РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

22 март 2007 година *

По дело C-383/05

с предмет преюдициално запитване на основание член 234 ЕО, отправено от Cour de cassation (Белгия) с решение от 7 октомври 2005 г., постъпило в Съда на 24 октомври 2005 г. в производството по дело

Raffaele Talotta

срещу

État belge,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н P. Jann, председател на състав, г-н R. Schintgen, г-н A. Borg Barthet, г-н M. Ilešič (докладчик) и г-н E. Levits, съдии,

* Език на производството: френски.

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,
секретар: г-н R. Grass,

като има предвид становищата, представени:

— за г-н Talotta, от адв. X. Thiebaut и адв. X. Pace, avocats,

— за белгийското правителство, от г-н M. Wimmer, в качеството на представител, подпомаган от адв. B. van de Walle de Ghelcke, avocat,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н R. Lyal и г-н D. Martin, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 16 ноември 2006 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 52 от Договора за ЕО (понастоящем след изменението член 43 ЕО).

2 Запитването е отправено в рамките на правен спор между г-н Talotta и белгийската държава по повод прилагането спрямо него, в качеството му на чуждестранно данъчнозадължено лице, на минимална облагаема основа за данъчната 1992 година.

Правна уредба

3 Подоходното облагане на физическите и юридическите лица в Белгия се урежда с Кодекс за подоходното облагане от 1992 г. (*Moniteur belge,* 30 юли 1992 г.), чийто член 341, първа алинея в редакцията, която е била в сила към момента на обстоятелствата, разглеждани в главното производство, предвижда:

„До доказване на противното определянето на данъчната основа както за физически, така и за юридически лица може да се извърши въз основа на признаци или показатели, които свидетелстват за по-добро материално положение на лицето спрямо онова, което сочат декларираните от него доходи."

4 Член 342 от същия кодекс гласи:

„§ 1. При липса на доказателства, представени или от заинтересованото лице, или от държавен орган, печалбата или доходът по член 23, § 1, точки 1 и 2 се определя за всяко данъчнозадължено лице въз основа на обичайните печалби или доходи на поне три сходни с него данъчнозадължени лица, като в зависимост от случая се отчитат инвестираният капитал, оборотът, броят на работниците, използваните двигателни мощности, наемната цена на обработваните земеделски земи, както и всяка друга полезна информация. [...]

§ 2. Като отчита елементите, посочени в § 1, първа алинея, Кралят определя минимален размер на облагаемата печалба за чуждестранните предприятия, извършващи дейност в Белгия."

5 Член 182 от Кралски указ от 27 август 1993 г. за прилагане на Кодекса за подоходното облагане от 1992 г. (*Moniteur belge*, 13 септември 1993 г., наричан по-нататък „Кралския указ от 27 август 1993 г."), предвижда:

„§ 1. Минималният размер на облагаемата печалба за чуждестранните предприятия, извършващи дейност в Белгия, които подлежат на данъчно облагане съгласно производството за сравнение по член 342, § 1, алинея 1 от Кодекса за подоходното облагане от 1992 г., се определя, както следва:[...]

3. предприятия от сектора на търговията и услугите:

а) [...] хорека [(хотели, ресторанти, кафенета)] [...]: 100 [BEF] на всеки 1 000 [BEF] оборот при минимален размер от 300 000 [BEF] за единица персонал (среден брой за съответната година);

[...]

§ 2. Размерът на облагаемата печалба, определен в съответствие с § 1, в никакъв случай не може да е по-малък от 400 000 [BEF].

[...]"

6 Член 24, § 5 от Спогодбата между Белгия и Люксембург за избягване на двойното данъчно облагане и за уреждане на някои други въпроси в областта на облагането на доходите и имуществото, подписана в Люксембург на 17 септември 1970 г. (наричана по-нататък „спогодбата") гласи:

„Договарящите се страни няма да облагат установените на тяхна територия места на стопанска дейност на предприятия от другата договаряща се страна

при по-неблагоприятни условия от тези, при които облагат свои предприятия, извършващи същата дейност."

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

7 Г-н Talotta, който живее във Великото херцогство Люксембург, стопанисва като физическо лице ресторант в Белгия.

8 Тъй като не е установил данъчния си адрес на белгийска територия, г-н Talotta подлежи на данъчно облагане в Белгия като чуждестранно физическо лице единствено за доходите, получени в тази държава-членка.

9 Тъй като г-н Talotta подава късно своята декларация за облагане на доходите на чуждестранните физически лица за 1992 г., белгийската данъчна администрация го уведомява за намерението си да го обложи служебно, като приложи член 342, § 2 от Кодекса за подоходното облагане от 1992 г. Тази разпоредба позволява на споменатата администрация при липса на доказателства, представени от заинтересованото лице или от държавен орган, да облага чуждестранните предприятия, извършващи дейност в Белгия, въз основа на оборота и броя на персонала им при отчитане на минимален размер на облагаемата печалба, определен с Кралския указ от 27 август 1993 г., който за фирмите, извършващи дейност в сектора „хорека", не може да е по-нисък от 400 000 BEF за данъчната година, разглеждана в главното производство.

10 По силата на тези разпоредби белгийската данъчна администрация определя дължимия от г-н Talotta данък за чуждестранни физически лица за 1992 г., изчислен въз основа на шест души персонал.

11 С решение от 23 юни 1998 г. същата администрация отхвърля жалбата, подадена от г-н Talotta срещу така определеното данъчно задължение.

12 Ищецът по главното производство оспорва това решение пред Cour d'appel de Liège, който с решение от 16 юни 2004 г. отхвърля иска, предявен от заинтересованото лице.

13 В жалбата си, внесена в Cour de cassation, г-н Talotta изтъква в първата част от първото посочено твърдение за нарушение, че обжалваното съдебно решение на Cour d'appel de Liège не е надлежно мотивирано в нарушение на член 149 от белгийската конституция, доколкото този съд не е дал отговор на аргумента на ищеца, че размерът на дължимия данък е бил определен според по-неблагоприятни условия от онези, които се прилагат по отношение на белгийските предприятия, извършващи същата дейност. Във втората част от първото твърдение за нарушение г-н Talotta изтъква, че като е постановил, че дължимият данък, предмет на спора по главното производство, е бил определен законосъобразно на основание на член 342, § 2 от Кодекса за подоходното облагане от 1992 г. и член 182 от Кралския указ от 27 август 1993 г., споменатият Cour d'appel е нарушил член 24, § 5 от спогодбата и член 52 от Договора.

14 След като отхвърля първата част от първото посочено твърдение за нарушение като необоснована от фактическа страна, Cour de cassation решава, що се

отнася до втората част от първото твърдение за нарушение, да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли [член 52 от Договора] да се тълкува в смисъл, че не допуска национална разпоредба, която както член 182 от Кралския указ от 27 август 1993 г., приет в приложение на член 342, § 2 от Кодекса за подоходното облагане от 1992 г., определя минимални облагаеми основи единствено спрямо чуждестранните лица?“

По преюдициалния въпрос

15 С въпроса си препращащата юрисдикция иска да установи дали член 52 от Договора е в противоречие с правната уредба на държава-членка, която както уредбата, произтичаща от член 342, § 2 от Кодекса за подоходното облагане от 1992 г. и член 182 от Кралския указ от 27 август 1993 г., предвижда минимални облагаеми основи единствено по отношение на чуждестранни данъчно-задължени лица.

16 Следва най-напред да се припомни, че ако въпросите на прякото данъчно облагане попадат в правомощията на държавите-членки, то последните все пак трябва да ги упражняват в съответствие с правото на Общността (Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen, C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 19 и цитирана съдебна практика).

17 Правилата за равно третиране забраняват не само явните дискриминационни практики, основани на гражданството, но и всички прикрити форми на дискриминация, които чрез прилагане на други разграничителни критерии на практика водят до същия резултат (Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker, C-279/93, Recueil, стр. I-225, точка 26 и цитирана съдебна практика).

18 Дискриминация е налице единствено при прилагането на различни правила към сходни положения или при прилагането на едно и също правило към различни положения (Решение Schumacker, посочено по-горе, точка 30 и Решение от 14 септември 1999 г. по дело Gschwind, C-391/97, Recueil, стр. I-5451, точка 21).

19 Що се отнася до прякото данъчно облагане, по няколко дела относно облагането на доходите на физически лица Съдът приема, че положението на местните и на чуждестранните лица в дадена държава по принцип не е сходно, тъй като съществуват обективни различия както от гледна точка на източника на дохода, така и от гледна точка на индивидуалните данъчни възможности или на отчитането на личното и семейно положение (Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точки 31—34, Решение от 11 август 1995 г. по дело Wielockx, C-80/94, Recueil, стр. I-2493, точка 18 и Решение от 27 юни 1996 г. по дело Asscher, C-107/94, Recueil, стр. I-3089, точка 41). Съдът обаче уточнява, че при наличието на данъчно предимство, което не се прилага спрямо чуждестранните лица, разликата в третирането на тези две категории данъчнозадължени лица може да се квалифицира като дискриминация по смисъла на Договора, доколкото не съществува никаква обективна разлика в положенията, която би могла да обоснове разлика в третирането по този пункт на двете категории данъчнозадължени лица (Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точки 36—38 и Решение по дело Asscher, посочено по-горе, точка 42).

20 Във връзка с това следва да се отбележи, че според предадената на Съда преписка член 342, § 1 от Кодекса за подоходното облагане от 1992 г. урежда

случаите, в които данъчнозадълженото лице, местно или чуждестранно, не е предоставило на данъчната администрация доказателства за печалбите или доходите си.

21 Що се отнася до местните данъчнозадължени лица, отново според предадената на Съда преписка белгийската данъчна администрация може при спазване на предвидените в член 342, § 1 от Кодекса за подоходното облагане от 1992 г. условия да определи облагаемата печалба чрез сравнение с обичайната печалба на най-малко три сходни местни данъчнозадължени лица.

22 При невъзможност да се приложи този метод за определяне на печалбата пак според предадената на Съда преписка споменатата администрация съгласно член 341, първа алинея от посочения кодекс може да приложи единствено спрямо местните данъчнозадължени лица предварително определения метод на облагане, който се основава на „признаци или показатели, които свидетелстват за по-добро материално положение на лицето спрямо онова, което сочат декларираните от него доходи“.

23 При липса на доказателства обаче оборотът на чуждестранните данъчнозадължени лица се определя чрез прилагането на минимални облагаеми основи.

24 Следователно трябва да се констатира, че разглежданото в главното производство национално законодателство третира различно данъчнозадължените лица в зависимост от това дали са местни лица в Белгия.

25 Не може да се допусне обаче държавата-членка на установяването да прилага минимални облагаеми основи единствено по отношение на чуждестранните данъчнозадължени лица само поради факта на местопребиваването им в друга държава-членка, тъй като това заплашва да лиши от съдържание член 52 от Договора (вж. по аналогия Решение от 28 януари 1986 г. по дело Комисия/Франция, C-270/83, Recueil, стр. 273, точка 18).

26 Всъщност доходът, получаван от местно данъчнозадължено лице от дейност като самостоятелно заето лице на територията на въпросната държава-членка, и онзи, получаван от чуждестранно данъчнозадължено лице също от дейност като самостоятелно заето лице на територията на тази държава-членка, са включени в една и съща категория доходи, произтичащи от дейност като самостоятелно заето лице на територията на същата държава-членка.

27 В подкрепа на твърдението си, че съществуват обективни различия между положението на местните и на чуждестранните лица по отношение на доказателствените средства, с които белгийската данъчна администрация разполага, за да установи размера на облагаемата основа, белгийското правителство изтъква, че в хипотезата, когато една част от дейността на дадено чуждестранно данъчнозадължено лице е била извършена на територията на държава-членка, различна от тази, където то упражнява дейност като самостоятелно заето лице, евентуалният обмен на информация с държавата по местопребиваване чрез механизма, предвиден в Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите-членки в областта на прякото данъчно облагане (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21), не изглежда нито реалистичен, нито ефикасен начин за решаване на практическите проблеми, възникващи при прилагането на облагане чрез сравнение, тъй като в този случай белгийската данъчна администрация не разполага, от една страна, с информацията, предоставяна от държавата по местопребиваване в рамките на спонтанен или автоматичен обмен на информация, и от друга страна, с точни данни, без които запитването за информация би било недопустимо.

28 Както обаче изтъква генералният адвокат в точка 70 от своето заключение, в хипотезата, когато данъчнозадължено лице извършва част от дейността си на територията на държава-членка, различна от тази, където упражнява дейност като самостоятелно заето лице, засегнатата данъчна администрация ще се сблъска с еднакви трудности както ако това лице е местно, така и ако не е, което означава, че тези две категории данъчнозадължени лица се намират в обективно сходно положение.

29 Освен това следва да се припомни, че в хипотезата, когато данъчнозадължено лице извършва част от дейността си на територията на държава-членка, различна от тази, където упражнява дейност като самостоятелно заето лице, държава-членка би могла да се позове на Директива 77/799, за да получи от компетентните органи на друга държава-членка всяка информация, която ѝ позволява да определи правилно данъка върху дохода, или всяка информация, която тя счита за необходима с оглед на преценката на точния размер на данъка върху дохода, дължим от определено данъчнозадължено лице съгласно приложимото законодателство (Решение от 26 юни 2003 г. по дело Skandia и Ramstedt, C-422/01, Recueil, стр. I-6817, точка 42 и цитирана съдебна практика).

30 Ето защо следва да се констатира, че по смисъла на националното законодателство по главния спор местните и чуждестранните данъчнозадължени лица се намират в обективно сходно положение.

31 Това тълкуване по никакъв начин не би могло да се обори от становището на белгийското правителство, според което минималните облагаеми основи по смисъла на националното законодателство по главния спор често са по-благоприятни за чуждестранните лица, отколкото облагането чрез сравнение, прилагано спрямо местните данъчнозадължени лица. Всъщност дори и да се

предположи, че белгийската данъчна система най-често е благоприятна за чуждестранните данъчнозадължени лица, няма пречка, когато тази система се окаже неблагоприятна за посочените лица, да се стигне до неравното им третиране в сравнение с местните данъчнозадължени лица и така да се накърни свободата на установяване, гарантирана от член 52 от Договора (вж. по аналогия Решение от 14 декември 2000 г. по дело AMID, C-141/99, Recueil, стр. I-11619, точка 27 и цитирана съдебна практика).

32 При това положение правна уредба на държава-членка, която както уредбата, произтичаща от член 342, § 2 от Кодекса за подоходното облагане от 1992 г. и член 182 от Кралския указ от 27 август 1993 г., предвижда минимални облагаеми основи единствено по отношение на чуждестранните данъчнозадължени лица, представлява непряка дискриминация, основана на гражданство, по смисъла на член 52 от Договора. Всъщност дори и ако споменатата уредба предвижда разграничение по критерия местопребиваване, в смисъл че отказва на чуждестранните лица някои предимства в областта на данъчното облагане, които обаче е допуснала за местните лица, съществува риск тя да се окаже неблагоприятна преди всичко за гражданите на други държави-членки, тъй като чуждестранните лица най-често са и чуждестранни граждани (вж. по аналогия Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точка 28).

33 Все пак би било уместно да се разгледа въпросът дали евентуално няма причини, които да обосноват тази дискриминация.

34 Белгийското правителство изтъква, че прилагането на минимални облагаеми основи единствено по отношение на чуждестранни данъчнозадължени лица било оправдано от необходимостта да се осигури ефективен данъчен контрол

и се намирало в съответствие с принципа на пропорционалност. То уточнява, че предвиденият за местните данъчнозадължени лица метод на облагане чрез сравнение е неприложим за чуждестранните поради практически трудности, и по-специално поради невъзможността да се използва Директива 77/799.

35 Във връзка с това е уместно да се отбележи, че ефективният данъчен контрол представлява императивно съображение от обществен интерес, което може да оправдае ограничаване на ползването от основните свободи, гарантирани с Договора (вж. в този смисъл Решение от 8 юли 1999 г. по дело Baxter и др., C-254/97, Recueil, стр. I-4809, точка 18 и цитирана съдебна практика).

36 Следва обаче да се констатира, от една страна, че практическите трудности, на които се позовава белгийското правителство, съществуват в същата степен и по отношение на местните данъчнозадължени лица, както следва от точка 28 от настоящото съдебно решение, и от друга страна, че засегнатата държава-членка, както следва от точка 29 от същото решение, има възможност по силата на Директива 77/799 да прибегне до обмен на информация с другите държави-членки.

37 При това положение необходимостта да се осигури ефективен данъчен контрол не оправдава наличието на разлика в третирането, поради което към чуждестранните данъчнозадължени лица следва да се прилага еднакъв режим с този, предвиден за местните данъчнозадължени лица.

38 С оглед на гореизложеното на отправения въпрос следва да се отговори, че член 52 от Договора не допуска правната уредба на държава-членка, която

както уредбата, произтичаща от член 342, § 2 от Кодекса за подоходното облагане от 1992 г. и член 182 от Кралския указ от 27 август 1993 г., предвижда минимални облагаеми основи единствено по отношение на чуждестранните данъчнозадължени лица.

По съдебните разноски

39 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Член 52 от Договора за ЕО (понастоящем след изменението член 43 ЕО) не допуска правната уредба на държава-членка, която както уредбата, произтичаща от член 342, § 2 от Кодекса за подоходното облагане от 1992 г. и член 182 от Кралския указ от 27 август 1993 г. за прилагане на Кодекса за подоходното облагане от 1992 г., предвижда минимални облагаеми основи единствено по отношение на чуждестранните данъчнозадължени лица.

Подписи