

PRESUDA SUDA

16. svibnja 2000.(*)

„Članak 48. Ugovora o EZ-u (koji je nakon izmjene postao članak 39. UEZ-a) –
Jednako postupanje – Porez na dohodak – Odvojeno boravište bračnih drugova –
Zajedničko oporezivanje za vjenčane parove”

U predmetu C-87/99,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 177. Ugovora o EZ-u (koji je postao članak 234. UEZ-a), koji je uputio Tribunal Administratif (Upravni sud u Luxembourg, Luksemburg), u postupku koji se vodi pred tim sudom između

Patricka Zurstrassena

i

Administration des Contributions Directes,

o tumačenju članka 48. Ugovora o EZ-u (koji je nakon izmjene postao članak 39. UEZ-a) i članka 1. Uredbe (EEZ) br. 1612/68 Vijeća od 15. listopada 1968. o slobodi kretanja radnika unutar Zajednice (SL L 257, str. 2.),

SUD,

u sastavu: J. C. Moitinho de Almeida, predsjednik trećeg i šestog vijeća, u svojstvu predsjednika, D. A. O. Edward, L. Sevón i R. Schintgen, predsjednici vijeća, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, G. Hirsch, H. Ragnemalm, M. Wathelet (izvjestitelj), V. Skouris i F. Macken, suci,

nezavisni odvjetnik: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

tajnik: D. Louterman-Hubeau, glavna administratorica

uzimajući u obzir pisana očitovanja koja su podnijeli:

- za P. Zurstrassena, J.-P. Noesen, članica odvjetničke komore u Luxembourg, u svojstvu agenta,
- za luksemburšku vladu, P. Steinmetz, direktor za pravne poslove i kulturu u Ministarstvu vanjskih poslova, u svojstvu agenta,
- za španjolsku vladu, M. López-Monís Gallego, *abogado del Estado*, u svojstvu agenta,
- za Komisiju Europskih zajednica, H. Michard i B. Mongin, članovi pravne službe, u svojstvu agenata,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu,

saslušavši usmena očitovanja P. Zurstrassena, kojeg zastupa J.-P. Noesen, luksemburške vlade, koju zastupa P. Steinmetz uz asistenciju J.-M. Kleina, *conseiller de direction* u administration des contributions directes (Uprava za izravne poreze), španjolske vlade, koju zastupa M. López-Monís Gallego, i Komisije, koju zastupa B. Mongin, na raspravi održanoj 14. prosinca 1999.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 27. siječnja 2000.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Odlukom od 11. ožujka 1999., koju je Sud zaprimio 12. ožujka 1999., Tribunal administratif de Luxembourg (Upravni sud u Luxembourg) postavio je Sudu na temelju članka 177. Ugovora o EZ-u (koji je postao članak 234. UEZ-a) prethodno pitanje o tumačenju članka 48. Ugovora o EZ-u (koji je nakon izmjene postao članak 39. UEZ-a) i članka 1. Uredbe (EEZ) br. 1612/68 Vijeća od 15. listopada 1968. o slobodi kretanja radnika unutar Zajednice (SL L 257, str. 2.).
- 2 Pitanje je postavljeno u okviru spora između P. Zurstrassena i Uprave za izravne poreze u vezi s izračunom poreza na dohodak.

Nacionalni pravni okvir

- 3 Člankom 2. stavkom 1. luksemburškog Zakona o porezu na dohodak, u daljnjem tekstu: ZPD (Mémorial A 1967, br. 79), od 4. prosinca 1967., kako je izmijenjen Zakonom od 6. prosinca 1990., predviđeno je:

„Fizičke osobe smatraju se rezidentnim ili nerezidentnim poreznim obveznicima ovisno o tome imaju li porezno prebivalište ili uobičajeni boravak u Velikom Vojvodstvu.”

- 4 Člankom 3. ZPD-a predviđeno je:

„Zajednički se oporezuju:

- (a) bračni drugovi koji su na početku porezne godine rezidentni porezni obveznici i koji *de facto* ne žive odvojeno na temelju primjene prava ili dopuštenja pravosudnog tijela;
- (b) rezidentni porezni obveznici koji se vjenčaju tijekom porezne godine;

- (c) bračni drugovi koji postanu rezidentni porezni obveznici tijekom porezne godine i koji *de facto* ne žive odvojeno na temelju primjene prava ili dopuštenja pravosudnog tijela.”

5 U svrhu primjene porezne ljestvice za izračun poreza porezni obveznici dijele se u tri porezna razreda. Tako je člankom 119. ZPD-a predviđeno:

„1. Porezni razred 1. uključuje osobe koje ne pripadaju poreznom razredu 1.a ili poreznom razredu 2.

2. Porezni razred 1.a uključuje sljedeće porezne obveznike ako ne pripadaju poreznom razredu 2.:

(a) udovice ili udovce;

(b) osobe koje u skladu s uvjetima iz članka 123. imaju pravo na poreznu olakšicu za dijete;

(c) osobe koje su na početku porezne godine navršile 64 godine života.

3. Porezni razred 2. uključuje:

(a) osobe koje se na temelju članka 3. zajednički oporezuju;

(b) udovice ili udovce čiji je brak završio zbog smrti tijekom tri godine prije oporezivanja;

(c) osobe koje su razvedene, zakonski razdvojene ili razdvojene *de facto* na temelju primjene prava ili dopuštenja pravosudnog tijela tijekom tri godine prije godine oporezivanja ako prije tog razdoblja i tijekom pet godina nisu podlijegale ovoj odredbi ili prethodnoj sličnoj odredbi.”

6 Porezni obveznici koji pripadaju poreznom razredu 2. plaćaju, pod pretpostavkom jednakog prihoda i ne uzimajući u obzir eventualne odbitke, manji porez od poreznih obveznika iz poreznog razreda 1. Člankom 121. ZPD-a predviđeno je:

„Porez koji plaćaju porezni obveznici iz poreznog razreda 2. jednak je dvostrukom iznosu poreza koji je primjenom tarife predviđene člankom 118. utvrđen na polovicu oporezivog dohotka.”

7 Osim toga, člankom 157.a stavkom 3. predviđeno je:

„[...] nerezidentni vjenčani porezni obveznici koji *de facto* ne žive odvojeno na zahtjev se oporezuju u okviru poreznog razreda 2. pod uvjetom da je više od 50 % dohotka od profesionalne djelatnosti njihova kućanstva oporezivo u Velikom Vojvodstvu. Ako oba bračna druga ostvaruju dohodak od profesionalne djelatnosti koji je oporeziv u Velikom Vojvodstvu, zahtjev dovodi do zajedničkog oporezivanja.”

Glavni postupak

- 8 P. Zurstrassen i njegova supruga belgijski su državljani. P. Zurstrassen zaposlen je u Luxembourggu, gdje boravi, dok njegova nezaposlena supruga i njihova djeca i dalje borave u Batticeu u Belgiji, osobito zbog školovanja. Par vikende u pravilu provodi u Batticeu.
- 9 Dohodak kućanstva gotovo se u cijelosti (98 %) sastoji od dohotka od profesionalne djelatnosti P. Zurstrassena ostvarenog u Luxembourggu, dok preostalih 2 % čini njegov dohodak ostvaren podučavanjem na Katoličkom sveučilištu u Louvainu u Belgiji. Njegova supruga ne ostvaruje vlastiti prihod i stoga ne podliježe oporezivanju u državi boravišta.
- 10 U privremenim poreznim rješenjima za porezne godine 1995. i 1996. iz svibnja 1997. Uprava za izravne poreze razvrstala je P. Zurstrassena u porezni razred 1., koji se primjenjuje na samce.
- 11 Nakon što je podnio prigovor direktoru Uprave za izravne poreze, na koji nije dobio odgovor, P. Zurstrassen podnio je 5. veljače 1998. pred sudom koji je uputio zahtjev dvije tužbe „za izmjenu odnosno u protivnom poništenje” privremenih poreznih rješenja za porezne godine 1995. i 1996.
- 12 P. Zurstrassen tvrdio je pred sudom koji je uputio zahtjev da su sporne odluke diskriminirajuće u mjeri u kojoj se njima on i njegova supruga stavljaju u nepovoljan položaj u odnosu, s jedne strane, na bračne drugove koji odvojeno borave na luksemburškom državnom području i koji se u skladu s člankom 3. točkom (a) ZPD-a zajednički oporezuju (te time ostvaruju korist od povoljnije ljestvice) i, s druge strane, na nerezidente koji su vjenčani i koji *de facto* nisu razdvojeni, pri čemu u Luksemburgu ostvaruju više od 50 % dohotka od profesionalne djelatnosti kućanstva i oboje rade u Luksemburgu, u mjeri u kojoj se prema njima postupa kao prema rezidentima u porezne svrhe i stoga imaju pravo na zajedničko oporezivanje u skladu s člankom 157.a stavkom 3. ZPD-a. Takva je diskriminacija protivna članku 48. Ugovora.
- 13 Budući da je utvrdio da je P. Zurstrassen ostvario svoje pravo na slobodu kretanja radnika iz članka 48. Ugovora i da boravi u Luksemburgu te budući da nije bio siguran je li sporni porezni sustav u skladu s pravom Zajednice, Upravni sud u Luxembourggu odlučio je prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće pitanje:
- „Protivi li se članku 48. Ugovora o Europskoj uniji i članku 1. stavku 1. Uredbe (EEZ) br. 1612/68 od 15. listopada 1968. nacionalni propis na temelju kojeg zajedničko oporezivanje dvaju bračnih drugova i njihovo razvrstavanje u porezni razred 2., kojim se u određenim okolnostima bračnim drugovima omogućuje manje porezno opterećenje od onoga koje bi im bilo određeno u slučaju pojedinačnog oporezivanja, podliježe uvjetu da dva bračna druga, koji nisu razdvojeni *de facto* ili na temelju sudske odluke, moraju imati porezna prebivališta u istoj državi članici, čime se bračni drug s poslovnim nastanom u jednoj državi članici, čiji su preostali članovi obitelji ostali u drugoj državi članici, isključuje iz poreznog sustava?”
- 14 Člankom 48. stavkom 2. Ugovora predviđeno je da sloboda kretanja radnika podrazumijeva ukidanje svake diskriminacije na temelju državljanstva među

radnicima iz država članica u vezi sa zapošljavanjem, primicima od rada i ostalim uvjetima rada i zapošljavanja.

15 Člankom 1. stavkom 1. Uredbe br. 1612/68 predviđeno je:

„Svaki državljanin države članice, bez obzira na svoje mjesto boravišta, ima pravo prihvatiti zaposlenje i obavljati posao kao zaposlena osoba na državnom području druge države članice u skladu s odredbama zakona i drugih propisa koji uređuju zapošljavanje državljanina te države.” [neslužbeni prijevod]

16 Osim toga, člankom 7. stavkom 2. te uredbe predviđeno je da radnik koji je državljanin jedne države članice na državnom području druge države članice „uživa jednake socijalne i porezne povlastice kao domaći radnici.” [neslužbeni prijevod]

17 Stoga valja razumjeti da se prethodnim pitanjem osobito želi utvrditi protivi li se članku 48. stavku 2. Ugovora i članku 7. stavku 2. Uredbe br. 1612/68 nacionalni propis kojim se u pogledu poreza na dohodak zajedničko oporezivanje bračnih drugova koji nisu razdvojeni *de facto* ili na temelju sudske odluke uvjetuje time da su oba bračna druga rezidenti na nacionalnom državnom području, a radniku koji boravi u toj državi, u kojoj ostvaruje gotovo cijeli dohodak kućanstva, ta se porezna povlastica uskraćuje ako njegov bračni drug boravi u drugoj državi članici.

18 Prema ustaljenoj sudskoj praksi pravila jednakog postupanja iz Ugovora i članka 7. Uredbe br. 1612/68 zabranjuju ne samo izravne diskriminacije na temelju državljanstva nego i sve druge prikrivene oblike diskriminacije koji, uz primjenu drugih kriterija razlikovanja, u stvarnosti dovode do istog rezultata (vidjeti osobito presudu od 12. veljače 1974., Sotgiu, 152/73, Zb., str. 153., t. 11.).

19 Valja utvrditi da u ovom slučaju pravo vjenčanih parova na zajedničko oporezivanje podliježe uvjetu boravišta za oba bračna druga, koji državljani Luksemburga mogu lakše ispuniti nego državljani drugih država članica koji u Velikom Vojvodstvu borave kako bi tamo obavljali gospodarsku djelatnost, a čiji članovi obitelji češće žive izvan Luksemburga.

20 Stoga se uvjetom boravišta na državnom području za oba bračna druga ne osigurava jednako postupanje koje je propisano člankom 48. stavkom 2. Ugovora i člankom 7. stavkom 2. Uredbe br. 1612/68.

21 Točno je, kako je Sud već prethodno presudio i kako je istaknula španjolska vlada, da situacije rezidenata i nerezidenata u određenoj državi u pravilu nisu usporedive u pogledu izravnih poreza jer je dohodak koji nerezident ostvaruje na državnom području jedne države u većini slučajeva samo dio njegova ukupnog dohotka, koji je koncentriran u njegovom boravištu, i da je osobnu mogućnost plaćanja poreza nerezidenta, koja proizlazi iz njegova ukupnog dohotka te njegove osobne i obiteljske situacije, lakše ocijeniti u mjestu koje je središte njegovih osobnih i financijskih interesa, što je u pravilu uobičajeno boravište (presude od 14. veljače 1995., Schumacker, C-279/93, Zb., str. I-225., t. 31. i 32., i od 14. rujna 1999., Gschwind, C-391/97, Zb., str. I-5451., t. 22.).

- 22 Međutim, u ovom je slučaju P. Zurstrassen rezidentni porezni obveznik države u kojoj ostvaruje gotovo svoj cijeli dohodak od profesionalne djelatnosti.
- 23 U tim uvjetima odluka luksemburških poreznih tijela da prema P. Zurstrassenu, iako je u braku i ima djecu, postupaju kao prema poreznom obvezniku samcu bez uzdržavanika jer je njegova supruga, koja ne ostvaruje vlastiti prihod, zadržala boravište u drugoj državi članici ne može se opravdati s obzirom na razmatranja iz točke 21. ove presude. Veliko Vojvodstvo Luksemburg jedina je država koja može uzeti u obzir osobnu i obiteljsku situaciju P. Zurstrassena jer on ne samo da boravi u toj državi, već uz to tamo od profesionalne djelatnosti ostvaruje gotovo cijeli dohodak svojeg kućanstva.
- 24 Međutim, kako bi opravdala stajalište svojih poreznih tijela, luksemburška vlada tvrdi da se zajedničkim oporezivanjem bračnih drugova pojednostavljuje naplata poreza jer su bračni drugovi zajednički i solidarno odgovorni tako da porezno tijelo može protiv bilo kojeg od njih poduzeti mjere i od bilo kojeg od njih zahtijevati plaćanje cjelokupnog poreznog duga. Takva mogućnost ne postoji ako je jedan od bračnih drugova nerezident.
- 25 Neovisno o tome može li se ciljem lakše naplate poreza valjano opravdati nejednako postupanje ovisno o boravištu poreznog obveznika, dovoljno je utvrditi da je luksemburškim poreznim zakonodavstvom dopušteno zajedničko oporezivanje nerezidentnih parova samo pod uvjetom da je više od 50 % dohotka od profesionalne djelatnosti para oporezivo u Luksemburgu, iako su materijalne prepreke u pogledu naplate poreza veće nego u slučaju glavnog predmeta.
- 26 Stoga na prethodno pitanje valja odgovoriti da se članku 48. stavku 2. Ugovora i članku 7. stavku 2. Uredbe br. 1612/68 protivi primjena nacionalnog propisa kojim se u pogledu poreza na dohodak zajedničko oporezivanje bračnih drugova koji nisu razdvojeni *de facto* ili na temelju sudske odluke uvjetuje time da su oba bračna druga rezidenti na nacionalnom državnom području, a radniku koji boravi u toj državi, u kojoj ostvaruje gotovo cijeli dohodak kućanstva, ta se porezna povlastica uskraćuje ako njegov bračni drug boravi u drugoj državi članici.

Troškovi

- 27 Troškovi luksemburške i španjolske vlade te Komisije, koje su podnijele očitovanja Sudu, ne nadoknađuju se. Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka.

Slijedom navedenog,

SUD,

odlučujući o pitanju koje je odlukom od 11. ožujka 1999. uputio Tribunal administratif de Luxembourg (Upravni sud u Luxembourg), odlučuje:

Članku 48. stavku 2. Ugovora o EZ-u (koji je nakon izmjene postao članak 39. stavak 2. UEZ-a) i članku 7. stavku 2. Uredbe (EEZ) br. 1612/68 Vijeća od 15.

listopada 1968. o slobodi kretanja radnika unutar Zajednice protivi se primjena nacionalnog propisa kojim se u pogledu poreza na dohodak zajedničko oporezivanje bračnih drugova koji nisu razdvojeni *de facto* ili na temelju sudske odluke uvjetuje time da su oba bračna druga rezidenti na nacionalnom državnom području, a radniku koji boravi u toj državi, u kojoj ostvaruje gotovo cijeli dohodak kućanstva, ta se porezna povlastica uskraćuje ako njegov bračni drug boravi u drugoj državi članici.

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourggu 16. svibnja 2000.

[Potpisi]

* Jezik postupka: francuski

RADNI PRIJEVOD