

## PRESUDA SUDA

27. lipnja 1996.(\*)

„Članak 52. Ugovora o EZ-u – Obveza jednakosti postupanja – Oporezivanje dohotka nerezidenata”

U predmetu C-107/94,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku koji je na temelju članka 177. Ugovora o EZ-u uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske), s ciljem da se u sporu koji se vodi pred tim sudom između

**P. H. Asschera**

i

**Staatssecretaris van Financiën**

donese prethodna odluka o tumačenju članka 48. Ugovora o EEZ-u, koji je postao Ugovor o EZ-u,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: D. A. O. Edward, predsjednik, J. P. Puissechet, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann i M. Wathelet (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: P. Léger,

tajnik: H. A. Rühl, glavni administrator,

uzimajući u obzir pisana očitovanja koja su podnijeli:

- za P. H. Asschera, M. W. C. Feteris, porezni savjetnik,
- za nizozemsku vladu, A. Bos, pravni savjetnik u Ministarstvu vanjskih poslova, u svojstvu agenta,
- za njemačku vladu, E. Röder, *Ministerialrat* u Saveznome ministarstvu gospodarstva, u svojstvu agenta,
- za belgijsku vladu, Jan Devadder, viši savjetnik u Ministarstvu vanjskih poslova, vanjske trgovine i razvojne suradnje, u svojstvu agenta
- za francusku vladu, C. de Salins, zamjenica ravnateljica Uprave za pravosudna pitanja Ministarstva vanjskih poslova, i J.-L. Falconi, tajnik za vanjske poslove u istoj upravi, u svojstvu agenata,

- za Komisiju Europskih zajednica, H. Michard i B. J. Drijber, članovi pravne službe, u svojstvu agenata,

saslušavši usmena očitovanja P. H. Asschera, kojeg zastupa M. W. C. Feteris; nizozemske vlade, koju zastupa J. S. van den Oosterkamp, pravni savjetnik u Ministarstvu vanjskih poslova, u svojstvu agenta; francuske vlade, koju zastupa F. Pascal, posebni savjetnik u Upravi za pravosudna pitanja Ministarstva vanjskih poslova, u svojstvu agenta; vlade Ujedinjene Kraljevine, koju zastupa S. Braviner, iz Treasury Solicitor's Department i A. Moses, QC; te Komisije, koju zastupa B. J. Drijber, na raspravi od 14. prosinca 1995.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 15. veljače 1996.,

donosi sljedeću

### Presudu

- 1 Odlukom od 23. ožujka 1994., koju je Sud zaprimio 30. ožujka iste godine, Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) je na temelju članka 177. Ugovora o EZ-u uputio pet prethodnih pitanja koja se odnose na tumačenje članka 48. Ugovora o EEZ-u, koji je postao Ugovor o EZ-u.
- 2 Ta su pitanja upućena u okviru spora između Staatssecretaris van Financiën (Državni tajnik za financije) i P. H. Asschera, nizozemskog državljanina koji radi u Nizozemskoj, ali koji tamo ne boravi trajno, u pogledu oporezivanja njegove plaće po poreznoj stopi koja je viša od one koja se primjenjuje na porezne obveznike rezidente u Nizozemskoj ili obveznike koji su s njima izjednačeni i koji tamo obavljaju istu djelatnost.
- 3 U Nizozemskoj je izravno oporezivanje fizičkih osoba uređeno *Wet op de Inkomstenbelasting* od 16. prosinca 1964. (u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na dohodak) (*Staatsblad* 1964, 519) i *Wet op de Loonbelasting* 1964. od 18. prosinca 1964., (Zakon o porezu na plaće) (*Staatsblad* 1964, 521), koji su tijekom 1989. godine bili predmetom reforme (izmijenjene verzije objavljene su u izdanjima *Staatsblad* 1990., 103. odnosno 104.).
- 4 Na temelju zakona od 27. i 28. travnja 1989. (*Staatsblad* 122, 123, 129 i 611) s učinkom od 1. siječnja 1990. uvedeno je oporezivanje u kojem se porez, i to porez na dohodak i porez na plaću, plaća zajedno s doprinosima socijalnog osiguranja. Otada postoji jedinstvena osnovica: oporeziv dohodak i dohodak koji služi kao osnovica za izračun doprinosa socijalnog osiguranja podudaraju se tako da su iznosi oslobođenja od plaćanja poreza i iznos oslobođenja od plaćanja doprinosa (odnosno osobni odbitak) jednaki.
- 5 Ljestvica oporezivanja, koja se sastoji od tri razreda, određena je člancima 20.(a) i 20.(b) Zakona o porezu na plaću (i na isti način člancima 53.(a) i 53.(b) Zakona o porezu na dohodak koji samo kad se radi o prvom razredu oporezivog iznosa predviđaju različite stope. Za razliku od toga, u okviru ljestvice koja je postojala prije porezne reforme, ista

stopa od 14 % primjenjivala se na prvi dio iznosa za porezne obveznike koji su plaću dobivali od izvora u Nizozemskoj.

- 6 Članak 20. (a) predviđa ljestvicu za porezne obveznike s boravištem u Nizozemskoj ili obveznike koji su s njima izjednačeni. Porezni obveznik nerezident izjednačava se s rezidentom ako dokaže da se u Nizozemskoj oporezuje njegov sav ili gotovo sav svjetski dohodak (odnosno do 90 % dohotka), a taj se uvjet smatra ispunjenim ako porezni obveznik u Nizozemskoj podliježe plaćanju doprinosa u opći obvezni sustav socijalnog osiguranja (*volksverzekeringen*). Za te porezne obveznike porezna stopa u prvom razredu oporezivanja dohotka iznosi 13 %.
- 7 Valja istaknuti da kad se radi o poreznom razdoblju iz 1990., prvi razred oporezivog iznosa odgovara godišnjem oporezivom dohotku koji je manji ili jednak iznosu od 42 123 HFL. Stopa doprinosa općeg socijalnog osiguranja koja se obračunava istovremeno s porezom u prvom razredu iznosila je dakle 22,1 %. Ukupan iznos koji se uzimao na plaću poreznih obveznika rezidenata i s njima izjednačenih poreznih obveznika bio je prema tome 35,1 %.
- 8 Članak 20. (b) predviđa tzv. inozemnu ljestvicu za porezne obveznike nerezidente koji ne ispunjavaju uvjete iz članka 20.(a), odnosno za one koji u Nizozemskoj ostvare manje od 90 % svog svjetskog dohotka pa nisu dužni plaćati doprinose u nizozemski sustav socijalnog osiguranja. Ti obveznici dužni su u prvom razredu plaćati višu poreznu stopu, koja iznosi 25 %.
- 9 Kad se radi o druga dva razreda ljestvice, porez se obračunava za sve druge porezne obveznike bez razlike i to 50 % na oporezivi iznos u drugom razredu i 60 % u trećem razredu (prije reforme iz 1989. ta druga stopa iznosila je 72 %).
- 10 Iz spisa proizlazi da je P. H. Asscher u Nizozemskoj direktor društva s ograničenom odgovornošću P. H. Asscher Beheer BV u kojemu je on jedini dioničar.
- 11 P. H. Asscher također obavlja profesionalnu djelatnost u Belgiji, gdje upravlja belgijskim pravnim društvom Vereudia za koje obavlja poslove samo unutar te države.
- 12 U svibnju 1986., P. H. Asscher je svoje boravište prebacio iz Nizozemske u Belgiju, a da nisu nastupile neke promjene u obavljanju njegovih poslova ni u Nizozemskoj ni u Belgiji.
- 13 Na fiskalnom planu, pravila o raspodjeli nadležnosti u oporezivanju između Kraljevine Belgije i Kraljevine Nizozemske utvrđena su Bilateralnom konvencijom od 19. listopada 1970. koja ima za cilj izbjegavanje dvostrukog oporezivanja i sprečavanje izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak i imovinu, te reguliranje određenih poreznih pitanja (Tractatenblad 1970, br. 192, u daljnjem tekstu: Konvencija).
- 14 Zajedničkom primjenom članka 16. stavka 1. i članka 24. stavka 2. točke 1. prve rečenice te konvencije, dohodak koji je P. H. Asscher ostvario u Nizozemskoj, odnosno naknada koju mu isplaćuje nizozemsko društvo, oporezuje se isključivo u Nizozemskoj.
- 15 U Belgiji, državi njegovog boravišta, P. H. Asscheru se oporezuje preostali dio njegovog dohotka. Dohodak koji je on ostvario u Nizozemskoj izuzet je od oporezivanja, ali na

temelju primjene druge rečenice članka 24. stavka 2. točke 1. gore navedene konvencije, Belgija i dalje ima pravo uzeti u obzir dohotke koji su izuzeti da bi odredila svoju poreznu stopu i tako primijeniti klauzulu o progresivnom oporezivanju.

- 16 Sa stajališta socijalne sigurnosti, situacija P. H. Asschera je sljedeća.
- 17 P. H. Asscher bio je uključen u nizozemski sustav općeg socijalnog osiguranja sve dok svoje boravište nije prenio u Belgiju u svibnju 1986. Od toga datuma, više nije imao obvezu plaćati doprinose u nizozemski opći sustav osiguranja i na njega su se primjenjivali isključivo belgijski propisi iz područja socijalne sigurnosti. U trenutku nastanka činjenica, on je bio obavezan uključiti se u sustav socijalnog osiguranja u Belgiji za samozaposlene osobe.
- 18 U lipnju 1990., a to je razdoblje obračuna plaće o kojemu se radi u glavnom postupku, na plaću koju je P. H. Asscher dobivao u Nizozemskoj, kad se radi o prvom poreznom razredu, primjenjivala se stopa od 25 %.
- 19 Nakon što je prigovor koji je Asscher podnio na porez koji mu je zaračunan u plaći iz lipnja 1990., Asscher je podnio žalbu pred Gerechtshof (Drugostupanjski sud) u Amsterdamu, ocjenjujući da je primjena stope od 25 % neizravna diskriminacija zbog državljanstva, protivna člancima 7. i 48. Ugovora o EEZ-u, koji su postali članci 6. i 48. Ugovora o EZ-u.
- 20 U svojoj odluci od 13. travnja 1992. Gerechtshof (Drugostupanjski sud) je odbio argumentaciju u vezi s diskriminacijom. Primijetio je da je porezni obveznik, koji, poput P. H. Asschera, prije 1. siječnja 1990. nije bio dužan plaćati doprinose u opći sustav socijalnog osiguranja (u daljnjem tekstu: porezni obveznik koji ne mora plaćati doprinose), plaćao porez na plaću i na dohodak po istoj stopi kao i porezni obveznik koji je morao platiti doprinose iz sustava socijalnog osiguranja (u daljnjem tekstu: porezni obveznik koji mora plaćati doprinose), ali da je taj potonji te doprinose mogao koristiti kao odbitak kod određivanja svoje porezne osnovice.
- 21 Prema stajalištu Gerechtshofa (Drugostupanjski sud), opće smanjenje poreza koje je nastupilo 1. siječnja 1990. značilo je za obveznika koji mora plaćati doprinose i jednu nepovoljnost, tj. ukidanje prava na odbitak doprinosa za socijalno osiguranje iz oporezivog iznosa. Ta nepovoljnost nije utjecala na obveznike koji ne moraju plaćati doprinose. Prema stajalištu Gerechtshofa (Drugostupanjski sud), općim smanjenjem poreza za porezne obveznike koji ne moraju plaćati višu poreznu stopu ti obveznici dobivaju neopravdanu pogodnost u odnosu na druge porezne obveznike. Zato je presudio da je uvođenje različitih poreznih stopa prema tome plaćaju li porezni obveznici doprinose ili ne plaćaju, u okviru porezne reforme, objektivno opravdano.
- 22 P. H. Asscher je protiv te presude podnio žalbu u kasacijskom postupku.
- 23 Budući da je imao sumnji u pogledu tumačenja odredaba Ugovora o EZ-u, Hoge Raad (Vrhovni sud) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
  - „1. Je li na temelju članka 48. Ugovora dopušteno da kada radnik ne boravi trajno u državi zaposlenja nego u drugoj državi članici, država članica (država zaposlenja)

propíše osjetno viši porez na dohodak ili plaću koje isplaćuje poslodavac sa sjedištem u toj državi?

2. U slučaju negativnog odgovora na prvo pitanje, je li razlika u postupanju ipak dopuštena kada je svjetski dohodak radnika, a koji je izračunan prema pravilima države zaposlenja, ostvaren na takav način da se sastoji od najmanje 90 % dohotka koji država zaposlenja u slučaju kada se radi o nerezidentima može uzeti u obzir u svrhu oporezivanja dohotka?
  3. Je li činjenicu da radnik u državi zaposlenja ne mora plaćati doprinose u sustav socijalnog osiguranja koji vrijedi u toj državi članici dopušteno uzeti u obzir s pomoću različite porezne stope, što je ovdje slučaj?
  4. Je li u tom pogledu relevantna činjenica da radnik mora plaćati doprinose za socijalno osiguranje u državi boravišta?
  5. Je li za odgovor na prethodno postavljena pitanja bitno znati je li radnik državljanin države zaposlenja?"
- 24 Da bi se točno utvrdila pravna situacija u kojoj se nalazi P. H. Asscher u odnosu na odredbe Ugovora iz područja slobodnog kretanja osoba, uvodno valja odrediti prirodu gospodarskih aktivnosti koje on obavlja.
- 25 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda 'radnikom' u smislu članka 48. Ugovora treba smatrati svaku osobu koja obavlja stvarne i konkretne aktivnosti, osim onih koje su toliko ograničene da su samo marginalne i pomoćne. Temeljna značajka radnog odnosa, prema toj sudskoj praksi, jest okolnost da neka osoba tijekom određenog razdoblja u korist druge osobe i prema njezinim uputama obavlja poslove za koje u zamjenu dobiva naknadu (presuda od 3. srpnja 1986., Lawrie-Blum, 66/85, Zb., str. 2121., t. 17.).
- 26 P. H. Asscher je u Nizozemskoj direktor društva u kojemu je on jedini dioničar tako da on svoju djelatnost ne obavlja u okviru podređenosti pa se ne može smatrati 'radnikom' u smislu članka 48. Ugovora, nego samozaposlenom osobom u smislu članka 52. Ugovora.
- 27 Kad se radi o Asscherovoj aktivnosti u Belgiji, dovoljno je utvrditi da iz spisa kojim raspolaže Sud proizlazi, a kako do tog trenutka stranke to nisu osporavale, da se profesionalna djelatnost koju on obavlja u toj državi treba smatrati djelatnošću samozaposlene osobe.
- 28 Zato treba vidjeti jesu li propisi o kojima je riječ u predmetnom slučaju u skladu s člankom 52., a ne s člankom 48. Ugovora.
- 29 U svakom slučaju, valja pojasniti da je prema presudi od 20. svibnja 1992., Ramrath (C-106/91, Zb., str. I-3351., t. 17.) usporedbom članaka 48. i 52. Ugovora jasno da se oni temelje na istim načelima kad se radi o ulasku, odnosno boravku na državnom području država članica osoba na koje se odnosi pravo Zajednice kao i kad se radi o zabrani svake diskriminacije protiv njih zbog državljanstva. Isto je kad se radi o osobama na koje se odnosi pravo Zajednice koje obavljaju gospodarsku djelatnost na državnom području država članica.

- 30 Na pitanja koja je postavio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) valja odgovoriti uzimajući u obzir ta razmatranja.

### **Peto prethodno pitanje**

- 31 Sud koji je uputio zahtjev u svom petom prethodnom pitanju, koje valja ispitati kao prvo, u bitnome želi saznati može li se državljanin države članice koji obavlja djelatnost kao samozaposlena osoba u drugoj državi članici u kojoj trajno boravi pozivati na članak 52. Ugovora u pogledu svoje države podrijetla na čijem državnom području obavlja još jednu djelatnost kao samozaposlena osoba.
- 32 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, iako se odredbe Ugovora iz područja slobode poslovnog nastana ne mogu primijeniti na isključivo unutarnje situacije države članice, ipak ostaje činjenica da se opseg članka 52. Ugovora ne može tumačiti na način da se vlastitim državljanima određene države članice potpuno oduzme mogućnost ostvarivanja prava Zajednice, jer se ti državljani s obzirom na svoje postupanje, uzimajući u obzir njihovu državu podrijetla, nalaze u situaciji koja se može izjednačiti s onom u kojoj se nalazi bilo koji drugi subjekt koji uživa prava i slobode zajamčene Ugovorom (vidjeti u tom smislu presude od 7. veljače 1979., *Knoors*, 115/78, Zb., str. 399., t. 24.; od 3. listopada 1990., *Bouchoucha*, C-61/89, Zb., str. I-3551., t. 13; od 31. ožujka 1993., *Kraus*, C-19/92, Zb., str. I-1663., t. 15., i od 23. veljače 1994., *Scholz*, C-419/92, Zb., str. I-505.).
- 33 P. H. Asscher je u predmetnom slučaju do 1986. obavljao gospodarsku djelatnost u Belgiji, a boravio je u Nizozemskoj, svojoj državi podrijetla. Usto, on je nakon prebacivanja svog boravišta u Belgiju u svibnju 1986. u isto vrijeme nastavio obavljati svoju gospodarsku djelatnost i u Nizozemskoj i u Belgiji i ta dvostruka gospodarska djelatnost ima izravan utjecaj na izračun njegovog poreza na dohodak u Nizozemskoj koji je predmet spora u glavnom postupku. Valja dakle primijetiti da je P. H. Asscher koristio svoja prava i slobode koji su mu priznati Ugovorom i da je stoga utemeljeno da se poziva na odgovarajuće odredbe tog Ugovora.
- 34 Prema tome, na peto prethodno pitanje valja odgovoriti da se državljanin države članice koji obavlja djelatnost samozaposlene osobe u drugoj državi članici u kojoj trajno boravi može pozivati na članak 52. Ugovora u pogledu svoje države podrijetla na čijem državnom području obavlja još jednu djelatnost kao samozaposlena osoba, ako se obavljanjem gospodarske djelatnosti u drugoj državi članici, a ne u državi svog podrijetla, on u pogledu te potonje nalazi u situaciji koja se može izjednačiti s onom u kojoj se nalazi bilo koji drugi subjekt koji se u pogledu države članice domaćina poziva na prava i slobode zajamčene Ugovorom.

### **Prvo i drugo prethodno pitanje**

- 35 Sud koji je uputio zahtjev u svom prvom i drugom prethodnom pitanju koja valja zajedno ispitati, u bitnome želi saznati, prvo, treba li se članak 52. Ugovora tumačiti tako da mu se protivi da država članica na državljanina Zajednice koji na njezinom državnom području obavlja djelatnost samozaposlene osobe i istovremeno obavlja još jednu djelatnost samozaposlene osobe u drugoj državi članici u kojoj trajno boravi primjenjuje višu stopu poreza na dohodak od one koja se primjenjuje na rezidente koji obavljaju istu djelatnost. Sud koji je uputio zahtjev pita, kao drugo, utječe li na odgovor na to pitanje

činjenica da se manje od 90 % svjetskog dohotka tog poreznog obveznika sastoji od prihoda koji država u kojoj on radi, ali u kojoj ne boravi trajno, može uzeti u obzir u svrhu oporezivanja dohotka.

- 36 Kako bi se odgovorilo na ta pitanja, najprije valja podsjetiti da iako je izravno oporezivanje u nadležnosti država članica, ipak ostaje činjenica da te države tu nadležnost moraju izvršavati poštujući pravo Zajednice i da se moraju suzdržavati od svake očite ili prikrivene diskriminacije na temelju državljanstva (vidjeti presude od 14. veljače 1995., Schumacker, C-279/93, Zb., str. I-225., t. 21. i 26., i od 11. kolovoza 1995., Wielockx, C-80/94, Zb., str. I-2493., t. 16.).
- 37 Valja utvrditi da se zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku primjenjuje neovisno o državljanstvu dotičnog poreznog obveznika.
- 38 Međutim, postoji rizik da se takvo nacionalno zakonodavstvo koje predviđa razliku koja se među ostalim temelji na kriteriju boravišta, u tom smislu da je stopa poreza na plaću i na dohodak koja se primjenjuje na određene nerezidente viša od one koja se primjenjuje na s njima izjednačene porezne obveznike rezidente uglavnom provodi na štetu državljana drugih država članica. Naime, nerezidenti najčešće nisu ni državljani tih država. Treba dodati da se zakonodavstvo takve vrste kao što je ovo u glavnom postupku tim više odnosi uglavnom na strane državljane na koje se osim kriterija boravišta, primjenjuje kriterij sastava svjetskog dohotka tj. da najmanje 90 % mora potjecati iz Nizozemske.
- 39 U tim okolnostima primjena, na porezne obveznike nerezidente koji ostvaruju manje od 90 % svjetskog dohotka u Nizozemskoj, stope poreza na plaću i na dohodak koja je viša od stope koja se primjenjuje na porezne obveznike rezidente i s njima izjednačene obveznike, uz pretpostavku da je taj uvjet ispunjen ako oni ne plaćaju doprinose u opći sustav socijalnog osiguranja, može biti neizravna diskriminacija na temelju državljanstva.
- 40 Nadalje, valja istaknuti da na temelju ustaljene sudske prakse primjena različitih pravila na usporedive situacije ili primjena istog pravila na različite situacije predstavlja diskriminaciju (gore navedena presuda Wielockx, t. 17.).
- 41 Međutim, u području izravnog oporezivanja općenito se situacija rezidenata ne može uspoređivati s onom nerezidenata u određenoj državi članici, jer u njima postoje objektivne razlike i sa stajališta izvora dohotka i s obzirom na osobnu mogućnost plaćanja poreza ili uzimanja u obzir osobnih i obiteljskih okolnosti (gore navedena presuda Wielockx, t. 18., u kojoj se navodi gore navedena presuda Schumacker, t. 31. i sljedeće točke).
- 42 Ipak, valja pojasniti da u slučaju porezne pogodnosti koju ne mogu uživati nerezidenti, razlika u postupanju prema tim dvjema kategorijama poreznih obveznika može predstavljati diskriminaciju u smislu Ugovora kada ne postoji nikakva razlika u objektivnoj situaciji koja bi u tom pogledu opravdala tu razliku u postupanju (vidjeti u tom smislu presudu Schumacker, t. 36. do 38.).
- 43 Tako, kada se radi o poreznim pogodnostima koje se odnose na osobne i obiteljske okolnosti koje se uzimaju u obzir, ako država članica te porezne pogodnosti odbija dati poreznom obvezniku koji radi na njezinom državnom području, ali tamo trajno ne boravi,

premda tu pogodnost daje poreznom obvezniku rezidentu, prema sudskoj praksi Suda to jest diskriminacija kada nerezident ostvaruje sav ili gotovo sav svjetski dohodak u toj državi, a dohodak koji ostvaruje u državi trajnog boravišta nije dostatan da bi se te osobne i obiteljske okolnosti uzele u obzir. Te dvije kategorije poreznih obveznika mogu se usporediti kada se radi o uzimanju u obzir osobnih i obiteljskih okolnosti (gore navedena presuda Schumacker, t. 36. do 38.)

- 44 Ali zato se činjenica da država zaposlenja odbija dati pogodnost poreznom obvezniku nerezidentu koji ne prima sav ili gotovo sav svoj dohodak u državi članici u kojoj radi, ali u kojoj trajno ne boravi može opravdati jer su slične pogodnosti dodijeljene u državi boravišta, a ona je ta koja na temelju međunarodnog poreznog prava mora uzeti u obzir osobne i obiteljske okolnosti.
- 45 U predmetnom slučaju razlika u postupanju postoji zbog činjenice da se na nerezidente koji u Nizozemskoj ostvaruju manje od 90 % svog svjetskog dohotka u prvom poreznom razredu primjenjuje stopa od 25 %, dok se na rezidente koji u Nizozemskoj obavljaju istu gospodarsku djelatnost u prvom poreznom razredu primjenjuje stopa od 13 % čak i kada oni tamo ostvaruju manje od 90 % svjetskog dohotka.
- 46 Prema mišljenju nizozemske vlade, cilj više porezne stope je kompenzirati primjenu progresivnog oporezivanja koje neki nerezidenti, zato što im je porezna obveza ograničena samo na dohodak ostvaren u Nizozemskoj, uspješno izbjegavaju.
- 47 U tom pogledu valja pojasniti da se na temelju primjene članka 24. stavka 2.1 Konvencije koji slijedi model članka 23. (a) stavaka 1. i 3. tipskog ugovora iz OECD (iznimka uz pridržaj progresivnog oporezivanja), dohodci koji su ostvareni u državi u kojoj porezni obveznik obavlja svoju gospodarsku djelatnost, ali u njoj ne boravi trajno, oporezuju isključivo u toj državi, a u državi boravišta se izuzimaju. Ta država i dalje ima pravo u izračunu uzeti u obzir iznos poreza na preostali dio dohodka poreznog obveznika među ostalim radi primjene pravila o progresivnom oporezivanju.
- 48 Dakle, činjenica da porezni obveznik nije rezident, ne znači da on u okolnostima slučaja može izbjeći primjenu pravila o progresivnom oporezivanju. Dakle, obje kategorije poreznih obveznika su u sličnoj situaciji u odnosu na to pravilo.
- 49 U tim je okolnostima primjena više porezne stope na dohodak određenih nerezidenata viša od one koja se primjenjuje na rezidente i s njima izjednačene porezne obveznike, neizravna diskriminacija koja je zabranjena člankom 52. Ugovora.
- 50 Nadalje, valja se zapitati može li se ta diskriminacija opravdati.
- 51 Kao prvo, nizozemska vlada navodi da se razlika u poreznoj stopi između poreznih obveznika nerezidenata i obveznika koji ne moraju plaćati doprinose, s jedne strane, i poreznih obveznika i s njima izjednačenih osoba, s druge strane, opravdava potrebom da porezni pritisak na ove prve ne bude osjetno manji nego na druge. Prema mišljenju te vlade, bez primjene više porezne stope porezni obveznici nerezidenti i obveznici koji ne moraju plaćati doprinose uživali bi poreznu pogodnost u odnosu na rezidente i s njima izjednačene osobe, za koje je ukidanjem prava na odbitak doprinosa socijalnih osiguranja nastupilo povećanje oporezivog dohotka i odgovarajuće povećanje poreza.



- 52 Takav se argument ne može prihvatiti.
- 53 Važno je istaknuti da je pogodnost koja se pretpostavlja za te nerezidente, ako ona postoji, rezultat odluke nizozemskog zakonodavca da ukine pravo na odbitak doprinosa socijalnog osiguranja, a koji prema prirodi stvari ne utječu na to da se, kako to navodi nizozemska vlada, poreznim obveznicima koji ih moraju platiti daje pogodnost u odnosu na one obveznike koji u Nizozemskoj ne moraju platiti te doprinose. Takva okolnost ne smije dovesti do fiskalne kompenzacije na teret tih potonjih, jer to znači da ih se sankcionira zbog neplaćanja doprinosa socijalnog osiguranja u Nizozemskoj.
- 54 U svakom slučaju, mogućnosti su sljedeće. Prva, da je P. H. Asscher redovno uključen u belgijski sustav socijalnog osiguranja i zato nema govora da ga se sankcionira kroz fiskalnu kompenzaciju, jer doprinose socijalnog osiguranja ne plaća u Nizozemskoj. Druga mogućnost bila bi da on treba imati ili isključivo ili dopunsko nizozemsko socijalno osiguranje, što Nizozemskoj daje pravo na to da od njega zahtijeva plaćanje doprinosa, čime bi on bio isključen iz inozemne ljestvice, kao što se to navodi u točki 8. ove presude. Iz toga dakle proizlazi da bio on osiguran ili ne u državnom sustavu jednog ili drugog socijalnog osiguranja, to ni u jednoj od tih dvaju situacija ne može opravdati primjenu povišene porezne stope na nerezidente.
- 55 Kao drugo, valja razmotriti jesu li različite stope opravdane potrebom da se osigura porezna usklađenost dotične države članice, kao što su to u okviru nacionalnog postupka istaknuli i Državni tajnik za financije i francuska vlada.
- 56 Sud je naime u presudama od 28. siječnja 1992. Bachmann (C-204/90, Zb., str. I-249.), i Komisija/Belgija (C-300/90, Zb., str. I-305.) presudio da se zbog potrebe da se osigura usklađenost poreznog sustava može opravdati donošenje propisa koji je takav da ograničava slobodno kretanje radnika unutar Zajednice.
- 57 U predmetnom slučaju to ipak nije tako.
- 58 U gore navedenim presudama postojala je izravna veza između prava na odbitak doprinosa i oporezivanja iznosa koje su osiguranici trebali plaćati radi provođenja ugovora o mirovinskom i životnom osiguranju, a tu vezu je bilo potrebno zadržati radi očuvanja usklađenosti predmetnog poreznog sustava. U tom slučaju, poreznom obvezniku se nudila mogućnost između, s jedne strane, prava na odbitak premija osiguranja te oporezivanja kapitala i renti istekom ugovora, i s druge strane, nemogućnosti odbitka premija uz izuzimanje od oporezivanja kapitala i renti po isteku ugovora.
- 59 U ovom slučaju, naprotiv, ne postoji takva izravna veza na poreznoj razini između, s jedne strane, primjene više porezne stope na dohodak nerezidenata koji u Nizozemskoj ostvaruju manje od 90 % svog svjetskog dohotka i, s druge strane, činjenice da se doprinosi za socijalno osiguranje kod dohotka koji ti nerezidenti steknu iz nizozemskih izvora ne moraju plaćati.
- 60 Naime, prvo, primjena više porezne stope ne pruža nikakvu socijalnu zaštitu. Drugo, neuključivanje u nizozemski sustav socijalnog osiguranja i posljedično, činjenica da određeni nerezidenti ne moraju plaćati doprinose za socijalno osiguranje na dohodak koji steknu iz nizozemskih izvora, mogu rezultirati jedino primjenom, ako je opravdano,

primjenjivog zakonodavstva iz opće i obvezujuće Uredbe Vijeća (EEZ) br.1408/71 od 14. lipnja 1971. o primjeni sustava socijalne sigurnosti na zaposlene osobe i njihove obitelji koji se kreću unutar Zajednice (SL L 149, str. 2.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku: poglavlje 5., svezak 5. str. 7.), a u načelu, primjenom tih istih odredaba uskraćuje im se uključivanje u sam sustav socijalnog osiguranja države boravišta u kojoj obavljaju jedan dio svoje profesionalne djelatnosti.

- 61 U tom pogledu, sudskoj praksi Suda prema kojoj države članice nemaju mogućnost odrediti u kojoj se mjeri mogu primijeniti njihovi propisi, a u kojoj propisi druge države članice, jer one moraju poštovati odredbe prava Zajednice koje su na snazi (vidjeti presude od 23. rujna 1982., Kuijpers, 276/81, Zb., str. 3027., t. 14; od 12. lipnja 1986., Ten Holder, 302/84, Zb., str. 1821., t. 21., i od 10. srpnja 1986., Luijten, 60/85, Zb., str. 2365, t. 14.), protivi se tome da država članica poreznim mjerama nadoknađuje neuključivanje u njezin sustav socijalnog osiguranja i neplaćanje doprinosa u tom sustavu.
- 62 S obzirom na sve prethodno navedeno, na prva dva pitanja valja odgovoriti da se članak 52. Ugovora treba tumačiti u smislu da mu se protivi da država članica na državljanina Zajednice koji na njezinom državnom području obavlja djelatnost samozaposlene osobe i istovremeno obavlja još jednu djelatnost samozaposlene osobe u drugoj državi članici u kojoj trajno boravi primjenjuje stopu poreza na dohodak koja je viša od stope koja se primjenjuje na rezidente koji obavljaju istu djelatnost, kada između objektivne situacije tih poreznih obveznika i poreznih obveznika rezidenata i s njima izjednačenih poreznih obveznika ne postoji nikakva razlika koja bi opravdala tu razliku u postupanju.

### **Treće i četvrto prethodno pitanje**

- 63 Na treće i četvrto pitanje odgovoreno je u okviru ispitivanja eventualnog opravdanja diskriminacije (vidjeti među ostalima točke 53. i 54., te točke 59. do 61.).
- 64 Posljedično, na pitanje koje je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Visoki sud Nizozemske) treba odgovoriti da se članku 52. Ugovora protivi da što država članica uvođenjem više stope poreza na dohodak uzima u obzir činjenicu da zbog relevantnih odredaba, u području određivanja primjenjivog socijalnog zakonodavstva, iz Uredbe br. 1408/71, porezni obveznik nema obvezu uplaćivanja doprinosa u državni sustav socijalnog osiguranja. Okolnost da je porezni obveznik uključen u sustav socijalnog osiguranja svoje države boravišta, što također proizlazi iz Uredbe br. 1408/71, u tom pogledu nije relevantna.

### **Troškovi**

- 65 Troškovi podnošenja očitovanja belgijske, njemačke i nizozemske vlade te vlade Ujedinjene Kraljevine kao i Komisije Europskih zajednica Sudu ne nadoknađuju se. Budući da ovaj postupak za stranke iz glavnog postupka predstavlja stadij tijekom postupka pred nacionalnim sudom, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka.

Slijedom navedenog,

SUD (peto vijeće),

o pitanjima koja je rješenjem od 23. ožujka 1994. postavio Hoge Raad der Nederlanden (Visoki sud Nizozemske), odlučuje:

- 1. Državljanin države članice koji obavlja djelatnost samozaposlene osobe u drugoj državi članici u kojoj trajno boravi može se pozivati na članak 52. Ugovora o EZ-u u pogledu svoje države podrijetla na čijem državnom području obavlja još jednu djelatnost kao samozaposlena osoba, ako se obavljanjem gospodarske djelatnosti u drugoj državi članici, a ne u državi svog podrijetla, on u pogledu te potonje nalazi u situaciji koja se može izjednačiti s onom u kojoj se nalazi bilo koji drugi subjekt koji se u pogledu države članice domaćina poziva na prava i slobode zajamčene Ugovorom.**
- 2. Članak 52. Ugovora treba tumačiti u smislu da mu se protivi da država članica na državljanina Zajednice koji na njezinom državnom području obavlja djelatnost samozaposlene osobe i istovremeno obavlja još jednu djelatnost samozaposlene osobe u drugoj državi članici u kojoj trajno boravi primjenjuje stopu poreza na dohodak koja je viša od stope koja se primjenjuje na rezidente koji obavljaju istu djelatnost, kada između objektivne situacije tih poreznih obveznika i poreznih obveznika rezidenata i s njima izjednačenih poreznih obveznika ne postoji nikakva razlika koja bi opravdala tu razliku u postupanju.**
- 3. Članku 52. Ugovora protivi se da država članica uvođenjem više stope poreza na dohodak uzima u obzir činjenicu da zbog relevantnih odredaba, u području određivanja primjenjivog socijalnog zakonodavstva, iz Uredbe Vijeća (EEZ) br. 1408/71 od 14. lipnja 1971. o primjeni sustava socijalne sigurnosti na zaposlene osobe i njihove obitelji koji se kreću unutar Zajednice, porezni obveznik nema obvezu uplaćivanja doprinosa u državni sustav socijalnog osiguranja. Okolnost da je porezni obveznik uključen u sustav socijalnog osiguranja svoje države boravišta, što također proizlazi iz Uredbe br. 1408/71, u tom pogledu nije relevantna.**

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourg 27. lipnja 1996.

[Potpisi]

---

\*Jezik postupka: nizozemski