

Vec C-383/05

Raffaele Talotta

proti

Belgicku

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Cour de cassation (Belgicko)]

„Sloboda usadiť sa – článok 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES) ? Daovník nerezident, ktorý vykonáva samostatnú zárobkovú činnosť ? Stanovenie minimálneho základu dane len vo vzťahu k daovníkom nerezidentom ? Odôvodnenie dôvodmi verejného záujmu ? Účinnosť daňových kontrol ? Neexistencia“

Návrhy prednesené 16. novembra 2006 – generálny advokát P. Mengozzi

Rozsudok Súdneho dvora (prvá komora) z 22. marca 2007

Abstrakt rozsudku

Voľný pohyb osôb – Sloboda usadiť sa – Daňová právna úprava

[Zmluva ES, článok 52 (zmenený, teraz článok 43 ES)]

Článku 52 Zmluvy (zmenený, teraz článok 43 ES) odporuje právna úprava členského štátu v oblasti dane z príjmov, ktorá stanovuje v rámci posudzovania základu dane v prípade nepredloženia presvedčivých údajov daovníkom alebo správou minimálny základ dane len vo vzťahu k daovníkom nerezidentom.

Príjem zo samostatnej zárobkovej činnosti na území dotknutého členského štátu ?i už daovníka rezidenta alebo daovníka nerezidenta totiž patrí do rovnakej kategórie príjmov. Okrem toho pomery daovníka rezidenta a pomery daovníka nerezidenta spôsobia dotknutému daňovému úradu v prípade, ak sa ?asť činností týchto daovníkov uskutočňuje na území iného členského štátu, rovnaké ťažkosti, takže tieto dve kategórie daovníkov majú objektívne porovnateľné postavenie. Za týchto okolností rozlišovanie na základe kritéria bydliska predstavuje nepriamu diskrimináciu, pretože môže pôsobiť predovšetkým na úkor štátnych príslušníkov iných členských štátov vzhľadom na to, že nerezidenti sú najčastejšie štátnymi príslušníkmi iných členských štátov.

(pozri body 26, 28, 32, 38 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 22. marca 2007 (*)

„Sloboda usadiť sa – článok 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES) ? Daovník nerezident, ktorý vykonáva samostatnú zárobkovú činnosť ? Stanovenie minimálneho základu dane len vo vzťahu k daovníkom nerezidentom ? Odôvodnenie dôvodmi verejného záujmu ? Účinnosť daňových kontrol ? Neexistencia“

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,

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 spoločností, 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 daovníka nerezidenta minimálneho základu dane za zdaňovacie obdobie roku 1992.

Právny rámec

3 Dať 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 daovníka vzhľadom na bežné príjmy alebo zisk aspoň troch podobných daovníkov 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. Kráť 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 zdaťujú 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 veľkoveľkoveľvodstve, 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 Dovolanie 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 daovníkom 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 daovej 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 daového zvýhodnenia, ktoré sa neprizná nerezidentovi, možno rozdiel v zaobchádzaní s týmito dvoma kategóriami daovníkov 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 daovníkov (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 daovník rezident alebo nerezident nepredložil daovému úradu presvedčivé údaje týkajúce sa jeho príjmov alebo zisku.

21 Vo vzťahu k daovníkom rezidentom z tohto spisu predloženého Súdnemu dvoru tiež vyplýva, že belgický daový 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 daovníkov 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 daovníkom rezidentom paušálny spôsob zdanenia založený na „náznakoch alebo indíciách, z ktorých vyplýva vyšší zisk, ako osvedčujú priznané príjmy“.

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

24 Treba teda skonštatovať, že vnútroštátna právna úprava sporná vo veci samej zaobchádza odlišne s daovníkmi 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 daovníkom 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 da?ovníka rezidenta zo samostatnej zárobkovej ?innosti na území dotknutého ?lenského štátu a príjem, ktorý má da?ovník nerezident v súvislosti so samostatnou zárobkovou ?innos?ou vykonávanou na území tohto ?lenského štátu, patria do rovnakej kategórie príjmov pochádzajúcich zo samostatných zárobkových ?inností vykonávaných na území toho istého ?lenského štátu.

27 Belgická vláda uvádza na podporu svojich tvrdení o existencii objektívneho rozdielu v postavení rezidentov a nerezidentov vo vz?ahu k dôkazným prostriedkom, ktoré má da?ový úrad k dispozícii na ú?ely ur?enia zdaniteľných príjmov, že v prípade, ak sa ?as? ?inností da?ovníka uskuto??uje na území iného ?lenského štátu, ako je ?lenský štát, kde vykonáva samostatnú zárobkovú ?innos?, 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 ?lenských 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 ?ažkosti spojené s uplatnením zdanenia na základe porovnania, pretože belgický da?ový úrad v takom prípade nemá k dispozícii jednak informácie poskytnuté štátom, kde je da?ovník rezidentom, v rámci spontánnej a automatickej výmeny informácií, a jednak presné údaje, takže žiados? o výmenu informácií by bola neprípustná.

28 Ako uviedol generálny advokát v bode 70 svojich návrhov, da?ovník rezident a da?ovník nerezident spôsobia dotknutému da?ovému úradu v prípade, ak sa ?as? ?inností týchto da?ovníkov uskuto??uje na území iného ?lenského štátu, ako je štát, kde vykonávajú svoju samostatnú zárobkovú ?innos?, rovnaké ?ažkosti, takže tieto dve kategórie da?ovníkov majú objektívne porovnateľné postavenie.

29 Okrem toho je potrebné pripomenú?, že ?lenský štát sa môže odvola? na smernicu 77/799 v prípade, ak sa ?as? ?inností da?ovníka uskuto??uje na území iného ?lenského štátu, ako je ?lenský štát, kde vykonáva samostatnú zárobkovú ?innos?, nato, aby tento ?lenský štát získal od príslušných orgánov iného ?lenského štátu všetky informácie spôsobilé umožni? mu správne ur?i? da? z príjmu alebo všetky informácie, ktoré považuje za potrebné na stanovenie presnej výšky dane z príjmu da?ovníka podľa právnej úpravy, ktorú uplat?uje (rozsudok z 26. júna 2003, Skandia a Ramstedt, C?422/01, Zb. s. I?6817, bod 42 a citovaná judikatúra).

30 Treba teda skonštatova?, že v zmysle vnútroštátnej právnej úpravy spornej vo veci samej majú da?ovníci rezidenti a da?ovníci 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 da?ovníkov nerezidentov ako zdanenie na základe porovnania uplat?ované na da?ovníkov rezidentov. Aj za predpokladu, že belgická da?ová úprava je vo väčšine prípadov výhodnejšia pre da?ovníkov nerezidentov, na?alej totiž platí, že ak sa táto úprava ukáže ako nevýhodnejšia pre týchto da?ovníkov, vedie k nerovnosti zaobchádzania vo vz?ahu k da?ovníkom rezidentom, a vytvára tak prekážku slobody usadi? sa, ktorú zaru?uje ?lánok 52 Zmluvy (pozri analogicky rozsudok zo 14. decembra 2000, AMID, C?141/99, Zb. s. I?11619, bod 27 a citovaná judikatúra).

32 Za týchto okolností právna úprava ?lenského štátu, akou je právna úprava vyplývajúca z ?lánku 342 § 2 zákonníka o dani z príjmov z roku 1992 a z ?lánku 182 krá?ovského nariadenia z 27. augusta 1993, ktorá stanovuje minimálny základ dane len vo vz?ahu k da?ovníkom nerezidentom, predstavuje nepriamu diskrimináciu podľa štátnej príslušnosti v zmysle ?lánku 52 Zmluvy. Aj keď totiž táto právna úprava upravuje rozlišovanie na základe kritéria bydliska v tom zmysle, že nepriznáva nerezidentom ur?ité zvýhodnenia v da?ovej 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 citovaný 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 článok 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 Súdnym dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 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

* Jazyk konania: francúzština.