebe nerezidente za davčno leto 1992, ga je belgijska davčna uprava obvestila o svojem namenu, da ga bo obdavčila po uradni dolžnosti na podlagi člena 342(2) zakonika o davku od dohodka iz leta 1992. Ta določba navedeni upravi dovoljuje, da, če davčni zavezanec ali uprava ne zagotovita dokazov, na podlagi prometa in števila članov osebja obdavči tuja podjetja, ki delujejo v Belgiji, glede na najnižji obdavčljiv dohodek, ki ga določa kraljevi odlok z dne 27. avgusta 1993, ki za te, ki opravljajo dejavnosti v gostinskem sektorju, ne more biti nižji od 400.000 BEF za upoštevno davčno leto v postopku v glavni stvari.

10 Belgijska davčna uprava je na podlagi te zakonodaje R. Talotti naložila davek za davčno leto 1992 za fizične osebe nerezidente, obračunan na podlagi šestih članov osebja.

11 Ista uprava je z odločbo z dne 23. junija 1998 zavrnila pritožbo R. Talotte zoper ta davek.

12 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari je to odločbo izpodbijala pri Cour d'appel de Liège, ki je s sodbo z dne 16. junija 2004 njeno pritožbo zavrnilo.

13 R. Talotta je v pritožbi pred Cour de cassation v prvem delu prvega očitka navedel, da Cour d'appel de Liège v nasprotju s členom 149 belgijske ustave ni ustrezno obrazložilo izpodbijane sodbe, ker ni odgovorilo na njegov pritožbeni razlog, da mu je bil naloženi davek obračunan v skladu z manj ugodnimi pravili od tistih, ki veljajo za belgijska podjetja, ki opravljajo enako dejavnost. R. Talotta je v drugem delu prvega očitka trdil, da je Cour d'appel s tem, ko je odločilo, da je bil zadevni davek v postopku v glavni stvari zakonito obračunan na podlagi člena 342(2) zakonika o davku od dohodka iz leta 1992 in člena 182 kraljevega odloka z dne 27. avgusta 1993, kršilo člen 24(5) Konvencije in člen 52 Pogodbe.

14 Cour de cassation je po tem, ko je zavrnilo prvi del prvega očitka zaradi pomanjkanja dejstev, glede drugega dela očitka odločilo, da prekine odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predloži to vprašanje:

„Ali je treba [člen 52 Pogodbe] razlagati tako, da nasprotuje določbi nacionalnega prava, kot je člen 182 kraljevega odloka z dne 27. avgusta 1993 o izvajanju člena 342(2) zakonika o davku od dohodka iz leta 1992, ki določa uporabo najnižje davčne osnove samo za nerezidente?“

Vprašanje za predhodno odločanje

15 Predložitveno sodišče želi z vprašanjem izvedeti, ali člen 52 Pogodbe nasprotuje zakonodaji države članice, kot je ta, ki izhaja iz člena 342(2) zakonika o davku od dohodka iz leta 1992 in člena 182 kraljevega odloka z dne 27. avgusta 1993, ki določa najnižjo davčno osnovo le za davčne zavezance nerezidente.

16 Najprej je treba opozoriti, da čeprav so neposredni davki v pristojnosti držav članic, morajo te svojo pristojnost izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (sodba z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 19 in navedena sodna praksa).

17 Pravila enakega obravnavanja ne prepovedujejo le očitne diskriminacije na podlagi državljanstva, ampak tudi vse prikrite oblike diskriminacije, ki z uporabo drugih razlikovalnih meril dejansko povzročijo enak rezultat (sodba z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker, C-279/93, Recueil, str. I-225, točka 26 in navedena sodna praksa).

18 Do diskriminacije lahko pride le z uporabo različnih pravil v primerljivih položajih ali z uporabo istega pravila v različnih položajih (zgoraj navedena sodba Schumacker, točka 30, in sodba z dne 14. septembra 1999 v zadevi Gschwind, C-391/97, Recueil, str. I-5451, točka 21).

19 Sodišče je glede neposrednih davkov ugotovilo, da pri obdavčitvi dohodka fizičnih oseb položaj rezidentov in nerezidentov v zadevni državi praviloma ni primerljiv, saj so med njima objektivne razlike z vidika vira dohodka in z vidika osebne zmožnosti plačila ali njihovega osebnega in družinskega položaja (zgoraj navedena sodba Schumacker, točke od 31 do 34; sodbi z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx, C-80/94, Recueil, str. I-2493, točka 18, in z dne 27. junija 1996 v zadevi Asscher, C-107/94, Recueil, str. I-3089, točka 41). Kljub temu je pojasnilo, da je mogoče v primeru davčne ugodnosti, ki se ne priznava nerezidentom, različno obravnavanje med tema kategorijama davčnih zavezancev opredeliti kot diskriminacijo v smislu Pogodbe, kadar ne obstaja nikakršna objektivna razlika, ki bi upravičila različno obravnavanje (zgoraj navedeni sodbi Schumacker, točke od 36 do 38, in Asscher, točka 42).

20 V zvezi s tem je treba opozoriti, da iz spisa, predloženega Sodišču, izhaja, da je namen člena 342(1) zakonika o davku od dohodka iz leta 1992 urediti položaj, v katerem

davčni zavezanec, rezident ali nerezident, davčni upravi ni predložil dokaza o svojem dohodku ali dobičku.

21 Glede davčnih zavezancev rezidentov iz spisa, predloženega Sodišču, še izhaja, da lahko belgijska davčna uprava v skladu z merili iz člena 342(1) zakonika o davku od dohodka iz leta 1992 določi dohodek, ki ga je treba upoštevati, v primerjavi z običajnim dohodkom vsaj treh podobnih davčnih zavezancev rezidentov.

22 Iz spisa, predloženega Sodišču, prav tako izhaja, da lahko, če ni mogoče uporabiti tega načina določanja dohodka, navedena uprava v skladu s členom 341(1) navedenega zakonika uporabi pavšalen način obdavčitve na podlagi „znakov oziroma kazalcev, ki kažejo večjo blaginjo od tiste, ki izhaja iz prijavljenega dohodka“, le za davčne zavezance rezidente.

23 Nasprotno se promet davčnih zavezancev nerezidentov ob pomanjkanju dokazov določi z uporabo najnižjih davčnih osnov.

24 Zato je treba ugotoviti, da nacionalna zakonodaja v postopku v glavni stvari različno obravnava davčne zavezance glede na to, ali so rezidenti Belgije ali ne.

25 Ni sprejemljivo, da lahko država članica, v kateri je sedež, uporabi najnižjo davčno osnovo le za davčne zavezance nerezidente zgolj na podlagi njihovega statusa rezidenta v drugi državi članici, ne da bi bil pri tem odvzet smisel členu 52 Pogodbe (glej po analogiji sodbo z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji, C-270/83, Recueil, str. 273, točka 18).

26 Dohodek, ki ga prejme davčni zavezanec rezident v okviru opravljanja dejavnosti kot samozaposlena oseba na ozemlju zadevne države članice, in dohodek, ki ga prejme davčni zavezanec nerezident, prav tako v okviru opravljanja dejavnosti kot samozaposlena oseba na ozemlju te države članice, sta namreč uvrščena v isto kategorijo dohodkov, ki izhajajo iz opravljanja dejavnosti kot samozaposlena oseba na ozemlju iste države članice.

27 Belgijska vlada v podporo svojim trditvam navaja, da obstajajo objektivne razlike med položajem rezidentov in nerezidentov glede dokazov, s katerimi razpolaga davčna uprava pri ugotavljanju osnove obdavčljivega dohodka, in da se, če bi davčni zavezanec nerezident del dejavnosti opravljal v drugi državi članici, kot je ta, v kateri opravlja dejavnost kot samozaposlena oseba, morebitna izmenjava informacij z državo, kjer ima zavezanec status rezidenta – z mehanizmi, ki jih določa Direktiva Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (UL L 336, str. 15) –, ne zdi ne realistična ne učinkovita pri odpravi praktičnih težav, ki nastanejo z uporabo obdavčitve s primerjavo, saj belgijski davčni organ v takem primeru nima, prvič, informacij s strani države, kjer ima zavezanec status rezidenta, v smislu spontane in samodejne izmenjave informacij, in drugič, natančnih podatkov, tako da zahteva za izmenjavo informacij ne bi bila dopustna.

28 Kot je navedel generalni pravobranilec v točki 70 sklepnih predlogov, davčni zavezanec rezident in davčni zavezanec nerezident za zadevno davčno upravo, če del dejavnosti opravljata na ozemlju druge države članice, kot je ta, v kateri opravljata dejavnost kot samozaposleni osebi, pomenita enako težavo, tako da sta ti dve kategoriji davčnih zavezancev v objektivno primerljivem položaju.

29 Poleg tega je treba opozoriti, da se lahko, če davčni zavezanec del dejavnosti opravlja na ozemlju druge države članice, kot je ta, v kateri opravlja dejavnost kot samozaposlena oseba, država članica sklicuje na Direktivo 77/799 z namenom pridobiti od pristojnih organov druge države članice vse informacije, ki bi ji lahko omogočile, da pravilno ugotovi znesek davka od dohodka, ali vse informacije, za katere meni, da so potrebne za oceno točnega zneska davka od dohodka, ki ga zavezanec dolguje na podlagi zakonodaje, ki se uporablja (sodba z dne 26. junija 2003 v zadevi Skandia in Ramstedt, C-422/01, Recueil, str. I-6817, točka 42 in navedena sodna praksa).

30 Tako je treba ugotoviti, da so davčni zavezanci rezidenti in davčni zavezanci nerezidenti v smislu zakonodaje v postopku v glavni stvari v objektivno primerljivem položaju.

31 Te razlage nikakor ne ovrže stališče belgijske vlade, v skladu s katerim je najnižja davčna osnova v smislu nacionalne zakonodaje v postopku v glavni stvari pogosto ugodnejša za davčne zavezance nerezidente kot obdavčitev s primerjavo, uporabljena za davčne zavezance rezidente. Tudi če se domneva, da je belgijska davčna ureditev največkrat ugodna za davčne zavezance nerezidente, pa ta še vedno, če se ta sistem izkaže za manj ugodnega za te davčne zavezance, vodi do neenakega obravnavanja

v primerjavi z davčnimi zavezanci rezidenti in s tem ustvarja oviro za svobodo ustanavljanja, ki jo zagotavlja člen 52 Pogodbe (glej po analogiji sodbo z dne 14. decembra 2000 v zadevi AMID, C-141/99, Recueil, str. I-11619, točka 27 in navedena sodna praksa).

32 V teh okoliščinah zakonodaja države članice, kot je ta, ki izhaja iz člena 342(2) zakonika o davku od dohodka iz leta 1992 in iz člena 182 kraljevega odloka z dne 27. avgusta 1993, ki določa najnižjo davčno osnovo le za davčne zavezance nerezidente, pomeni posredno diskriminacijo na podlagi državljanstva v smislu člena 52 Pogodbe. Tudi če navedena zakonodaja predvideva razlikovanje, ki temelji na merilu statusa rezidenta, v tem smislu, da nerezidentom odreka nekatere davčne ugodnosti, ki so, nasprotno, rezidentom na nacionalnem ozemlju odobrene, se s tem načeloma tvega, da bi delovala v škodo državljanov drugih držav članic, saj so nerezidenti v večini primerov tujci (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Schumacker, točka 28).

33 Vsekakor se je treba vprašati o morebitni utemeljitvi te diskriminacije.

34 Belgijska vlada navaja, da uporabo najnižje davčne osnove izključno za davčne zavezance nerezidente upravičuje potreba po zagotovitvi učinkovitega davčnega nadzora in da je uporaba v skladu z načelom sorazmernosti. Podrobneje navaja, da metoda

obdavčitve s primerjavo, določena za davčne zavezance rezidente, ni uporabna za davčne zavezance nerezidente zaradi praktičnih težav, zlasti zaradi nezmožnosti sklicevati se na Direktivo 77/799.

35 V zvezi s tem je treba opozoriti, da učinkovitost davčnega nadzora pomeni nujen razlog v splošnem interesu, ki lahko utemelji omejitev uresničevanja s Pogodbo zagotovljenih temeljnih svoboščin (glej v tem smislu sodbo z dne 8. julija 1999 v zadevi Baxter in drugi, C-254/97, Recueil, str. I-4809, točka 18 in navedena sodna praksa).

36 Treba je ugotoviti, da težave praktičnega značaja, na katere se sklicuje belgijska vlada, kot izhaja iz točke 28 te sodbe, obstajajo prav tako glede davčnih zavezancev rezidentov, in da iz točke 29 te sodbe izhaja, da ima zadevna država članica na podlagi Direktive 77/799 možnost zateči se k izmenjavi informacij z drugimi državami članicami.

37 V teh okoliščinah potreba po zagotovitvi učinkovitega davčnega nadzora ne upravičuje različnega obravnavanja, tako da je treba davčne zavezance nerezidente obravnavati enako kot davčne zavezance rezidente.

38 Iz vsega navedenega izhaja, da je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da člen 52 Pogodbe nasprotuje zakonodaji države članice, kot je ta, ki izhaja iz člena 342(2)

zakonika o davku od dohodka iz leta 1992 in člena 182 kraljevega odloka z dne 27. avgusta 1993, ki določa najnižjo davčno osnovo le za davčne zavezance nerezidente.

Stroški

39 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 52 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 43 ES) nasprotuje zakonodaji države članice, kot je ta, ki izhaja iz člena 342(2) zakonika o davku od dohodka iz leta 1992 in člena 182 kraljevega odloka z dne 27. avgusta 1993, ki izvaja zakonik o davku od dohodka iz leta 1992, ki določa najnižjo davčno osnovo le za davčne zavezance nerezidente.

Podpisi