

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

8. svibnja 1990.(\*)

Sloboda kretanja radnika – Diskriminacija – Uvjet boravišta propisan nacionalnim zakonodavstvom za povrat preplaćenog poreza

U predmetu C-175/88,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u, koji je uputio Conseil d'État du Luxembourg (Državno vijeće Luksemburga) u postupku

**Klaus Biehl**, s prebivalištem u Aachenu (Savezna Republika Njemačka)

protiv

**Administration des contributions du grand-duché de Luxembourg** (Porezna uprava Velikog Vojvodstva Luksemburga),

o tumačenju članka 7. i 48. Ugovora o EEZ-u,

SUD (peto vijeće),

u sastavu Sir Gordon Slynn, predsjednik vijeća, M. Zuleeg, predsjednik vijeća, R. Joliet, J. C. Moitinho de Almeida i F. Grevisse, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Darmon,

tajnik. B. Pastor, administratorica,

uzimajući u obzir pisana očitovanja koja su podnijeli:

- za Poreznu upravu Velikog Vojvodstva Luksemburga, J. Loesch, *avocat*, član Odvjetničke komore u Luxembourg, u
- za Komisiju, J.-C. Seché, pravni savjetnik, u svojstvu agenta,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu,

saslušavši usmena očitovanja koja su iznijeli K. Biehl kojeg zastupa odvjetnik Rogalla, *Rechtsanwalt*, Münster, Porezna uprava Velikog Vojvodstva Luksemburga i Komisija na raspravi održanoj 8. studenoga 1989.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 24. siječnja 1990.,

donosi sljedeću

## Presudu

- 1 Odlukom od 21. lipnja 1988. koju je Sud zaprimio 29. lipnja 1988. Conseil d'État du Luxembourg (Državno vijeće Luksemburga) uputilo je, na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u, prethodno pitanje o tumačenju članaka 7. i 48. tog Ugovora.
- 2 To je pitanje upućeno u okviru spora između K. Biehla i Porezne uprave Velikoga Vojvodstva Luksemburga povodom povrata preplaćenog poreza na dohodak.
- 3 K. Biehl, njemački državljanin, imao je prebivalište u Velikom Vojvodstvu Luksemburgu od 15. studenoga 1973. do 31. listopada 1983. U tom je razdoblju obavljao poslove kao zaposlena osoba u toj državi članici. Od 1. studenoga 1983. premjestio je boravište u Saveznu Republiku Njemačku, u kojoj obavlja profesionalnu djelatnost.
- 4 Za razdoblje od 1. siječnja 1983. do 31. listopada 1983. luksemburški poslodavac K. Biehla odbio je od plaće ovog potonjeg porez na dohodak. Kod konačnog obračuna poreza za poreznu godinu 1983. pokazalo se da je iznos poreza koji je odbio luksemburški poslodavac bio viši od iznosa porezne obveze K. Biehla.
- 5 K. Biehl je od Porezne uprave Velikog Vojvodstva Luksemburga zatražio povrat preplaćenog poreza na dohodak. Luksemburški porezni ured odbio je taj zahtjev pozivajući se na članak 154. stavak (6) Zakona o porezu na dohodak (Mémorial A br. 79 od 6. prosinca 1967., u daljnjem tekstu: LIR). Dotična je osoba podnijela žalbu protiv odluke poreznog ureda koju je direktor Porezne uprave odbio na istoj osnovi.
- 6 Članak 154. stavak (6) LIR-a određuje:

„Propisno obračunani porezi na dohodak od kapitala ostaju u državnoj riznici i ne podliježu povratu. Isto vrijedi i za porez koji se obračunava na honorare i plaće zaposlenih osoba koje su porezni rezidenti samo u jednom dijelu godine jer tijekom godine u zemlji steknu boravište ili zato što zemlju napuste.”
- 7 K. Biehl je pred Conseil d'État du Luxembourg (Državno vijeće Luksemburga) pobijao odluku direktora Porezne uprave. Po njegovome mišljenju, članak 154. stavak (6) LIR-a znači prikrivenu diskriminaciju među poreznim obveznicima, koja je zabranjena pravom Zajednice jer se odredba uglavnom primjenjuje na porezne obveznike koji nemaju luksemburško državljanstvo.
- 8 Porezna uprava je na taj argument odgovorila da razlika u postupanju među dvama različitim kategorijama poreznih obveznika ne predstavlja diskriminaciju koja je zabranjena pravom Zajednice ako je opravdana objektivnim razlozima. Takvi razlozi postoje u ovom slučaju. Naime, članak 154. stavak (6) ima za cilj spriječiti da porezni obveznici koji steknu boravište u inozemstvu ishode, pod određenim uvjetima, neopravdane prednosti u odnosu na porezne obveznike koji ne premještaju boravište iz Velikog Vojvodstva Luksemburga.
- 9 U tim okolnostima sud koji je uputio zahtjev odlučio je prekinuti postupak i Sudu postaviti sljedeće prethodno pitanje:

„Je li članku 7. Ugovora o EEZ-u ili nekoj drugoj odredbi prava Zajednice, a osobito članku 48. Ugovora koji jamči slobodu kretanja radnika, protivno porezno zakonodavstvo države članice koje propisuje da u državnoj riznici ostaje i ne podliježe povratu porez koji se obračunava na honorare i plaće zaposlene osobe, državljanina države članice koji je porezni rezident samo u jednom dijelu godine jer tijekom porezne godine u zemlji stekne boravište ili zato što zemlju napusti?”

- 10 Za širi prikaz okolnosti i mjerodavnih propisa te pisanih očitovanja koja su podnesena Sudu, upućuje se na izvještaj za raspravu. Ti su dijelovi spisa preuzeti u nastavku samo u mjeri u kojoj je to nužno za odlučivanje Suda.
- 11 U tom pogledu najprije valja podsjetiti da na temelju članka 48. stavka 2. Ugovora sloboda kretanja radnika podrazumijeva ukidanje svake diskriminacije na temelju državljanstva, između radnika iz država članica, a osobito u vezi s primicima od rada.
- 12 Načelo jednakog postupanja u području primitaka od rada ne bi imalo učinka ako ga krše nacionalne diskriminirajuće odredbe u području poreza na dohodak. Zbog toga je Vijeće u članku 7. svoje Uredbe (EEZ) br. 1612/68 od 15. listopada 1968. o slobodi kretanja radnika unutar Zajednice (SL L 257, str. 2.) utvrdilo da radnici državljanini države članice na državnom području neke druge države članice moraju imati pravo na jednake porezne olakšice kao i domaći radnici.
- 13 Potom valja istaknuti da prema sudskoj praksi Suda, pravila o jednakom postupanju zabranjuju ne samo očitu diskriminaciju na temelju državljanstva, već i sve prikrivene oblike diskriminacije koji primjenom drugih kriterija razlikovanja dovode do istog rezultata (presuda od 12. veljače 1974., Sotgiu, t. 11., 152/73, Zb., str. 153.).
- 14 S tim u vezi valja primijetiti da, iako se primjenjuje neovisno o državljanstvu dotičnog poreznog obveznika, kriterij stalnog boravišta na državnom području, radi dobivanja eventualnog povrata preplaćenog poreza, osobito ide na štetu poreznih obveznika državljanina drugih država članica. Naime, često su baš ovi potonji ti koji napuste zemlju tijekom godine ili u njoj steknu boravište.
- 15 Kako bi opravdala nacionalnu odredbu o kojoj je riječ u glavnom postupku Porezna je uprava istaknula da je cilj te odredbe jamčiti progresivni porezni sustav. U tom je pogledu ona iznijela da porezni obveznik koji tijekom godine stekne boravište u Velikom Vojvodstvu ili ga napusti (u daljnjem tekstu: porezni obveznik s privremenim boravištem) raspoređuje svoj dohodak, pa tako i svoj porez, na najmanje dvije države, to jest, s jedne strane, na Veliko Vojvodstvo i, s druge strane, na državu članicu koju je napustio ili u kojoj stekne boravište. Ta okolnost deformira porezni sustav. Naime, za jednaki godišnji dohodak porezni obveznik s privremenim boravištem bi, zbog toga što je uzastopno primao dohotke u dvije države članice, ako ishodi povrat preplaćenog poreza, iskoristio povoljniju poreznu stopu od one koja se primjenjuje na dohotke poreznog rezidenta, koji Velikom Vojvodstvu mora prijaviti sve svoje dohotke bez obzira na to jesu li nacionalnog podrijetla ili ne.
- 16 Ovo se opravdanje ne može prihvatiti. Naime, nacionalna odredba, kao što je ona o kojoj je riječ, može u različitim situacijama povrijediti načelo jednakog postupanja. To je osobito slučaj kada porezni obveznik s privremenim boravištem nije primio dohodak u poreznoj godini u zemlji koju je napustio ili u kojoj je stekao boravište. U takvoj situaciji

taj je porezni obveznik, u odnosu na poreznog rezidenta, u nepovoljnijem položaju jer neće imati pravo na povrat preplaćenog poreza na koji uvijek ima pravo porezni rezident.

- 17 Na raspravi je Porezna uprava još napomenula da u luksemburškom pravu postoji izvanparnični postupak koji poreznim obveznicima s privremenim boravištem omogućava da ishode povrat preplaćenog poreza ako dokažu nepravedne posljedice koje su za njih nastale zbog primjene članka 154. stavka (6) LIR-a.
- 18 U tom pogledu, čak i uz pretpostavku da porezni obveznici imaju pravo podnijeti interni prigovor da bi se njihova situacija preispitala, valja naglasiti da luksemburška vlada nije uvela nijednu odredbu koja bi Poreznoj upravi nalagala da u svakom slučaju ukloni diskriminirajuće posljedice koje bi proizlazile iz primjene dotične nacionalne odredbe.
- 19 Stoga nacionalnom sudu valja odgovoriti da se članku 48. stavku 2. Ugovora protivni porezno zakonodavstvo države članice koje propisuje da u državnoj riznici ostaje i ne podliježe povratu porez koji se obračunava na honorare i plaće zaposlene osobe, državljanina države članice koji je porezni rezident samo u jednom dijelu godine jer tijekom porezne godine u zemlji stekne boravište ili zato što zemlju napusti.

### **Troškovi**

- 20 Troškovi podnošenja očitovanja Sudu koje su imale Komisija i Europske zajednice ne nadoknađuju se. Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka.

Slijedom navedenoga,

SUD (peto vijeće),

o pitanju koje mu je uputio Conseil d'État du Luxembourg (Državno vijeće Luksemburga) odlukom od 21. lipnja 1988. odlučuje:

**Članku 48. stavku 2. Ugovora protivni se porezno zakonodavstvo države članice koje propisuje da u državnoj riznici ostaje i ne podliježe povratu porez koji se obračunava na honorare i plaće zaposlene osobe, državljanina države članice koji je porezni rezident samo u jednom dijelu godine jer tijekom porezne godine u zemlji stekne boravište ili zato što zemlju napusti.**

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourg 8. svibnja 1990.

[Potpisi]

---

\* Jezik postupka: francuski