

V?c C-383/05

Raffaele Talotta

v.

Belgický stát

[žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Cour de cassation (Belgie)]

„Svoboda usazování – ?lánek 52 Smlouvy o ES (nyní po zm?n? ?lánek 43 ES) ? Da?ový poplatník-nerezident, který vykonává samostatnou výd?le?nou ?innost ? Stanovení minimálních základ? dan? pouze ve vztahu k da?ovým poplatník?m-nerezident?m ? Od?vodn?ní z d?vod? obecného zájmu ? Ú?innost da?ového dohledu ? Neexistence“

Shrnutí rozsudku

Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Da?ové právní p?edpisy

[Smlouva o ES, ?lánek 52 (nyní po zm?n? ?lánek 43 ES)]

?lánek 52 Smlouvy (nyní po zm?n? ?lánek 43 ES) brání právní úprav? ?lenského státu v oblasti daní z p?íjmu, která stanoví v rámci stanovení základu dan? p?i neexistenci doklad? poskytnutých da?ovým poplatníkem nebo správním orgánem minimální základy dan? pouze ve vztahu k da?ovým poplatník?m-nerezident?m.

P?íjem pobíraný v rámci samostatné výd?le?né ?innosti na území doty?ného ?lenského státu, a? již poplatníkem-rezidentem nebo poplatníkem-nerezidentem spadá totiž do stejné kategorie p?íjmu?. Krom? toho situace poplatníka-rezidenta a poplatníka-nerezidenta p?edstavuje pro doty?nou da?ovou správu za p?edpokladu, že se ?ást operací t?chto da?ových poplatník? uskute?ní na území jiného ?lenského státu, stejné t?žkosti, takže se tyto dv? kategorie da?ových poplatník? nacházejí v objektivn? srovnatelné situaci. Za t?chto podmínek p?edstavuje rozlišení založené na kritériu bydlišt? nep?ímou diskriminaci, jelikož bude pravd?podobn? p?sobit hlavn? na újmu státních p?íslušník? jiných ?lenských stát?, protože nerezidenti jsou nej?ast?ji cizími státními p?íslušníky.

(viz body 26, 28, 32, 38 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

22. b?ezna 2007 (*)

„Svoboda usazování – ?lánek 52 Smlouvy o ES (nyní po zm?n? ?lánek 43 ES) ? Da?ový poplatník-nerezident, který vykonává samostatnou výd?le?nou ?innost ? Stanovení minimálních

základ? dan? pouze ve vztahu k da?ovým poplatník?m-nerezident?m ? Od?vodn?ní z d?vod? obecného zájmu ? Ú?innost da?ového dohledu ? Neexistence“

Ve v?ci C?383/05,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 234 ES, podaná rozhodnutím Cour de cassation (Belgie) ze dne 7. ?íjna 2005, došlým Soudnímu dvoru dne 24. ?íjna 2005, v ?ízení

Raffaele Talotta

proti

Belgickému státu,

SOUDNÍ DV?R (první senát),

ve složení P. Jann, p?edseda senátu, R. Schintgen, A. Borg Barthet, M. Ileši? (zpravodaj) a E. Levits, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kancelá?e: R. Grass,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za R. Talottu X. Thiebautem a X. Pacem, avocats,
- za belgickou vládu M. Wimmerem, jako zmocn?ncem, ve spolupráci s B. van de Wallem de Ghelcke, avocat,
- za Komisi Evropských spole?enství R. Lyalem a D. Martinem, jako zmocn?nci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 16. listopadu 2006,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?lánku 52 Smlouvy o ES (nyní po zm?n? ?lánek 43 ES).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi R. Talottou a belgickým státem ohledn? použití minimálního základu dan? za zda?ovací období 1992 na R. Talottu jakožto da?ového poplatníka-nerezidenta.

Právní rámec

3 Da? z p?íjm? fyzických a právnických osob je v Belgii upravena zákonem o daních z p?íjm? z roku 1992 (*Moniteur belge* ze dne 30. ?ervence 1992), který ve svém zn?ní použitelném v rozhodné dob? z hlediska skute?ností v p?vodním ?ízení stanoví ve svém ?l. 341 prvním pododstavci:

„Pokud se neprokáže opak, m?že být stanovení základu dan? uskute?n?no pro právnické a fyzické osoby podle znak? nebo indicií, ze kterých vyplývají lepší majetkové pom?ry, než které

jsou doloženy p?iznanými p?íjmy“.

4 ?lánek 342 téhož zákona uvádí:

„§ 1 Za neexistence doklad? poskytnutých bu? dot?enými osobami, nebo správním orgánem se p?íjmy nebo zisky uvedené v ?l. 23 § 1 odst. 1 a 2 ur?í pro každého da?ového poplatníka s ohledem na b?žné p?íjmy nebo zisky p?inejmenším t?í podobných da?ových poplatník? a podle okolností s ohledem na investovaný kapitál, obrat, po?et pracovník?, použitou motorovou sílu, nájemní hodnotu využívaných pozemk?, jakož i všechny ostatní užite?né informace.

[...]

§ 2 Král ur?í s ohledem na skute?nosti uvedené v § 1 prvním pododstavci minimální výši zdanitelných p?íjm? zahrani?ních podnik? ?inných v Belgii.“

5 ?lánek 182 královské vyhlášky ze dne 27. srpna 1993 k provedení zákona o daních z p?íjmu z roku 1992 (*Moniteur belge* ze dne 13. září 1993, dále jen „královská vyhláška ze dne 27. srpna 1993“) stanoví:

„§ 1 Minimální výše zdanitelných p?íjm? zahrani?ních podnik? ?inných v Belgii, které jsou zda?ovány podle srovnávacího postupu stanoveného v ?l. 342 § 1 první pododstavci zákona o daních z p?íjmu z roku 1992 se ur?í následovn?: [...]

3° podniky v odv?tví obchodu a poskytování služeb:

a) [...] horeca [(hotely, restaurace, kavárny)] [...]: 100 [BEF] za 1000 [BEF] obratu s minimální výší 300 000 [BEF] za zam?stnance (pr?m?rné ?íslo za p?íslušný rok);

[...]

§ 2 V žádném p?ípád? nesmí být ?ástka zdanitelného p?íjmu ur?ená v souladu s § 1 nižší než 400 000 [BEF].

[...]“

6 Podle ?l. 24 odst. 5 smlouvy mezi Belgií a Lucemburskem o zamezení dvojího zdan?ní a úprav? ur?itých dalších otázek v oblasti daní z p?íjmu a majetku, podepsané v Lucemburku dne 17. září 1970 (dále jen „smlouva“):

„Zdan?ní stálé provozovny, kterou má podnik smluvního státu ve druhém smluvním stát?, není v tomto druhém stát? stanoveno mén? p?ízniv? než zdan?ní podnik? tohoto druhého státu, které vykonávají stejnou ?innost“.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

7 Raffaele Talotta, který má bydlišt? v Lucemburském velkovévodství, provozuje jako fyzická osoba restauraci v Belgii.

8 Protože si R. Talotta nez?ídil sv?j da?ový domicil na belgickém území, je v Belgii osobou povinnou k dani fyzických osob-nerezident?, a to pouze z p?íjm? pobíraných v tomto ?lenském stát?.

9 Vzhledem k tomu, že R. Talotta podal opožd?n? své da?ové prohlášení fyzických osob-nerezident? za zda?ovací období 1992, belgická da?ová správa mu sd?lila sv?j zám?r zdanit jej z ú?ední povinnosti na základ? ?l. 342 § 2 zákona o daních z p?íjmu z roku 1992. Toto ustanovení

umožňuje uvedené správy, aby za neexistence dokladů poskytnutých daňovým poplatníkem nebo správním orgánem zdanila na základě obratu a počtu zaměstnanců zahraniční podniky jiné v Belgii, s ohledem na minimální výši zdanitelných příjmů určenou královskou vyhláškou ze dne 27. srpna 1993, která nemohla být za daňové období dotčené v povodním řízení pro podniky jiné v odvětví horeca nižší než 400 000 BEF.

10 Na základě těchto právních předpisů vyměřila belgická daňová správa za zdaňovací období 1992 R. Talottovi daň z příjmu fyzických osob-nerezidentů určenou na základě šesti zaměstnanců.

11 Stejná správa rozhodnutím ze dne 23. června 1998 zamítla stížnost podanou R. Talottou proti uvedené dani.

12 Žalobce v povodním řízení zpochybnil toto rozhodnutí před Cour d'appel de Liège, který rozsudkem ze dne 16. června 2004 zamítl opravný prostředek podaný dotčeným.

13 Svým kasačním opravným prostředkem podaným ke Cour de cassation R. Talotta v rámci první části první uplatněné výtky uplatnil, že Cour d'appel de Liège řádně neodvodnil napadený rozsudek, čímž porušil článek 149 belgické ústavy, protože neodpověděl na jeho žalobní důvod vycházející z toho, že daň, která mu byla vyměřena, byla stanovena podle méně příznivých podmínek, než jsou podmínky, které se použijí na belgické podniky vykonávající stejnou činnost. R. Talotta tvrdil v druhé části své první výtky, že uvedený Cour d'appel tím, že rozhodl, že zdanění dotčené v povodním řízení bylo legálně stanoveno na základě čl. 342 § 2 zákona o daních z příjmu z roku 1992 a článku 182 královské vyhlášky ze dne 27. srpna 1993, porušil čl. 24 odst. 5 smlouvy a článek 52 Smlouvy.

14 Cour de cassation se poté, co zamítl první část první uplatněné výtky jako neopodstatněnou, rozhodl, pokud jde o druhou část první výtky, přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být [článek 52 Smlouvy] vykládán v tom smyslu, že brání ustanovení vnitrostátního práva, které jako článek 182 královské vyhlášky ze dne 27. srpna 1993, přijatý podle čl. 342 § 2 zákona o daních z příjmu z roku 1992, uplatňuje minimální základy daně pouze na nerezidenty?“

K předběžné otázce

15 Svou otázkou se předkládající soud snaží zjistit, zda článek 52 Smlouvy brání takové právní úpravě belgického státu, jaká vyplývá z čl. 342 § 2 zákona o daních z příjmů z roku 1992 a článku 182 královské vyhlášky ze dne 27. srpna 1993, která stanoví minimální základy daně pouze ve vztahu k poplatníkům-nerezidentům.

16 Úvodem je třeba připomenout, že přímé daně spadají do pravomoci belgických států, nicméně tyto belgické státy musejí při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství (rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 19 a uvedená judikatura).

17 Pravidla týkající se rovného zacházení zakazují nejen zjevnou diskriminaci na základě státní příslušnosti, ale také všechny skryté formy diskriminace, které použitím jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku (rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, Recueil s. I-225, bod 26 a uvedená judikatura).

18 Diskriminace může nastat pouze tehdy, pokud jsou rozdílná pravidla používána na srovnatelné situace nebo stejné pravidlo používáno na rozdílné situace (výše uvedené rozsudky

Schumacker, bod 30, a ze dne 14. září 1999, Gschwind, C-391/97, Recueil s. I-5451, bod 21).

19 Pokud jde o přímé zdanění, Soudní dvůr připustil ve věcech týkajících se zdanění příjmů fyzických osob, že situace rezidentů a nerezidentů v daném členském státě nejsou zpravidla srovnatelné, protože vykazují objektivní rozdíly jak z hlediska zdroje příjmu, tak z hlediska jejich osobní daňové schopnosti nebo osobní a rodinné situace (výše uvedené rozsudky Schumacker, body 31 až 34; ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, C-80/94, Recueil, s. I-2493, bod 18, a ze dne 27. června 1996, Asscher, C-107/94, Recueil, s. I-3089, bod 41). Upřesnil však, že v případě daňového zvýhodnění, na které nemají nárok nerezidenti, může být rozdílné zacházení mezi těmito dvěma kategoriemi daňových poplatníků kvalifikováno jako diskriminace ve smyslu Smlouvy, jestliže neexistuje žádný rozdíl v objektivní situaci, který by v tomto ohledu mohl odůvodňovat rozdílné zacházení mezi oběma kategoriemi daňových poplatníků (výše uvedené rozsudky Schumacker, body 36 až 38, a Asscher, bod 42).

20 V tomto ohledu je namístě uvést, že ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že cílem čl. 342 § 1 zákona o daních z příjmu z roku 1992 je upravit situace, ve kterých daňový poplatník, rezident nebo nerezident, neposkytl daňové správě doklady týkající se jeho příjmu nebo zisku.

21 Pokud jde o daňové poplatníky-rezidenty, ze spisu předloženého Soudnímu dvoru dále vyplývá, že belgická daňová správa může v souladu s kritérii stanovenými čl. 342 § 1 zákona o daních z příjmu z roku 1992 určit příjem, který je třeba zohlednit srovnáním s běžnými příjmy přinejmenším tří podobných poplatníků-rezidentů.

22 V případě, že není možné využít tuto metodu určení příjmu, ze spisu předloženého Soudnímu dvoru rovněž vyplývá, že uvedená správa může v souladu s čl. 341 prvním pododstavcem tohoto zákona použít pouze ve vztahu k poplatníkům-rezidentům paušální metodu zdaňování založenou na „znacích nebo indiciích, ze kterých vyplývají lepší majetkové poměry, než které jsou doloženy přiznanými příjmy“.

23 Naopak obrát poplatník-nerezident se za neexistence dokladů určí použitím minimálních základů daně.

24 Proto je třeba konstatovat, že vnitrostátní právní úprava dotčená v původním řízení zachází rozdílně s daňovými poplatníky podle toho, zda jsou, či nejsou v Belgii rezidenty.

25 Přitom není možné připustit, aniž by byl článek 52 Smlouvy zbaven svého smyslu, aby členský stát mohl uplatňovat minimální základy daně jen vůči poplatníkům-nerezidentům z toho pouhého důvodu, že jsou rezidenty jiného členského státu (viz analogicky rozsudek ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, C-270/83, Recueil, s. 273, bod 18).

26 Příjem pobíraný poplatníkem-rezidentem v rámci samostatné výdělečné činnosti na území dotyčného členského státu a příjem, který má poplatník-nerezident rovněž v rámci samostatné výdělečné činnosti vykonávané na území tohoto členského státu, patří totiž do stejné kategorie příjmů pocházejících ze samostatných výdělečných činností vykonávaných na území stejného členského státu.

27 Belgická vláda uplatňuje na podporu svých tvrzení o existenci objektivních rozdílů mezi situacemi rezidentů a nerezidentů, pokud jde o důkazní prostředky, kterými disponuje daňová správa při zjištění základu zdanitelných příjmů, že za předpokladu, že se část operací poplatníka-nerezidenta uskuteční na území jiného členského státu, než je ten, kde vykonává samostatnou výdělečnou činnost, se případná výměna údajů se státem bydliště prostřednictvím mechanismu stanoveného směrnicí Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi

příslušnými orgány členských států v oblasti přímých daní (Úř. v. st. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63) nezdá ani realistická, ani účinná pro odstranění praktických těžkostí, které vzniknou při uplatnění zdanění na základě srovnání, protože belgická daňová správa nedisponuje v takovém případě ani údaji sdělenými státem bydliště v rámci spontánní nebo automatické výměny údajů, ani přesnými poznatky, takže žádost o výměnu údajů by nebyla přípustná.

28 Avšak, jak uvedl generální advokát v bodě 70 svého stanoviska, poplatník-rezident a poplatník-nerezident představují pro dotyčnou daňovou správu, za předpokladu, že se část operací těchto daňových poplatníků uskuteční na území jiného členského státu, než je ten, kde vykonávají svou samostatnou výdělečnou činnost, stejné těžkosti, takže se tyto dvě kategorie daňových poplatníků nacházejí v objektivně srovnatelné situaci

29 Kromě toho je namístě připomenout, že členský stát se může za předpokladu, že je část operací daňového poplatníka uskutečnena na území jiného členského státu, než je ten, kde vykonává svou samostatnou výdělečnou činnost, dovolávat směrnice 77/799 k tomu, aby získal od příslušných orgánů jiného členského státu veškeré informace, které mu mohou umožnit správně určit daň z příjmu, nebo veškeré informace, které považuje za nezbytné pro posouzení přesné částky daně z příjmu dlužné osobou povinnou k dani v závislosti na právních předpisech, které uplatňuje (rozsudek ze dne 26. června 2003, Skandia a Ramstedt, C-422/01, Recueil, s. I-6817, bod 42 a uvedená judikatura).

30 Je tedy třeba konstatovat, že ve smyslu vnitrostátní právní úpravy dotčené v povodním řízení se poplatníci-rezidenti a poplatníci-nerezidenti nacházejí v objektivně srovnatelné situaci.

31 Tento výklad není nijak vyvrácen vyjádřením belgické vlády, podle kterého jsou minimální základy daně ve smyslu vnitrostátní právní úpravy dotčené v povodním řízení i pro poplatníky-nerezidenty výhodnější než zdanění na základě srovnání používané na poplatníky-rezidenty. Totiž i za předpokladu, že je belgický daňový režim pro poplatníky-nerezidenty nejčastěji výhodný, nebrání to tomu, že když se tento režim ukáže pro uvedené poplatníky jako nevýhodný, vede k nerovnému zacházení ve srovnání s poplatníky-rezidenty, a vytváří tak překážku svobodě usazování zaručené článkem 52 Smlouvy (viz analogicky rozsudek ze dne 14. prosince 2000, AMID, C-141/99, Recueil, s. I-11619, bod 27 a uvedená judikatura).

32 Za těchto podmínek taková právní úprava členského státu, jaká vyplývá z čl. 342 § 2 zákona o daních z příjmu z roku 1992 a článku 182 královské vyhlášky ze dne 27. srpna 1993, která stanoví minimální základy daně pouze ve vztahu k daňovým poplatníkům-nerezidentům, představuje nepřímou diskriminaci z důvodu státní příslušnosti ve smyslu článku 52 Smlouvy. I když totiž uvedená právní úprava stanoví rozlišení založené na kritériu bydliště v tom smyslu, že odepírá nerezidentům určité výhody v daňové oblasti, které jsou naopak přiznány rezidentům na vnitrostátním území, bude pravděpodobně působit na újmu státních příslušníků jiných členských států, protože nerezidenti jsou nejčastěji cizími státními příslušníky (viz analogicky výše uvedený rozsudek Schumacker, bod 28).

33 Je nicméně třeba se zabývat otázkou případného odvodnění této diskriminace.

34 Belgická vláda uplatňuje, že použití minimálních základů daně pouze ve vztahu k poplatníkům-nerezidentům je odvodněno nezbytností zajistit účinnost daňového dohledu a že je v souladu se zásadou proporcionality. Upesňuje, že metoda zdanění na základě srovnání stanovená pro poplatníky-rezidenty není použitelná na poplatníky-nerezidenty z důvodu praktických těžkostí, zejména nemožnosti použít směrnici 77/799.

35 V tomto ohledu je třeba uvést, že účinnost daňového dohledu představuje naléhavý důvod obecného zájmu, který může odvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených

Smlouvou (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 8. července 1999, Baxter a další, C-254/97, Recueil, s. I-4809, bod 18 a uvedená judikatura).

36 Je však třeba konstatovat, že jednak praktické těžkosti uplatnění belgickou vládou existují, jak vyplývá z bodu 28 tohoto rozsudku, stejně tak i ve vztahu k poplatníkům-rezidentům, a že kromě toho z bodu 29 téhož rozsudku vyplývá, že dotyčný belgický stát má na základě směrnice 77/799 možnost využít výměnu informací s jinými belgickými státy.

37 Za těchto okolností nezbytnost zaručit účinnost daňového dohledu neodvodňuje existenci rozdílného zacházení, takže je namístě použít na poplatníky-nerezidenty stejné zacházení, jaké je stanoveno pro poplatníky-rezidenty.

38 S ohledem na vše výše uvedené je třeba odpovědět na položenou otázku, že článek 52 Smlouvy brání takové právní úpravě belgického státu, jaká vyplývá z čl. 342 § 2 zákona o daních z příjmů z roku 1992 a článku 182 královské vyhlášky ze dne 27. srpna 1993, která stanoví minimální základy daně pouze ve vztahu k daňovým poplatníkům-nerezidentům.

K nákladům řízení

39 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Článek 52 Smlouvy o ES (nyní po změně článek 43 ES) brání takové právní úpravě belgického státu, jaká vyplývá z čl. 342 § 2 zákona o daních z příjmů z roku 1992 a článku 182 královské vyhlášky ze dne 27. srpna 1993 k provedení zákona o daních z příjmu z roku 1992, která stanoví minimální základy daně pouze ve vztahu k daňovým poplatníkům-nerezidentům.

Podpisy.

* Jednací jazyk: francouzština.