

ĢENERĀLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI

[PAOLO MENGOZZI]

SECINĀJUMI,

sniegti 2006. gada 16. novembrī¹

I — Ievads

1. Atbilstoši EKL 234. pantam Beļģijas *Cour de cassation* [Kasācijas tiesa] lūdz Eiropas Kopienu Tiesu sniegt prejudiciālu nolēmumu par EKL 43. panta interpretāciju.

2. Pēc būtības iesniedzējtiesa lūdz Tiesu precizēt, vai Beļģijas tiesiskais regulējums, ar kuru minimālā nodokļa bāze tiek noteikta tikai nodokļu maksātājiem nerezidentiem, ir pretējs brīvai veikt uzņēmējdarbību.

1 — Oriģinālvaloda — itāļu.

II — Tiesiskais regulējums

A — Piemērojamās Kopienu tiesības

3. Pamata prāva attiecās uz brīvību veikt uzņēmējdarbību. Šo tiesību būtība ir paredzēta EKL 43. pantā, ar kuru ir noteikta Eiropas Savienības pilsoņu brīvība veikt uzņēmējdarbību gan primārā (otrā daļa), gan sekundārā veidā (pirmā daļa).

4. Iepriekš minētais pants nosaka šādi:

“Ievērojot šē turpmāk izklāstītos noteikumus, aizliedz ierobežojumus kādas dalībvalsts pilsoņu brīvībai veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī. Tāpat aizliedz ierobežojumus attiecībā uz to, kā dalībvalstu pilsoņi, kas izveidojuši uzņēmumu kādā dalībvalstī, atver

šā uzņēmuma pārstāvniecības, filiāles vai meitasuzņēmumus citās dalībvalstīs.

Brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus, jo īpaši sabiedrības, kas definētas 48. panta otrajā daļā, ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz tās valsts tiesību akti, kurā notiek šī uzņēmējdarbība, ņemot vērā šā Līguma nodaļu par kapitālu.”

5. EKL 46. panta 1. punktā attiecībā uz attaisnojumiem, kas pamato brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumus, ir noteikts šādi:

“Šī nodaļa un saskaņā ar to veiktie pasākumi neliedz piemērot tādus normatīvus un administratīvus aktus, kas sabiedriskās kārtības, valsts drošības vai veselības aizsardzības interesēs ārvalstniekiem paredz īpašu režīmu.”

B — Valsts tiesiskais regulējums

6. Beļģijas 1992. gada ienākumu nodokļa kodeksa (*Code des impôts sur les revenus 1992*, turpmāk tekstā “1992. gada INK”) 342. pantā noteikts šādi:

“1. Ja ieinteresētās personas vai administrācija nav iesniegušas pārliecinošus dokumentus, 23. panta 1. punkta 1. un 2. apakšpunktā noteiktā katra nodokļu maksātāja peļņa vai ienākumi tiek noteikti, ņemot vērā parasto vismaz trīs līdzīgu nodokļa maksātāju peļņu vai ienākumus un, atkarībā no gadījuma, ieguldīto kapitālu, apgrozījumu, strādnieku skaitu, izmantotās iekārtas, izmantojamās zemes nomas vērtību, kā arī citas lietderīgās norādes.

Administrācija ar šādu mērķi var noslēgt vienošanos ar attiecīgo profesionālo apvienību par standarta apmēra nodokļa bāzi.

Nākamajā punktā minēto standarta apmēra nodokļa bāzi var noteikt uz trijiem secīgiem gadiem.

[..]

2. Karalis, ņemot vērā 1. punkta pirmajā daļā norādītos elementus, nosaka ārvalstu uzņēmumu, kas veic darbību Beļģijā, minimālo ar nodokli apliekamo peļņu.”²

2 — Neoficiāls tulkojums.

7. Karaļa 1993. gada 27. augusta dekrēta par [..].
1992. gada INK 182. pantā ir paredzēts, ka:

“1. Ārvalstu uzņēmumu, kuri veic darbību Beļģijā un kuriem tiek uzlikts nodoklis atbilstoši salīdzināšanas procedūrai, ko paredz 1992. gada INK 342. panta 1. punkta pirmā daļa, minimālā ar nodokli apliekamā peļņa tiek noteikta šādi:

2. Ar nodokli apliekamās peļņas, ko nosaka atbilstoši 1. punktam, apmērs nekādā ziņā nevar būt mazāks par [BEF] 400 000.”⁵

[..]

III — Faktiskie apstākļi, prejudiciālais jautājums un tiesvedība Tiesā

3) tirdzniecības un pakalpojumu sniegšanas nozares uzņēmumi:

a) [..] *horeca*³ nozarē [..] [BEF⁴] 100 par apgrozījumu [BEF] 1000 ar minimālo [BEF] 300 000 apgrozījumu par vienu darbinieku (vidējais rādītājs aplūkojamajā gadā);

8. Talotam, kas ir Luksemburgas iedzīvotājs, pieder restorāns Arlonā, Beļģijā. Atbilstoši Beļģijas INK 227. un 228. pantam uz viņu ir attiecināms fiziskas personas nerezidenta nodoklis tikai par šajā valstī gūtajiem ienākumiem, jo viņam Beļģijas teritorijā nav fiskālās rezidences, kā arī kapitāla.

9. Talota ar novēlošanos iesniedza savu ienākumu deklarāciju par 1992. finanšu gadu. Turklāt Beļģijas nodokļu administrācija uzskatīja, ka tā nav izmantojama, jo tajā ir pieļautas dažādas neatbilstības, un tā viņam paziņoja par nodomu viņu aplikt ar

3 — Viesu uzņemšanas nozare (viesnīcas, restorāni, kafējnīcas).

4 — Karaļa 2000. gada 20. jūlija dekrēts grozīja nodokļus šādi:
“a) [..] *horeca* [..] EUR 2,50 par EUR 25 apgrozījumu, ar minimālo samaksu EUR 7000 par katru nodarbināto (vidējais rādītājs tajā finanšu gadā, kurā tiek veikta pārskate); [..]. Nekādā gadījumā ienākumus, par kuriem ir jāuzliek nodoklis, atbilstoši 1. punktam nevar noteikt mazākus par EUR 9500”.
[Neoficiāls tulkojums].

5 — Neoficiāls tulkojums.

nodokli pēc pašas iniciatīvas, piemērojot iepriekš minētā 1992. gada INK 342. panta 2. punktu, balstoties uz Karaļa dekrēta, kas īsteno attiecīgo tiesību normu, 182. pantā noteikto minimālo ar nodokli apliekamo peļņas aprēķinu.

10. Beļģijas nodokļu administrācija konstatēja, ka Talota nodarbina sešus darba ņēmējus. Nodoklis, kas viņam tika aprēķināts, balstoties uz Karaļa dekrētā noteikto minimālo ar nodokli apliekamo peļņu, kura viesu uzņemšanas nozarē strādājošiem uzņēmumiem nevar būt mazāka par BEF 300 000 par katru darbinieku [finanšu gadā], sasniedza BEF 1 800 000 lielu kopējo summu.

11. Talota apstrīdēja minēto nodokļa maksājuma aprēķinu, bet neiesniedza pierādījumus, kas vajadzīgi, lai pamatotu sūdzību, kā arī pēc tam viņš neiesniedza dokumentus savas nostājas pamatojumam, neskatoties uz to, ka nodokļu administrācija viņam nosūtīja divus lūgumus šajā sakarā.

12. Prasītājs *Cour d'Appel de Liège* [Ljēžas Apelācijas tiesa] pārsūdzēja nodokļu ģenerāldirektoriāta lēmumu, ar kuru tika noraidīta viņa sūdzība.

13. Pēc tam, kad viņa celtā prasība tika noraidīta, Talota iesniedza kasācijas sūdzību

Beļģijas *Cour de cassation* [Kasācijas tiesa], kurai radās šaubas par EKL 43. panta interpretāciju, un tā nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai EK līguma 43. pants — bijušais 52. pants — ir interpretējams tādējādi, ka tas iestājas pret tādu valsts tiesību normu kā 1993. gada 27. augusta Karaļa dekrēta 182. pants, kas ir pieņemts, īstenojot 1992. gada INK 342. panta 2. punktu, un ar ko minimālo nodokļa bāzi piemēro tikai nerezidentiem?”

14. Atbilstoši Tiesas Reglamenta 23. pantam Talota, Beļģijas valdība un Komisija iesniedza rakstiskus apsvērumus.

IV — Juridiskā analīze

A — Ievada apsvērumi

15. Prejudiciālais jautājums šajā lietā attiecas uz tiešajiem nodokļiem. Šajā sakarā jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, tomēr, īstenojot šo kompetenci, jāievēro

Kopienų pamatprincipi, tostarp pamatbrīvības, uz kurām balstās iekšējā tirgus izveide un darbība⁶.

16. Neapšaubāmi šajā lietā ir piemērojams brīvības veikt uzņēmējdarbību pamatprincipis, uz ko attiecas EKL 43. pants, jo no iesniedzējtiesas nolēmuma var skaidri secināt, ka Talota kā pašnodarbināta persona šīs tiesības istenoja, veicot saimnieciskās darbības dalībvalstī, kura nav viņa dzīvesvietas valsts. Līdz ar to ir jāizvērtē Beļģijas attiecīgā tiesiskā regulējuma saderība ar EKL 43. pantu.

17. EKL 43. pantā jebkuram pilsonim, kas dibina uzņēmumu, arī sekundāru, citā dalībvalstī un vada uzņēmumus, lai veiktu darbības kā pašnodarbinātā persona, ir paredzētas tiesības uzsākt un veikt saimnieciskās darbības kā pašnodarbinātai personai uz tādiem pašiem nosacījumiem, kādus valsts tiesību akti paredz saviem pilsoņiem (tā sauktais "valsts režīms"), un ir aizliegta atklāta vai slēpta diskriminācija pilsonības dēļ⁷.

6 — Skat. it īpaši Tiesas 1995. gada 14. februāra spriedumu lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp., 21. punkts); 1995. gada 11. augusta spriedumu lietā C-80/94 *Wielockx* (*Recueil*, I-2493. lpp., 16. punkts) un 1996. gada 27. jūnija spriedumu lietā C-107/94 *Asscher* (*Recueil*, I-3089. lpp., 36. punkts).

7 — Skat. it īpaši Tiesas 1974. gada 21. jūnija spriedumu lietā 2/74 *Reyners* (*Recueil*, 631. lpp., 24.–26. punkts) un 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā 270/83 Komisija/Francija (*Recueil*, 273. lpp., 14. punkts).

18. Līdz ar to jānorāda, ka attiecīgais tiesiskais regulējums pamata prāvā attiecas uz nodokļu maksātājiem neatkarīgi no to pilsonības. Tomēr nevienlīdzīga attieksme, kas balstīta uz dzīves vietu vai izcelsmes vietu, noteiktos apstākļos var radīt sekas, kuras ir pielīdzināmas diskriminācijai pilsonības dēļ.

19. Saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru ir aizliegta ne tikai atklāta diskriminācija pilsonības dēļ, bet arī jebkādi slēptas diskriminācijas veidi, kas, neskatoties uz to, ka tiek piemēroti citi izšķiršanas kritēriji, faktiski rada tās pašas sekas. Ar diskrimināciju ir jāsaprot, ka atšķirīgi noteikumi tiek piemēroti līdzīgās situācijās, kā arī, ka vieni un tie paši noteikumi tiek piemēroti atšķirīgās situācijās, kuras var salīdzināt, balstoties uz objektīviem kritērijiem⁸.

20. Attiecībā uz atšķirīgas attieksmes, kura var radīt diskriminējošu attieksmi, jēdzienu es norādu, ka situācija, kurā ir pieļauta atšķirīga attieksme, nav diskriminējoša, ja ieinteresētais pilsonis neatrodas neizdevīgākā situācijā salīdzinājumā ar to situāciju, kurā atrodas uzņemošās valsts pilsoņi⁹.

8 — Skat. *ex multis* Tiesas 1974. gada 12. februāra spriedumu lietā 152/73 *Sotgiu* (*Recueil*, 153. lpp., 11. punkts); iepriekš minēto spriedumu lietā *Wielockx*, 16. un 17. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Asscher*, 36. un 40. punkts.

9 — Skat. šajā pašā nozīmē ģenerāldokāta Darmona secinājumus, kas sniegti lietā C-175/88 *Biehl* (1990. gada 8. maija spriedums, *Recueil*, I-1779. lpp., secinājumu 6.–10. punkts).

21. Līdzīgi, ja pastāv atšķirīga attieksme dzīvesvietas dēļ, ir jāpastāv arī neizdevīgākam stāvoklim, balsoties uz kuru var rasties netieša diskriminācija pilsonības dēļ.

nodokļu maksātāju kategorijām, ja starp tām nepastāv jebkādas objektīvas atšķirības, kas varētu pamatot attiecīgo atšķirīgo attieksmi, ir uzskatāma par diskrimināciju Līguma nozīmē¹².

22. Attiecībā uz tiešajiem nodokļiem Tiesa jau ir lēmusi, ka atšķirīga attieksme rezidences dēļ pati par sevi nav diskriminējoša, jo šāds kritērijs principā norāda uz saikni, kas pastāv starp nodokļu maksātāju un viņa izcelsmes valsti, un līdz ar to var attaisnot atšķirīgu attieksmi nodokļu jomā¹⁰.

25. Pēc Tiesas uzskatiem diskriminācija starp rezidentiem un nerezidentiem varētu rasties tikai tad, ja neatkarīgi no to rezidences dažādās dalībvalstīs konstatētu, ka atbilstoši attiecīgā valsts tiesiskā regulējuma mērķiem un saturam šīs divas nodokļu maksātāju kategorijas atrodas līdzvērtīgā situācijā¹³.

23. Tiesa šajā sakarā nolēma, ka situācija, kāda pastāv kādas valsts rezidentam salīdzinājumā ar nerezidentu, principā nav līdzīga, jo tā ir objektīvi atšķirīga tiktāl, ciktāl tā attiecas gan uz ienākumu avotu, gan personīgo, gan ģimenes stāvokli¹¹.

26. Tagad, pēc būtības izskatot prejudiciālo jautājumu, no iepriekš norādītajiem apsvērumiem izriet, ka, lai pārlicinātos, vai attiecīgās tiesību normas rada diskrimināciju, kas ir aizliegta ar EKL 43. pantu, ir jāpārbauda, vai minētās tiesību normas, piemērojot minimālo noteikto nodokļa bāzi tikai nerezidentiem, rada atšķirīgu attieksmi un nostāda nerezidentus neizdevīgākā situācijā un vai šāda attieksme, salīdzinot iespējami līdzīgā situācijā esošus nodokļu maksātājus rezidentus un nerezidentus, rada netiešu diskrimi-

24. Tiesa papildus precizēja, ja nodokļu priekšrocība netiek piešķirta nerezidentiem, tad atšķirīga attieksme starp šīm divām

10 — Skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Schumacker*, 31.–34. punkts; lietā *Wielockx*, 18. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Asscher*, 41. punkts, un 1999. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-311/97 *Royal Bank of Scotland* (*Recueil*, I-2651. lpp., 27. punkts).

11 — Skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Schumacker*, 31.–34. punkts; lietā *Wielockx*, 18. punkts, lietā *Asscher*, 42. punkts, un lietā *Royal Bank of Scotland*, 27. punkts.

12 — Skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Schumacker*, 36.–38. punkts; lietā *Asscher*, 42. punkts, un lietā *Royal Bank of Scotland* 27. un turpmākie punkti.

13 — Tiesas 1999. gada 14. septembra spriedums lietā C-391/97 *Frans Gschwind* (*Recueil*, I-5451. lpp., 26. punkts).

nāciju pilsonības dēļ (piemērojot dzīvesvietas kritēriju).

28. Šajā sakarā pamata lietas puses iesniedzējtiesā nonāca pie atšķirīgiem secinājumiem attiecībā uz Beļģijas tiesiskajā regulējumā paredzēto atšķirīgo attieksmi, kuras rezultātā nerezidentiem salīdzinājumā ar rezidentiem radās mazāk izdevīga situācija, un piedāvāja atšķirīgas tiesiskā regulējuma interpretācijas.

B — Atbilstošā valsts tiesiskā regulējuma izvērtējums

1) Par nelabvēlīgo attieksmi

27. 1992. gada INK 342. panta 1. punktā ir paredzētas dažādas prezumējošās nodokļu aprēķina metodes, kuras izmanto, lai aprēķinātu maksājamā nodokļa bāzi un uzliktu fiziskām personām — gan rezidentiem, gan nerezidentiem — nodokli, un kuras piemēro, ja nodokļu maksātājs nav iesniedzis pierādījumus vai, jebkurā gadījumā, ja nodokļu administrācijai nav šādas informācijas. Atbilstoši 342. panta 2. punktam “ārvalstu uzņēmumu, kas veic darbību Beļģijā, minimālā ar nodokli apliekamā peļņa”, kuru aprēķina, piemērojot uz salīdzināšanu balstītu procedūru, kas paredzēta [1992. gada INK 342. panta] 1. punktā (turpmāk tekstā — “uz salīdzināšanu balstīta procedūra”), tika paredzēta Karaļa dekrētā. Šī tiesību norma paredz noteiktas norādes (šajā gadījumā — apgrozījuma apmēru vai personāla skaitu attiecīgajā nozarē), lai varētu piemērot kritērijus, balstoties uz kuriem tiek aprēķinātas minimālās nodokļa bāzes, ar minimālo summu, kas apliekama ar nodokli jebkurā gadījumā.

29. Talota nepiekrīt Beļģijas valdības apgalvojumiem un uzskata, ka, lai gan to piemērošana nav obligāta, minimālās nodokļa bāzes netiek piemērotas tikai kā pēdējā iespēja, proti, kad nodokļu administrācija uzskata, ka nav iespējams piemērot citas nodokļa bāzes aprēķināšanas metodes, jo nav pieejama šajā sakarā vajadzīgā informācija. Viņš apgalvo, ka, gluži pretēji, šīs minimālās bāzes ir tādas minimālās summas, kuras tiek piemērotas ikreiz, kad tās pārsniedz apliekamās summas, kas ir aprēķinātas saskaņā ar 1992. gada INK 342. panta 1. punktu.

30. Kaut arī galīgo Beļģijas tiesiskā regulējuma interpretāciju var noteikt valsts tiesa, neizskatās, ka Talota norādījumi šajā sakarā ir nepamatoti, jo, lasot kopā 1992. gada INK 342. panta 2. punktu un Karaļa dekrēta 182. punktu, nevar secināt, ka šī nodokļa bāzes aprēķina metode ir tikai sekundāra izvēle, kuru var izmantot kā pēdējo iespējamo pasākumu. Tajā pašā laikā no attiecīgo tiesību noteikumu teksta nevar secināt, ka

minimālo iepriekš noteikto nodokļa summu var piemērot fakultatīvi.

nekā rezidentiem, var radīt nerezidentiem atšķirīgu nelabvēlīgāku attieksmi.

31. Karaļa īstenošanas dekrēta 182. pantā ir noteikta tikai “minimālā ar nodokli apliekamā peļņa ārvalstu uzņēmumiem, kuriem nodokli uzliek, balstoties uz salīdzināšanas procedūru”, un tajā nav norādīts, vai šī procedūra ir jāpiemēro fakultatīvi, kā arī nav precizēts, vai minimālie apmēri jāpiemēro kā daļa no salīdzināšanas procedūras vai tikai tad, kad nav iespējams piemērot šo procedūru.

32. Tādējādi jāsecina, ka minimālā ar nodokli apliekamā peļņa nozīmē minimālo nodokļa līmeni, proti, naudas summu, kas jāapliek ar nodokli neatkarīgi no citiem apstākļiem un kura tādējādi ir jāņem vērā, ja tā ir augstāka par nodokļa bāzi, kas aprēķināta, piemērojot ierastās metodes, balstoties uz salīdzināšanas procedūru. Līdz ar to izskatās, ka šo pasākumu ir paredzēts piemērot šajā procedūrā. Tādējādi neizskatās, ka tā ir neatkarīga nodokļa bāzes aprēķina metode, kuru nodokļu administrācija var piemērot pēc saviem ieskatiem un tikai pakārtotā veidā, ja nav iespējams piemērot salīdzināšanas metodi.

33. Šāda nodokļa standarta apmēra bāzes piemērošana tikai nerezidentiem tiktāl, cik tāl — ja citi nosacījumi saglabājas tādi paši — viņiem tiek uzlikts daudz augstāks nodoklis

34. Iepriekš minētā tiesiskā regulējuma nelabvēlīgais raksturs netiek izslēgts tāpēc, ka tā piemērošana ne vienmēr ir neizdevīga nodokļu maksātājiem nerezidentiem. Šāda interpretācija, atbilstoši kurai brīvībai veikt uzņēmējdarbību atbilst tāds nodokļu tiesiskais regulējums, kas tikai dažreiz nodokļu maksātājiem nerezidentiem rada neizdevīgu situāciju, jo šāda neizdevīga situācija rodas reti un ir nenozīmīga, nozīmētu atļaut tā saukto “mazo” diskrimināciju, tādējādi atņemot jēgu EKL 43. pantā noteiktajam vispārējā rakstura aizliegumam¹⁴.

35. Turklāt uzskatu, ka nodokļu maksātājiem nerezidentiem šāda atšķirīga attieksme, kas izriet no iepriekš minētā regulējuma, izrādītos neizdevīga arī tad, ja to interpretētu atbilstoši Beļģijas valdības apgalvojumiem.

36. Turpretim nodokļu administrācijas, nosakot nerezidentu peļņu, kurai jāpiemēro nodoklis, un saskaroties ar objektīvām grūtībām piemērot salīdzināšanas procedūru, var piemērot tikai apstrīdētās minimālās nodokļu bāzes, savukārt, lai aprēķinātu rezidentu ienākumu apmēru, kuram ir jāuzliek nodoklis, nodokļu administrācijām ir pienākums iegūt informāciju, kas vajadzīga,

14 — Šajā pašā nozīmē skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Francija, 21. punkts, un 2000. gada 14. decembra spriedumu lietā C-141/99 *Amid* (*Recueil*, I-11619. lpp., 27. punkts).

lai aprēķinātu iepriekš noteiktu ar nodokli apliekamo summu. Līdz ar to noteiktā nodokļu apmēra aprēķināšanas procesa stadijā nodokļu administrācija tikai attiecībā uz nerezidentiem ir atbrīvota no pienākuma noteikt, piemērojot standarta apmēra nodokļa bāzi, ienākumus, kuriem ir jāuzliek nodoklis, un tādējādi tā var piemērot minimālās nodokļu bāzes.

37. Turklāt Beļģijas valdība uzskata, ka šī atšķirīgā attieksme nav diskriminējoša, jo tā nerada nelabvēlīgu attieksmi pret nerezidentiem kā pret kategoriju. Pēc tās uzskatiem Karaļa īstenošanas dekrētā noteiktie kritēriji, lai aprēķinātu minimālo nodokļa bāzi, vairs neatbilst ekonomiskajai realitātei un tādējādi to piemērošana izrādītos labvēlīga attiecīgajiem nodokļu maksātājiem, jo nodokli tiem uzliktu par mazākiem ienākumu apmēriem nekā tiem (apmēriem), kurus aprēķina, balstoties uz salīdzināšanas procedūru, kuru izmantojot nodokļu maksātāju ienākumu apmēri tiek salīdzināti ar citiem līdzīgiem nodokļu maksātāju rezidentu ienākumu apmēriem.

38. Attiecībā uz aprēķina kritērijiem, kuri *per se* neizskatās tādi, ar kuriem varētu noteikt tādas standarta apmēra minimālās bāzes, kuras būtu nenozīmīgas, Beļģijas valdība nav iesniegusi jebkādu informāciju, īpaši par ienākumiem, uz kuriem jāattiecinā nodoklis, un kurus aprēķina nodokļu maksātājiem rezidentiem, balstoties uz salīdzināšanas procedūru, no kā varētu secināt, ka šīs ar

nodokli apliekamās summas vienmēr būtu lielākas par tām [summām], kuras tiek noteiktas, balstoties uz Karaļa īstenošanas dekrēta 182. pantu.

2) Par objektīvi salīdzināmu situāciju pastāvēšanu

39. Tā kā var secināt, ka, veicot nodokļa bāzes aprēķinu, pret nerezidentiem salīdzinājumā ar rezidentiem pastāv atšķirīga nelabvēlīgāka attieksme saistībā ar viņiem piemērojamo minimālo nodokļa bāzi, ir jānosaka, vai attiecīgais tiesiskais regulējums rada diskrimināciju, kas ir pretēja EKL 43. pantā paredzētajam¹⁵, kaut arī tas tiek piemērots neatkarīgi no nodokļu maksātāja pilsonības.

40. Kā jau iepriekš norādīts secinājumā 16. un 17. punktā, ar EK līguma 43. pantu aizliedz ne tikai atklātu diskrimināciju, kas balstīta uz pilsonību, bet arī visus slēptas diskriminācijas veidus, kas, piemērojot citus izšķiršanas kritērijus, faktiski rada tās pašas sekas.

15 — Jāatgādina, ka EKL 43. pants nodrošina vispārējo aizliegumu diskriminēt pilsonības dēļ, kā tas ir norādīts EKL 12. pantā, it īpaši tiesību veikt uzņēmējdarbību jomā. Līdz ar to, ja tiesiskais regulējums ir pretējs EKL 43. pantam, tas tāpat ir nesaderīgs ar EKL 12. pantu. Turklāt EKL 12. pants ir patstāvīgi piemērojams tikai tādos ar Kopienas tiesībām regulētos gadījumos, attiecībā uz kuriem Līgumā nav noteiktas īpašas diskrimināciju aizliedzošas tiesību normas (skat. spriedumu lietā *Royal Bank of Scotland*, 20. punkts un tajā minētā judikatūra). Tādējādi atbilstoši EKL 12. pantā skaidri paredzētajai norādei, šajā lietā ir jāpiemēro EKL 43. pants.

41. Ņemot vērā iepriekš minēto, attiecīgais tiesiskais regulējums, kas rada nelabvēlīgu attieksmi tikai nerezidentiem, var radīt netiešu diskrimināciju pilsonības dēļ¹⁶.

42. Tomēr atbilstoši iepriekš minētajam 19.–23. punktā, lai atšķirīga attieksme rezidences dēļ varētu radīt diskrimināciju, tiešo nodokļu jomā ir svarīgi, lai minētajam piesaistes kritērijam nebūtu jebkāda sakara ar attiecīgajām nodokļu normām; citiem vārdiem sakot, lai nevarētu attaisnot atšķirīgo attieksmi, nodokļu maksātājiem rezidentiem un nerezidentiem attiecībā uz šo tiesību noteikumu mērķi un saturu ir jāatrodas līdzīgās situācijās.

43. Tādēļ, lai varētu salīdzināt nerezidentu un rezidentu situācijas un pārliecinātos par iespējamo nodokļu tiesību normas diskriminējošo raksturu, ir jāveic salīdzinājums, kas ir vērsts tikai uz tām sekām, kuras iestājas šajā lietā un kuras ir ņemtas vērā ar tiesisko regulējumu, un nevis uz tām [sekām], kuras rodas, piemērojot vispārēju nodokļu aplikšanas attieksmi, skatoties no Beļģijas nerezidentu viedokļa, kuri nekad neatradīsies tādā pašā situācijā kā nodokļu maksātāji rezidenti, izņemot, ja nodokļu maksātājs nerezidents visus vai gandrīz visus savus ienākumus saņemtu attiecīgajā valstī¹⁷.

44. Tādējādi, pirmkārt, jāpārbauda, vai saistībā ar Beļģijā gūto ienākumu apmēra noteikšanu, lai ienākumiem uzliktu nodokli, nerezidentu un rezidentu situācija ir tik objektīvi atšķirīga, ka, pamatojoties uz to, varētu attaisnot minimālās nodokļu bāzes piemērošanu tikai nerezidentiem.

45. Ievadā jāatgādina, ka šajā gadījumā Talotam piemēroja nodokli, aprēķinot ienākumus, kurus viņš bija ieguvis Beļģijā. Viņam īpaši uzlika standarta apmēra nodokļa bāzi ar atsauci uz noteiktas kategorijas ienākumiem, kurā ietilpst ienākumi, kurus pašnodarbināta persona ir guvusi Beļģijas teritorijā.

46. No lietas materiāliem izriet, ka Beļģijas tiesiskais regulējums fiziskām personām rezidentiem un nerezidentiem nodokli uzliek, ņemot vērā noteikta veida ienākumus, un ka abām nodokļu maksātāju kategorijām ienākuma nodokli uzliek, balstoties uz līdzīgiem nosacījumiem.

47. Lidz ar to tiktāl, ciktāl tas attiecas uz ienākumu klasifikāciju un procedūrām, ar kurām viņiem tiek uzlikti nodokļi, Beļģijas tiesiskajā regulējumā nav redzama nekāda objektīva atšķirība starp nodokļu maksātājiem to dzīvesvietas dēļ. Citiem vārdiem sakot, atbilstoši šim tiesiskajam regulējumam nodokļu maksātāji rezidenti un nerezidenti atrodas līdzīgā situācijā attiecībā uz ienā-

16 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schumacker*, 28. un 29. punkts, un iepriekš minētos ģenerāladvokāta Ležē secinājumus, kas 1996. gada 15. februārī sniegti iepriekš minētajā lietā *Asscher*, secinājumu 27. punkts.

17 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schumacker*, 31.–34. punkts; un iepriekš minētos ģenerāladvokāta Ležē secinājumus lietā *Asscher*, 73. un turpmākie punkti.

kumu kategoriju, kurai uzliek nodokli, proti, attiecībā uz nodokļa bāzi un nodokļa aprēķinu, vai, citiem vārdiem sakot, attiecībā uz nosacījumiem, balsoties uz kuriem nodokli uzliek šādiem ienākumiem. Tādējādi atbilstoši šādiem nodokļu regulējuma apsvērumiem minētās nodokļu maksātāju kategorijas, kuras veic līdzīgas pašnodarbināto darbības, atrodas līdzīgos apstākļos.

48. No lietas materiāliem tāpat izriet, ka nodokļu maksātāji rezidenti un nerezidenti atrodas līdzīgās situācijās arī saistībā ar pienākumu deklarēt ienākumus un veidu kādā Beļģijas nodokļu administrācijas viņus pārbauda vai uzrauga.

49. Otrkārt, minimālās nodokļa bāzes noteikšana tikai nodokļu maksātājiem nerezidentiem rada atšķirīgu attieksmi nodokļu bāzes aprēķināšanas veidā starp divām nodokļu maksātāju kategorijām, kuras, kā iepriekš minēts, atbilstoši citiem nodokļu režīma aspektiem atrodas līdzīgā situācijā.

50. Šādu atšķirīgu attieksmi varētu uzskatīt par nediskriminējošu tikai tad, ja nodokļu tiesiskajā regulējumā, atbilstoši kuram tiek noteikta nodokļu bāze, pastāvētu objektīvas atšķirības, kuras varētu attiecināt uz to, ka attiecīgajiem nodokļu maksātājiem ir atšķirīgas dzīvesvietas.

51. Šajā sakarā Beļģijas valdība apgalvo, ka nodokļa bāzi nevar noteikt ārpus Beļģijas teritorijas dzīvojošam nodokļu maksātājam, jo pastāv objektīvas grūtības, kuras ir saistītas ar nodokļu administrācijas izmeklēšanas un kontroles pilnvaru teritoriālo ierobežojumu. Nodokļu administrācija, atsaucoties uz situāciju, kādā atrodas nodokļu maksātājs, kurš nav rezidents Beļģijā, apgalvo, ka tikai Beļģijā atrodas informācija, balstoties uz kuru var noteikt nodokļu bāzi, bet tā parasti nav pietiekoša, lai, piemērojot salīdzināšanas procedūru, varētu salīdzināt nodokļu maksātājus nerezidentus ar līdzīgiem nodokļu maksātājiem. Kā piemēru Beļģijas valdība norāda, ka par ārvalstīs esošu nodokļu maksātāju ir grūti iegūt šādu informāciju: informāciju par izejmateriālu iepirkumu nodokļu maksātāja dzīvesvietas valstī un to, vai dzīvesvietas valstī ir reģistrēts transportlīdzeklis, kurš tiek izmantots saimnieciskām darbībām, kuras tiek veiktas Beļģijā.

52. Atbilstoši šiem apgalvojumiem tādēļ, ka nav iespējams noteikt nerezidenta nodokļu bāzi, balstoties uz salīdzināšanas procedūru, jo informācija, kas ir vajadzīga, lai varētu aprēķinātu nodokļu bāzi, izmantojot šo procedūru, atrodas ārpus Beļģijas teritorijas, ir jāpiemēro minimālā nodokļa bāze.

53. Šajā sakarā Beļģijas valdība norāda — tā kā Talota dzīvo citā dalībvalstī, nodokļu administrācija nevar iegūt informāciju, kas tai ir vajadzīga iespējamās nodokļa vērtības

aprēķinam, uz kuras var balstīties salīdzināšanas procedūra.

viņiem nav jāpiemēro standarta apmēra minimālā nodokļa bāze, jo rezidentu nodokļa bāzi var aprēķināt, balstoties uz ienākumu pazīmēm vai norādēm.

54. Pēc Beļģijas valdības uzskatiem, šajā gadījumā nodokļu administrācija nevarēja drošā veidā noteikt faktisko apstākļu informāciju, balstoties uz kuru aprēķināt iespējamo Talota apgrozījuma apmēru, kura ir noteikti vajadzīga, lai varētu piemērot salīdzināšanas procedūru. Tā kā nebija šādas svarīgas pamatinformācijas par gada apgrozījumu un tā kā vienīgā iesniegtā drošā informācija, t.i., par Talota nodarbināto personu skaitu, pati par sevi nebija pietiekama, lai piemērotu salīdzināšanas procedūru, nodokļu administrācijai bija jāpiemēro standarta apmēra minimālā nodokļa bāze.

57. Atbilstoši Beļģijas valdības uzskatiem, šo metodi nevar piemērot nodokļu maksātājiem nerezidentiem, jo nevar noteikt, kura daļa no viņu ienākumiem, kas aprēķināti, balstoties uz ienākumu rādītājiem, ir iegūti no Beļģijā veiktajām saimnieciskajām darbībām un kura daļa no viņu ienākumiem attiecas uz darbībām, kuras veiktas nodokļu maksātāja dzīvesvietas valstī.

55. Atbilstoši Beļģijas valdības apgalvojumiem, šāda veida grūtības, ar kurām nodokļu administrācija bieži sastopas, aprēķinot nerezidentu nodokļu bāzi, nerodas rezidentu gadījumā, jo rezidentiem vienmēr var noteikt maksājamā nodokļa apmēru, izmantojot salīdzināšanas procedūru, un tādējādi nerodas vajadzība piemērot standarta apmēra minimālo nodokļa bāzi.

58. Atbilstoši šiem apgalvojumiem salīdzināšanas procedūrai nepastāv nekāda alternatīva metode, lai aprēķinātu nerezidentu nodokļu bāzi, un tādējādi rodas vajadzība tikai šai nodokļu maksātāju kategorijai piemērot tikai standarta apmēra minimālo nodokļa bāzi.

56. Ar tālākiem apgalvojumiem Beļģijas valdība apgalvo, ka, pat ja noteiktos gadījumos salīdzināšanas procedūru nevar piemērot attiecībā arī uz rezidentiem, tik un tā uz

59. Beļģijas valdība uzskata, ka, ņemot vērā iepriekš norādītās objektīvās grūtības noteikt nodokļu maksātāju nerezidentu ienākumu apmēru, nodokļu maksātāji nerezidenti un rezidenti neatrodas līdzīgā situācijā. Tādējādi atšķirīgā attieksme saistībā ar nodokļu bāzes

aprēķinu, kas pastāv attiecībā uz saimnieciskām darbībām, kuras Beļģijā veic nodokļu tādas maksātāju kategorijas, kuras neatrodas objektīvi līdzīgās situācijās, nav uzskatāma par diskriminējošu.

nodokļu administrācija nevar noteikt Talota apgrozījumu. Valdība apgalvo, ka nav iespējams noteikt Talota reālo apgrozījumu, jo nevar iegūt pietiekoši drošu informāciju par izejmateriāliem un uzkrājumiem, kas tiek izmantoti viesu uzņemšanas nozarē, un nav iespējams izdarīt secinājumus par attiecīgo faktisko apstākļu informāciju, jo Talota piegādātāji, iespējams, atrodas ārpus Beļģijas.

60. Es nepiekrītu šādam apgalvojumam.

64. Šis arguments nav pārliecinošs.

61. Manuprāt, dažādas dzīvesvietas nerada atšķirīgu situāciju nodokļu maksātājiem, kuriem tiek noteikta nodokļa bāze, atgādinu, par Beļģijā gūtiem ienākumiem.

65. Kaut arī nodokļu administrācijas izmeklēšanas un kontroles pilnvaras ir teritoriāli ierobežotas Beļģijas teritorijā un ir pieņemami uzskatīt, ka tā var saskarties ar lielām grūtībām iegūt informāciju, kas atrodas ārpus Beļģijas, tik un tā šie ierobežojumi un grūtības nav obligāti saistītas ar to, ka attiecīgais nodokļu maksātājs dzīvo citā valstī.

62. Faktiski uzskatu, ka Beļģijas valdības norādītās grūtības saistībā ar informācijas iegūšanu, lai varētu iegūt tos aprēķinus, kuri ir salīdzināšanas procedūras pamatā, pastāv neatkarīgi no tā, kurā vietā atrodas nodokļu maksātāja fiskālā rezidence.

63. Šajā sakarā īpaši jāatgādina, ka šajā gadījumā Beļģijas valdība standarta apmēra nodokļa bāzes piemērošanu attaisno ar to, ka

66. Faktiski jānorāda, ka attiecīgā informācija, kura ir nozīmīga, lai varētu piemērot salīdzināšanas procedūru, principā neattiecas uz tiem aspektiem, kas ir saistīti ar nodokļu maksātāja dzīvesvietu, jo salīdzināšanas procedūrā jāņem vērā visi tie rādītāji, kas

attiecas uz saimnieciskajām darbībām, kuras pašnodarbināta persona veic Beļģijā.

67. Tajā pašā laikā, ja, lai noteiktu šos rādītājus, ir jāiegūst ārpus Beļģijas teritorijas esoša informācija, šāda iespēja nav obligāti saistīta ar to, kurā vietā atrodas attiecīgā nodokļu maksātāja dzīvesvieta. Faktiski neatkarīgi no nodokļu maksātāja fiskālās rezidences, jebkurš nodokļu maksātājs var sadarboties ar ārvalstu piegādātājiem un tādējādi apgrūtināt apgrozījuma noteikšanu.

68. Šādā gadījumā tādas pašas grūtības novērtēt nodokļu bāzi, kas rodas saistībā ar nodokļu maksātāju nerezidentu Beļģijā, rastos arī attiecībā uz nodokļu maksātāju rezidentu.

69. No otras puses, kaut arī, kā uz to norāda Beļģijas valdība, 1992. gada INK 342. panta 1. punktā noteikts, ka, lai piemērotu salīdzināšanas procedūru, ir jāņem vērā "jebkura cita noderīga informācija" par nodokļu maksātāja stāvokli un šī informācija var saistīties ar nodokļa maksātāja personīgo vai ģimenes stāvokli vai viņa vispārējo dzīves veidu, tik un tā nav saprotams, kādēļ Beļģijas administrācijas šādu informāciju nevarētu iegūt, piemērojot tiesību normas, kas paredzētas Padomes 1977. gada 19. decembra Direktī-

vā 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo nodokļu jomā¹⁸. Šo direktīvu dalībvalsts var piemērot attiecībā uz citām dalībvalstīm, lai iegūtu jebkādu informāciju, kas tai atļautu novērtēt nodokļu maksātāja maksātspēju un nodokļu maksātāja, kura dzīvesvieta atrodas citā dalībvalstī, personīgo vai ģimenes stāvokli.

70. Manuprāt, līdzīgi nav pamatoti Beļģijas valdības argumenti saistībā ar nespēju iegūt informāciju par nodokļu maksātāja nerezidenta dzīves veidu un personīgo vai ģimenes stāvokli, jo šāda veida informācija ir pārāk vispārēja un neparāda, kādā apmērā iegūtā informācija, lai noteiktu attiecīgā nodokļu maksātāja ienākumu apmēru, ir attiecināma uz saimnieciskām darbībām, kas tika veiktas Beļģijā, kā arī neparāda, kādā apmērā tā attiecas uz darbībām, kuras nodokļu maksātājs ir veicis savā dzīvesvietas valstī. Manuprāt, šādas pašas grūtības varētu rasties attiecībā uz (nodokļu maksātājiem) rezidentiem, kuriem tāpat būtu jāpiemēro iepriekš noteiktā nodokļa summa. Manuprāt, patiešām ir pārliecinoši, ka arī nodokļu maksātāja rezidenta dzīves veids varētu saistīties ar ienākumiem no dažādām saimnieciskām darbībām, tostarp arī tādām darbībām, kuras tiek veiktas ārpus viņa dzīvesvietas dalībvalsts, un līdz ar to arī rezidenta gadījumā rastos grūtības, pamatojoties uz ienākumu norādēm, noteikt ienākumu daļu, kura ir

18 — OV L 336, 15. lpp. Komisija savos rakstveida apsvērumos norādīja uz šādu iespēju.

attiecināma uz pašnodarbināto darbībām Beļģijā.

71. Balstoties uz iepriekš minētajiem secinājumiem tāpat jānoraida otrs Beļģijas valdības arguments, atbilstoši kuram, ja nevar piemērot salīdzināšanas procedūru, tad nodokļu administrācija, balstoties uz ienākumu indikatoriem (pazīmēm vai norādēm), var piemērot standarta apmēra nodokļa uzlikšanas metodi tikai nodokļu maksātājiem rezidentiem, un tādējādi tiem nav jāpiemēro minimālā nodokļa bāze.

72. Kā iepriekš minēts, grūtības prezumpcijas veidā, atsaucoties uz nodokļu maksātāja dzīves stilu, noteikt ar nodokli apliekamo nodokļu bāzi pašnodarbinātām personām rodas neatkarīgi no tā, kurā vietā atrodas šīs personas fiskālā rezidence, un arī attiecībā uz Beļģijā dzīvojošu nodokļu maksātāju, kurš daļu no savām saimnieciskajām darbībām veic ārpus Beļģijas teritorijas, var rasties grūtības uzlikt nodokļus, balstoties uz pazīmēm vai norādēm.

73. No iepriekš minētajiem secinājumiem skaidri izriet, ka vienas un tās pašas problēmas saistībā ar Beļģijā iegūto ienākumu apmēra noteikšanu pastāv gan attiecībā uz rezidentiem, gan nerezidentiem. Līdz ar to abas nodokļu maksātāju kategorijas saistībā ar minēto nodokļu režīmu atrodas objektīvi

līdzīgā situācijā un tādējādi atšķirīga attieksme, kas rodas no tā, ka tikai attiecībā uz nodokļu maksātājiem nerezidentiem tiek piemērota minimālā nodokļa bāze, ir uzskatāma par netieša veida diskrimināciju pilsonības dēļ.

3) Par attaisnojošiem pamatiem

74. To pasakot, tomēr ir jāpārlicinās, vai atbilstoši Līguma tiesību normām par brīvību veikt uzņēmējdarbību pastāv jebkāds attaisnojošs iemesls, kas attaisnotu atšķirīgo attieksmi.

75. Lai noteiktu, vai dalībvalstis var pamatoties uz EKL 43. pantā minētajiem brīvību veikt uzņēmējdarbību ierobežojumus attaisnojošiem iemesliem, ir ļoti svarīgi atšķirt valsts pasākumus, ar kuriem tiek ierobežota uzņēmējdarbības brīvība, kuri ir diskriminējoši, no pasākumiem, kuri tiek attiecināti bez atšķirības.

76. Gadījumā, ja valsts pasākumiem ir diskriminējošs raksturs, uzņēmējdarbības brīvības izņēmumi ir atļauti tikai tādu iemeslu dēļ, kuri izsmeltošā veidā ir paredzēti EKL 46. pantā¹⁹. Savukārt valsts un citu dalībvalstu ierobežojošie pasākumi, kuri bez

¹⁹ — Šajā nozīmē skat. ģenerālvokāta Ticano secinājumus lietā C-411/03 *Sevic* (2005. gada 13. decembra spriedums, *Recueil*, I-10805. lpp., secinājumu 55. punkts).

atšķirības tiek piemēroti valsts pilsoņiem un citu dalībvalstu pilsoņiem, ir atļauti, pamatojoties uz primārām vispārējām interesēm, kuras atšķiras no EKL 46. pantā minētajiem attaisnojošiem iemesliem un tos papildina, ievērojot, ka pieņemtie pasākumi atbilst nosprausto mērķu īstenošanai un nepārsniedz mērķa sasniegšanai nepieciešamo²⁰.

tiek piemērota bez atšķirības, izskatišu, cik lielā apmērā to var attaisnot, balstoties uz primārām vispārējām interesēm.

— EKL 46. pantā minētie attaisnojošie iemesli

77. Kā iepriekš minēts, šis gadījums attiecas uz noteiktas formas netiešo diskrimināciju pilsonības dēļ, kas rodas, piemērojot dzīvesvietas kritēriju. Līdz ar to atšķirīgo attieksmi, kas izriet no attiecīgajiem tiesību noteikumiem, varētu pamatot tikai ar attaisnojošiem iemesliem, kas noteikti EKL 46. pantā.

80. Atbilstoši EKL 46. pantam diskriminējoši pasākumi ir attaisnojami tikai ar sabiedriskās kārtības, valsts drošības vai veselības aizsardzības interesēm. Turklāt jānorāda, ka, tā kā šī tiesību norma paredz atkāpi no Līguma pamatprincipa, tajā paredzētie izņēmumi ir šauri interpretējami un, kā to Tiesa lēmusi, piemērojami tikai tādā gadījumā, ja pastāv reāli un pietiekami smagi draudi sabiedrības pamatinteresēm²¹.

78. Līdz ar to turpinājumā izskatišu, vai ir ievēroti EKL 46. panta priekšnosacījumi.

79. Pēc tam pakārtoti un tikai tādā gadījumā, ja Tiesa pretēji manam viedoklim uzskatītu, ka attiecīgais tiesību regulējums, ar kuru ir paredzēta atšķirīga attieksme nerezidentiem un ierobežota viņu uzņēmējdarbības brīvība,

81. Šajā gadījumā vajadzība nodrošināt nodokļu pārbaūžu efektivitāti, uz kuru pamatojas Beļģijas valdība, neiekļaujas to iemeslu sarakstā, kas ir minēti EKL 46. pantā. Turklāt, manuprāt, neizskatās, ka pastāv reāli un pietiekami smagi draudi sabiedrības pamatinteresēm.

20 — Skat. *ex multis* Tiesas 1993. gada 31. marta spriedumu lietā C-19/92 *Kraus* (*Recueil*, I-1663. lpp., 32. punkts) un 1995. gada 30. novembra spriedumu lietā C-55/94 *Gebhard* (*Recueil*, I-4165. lpp., 37. punkts).

21 — Šajā nozīmē skat. iepriekš minētos ģenerālvokāta Ticano secinājumus, 57. punkts, un iepriekš minēto judikatūru.

82. Līdz ar to nevar secināt, ka attiecīgais Beļģijas tiesiskais regulējums ir attaisnojams, balstoties uz EKL 46. pantu.

83. Tādēļ tas ir pretrunā ar Līguma tiesību noteikumiem brīvas uzņēmējdarbības jomā.

— Attaisnojošie iemesli, kas saistīti ar primāro vispārējo interešu iemesliem

84. Beļģijas valdība tāpat atsauca uz vajadzību nodrošināt efektīvu nodokļu pārbaudi.

85. Kaut arī Tiesa ir apstiprinājusi, ka dalībvalstis var pamatoties uz nodokļu pārbažu efektivitāti, lai attaisnotu ierobežojumus Līgumā garantēto pamatbrīvību īstenošanai²², tik un tā, kā iepriekš norādīts, lai šādi ierobežojumi būtu attaisnojami, tiem jāievēro samērīguma princips.

86. Šajā gadījumā uzskatu, ka uz šādu attaisnojumu varētu pamatoties tikai tad, ja patiesām pastāvētu reālas grūtības noteikt nodokļu bāzi tādēļ, ka attiecīgie nodokļu maksātāji dzīvo ārpus Beļģijas teritorijas.

87. Interpretējot attiecīgo tiesisko regulējumu atbilstoši Talota apsvērumiem, minimālās nodokļa bāzes noteikšanā nepastāv jebkādas grūtības noteikt ar nodokli apliekamos nerezidentu ienākumus, lai varētu izmantot salīdzināšanas procedūru. Ja piekristu šādi interpretācijai, tad attaisnojums, uz kuru pamatojās Beļģijas valdība, nav pieņemams.

88. Savukārt, ja dotu priekšroku Beļģijas valdības interpretācijai — atbilstoši kurai minimālās nodokļa bāzes noteikšana tiek piemērota tikai pakārtotā veidā salīdzinājumā ar citām nodokļu bāzes noteikšanas metodēm nerezidentiem, proti, ja izrādās, ka nevar novērtēt peļņas apmēru citā veidā, neskatoties uz iespējām, kas piedāvātas ar Direktīvā 77/799 paredzētajām procedūrām —, attiecīgo tiesisko regulējumu varētu uzskatīt par vajadzīgu, lai varētu nodrošināt primāro prasību saistībā ar nodokļu pārbažu efektivitāti. Lai attiecīgais tiesiskais regulējums būtu samērīgs ar šo mērķi, nodokļu maksātājam nerezidentam būtu jānodrošina iespēja izvairīties no standarta apmēra nodokļu bāzes piemērošanas, dodot viņam iespēju iesniegt attiecīgos dokumentus vai

22 — Skat. it īpaši Tiesas 1999. gada 8. jūlija spriedumu lietā C-254/97 *Baxter* (*Recueil*, I-4809. lpp., 18. punkts) un 1997. gada 15. maija spriedumu lietā C-250/95 *Futura Participations* un *Singer* (*Recueil*, I-2471. lpp., 31. punkts).

citus pierādījumus par viņa reālo nodokļu bāzes apmēru.

89. Manuprāt, var skaidri redzēt, ka lietas dalībnieces šajā sakarā nepārprotami neatbildēja uz Tiesas uzdoto jautājumu, cik lielā apmērā Beļģijas tiesiskais regulējums efektīvi paredz nodokļu maksātājam nerezidentam šādu iespēju. Īpaši nav skaidrs, ar kāda veida pierādījumiem nodokļu maksātājs varētu atspēkot pieņēmumu, ka attiecībā uz viņu, lai noteiktu nodokļa bāzi, ir jāpiemēro standarta apmēra nodokļu bāze.

90. Tādējādi, ja Tiesa uzskatītu, ka attiecīgā tiesību norma nav diskriminējoša, bet tiek piemērota bez atšķirības, tad valsts tiesai, ja tā apstiprinātu Beļģijas valdības piedāvāto valsts tiesiskā regulējuma interpretāciju, ir jāizvērtē, ņemot vērā attiecīgās valsts tiesību normas, vai nodokļu maksātājam nerezidentam, ja viņš iesniedz attiecīgos pierādījumus, pastāv efektīva iespēja izvairīties no standarta apmēra nodokļu bāzes piemērošanas. Tikai tad, ja attiecīgās valsts tiesas atbilde būs apstiprinoša, varēs secināt, ka apstrīdētais valsts tiesiskais regulējums nepārsniedz to primāro interešu, uz kurām norādīja Beļģijas valdība, mērķa sasniegšanai nepieciešamo.

V — Secinājumi

91. Ņemot vērā iepriekš minētos secinājumus, piedāvāju Tiesai uz Beļģijas *Cour de cassation* uzdoto jautājumu atbildēt šādi:

EKL 43. pants ir pretrunā tādām valsts tiesiskam regulējumam kā Karaļa 1993. gada 27. augusta dekrēta par ienākumu kodeksa īstenošanu 182. pants, kas īsteno 1992. gada ienākumu nodokļa kodeksa 342. panta 2. punktu, ar kuru minimālo nodokļu bāzi paredz tikai nodokļu maksātājiem nerezidentiem, jo šāds pasākums ir netieši diskriminējošs pilsonības dēļ un nav attaisnojams, balstoties uz EKL 46. pantā paredzētajiem izņēmumiem.