

## PRESUDA SUDA

26. siječnja 1993. (\*)

„Porezi – Boravište poreznog obveznika”

U predmetu C-112/91,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u, koji je uputio Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu, Savezna Republika Njemačka), u sporu koji se vodi pred tim sudom između

**Hansa Wenera**

i

**Finanzamt Aachen-Innenstadt,**

o tumačenju članaka 7. i 52. Ugovora o EEZ-u,

SUD,

u sastavu: O. Due, predsjednik, C. N. Kakouris, G. C. Rodríguez Iglesias, M. Zuleeg, J. L. Murray, predsjednici vijeća, G. F. Mancini, R. Joliet, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse, M. Díez de Velasco, P. J. G. Kapteyn i D. A. O. Edward, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Darmon,

tajnik: H. A. Ruehl, glavni administrator,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Hansa Wenera, Wolfgang Kaefer, porezni savjetnik,
- za Finanzamt (porezna uprava) Aachen-Innenstadt, Hermann Kersten, *Regierungsdirektor*, u svojstvu agenta,
- za belgijsku vladu, R. Verhoeven, glavni ravnatelj u Ministarstvu financija, u svojstvu agenta,
- za njemačku vladu, Ernst Roeder, *Ministerialrat* u Saveznome ministarstvu gospodarstva i Joachim Karl, *Regierungsdirektor* u istome ministarstvu, u svojstvu agenata,

- za francusku vladu, Edwige Belliard, zamjenica direktora u upravi za pravne poslove Ministarstva vanjskih poslova, i Géraud de Bergues, glavni zamjenik tajnika u istome ministarstvu, u svojstvu agenata,
- za talijansku vladu, profesor Luigi Ferrari Bravo, voditelj službe za diplomatske sporove pri Ministarstvu vanjskih poslova, u svojstvu agenta, uz asistenciju Piera Giorgija Ferrija, *avvocato dello Stato*,
- za portugalsku vladu, Luís Inez Fernandes, ravnatelj službe za pravne poslove Glavne uprave Europskih zajednica, António Goucha Soares, član službe za pravne poslove glavne uprave Europskih zajednica, i Maria Margarida Mesquita Palha, pravnica u centru za fiskalna istraživanja u Ministarstvu financija, u svojstvu agenata,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, Christopher Vajda, *barrister*, i John Collins, iz Treasury Solicitor's Departmenta, u svojstvu agenta,
- za Komisiju Europskih zajednica, Henri Étienne, glavni pravni savjetnik, u svojstvu agenta,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu,

saslušavši usmena očitovanja H. Wenera, kojeg zastupaju Kaefer i Sass, *Rechtsanwälte*, München, te očitovanja Finanzamt Aachen-Innenstadta, njemačke vlade, francuske vlade, talijanske vlade, portugalske vlade, vlade Ujedinjene Kraljevine i očitovanje Komisije, na raspravi održanoj 19. svibnja 1992.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 6. listopada 1992.,

donosi sljedeću

## Presudu

- 1 Rješenjem od 10. siječnja 1991., koje je Sud zaprimio 15. travnja 1991., Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu) uputio je na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u tri pitanja o tumačenju odredaba tog Ugovora koje se tiču prava poslovnog nastana i zabrane diskriminacije na temelju državljanstva, radi ocjene usklađenosti s pravom Zajednice dvaju nacionalnih zakonodavstava, od kojih je jedno doneseno u području poreza na dohodak, a drugo u području poreza na imovinu, koja različito tretiraju porezne obveznike ovisno o tom imaju li ili nemaju boravište na državnom području.
- 2 Ta su pitanja postavljena u okviru spora između H. Wenera i Finanzamt Aachen-Innenstadta (porezna uprava u Aachenu) u vezi s uvjetima oporezivanja koji se navode, s jedne strane, u Einkommensteuergesetz (zakon o porezu na dohodak) i, s druge strane, u Vermögensteuergesetz (zakon o porezu na imovinu).

- 3 Na temelju članka 1. stavka 1. točke 1. Einkommensteuergesetza fizičkim osobama koje imaju boravište u Saveznoj Republici Njemačkoj ili u njoj uobičajeno borave oporezuju se njihovi ukupni prihodi. S druge strane, prema stavku 4. istog članka fizičkim osobama koje nemaju boravište u Njemačkoj ili u njoj ne borave uobičajeno oporezuje se samo dio prihoda ostvaren u Njemačkoj. Sukladno članku 49. stavku 1. točki 3., ti prihodi iz njemačkih izvora su osobito prihodi stečeni samostalnom djelatnošću koja se obavlja ili se obavljala u Njemačkoj. U okviru integralnog oporezivanja vjenčanih parova primjenjuje se preferencijalna ljestvica zvana „*splitting tarif*”. Nadalje, poreznim je obveznicima dopušteno odbiti od oporezivih prihoda određene troškove, točnije premije za osiguranja u slučaju bolesti, nesreće i osiguranja od odgovornosti, doprinose u sustav obveznog osiguranja mirovine i osiguranja za vrijeme nezaposlenosti, alimentacije, dio njihove uštedevine namijenjen gradnji, porez na vjerske zajednice, određene troškove za profesionalno osposobljavanje. Te se pogodnosti uskraćuju onima koji podliježu pojedinačnom oporezivanju. Štoviše, na njih se primjenjuju neke drukčije porezne stope.
- 4 Slične odredbe pojavljuju se u Vermöegensteuergesetz. To zakonodavstvo, naime, predviđa posebne olakšice u korist poreznih obveznika koji se oporezuju integralno, primjerice kad se supružnici oporezuju zajedno ili kad se djeca oporezuju s jednim od njih. Te se pogodnosti uskraćuju onima koji se oporezuju samo pojedinačno.
- 5 H. Werner, koji ima njemačko državljanstvo, sa suprugom od 1961. ima boravište u Nizozemskoj. Kao što iz očitovanja stranaka proizlazi, on posjeduje diplome i kvalifikacije koje njemačko zakonodavstvo zahtijeva za obavljanje zubarske profesije. Do mjeseca listopada 1981. obavljao je tu djelatnost kao zaposlenik zubarske ordinacije sa sjedištem u Aachenu (Savezna Republika Njemačka). Zatim je otvorio samostalnu zubarsku djelatnost, i dalje u Aachenu. Ostvaruje prihode isključivo od te djelatnosti.
- 6 Tijekom utvrđivanja poreza za poreznu godinu 1982., Finanzamt Aachen-Innenstadt zauzeo je stajalište da H. Werner podliježe pojedinačnom oporezivanju dohotka i imovine zato što nema boravište u Njemačkoj.
- 7 H. Werner, koji je podrazumijevao da će se u okviru poreza na dohodak i odbitaka u okviru poreza na imovinu na njega primijeniti tzv. „*splitting tarif*”, tada je pri Finanzamt Aachen-Innenstadtu uložio prigovore u pogledu ta dva poreza. Istaknuo je da je njemačko porezno zakonodavstvo protivno članku 52. Ugovora. Finanzamt je te prigovore odbio. U tim je okolnostima podnio tužbu na Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu).
- 8 Taj je sud smatrao nužnim postaviti tri prethodna pitanja o tumačenju članaka 7. i 52. Ugovora. Ta pitanja glase kako slijedi:
- „1. Je li doseg članka 52. Ugovora o EEZ-u ograničen na obvezu nacionalnog tretmana državljana Zajednice ili ide dalje od toga i sadržava zabranu ograničenja slobode poslovnog nastana?
  2. Pod pretpostavkom da članak 52. Ugovora o EEZ-u zabranjuje ograničenja slobode poslovnog nastana, smatraju li se porezne nepogodnosti uzrokovane činjenicom da porezni obveznik, koji ima boravište u državi članici Europskih

zajednica (Kraljevina Nizozemska), zato što ostvaruje poslovni nastan u toj zemlji i u njoj obavlja samostalnu djelatnost, a sve ili gotovo sve svoje (više od 90 %) oporezive prihode prima u drugoj državi članici (Savezna Republika Njemačka), u kojoj posjeduje svu ili gotovo svu svoju imovinu koja podliježe porezu na imovinu, kršenjem zabrane svakog ograničenja slobode poslovnog nastana? Mora li ga država članica u kojoj porezni obveznik obavlja samostalnu poslovnu djelatnost shodno tome tretirati kao nacionalnog poreznog obveznika?

3. Smatra li se to kršenjem zabrane svake neizravne diskriminacije propisane u članku 7. Ugovora o EEZ-u ako se njemačkog državljanina koji ispunjava činjenične uvjete navedene gore pod točkom 2., na osnovi odredaba nacionalnog prava o pojedinačnom oporezivanju podvrgne poreznom opterećenju koje je bitno veće od opterećenja poreznog obveznika s poslovnim nastanom u Njemačkoj koji se oporezuje integralno, kad su inače sve okolnosti iste?"

- 9 Za potpuniji prikaz činjeničnog stanja u glavnom postupku, primjenjivog pravnog pravila kao i pisanih očitovanja podnesenih Sudu upućuje se na izvještaj za raspravu. Ti dijelovi spisa u nastavku se spominju ili razmatraju samo u mjeri u kojoj je to potrebno za obrazloženje odluke Suda.

#### **Pravo poslovnog nastana**

- 10 Iz spisa proizlazi da prvim i drugim pitanjem Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu) u biti želi saznati priječi li članak 52. Ugovora da država članica svojim državljanima, koji svoju poslovnu djelatnost obavljaju na njezinu državnom području i koji u njoj stječu sav ili gotovo sav svoj prihod ili posjeduju svu ili gotovo svu svoju imovinu, nametne veće porezno opterećenje kad nemaju boravište u toj državi nego kad u njoj imaju boravište.
- 11 Nacionalni sud u vezi s tim objašnjava da zbog sudske prakse Suda ima sumnje u usklađenost s člankom 52. različitog poreznog tretmana koji Einkommensteuergesetz i Vermögensteuergesetz predviđaju za rezidente i nerezidente. U vezi s tim ponajprije se naslanja na presudu od 7. veljače 1979., Knoors (115/78, Zb., str. 399.), smatrajući da se H. Werner, budući da je ostvario poslovni nastan u zemlji u kojoj nema boravište, nalazi u položaju koji se može smatrati ekvivalentnim položaju svih ostalih subjekata koji uživaju prava i slobode zajamčene Ugovorom. Pozivajući se potom na presudu od 8. svibnja 1990., Biehl (C-175/88, Zb., str. I-1779.), procjenjuje da uskraćivanje poreznih pogodnosti ograničava pravo poslovnog nastana iz članka 52. Naposljetku ističe da se prema presudi od 28. siječnja 1986., Komisija/Francuska (270/83, Zb., str. 273.), nejednako postupanje u izvršavanju prava dodijeljenih Ugovorom ne može opravdati ni izostankom usklađenosti zakonodavnih odredaba u području poreza ni poštovanjem ugovora sklopljenog s drugom državom članicom, kao što je u predmetnom slučaju ugovor od 16. lipnja 1959. između Savezne Republike Njemačke i Kraljevine Nizozemske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u području poreza na dohodak i na imovinu, kao i u području različitih poreza i uređivanja drugih poreznih pitanja (BGBl. 1960., II, str. 1781.).

- 12 Uvodno treba istaknuti duboke razlike između okolnosti u osnovi te sudske prakse i okolnosti u slučaju u glavnom postupku.
- 13 Prije svega je važno istaknuti da za razliku od g. Knoorsa, nizozemskog državljanina, koji je planirao uzeti poslovni nastan u Nizozemskoj stavljajući naglasak na poslovne kvalifikacije koje je bio stekao u drugoj državi članici, u tom slučaju Belgiji, H. Werner je njemački državljanin koji je ostvario poslovni nastan u svojoj državi podrijetla na osnovi kvalifikacije i poslovnog iskustva stečenih u toj državi.
- 14 Nadalje, slučaj iz glavnog postupka također je daleko od onog o kojem je morao odlučiti Sud u gore navedenoj presudi Biehl. Naime, g. Biehl je bio njemački državljanin na kojeg se primjenjivalo luksemburško porezno zakonodavstvo koje je vezalo eventualno vraćanje preplaćenog paušalnog poreza s kriterijem stalnog boravišta na državnom području Velikog Vojvodstva Luksemburga i stoga je konkretno išlo na štetu poreznih obveznika državljanina drugih država članica, a H. Werner je njemački državljanin koji i dalje podliježe zakonodavstvu države čiji je državljanin.
- 15 Konačno, okolnosti koje su u osnovi gore navedene presude Komisija/Francuska također su drukčije. Naime, u tom predmetu radilo se o primjeni različitih poreznih pravila na trgovačka društva, ovisno o tom je li njihovo sjedište u Francuskoj ili u drugoj državi članici, a ishod je bio da je za potonje tretman bio manje povoljan nego za trgovačka društva sa sjedištem u Francuskoj. U skladu s člankom 58. Ugovora trgovačka društva utemeljena u skladu sa zakonodavstvom države članice i koja imaju registrirano sjedište, središnju upravu ili glavni poslovni nastan unutar Zajednice izjednačena su, što se tiče primjene odredaba iz poglavlja o pravu poslovnog nastana, s fizičkim osobama državljanima država članica. U tom kontekstu, kao što je Sud podsjetio u ovoj presudi (točka 18.), sjedište u gore navedenom smislu kod društava odgovara državljanstvu kod fizičkih osoba. Međutim, kriterij različitog poreznog tretmana koji se pojavljuje u zakonodavstvu koje je inkriminirao H. Werner nije u državljanstvu fizičkih osoba, nego u mjestu boravišta.
- 16 Valja naglasiti da je H. Werner njemački državljanin, koji je u Njemačkoj stekao diplome i profesionalne kvalifikacije, koji je uvijek obavljao svoju poslovnu djelatnost u toj zemlji i na kojeg se primjenjuje njemačko porezno zakonodavstvo. Jedin element koji izlazi iz isključivo nacionalnog okvira jest činjenica da H. Werner ima boravište u drugoj državi članici od one u kojoj obavlja svoju poslovnu djelatnost.
- 17 U tim uvjetima nacionalnom sudu valja odgovoriti da članak 52. Ugovora o EEZ-u ne sprečava da država članica svojim državljanima koji obavljaju poslovnu djelatnost na njezinu državnom području i koji u njoj stječu sav ili gotovo sav svoj prihod ili u njoj posjeduju svu ili gotovo svu svoju imovinu nametne veće porezno opterećenje kad nemaju boravište u toj državi nego kad u njoj imaju boravište.

### **Diskriminacija**

- 18 Trećim pitanjem Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu) želi saznati sprečava li članak 7. Ugovora da država članica nametne veće porezno opterećenje svojim državljanima koji obavljaju poslovnu djelatnost na njezinu državnom području kad nemaju boravište u toj državi nego kad u njoj imaju boravište.

- 19 U tom pogledu, članak 7. među ostalim određuje da je u području primjene Ugovora, i ne dovodeći u pitanje nijednu njegovu posebnu odredbu, zabranjena svaka diskriminacija na temelju državljanstva.
- 20 Kao što je Sud presudio u presudi od 9. lipnja 1977., Van Ameyde (90/76, Zb., str. 1091., t. 27.), budući da članak 52. Ugovora jamči, u području prava poslovnog nastana, primjenu načela iz članka 7. tog Ugovora, proizlazi da kad je pravni propis usklađen s člankom 52., usklađen je i s člankom 7.

### **Troškovi**

- 21 Troškovi belgijske, njemačke, francuske, talijanske, portugalske vlade i vlade Ujedinjene Kraljevine kao i Komisije, koje su podnijele očitovanja Sudu, ne nadoknađuju se. Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred nacionalnim sudom, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka.

Slijedom navedenog,

SUD,

odgovarajući na pitanja koja mu je Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu) postavio rješenjem od 10. siječnja 1991., odlučuje:

**Članak 52. Ugovora o EEZ-u ne sprečava da država članica svojim državljanima koji obavljaju poslovnu djelatnost na njezinu državnu području i koji u njoj stječu sav ili gotovo sav svoj prihod ili u njoj posjeduju svu ili gotovo svu svoju imovinu nametne veće porezno opterećenje kad nemaju boravište u toj državi nego kad u njoj imaju boravište.**

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourg u 26. siječnja 1993.

[Potpisi]

---

\* Jezik postupka njemački