

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 22 marca 2007 r. *

W sprawie C-383/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Cour de cassation (Belgia) postanowieniem z dnia 7 października 2005 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 października 2005 r., w postępowaniu:

Raffaele Talotta

przeciwko

Królestwu Belgii

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, R. Schintgen, A. Borg Barthet, M. Ilešič (sprawozdawca) i E. Levits, sędziowie,

* Język postępowania: francuski.

rzecznik generalny: P. Mengozzi,
sekretarz: R. Grass,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu R. Talotty przez X. Thiebauta oraz X. Pace’a, adwokatów,

— w imieniu rządu belgijskiego przez M. Wimmera, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez B. van de Walla de Ghelcka, adwokata,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz D. Martina, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 listopada 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- ¹ Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE).
- ² Niniejszy wniosek został złożony w ramach sporu pomiędzy R. Talottą a Królestwem Belgii w przedmiocie zastosowania w stosunku do R. Talotty, jako podatnika będącego nierezydentem, minimalnej podstawy opodatkowania za rok podatkowy 1992.

Ramy prawne

- ³ Podatek dochodowy od osób fizycznych i od osób prawnych jest w Belgii przedmiotem regulacji Code des impôts sur les revenus 1992 (kodeksu podatków dochodowych z 1992 r.) (Moniteur belge z dnia 30 lipca 1992 r.), który w brzmieniu obowiązującym w czasie właściwym dla postępowania przed sądem krajowym w art. 341 akapit pierwszy stanowił:

„Z zastrzeżeniem przeciwnego dowodu, oszacowanie podstawy opodatkowania może być dokonane zarówno w przypadku osób prawnych, jak i osób fizycznych na podsta-

wie wskazówek i informacji, z których wynika, że sytuacja majątkowa podatnika jest lepsza niż sytuacja, o której świadczą deklarowane przychody”.

4 Artykuł 342 tego kodeksu ma następujące brzmienie:

„§ 1. W razie braku dowodów przedstawionych bądź to przez zainteresowane strony, bądź to przez organ administracji dochody lub zyski, o których mowa w art. 23 § 1 pkt 1 i 2, określane są dla każdego podatnika przez odniesienie do zwykłych dochodów lub zysków osiągniętych przez co najmniej trzech podobnych podatników, przy uwzględnieniu, w odpowiednich przypadkach, zainwestowanego kapitału, wysokości obrotu, liczby pracowników, wykorzystywanych urządzeń mechanicznych, wartości czynszowej używanych gruntów, jak również wszelkich innych użytecznych informacji.

[...]

§ 2. Król określi minimalną wysokość podlegających opodatkowaniu dochodów przedsiębiorstw zagranicznych działających w Belgii, przy uwzględnieniu okoliczności wskazanych w § 1 akapit pierwszy”.

5 Artykuł 182 dekretu królewskiego z dnia 27 sierpnia 1993 r. w sprawie wykonania kodeksu podatków dochodowych z 1992 r. (Moniteur belge z dnia 13 września 1993 r., zwanego dalej „dekretom królewskim z dnia 27 września 1993 r.”) stanowi:

„§ 1. Minimalną wysokość podlegających opodatkowaniu dochodów przedsiębiorstw zagranicznych działających w Belgii, do których stosuje się procedurę porównania przewidzianą w art. 342 § 1 akapit pierwszy kodeksu podatków dochodowych z 1992 r., ustala się w sposób następujący:

[...]

3. przedsiębiorstwa działające w sektorze handlu i usług:

- a) [...] horeca [(hotele, restauracje, kawiarnie)] [...]: 100 [BEF] na 1000 [BEF] obrotu, przyjmując minimalną kwotę 300 000 [BEF] na pracownika (średnią liczbę dla danego roku);

[...]

§ 2. W każdym przypadku wysokość dochodów podlegających opodatkowaniu określona zgodnie z § 1 nie może być mniejsza niż 400 000 [BEF].

[...]”.

- 6 Zgodnie z brzmieniem art. 24 § 5 konwencji zawartej pomiędzy Belgią i Luksemburgiem w celu unikania podwójnego opodatkowania i uregulowania niektórych innych kwestii w dziedzinie podatków od dochodu i od majątku podpisanej w Luksemburgu w dniu 17 września 1970 r. (zwanej dalej „konwencją”):

„Stały zakład, który przedsiębiorstwo z jednego umawiającego się państwa posiada w drugim umawiającym się państwie, nie będzie opodatkowany w spo-

sób mniej korzystny od przedsiębiorstw z tego drugiego umawiającego się państwa wykonujących taką samą działalność”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

- 7 R. Talotta, który mieszka w Wielkim Księstwie Luksemburga, prowadzi, jako osoba fizyczna, restaurację w Belgii.
- 8 Ponieważ nie ustanowił on swego miejsca zamieszkania dla celów podatkowych w Belgii, podlega tam opodatkowaniu podatkiem od osób fizycznych będących nie-rezydentami wyłącznie w zakresie dochodów uzyskiwanych w tym państwie członkowskim.
- 9 Ponieważ R. Talotta spóźnił się ze złożeniem deklaracji podatkowej dotyczącej podatku od osób fizycznych będących nierezydentami za rok podatkowy 1992, belgijski organ podatkowy powiadomił go o zamiarze wymierzenia podatku z urzędu na podstawie art. 342 § 2 kodeksu podatków dochodowych z 1992 r. Przepis ten umożliwia organom podatkowym, wobec braku dowodów przedłożonych bądź to przez podatnika, bądź to przez organ administracji, opodatkowanie przedsiębiorstw zagranicznych działających w Belgii na podstawie obrotu i liczby pracowników przez odniesienie do minimalnej wysokości dochodów podlegających opodatkowaniu, określonej w dekrete królewskim z dnia 27 sierpnia 1993 r. W roku podatkowym, którego dotyczy sprawa przed sądem krajowym, wysokość ta w odniesieniu do hoteli, restauracji i kawiarni nie mogła być niższa niż 400 000 BEF.

- 10 Na tej podstawie prawnej belgijski organ podatkowy obciążył R. Talottę za rok podatkowy 1992 podatkiem od osób fizycznych będących nierezydentami ustalonym ze względu na zatrudnianie przez niego sześciu osób na kwotę 1 800 000 BEF (44 621 EUR).
- 11 Decyzją z dnia 23 czerwca 1998 r. organ podatkowy oddalił odwołanie wniesione przez R. Talottę w związku z wymierzeniem powyższego podatku.
- 12 Skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym zaskarżył tę decyzję do sądu apelacyjnego w Liège, który wyrokiem z dnia 16 czerwca 2004 r. oddalił skargę.
- 13 W skardze wniesionej do Cour de cassation R. Talotta w ramach pierwszej części pierwszego z podniesionych zarzutów wskazał, że sąd apelacyjny nie uzasadnił nalezycie zaskarżonego wyroku, z naruszeniem art. 149 belgijskiej konstytucji, ponieważ nie ustosunkował się do zarzutu opartego na twierdzeniu, iż podatek, którym go obciążono, został ustalony według mniej korzystnych zasad niż stosowane w odniesieniu do przedsiębiorstw belgijskich wykonujących taką samą działalność. W drugiej części pierwszego zarzutu R. Talotta podniósł, że sąd apelacyjny orzekając, iż podatek będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym został ustalony zgodnie z prawem na podstawie art. 342 § 2 kodeksu podatków dochodowych z 1992 r. oraz art. 182 dekretu królewskiego z dnia 27 sierpnia 1993 r., naruszył art. 24 § 5 konwencji oraz art. 52 traktatu.
- 14 Po oddaleniu pierwszej części pierwszego z podniesionych zarzutów jako pozbawionej oparcia w stanie faktycznym Cour de cassation postanowił zawiesić postępowanie

nie w zakresie dotyczącym drugiej części pierwszego zarzutu i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy [art. 52 traktatu] może być interpretowany w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie stosowaniu przepisu prawa krajowego, który tak jak art. 182 dekretu królewskiego z dnia 27 sierpnia 1993 r., przyjętego w celu wykonania art. 342 § 2 kodeksu podatków dochodowych z 1992 r., przewiduje minimalne podstawy opodatkowania jedynie w odniesieniu do nierezydentów?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

¹⁵ Zwracając się z powyższym pytaniem, sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy art. 52 traktatu stoi na przeszkodzie stosowania przepisów państwa członkowskiego, takich jak zawarte w art. 342 § 2 kodeksu podatków dochodowych z 1992 r. oraz w art. 182 dekretu królewskiego z dnia 27 sierpnia 1993 r., które przewidują minimalne podstawy opodatkowania wyłącznie w odniesieniu do podatników będących nierezydentami.

¹⁶ Na wstępie należy przypomnieć, że chociaż opodatkowanie bezpośrednie należy do kompetencji państw członkowskich, to muszą one wykonywać swoje uprawnienia z poszanowaniem prawa wspólnotowego (wyrok z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz., str. I-7477, pkt 19 i powołane tam orzecznictwo).

- 17 Zasada równego traktowania zakazuje nie tylko dyskryminacji jawnej opartej na przynależności państwowej, lecz również wszelkich ukrytych form dyskryminacji, które przez zastosowanie innych kryteriów rozróżnienia prowadzą w rzeczywistości do takiego samego rezultatu (wyrok z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 26 i powołane tam orzecznictwo).
- 18 Dyskryminacja może polegać na stosowaniu różnych zasad do porównywalnych sytuacji lub też na stosowaniu tej samej zasady do różnych sytuacji (ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 30 oraz wyrok z dnia 14 września 1999 r. w sprawie C-391/97 Gschwind, Rec. str. I-5451, pkt 21).
- 19 W dziedzinie opodatkowania bezpośredniego Trybunał, rozpatrując sprawy dotyczące opodatkowania dochodu osób fizycznych, przyjął, że sytuacje, w których znajdują się rezydenci danego państwa oraz nierezydenci, nie są co do zasady porównywalne, ponieważ odznaczają się obiektywnymi różnicami zarówno pod względem źródła dochodu, jak i indywidualnej zdolności podatkowej lub też możliwości uwzględniania sytuacji osobistej i rodzinnej (ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 31–34, wyrok z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. str. I-2493, pkt 18 oraz wyrok z dnia 27 czerwca 1996 r. w sprawie C-107/94 Asscher, Rec. str. I-3089, pkt 41). Trybunał wyjaśnił jednak, że w przypadku obowiązywania ulgi podatkowej, która nie jest przyznawana nierezydentom, różnica w traktowaniu tych dwóch kategorii podatników może być uznana za dyskryminację w rozumieniu traktatu, jeżeli brak jest jakiegokolwiek obiektywnej różnicy pomiędzy sytuacjami, w których się oni znajdują, mogącej uzasadniać ich odmienne traktowanie w tym zakresie (ww. wyroki w sprawach Schumacker, pkt 36–38 oraz Asscher, pkt 42).
- 20 W tym miejscu należy podnieść, że z akt przedstawionych Trybunałowi wynika, iż art. 342 § 1 kodeksu podatków dochodowych z 1992 r. ma na celu uregulowanie

przypadków, w których podatnik będący rezydentem lub nierezydentem nie przedstawił organom podatkowym dowodów dotyczących swych dochodów lub zysków.

- 21 Jeśli chodzi o podatników będących rezydentami, to również z akt przedstawionych Trybunałowi wynika, że belgijskie organy podatkowe mogą określić, na podstawie kryteriów ustalonych w art. 342 § 1 kodeksu podatków dochodowych z 1992 r., dochód, który będzie brany pod uwagę, przez odniesienie do zwykłego dochodu uzyskanego przez co najmniej trzech podatników — rezydentów znajdujących się w podobnej sytuacji.
- 22 Jeżeli zastosowanie tej metody określenia dochodu nie jest możliwe, to jak również wynika z akt przedstawionych Trybunałowi, na podstawie art. 341 akapit pierwszy wspomnianego kodeksu organy podatkowe mogą wyłącznie w odniesieniu do rezydentów zastosować ryczałtową metodę opodatkowania opartą na podstawie „wskazówek i informacji, z których wynika, że sytuacja majątkowa podatnika jest lepsza niż sytuacja, o jakiej świadczą deklarowane przychody”.
- 23 Natomiast wysokość obrotu osiąganego przez podatników będących nierezydentami w razie braku dowodów jest określana przez zastosowanie minimalnych podstaw opodatkowania.
- 24 Należy zatem stwierdzić, że na mocy przepisów krajowych, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, podatnicy traktowani są różnie w zależności od tego, czy są rezydentami Belgii, czy też nie.

- 25 Jednak nie można przyjąć, że państwo członkowskie może stosować minimalne podstawy opodatkowania wyłącznie w odniesieniu do podatników będących nierezydentami tylko z tego powodu, że mają oni siedzibę lub miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim, nie pozbawiając jednocześnie art. 52 traktatu jego znaczenia (zob. analogicznie wyrok z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie C-270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 273, pkt 18).
- 26 Przychód uzyskany przez podatnika będącego rezydentem w ramach wykonywanej przez niego działalności na własny rachunek na terytorium danego państwa członkowskiego oraz przychód uzyskany przez podatnika będącego nierezydentem również z tytułu wykonywania działalności na własny rachunek na terytorium tegoż państwa członkowskiego należą bowiem do tej samej kategorii przychodów pochodzących z działalności wykonywanej na własny rachunek na terytorium tego samego państwa członkowskiego.
- 27 Na poparcie swoich twierdzeń, zgodnie z którymi pomiędzy sytuacją rezydentów a sytuacją nierezydentów istnieją obiektywne różnice dotyczące środków, jakimi dysponują organy podatkowe w celu ustalenia podstawy opodatkowania, rząd belgijski podnosi, że w przypadku, gdy podatnik będący nierezydentem wykonuje część czynności na terytorium państwa członkowskiego innego niż państwo, w którym wykonuje działalność na własny rachunek, ewentualna wymiana informacji z państwem jego miejsca zamieszkania w ramach systemu przewidzianego w dyrektywie Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, str. 15) nie wydaje się realna ani też skuteczna do usunięcia praktycznych trudności wynikających ze stosowania opodatkowania porównawczego. Belgijskie organy podatkowe nie dysponują bowiem w takim przypadku, po pierwsze, informacjami, jakie państwo siedziby podaje w ramach regularnej wymiany informacji lub wymiany informacji z urzędu, a po drugie, dokładnymi danymi, bez czego wniosek o przekazanie informacji nie jest dopuszczalny.

- 28 Jednakże, jak podniósł rzecznik generalny w pkt 70 swojej opinii, działalność podatnika będącego rezydentem i podatnika będącego nierezydentem w przypadku wykonywania przez nich części czynności na terytorium państwa członkowskiego innego niż państwo, w którym wykonują działalność na własny rachunek, rodzi dla właściwych organów podatkowych trudności tego samego rodzaju. Skutkiem tego obie te kategorie podatników znajdują się w obiektywnie porównywalnych sytuacjach.
- 29 Należy ponadto przypomnieć, że w przypadku wykonywania przez podatnika części czynności na terytorium innego państwa członkowskiego niż państwo, w którym wykonuje on działalność na własny rachunek, państwo członkowskie może powoływać się na dyrektywę 77/799 w celu uzyskania od właściwych organów innego państwa członkowskiego wszelkich informacji, które mogą mu pozwolić na prawidłowe określenie podatków dochodowych lub które uznaje za niezbędne w celu określenia dokładnej kwoty podatku dochodowego należnego od podatnika zgodnie ze znajdującymi zastosowanie przepisami (wyrok z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. str. I-6817, pkt 42 i powołane tam orzecznictwo).
- 30 Należy zatem stwierdzić, że w świetle przepisów krajowych, których dotyczy sprawa przed sądem krajowym, podatnicy będący rezydentami oraz podatnicy będący nierezydentami znajdują się w obiektywnie porównywalnych sytuacjach.
- 31 Wykładni tej w żaden sposób nie osłabiają uwagi rządu belgijskiego, zgodnie z którymi minimalne podstawy opodatkowania w rozumieniu przepisów krajowych rozważanych w sprawie przed sądem krajowym są często korzystniejsze dla podatników będących nierezydentami od opodatkowania porównawczego stosowanego do podatników rezydentów. Zakładając nawet, że belgijski system podatkowy jest częściej korzystny dla podatników będących nierezydentami, to w dalszym ciągu w przypadkach, gdy system ten okazuje się dla tych podatników niekorzystny, prowadzi on do nierównego traktowania w porównaniu z podatnikami będącymi rezydentami oraz

stwarza tym samym przeszkodę dla swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej gwarantowanej w art. 52 traktatu (zob. analogicznie wyrok z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-141/99 AMID, Rec. str. I-11619, pkt 27 i powołane tam orzecznictwo).

³² W tych okolicznościach przepisy państwa członkowskiego, takie jak zawarte w art. 342 § 2 kodeksu podatków dochodowych z 1992 r. i art. 182 dekretu królewskiego z dnia 27 sierpnia 1993 r., które przewidują minimalne podstawy opodatkowania tylko w odniesieniu do podatników będących nierezydentami, stanowią dyskryminację pośrednią ze względu na przynależność państwową w rozumieniu art. 52 traktatu. Bowiem nawet jeśli przepisy te przewidują rozróżnienie oparte na kryterium miejsca zamieszkania lub siedziby polegające na tym, że odmawiają one nierezydentom określonych korzyści w zakresie opodatkowania, które przyznawane są rezydentom na terytorium kraju, mogą one działać głównie na niekorzyść obywateli innych państw członkowskich, ponieważ nierezydenci są najczęściej cudzoziemcami (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 28).

³³ Należy jednak zastanowić się nad ewentualnym uzasadnieniem tej dyskryminacji.

³⁴ Rząd belgijski zwraca uwagę, że stosowanie minimalnych podstaw opodatkowania tylko w odniesieniu do podatników będących nierezydentami jest uzasadnione koniecznością zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych i pozostaje zgodne

z zasadą proporcjonalności. Wyjaśnia on, że metoda opodatkowania porównawczego przewidziana dla podatników będących rezydentami nie znajduje zastosowania do podatników będących nierezydentami ze względu na trudności o charakterze praktycznym, w szczególności brak możliwości odwołania się do dyrektywy 77/799.

35 W tym miejscu należy podnieść, że skuteczność kontroli podatkowej stanowi nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, który może uzasadniać ograniczenie wykonywania podstawowych swobód gwarantowanych w traktacie (zob. podobnie wyrok z dnia 8 lipca 1999 r. w sprawie C-254/97 Baxter i in., Rec. str. I-4809, pkt 18 i powołane tam orzecznictwo).

36 Należy jednak stwierdzić, że po pierwsze, jak wynika z pkt 28 niniejszego wyroku, trudności o charakterze praktycznym, na które powołuje się rząd belgijski, występują również w odniesieniu do podatników będących rezydentami, a po drugie, z pkt 29 niniejszego wyroku wynika, że państwo członkowskie ma na podstawie dyrektywy 77/799 możliwość skorzystania z wymiany informacji z innymi państwami członkowskimi.

37 W tych okolicznościach konieczność zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych nie uzasadnia odmiennego traktowania, a zatem podatnicy będący nierezydentami winni być traktowani w taki sam sposób jak podatnicy będący rezydentami.

38 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 52 traktatu stoi na przeszkodzie stosowania przepisów państwa członkow-

skiego, takich jak wynikające z art. 342 § 2 kodeksu podatków dochodowych z 1992 r. i z art. 182 dekretu królewskiego z dnia 27 sierpnia 1993 r., które przewidują minimalne podstawy opodatkowania tylko w odniesieniu do podatników będących nierezydentami.

W przedmiocie kosztów

- ³⁹ Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 52 traktatu WE (obecnie, po zmianach, art. 43 WE) stoi na przeszkodzie stosowania przepisów państwa członkowskiego, takich jak wynikające z art. 342 § 2 kodeksu podatków dochodowych z 1992 r. i z art. 182 dekretu królewskiego z dnia 27 sierpnia 1993 r., które przewidują minimalne podstawy opodatkowania tylko w odniesieniu do podatników będących nierezydentami.

Podpisy