

PRESUDA SUDA

14. veljače 1995.(*)

„Članak 48. Ugovora o EEZ-u – Obveza jednakog postupanja – Oporezivanje dohotka nerezidenata”

U predmetu C-279/93,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) u postupku koji se vodi pred tim sudom između

Finanzamt Köln-Altstadt

i

Rolanda Schumackera

o tumačenju članka 48. Ugovora o EEZ-u,

SUD,

u sastavu: G. C. Rodríguez Iglesias, predsjednik, F. A. Schockweiler (izvjestitelj), P. J. G. Kapteyn i C. Gulmann (predsjednici vijeća), G. F. Mancini, C. N. Kakouris, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet i G. Hirsch, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Léger,

tajnik: H. A. Rühl, glavni administrator,

uzimajući u obzir pisana očitovanja koja su podnijeli:

- za Finanzamt Köln-Altstadt, D. Deutgen, *Leitender Regierungsdirektor* pri Finanzamt Köln-Altstadt,
- za Rolanda Schumackera, W. Käfer, *Rechtsanwalt* iz Aachena, i G. Sass, odvjetnik i porezni savjetnik iz Tervurena,
- za njemačku vladu, E. Röder, *Ministerialrat* u Saveznom ministarstvu gospodarstva, i C. D. Quassowski, *Regierungsdirektor* u istom ministarstvu, u svojstvu agenata,
- za grčku vladu, D. Raptis, državni pravni savjetnik, i I. Chalkias, pomoćnik državnog pravnog savjetnika u Državnoj pravnoj službi, u svojstvu agenata,

- za francusku vladu, C. de Salins, pomoćnica direktora u Upravi za pravne poslove Ministarstva vanjskih poslova, i J.-L. Falconi, tajnik za vanjske poslove u istoj upravi, u svojstvu agenata,
- za nizozemsku vladu, A. Bos, pravni savjetnik u Ministarstvu vanjskih poslova, u svojstvu agenta,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, J. E. Collins, *Assistant Treasury Solicitor*, u svojstvu agenta, uz asistenciju A. Mosesa, *QC*,
- za Komisiju, J. Grunwald i E. Traversa iz Pravne službe Komisije, u svojstvu agenata, uz asistenciju B. Knobbe-Keuk, profesorice na Sveučilištu u Bonnu,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu,

saslušavši na raspravi od 18. listopada 1994. usmena očitovanja koja su podnijeli Finanzamt Köln-Altstadt, koji su zastupali D. Deutgen i V. Nickel, *Regierungsdirektor*, iz Oberfinanzdirektiona Köln, u svojstvu agenata; Roland Schumacker, kojeg su zastupali W. Käfer i G. Sass; danska vlada, koju je zastupao P. Biering, pravni savjetnik u Ministarstvu vanjskih poslova, u svojstvu agenta; njemačka vlada, koju je zastupao J. Sedemund, *Rechtsanwalt* iz odvjetničke komore u Kölnu; grčka vlada, koju je zastupao P. Kamarineas, državni pravni savjetnik, u svojstvu agenta; francuska vlada, koju je zastupao J.-L. Falconi; nizozemska vlada, koju je zastupao J. W. de Zwaan, pomoćnik pravnog savjetnika u Ministarstvu vanjskih poslova, u svojstvu agenta; vlada Ujedinjene Kraljevine, koju je zastupao J. E. Collins, uz asistenciju A. Mosesa; i Komisija, koju su zastupali J. Grunwald i E. Traversa, uz asistenciju B. Knobbe-Keuk,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 22. studenoga 1994.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Rješenjem od 14. travnja 1993., koje je Sud zaprimio 14. svibnja 1993., Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) uputio je Sudu na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u zahtjev za prethodnu odluku o tumačenju članka 48. Ugovora o EEZ-u, kako bi mogao procijeniti sukladnost s pravom Zajednice određenih odredaba zakonodavstva Savezne Republike Njemačke o porezu na dohodak, na temelju kojih se prema poreznim obveznicima postupa različito ovisno o tome imaju li na državnom području Savezne Republike Njemačke boravište ili ne.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Finanzamta Köln-Altstadt (Porezna uprava, Köln-Altstadt) i Rolanda Schumackera, državljanina Belgije, a tiče se načina na koji je R. Schumackeru u Njemačkoj obračunan porez na prihod od nesamostalnog rada.

- 3 Njemački Einkommensteuergesetz (Zakon o porezu na dohodak, u daljnjem tekstu: EStG) propisuje različite porezne režime za zaposlene osobe ovisno o njihovu prebivalištu.
- 4 U skladu s člankom 1. stavkom 1. EStG-a, fizičkim osobama koje imaju trajno ili uobičajeno boravište u Njemačkoj oporezuje se sav dohodak (u daljnjem tekstu: neograničeno oporezivanje).
- 5 Međutim, u skladu s člankom 1. stavkom 4., fizičkim osobama koje nemaju trajno ili uobičajeno boravište u Njemačkoj oporezuje se samo dio dohotka koji su ostvarili u Njemačkoj (u daljnjem tekstu: ograničeno oporezivanje). U skladu s člankom 49. stavkom 1. točkom 4., dohodak njemačkog podrijetla prije svega uključuje dohodak od nesamostalnog rada u Njemačkoj.
- 6 U Njemačkoj, općenito gledano, poslodavci odbijaju porez na dohodak na izvoru od plaća zaposlenika te ga uplaćuju poreznoj upravi.
- 7 U svrhu provedbe odbitka na izvoru, zaposlenici koji su obveznici neograničenog oporezivanja dijele se u nekoliko poreznih kategorija (članak 38.b EStG-a). Samci ulaze u kategoriju I. (opća porezna tarifa). Zaposlene osobe koje su u braku, a nisu trajno razdvojene ulaze u kategoriju III. (tarifa „splitting”, članak 26.b EStG-a), pod uvjetom da su oba bračna partnera rezidenti u Njemačkoj i da su obveznici neograničenog oporezivanja. Njemački režim „splitting” uveden je u svrhu ublažavanja progresivnosti stopa poreza na dohodak. U skladu s tim režimom zbraja se ukupni dohodak bračnih partnera i svakom se partneru fiktivno dodjeljuje 50 % te se taj iznos potom na odgovarajući način oporezuje. Ako je dohodak jednog bračnog partnera visok, a drugog nizak, zahvaljujući režimu „splitting” njihovi su oporezivi iznosi jednaki, čime se ublažava progresivnost stopa poreza na dohodak.
- 8 Zaposlene osobe koje podliježu neograničenom oporezivanju mogu iskoristiti i postupak godišnjeg ispravka poreza na plaće (članak 42.b EStG-a). U skladu s tim postupkom poslodavac je obavezan vratiti zaposleniku dio poreza na plaće koji mu je naplatio ako zbroj iznosa odbijenih svakog mjeseca premaši iznos naveden na poreznoj ljestvici za tu godinu, na primjer u slučaju da se iznos plaće mijenjao iz mjeseca u mjesec.
- 9 Osim toga, zaposlene osobe koje su obveznici neograničenog oporezivanja imale su do 1990. na raspolaganju mogućnost godišnjeg ispravka poreza na plaću koji je provodila porezna uprava, a od 1990. mogu od porezne uprave zatražiti da im rješenjem utvrdi razrez poreza (članak 46. EStG-a). Taj im postupak omogućava prijeboj dohotka od nesamostalnog rada s gubitcima nastalim u vezi s drugim vrstama dohotka (na primjer od dividenda).
- 10 Naposljetku, porez obveznika neograničenog oporezivanja razrezuje se prema općoj poreznoj sposobnosti, odnosno s obzirom na sav drugi dohodak tih poreznih obveznika te na njihove osobne i obiteljske okolnosti (obiteljski troškovi, troškovi za socijalnu skrb i drugi izdatci za koje se općenito odobravaju porezne olakšice i povrati poreza).
- 11 Neke od gore navedenih pogodnosti uskraćene su zaposlenim osobama koje podliježu ograničenom oporezivanju. Njemački Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur

Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften – Grenzpendlergesetz (Zakon o smanjenju poreza na dohodak prekograničnih radnika i drugih fizičkih osoba koje podliježu ograničenom oporezivanju te o izmjenama drugih zakonodavnih odredaba), donesen 24. lipnja 1994., čiji je cilj ispraviti tu situaciju na nacionalnoj razini, nije mjerodavan u ovom predmetu jer u to doba još nije bio stupio na snagu.

- 12 U skladu sa zakonodavstvom koje je bilo na snazi u to doba, osobe koje podliježu ograničenom oporezivanju ulazile su u kategoriju I. (opća tarifa) bez obzira na obiteljske okolnosti (članak 39.d EStG-a). Stoga nisu mogle ostvariti pogodnost na temelju režima „splitting”, nego se prema zaposlenicima koji su u braku postupalo jednako kao prema zaposlenicima koji nisu u braku.
- 13 Na obveznike ograničenog oporezivanja primjenjivao se pojednostavljen porezni postupak. Smatralo se da je njihova obveza plaćanja poreza na dohodak u potpunosti podmirena mjesečnim odbitkom na izvoru koji vrši poslodavac. Bili su isključeni i iz godišnjeg ispravka poreza na plaće koji provodi poslodavac (članak 50. stavak 5. EStG-a) i iz godišnjeg razreza poreza na dohodak koji rješenjem utvrđuje porezna uprava. Budući da nisu imali pravo na taj godišnji ispravak poreza na plaće, nisu na kraju godine mogli tražiti povrat preplaćenog poreza.
- 14 Naposljetku, za razliku od zaposlenih osoba koje podliježu neograničenom oporezivanju, obveznici ograničenog oporezivanja nisu imali pravo na odbitak socijalnih izdataka (premija osiguranja za starost, bolest ili invalidnost) koji prekoračuju paušalne iznose utvrđene poreznom ljestvicom.
- 15 Iz spisa je vidljivo da R. Schumacker oduvijek živi u Belgiji te da ima suprugu i djecu. Nakon što je prvo radio u Belgiji, od 15. svibnja 1988. do 31. prosinca 1989. bio je zaposlen u Njemačkoj, ali je i dalje živio u Belgiji. Njegova supruga, koja je bila nezaposlena, primala je u Belgiji naknadu za nezaposlene samo tijekom 1988. godine. Od 1989. plaća R. Schumackera bila je jedini dohodak njihova kućanstva.
- 16 U skladu s člankom 15. stavkom 1. Sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koje su 11. travnja 1967. sklopile Belgija i Njemačka, pravo na oporezivanje plaće R. Schumackera od 15. svibnja 1988. imala je Savezna Republika Njemačka, kao država u kojoj je bio zaposlen. Njegova plaća stoga je u Njemačkoj podlijegala odbitku na izvoru, koji je provodio poslodavac primjenom porezne kategorije I., u skladu s člankom 1. stavkom 4. i člankom 39.d EStG-a.
- 17 Dana 6. ožujka 1989. R. Schumacker zatražio je od Finanzamta da mu se porez izračuna na osnovi prava pravičnosti (članak 163. Abgabenordnung, njemačkog poreznog zakonika), prema poreznoj kategoriji III. (koja se inače primjenjuje na zaposlene osobe u braku s boravištem u Njemačkoj, što im daje pravo na „splitting”), te je zatražio povrat razlike između mjesečnog iznosa koji mu je bio obustavljen od plaće na temelju porezne kategorije I. i iznosa koji bi trebao platiti na temelju porezne kategorije III.
- 18 Finanzamt je odbio njegov zahtjev odlukom od 22. lipnja 1989., nakon čega je R. Schumacker pokrenuo postupak pred Finanzgerichtom (Financijski sud) u Kölnu. Sud je prihvatio zahtjeve R. Schumackera u odnosu na 1988. i 1989. te je naložio Finanzamtu (Financijski sud) da donese odluku na osnovi prava pravičnosti u skladu s člankom 163. njemačkog poreznog zakonika. Finanzamt je tada podnio Bundesfinanzhofu (Savezni

financijski sud) žalbu u kasacijskom postupku protiv presude Finanzgerichta (Financijski sud).

- 19 Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) nije siguran može li članak 48. Ugovora o EEZ-u utjecati na odluku u postupku koji se vodi pred njim. Stoga je odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Ograničava li se člankom 48. Ugovora o EEZ-u pravo Savezne Republike Njemačke da naplaćuje porez na dohodak državljaninu druge države članice EZ-a?

Ako se ograničava:

2. Dopušta li se člankom 48. Ugovora o EEZ-u Saveznoj Republici Njemačkoj da fizičkoj osobi belgijskog državljanstva, čije je jedino boravište u Belgiji i u njoj uobičajeno boravi, a ondje je stekla stručne kvalifikacije i radno iskustvo, nametne višu razinu poreza na dohodak nego inače usporedivoj osobi s boravištem u Saveznoj Republici Njemačkoj, ako je prva osoba zasnovala radni odnos u Saveznoj Republici Njemačkoj ne premještajući boravište u Saveznu Republiku Njemačku?
3. Bi li bilo drukčije kada bi osoba belgijskog državljanstva iz drugog pitanja ostvarivala gotovo cijeli dohodak (odnosno više od 90 % dohotka) u Saveznoj Republici Njemačkoj i kada bi taj dohodak bio oporeziv jedino u Saveznoj Republici Njemačkoj, u skladu sa Sporazumom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Savezne Republike Njemačke i Kraljevine Belgije?
4. Je li protivno članku 48. Ugovora o EEZ-u to što Savezna Republika Njemačka isključuje iz postupka godišnjeg ispravka poreza na plaće fizičke osobe koje nemaju prebivalište ni uobičajeno boravište u Saveznoj Republici Njemačkoj, a ostvaruju dohodak od nesamostalnog rada u toj državi, te što im uskraćuje i mogućnost razreza poreza na primitke od nesamostalnog rada koji se utvrđuje rješenjem porezne uprave?”

Prvo pitanje

- 20 Prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li se članak 48. Ugovora tumačiti na način da može ograničiti pravo države članice na propisivanje uvjeta o oporezivanju državljanina druge države članice i način ubiranja poreza na dohodak koji je ostvario na državnom području prve države članice.
- 21 Iako prema trenutačnom stanju prava Zajednice izravno oporezivanje kao takvo ne ulazi u područje nadležnosti Zajednice, države članice ipak svoje zadržane ovlasti moraju izvršavati poštujući pravo Zajednice (vidi presudu od 4. listopada 1991., Komisija/Ujedinjena Kraljevina, C-246/89, Zb., str. I-4585., t. 12.).
- 22 Posebno u pogledu slobodnog kretanja osoba unutar Zajednice, člankom 48. stavkom 2. Ugovora zahtijeva se ukidanje svake diskriminacije na temelju državljanstva među radnicima iz država članica u pogledu, među ostalim, primitaka od rada.

- 23 S tim u vezi Sud je u presudi od 8. svibnja 1990., Biehl (C-175/88, Zb., str. I-1779., t. 12.) presudio da bi načelo jednakog postupanja u pogledu primitaka od rada bilo neučinkovito kada bi ga mogle ugroziti diskriminirajuće nacionalne odredbe o porezu na dohodak. Zbog toga je Vijeće u članku 7. Uredbe (EEZ) br. 1612/68 od 15. listopada 1968. o slobodi kretanja radnika unutar Zajednice (SL L 257, str. 2.) propisalo da radnici koji su državljani države članice uživaju na državnom području druge države članice jednake porezne pogodnosti kao državljani druge države koji u njoj rade.
- 24 S obzirom na navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 48. Ugovora treba tumačiti na način da može ograničiti pravo države članice na propisivanje uvjeta o oporezivanju državljanina druge države članice i način ubiranja poreza na dohodak koji je ostvario na državnom području prve države članice, jer se tim člankom, u pogledu naplate izravnih poreza, državi članici ne dopušta da prema državljaninu druge države članice zaposlenom na državnom području prve države, koji ostvaruje pravo na slobodu kretanja, postupi nepovoljnije nego prema vlastitom državljaninu u istoj situaciji.

Drugo i treće pitanje

- 25 Drugim i trećim pitanjem, koja valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti nastoji utvrditi treba li se članak 48. Ugovora tumačiti na način da mu je protivna primjena pravila države članice u skladu s kojima se radniku koji je državljanin druge države članice i ima prebivalište u njoj, ali je zaposlen u prvoj državi članici, nameće veći porez nego radniku koji prebiva u prvoj državi i u njoj obavlja isti taj posao. Sud koji je uputio zahtjev pita i utječe li na odgovor na to pitanje činjenica da državljanin druge države članice dohodak u potpunosti ili gotovo isključivo ostvaruje radom u prvoj državi članici, a u drugoj državi ne prima dovoljan dohodak da bi ondje podlijegao oporezivanju na način koji bi omogućio uzimanje u obzir njegovih osobnih i obiteljskih okolnosti.
- 26 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, pravila povezana s načelom jednakog postupanja zabranjuju ne samo očitu diskriminaciju na temelju državljanstva nego i sve prikrivene oblike diskriminacije koji, uz primjenu drugih kriterija razlikovanja, u stvarnosti dovode do istog rezultata (presuda od 12. veljače 1974., Sotgiu, C-152/73, Zb., str. 153., t. 11.).
- 27 Istina je da se pravila o kojima je riječ u glavnom postupku primjenjuju bez obzira na državljanstvo poreznog obveznika.
- 28 Međutim, nacionalna pravila te vrste, kojima se pravi razlika na temelju prebivališta tako da se nerezidentima uskraćuju određene povlastice koje se s druge strane odobravaju osobama s prebivalištem na državnom području neke države, uglavnom idu na štetu državljanina drugih država članica. Nerezidenti su naime u većini slučajeva strani državljani.
- 29 U tim okolnostima porezne pogodnosti koje se odobravaju samo osobama s prebivalištem u određenoj državi članici mogu predstavljati neizravnu diskriminaciju na temelju državljanstva.
- 30 Također prema ustaljenoj sudskoj praksi, diskriminacija nastaje samo kada se različita pravila primjenjuju na usporedive situacije ili kada se isto pravilo primjenjuje na različite situacije.

- 31 Kada je riječ o izravnim porezima, situacije rezidenata i nerezidenata u pravilu nisu usporedive.
- 32 Dohodak koji nerezident prima na državnom području jedne države članice u većini je slučajeva samo dio njegova ukupnog dohotka koncentriranog u mjestu u kojem prebiva. Osim toga, osobnu poreznu sposobnost nerezidenta, koja se određuje s obzirom na njegov ukupni dohodak te osobne i obiteljske okolnosti, lakše je procijeniti ondje gdje su usredotočeni njegovi osobni i financijski interesi. Općenito je to mjesto njegova uobičajenog boravišta. U skladu s tim, međunarodno porezno pravo, a posebno ogledni sporazum o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD), priznaje da je općenito oporezivanje poreznih obveznika, pri čemu se uzimaju u obzir njihove osobne i obiteljske okolnosti, u načelu stvar države prebivališta.
- 33 Situacija rezidenta je drukčija utoliko što je većina njegova dohotka obično koncentrirana u državi prebivališta. Osim toga, ta država općenito ima na raspolaganju sve potrebne informacije za obračun cjelokupne porezne sposobnosti poreznog obveznika, uzimajući u obzir njegove osobne i obiteljske okolnosti.
- 34 Slijedom toga, činjenica da država članica ne odobrava nerezidentima određene porezne pogodnosti koje odobrava rezidentima nije u pravilu diskriminirajuća, zato što te dvije kategorije poreznih obveznika nisu u usporedivoj situaciji.
- 35 U skladu s tim, članku 48. Ugovora u načelu nije protivna primjena pravila države članice u skladu s kojima se nerezidentnom radniku zaposlenom u toj državi članici nameće veći porez nego rezidentnom radniku koji obavlja isti posao.
- 36 Položaj je međutim različit u slučaju kao što je ovaj, kada nerezident ne ostvaruje nikakav dohodak u državi prebivališta i većinu oporezivog dohotka ostvaruje od aktivnosti u državi u kojoj je zaposlen, tako da mu država prebivališta ne može odobriti pogodnosti na temelju njegovih osobnih i obiteljskih okolnosti.
- 37 Između situacije takvog nerezidenta i rezidenta s usporedivim zaposlenjem nema objektivne razlike kojom bi se opravdalo različito postupanje pri uzimanju u obzir osobnih i obiteljskih okolnosti poreznog obveznika u porezne svrhe.
- 38 U slučaju nerezidenta koji većinu vlastitog dohotka i gotovo cijeli obiteljski dohodak ostvaruje u državi članici u kojoj nema prebivalište, diskriminacija proizlazi iz činjenice da se njegove osobne i obiteljske okolnosti ne uzimaju u obzir ni u državi prebivališta ni u državi zaposlenja.
- 39 Postavlja se i pitanje je li takva diskriminacija opravdana.
- 40 Države koje su podnijele očitovanja iznijele su stav da diskriminirajuće postupanje pri uzimanju u obzir osobnih i obiteljskih okolnosti i prava na „*splitting*” opravdava potreba usklađene primjene poreznih režima na nerezidente. To opravdanje, utemeljeno na potrebi usklađenosti poreznog sustava, Sud je podržao u presudi od 28. siječnja 1992., Bachmann (C-204/90, Zb., str. I-249., t. 28.). Prema mišljenju tih država članica postoji veza između uzimanja u obzir osobnih i obiteljskih okolnosti i prava na oporezivanje svjetskog dohotka. Budući da se te okolnosti trebaju uzimati u obzir u državi članici boravišta, koja jedina ima pravo oporezivati svjetski dohodak, one tvrde da država na

čijem državnom području nerezident radi ne mora uzeti u obzir njegove osobne i obiteljske okolnosti, jer bi se u protivnom osobne i obiteljske okolnosti nerezidenta uzimale u obzir dva puta i on bi u obje države uživao odgovarajuće porezne pogodnosti.

- 41 Ta argumentacija ne može se prihvatiti. U situaciji u glavnom postupku država prebivališta ne može uzeti u obzir osobne i obiteljske okolnosti poreznog obveznika jer naplativi porez u toj državi nije dovoljno visok. U takvim slučajevima načelo jednakog postupanja u Zajednici zahtijeva da se osobne i obiteljske okolnosti stranog nerezidenta uzmu u obzir u državi zaposlenja, na isti način kao što se to čini s okolnostima rezidentnih državljana, te da mu se odobre iste porezne pogodnosti.
- 42 Razlika o kojoj je riječ u glavnom postupku stoga ni u kojem slučaju nije opravdana potrebom osiguravanja usklađenosti primjenjivog poreznog sustava.
- 43 Finanzamt je na raspravi istaknuo da država zaposlenja ima administrativnih poteškoća pri utvrđivanju dohotka koji nerezidenti zaposleni na njezinu državnom području primaju u državi svojem prebivališta.
- 44 Ni ta se argumentacija ne može prihvatiti.
- 45 Direktivom Vijeća 77/799/EEZ od 19. prosinca 1977. o međusobnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja (SL L 336, str. 15.) propisuju se načini dobivanja informacija usporedivi s onima koji se provode među poreznim tijelima na nacionalnoj razini. Administrativna prepreka da se osobne i obiteljske okolnosti nerezidenta u državi njegova zaposlenja uzmu u obzir, dakle, ne postoji.
- 46 Posebno valja naglasiti da pograničnim radnicima koji imaju prebivalište u Nizozemskoj, a rade u Njemačkoj, Savezna Republika Njemačka odobrava porezne povlastice na temelju njihovih osobnih i obiteljskih okolnosti, uključujući tarifu „*splitting*”. Pod uvjetom da primaju najmanje 90 % dohotka u Njemačkoj, prema tim državljanima Zajednice postupa se jednako kao prema njemačkim državljanima, u skladu s njemačkim zakonom od 21. listopada 1980. o provedbi dopunskog protokola od 13. ožujka 1980. Sporazumu o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Savezne Republike Njemačke i Kraljevine Nizozemske sklopljenom 16. lipnja 1959.
- 47 Stoga na drugo i treće pitanje valja odgovoriti da članak 48. Ugovora treba tumačiti na način da mu je protivna primjena pravila države članice u skladu s kojima se radniku koji je državljanin druge države članice i ima prebivalište u njoj, ali je zaposlen u prvoj državi članici, nameće veći porez nego radniku koji prebiva u prvoj državi i u njoj obavlja isti taj posao ako, kao što je slučaj u glavnom postupku, državljanin druge države članice dohodak u potpunosti ili gotovo isključivo ostvaruje radom u prvoj državi članici, a u drugoj državi ne prima dovoljan dohodak da bi ondje podlijegao oporezivanju na način koji bi omogućio uzimanje u obzir njegovih osobnih i obiteljskih okolnosti.

Četvrto pitanje

- 48 Četvrtim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li se članak 48. Ugovora tumačiti na način da mu je protivna odredba zakonodavstva države članice o izravnom oporezivanju u skladu s kojom su pogodnosti – kao što je postupak godišnjeg ispravka odbitka na izvoru za porez na plaće i razrez poreza na primitke od rada koji rješenjem

utvrđuje porezna uprava – dostupne samo rezidentima, čime se isključuju fizičke osobe koje nemaju prebivalište ili uobičajeno boravište na njezinu državnom području, ali ondje primaju dohodak od nesamostalnog rada.

- 49 Iz odgovora na drugo i treće pitanje vidi se da postoji stvarna diskriminacija između nerezidentnih državljana Zajednice i rezidentnih državljana Njemačke. Valja razmotriti postoji li takva diskriminacija i na postupovnoj razini, budući da je primjena navedenih postupaka ispravka poreza dostupna samo rezidentnim državljanima, a uskraćena je nerezidentnim državljanima Zajednice. Utvrdi li se da postoji takva diskriminacija, trebat će odlučiti o tome ima li opravdanja za nju.
- 50 Na početku valja primijetiti da se u Njemačkoj smatra kako je obveza plaćanja poreza na dohodak od nesamostalnog rada u potpunosti podmirena porezom na plaće koji se odbija na izvoru.
- 51 U skladu s rješenjem suda koji je uputio zahtjev, zbog navedenog oslobođenja koje proizlazi iz odbitka poreza na izvoru, nerezidentima je prije svega radi administrativnog pojednostavljenja, u postupku godišnjeg ispravka poreza po odbitku ili u vezi s razrezom poreza na dohodak od nesamostalnog rada koji rješenjem utvrđuje porezna uprava, uskraćena mogućnost pozivanja na određene stavke na kojima se, među ostalim, temelji razrez poreza (kao što su poslovni troškovi, posebni izdatci ili takozvani izvanredni troškovi), a koje bi mogle dovesti do djelomičnog povrata poreza po odbitku.
- 52 Zbog toga bi nerezidenti mogli biti u nepovoljnijem položaju od rezidenata, kojima se u skladu s člancima 42., 42.a i 46. EStG-a, porez u načelu obračunava na poreznu osnovnicu u kojoj su uzeti u obzir svi elementi.
- 53 Njemačka vlada naglasila je u svojim očitovanjima da njemačko pravo predviđa postupak kojim nerezidentni porezni obveznici mogu zatražiti od porezne uprave poreznu potvrdu u kojoj su navedene određene olakšice na koje imaju pravo i koje im porezna uprava mora retroaktivno jednakomjerno razdijeliti tijekom kalendarske godine (članak 39.d EStG-a). Poslodavac tada, u skladu s tim člankom i u vezi s člankom 41.c EStG-a, ima pravo, pri sljedećoj isplati plaće, izvršiti povrat poreza na plaću naplaćen do tog trenutka ako mu zaposlenik predoči potvrdu s retroaktivnim učinkom. Ako poslodavac ne ostvari to pravo, porezna uprava može provesti ispravak po završetku te kalendarske godine.
- 54 Valja međutim napomenuti da te odredbe nisu obvezujuće te da se ni Finanzamt Köln-Altstadt ni njemačka vlada nisu pozvali ni na jednu odredbu kojom se porezna uprava obvezuje u svim slučajevima ispraviti diskriminirajuće posljedice primjene odredaba EStG-a o kojima je ovdje riječ.
- 55 Drugo, budući da nemaju pravo na navedene postupke, nerezidenti koji su tijekom godine prekinuli radni odnos u državi članici kako bi prihvatili radno mjesto u drugoj državi članici, ili koji su dio godine bili nezaposleni, ne mogu dobiti povrat preplaćenog poreza ni od poslodavca ni od porezne uprave.
- 56 Iz rješenja suda koji je uputio zahtjev vidljivo je da njemačko pravo predviđa pravedan postupak u skladu s kojim nerezident može zatražiti od porezne uprave da preispita njegovu situaciju i ponovno obračuna oporezivi iznos. Taj je postupak propisan člankom 163. njemačkog poreznog zakonika.

- 57 Međutim, da bi se ispunili zahtjevi iz članka 48. Ugovora nije dovoljno to što se strani radnik mora oslanjati na mjere koje prema pravičnom pravu porezna uprava donosi zasebno u svakom slučaju. Osim toga, u gore navedenoj presudi Biehl Sud je odbacio argumentaciju u tom smislu koju je istaknula luksemburška porezna uprava.
- 58 Iz toga slijedi da se člankom 48. Ugovora zahtijeva jednako postupanje na postupovnoj razini za nerezidentne državljane Zajednice i za rezidentne državljane određene države. Uskraćivanje nerezidentnim državljanima Zajednice povlastica u vidu postupaka godišnjeg ispravka poreza, koji su dostupni rezidentnim državljanima, predstavlja neopravdanu diskriminaciju.
- 59 Stoga sudu koji je uputio zahtjev valja odgovoriti da članak 48. Ugovora treba tumačiti na način da mu je protivna odredba zakonodavstva države članice o izravnom oporezivanju u skladu s kojom su pogodnosti – kao što je postupak godišnjeg ispravka odbitka na izvoru za porez na plaće i razrez poreza na primitke od rada koji rješenjem utvrđuje porezna uprava – dostupne samo rezidentima, čime se isključuju fizičke osobe koje nemaju prebivalište ili uobičajeno boravište na njezinu državnom području, ali ondje primaju dohodak od nesamostalnog rada.

Troškovi

- 60 Troškovi danske, njemačke, grčke, francuske i nizozemske vlade, vlade Ujedinjene Kraljevine i Komisije Europskih zajednica, koje su podnijele očitovanja Sudu, ne nadoknađuju se. Kako ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred nacionalnim sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka.

Slijedom navedenog,

SUD,

odlučujući o pitanjima koja mu je Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) uputio rješenjem od 14. travnja 1993., odlučuje:

- 1. Članak 48. Ugovora o EEZ-u treba tumačiti na način da može ograničiti pravo države članice na propisivanje uvjeta o oporezivanju državljanina druge države članice i način ubiranja poreza na dohodak koji je ostvario na državnom području prve države članice, jer se tim člankom, u pogledu naplate izravnih poreza, državi članici ne dopušta da prema državljaninu druge države članice zaposlenom na državnom području prve države, koji ostvaruje pravo na slobodu kretanja, postupa nepovoljnije nego prema vlastitom državljaninu u istoj situaciji.**
- 2. Članak 48. Ugovora treba tumačiti na način da mu je protivna primjena pravila države članice u skladu s kojima se radniku koji je državljanin druge države članice i ima prebivalište u njoj, ali je zaposlen u prvoj državi članici, nameće veći porez nego radniku koji prebiva u prvoj državi i u njoj obavlja isti taj posao ako, kao što je slučaj u glavnom postupku, državljanin druge**

države članice dohodak u potpunosti ili gotovo isključivo ostvaruje radom u prvoj državi članici, a u drugoj državi ne prima dovoljan dohodak da bi ondje podlijegao oporezivanju na način koji bi omogućio uzimanje u obzir njegovih osobnih i obiteljskih okolnosti.

3. Članak 48. Ugovora treba tumačiti na način da mu je protivna odredba zakonodavstva države članice o izravnom oporezivanju u skladu s kojom su pogodnosti – kao što je postupak godišnjeg ispravka odbitka na izvoru za porez na plaće i razrez poreza na primitke od rada koji rješenjem utvrđuje porezna uprava – dostupne samo rezidentima, čime se isključuju fizičke osobe koje nemaju prebivalište ili uobičajeno boravište na njezinu državnom području, ali ondje primaju dohodak od nesamostalnog rada.

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourg u 14. veljače 1995.

[Potpisi]

* Jezik postupka: njemački