TALOTTA

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PAOLO MENGOZZI
16 päivänä marraskuuta 2006 [1]

I Johdanto

1. Nyt käsiteltävä asia koskee ennakkoratkaisukysymystä, jonka Belgian Cour de cassation on esittänyt EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimelle EY 43 artiklan tulkinnasta.

2. Cour de cassation pyytää yhteisöjen tuomioistuinta lähinnä täsmentämään, onko Belgian kansallinen lainsäädäntö, jossa vahvistetaan vähimmäisveroperusteet ainoastaan ulkomailla asuville verovelvollisille, ristiriidassa sijoittautumisvapauden periaatteiden kanssa.

1 – Alkuperäinen kieli: italia.

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A *Asiaa koskeva yhteisön lainsäädäntö*

3. Pääasian kohteena olevan riidan ratkaiseminen edellyttää sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten tutkimista. Tästä periaatteesta määrätään EY 43 artiklassa, jossa vahvistetaan yhteisön kansalaisille oikeus sijoittautua toiseen jäsenvaltioon joko pääasiallisesti (toinen kohta) tai sivutoimipaikan välityksellä (ensimmäinen kohta).

4. Kyseisessä artiklassa määrätään seuraavaa:

"Jäljempänä olevien määräysten mukaisesti kielletään rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle. Myös kielletään rajoitukset, jotka estävät jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita jäsenvaltion kansalaisia

perustamasta kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä.

Jollei pääomia koskevan luvun määräyksistä muuta johdu, sijoittautumisvapauteen kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä, erityisesti 48 artiklan toisessa kohdassa tarkoitettuja yhtiöitä, niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia."

5. EY 46 artiklan 1 kohdassa määrätään sijoittautumisoikeutta rajoittavien toimenpiteiden perusteluista seuraavaa:

"Tämän luvun määräykset ja niiden nojalla toteutetut toimenpiteet eivät rajoita niiden lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten soveltamista, joiden mukaan ulkomailla asuviin sovelletaan erityissääntelyä yleisen järjestyksen tai turvallisuuden taikka kansanterveyden perusteella."

B *Kansallinen lainsäädäntö*

6. Belgian vuoden 1992 tuloverolain (Code des impôts sur les revenus 1992, jäljempänä vuoden 1992 CIR) 342 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Mikäli verovelvollinen ei ole esittänyt selvitystä tai viranomaiset itse eivät ole sitä hankkineet, viranomaiset voivat määrittää 23 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitetun verovelvollisen saaman tulon tai voiton siten, että ne ottavat huomioon vähintään kolmen samankaltaisessa tilanteessa olevan verovelvollisen tavanomaisen tulon tai voiton sekä tapauksen mukaan sijoitetun pääoman, liikevaihdon, henkilöstön määrän, konevoiman, viljellyn maa-alan vuokra-arvon ja kaikki muut hyödylliset tiedot.

Viranomaiset voivat tätä varten päättää kiinteistä veroperusteista asianomaisten ammatillisten ryhmittymien suostumuksella.

Edellisessä momentissa tarkoitetut kiinteät veroperusteet voidaan vahvistaa kolmelle seuraavalle verovuodelle.

– –

2. Kuningas vahvistaa 1 momentin ensimmäisessä kohdassa mainittujen osatekijöiden perusteella Belgiassa toimivien ulkomaisten yritysten verotettavat vähimmäistulot." [2]

2 – Epävirallinen käännös.

7. Vuoden 1992 CIR:n soveltamisesta 27.8.1993 annetun kuninkaan asetuksen 182 §:ssä säädetään erityisesti seuraavaa:

– –

2. Edellä 1 momentin mukaisesti määritellyt verotettavat tulot ovat joka tapauksessa vähintään 400 000 BEF." [4]

"1. Belgiassa toimivien ulkomaisten yritysten verotettavat vähimmäistulot, joista kannetaan vero vuoden 1992 tuloverolain 342 §:n 1 momentin ensimmäisen kohdan mukaisen vertailumenettelyn mukaisesti, vahvistetaan seuraavasti:

III Tosiseikasto ja ennakkoratkaisukysymys sekä asian käsittelyn vaiheet yhteisöjen tuomioistuimessa

8. Luxemburgissa asuva Talotta harjoittaa ravintolatoimintaa Arlonisssa, Belgiassa. Hän on vuoden 1992 CIR:n 227 ja 228 §:n nojalla velvollinen suorittamaan Belgiassa ulkomailla asuvilta luonnollisilta henkilöiltä kannettavan veron ainoastaan Belgiasta saaduista tuloista, koska hänen verotuksellinen kotipaikkansa ja hänen varallisuutensa sijaintipaikka eivät ole Belgian alueella.

– –

3) kaupan ja palvelualan yritykset:

9. Talotta jätti tuloveroilmoituksensa verovuodelta 1992 myöhässä Belgian veroviranomaisille. Veroviranomaiset eivät myöskään pitäneet Talottan kirjanpitoa luotettavana, koska siihen sisältyi joitakin epäjohdonmukaisuuksia, joten ne ilmoittivat hänelle aikomuksestaan määrätä hänelle viran puolesta

a) – – majoitus- ja ravintola-alalla [3] – –: 100 BEF 1 000 BEF:n liikevaihtoa kohti ja vähintään 300 000 BEF työntekijää kohti (henkilöstön keskimääräinen lukumäärä kyseisenä vuonna);

3 – Horeca (Hotel/Restaurant/Café).

4 – Näitä määriä on muutettu 20.7.2000 annetulla kuninkaan asetuksella seuraavasti: "a) – – majoitus- ja ravintola-alalla – –: 2,50 euroa 25 euron liikevaihtoa kohti ja vähintään 7 000 euroa työntekijää kohti (henkilöstön keskimääräinen lukumäärä kyseisenä vuonna); – – Edellä 1 momentin mukaisesti määritellyt verotettavat tulot ovat joka tapauksessa vähintään 9 500 euroa" (epävirallinen käännös).

veron vuoden 1992 CIR:n 342 §:n 2 momentissa tarkoitetun kiinteän veroperusteen mukaisesti ja viittasivat tämän säännöksen soveltamisesta annetun kuninkaan asetuksen 182 §:n mukaisiin verotettaviin vähimmäistuloihin.

10. Veroviranomaiset selvittivät, että Talottalla oli kuusi työntekijää. Hänen maksettavakseen määrätty vero vahvistettiin soveltamisasetuksen 182 §:n mukaisesti ravintolaalan vähimmäisperusteen mukaan, ja erityisesti käytettiin perustetta 300 000 BEF työntekijää kohti eli yhteensä 1 800 000 BEF.

11. Talotta teki tästä verotuspäätöksestä oikaisuvaatimuksen, mutta ei liittänyt vaatimukseensa vastaväitteitään tukevia asiakirjoja eikä tämän jälkeen esittänyt asiakirjoja, jotka olisivat tukeneet hänen näkemystään, vaikka veroviranomaiset lähettivät hänelle kaksi tätä koskenutta pyyntöä.

12. Talotta haki Cour d'appel de Liègessä muutosta päätökseen, jolla verojohtaja oli hylännyt kyseisen oikaisuvaatimuksen.

13. Sen jälkeen kun tämäkin valitus oli hylätty, Talotta saattoi asian käsiteltäväksi Belgian Cour de cassationissa, joka on epävarma EY 43 artiklan tulkinnasta ja on siksi lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko EY 43 artiklaa – aikaisemmin EY:n perustamissopimuksen 52 artiklaa – tulkittava siten, että sen kanssa on ristiriidassa vuoden 1992 tuloverolain 342 §:n 2 momentin nojalla 27.8.1993 annetun kuninkaan asetuksen 182 §:n kaltainen kansallinen säännös, jonka mukaan veron vähimmäisperusteita sovelletaan ainoastaan ulkomailla asuviin?"

14. Yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan nojalla ovat kirjallisia huomautuksiaan esittäneet Talotta, Belgian hallitus ja komissio.

IV Oikeudellinen arviointi

A *Alustavia huomautuksia*

15. Tutkittava ennakkoratkaisukysymys koskee välittömiä veroja. Huomautettakoon tältä osin, että välitöntä verotusta koskeva lainsäädäntövalta kuuluu jäsenvaltioille, mutta sen käyttämistä rajoittaa kuitenkin

yhteisön perusperiaatteiden noudattaminen, ja niihin kuuluvat perusvapaudet, joihin sisämarkkinoiden käyttöönotto ja toiminta perustuvat. [5]

16. On selvää, että nyt käsiteltävässä asiassa on sovellettava EY 43 artiklassa tarkoitettua perustavanlaatuista sijoittamisvapauden periaatetta, koska kansallisen tuomioistuimen välipäätöksestä ilmenee, että Talotta on käyttänyt tätä vapautta, sillä hän harjoittaa pysyvässä toimipaikassa itsenäistä ammattia muussa jäsenvaltiossa kuin asuinvaltiossaan. Kyseisen Belgian säännöksen yhteensopivuutta yhteisön oikeuden kanssa on arvioitava tämän määräyksen perusteella.

17. EY 43 artiklalla varmistetaan se, että kaikkia jäsenvaltion kansalaisia, jotka sijoittautuvat, vaikka vain sivutoimipaikan muodossa, toisen jäsenvaltion alueelle harjoittaakseen siellä itsenäistä ammattia, kohdellaan samalla tavoin kuin tämän toisen jäsenvaltion kansalaisia (ns. kansallinen kohtelu), ja kaikenlainen avoin tai peitelty kansalaisuuteen perustuva syrjintä on kiellettyä. [6]

18. On todettava, että pääasian kohteena olevaa lainsäädäntöä sovelletaan asianomaisen verovelvollisen kansalaisuudesta riippumatta. Tästä huolimatta asuinpaikkaan tai lähtöpaikkaan perustuva erilainen kohtelu voi tietyissä olosuhteissa johtaa vastaavaan tulokseen kuin kansalaisuuteen perustuva syrjintä.

19. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kiellettyjä ovat paitsi kansalaisuuteen perustuva ilmeinen syrjintä, myös kaikki peitellyt syrjinnän muodot, jotka muita erotteluperusteita soveltaen johtavat samaan lopputulokseen. Erilaisten säännösten soveltaminen samankaltaisiin tilanteisiin tai saman säännöksen soveltaminen erilaisiin tilanteisiin, joita on verrattava objektiivisten tietojen perusteella, merkitsee syrjintää. [7]

20. Todettakoon sellaisen erilaisen kohtelun käsitteestä, joka saattaa olla syrjintää, että tilanne, johon liittyy erilainen kohtelu, ei ole kiellettyä syrjintää, mikäli asianomaista kansalaista ei kohdella epäedullisemmin kuin vastaanottavan valtion kansalaisia. [8]

5 – Ks. erityisesti asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225, 21 kohta); asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996 (Kok. 1996, s. I-3089, 36 kohta) ja C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2493, 16 kohta).

6 – Ks. erityisesti asia 2/74, Reyners, tuomio 21.6.1974 (Kok. 1974, s. 631, Kok. Ep. II, s. 311, 24–26 kohta) ja asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986 (Kok. 1986, s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407, 14 kohta).

7 – Ks. esim. asia 152/73, Sotgiu, tuomio 12.2.1974 (Kok. 1974, s. 153, Kok. Ep. II, s. 219, 11 kohta); em. asia Wielockx, tuomion 16 ja 17 kohta ja em. asia Asscher, tuomion 36 ja 40 kohta.

8 – Ks. vastaavasti julkisasiamies Darmonin asiassa C-175/88, Biehl, antama ratkaisuehdotus, joka hyväksyttiin 8.5.1990 annetussa tuomiossa (Kok. 1990, s. I-1779, Kok. Ep. X, s. 417, ratkaisuehdotuksen 6–10 kohta).

21. Samoin epäedullista kohtelua koskevan edellytyksen on täytyttävä siinä tapauksessa, että erilainen kohtelu perustuu asuinpaikkaan, koska kohtelu saattaa merkitä kansalaisuuteen perustuvaa välillistä syrjintää.

22. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut välittömien verojen osalta, että asuinpaikkaan perustuva erilainen kohtelu ei sellaisenaan ole syrjivää, koska pääsääntöisesti tämä peruste viittaa siihen, että verovelvollisella on yhteys lähtömaahansa, ja se voi siten olla hyväksyttävä perustelu erilaiselle verokohtelulle. [9]

23. Yhteisöjen tuomioistuin on myöntänyt tältä osin, että tietyssä valtiossa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet eivät pääsääntöisesti ole samankaltaisia, sillä nämä tilanteet ovat objektiivisesti erilaisia sekä tulolähteen osalta että siltä osin, miten henkilökohtainen veronmaksukyky tai henkilökohtainen taikka perhekohtainen tilanne otetaan huomioon. [10]

24. Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi täsmentänyt, että silloin, kun on kyse verotuksellisesta edusta, jota ei myönnetä ulkomailla asuville, näiden kahden verovelvollisryhmän erilainen kohtelu voi olla perustamissopimuksessa tarkoitettua syrjintää, mikäli näiden kahden verovelvollisryhmän tilanteiden välillä ei ole sellaista objektiivista eroa, joka oikeuttaisi erilaiseen kohteluun. [11]

25. Yhteisöjen tuomioistuimen päätelmien mukaan kysymyksessä saattaa olla syrjintä tietyssä valtiossa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilöiden välillä ainoastaan silloin, jos huolimatta siitä, että näiden henkilöiden asuinpaikka on eri valtioissa, kävisi ilmi, että kyseisten kansallisten säännösten tarkoituksen ja sisällön kannalta nämä verovelvollisten kaksi ryhmää ovat toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa. [12]

26. Asiakysymyksen osalta tähän mennessä esitetyistä huomautuksista ilmenee, että kun selvitetään sitä, johtavatko nämä säännökset EY 43 artiklassa kiellettyyn syrjintään, on selvitettävä, merkitsevätkö nämä säännökset sen vuoksi, että ainoastaan ulkomailla asuviin verovelvollisiin sovelletaan kiinteitä vähimmäisveroperusteita, erilaista kohtelua ulkomailla asuvien vahingoksi, ja merkitseekö tällainen erilainen kohtelu kansalaisuuteen (asuinpaikkaa koskevan perusteen vuoksi) perustuvaa välillistä syrjintää kotimaassa asuvien ja ulkomailla asuvien vero-

9 – Ks. em. asia Schumacker, tuomion 31–34 kohta; em. asia Wielockx, tuomion 18 kohta; em. asia Asscher, tuomion 41 kohta ja asia C-311/97, Royal Bank of Scotland, tuomio 29.4.1999 (Kok. 1999, s. I-2651, 27 kohta).

10 – Ks. em. asia Schumacker, tuomion 31–34 kohta; em. asia Wielockx, tuomion 18 kohta; em. asia Asscher, tuomion 42 kohta ja em. asia Royal Bank of Scotland, tuomion 27 kohta.

11 – Ks. em. asia Schumacker, tuomion 36–38 kohta; em. asia Asscher, tuomion 42 kohta ja em. asia Royal Bank of Scotland, tuomion 27 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

12 – Asia C-391/97, Frans Gschwind, tuomio 14.9.1999 (Kok. 1999, s. I-5451, 26 kohta).

velvollisten mahdollisesti samankaltaisten tilanteiden välillä.

28. Pääasian asianosaiset tekevät erilaisia päätelmiä siitä, onko tässä kyseessä Belgian säännöksistä johtuva erilainen kohtelu, joka on ulkomailla asuville epäedullinen, ja esittävät kyseisestä lainsäädännöstä erilaisia tulkintoja.

B *Riidanalaisen kansallisen lainsäädännön arviointi*

1. Epäedullinen kohtelu

27. Vuoden 1992 CIR:n 342 §:n 1 momentissa säädetään erilaisista arviointimenetelmistä, joilla määritetään sekä kotimaassa asuvien että ulkomailla asuvien luonnollisten henkilöiden veron peruste ja joita sovelletaan, mikäli verovelvollinen ei ole toimittanut selvitystä, tai ainakaan sellaista selvitystä, josta olisi veroviranomaisille hyötyä. Kyseisen säännöksen 2 momentin mukaisesti "Belgiassa toimivien ulkomaisten yritysten verotettavat vähimmäistulot", [13] joista kannetaan vero kyseisen pykälän 1 momentissa säädetyn vertailumenettelyn mukaisesti (jäljempänä vertailumenettely), on vahvistettu kuninkaan asetuksella. Kyseisessä asetuksessa yksilöidään joitakin tekijöitä (nyt käsiteltävän alan osalta liikevaihto tai henkilöstön määrä), joiden mukaan vähimmäisveroperusteiden laskentaperusteita on sovellettava, ja vahvistetaan joka tapauksessa sovellettava kiinteä vähimmäisveroperuste.

29. Talotta on eri mieltä Belgian hallituksen kanssa ja väittää, että vaikka vähimmäisveroperusteiden käyttäminen on valinnaista, niitä ei käytetä vasta viimeisenä vaihtoehtona eli silloin, kun veroviranomaisten on mahdotonta käyttää muita arviointimenetelmiä, joilla voidaan määrittää veron peruste, koska tätä varten tarvittavia tietoja ei ole käytettävissä. Se väittää, että nämä perusteet muodostavat päinvastoin vähimmäismäärät, joita sovelletaan aina, kun ne ylittävät ne veron perusteet, jotka määritetään vuoden 1992 CIR:n 342 §:n 1 momentissa säädettyjen arviointiperusteiden mukaisesti.

30. Vaikka lopullisen ratkaisun tekeminen nyt käsiteltävän asian kohteena olevien säännösten tulkinnasta kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, Talottan tätä koskevat huomautukset eivät ole perusteettomia, koska vuoden 1992 CIR:n 342 §:n 2 momentin ja sen soveltamisesta annetun kuninkaan asetuksen 182 §:n sanamuodosta ei mielestäni voida kokonaisuutena päätellä, että tämä veron perusteen määrittämismenetelmä olisi toissijainen ja että sitä voitaisiin käyttää ainoastaan viimeisenä vaihtoehtona. Samalla tavoin myöskään nyt käsiteltävien säännösten sanamuodosta ei voida päätellä, että

13 – Epävirallinen käännös.

kiinteiden vähimmäisveroperusteiden soveltaminen olisi vapaaehtoista.

31. Kuninkaan asetuksen 182 §:ssä vahvistetaan näet ainoastaan "Belgiassa toimivien ulkomaisten yritysten verotettavat vähimmäistulot" [14] vertailumenettelyn mukaisesti, ilman että siinä mainittaisiin siitä, onko tällaisten vähimmäismäärien käyttäminen vapaaehtoista, tai täsmennettäisiin, sovelletaanko tällaisia vähimmäismääriä vertailumenettelyn yhteydessä vai ainoastaan silloin, kun sen käyttäminen on mahdotonta.

32. Näin ollen vähimmäisveroperusteella on ymmärrettävä tarkoitettavan verotuksen vähimmäiskynnystä tai määrää, josta on kannettava vero kaikista muista seikoista riippumatta ja joka on siis otettava huomioon, mikäli se on suurempi kuin vertailumenettelyn normaalien laskutapojen perusteella määritelty veron peruste. Se on siten väline, joka on tarkoitettu käytettäväksi tällaisen menettelyn yhteydessä. Kyseessä ei siten näyttäisi olevan veroviranomaisten harkinnan mukaan käytettävä itsenäinen veron perusteen määrittämisen keino, jota käytetään vain toissijaisesti, jos vertailumenettelyä ei ole mahdollista käyttää.

33. Koska näitä kiinteitä vähimmäisperusteita sovelletaan ainoastaan ulkomailla asuviin ja niiden perusteella voidaan määrätä ulkomailla asuville korkeampi vero kuin kotimaassa asuville verovelvollisille, kun muut olosuhteet ovat samankaltaiset, tämä merkitsee ulkomailla asuvien verovelvollisten erilaista kohtelua heidän vahingokseen.

34. Kyseisen järjestelmän vahingollisuutta ei poista se, että sen soveltaminen ei ole järjestelmällisesti ulkomailla asuvien verovelvollisten kannalta epäedullista. Mikäli sellaista verojärjestelmää, joka on ainoastaan toisinaan ulkomailla asuvien verovelvollisten kannalta epäedullinen, pidettäisiin sijoittautumisvapauden periaatteen mukaisena, koska katsottaisiin, että kyseinen epäedullinen kohtelu on niin satunnaista, että sitä on pidettävä lievänä, tämä vastaisi sitä, että sallittaisiin niin sanottu "lievä" syrjintä, jolloin EY 43 artiklassa vahvistetun yleisen syrjintäkiellon sisältö tehtäisiin tyhjäksi. [15]

35. Katson lisäksi, että kyseessä on nyt käsiteltävistä säännöksistä johtuva erilainen kohtelu ulkomailla asuvien verovelvollisten vahingoksi myös silloin, jos sitä on tulkittava Belgian hallituksen esittämällä tavalla.

36. Kun näet veroviranomaisilla on objektiivisia vaikeuksia soveltaa vertailumenettelyä, kun ne selvittävät ulkomailla asuvien verovelvollisten veron perustetta, ne voivat tyytyä soveltamaan riidanalaisia vähimmäisveroperusteita, mutta kun ne selvittävät kotimaassa asuvien verovelvollisten veron perusteen,

14 – Epävirallinen käännös.

15 – Ks. vastaavasti em. asia komissio v. Ranska, tuomion 21 kohta ja asia C-141/99, Amid, tuomio 14.12.2000 (Kok. 2000, s. I-11619, 27 kohta).

niiden on sitä vastoin hankittava tarvittavat tiedot veron perusteen määrittämiseksi arvioinnin perusteella. Näin ollen veroviranomaiset vapautetaan ainoastaan ulkomailla asuvien verovelvollisten osalta veron perusteen selvittämistä koskevan menettelyn tietyssä vaiheessa velvollisuudesta selvittää, vaikka vain arvioinnin perusteella, verotettava tulo, koska ne voivat soveltaa veron vähimmäisperusteita.

37. Belgian hallitus väittää lisäksi, että kyseinen erilainen kohtelu ei ole syrjivää, koska sillä ei kohdella ulkomailla asuvien ryhmää epäedullisemmin. Sen mielestä kuninkaan asetuksessa vähimmäisveroperusteen määrittämistä varten vahvistetut perusteet eivät enää vastaa todellista taloudellista tilannetta, ja niiden soveltaminen on sen vuoksi edullista verovelvollisille, koska heiltä kannetaan vero pienemmistä summista kuin ne, joita sovelletaan vertailumenettelyn perusteella vastaaviin kotimaassa asuviin verovelvollisiin.

38. Belgian hallitus ei ole kuitenkaan esittänyt laskentamenetelmistä, jotka eivät sinänsä vaikuta johtavan erityisen pieniin kiinteisiin vähimmäisperusteisiin, varsinkaan kotimaassa asuvien verovelvollisten osalta vertailumenettelyssä määritettävien veron perusteiden osalta sellaisia seikkoja, joiden perusteella voitaisiin katsoa, että kyseiset veron perusteet olisivat järjestelmällisesti suurempia kuin ne, joita saadaan sovellettaessa kuninkaan asetuksen 182 §:ää.

2. Objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa olevien tilanteiden olemassaolo

39. Kun on todettu, että on olemassa erilaista kohtelua, joka on veron perusteen selvittämisen osalta epäedullisempaa ulkomailla asuville verovelvollisille kuin kotimaassa asuville verovelvollisille, koska ensin mainittuihin sovelletaan veron vähimmäisperusteita, on seuraavaksi selvitettävä, merkitsevätkö nyt käsiteltävät säännökset todellisuudessa EY 43 artiklan vastaista syrjintää,[16] vaikka niitä sovelletaan asianomaisen verovelvollisen kansalaisuudesta riippumatta.

40. Kuten olen todennut edellä 16 ja 17 kohdassa, EY 43 artiklassa ei kielletä yksinomaan kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää vaan myös syrjintä, joka kylläkin perustuu muihin perusteisiin mutta jolla päädytään samaan lopputulokseen.

16 – On muistettava, että EY 43 artiklassa taataan EY 12 artiklassa tarkoitetun kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää koskevan yleisen kiellon soveltaminen sijoittautumisoikeuden erityisalalla. Tästä seuraa, että kun lainsäädäntö on ristiriidassa EY 43 artiklan kanssa, se on ristiriidassa myös EY 12 artiklan kanssa. Lisäksi EY 12 artiklaa voidaan soveltaa itsenäisesti ainoastaan sellaisiin yhteisön oikeuden sääntelemiin tilanteisiin, joita varten perustamissopimuksessa ei ole erityisiä syrjinnän kieltäviä sääntöjä (em. asia Royal Bank of Scotland, tuomion 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Tästä seuraa, että EY 12 artiklassa määrätyn nimenomaisen varauksen nojalla nyt käsiteltävään asiaan on sovellettava EY 43 artiklaa.

41. Edellä esitetyn perusteella nyt käsiteltävillä säännöksillä käyttöön otettu epäedullinen kohtelu, joka koskee ainoastaan ulkomailla asuvia, saattaa merkitä kansalaisuuteen perustuvaa välillistä syrjintää. [17]

42. Kuten olen edellä 19–23 kohdassa esittänyt, välittömien verojen alalla asuinpaikkaan perustuva erilainen kohtelu merkitsee kuitenkin syrjintää ainoastaan, jos kyseisellä liittymäkohtaa koskevalla perusteella ei ole mitään merkitystä riidanalaisten verosäännösten osalta eli jos kotimaassa asuvat ja ulkomailla asuvat verovelvolliset ovat vastaavanlaisessa tilanteessa näiden säännösten tarkoituksen ja sisällön osalta, jolloin niillä ei voida perustella erilaista kohtelua.

43. Kun vertaillaan ulkomailla asuvan tilannetta kotimaisen verovelvollisen tilanteeseen tutkittaessa verolainsäädännön mahdollista syrjivyyttä, huomioon ei ole otettava verokohtelua kokonaisuudessaan – sillä tämän osalta ulkomailla asuva ei ole koskaan samassa tilanteessa kuin kotimaassa asuva, ellei ensin mainittu sitten saa tästä maasta kaikkia tulojaan tai pääosaa niistä – vaan huomioon on otettava ainoastaan ne osa-alueet, jotka ovat merkityksellisiä käsiteltävänä olevan lainsäädännön osalta. [18]

44. Tästä syystä on tutkittava, onko, kun kyseessä on Belgiassa saatujen tulojen selvittäminen niistä kannettavaa veroa varten, kotimaassa asuvien ja ulkomailla asuvien verovelvollisten tilanteessa sellaisia objektiivisia eroja, joilla voitaisiin perustella se, että vähimmäisveroperusteita sovelletaan yksinomaan ulkomailla asuviin verovelvollisiin.

45. Muistutettakoon aluksi siitä, että Talottalta kannettiin nyt käsiteltävässä asiassa Belgiassa vero sieltä saaduista tuloista. Häneltä kannettiin nimenomaan kiinteä vero tietyn tuloryhmän osalta, ja se koostuu tuloista, jotka on saatu Belgian alueelta itsenäisen ammatin harjoittamisen yhteydessä.

46. Asiakirja-aineistosta ilmenee, että Belgian lainsäädännössä otetaan huomioon tällaiset tulot sekä kotimaassa asuvien että ulkomailla asuvien luonnollisten henkilöiden verotuksessa ja että tästä tuloryhmästä kannetaan vero vastaavin edellytyksin molempien ryhmien osalta.

47. Tästä seuraa, että kun kyseessä on tulojen ryhmitteleminen ja niiden verottamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt, Belgian lainsäädännössä ei eroteta asianomaisia verovelvollisia objektiivisesti toisistaan heidän asuinpaikkansa mukaan. Kyseisessä lainsäädännössä asetetaan toisin sanoen kotimaassa asuvat ja ulkomailla asuvat verovelvolliset samalle tasolle vero-

17 – Ks. em. asia Schumacker, tuomion 28 ja 29 kohta ja julkisasiamies Léger'n em. asiassa Asscher 15.2.1996 antaman ratkaisuehdotuksen 27 kohta.

18 – Ks. vastaavasti em. asia Schumacker, tuomion 31–34 kohta ja julkisasiamies Léger'n em. asiassa Asscher antaman ratkaisuehdotuksen 73 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

tettavien tulojen ryhmän eli veron perusteen osalta ja veron laskemisen eli tällaisten tulojen verottamisen edellytysten osalta. Tällaisten verotuksellisten seikkojen osalta kyseiset samanlaista itsenäistä toimintaa harjoittavien verovelvollisten ryhmät ovat siten täysin vastaavissa olosuhteissa.

48. Asiakirja-aineistosta ilmenee lisäksi, että kotimaassa asuvat ja ulkomailla asuvat verovelvolliset ovat vastaavissa tilanteissa myös ilmoitusvelvollisuuksien sekä Belgian veroviranomaisten tekemien tarkastusten ja valvonnan luonteen osalta.

49. Vähimmäisveroperusteiden soveltaminen ainoastaan ulkomailla asuviin verovelvollisiin merkitsee sitä vastoin veron perusteen vahvistamista koskevien sääntöjen osalta kahden sellaisen verovelvollisten ryhmän erilaista kohtelua, jotka, kuten edellä huomautettiin, ovat täysin samankaltaisessa tilanteessa verokohteluun liittyvien muiden seikkojen osalta.

50. Tällaisen erilaisen kohtelun syrjivyys voitaisiin poissulkea yksinomaan silloin, jos on olemassa veron perusteen selvittämistä koskevia objektiivisia eroja, jotka johtuvat siitä, että asianomaisten verovelvollisten verotukselliset kotipaikat sijaitsevat eri paikoissa.

51. Belgian hallitus vetoaa tältä osin siihen, että Belgian alueen ulkopuolella asuvan verovelvollisen veron perusteen selvittämiseen liittyy objektiivisia vaikeuksia, jotka johtuvat veroviranomaisten tutkintavaltuuksien ja valvonnan alueellisista rajoista. Tämän muualla kuin Belgiassa asuvan verovelvollisen tilanteen osalta esitetyn perustelun mukaan veroviranomaisilla on käytettävissään veron perusteen selvittämiseksi asiaankuuluvia tietoja ainoastaan Belgian alueella, ja ne ovat yleensä riittämättömiä, jotta kyettäisiin määrittelemään seikat, joiden osalta niitä verrataan vastaaviin verovelvollisiin vertailumenettelyn yhteydessä. Belgian hallitus mainitsee esimerkkinä asiaankuuluvista seikoista, jotka ovat hankalasti selvitettävissä silloin, jos ne sijaitsevat ulkomailla, raaka-aineiden hankkimisen verovelvollisen kotimaasta tai Belgiassa harjoitetussa toiminnassa käytetyn auton rekisteröinnin ulkomailla.

52. Tämän väitteen mukaan veron perusteen määrittämiseksi asiaankuuluvien tietojen sijaitseminen Belgian alueen ulkopuolella tekee mahdottomaksi määrittää arvioiden perusteella vertailumenettelyssä ulkomailla asuvan verovelvollisen veron perustetta, minkä vuoksi on välttämätöntä käyttää vähimmäisveroperustetta.

53. Belgian hallitus vetoaa nyt käsiteltävän asian osalta siihen, että veroviranomaisten on mahdotonta selvittää tietoja, jotka ovat välttämättömiä, jotta voitaisiin laatia ar-

violaskelma, johon vertailumenettely voitaisiin perustaa, koska Talottan kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa.

54. Belgian hallitus katsoo erityisesti, että veroviranomaiset eivät ole nyt käsiteltävässä asiassa kyenneet selvittämään luotettavalla tavalla tosiseikkoja, johon ne olisivat voineet perustaa Talottan liikevaihdon arvioimiseen perustuvan määrittämisen, ja tämä olisi puolestaan välttämätöntä vertailumenettelyä varten. Kun käytettävissä ei ole vuotuista liikevaihtoa koskevaa perustavanlaatuista tietoa vaan ainoastaan yksi luotettava tieto eli Talottan palveluksessa olevan henkilöstön määrä, joka ei sellaisenaan sovellu vertailumenettelyssä käytettäväksi, on välttämätöntä turvautua kiinteisiin vähimmäisperusteisiin.

55. Tämäntyyppiset vaikeudet, joita veroviranomaiset yleisesti kohtaavat määrittäessään arvioiden perusteella ulkomailla asuvien verovelvollisten veron perusteen, eivät Belgian hallituksen mukaan koske kotimaassa asuvien verovelvollisten tilannetta, sillä heidän osaltaan on aina mahdollista vahvistaa veron peruste vertailumenettelyssä turvautumatta kiinteisiin veron perusteisiin.

56. Belgian hallitus huomauttaa toissijaisissa perusteluissaan lisäksi, että vaikka myönnettäisiinkin, että tällaisissa tilanteissa vertailumenettelyn käyttäminen voisi osoittautua mahdottomaksi myös kotimaassa asuvan verovelvollisen tilanteen osalta, hänen osaltaan vähimmäisveroperusteiden soveltaminen ei ole kuitenkaan tarpeen, koska on mahdollista käyttää tuloindikaattoreita (signes et indices).

57. Belgian hallituksen mukaan tätä menetelmää ei voida sitä vastoin soveltaa ulkomailla asuviin verovelvollisiin, joiden osalta olisi mahdotonta tehdä eroa sen mukaan, miltä osin tuloindikaattoreiden perusteella selvitetyt tulot johtuvat niiden Belgiassa sijaitsevasta toiminnasta tai asuinpaikan maassa harjoitetusta toiminnasta.

58. Näiden perustelujen mukaisesti on siis niin, että koska ulkomailla asuvien verovelvollisten verotettavan tulon selvittämisessä ei ole käytettävissä vertailumenettelylle vaihtoehtoista menetelmää, on välttämätöntä soveltaa kiinteää vähimmäisveroa yksinomaan tähän verovelvollisten ryhmään.

59. Kun otetaan huomioon väitetyt objektiiviset vaikeudet ulkomailla asuvien verovelvollisten veron perusteen selvittämisessä, ulkomailla asuvat ja kotimaassa asuvat verovelvolliset eivät Belgian hallituksen mukaan ole samankaltaisessa tilanteessa. Näin ollen

Belgiassa sijaitsevan toiminnan veron perusteen selvittämiseen liittyvää erilaista kohtelua näiden verovelvollisten ryhmien välillä ei voida pitää syrjivänä, koska ne eivät ole objektiivisesti samankaltaisessa tilanteessa.

60. En ole samaa mieltä tästä.

61. Mielestäni eri asuinpaikka ei tee verovelvollisten tilannetta millään tavoin erilaiseksi veron perusteen selvittämisen osalta, kun kyseessä ovat Belgiasta saadut tulot.

62. Mielestäni Belgian hallituksen mainitsemat vaikeudet, jotka liittyvät niiden tosiseikkojen selvittämiseen, joihin perustuvat arviointilaskelmat, jotka ovat tarpeen vertailumenettelyä varten, ovat olemassa verovelvollisen verotuksellisen kotipaikan sijainnista riippumatta.

63. Muistutettakoon erityisesti siitä, että Belgian hallitus katsoo nyt käsiteltävän asian osalta, että kiinteän vähimmäisveroperusteen käyttäminen johtuu siitä, että veroviranomaisten on mahdotonta määrittää Talottan liikevaihto. Talottan todellista liikevaihtoa ei voitu selvittää, koska ei ollut luotettavia tietoja raaka-aineiden hankinnasta ja ravintolatoimintaan liittyvistä varastoista; ei ollut mahdollista saada näitä tosiseikkoja selville sen vuoksi, että Talottan tavarantoimittajat oletettavasti sijaitsevat Belgian ulkopuolella.

64. Tämä väite ei ole vakuuttava.

65. Vaikka veroviranomaisten valvonta- ja tarkastusvaltuudet koskevat ainoastaan Belgian aluetta ja voidaan katsoa, että veroviranomaisilla voi olla suuria vaikeuksia selvittää joitakin tosiseikkoja Belgian ulkopuolella, tällaiset rajoitukset ja vaikeudet eivät tästäkään huolimatta välttämättä liity siihen, että kyseisen verovelvollisen asuinpaikka on ulkomailla.

66. Huomautettakoon, että lähtökohtaisesti vertailumenettelyn kannalta olennaiset osatekijät eivät koske seikkoja, jotka liittyisivät verovelvollisen asuinmaahan: vertailumenettelyssä on nimittäin otettava huomioon

Belgiassa harjoitettavaan itsenäiseen ammattiin liittyviä seikkoja.

67. Vaikka tällaisten seikkojen selvittäminen saattaisi edellyttää sitä, että otetaan huomioon Belgian alueen ulkopuolella olevia tekijöitä, tämä mahdollisuus ei välttämättä liity asianomaisen verovelvollisen asuinpaikkaan. Kuka tahansa verovelvollinen voi näet verotuksellisesta kotipaikastaan riippumatta kääntyä ulkomailla asuvien tavarantoimittajien puoleen, jolloin niiden oman liikevaihdon selvittäminen arvioimalla on vaikeampaa.

68. Tällaisessa tapauksessa olisi samanlaisia vaikeuksia selvittää veron perustetta sekä kotimaassa asuvan verovelvollisen että Belgian ulkopuolella asuvan verovelvollisen osalta.

69. Vaikka vuoden 1992 CIR:n 342 §:n 1 momentin nojalla vertailumenettelyssä otetaan toisaalta huomioon "kaikki muut hyödylliset tiedot" verovelvollisen asemasta ja nämä tiedot voivat liittyä verovelvollisen henkilökohtaiseen tai perhekohtaiseen tilanteeseen ja yleisesti hänen elämäntapaansa, kuten Belgian hallitus huomauttaa, en tästäkään huolimatta ymmärrä, miten Belgian viranomaiset eivät kykenisi saamaan tällaisia tietoja jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY [19] säännösten nojalla. Jäsenvaltio voi vedota kyseiseen direktiiviin toista jäsenvaltiota vastaan saadakseen kaikki tarpeelliset ja asianmukaiset tiedot, jotta se voi selvittää sellaisen verovelvollisen veronmaksukyvyn sekä henkilökohtaisen ja perhekohtaisen tilanteen, joka asuu toisessa jäsenvaltiossa.

70. Yhtä perusteettomia ovat mielestäni Belgian hallituksen perustelut, jotka liittyvät siihen, että oletetaan olevan mahdotonta käyttää ulkomailla asuvan verovelvollisen elämäntapaan sekä henkilökohtaiseen ja perhekohtaiseen tilanteeseen liittyviä tietoja, koska tällaiset tiedot olisivat liian yleisluonteisia eikä niiden perusteella olisi mahdollista vahvistaa, mikä osa niistä tiedoista, joiden perusteella asianomaisen verovelvollisen tulojen suuruutta on arvioitava, liittyy Belgiassa harjoitettuun toimintaan ja mikä osa niistä liittyy sitä vastoin hänen asuinmaassaan harjoittamaansa toimintaan. Tällaisia vaikeuksia voisi mielestäni yhtä hyvin ilmetä kotimaassa asuvan verovelvollisen tilanteen osalta, jolloin kiinteä veroperuste olisi määrättävä myös hänen osaltaan. Vaikuttaa näet mahdolliselta, että myös kotimaassa asuvan verovelvollisen elämäntapa voisi johtua useista eri toiminnoista, jotka voivat sijaita myös muissa maissa kuin asuinmaassa, jolloin olisi vaikeaa yksilöidä tuloindikaattoreja varten pelkästään niitä tuloja, jotka on

19 – EYVL L 336, s. 15. Komissio on tuonut tämän mahdollisuuden esiin kirjallisissa huomautuksissaan.

saatu Belgian alueella itsenäisesti harjoitetusta ammatista.

71. Edellä esitetyn perusteella voidaan jättää huomiotta myös Belgian hallituksen esittämä toinen väite, jonka mukaan veroviranomaisilla olisi silloin, kun on mahdotonta käyttää vertailumenettelyä, käytettävissään tuloindikaattoreihin perustuva arvioverotus yksinomaan kotimaassa asuvien verovelvollisten tilanteen osalta, jolloin vähimmäisveroperusteiden soveltaminen ei ole heidän osaltaan tarpeen.

72. Kuten näet todettiin, se vaikeus, joka liittyy itsenäisen ammatin harjoittamisesta kannettavan veron perusteen määrittämiseen arvioinneilla verovelvollisen elämäntavan perusteella, on olemassa hänen verotuksellisesta kotipaikastaan riippumatta, ja arvioverotuksen käyttämiseen liittyvät vaikeudet voisivat ilmetä myös silloin, kun Belgiassa asuva verovelvollinen harjoittaa osaa toiminnastaan Belgian alueen ulkopuolella.

73. Edellä esitetystä ilmenee, että kotimaassa asuvien ja ulkomailla asuvien verovelvollisten tilanteisiin saattaa liittyä samoja vaikeuksia Belgiasta saatujen tulojen selvittämisen osalta. Tästä seuraa, että tämän verotuksellisen seikan osalta molemmat verovelvollisten ryhmät ovat objektiivisesti samankaltaisessa tilanteessa ja että siten erilainen kohtelu, joka johtuu siitä, että ainoastaan ulkomailla asuviin verovelvollisiin sovelletaan vähimmäisveroperusteita, on yksi kansalaisuuteen perustuvan välillisen syrjinnän muoto.

3. Oikeuttamisperusteet

74. Tämän jälkeen on kuitenkin pohdittava, onko todettu erilainen kohtelu perusteltavissa sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten valossa.

75. Sijoittautumisvapautta rajoittavien kansallisten toimenpiteiden osalta tehty ero syrjivien toimenpiteiden ja erotuksetta sovellettavien toimenpiteiden välillä on oleellisen tärkeä, jotta kyettäisiin yksilöimään perustelut, joihin jäsenvaltiot voivat vedota perustellakseen EY 43 artiklassa tarkoitetun sijoittautumisvapauden rajoitukset.

76. Kun kyseessä ovat syrjivät kansalliset toimenpiteet, sijoittautumisvapaudesta tehtävät poikkeukset sallitaan ainoastaan EY 46 artiklassa tyhjentävästi luetelluista poikkeuksellisista syistä. [20] Kun kyseessä ovat sitä vastoin toimenpiteet, joita sovelletaan ero-

20 – Ks. vastaavasti julkisasiamies Tizzanon asiassa C-413/03, Sevic, antama ratkaisuehdotus, tuomio 13.12.2005 (Kok. 2005, s. I-10805, ratkaisuehdotuksen 55 kohta).

tuksetta oman maan ja muiden jäsenvaltioiden kansalaisiin, voidaan vedota mahdollisiin pakottaviin vaatimuksiin, jotka ovat erilaisia kuin EY 46 artiklan mukaiset oikeuttamisperusteet ja täydentävät niitä, kunhan kyseiset toimenpiteet ovat omiaan takaamaan niillä tavoiteltavan päämäärän toteuttamisen eikä niillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi. [21]

77. Kuten olen edellä huomauttanut, nyt käsiteltävässä asiassa on kyseessä kansalaisuuteen perustuvan välillisen syrjinnän muoto, joka perustuu siihen, että on käytetty asuinpaikkaan liittyvää perustetta. Tutkittavista säännöksistä johtuva erilainen kohtelu voitaisiin siis hyväksyä ainoastaan EY 46 artiklan mukaisin perustein.

78. Tutkin siis seuraavassa, täyttyvätkö EY 46 artiklan soveltamisedellytykset.

79. Tämän jälkeen siltä varalta, että toisin kuin olen todennut, yhteisöjen tuomioistuin katsoisi, että nyt käsiteltäviä säännöksiä sovelletaan erotuksetta, tutkin ainoastaan toissijaisesti sen olettamuksen perusteella, että säännöksiin sisältyy ulkomailla asuvien verovelvollisten sijoittautumisvapautta rajoittavaa erilaista kohtelua näiden vahingoksi, miltä osin se voitaisiin perustella yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä.

– EY 46 artiklassa tarkoitetut perustelut

80. EY 46 artiklan mukaan syrjivät toimenpiteet voidaan perustella ainoastaan yleiseen järjestykseen tai turvallisuuteen taikka kansanterveyteen liittyvillä syillä. Korostettakoon lisäksi, että koska tämä määräys sisältää perustamissopimuksen perusperiaatetta koskevan poikkeuksen, siinä määrättyjä poikkeuksia on tulkittava suppeasti, ja niitä sovelletaan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan silloin, kun jotain yhteiskunnan perustavanlaatuisista intresseistä uhkaa todellinen ja riittävän vakava vaara. [22]

81. Belgian hallituksen nyt käsiteltävän asian yhteydessä esittämä syy eli verovalvonnan tehokkuuden takaamisen tarve ei kuulu EY 46 artiklassa lueteltuihin syihin. Mielestäni ei ole myöskään missään tapauksessa todellista ja riittävän vakavaa vaaraa, joka uhkaisi jotain yhteiskunnan perustavanlaatuisista intresseistä.

21 – Ks. esim. asia C-19/92, Kraus, tuomio 31.3.1993 (Kok. 1993, s. I-1663, Kok. Ep. XIV, s. I-177, 32 kohta) ja asia C-55/94, Gebhard, tuomio 30.11.1995 (Kok. 1995, s. I-4165, 37 kohta).

22 – Ks. vastaavasti em. julkiasiamies Tizzanon antaman ratkaisuehdotuksen 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

82. Kyseisiä Belgian säännöksiä ei siten voida mielestäni perustella EY 46 artiklan nojalla.

83. Ne ovat näin ollen sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten vastaisia.

– Yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin liittyvät oikeuttamisperusteet

84. Belgian hallitus vetoaa verovalvonnan tehokkuuden varmistamisen välttämättömyyteen.

85. Vaikka yhteisöjen tuomioistuin on hyväksynyt sen, että verovalvonnan tehokkuuteen voidaan vedota perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämistä koskevien rajoitusten perustelemiseksi,[23] näiden rajoitusten on kuitenkin oltava suhteellisuusperiaatteen mukaisia, jotta ne olisivat oikeutettuja, kuten edellä on todettu.

23 – Ks. erityisesti asia C-254/97, Baxter, tuomio 8.7.1999 (Kok. 1999, s. I-4809, 18 kohta) ja asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2471, 31 kohta).

86. Katson nyt käsiteltävän asian osalta, että tällaiseen perusteluun voitaisiin vedota ainoastaan silloin, jos olisi todellisia vaikeuksia selvittää veron peruste sen vuoksi, että asianomaisten verovelvollisten asuinpaikka on Belgian alueen ulkopuolella.

87. Mikäli kyseisiä säännöksiä tulkitaan Talottan ehdottamalla tavalla, vähimmäisveroperusteiden soveltaminen ei riipu siitä, onko ulkomailla asuvien verovelvollisten veron perusteen selvittämisessä vertailumenettelyllä minkäänlaisia vaikeuksia. Tällöin Belgian hallituksen esittämää perustelua ei voida hyväksyä.

88. Mikäli sitä vastoin pidetään parempana Belgian hallituksen esittämää tulkintaa – jonka mukaan vähimmäisveroperusteita käytetään ainoastaan toissijaisesti kaikkiin muihin ulkomailla asuvien verovelvollisten veron perusteen määrittämismenetelmiin nähden eli silloin, kun veron perusteen määrittäminen muulla tavoin on direktiivin 77/799 mukaisista vaihtoehdoista huolimatta mahdotonta – nyt käsiteltävää lainsäädäntöä voitaisiin pitää välttämättömänä takaamaan verovalvonnan tehokkuutta koskevan pakottavan vaatimuksen täyttäminen. Jotta tämä lainsäädäntö olisi oikeassa suhteessa tähän tavoitteeseen, pitää kuitenkin taata ulkomailla asuville verovelvollisille mahdollisuus välttää kiinteä verotus siten, että he esittävät asianmukaisia asiakirjoja tai muita todisteita,

joilla kyetään asianmukaisesti osoittamaan veron perusteen todellinen määrä.

89. Osapuolten yhteisöjen tuomioistuimen tältä osin erikseen esittämään kysymykseen antamista vastauksista ei mielestäni ilmene selvästi, missä määrin tällainen mahdollisuus todellisuudessa taataan ulkomailla asuville verovelvollisille Belgian oikeusjärjestyksessä. Ei varsinkaan vaikuta selvältä, minkätyyppisillä todisteilla tällainen verovelvollinen voisi kumota olettamuksen, joka sisältyy hänen veronsa perusteen määrittämiseen arvioimalla.

90. Tästä syystä siinä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuin katsoisi, että nyt käsiteltävät säännökset eivät ole syrjiviä vaan erotuksetta sovellettavia, kansallisen tuomioistuimen, jonka katson yhtyvän Belgian hallituksen näistä säännöksistä esittämään tulkintaan, on selvitettävä asiaa koskevien kansallisten säännösten valossa, onko ulkomailla asuvalla verovelvollisella todellinen mahdollisuus välttää kiinteiden vähimmäisveroperusteiden soveltaminen esittämällä asianmukaisia todisteita. Ainoastaan siinä tapauksessa, että näin on, kansallinen tuomioistuin voi päätellä, että riidanalaisilla säännöksillä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen Belgian hallituksen esittämän pakottavan vaatimuksen täyttämiseksi.

Ratkaisuehdotus

91. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin antaisi Belgian Cour de cassationille seuraavan vastauksen:

Vuoden 1992 CIR:n 342 §:n 2 momentin soveltamisesta 27.8.1993 annetun kuninkaan asetuksen 182 §:n kaltainen jäsenvaltion säännös, jonka mukaan vähimmäisveroperusteita sovelletaan yksinomaan ulkomailla asuviin verovelvollisiin, on ristiriidassa EY 43 artiklan kanssa, koska se on kansalaisuuteen perustuva välillisesti syrjivä toimenpide, joka ei ole perusteltavissa EY 46 artiklan mukaisilla poikkeuksilla.