

Presuda Suda od 14. veljače 1995.

Predmet C-279/93.

Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker

Zahtjev za prethodnim tumačenjem: Bundesfinanzhof - Njemačka.

Članak 48 Ugovora o EEZ - Obveza jednakog postupanja - Oporezivanje prihoda nerezidenta

Ključni pojmovi

1. Sloboda kretanja osoba - Zaposlena osoba – Jednako postupanje- Naknada - Porez na prihod stečen unutar teritorija države članice od strane državljanina druge države članice - Ovlast države da propiše uvjete za poreznu obvezu i način određivanja poreza

(Ugovor o EEZ, Art. 48)

2. Sloboda kretanja osoba - Zaposlena osoba - Jednako postupanje - Naknade - Porez na dohodak - Nerezident kao zaposlena osoba na teritoriju države članice - Veća porezna obveza od one nametnute srezidentima - Dopustivost - Iznimka - Nerezidentni koji stječe glavninu svog dohotka od rada na temelju kojeg je oporezovan

(Ugovor o EEZ, Art. 48)

3. Sloboda kretanja osoba - Zaposlena osoba - Jednako postupanje - Naknada - Porez - Nacionalna pravila prema kojima su pogodnosti iz postupka godišnje prilagodbe odbitaka uvjetovane prebivalištem · Nedopustivost

(Ugovor o EEZ, Art. 48)

Sažetak

1. Iako izravno oporezivanje kao takvo ne ulazi u nadležnosti Zajednice, ovlasti koje su zadržale države članice moraju se izvršavati u skladu sa pravom Zajednice.

Prema tome, članak 48 Ugovora mora se tumačiti u smislu da može ograničiti pravo države članice da utvrdi uvjete u vezi porezne obveze državljanina druge države članice te način na koji žubire porez na dohodak stečen na njezinom teritoriju, budući da taj članak ne dozvoljava državi članici da u pogledu prikupljanja izravnih poreza prema državljanima druge države članice koji su temeljem korištenja svog prava na slobodu kretanja zaposlenim na teritoriju prve države postupa na nepovoljniji način od svojih državljana u istoj situaciji.

2. Iako članak 48 Ugovora u načelu ne sprečava primjenu pravila države članice prema kojemu se nerezidentu u svojstvu zaposlene osobe u toj državi članici prihod više oporezuje negoli rezidentu s istim zaposlenjem, situacija je različita u slučaju kada nerezident ne prima značajne prihode u državi njegova prebivališta, a stječe veliki dio svog oporezivog dohotka od djelatnosti koje obavlja u državi zaposlenja - što rezultira time da država njegova prebivališta nije u mogućnosti odobriti mu koristi uzimajući u obzir njegove osobne i obiteljske prilike. Nema objektivnih razlika između takve situacije nerezidenta i rezidenta koji ima usporedivo zaposlenje koje bi mogle opravdati drugačiji tretman pri uzimanju u obzir u porezne svrhe osobnih i obiteljskih prilika poreznog obveznika.

Iz toga slijedi da se članak 48 Ugovora mora tumačiti na način da isključuje primjenu pravila države članice prema kojem se radnik koji je državljanin i ima prebivalište u drugoj državi članici, a zaposlen je u prvoj državi više oporezuje negoli radnik koji ima prebivalište u prvoj državi i obavlja isti posao tamo – u slučaju kada državljanin druge države stječe svoj prihod u cijelosti ili gotovo isključivo od izvršenog rada u prvoj državi, a ne prima u drugoj državi dovoljno prihoda da bi bio oporezovan na takav način da se njegove osobne i obiteljske prilike uzmu u obzir.

3. Članak 48 Ugovora je potrebno tumačiti na način da isključuje zakonodavstvo države članice o izravnom oporezivanju prema kojemu korist iz postupka godišnje prilagodbe poreznih odbitaka na plaće i iz postupka porezne uprave za razrez poreza na naknade iz zaposlenja je dostupna samo rezidentima, čime se isključuju fizičke osobe koje nemaju prebivalište ili uobičajeno boravište na njezinom teritoriju, ali tamo primaju dohodak od zaposlenja.

Stranke

U predmetu C-279/93,

Zahtjev Sudu na temelju članka 177 Ugovora o EEZ od strane Bundesfinanzhof (Savezni sud financije) radi prethodnog tumačenja u postupku pred tim sudom između Finanzamt Koeln-Altstadt i Roland Schumacker o tumačenju članka 48. Ugovora o EEZ,

SUD,

izostavljeno

donosi sljedeće

Presudu

Tekst presude

1. Nalogom od 14. travnja 1993. zaprimljenom u sudski registar 14. svibnja 1993 Bundesfinanzhof je podnio Sudu zahtjev za prethodnim tumačenjem prema članku 177. Ugovora o EEZ koji sadrži nekoliko pitanja o tumačenju članka 48 Ugovora o EEZ, kako bi se ocijenila sukladnost s pravom Zajednice nekih odredbi zakona Savezne Republike Njemačke o porezu na dohodak prema kojima se porezni obveznici tretiraju različito ovisno o tome imaju li ili nemaju prebivalište na državne teritoriju.
2. Ta pitanja su se postavila u postupku između Finanzamt Koeln-Altstadt (Porezni ured, Köln Altstadt) i Rolanda Schumackera, belgijskog državljanina, zbog načina oporezivanja dohodka g. Schumackera u Njemačkoj.
3. U Njemačkoj, Einkommensteuergesetz (Zakon o porezu na dohodak, u daljnjem tekstu "EStG") propisuje različite porezne režime za zaposlene osobe ovisno o njihovom prebivalištu.
4. Međutim prema stavku 1 (1) EStG-a fizičke osobe koje imaju prebivalište ili uobičajeno boravište u Njemačkoj podliježu oporezivanju na sve svoje prihode ("neograničeno porezna obveza").
5. Međutim, iz stavka 1 (4) fizičke osobe bez stalnog prebivališta ili uobičajenog boravišta u Njemačkoj plaćaju poreze samo na dio prihoda koji je stečen u Njemačkoj ("ograničena porezna obveza"). Prema stavku 49 (1) (4), takav prihod njemačkog podrijetla uključuje posebice dohodak od zaposlenja u Njemačkoj.
6. U pravilu se u Njemačkoj porez na dohodak od zaposlenja oporezuje na izvoru od strane poslodavca iz plaće zaposlenika i tada se plaća poreznoj upravi.
7. Kako bi bilo izvršeno oporezivanje na izvoru, zaposlene osobe koje podliježu neograničenoj poreznoj obvezi su podijeljene u nekoliko poreznih razreda (stavak 38B od EStG). Nevjenčane osobe nalaze se u okviru razreda I (opća porezna tarifa). Vjenčane zaposlene osobe koje nisu trajno rastavljene ulaze u razred III ("splitting" tarifa stavak 26b od EStG), pod uvjetom da oba supružnika imaju prebivalište u Njemačkoj i podliježu neograničenoj poreznoj obvezi. Njemački "splitting" režim je uveden kako bi ublažio učinak progresivne stope poreza na dohodak. Prema "splitting" režimu ukupni prihod supružnika se zbraja, te se svakom supružniku pripisuje 50% dohotka te se zatim prema tomu oporezuju. Ako je prihod jednog upružnika visok a drugog nizak, "splitting" režim čini njihove oporezive dijelove jednakima i umanjuje učinak progresivne stope poreza na dohodak.
8. Zaposlena osoba koja je podvrgnuta neograničenoj poreznoj obvezi također ima korist od postupka godišnje prilagodbe poreza na dohodak (stavak 42B od EStG). U tom postupku, poslodavac je dužan zaposleniku nadoknaditi dio plaće koji je umanjio za porez kada zbroj iznosa odbijenih svaki mjesec prelazi iznos određen za oporezivanje za tu godinu, na primjer ako je iznos plaće varirao od mjeseca do mjeseca.

9. Osim toga, zaposlena osoba koja podliježe neograničenom poreznoj obvezi se kvalificirala, sve do 1990, za godišnju prilagodbu poreza na dohodak od strane porezne uprave i od tada se kvalificirala za postupak prema kojemu porez razrezuje porezna uprava (stavak 46 od EStG). Taj postupak omogućuje da se prebiju gubitci iz drugih vrste dohotka (npr. dividendi) s dohotkom od zaposlenja.

10. Konačno, u slučaju osoba koje podliježu neograničenoj poreznoj obvezi, porez se razrezuje prema ukupnoj sposobnosti plaćanja, to jest s obzirom na sve ostale dohodak koji primaju takvi porezni obveznici i s obzirom na njihove osobne i obiteljske prilike (obiteljski troškovi, socijalna davanja i ostali izdatci koji u cjelini daju pravo na porezne olakšice i popuste).

11. Neke od ovih pogodnosti su uskraćene zaposlenih osobama koji su obveznici ograničene porezne obveze. Njemački Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von und anderen Grenzpendlern beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften Grenzpendlergesetz (Zakon o smanjenju oporezivanje dohotka prekogranični radnika i drugih fizičkih osoba koji podliježu ograničenoj poreznoj obvezi i o izmjenama drugih zakonskih propisa) od 24 lipnja 1994, koji je namijenjen za rješavanje ove situacije na nacionalnoj razini, nije mjerodavan u konkretnom slučaju budući da nije stupio na snagu u to vrijeme.

12. Prema zakonodavstvu na snazi u relevantno vrijeme, osobe koje su obveznici ograničene porezne obveze su pripadale razredu I (opća tarifa) bez obzira na njihove obiteljske prilike (39d stav o EStG). Prema tome, on3 se nisu kvalificirale za porezne koristi "splitting" oporezivanja te vjenčane zaposlene osobe su tretirani na isti način kao i nevjenčane osobe.

13. Pojednostavljeni porezni postupak je primijenjivan na osobe koje podliježu ograničenoj poreznoj obvezi. Njihove porezne obveze na dohodak je definitivno bila podmirena mjesečnim odbitkom na izvoru od strane poslodavca. Bili su isključeni i iz godišnjih prilagodbe poreza na dohodak od strane poslodavca (stavak 50 (5) od EStG) i od godišnjeg razreza poreza na dohodak od strane porezne uprave. Bez godišnje prilagodbe poreza na dohodak nisu se mogli kvalificirati za povrat preplaćenih poreza na kraju godine.

14. Konačno, za razliku od zaposlenih osoba koje podliježu neoograničenoj poreznoj obvezi, osobe koje podliježu ograničenoj poreznoj obvezi nisu mogle koristiti pravo na odbitak socijalnih izdataka (premijske za mirovinsko, zdravstveno ili invalidsko osiguranje) kada bi iste premašile paušalni iznos utvrđen poreznom skalom.

15. Prema spisu predmeta, g. Schumacker je oduvijek živio u Belgiji sa svojom suprugom i djecom. Nakon što je najprije radio u Belgiji, poslije je bio zaposlen u Njemačkoj od 15. svibnja 1988 do 31. prosinca 1989, iako je nastavio živjeti u Belgiji. Gospođa Schumacker, koja nije bila zaposlena, koristila je naknadu za nezaposlenost u Belgiji samo tijekom 1988. Od 1989 plaće g. Schumacker su bile jedini izvor prihoda kućanstva.

16. Na temelju članka 15 (1) Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenog između Belgije i Njemačke 11. travnja 1967, Savezna Republika Njemačka kao država u kojoj je radio imala je pravo oporezivanje dohodaka g. Schumacker od 15. svibnja 1988. Dohodak g. Schumackera je bio podvrgnut odbitku poreza na izvoru od strane poslodavca, koji je izračunat na temelju porezne razreda i sukladno stavcima 1 (4) i 39d u EStG.

17. Dana 6. travnja 1989 g. Schumacker je zatražio od Finanzamt-a da izračunaju njegovu poreznu obvezu na pravičnoj osnovi (stavak 163. Abgabenordnung • Njemački porezni zakon) s obzirom na porezni razred III (koji se obično odnosi na vjenčane zaposlenih osoba s prebivalištem u Njemačkoj, dajući im pravo na "splitting") i zatražio je da mu se refundira razlika između mjesečnih odbitaka od njegove plaće, na temelju poreznog razreda I, i onoga što bi trebao platiti na temelju poreznog razreda III.

18. Finanzamt je odbio njegov zahtjev odlukom od 22. lipnja 1989, nakon čega je g. Schumacker pokrenuo postupak pred Finanzgericht, Köln. Taj je sud potvrdio potraživanja g. Schumackera u 1988. i 1989. i naredio Finanzamt-u da usvoji odluku na pravičnoj osnovi sukladno članku 163. njemačkog Poreznog zakona. Finanzamt je tada podnio žalbu zbog pogrešne primjene prava pred Bundesfinanzhof protiv presude Finanzgericht-a.

19 Bundesfinanzhof je nesiguran može li članak 48. Ugovora o EEZ imati utjecaja na odluku u dotičnom predmetu. Stoga je obustavio postupak dok Sud pravde ne donese odluku o sljedećim pitanjima:

"1. Može li članak 48. Ugovora o EEZ ograničiti pravo Savezne Republike Njemačke da nametne porez na dohodak državljanina druge države članice EZ-a?

Ako je tako:

2. Dopušta li članak 48. Ugovora o EEZ Saveznoj Republici Njemačkoj da nametne višu razinu poreza na dohodak fizičkoj osobi belgijskog državljanstva koja ima stalni boravak i prebivalište u Belgiji a koja je stekla svoje profesionalne kvalifikacije i iskustvo tamo, negoli na dohodak usporedive osobe rezidenta Savezne Republike Njemačke, ako prvo navedeni stekne zaposlenje u Saveznoj Republici Njemačkoj bez promjene stalnog boravišta u Saveznu Republiku Njemačku?

3. Je li bitno ako osoba belgijske nacionalnosti iz Pitanja 2 stječe gotovo sve (koji je preko 90%) svoje prihode u Saveznoj Republici Njemačkoj i navedeni prihod je također samo oporeziv u Saveznoj Republici Njemačkoj, u skladu s Ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Savezne Republike Njemačke i Kraljevine Belgije?

4. Je li u suprotnosti s člankom 48 Ugovora o EEZ-u ako Savezna Republika Njemačka isključi fizičke osobe koje nemaju prebivalište ili uobičajeno boravište u Saveznoj Republici Njemačkoj a stječu u toj državi dohodak od zaposlenja iz sustava godišnjeg prilagodbe poreza na dohodak i

uskrati im mogućnost razreza poreza na dohodak uzimajući u obzir zaradu stečenu iz radnog odnosa?"

Prvo pitanje

20. U svojem prvom pitanju nacionalni sud u biti pita mora li se članak 48 Ugovora tumačiti kao ograničenje pravo države članice da odredi uvjete koje se odnose na poreznu obvezu državljanin druge države članice i način na koji se porez se naplaćuje na dohodak koji je primio na teritoriju dotične države.

21. Iako prema pravu Zajednice izravno oporezivanje kao takvo ne potpada pod djelokrug Zajednice, ovlasti zadržane od strane države članica moraju biti izvršavane u skladu s pravom Zajednice (vidi presudu u predmetu C-246/89 *Commission v United Kingdom* [1991] ECR I-4585, paragraf 12).

22. Posebice s obzirom na slobodu kretanja osoba unutar Zajednice, Članak 48 (2) Ugovora zahtijeva ukidanje bilo kakve diskriminacije na temelju državljanstva između radnika iz država članica, a između ostalog i u pogledu naknade za rad.

23. U svezi s time Sud je u predmetu C-175/88 *Biehl v Administration des Contributions* [1990] ECR I-1779, točka 12) utvrdio da bi načelo jednakog postupanja u pogledu naknada za rad postalo neučinkovito ako bi moglo biti zaobiđeno diskriminatornim nacionalnim odredbama o porezu na dohodak. Zbog toga je Vijeće postavilo zahtjev u članku 7. Uredbe (EEZ) br. 1612/68 od 15. listopada 1968 o slobodi kretanja radnika unutar Zajednice (OJ, 1968 (II) str 475) da radnici koji su državljani države članice na teritoriju druge države članice imaju pravo na iste porezne pogodnosti kao i državljani koji rade tamo.

24. U skladu s gore navedenim, odgovor na prvo pitanje je da se članak 48 Ugovora mora tumačiti kako može ograničiti pravo države članice da utvrdi uvjete u vezi porezne obveze državljanina druge države članice i način na koji se porez razrezuje na dohodak stečen na njezinom teritoriju, budući taj članak ne dozvoljava državi članici, u odnosu na prikupljanje izravnih poreza, da tretira državljanina druge države članice zaposlenog na teritoriju prve države članice, pri izvršavanju svog prava na slobodu kretanja, na nepovoljniji način nego vlastite državljane u istoj situaciji.

Drugo i treće pitanje

25. U svom drugom i trećem pitanja, koje je potrebno uzeti u obzir zajedno, nacionalni sud u biti traži da se utvrdi mora li se članak 48 Ugovora tumačiti kako isključuje primjenu pravila države članice prema kojemu se radnik, koji je državljanin i nastanjen je u drugoj državi članici i zaposlen je u prvoj državi, oporezuje više negoli radnik koji boravi u prvoj državi i obavlja isti posao u prvoj državi. Nacionalni sud pita nadalje utječe li na odgovor na to pitanje činjenica da državljanin druge države članice ostvaruje svoj prihod u cijelosti ili gotovo isključivo iz njegova

rada u prvoj državi članici te ne prima u drugoj državi dovoljan dohodak koji bi se tamo oporezivao na takav način da se njegove osobne i obiteljske prilike uzmu u obzir.

26. Sud je dosljedno smatrao kako pravila o jednakom postupanju zabranjuju ne samo očitu diskriminaciju na temelju državljanstva, već i sve prikrivene oblike diskriminacije koji primjenom drugih kriterija razlikovanja u stvari dovode do istog rezultata (Case 153 / 73 Sotgiu v Deutsche Bundespost [1974] ECR 153, paragraf 11).

27. Istina je da se pravila u pitanju u glavnom postupku primjenjuju bez obzira na nacionalnost poreznog obveznika u pitanju.

28. Međutim, nacionalna pravila te vrste - u kojima se razlika temelji na osnovi prebivališta, a koja uskraćuju određena prava nerezidentima koja su dana osobama koje borave na nacionalnom teritoriju - djeluju uglavnom na štetu državljana drugih država članica. Nerezidenti su u većini slučajeva stranci.

29. U tim okolnostima, porezne pogodnosti koje se odobravaju samo rezidentima neke države članice mogu predstavljati neizravnu diskriminaciju na temelju nacionalnosti.

30. Također je već utvrđeno kako se diskriminacija može javiti kao posljedica primjene različitih pravila na usporedivim situacijama ili primjene istog pravila na različite situacije.

31. U odnosu na izravne poreze, situacija rezidenata i nerezidenata nisu u pravilu usporedive.

32. Prihodi ostvareni na teritoriju države članice koji su u većini slučajeva samo dio ukupnog prihoda nerezidenta, koji su koncentrirani u njegovom mjestu prebivališta. Štoviše, nerezidentova osobna sposobnost da plati porez, koja se utvrđuje s obzirom na njegov ukupni prihod i njegove osobne i obiteljske prilike, je najlakše procijeniti u mjestu gdje su njegovi osobni i financijski interesi. U principu, to je mjesto gdje on ima svoje uobičajeno boravište. Prema tome, međunarodno porezno pravo, a osobito Model ugovora o dvostrukom oporezivanju Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) prepoznaje da je u načelu ukupna porezna obveza poreznog obveznika, uzimajući u obzir njihove osobne i obiteljske prilike, važna za državu prebivališta.

33. Situacija rezidenta se razlikuje u toj mjeri što je najveći dio njegovog dohotka obično koncentriran u državi prebivališta. Štoviše, ta država općenito ima na raspolaganju sve informacije potrebne za procjenu ukupne sposobnosti plaćanja poreznog obveznika, uzimajući u obzir njegove osobne i obiteljske prilike.

34. Prema tome, činjenica da države članica ne priznaje nerezidentu određene porezne pogodnosti odobrene rezidentu nije u pravilu diskriminirajuća budući da te dvije kategorije obveznika nisu u usporedivoj situaciji.

35. Sukladno tome, članak 48 Ugovora u načelu ne brani primjenu pravila države članice prema kojima se prihod nerezidenta kao zaposlene osobe u toj državi članici oporezuje više negoli prihod rezidenta s istim zaposlenjem.

36. Međutim situacija je različita u slučaju u kojem nerezident ne prima značajne prihode u državi njegova prebivališta a stječe najveći dio svog oporezivog dohotka od djelatnosti koju obavlja u državi zaposlenja, što rezultira time da država njegovog prebivališta nije u poziciji omogućiti mu moguće pogodnosti kada bi se uzele u obzir njegove osobne i obiteljske prilike.

37. Ne postoji objektivna razlika između situacije takvog nerezidenta i rezidenta sa sličnim zaposlenjem da bi se opravdao drugačiji tretman u uzimanju u obzir u porezne svrhe osobnih i obiteljskih prilika poreznog obveznika.

38. U slučaju nerezidenta koji prima najveći dio svojeg prihoda i gotovo cijeli obiteljski dohodak u državi članici u kojoj nema prebivalište, diskriminacija proizlazi iz činjenice da se njegove osobne i obiteljske prilike ne uzimaju u obzir ni u državi prebivališta, niti u državi zaposlenja.

39. Slijedeće je pitanje postoji li opravdanje za takvu diskriminaciju.

40. Stajalište država članica, koje su podnijele svoja očitovanja, je kako je diskriminirajući tretman u pogledu uzimanja u obzir osobnih i obiteljskih prilika i dostupnost "splitting-a" opravdan zbog potrebe za dosljednom primjenom poreznih režima na nerezidenate. To opravdanje, utemeljeno na potrebi za kohezijom poreznog sustava potvrdio je Sud (u predmetu C-204/90 Bachmann v Belgium [1992] ECR I-249, paragraf 28). Prema shvaćanju tih država članica postoji veza između uzimanja u obzir osobnih i obiteljskih prilika i prava na oporezivanje svjetskog dohotka. Budući da je uzimanje u obzir tih okolnosti stvar države članice prebivališta, koja je jedina ovlaštena oporezivati svjetske dohotke, oni tvrde kako država na čijem teritoriju radi nerezident ne mora u obzir uzeti njegove osobne i obiteljske prilike jer bi se u protivnom osobne i obiteljske prilike nerezidenta mogle uzeti u obzir dva puta, te će isti imati pravo na odgovarajuće porezne pogodnosti u obje države.

41. Taj argument ne može biti prihvaćen. U situaciji kao što je u glavnom postupku, države prebivališta ne mogu uzeti u obzir osobne i obiteljske prilike poreznog obveznika budući da naplativi porez nije dovoljan da to učine. U tom slučaju načelo jednakog tretmana u Zajednici zahtijeva da u državi zaposlenja osobne i obiteljske prilike stranog nerezidenta se uzmu u obzir na isti način kao i one domaćih državljana, te da se iste porezne pogodnosti omoguće nerezidentu.

42. Stoga sporna razlika u glavnom postupku ni na koji način nije opravdavana potrebom za očuvanjem kohezije dotičnog poreznog sustava.

43. U postupku je Finanzamt tvrdio kako administrativne poteškoće sprečavaju državu zaposlenja od utvrđivanja dohotka nerezidenta koji primaju u državi prebivališta, a rade na njenom teritoriju.

44. Taj argument također ne može biti prihvaćen.

45. Direktiva Vijeća 77/799/EEC od 19. prosinca, 1977 o međusobnoj pomoći nadležnih tijela država članica na području izravnog oporezivanja (OJ 1977 L 336, str. 15) propisuje način dobivanja informacija usporediv s onima koji postoje između poreznih vlasti na nacionalnoj razini. Dakle ne postoje administrativne prepreke za uzimanje u u obzir osobnih i obiteljskih prilika nerezidenta u državi zaposlenja.

46. Točnije potrebno je istaknuti kako Savezna Republika Njemačka omogućuje prekograničnim radnicima koji žive u Nizozemskoj a rade u Njemačkoj porezne pogodnosti uzimajući u obzir njihove osobne i obiteljske prilike, uključujući i "splitting tarifu". Pod uvjetom da steknu najmanje 90% svojih prihoda u Njemačkoj, ti državljani Zajednice se tretiraju na isti način kao i njemački državljani sukladno njemačkom Zakonu od 21. listopada 1980 o provedbi Dodatnog protokola od 13. ožujka 1980 Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Federalnog Republike Njemačke i Kraljevine Nizozemske od 16. lipnja 1959.

47. Odgovor na drugo i treće pitanje je stoga da se članak 48 Ugovora mora tumačiti u smislu da isključuje primjenu pravila države članice prema kojem radnik koji je državljanin i ima prebivalište u drugoj državi članici, a zaposlen je u prvoj državi se više oporezuje negoli radnik koji ima prebivalište u prvoj državi i obavlja isti posao tamo – u slučaju kada državljanin druge države stječe svoj prihod u cijelosti ili gotovo isključivo od izvršenog rada u prvoj državi, a ne prima u drugoj državi dovoljno prihoda da bi bio oporezovan na takav način da se njegove osobne i obiteljske prilike uzmu u obzir.

Četvrto pitanje

48. U četvrtom pitanju nacionalni sud u biti pita može li se članak 48 Ugovora tumačiti kako isključuje odredbe u zakonodavstvu države članice o izravnom oporezivanju pod kojima korist od postupaka, kao što su godišnje usklađivanje odbitaka na izvoru u pogledu poreza na dohodak i raureua poreza na naknadu iz zaposlenja od strane porezne uprave, je dostupna samo rezidentima, a isključuju fizičke osobe koje nemaju prebivalište ili uobičajeno boravište na njezinom teritoriju, ali tamo primaju dohodak od zaposlenja.

49. Odgovor na drugo i treće pitanje je razotkrio diskriminaciju substantivne prirode između nerezidenta koji je državljanin Zajednice i državljanina Zajednice koji je rezident u Njemačkoj. Potrebno je razmotriti postoji li diskriminacija i na postupovnoj razini u mjeri u kojoj primjena navedenih postupaka prilagodbe je dostupna samo državljanima rezidentima dok je uskraćena državljanima Zajednice nerezidentima. Ako se utvrdi da takva diskriminacija postoji, potrebno je odlučiti postoji li bilo koje opravdanje za nju.

50. Najprije je potrebno primijetiti kako u Njemačkoj se porez na dohodak podmiruje na izvoru i time je podmirena porezna obveza na dohodak iz zaposlenja.

51. Nadalje, na temelju podmirenja porezne obveze na izvoru, nerezidenti su prije svega lišeni zbog administrativnih pojednostavljenja mogućnosti da se oslone, u postupku godišnjeg usklađivanja odbitaka ili u postupku razreza naknade iz zaposlenja od strane porezne uprave, na određene stavke koji čine dio razreza poreza (npr. profesionalne troškove, posebne izdatke ili takozvane izvanredne troškove) koji bi mogli rezultirati djelomičnim povratom poreza odbitih na izvoru.

52. Nerezidenti su tako postavljeni u manje povoljan položaj od rezidenta koji su oporezovani na temelju stavka 42, 42a i 46 EStG, u principu na takav način što se potonjima se uzimaju u obzir sve stavke koji čine dio razreza poreza.

53. U svojem očitovanju njemačke vlada je naglasila kako njemački zakon predviđa postupak prema kojem nerezidenti porezni obveznici mogu tražiti od porezne uprave potvrdu o određenim porezne olakšice na koje imaju pravo, a koje porezna uprava mora retrospektivno jednako razdijeliti na cijelu kalendarsku godinu (stavak 39d EStG-a). Poslodavac ima pravo zatim prema tom stavku u svezi sa stavkom 41C EStG nadoknaditi u sljedećoj isplati plaće do tada prikupljeni porez na dohodak pod uvjetom da zaposlenik preda poslodavcu navedenu potvrdu. Ako poslodavac ne iskoristi to pravo, porezna uprava može izvršiti prilagodbu nakon isteka kalendarske godine.

54. Ipak, potrebno je primijetiti kako navedene odredbe nisu obvezujuće, a da ni Finanzamt Koeln-Altstadt ni njemačka vlada se nisu pozvale na bilo koju odredbu koja bi nametnula obvezu poreznoj upravi da u svim slučajevima ispravi diskriminatorne posljedice koje nastaju primjenom odredbi EStG-a u pitanju.

55. Nadalje, budući da oni nemaju korist od navedenih postupaka, nerezidenti koji su u toku godine otkazali zaposlenje u državi članici, kako bi preuzeli drugo radno mjesto u drugoj državi članici, ili koji su nezaposleni dio godine, ne mogu dobiti povrat preplaćenih poreza od poslodavca ili od porezne uprave.

56. Očito je iz spisa predmeta kako postoji prema njemačkom pravu pravična procedura prema kojoj nerezident može tražiti od porezne uprave da procijeni njegovu situaciju i ponovo izračuna oporezivi iznos. Taj je postupak predviđen stavkom 163 njemačkog Poreznog zakona.

57. Međutim, taj postupak ne zadovoljava uvjete iz članka 48 Ugovora budući da zahtjeva od stranog radnika da se osloni na pravične mjere usvojene od strane porezne uprave od slučaja do slučaja. Štoviše, u svojoj presudi u predmetu Biehl, citiran gore, Sud je odbacio argumente u tom smislu dane od strane luksemburške porezne uprave.

58. Iz toga slijedi da članak 48 Ugovora zahtijeva jednak tretman na proceduralnoj razini za nerezidenta Zajednice državljanina i državljanina rezidenta. Uskraćivanje prava državljanima Zajednice koji su nerezidenti da koriste godišnji postupak prilagodbe, a koji je dostupan za državljane rezidente, čini neopravdanu diskriminaciju.

59. Odgovor nacionalnom sudu je, dakle, da Članak 48 Ugovora je potrebno tumačiti kako isključuje zakonodavstvo države članice o izravnom oporezivanju prema kojemu korist iz postupka godišnje prilagodbe poreznih odbitaka na plaće i iz postupka porezne uprave za razrez poreza na naknade iz zaposlenja je dostupna samo rezidentima, čime se isključuju fizičke osobe koje nemaju prebivalište ili uobičajeno boravište na njezinom teritoriju, ali tamo primaju dohodak od zaposlenja.

Odluka o troškovima

Troškovi

60. Troškovi koje su pretrpjele vlade Danske, Njemačke, Grčke, Velike Britanije i Komisija Europskih zajednica, koji su Sudu podnijeli pisana očitovanja, ne nadoknađuju se. Budući da, kad je riječ o strankama u glavnome sporu, ovaj postupak ima narav jednog od koraka u postupku koji je u tijeku pred nacionalnim sudom, odluku o troškovima donosi taj sud. Operativni dio

Operativni dio

Na toj osnovi, SUD, kao odgovor na pitanje koje mu je uputio Bundesfinanzhof po nalogu od 14. travnja 1993, odlučio je:

1. Članak 48 Ugovora mora se tumačiti da može ograničiti pravo države članice da utvrdi uvjete u vezi porezne obveze državljanina druge države članice i način na koji se porez ubire na dohodak stečen na njezinom teritoriju, budući da taj članak ne dozvoljava državi članici, u odnosu na prikupljanje izravnih poreza, tretirati državljane druge države članice zaposlene na teritoriju prve države pri korištenju svog prava na slobodu kretanja na nepovoljniji način nego vlastite državljane u istoj situaciji.

2. Članak 48 Ugovora se mora tumačiti kako isključuje primjenu pravila države članice prema kojem radnik koji je državljanin i ima prebivalište u drugoj državi članici, a zaposlen je u prvoj državi se više oporezuje negoli radnik koji ima prebivalište u prvoj državi i obavlja isti posao tamo – u slučaju kada državljanin druge države stječe svoj prihod u cijelosti ili gotovo isključivo od izvršenog rada u prvoj državi, a ne prima u drugoj državi dovoljno prihoda da bi bio oporezovan na takav način da se njegove osobne i obiteljske prilike uzmu u obzir.

3. Članak 48 Ugovora je potrebno tumačiti kako isključuje zakonodavstvo države članice o izravnom oporezivanju prema kojemu korist iz postupka godišnje prilagodbe poreznih odbitaka na plaće i iz postupka porezne uprave za razrez poreza na naknade iz zaposlenja je dostupna samo rezidentima, čime se isključuju fizičke osobe koje nemaju prebivalište ili uobičajeno boravište na njezinom teritoriju, ali tamo primaju dohodak od zaposlenja.