

## PRESUDA SUDA

11. kolovoza 1995.(\*)

„Članak 52. Ugovora o EZ-u – Obaveza jednakog postupanja – Oporezivanje dohotka nerezidenata”

U predmetu C-80/94,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 177. Ugovora o EZ-u, koji je uputio *Gerechtshof te's-Hertogenbosch* (Žalbeni sud u Hertogenboschu, Nizozemska) u sporu koji se vodi pred tim sudom između

**G. H. E. J. Wielockxa**

i

**Inspecteur der directe belastingen,**

o tumačenju članka 52. Ugovora o EEZ-u, kasnije Ugovora o EZ-u

SUD,

u sastavu: G. C. Rodríguez Iglesias, predsjednik, F. A. Schockweiler, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann i P. Jann, predsjednici vijeća, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward (izvjestitelj), G. Hirsch, H. Ragnemalm i L. Sevón, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Léger,

tajnik: L. Hewlett, administratorica,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- l'Inspecteur der directe belastingen, J. W. K. Keizer,
- za talijansku vladu, profesor U. Leanza, voditelj pravne službe Ministarstva vanjskih poslova, uz asistenciju M. Fiorillija, *avvocato dello Stato*,
- nizozemsku vladu, A. Bos, pravni savjetnik u Ministarstvu vanjskih poslova, u svojstvu agenta,
- za Komisiju Europskih zajednica, H. Michard i B. J. Drijber, članovi pravne službe, u svojstvu agenata,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu,

saslušavši usmena očitovanja G. H. E. J. Wielockxa, kojeg zastupa A. W. Gaertner, porezni savjetnik, nizozemske vlade, koju zastupa Van den Oosterkamp, zamjenik

pravnog savjetnika u Ministarstvu vanjskih poslova, u svojstvu agenta, njemačke vlade, koju zastupa E. Roeder, *Ministerialrat* u Saveznom ministarstvu gospodarstva, u svojstvu agenta, i Komisije Europskih zajednica na raspravi od 2. svibnja 1995.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 31. svibnja 1995.,

donosi sljedeću

## Presudu

- 1 Rješenjem od 16. veljače 1994. koje je Sud zaprimio 2. ožujka iste godine Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Žalbeni sud) je na temelju članka 177. Ugovora o EZ-u uputio tri prethodna pitanja koja se odnose na tumačenje članka 52. Ugovora o EEZ-u, kasnije Ugovora o EZ-u.
- 2 Pitanja su upućena u okviru spora između G. H. E. J. Wielockxa, belgijskog državljanina s boravištem u Belgiji, i Inspecteur der directe belastingeana (Inspektor za izravno oporezivanje, u daljnjem tekstu: inspektor), vezano za inspektorovo neprihvatanje odbitka davanja za mirovinsku pričuvu od oporeziva dohotka zainteresirane osobe.
- 3 U Nizozemskoj *Nederlandse wet op de inkomstenbelasting* od 16. prosinca 1964. (zakon o porezu na dohodak, *Staatsblad* 519, u daljnjem tekstu: Zakon iz 1964.) u svom članku 1. definira „nacionalne porezne obveznike” kao fizičke osobe s boravištem u Nizozemskoj, a „strane porezne obveznike” kao fizičke osobe koje, iako nisu rezidenti u Nizozemskoj, ondje primaju dohodak.
- 4 Zakon iz 1964. dopunjen je Zakonom od 16. studenoga 1972. (*Staatsblad* 612), čijim se člankom 44.d stavkom 1. uspostavlja dobrovoljan sustav porezne mirovinske pričuve za samozaposlene osobe. Na temelju tog sustava zainteresirane osobe dio dobiti svog poduzeća mogu namijeniti za mirovinsku pričuvu čija je prednost to da uštedeni iznosi svake godine ostaju u poduzeću.
- 5 Člankom 3. stavkom 3. Zakona iz 1964. nacionalni porezni obveznici podliježu porezu na dohodak koji proizlazi iz dobiti njihova poduzeća, umanjen za iznose raspoređene u mirovinsku pričuvu i uvećan za iznose koji se od nje oduzimaju. Maksimalno davanje za mirovinsku pričuvu koje se može odbiti tijekom jedne kalendarske godine umanjuje se za iznos plaćene premije na temelju obaveznog članstva u mirovinskom fondu poduzeća.
- 6 Na temelju članka 44. f stavka 1. točke (e) istog zakona, kad porezni obveznik napuni 65 godina, ta se mirovinska pričuva ukida. Tad se smatra „dohotkom” i podliježe naplati poreza bilo jednokratno na cijeli kapital, bilo s odgodom na periodično uplaćene rente navedenoga kapitala.

- 7 Na temelju članaka 48. i 49. Zakona iz 1964. stranim poreznim obveznicima oporezuje se isključivo „oporezivi nacionalni dohodak”, to jest ukupni prihodi stečeni na državnom području Nizozemske tijekom jedne kalendarske godine umanjeni za gubitke. Na temelju članka 48. stavka 3. Zakona iz 1964. mirovinska pričuva nije među iznosima koji se mogu odbiti od tog dohotka. Ministar za porezno pravo u svojoj je okružnici ipak predvidio korektiv koji dopušta odbitke osobnih izdvajanja i izvanrednih troškova kad bar 90 % svjetskog prihoda poreznog obveznika nerezidenta podliježe porezu na dohodak u Nizozemskoj. Ta se okružnica ne odnosi na mirovinsku pričuvu.
- 8 U skladu s člankom 18. tipske konvencije OECD-a (model konvencije o dvostrukom oporezivanju koja se odnosi na dohodak i imovinu, izvještaj Odbora za porezna pitanja OECD-a, 1977.), „podložno odredbama stavka 2. članka 19. [o mirovinama službenika], mirovine i druge slične naknade plaćene rezidentu države ugovornice na temelju ranijeg zaposlenja oporezive su samo u toj državi”.
- 9 Članak 14. stavak 1. bilateralne porezne konvencije protiv dvostrukog oporezivanja sklopljene između Nizozemske i Belgije (Tractatenblad, 1970., br. 192) između ostalog predviđa da su dobit i dohodak koje rezident jedne od država ostvari od slobodne profesije oporezivi u drugoj državi ako taj rezident ondje raspolaže stabilnim poslovnim nastanom za obavljanje svojih djelatnosti.
- 10 G. H. E. J. Wielockx kao neovisan partner obavlja profesiju fizioterapeuta u Venlou (Nizozemska), gdje prima ukupan dohodak i gdje plaća porez.
- 11 G. H. E. J. Wielockx tražio je od inspektora da oporeziv dohodak koji je stekao u Nizozemskoj tijekom godine 1987. (73 912 nizozemskih guldena koje je porezna uprava smanjila na 65 643 nizozemskih guldena) bude umanjen za iznos od 5145 nizozemskih guldena temeljem davanja za mirovinsku pričuvu, što inspektor nije prihvatio.
- 12 G. H. E. J. Wielockx je protiv te odluke podnio žalbu pri poreznoj komori Gerechtshof te 's-Hertogenboscha (Žalbeni sud). Taj sud dvoji o usklađenosti nizozemskih odredaba koje se odnose na mirovinsku pričuvu sa slobodom poslovnog nastana predviđenom člankom 52. Ugovora o EZ-u. Slijedom navedenoga, prekinuo je postupak i uputio Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Zabranjuju li članak 52. Ugovora o osnivanju Europske ekonomske zajednice ili bilo koja druga odredba tog Ugovora državi članici poput Nizozemske da na dohodak fizičkih osoba naplati porez po čijim se pravilima naplate poreznim obveznicima koji primaju dobit nekog poduzeća daje pravo da uspostave ono što se zove mirovinska pričuva (*oudedagsreserve*) koja se uzima od bruto dohotka – u tom se pogledu upućuje na odredbe članka 3. stavka 3., početak i pod (a) i članka 44.d do 44.l Zakona iz 1964., u verziji primjenjivoj u godini o kojoj je riječ u predmetnom slučaju – ali se to pravo nijeće poreznom obvezniku sa stalnom adresom u drugoj državi članici i državljanstvom te druge države članice koji prima dobit poduzeća u prvonavedenoj državi članici i koji za tu dobit podliježe naplati gore spomenutog poreza?

2. Valja li u predmetnom slučaju pridati značaj činjenici da, na osnovi poglavlja III. Zakona iz 1964. (poglavlje naslovljeno „Predmet poreza za strane porezne obveznike”), iznosi povučeni iz mirovinske pričuve ne ulaze u oporezivi dohodak koji strani porezni obveznik stječe u Nizozemskoj, a posljedica toga je da u poreznom sustavu na snazi u Nizozemskoj, kad su u pitanju strani porezni obveznici, nije osigurana usklađenost između odbijanja iznosa raspoređenih u mirovinsku pričuvu i oporezivosti iznosa koji se iz nje povlače?
  3. Je li u ovom slučaju također relevantno pitanje je li dohodak stranog poreznog obveznika ili nije u cijelosti ili gotovo u cijelosti ostvaren zahvaljujući djelatnostima koje se obavljaju u državi članici?”
- 13 Prvim i trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku uglavnom želi saznati je li članku 52. Ugovora protivno to da država članica osobama koje borave na njezinu državnom području dopusti da od oporezivog dohotka odbiju dobit poduzeća koju rasporede u mirovinsku pričuvu, ali uskraćuje tu pogodnost državljanima Zajednice koji su porezni obveznici koji, iako sa stalnom adresom u drugoj državi članici, primaju sav ili gotovo sav svoj dohodak u prvoj državi.
  - 14 Drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku pita Sud može li se takva razlika u postupanju opravdati činjenicom da rente koje porezni obveznik nerezident naknadno periodično povlači iz mirovinske pričuve nisu oporezive u državi u kojoj obavlja svoje poslovne djelatnosti, nego u državi boravišta s kojom je ta država sklopila bilateralnu poreznu konvenciju protiv dvostrukog oporezivanja.
  - 15 Ta pitanja valja preispitati zajedno.
  - 16 Najprije valja podsjetiti da iako je izravno oporezivanje u nadležnosti država članica, one ga svejedno moraju provoditi poštujući pravo Zajednice te se, dakle, suzdržati od bilo kakve očigledne ili prikrivene diskriminacije na temelju državljanstva (presuda od 14. veljače 1995., Schumacker, C-279/93, Zb., str. I-225., t. 21. i 26.).
  - 17 Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da do diskriminacije dolazi primjenom različitih pravila na usporedive situacije ili pak primjenom istog pravila na različite situacije.
  - 18 U pogledu izravnih poreza položaj rezidenta i nerezidenta u danoj državi uglavnom nisu usporedivi jer sadržavaju objektivne razlike koliko u pogledu izvora prihoda toliko i u pogledu osobne mogućnosti plaćanja ili osobnog i obiteljskog položaja (gore navedena presuda Schumacker, t. 31. i sljedeće).
  - 19 Razlika u postupanju između te dvije kategorije poreznih obveznika ne može se dakle kao takva smatrati diskriminacijom u smislu Ugovora.
  - 20 Međutim treba priznati da se porezni obveznik nerezident – zaposlenik ili neovisan – koji ukupan ili gotovo ukupan prihod prima u državi u kojoj obavlja svoje poslovne djelatnosti, objektivno, nalazi u istoj situaciji što se tiče poreza na dohodak kao rezident te države koji u njoj obavlja iste djelatnosti. I jedan i drugi oporezuju se samo u toj državi i porezna im je osnovica ista.

- 21 Ako, što se tiče odbitaka njegova oporeziva prihoda, porezni obveznik nerezident ne podliježe istom poreznom tretmanu kao njegov ekvivalent rezident, njegovu osobnu situaciju neće uzeti u obzir ni porezna uprava države u kojoj obavlja poslovne djelatnosti – jer u njoj ne boravi, ni država boravišta – jer u njoj ne prima nikakav prihod. Posljedično će plaćati veći ukupan porez i bit će u nepovoljnijem položaju u odnosu na svog ekvivalenta rezidenta.
- 22 Iz toga proizlazi da je porezni obveznik nerezident, koji kao u slučaju u glavnom postupku prima ukupan ili gotovo ukupan prihod u državi u kojoj obavlja poslovne djelatnosti, ali nema pravo na mirovinsku pričuvu koja se može odbiti u istim poreznim uvjetima kao kod poreznog obveznika rezidenta, diskriminiran.
- 23 Kako bi opravdala nepovoljan porezni položaj koji u predmetnom slučaju trpe porezni obveznici nerezidenti, nizozemska vlada poziva se na načelo fiskalne koherentnosti, izneseno u presudi od 28. siječnja 1992., Bachmann (C-204/90, Zb. str. I-249.), prema kojoj mora postojati korelacija između iznosa koji se odbijaju od oporezive osnove i iznosa koji podliježu oporezivanju. Da nerezident može u Nizozemskoj uspostaviti mirovinsku pričuvu te tako steći pravo na mirovinu, ta mirovinska pričuva ne bi bila oporeziva u Nizozemskoj budući da se, temeljem gore spomenute bilateralne porezne konvencije sklopljene između Kraljevine Belgije i Kraljevine Nizozemske, takav dohodak oporezuje u državi boravišta.
- 24 Najprije, kao što je istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 54. svojeg mišljenja, posredstvom konvencija protiv dvostrukih oporezivanja koje, poput gore spomenute, prate model tipske konvencije OECD-a, država oporezuje sve mirovine koje rezidenti primaju na njezinu državnom području, bez obzira na to u kojoj su državi plaćani doprinosi, ali, s druge strane, odustaje od oporezivanja mirovina koje se primaju u inozemstvu, pa čak i ako su doprinosi plaćeni na njezinu državnom području bili smatrani poreznim odbitkom. Fiskalna koherentnost dakle nije uspostavljena na razini jedne te iste osobe, strogo korelacijom između odbitka doprinosa i oporezivanja mirovina, nego je prenesena na jednu drugu razinu, razinu reciprociteta pravila primjenjivih u državama ugovornicama.
- 25 Budući da je fiskalna koherentnost osigurana na osnovi bilateralne konvencije sklopljene s drugom državom članicom, na to se načelo ne može pozivati da bi se opravdalo uskraćivanje odbitka poput onog u predmetnom sporu.
- 26 U svakom slučaju, valja podsjetiti, kao što je Komisija to učinila u svojim očitovanjima, da porezna tijela uvijek mogu prikupiti sve podatke potrebne u skladu s Direktivom Vijeća 77/799/EEZ od 19. prosinca 1977. o uzajamnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja (SL L 336, str. 15.).
- 27 Iz gore navedenih razmatranja proizlazi da se pravilo, koje je propisala država članica koje osobama koje borave u toj državi omogućava da od oporezivog dohotka odbiju dobit poduzeća koju rasporede u mirovinsku pričuvu, ali uskraćuje tu pogodnost poreznim obveznicima državljanima Zajednice koji, iako sa stalnom adresom u drugoj državi članici, u prvoj državi primaju ukupan ili gotovo ukupan prihod, ne može opravdati činjenicom da se rente, koje iz mirovinske pričuve naknadno periodično povlači porezni obveznik nerezident, ne oporezuju u toj državi nego u državi boravišta – s kojom je ta država sklopila bilateralnu poreznu konvenciju protiv dvostrukog

oporezivanja – iako uopćavanje te pogodnosti ne može u poreznom sustavu koji je na snazi u prvoj državi jamčiti strogu usklađenost između odbitka iznosa raspoređenih u mirovinsku pričuvu i oporezivosti iznosa koji se iz nje povlače. Stoga je takva diskriminacija protivna članku 52. Ugovora.

### **Troškovi**

- 28 Troškovi podnošenja očitovanja Sudu njemačke, talijanske i nizozemske vlade te Komisije Europskih zajednica ne nadoknađuju se. Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka na nacionalnom sudu, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka.

Slijedom navedenog,

SUD,

kao odgovor na pitanja koja mu je uputio *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* rješenjem od 16. veljače 1994., odlučuje:

**Pravilo koje je propisala država članica koje osobama koje borave u toj državi omogućava da od oporezivog dohotka odbiju dobit poduzeća koju rasporede u mirovinsku pričuvu, ali uskraćuje tu pogodnost državljanima Zajednice poreznim obveznicima koji, iako sa stalnom adresom u drugoj državi članici, primaju ukupan ili gotovo ukupan prihod u prvoj državi, ne može se opravdati činjenicom da rente, koje porezni obveznik nerezident naknadno periodično povlači iz mirovinske pričuve, nisu oporezive u toj državi nego u državi boravišta – s kojom je ta država sklopila bilateralnu poreznu konvenciju protiv dvostrukog oporezivanja – iako uopćavanje te pogodnosti ne može u poreznom sustavu koji je na snazi u prvoj državi jamčiti strogu usklađenost između odbitka iznosa raspoređenih u mirovinsku pričuvu i oporezivosti iznosa koji se iz nje povlače. Takva je diskriminacija stoga protivna članku 52. Ugovora o EZ-u.**

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourg 11. kolovoza 1995.

[Potpisi]

---

\* Jezik postupka: nizozemski