MOBILNOST RADNE SNAGE UNUTAR DRŽAVA ČLANICA EUROPSKE UNIJE I PRIMJENA UGOVORA O IZBJEGAVANJU DVOSTRUKOG OPOREZIVANJA

1. UVOD

Analizirati mobilnost radne snage unutar EU i primjenu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja (dalje: porezni ugovori) znači zapravo analizirati ispunjenje obveze jednakog postupanja (dalje također i: nediskriminacija) prema fizičkim osobama koje zadovoljavaju dva uvjeta: 1. radi nalaženja zaposlenja, prelaze iz jedne zemlje članice EU u neku drugu, pri čemu 2. između države iz koje fizička osoba dolazi i države u koju dolazi postoji porezni ugovor. Postavlja se pitanje – kakva je veza između načela mobilnosti radnika i imperativa jednakog postupanja, odnosno, nisu li to dvije različite kategorije. Odgovor je u djelovanju Suda Europske zajednice[[1]](#footnote-1) (dalje: Sud EZ ili Sud). Svojim je presudama, naime, taj Sud sve temeljne slobode, pa tako i slobodu kretanja ljudi, regulirane Ugovorom o Europskoj zajednici[[2]](#footnote-2) (dalje: UEZ), tumačio kao različite izraze načela zabrane nejednakog postupanja.[[3]](#footnote-3)

Ispunjenje *supra* navedena dva uvjeta neophodno je za provedbu istraživanja pod gornjim naslovom. Štoviše, ti uvjeti čine istraživanje zanimljivim upravo zbog mogućnosti usporedbe. Zašto je upravo imperativ jednakog postupanja bitna tema kad je riječ o mobilnosti radne snage? Zato jer, kada u takvom slučaju nejednako postupanje (dalje također i: diskriminacija) ne bi bilo moguće, niti problem ne bi postojao – niti praktično, pa time niti kao povod za istraživanje. Međutim, mogućnost nejednakog postupanja postoji, a problem je u tome što se ona i praktično ostvaruje. Praktično ostvarenje toga fenomena može biti značajna prepreka ostvarenju temeljnih vrijednosti na kojima je zasnovana EU – tzv. četiri slobode. Stoga je istraživanje toga fenomena, i naročito načina njegovog sprječavanja, bez sumnje potrebno. Međutim, predmet ovog rada nije fenomen diskriminatornog postupanja općenito, tj. u vezi sa sve četiri temeljne slobode. Pažnja će biti posvećena poreznom aspektu problema nejednakog postupanja u kontekstu primijene poreznog prava EU i prava poreznih ugovora, i to u vezi s primjenom ovih područja prava na fizičke osobe koje se nađu u ulozi posloprimaca. Dakle, uz termin "diskriminacija" ("nejednako postupanje"), ključna je riječ za ovaj rad i – "porezi" (tj., dulje ali preciznije, "porezni sustavi zemalja članica EU").

Predmet analize bit će pravne norme, i to 1. norme UEZ-a kojima je regulirano načelo slobodnog kretanja ljudi, te, 2. pravila o zabrani nejednakog postupanja prema fizičkim osobama iz poreznih ugovora, utemeljenih na Modelu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja dohotka i imovine[[4]](#footnote-4) (dalje: OECD Model, Model), ali i 3. presude Suda EZ, koji je problemu diskriminatornog djelovanja poreznih sustava zemalja članica posvećivao, te i dalje, u vezi sa stalno novim predmetima, posvećuje, značajnu pažnju.

Sintagme "mobilnost radne snage" i "sloboda kretanja radne snage", u kontekstu ovog rada, bit će korištene kao sinonimi; sloboda kretanja radne snage, kao dio slobode kretanja ljudi, uz ostale tri "slobode kretanja" (dobara, usluga i kapitala), dio je temelja koncepcije na kojoj je zasnovana Europska unija. Sloboda kretanja ljudi podrazumijeva slobodu kretanja fizičkih osoba u potrazi za zaposlenjem, ali i slobodu kretanja poduzetnika-fizičkih osoba (*freedom of establishment,* sloboda poslovnog nastana). U ovome će radu analiza biti usredotočena na načelo slobode kretanja ljudi u smislu njezinog određenja kao imperativa omogućivanja prelaska državnih granica zemalja članica EU od strane fizičkih osoba (ljudi), državljana zemalja članica EU, radi pronalaženja zaposlenja, prelaska neometanog poreznim sustavima zemalja članica.

Već samo određenje načela slobodnog kretanja ljudi, u smislu prelaska državne granice, trebalo bi, barem kod pravnika (ako ne i kod puno šire publike), inicirati pitanje – postoje li pravne prepreke ostvarenju ovog načela? Naime, državna granica, bez obzira koliko relativizirana međunarodnim ugovorima (pa tako i Ugovorom o Europskoj zajednici, dalje: UEZ) bila, uvijek ima određeno značenje, tj. određenu težinu, i to na različite načine, a u pravnom smislu napose. Najopćenitije, državna granica bi mogla biti određena kao crta koja formalno-pravno odjeljuje jedan prostor od drugog (ili drugih), i tako stvara mogućnost primjene različitih pravnih sustava s različitih svojih strana. Jedan je od aspekata tih različitih sustava i mogućnost nejednakog postupanja prema fizičkim osobama koje uđu na područje određene države a nisu njezini državljani (ili, što je važno kad je riječ o oporezivanju, koji nisu njezini rezidenti). Upravo mogućnost nejednakog postupanja, pa i porezno nejednakog tretmana državljana (ili rezidenata) druge države u odnosu na vlastite glavna je opasnost za ostvarenje načela slobode kretanja ljudi u potrazi za zaposlenjem unutar EU.

Pitanje slobode kretanja ljudi nije, međutim, s aspekta međunarodnog poreznog prava, problem samo u kontekstu EU. To je pitanje bitno i u kontekstu međunarodnog dvostrukog oporezivanja. Svjedočanstvo tome su porezni ugovori; oni u pravilu sadrže protudiskriminacijske odredbe pa analizi tih odredbi treba, kada je riječ o temi mobilnosti radne snage, posvetiti pažnju. To će, u nastavku teksta, i biti učinjeno Treba, međutim, naglasiti da će analiza biti utemeljena na odredbama OECD Modela. Kada je riječ o tome Modelu, protudiskriminacijske odredbe nomotehnički su organizirane u članku 24. Modela. No članak se ne odnosi samo na fizičke osobe u svojstvu posloprimaca, nego i na neke druge subjekte. S obzirom na temu rada, analiza će u njemu biti posvećena samo odredbama vezanim za fizičke osobe.

Pri usporedbi protudiskriminacijskih odredbi, temeljem analize navedenih pravnih dokumenata, polazna će hipoteza biti: oba dokumenta, i UEZ i OECD Model, proizašla su iz pravnih kultura koje su u svojim bitnim načelima, u vrijeme nastanka tih dokumenata, bile zasnovane na vrlo sličnim, ako ne i istim, temeljnim načelima. Stoga će formulacija tih načela i normativno određenje njihove provedbe također biti barem bitno istovrsni. Cilj je ovog rada – provesti analizu navedenih pravnih dokumenata, ali i slučajeva odlučenih po Sudu EZ, radi argumentirane usporedbe normativnog pristupa problemu nejednakog postupanja, s jedne strane prema poreznom pravu EU, a s druge prema poreznim ugovorima, te tako provjeriti postavljenu hipotezu.

Rad je podijeljen u osam odjeljaka: uz prvi i osmi (uvod i zaključak), to su: 2. Pravna podloga, (što znači - norme na kojima je zasnovan koncept jednakog postupanja u oba pravna područja), 3. Otvorena i prikrivena diskriminacija, 4. Porezi na koje se odredbe odnose, 5. Opravdanje za nejednako postupanje, s dva pododjeljka: 5.1. Opravdanje za nejednako postupanje u pravu EU, i 5.2. Opravdanje za nejednako postupanje prema pravu poreznih ugovora, 6. Usporedba koncepta nediskriminacije radnika: pravo EU i pravo poreznih ugovora, te 7. Primjena protudiskriminacijskih normi europskog prava i prava poreznih ugovora: tko ima prednost? Potpuna i detaljna obrada ove teme iziskivala bi puno više prostora od onoga koji je dostupan; zato su ovi odjeljci zapravo *capita selecta* jedne puno šire teme, koja će cjelovitije biti izložena nekom drugom prilikom.

2. PRAVNA PODLOGA

Sve četiri temeljne slobode (pa tako i slobode kretanja ljudi) regulirane su, na različitim stupnjevima općenitosti, s više normi sadržanih u UEZ-u. Tako je člankom 3. st. 3, ad c) propisano da "(D)jelatnost Zajednice uključuje postojanje unutrašnjeg tržišta, čija su bitna obilježja uklanjanje, između zemalja članica, svih prepreka slobodnom kretanju dobara, osoba, usluga i kapitala.". Uz ovo, čl. 12. sadrži još jedno opće pravilo o zabrani nejednakog postupanja (diskriminacije). UEZ sadrži i posebne odredbe kojima su regulirane zabrane nejednakog postupanja u vezi sa svakom od navedenih temeljnih sloboda: čl. 23. odnosi se na slobodu kretanja dobara, člankom 49. regulirana je sloboda u pružanju usluga, a člankom 56. slobodno kretanje kapitala. Što se tiče slobodnog kretanja osoba, zabrana diskriminacije u vezi s njom regulirana je člancima 39. (slobodno kretanje radnika) i 43. (sloboda poslovnog nastana).

Člankom 39. UEZ-a je propisano:

"1. Osigurava se sloboda kretanja radnika unutar Zajednice.

2. Takva sloboda kretanja ima za posljedicu ukidanje svake diskriminacije na osnovu državljanstva između radnika iz država-članica u pogledu zapošljavanja, naknade i ostalih uvjeta rada i zapošljavanja.

3. Posljedica te slobode je pravo, koje može biti ograničeno razlozima javne politike, javne sigurnosti ili javnog zdravlja, i odnosi se na:

- prihvaćanje stvarnih ponuda za zaposlenje;

- slobodno kretanje unutar područja država-članica u tu svrhu;

- boravak u državi-članici u svrhu zaposlenja, sukladno odredbama o zapošljavanju državljana te države propisanih zakonom, propisom ili upravnim postupkom;

- ostanak na području države-članice nakon prekida radnog odnosa u toj državi, pod uvjetima sadržanim u provedbenim propisima koje sastavlja Komisija.

4. Odredbe ovog članka ne primjenjuju se na zaposlenje u javnoj službi.[[5]](#footnote-5)"

Gramatičko tumačenje norme sadržane u stavku 2. dovodi do zaključka da je zabranjena samo "diskriminacija na osnovu državljanstva", tj., da bi nejednako postupanje temeljem nekog drugog kriterija bilo dozvoljeno. Ovakvo je tumačenje naročito od značaja u poreznim stvarima; naime, prevladavajući kriterij za određenje osobnog obuhvata porezne obveze, tj. za određenje porezne jurisdikcije[[6]](#footnote-6) s obzirom na osobe, jest svojstvo rezidentnosti.

Što se tiče OECD Modela, zabrana diskriminacije u slučaju fizičkih osoba propisana je člankom 24., stavcima 1. i 2. Čl. 24. st. 1. propisuje: "Državljani države ugovornice, bez obzira na to da li su rezidenti države ugovornice, ne smiju u drugoj državi ugovornici biti podvrgnuti oporezivanju ili s njime povezanim zahtjevima koji su drukčiji ili predstavljaju veći teret od onoga kojemu podliježu ili mogu podlijegati državljani te druge države u istim okolnostima."

Što se tiče ukupnih poreznopravnih posljedica ove norme, treba naglasiti da "država ugovornica mora državljanima druge države ugovornice osigurati i porezna povlaštenja (npr. porezna oslobođenja, olakšice, odbitak poreza) koja su propisana za njezine državljane ("… ne smiju…biti podvrgnuti oporezivanju ili s njime povezanim zahtjevima koji su drukčiji ili predstavljaju veći teret…"). Dakle, zabrana nejednakog postupanja ne odnosi se samo na poreznodužnički dio poreznopravnog odnosa, nego na taj odnos u cjelini, pa obuhvaća i prava poreznih obveznika. S obzirom da ta prava obuhvaćaju i pravo na porezna povlaštenja, ako takva povlaštenja jesu propisana pravom države ugovornice, onda se ona, temeljem citirane norme članka 24., odnose i na državljane druge države ugovornice"[[7]](#footnote-7).

Stavkom 2. istog članka, "dikcijom podudarnim s prethodnim, regulirana je zabrana nejednakog postupanja u državama ugovornicama prema osobama bez državljanstva, koje su rezidenti jedne od država ugovornica. Takvim osobama zajamčen je, što se oporezivanja tiče, jednak tretman kakav uživaju i državljani država ugovornica. Uvrštenje ove norme u članak 24. posljedica je primjene Konvencije o statusu osoba bez državljanstva, od 28. rujna 1954. godine. Ona se odnosi samo na fizičke osobe, i to, u skladu s člankom 1. Modela, samo na rezidente država ugovornica. Takve, pak, osobe mogu se pozvati na čl. 24. u svakoj državi ugovornici, pa i u državi svoje rezidentnosti – utoliko njihovo svojstvo da su bez državljanstva ima i povoljnije učinke u odnosu na državljane država ugovornica, za koje je svojstvo rezidentnosti, kad je ovaj članak u pitanju, irelevantno."[[8]](#footnote-8)

3. OTVORENA (NEPOSREDNA) I PRIKRIVENA (POSREDNA) DISKRIMINACIJA

Kriterij za utvrđivanje postojanja nejednakog postupanja razvio je Sud EZ: diskriminacija nastaje primjenom različitih pravila na iste ili slične situacije, ili primjenom istog ili sličnog pravila na različite situacije.[[9]](#footnote-9)

Otvorena diskriminacija je nejednako postupanje koje do kojega dolazi ispunjenjem normama UEZ-a izričito reguliranih kriterija; obveza njegovog sprječavanja je tim normama također izričito regulirano. Što se tiče čl. 39. UEZ-a i čl. 24. st. 1. i 2. OECD Modela, njihova je zajednička karakteristika - zabrana diskriminacije fizičkih osoba temeljem državljanstva. Polazeći od gramatičkog tumačenja norme, to znači da oba pravna dokumenta zabranjuju samo takvu diskriminaciju, koja je u teoriji poznata kao otvorena (*overt*) diskriminacija. Time je usvojen tzv. "formalni" pristup, tj., nejednako postupanje postoji ako se takvo postupanje uklapa u normativni opis[[10]](#footnote-10). To, pak, znači (*arg. a contrario*), da je prikrivena (*covert*) diskriminacija moguća.

Polazeći očito od navedenog (gramatičkog) tumačenja, Sud je u prvim desetljećima svojim presudama suzbijao samo otvorenu (na državljanstvu utemeljenu) diskriminaciju. Tek od slučaja *Sotgiu*[[11]](#footnote-11),[[12]](#footnote-12), Sud svojim odlukama intervenira i protiv prikrivene diskriminacije, temeljem stava da "pravila koja se odnose na jednako postupanje zabranjuju ne samo otvorenu diskriminaciju zasnovanu na državljanskoj pripadnosti, nego i oblike prikrivene diskriminacije koja, putem primjene drugih kriterija razlikovanja, ima za posljedicu iste učinke" (kao i otvorena diskriminacija, op. H. A.). Time je otvorena mogućnost borbe protiv nejednakog postupanja u poreznim stvarima, jer "niti jedna od država članica ne definira obuhvat porezne obveze temeljem državljanstva poreznog obveznika, nego temeljem koncepta rezidentnosti"[[13]](#footnote-13).

4. POREZI NA KOJE SE ODREDBE ODNOSE

Obje norme odnose se na sve poreze. Takvo tumačenje može biti izneseno bez krzmanja, jer je ono nedvojbeni rezultat gramatičke analize predmetnih normi. Tako, st. 6. članka 24. Modela propisuje da pravila o jednakom postupanju vrijede za poreze bilo koje vrste i naziva, neovisno o članku 2. Čl. 2. OECD Modela "sadrži, radi ostvarenja osnovnog cilja koji treba postići poreznim ugovorom, popis poreza na koje se takav ugovor primjenjuje; osnovni je, pak, cilj poreznog ugovora – raspodjela prava na oporezivanje između država ugovornica. Čl. 24., međutim, seže preko toga, razmjerno usko formuliranog, cilja. Njime se, naime, ostvaruje međunarodnopravno priznato pravilo o jednakom postupanju, u ovom slučaju u području oporezivanja. Stoga st. 6. otklanja, za potrebe postizanja jednakosti u postupanju, ograničenje postavljeno popisom poreza iz članka 2. Modela OECD"[[14]](#footnote-14). Pri tome treba naglasiti da je diskriminacija zabranjena ne samo što se tiče oporezivanja, nego i svih s njime povezanih zahtjeva (čl. 24. st. 1. OECD Modela).

Isto vrijedi i za zabranu diskriminacije prema UEZ-u. Taj Ugovor, naime, obvezujući je za sve zemlje članice EU. Iako su norme u UEZ-u koje se odnose na izravne poreze malobrojne i šture, praksa Suda EZ je nedvosmislena: (iako) "izravni porezi nisu u nadležnosti Zajednice, ovlaštenja (u oporezivanju, op. H. A.) ipak moraju biti korištena u skladu s pravom Zajednice".[[15]](#footnote-15)

5. OPRAVDANJE ZA NEJEDNAKO POSTUPANJE

5.1. OPRAVDANJE ZA NEJEDNAKO POSTUPANJE U PRAVU EU

Usprkos općem pristupu sadržanom u načelu slobode kretanja ljudi (pa time zabrane diskriminacije), UEZ pridržava u određenim slučajevima državama članicama pravo na nejednako postupanje – to je pravo utemeljeno na stavku 2. članka 53. UEZ-a i zasniva se na razlozima javne politike, javne sigurnosti ili javnog zdravlja. Uz ove, normativno definirane, razloge, međutim, Sud EZ je razvio i pristup poznat pod nazivom "razumski pristup" (*rule of reason*); prvi put je primijenjen kod rješavanja u bitnom predmetu poznatom pod nazivom *Cassis de Dijon*[[16]](#footnote-16), i, prema njemu, norme pojedinih država članica koje su suprotne bilo kojoj od četiri slobode (pa tako i slobodnom kretanju radne snage) mogu biti opravdane ako udovoljavaju sljedećim zahtjevima: zaštita na zakonu utemeljenog općeg interesa, pri čemu primjena diskriminacijskog pravila države članice mora biti neophodna za ostvarenje cilja koji treba postići i razmjerna tome cilju, te da ono niti na koji način ne pravi razliku između domaćih i uvezenih dobara.[[17]](#footnote-17) Činjenica je da je Sud u više slučajeva primjenjivao "razumski pristup".[[18]](#footnote-18) Sud u većini predmeta nije prihvaćao razloge za opravdanje nejednakog postupanja koje su iznosile države članice, ali je u nekim predmetima neke takve razloge ipak i uvažavao. Tako, npr., u predmetu *Bachmann*[[19]](#footnote-19), prihvaćena je, kao opravdano obrazloženje za nejednako postupanje, potreba za očuvanjem kohezije (koherencije) poreznog sustava. U tom predmetu, H. M. Bachmann, njemački državljanin, preselio je, zbog petogodišnjeg zaposlenja, u Belgiju. Prije preseljenja, zaključio je u Njemačkoj police osiguranja za slučaj bolesti i invalidnosti, te policu životnog osiguranja. Belgijski porezni sustav priznaje (kao porezno priznati izdatak) premije uplaćene po tim policama samo ako su one uplaćene belgijskim osiguravateljima. G. Bachmann je pred Sudom EZ ustao tužbom smatrajući takvo normativno rješenje diskriminirajućim. Belgija je istakla tri opravdanja za nejednaki postupak; Sud je uvažio razlog kohezije poreznog sustava, tj. da kohezija poreznog sustava nije mogla biti očuvana drugačije nego odricanjem tužitelju prava na priznanje uplaćenih premija stranom osiguravatelju kao porezno priznatog izdatka.[[20]](#footnote-20)

5.2. OPRAVDANJE ZA NEJEDNAKO POSTUPANJE PREMA PRAVU POREZNIH UGOVORA

Uz razloge navedene u čl. 39., st. 3. UEZ-a, presudama Suda EZ formulirani su dodatni razlozi koji opravdavaju nejednako postupanje prilikom realizacije četiri slobode. To je omogućeno interpretativnom djelatnošću Suda; no ta je djelatnost utemeljena u ulozi Suda, i to u ulozi koju je u velikoj mjeri kreirao sam Sud, polazeći od dodijeljenih mu ovlasti, a potaknut, s jedne strane, priljevom predmeta i pravcima njihovog rješavanja, a s druge – potrebom za postojanjem instrumenta harmoniziranja pravnih sustava zemalja članica. Njegove su se presude pokazale pogodnim sredstvom za ostvarenje takvog cilja.

U primjeni poreznih ugovora, općeprihvaćeni je stav, takve slobode u tumačenju nema.[[21]](#footnote-21) Razlog tome je nepostojanje elementa supranacionalnosti, "nadsuverenosti" (unije nad pojedinim državama članicama), koji je prisutan u EU, a kojega nema pri primjeni poreznih ugovora. Na tome je elementu utemeljeno postojanje i djelovanje Suda EZ, i iz toga elementa Sud crpi svoju interpretativnu slobodu, koja je, tako npr., došla do izražaja kreacijom novih razloga opravdanja diskriminacije, uz one propisane stavkom 3. članka 39. UEZ-a.

6. USPOREDBA KONCEPTA NEDISKRIMINACIJE RADNIKA: PRAVO EU I PRAVO POREZNIH UGOVORA

Oba pristupa utemeljena su na načelu državljanstva – drugim riječima, zabranjeno je nejednako postupanje prema državljanima druge države – u slučaju prava EU, države članice, a u slučaju primjene poreznih ugovora, države ugovornice. Nakon ove početne podudarnosti, međutim, primjetne su značajne razlike, do kojih je došlo zbog djelovanja Suda EZ. Međutim, prije analize predmeta ključnog za razmatranu problematiku, potrebno je skrenuti pažnju na ono što je *supra* tek dotaknuto. U obje analizirane norme radi se o isključenju od primjene pravila o zabrani diskriminacije utemeljenog na načelu rezidentnosti i o priklanjanju načelu državljanstva kao kriteriju za određenje osoba ovlaštenih na primjenu pravila o zabrani nejednakog postupanja.

Koncept državljanstva, kao ključni kriterij za određenje osobnog obuhvata porezne obveze, je stariji; zapravo, gledano sa stanovišta nacionalnih zakonodavstava, on je zastario, tj., već duže vrijeme zamjenjuje ga koncept rezidentnosti, prihvaćen kao fleksibilniji, tj. obuhvatniji, primjereniji uređenju poreznih sustava današnjice. Ipak, upravo je koncept državljanstva zadržan, i u pravu EU i u pravu poreznih ugovora, kao kriterij primjene načela jednakog postupanja, čime je otvorena mogućnost nejednakog postupanja prema onim fizičkim osobama (radnicima, npr.) koji ne zadovoljavaju taj kriterij. No, vremenom je, upravo s obzirom na primjenu toga kriterija, došlo do razlikovanja između dvaju sustava normi koji su predmetom razmatranja.

Kod primjene čl. 24. st. 1. poreznih ugovora utemeljenih na OECD Modelu, načelo državljanstva ne trpi izuzetke; nejednako postupanje prema državljanima druge države ugovornice je jedini povod za primjenu protumjera.

Što se prava EU tiče, međutim, došlo je do odstupanja, tj., bolje rečeno, do nadopune, normativno reguliranog načela državljanstva.[[22]](#footnote-22) Do takve promjene došlo je temeljem presude Suda EZ u predmetu poznatom pod nazivom *Schumacker*[[23]](#footnote-23), koji, kao i *Cassis de Dijon*, ima značaj prijelomnice, barem kad se radi o području oporezivanja. Presudom u tom slučaju, naime, Sud je zauzeo stanovište da država članica mora uzeti u obzir osobne i obiteljske prilike nerezidentnih poreznih obveznika kao što bi učinila da se radi o njezinim rezidentima. Time je promoviran pristup zabrane nejednakog postupanja prema nerezidentima, bez obzira na njihovo državljanstvo,[[24]](#footnote-24) ali uz jedno značajno ograničenje, sadržano u presudi. Naime, nerezident će uživati jednaki porezni tretman kao i rezidenti samo ako ostvaruje svoj cjelokupni ili gotovo cjelokupni dohodak od nesamostalnog rada u državi izvora dohotka (državi svoje nerezidentnosti, op. H. A.), a u državi svoje rezidentnosti ne ostvaruje dohodak dovoljan da bi bio podvrgnut oporezivanju prilikom kojeg bi u obzir bile uzete njegove osobne i obiteljske okolnosti.[[25]](#footnote-25)

Presudom u ovom predmetu, usprkos navedenom ograničenju što se tiče kvantitativnog omjera dohotka ostvarenog u državi izvora i u državi rezidentnosti, upućena je jasna poruka o jednakom poreznom tretmanu radnika u zemljama članicama, bez obzira na državljanstvo i na svojstvo rezidentnosti; štoviše, u jednom kasnije slučaju (*Gerritse*[[26]](#footnote-26)), "sud je postavio zahtjev Njemačkoj, kao državi izvora, da razmjerno proširi primjenu porezne olakšice na g. Gerritsea kao nerezidenta, iako on nije niti približno ostvario skoro cjelokupni svoj dohodak u Njemačkoj"[[27]](#footnote-27). Ovakvim presudama je, uklanjanjem poreznih prepreka, tj. izjednačavanjem poreznog položaja rezidenata i nerezidenata kroz propisivanje nacionalnog poreznog tretmana kakav uživaju rezidenti i za nerezidente, unaprijeđena kvaliteta jedne od četiri slobode - slobodnog kretanja radne snage. Dakle, ono što nije moglo biti učinjeno u okviru primjene čl. 24. poreznih ugovora, učinjeno je, zahvaljujući djelovanju Suda EZ, u primjeni čl. 39. UEZ-a, tj. putem proširenja klauzule o zabrani nejednakog tretmana, propisane tim člankom.[[28]](#footnote-28)

7. PRIMJENA PROTUDISKRIMINACIJSKIH NORMI EUROPSKOG PRAVA I PRAVA POREZNIH UGOVORA: TKO IMA PREDNOST?

Temeljne slobode definirane UEZ-om su dio primarnog prava EZ. Prema hijerarhiji pravnih normi unutar EU, time su one nadređene tuzemnom pravu pojedinih država članica. Budući da porezni ugovori, prihvaćanjem u postupku reguliranom važećim pravnim sustavima država ugovornica, postaju dio njihovog unutrašnjeg (tuzemnog) prava, nedvojbeno protudiskriminacijske norme regulirane UEZ-a imaju prednost pred takvim normama poreznih ugovora. Međutim, u praktičnoj primjeni protudiskriminacijska odredba poreznog ugovora može, u konkretnom slučaju, biti primijenjena kao *lex specialis* (ali, u nekim državama i kao *lex superior*) [[29]](#footnote-29); tj., njezinom primjenom može biti riješen slučaj porezno diskriminatornog postupka prema stranom državljaninu a da se uopće ne javi potreba za aktiviranjem odredbe o obvezi jednakog postupanja iz UEZ-a. [[30]](#footnote-30)

Posljedica je ovakve situacije da u onim slučajavima u kojima bi oba protudiskriminacijska sustava (porezni ugovori i regulativa UEZ-a) teoretski mogla pružiti zaštitu protiv diskriminacije, odredba o zaštiti slobode kretanja prema UEZ-u praktično ne biva primijenjena jer je problem već riješen primjenom odredbe poreznog ugovora. [[31]](#footnote-31)

8. ZAKLJUČAK

Građanima EU, kako državljanima tako i rezidentima, na raspolaganju su dva pravna sustava čija primjena može dovesti do sprječavanja nejednakog postupanja, te time utjecati na mobilnost radne snage: norme EU i norme sadržane u poreznim ugovorima (naravno, pod uvjetom da su oni zaključeni). Predmet analize u ovome radu bile su temeljne karakteristike ovih norm i njihova usporedba, uz polaznu hipotezu izloženu u Uvodu. Ta hipoteza nije dokazana. Iako utemeljena u neospornoj činjenici (ishodište obaju pravnih sustava jest isti civilizacijski i pravni kontekst), hipoteza se pokazala pogrešnom zbog djelovanja jednog čimbenika – Suda EZ.

LsITERATURA

Consolidated Version of The Treaty on European Union and of the Treaty Establishing the European Community, 2006 Official Journal of the European Union (dalje: OJ) C 321 E/7, dostupno na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:321E:0001:0331:EN:PDF>.

Goldner Lang, Iris, Sloboda kretanja ljudi u EU, Školska knjiga, Zagreb, 2007.

Hohenwarter, Daniela, i Patrick Weninger, DBA-Diskriminierungsverbote: Auswahl der Steuerobjekte, Rechtsfertigungsgründe und Verhāltnismaßigkeitsgrundsatz, u: Lang, Michael, Josef Schuh, Claus Staringer (Hrsg.), Die Diskriminierungsverbote im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Linde, Wien, 2006.

Loenen, M. L. P., Indirect Discrimination as a Vehicle for Change, dostupno na: http://www.austlii.edu.au/au/journals/AJHR/2000/21.html.

Lončarić Horvat, Olivera i Hrvoje Arbutina, Osnove međunarodnog poreznog prava, Informator, Zagreb, 2007.

OECD Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital, dostupno na: http://www.oecd.org/dataoecd/52/34/1914467.pdf

Staringer, Claus, i Hermann Schneeweiss, Tax Treaty Non-Discrimination and EC Freedoms, u: Lang, Michael, Josef Schuch, Claus Staringer (eds.), Tax Treaty Law and EC Law, Linde, Wien, 2007.

Rutgers, Jacobien W., The Rule of Reason and Private Law or the Limits to Harmonization, dostupno na: http://ssrn-id694342[1].pdf.

Terra, Ben, J. M., i Peter J. Wattel, European Tax Law, 4th ed, Kluwer Law International, The Hague, The Netherlands, 2005.

Vogel, Klaus: Vogel on Double Tax Conventions, Third Edition, Kluwer Law International, London-The Hague-Boston, 1997.

SUDSKA PRAKSA

*Asscher*, (P.H. *Asscher v. Staatssecretaris van Financiën*, predmet C-107/94), [1996] ECR I-03089.

*Bachmann,* ( *Hans Martin Bachmann v. Belgium*, predmet C-204/90), [1992] ECR I-249

*Bosman*, (*Union Royale Belge des Société de Football Association and others v. Bosman*, predmet C-415/93) [1995] ECR I-4165.

*Cassis de Dijon* (*Rewe-Zentral AG v. Bundesmonopolverwaltung für Brenntwein*, predmet 120/78), [1979] ECR 649.

*Gerritse,* (*Gerritse Arnoud v. Finanzamt Neuköln-Nord,* predmet C-234/01), [2003] ECR I-5933.

*Gschwind,* (*Frans Gschwind v. Finanzamt Aachen-Außenstadt,* predmet C-391/97), [1999] ECR I-5451.

*Schumacker,* (*Finanzamt Koln-Altstadt v.* *Schumacker,* predmet C-279/93) [1995] ECR I-225.

*Sotgiu,* (*Sotgiu v. Deutsche Bundespost,* predmet 152/73), [1974] ECR 153.

1. Sudska instanca Europske zajednice sa sjedištem u Luxembourgu, engl.: European Court of Justice (ECJ). [↑](#footnote-ref-1)
2. Consolidated Version of The Treaty on European Union and of the Treaty Establishing the European Community, 2006 Official Journal of the European Union (dalje: OJ) C 321 E/7, dostupno na: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2006:321E:0001:0331:EN:PDF>. U nastavku teksta bit će korišten samo Ugovor o Europskoj zajednici, pa se i prilikom pozivanja na pojedine članke, radi o člancima toga Ugovora koji je, nomotehnički gledano, inkorporiran s Ugovorom o EU. [↑](#footnote-ref-2)
3. Lang, Michael, The Binding Effect of the EC Fundamental Freedoms on Tax Treaties, u: Gassner, Lang, Lechner (eds.), Tax Treaties and EC Law, Kluwer, London, The Hague, Boston, 1997, str. 17. [↑](#footnote-ref-3)
4. OECD Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital, dostupno na: http://www.oecd.org/dataoecd/52/34/1914467.pdf [↑](#footnote-ref-4)
5. Zapošljavanje u javnoj službi države članice, dakle, omogućuje diskriminaciju. Međutim, ako ipak dođe do zapošljavanja državljana jedne države članice u javnoj službi druge države članice, isključena je mogućnost diskriminacije temeljem izuzetka javne službe i aktivirano je načelo zabrane diskriminacije građana Unije (Goldner Lang, Iris, Sloboda kretanja ljudi u EU, Školska knjiga, Zagreb, 2007, str. 73). [↑](#footnote-ref-5)
6. Najkraće, porezna jurisdikcija je ovlaštenje određene države na oporezivanje, koje je utemeljeno u važećim poreznim propisima. [↑](#footnote-ref-6)
7. Lončarić Horvat, Olivera i Hrvoje Arbutina, Osnove međunarodnog ploreznog prava, Informator, Zagreb, 2007, str. 249. [↑](#footnote-ref-7)
8. Vogel on Double Tax Conventions, Third Edition, Kluwer Law International, London-The Hague-Boston, 1997, m. br. 71 – 76, čl. 24. [↑](#footnote-ref-8)
9. Predmet C-107/94 (*Asscher*), [1996] *European Court Reports* (dalje: ECR) I-03089, paragraf 36; Predmet C-391/97 (*Gschwind*), [1999] ECR, I-5451, para 21. [↑](#footnote-ref-9)
10. Tako, za slučajeve interpretacije čl. 24. OECD Modela,: Staringer, Claus, i Hermann Schneeweiss, Tax Treaty Non-Discrimination and EC Freedoms, u: Lang, Michael, Josef Schuch, Claus Staringer (eds.), Tax Treaty Law and EC Law, Linde, 2007, Wien, str. 231. [↑](#footnote-ref-10)
11. Predmet 152/73 (*Sotgiu*), [1974] ECR 153, para. 11. [↑](#footnote-ref-11)
12. Opširno o prikrivenoj (posrednoj) diskriminaciji vidjeti, npr.: Loenen, M L P, Indirect Discrimination as a Vehicle for Change, dostupno na: http://www.austlii.edu.au/au/journals/AJHR/2000/21.html. [↑](#footnote-ref-12)
13. Staringer, Schneeweiss, str. 231. [↑](#footnote-ref-13)
14. Vogel, m. br. 175, čl. 24. [↑](#footnote-ref-14)
15. Staringer, Schneeweiss, str. 235; vidjeti bilj. 41 s navedenim slučajevima presuđenim po Sudu EZ.. [↑](#footnote-ref-15)
16. Predmet 120/78 (*Rewe-Zentral AG v. Bundesmonopolverwaltung für Brenntwein*) (poznat i navođen u literaturi kao *Cassis de Dijon*)), [1979] ECR 649. [↑](#footnote-ref-16)
17. Isto, st. 8; vidjeti također i: Terra, Ben, J. M., i Peter J. Wattel, European Tax Law, 4th ed, Kluwer Law International, The Hague, The Netherlands, 2005, str. 41; Rutgers, Jacobien W., The Rule of Reason and Private Law or the Limits to Harmonization, http://ssrn-id694342[1].pdf. [↑](#footnote-ref-17)
18. Vidjeti, npr.: predmet C-415/93 (*Bosman*) [1995] ECR I-4921, para. 104. [↑](#footnote-ref-18)
19. Predmet C-204/90 (*Hans Martin Bachmann v. Belgium*), [1992] ECR I-249. [↑](#footnote-ref-19)
20. Terra, Wattel, str. 108. [↑](#footnote-ref-20)
21. Hohenwarter, Daniela, i Patrick Weninger, DBA-Diskriminierungsverbote: Auswahl der Steuerobjekte, Rechtsfertigungsgründe und Verhāltnismaßigkeitsgrundsatz, u: Lang, Michael, Josef Schuh, Claus Staringer (Hrsg.), Die Diskriminierungsverbote im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Linde, Wien, 2006, str. 254, 255. [↑](#footnote-ref-21)
22. Staringer, Schneeweiss, str. 242, 243. [↑](#footnote-ref-22)
23. Predmet C-279/93 (*Roland* *Schumacker*) [1995] ECR I-225. [↑](#footnote-ref-23)
24. Staringer, Schneeweiss, str. 243. [↑](#footnote-ref-24)
25. *Schumacker*, para. 36-38. Vidjeti također i: Pistone, Pasquale, European Tax Law: *Quo vadis*?, dostupno na: http://www.eatlp.org/uploads/Public/Pistone%20European%20direct%20tax%20law%20quo%20vadis%20-%20version%203.pdf. [↑](#footnote-ref-25)
26. Predmet C-234/01 (*Arnoud Gerritse v. Finanzamt Neuköln-Nord*), [2003] ECR I-5933. [↑](#footnote-ref-26)
27. Terra, Wattel, str. 89. [↑](#footnote-ref-27)
28. Ipak, što se tiče daljnjih problema i usložnjavanja međunarodnog poreznog prava, a što proizlazi iz pristupa u predmetu *Schumacker*, vidjeti, npr., Terra, Wattel, str. 89 i dalje. [↑](#footnote-ref-28)
29. Načelo tumačenja, namijenjeno rješavanju odnosa između nesuglasnih pravnih normi (*lex specialis derogat legi generali,* tj. posebni propis ukida opći propis). U navedenom slučaju, diskriminatorno pravilo unutrašnjeg prava je opći propis, koji biva ukinut protudiskriminacijskom odredbom poreznog ugovora kao posebnim propisom. Treba, međutim, napomenuti da je, npr., Hrvatska jedna od zemalja u kojoj je u primjeni načelo prema kojem su međunarodni ugovori, ako nisu u suprotnosti s Ustavom, po pravnoj snazi iznad zakona. Temeljem toga načela, dakle, protudiskriminacijska odredba poreznog ugovora poništava tuzemni diskriminirajući propis primjenom jednog drugog, i hijerarhijski, što se tiče tumačenja odnosa između pravnih normi, najvišeg načela, a to je da viši propis ukida njemu suprotan niži propis (*lex superior derogat legi inferiori*). [↑](#footnote-ref-29)
30. Staringer, Schneeweiss, str. 243. [↑](#footnote-ref-30)
31. Isto, str. 244. [↑](#footnote-ref-31)