



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

11. rujna 2014.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dohodak – Zakonodavstvo kojim se želi izbjeći dvostruko oporezivanje – Oporezivanje prihoda od nekretnina primljenih u državi članici koja nije država članica boravišta – Metoda izuzimanja uz pridržaj progresije u državi članici boravišta – Razlika u tretmanu nekretnina koje se nalaze u državi članici boravišta i onih u drugoj državi članici“

U predmetu C-489/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio hof van beroep te Antwerpen (Belgija), odlukom od 3. rujna 2013., koju je Sud zaprimio 10. rujna 2013., u postupku

Ronny Verest,

Gaby Gerards

protiv

Belgische Staat,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: J. L. da Cruz Vilaça, predsjednik vijeća, J.-C. Bonichot (izvjestitelj) i A. Arabadjiev, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Jääskinen,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za belgijsku vladu, J.-C. Halleux i M. Jacobs, u svojstvu agenata,
- za francusku vladu, G. de Bergues i J.-S. Pilczer, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, A. Cordewener i W. Roels, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez njegova mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: nizozemski

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 63. UFEU-a i 65. UFEU-a.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između, s jedne strane, R. Veresta i G. Gerards i, s druge strane, Belgische Staat u vezi s poreznim tretmanom u Belgiji nekretnine koja se nalazi u Francuskoj.

Pravni okvir

- 3 Članak 7. stavak 1. Zakonika o porezima na dohodak iz 1992. (code des impôts sur les revenus 1992, u daljnjem tekstu: ZPD 92) određuje:

„Prihodi od nekretnina su:

1° za nekretnine koje nisu izdane u najam:

a) za imovinu smještenu u Belgiji:

— katastarski prihod, kada je riječ o neizgrađenim nekretninama, materijalu i opremi koji su po prirodi ili namjeni nekretnina ili o nastambama iz članka 12. stavka 3.;

— katastarski prihod uvećan za 40%, kada je riječ o drugoj imovini;

b) za imovinu u inozemstvu: najamna vrijednost;

[...]“

- 4 Članak 13. ZPD-a 92 navodi:

„Što se tiče najamne vrijednosti, najamnine i koristi od najma nekretnina, neto prihod podrazumijeva bruto iznos prihoda umanjeno za troškove održavanja i popravaka za:

— 40% za izgrađene nekretnine kao i za materijal i opremu koji su po prirodi ili namjeni nekretnina
[...]

[...]“

- 5 Članak 155. ZPD-a 92 predviđa:

„Izuzeti se prihodi, u skladu s međunarodnim konvencijama za sprečavanje dvostrukog oporezivanja, uzimaju u obzir pri izračunu poreza, ali taj se porez umanjuje proporcionalno dijelu prihoda izuzetih iz ukupnog dohotka.

[...]“

- 6 Članak 3. stavak 1. Konvencije između Francuske i Belgije o sprečavanju dvostrukog oporezivanja i utvrđivanju pravila uzajamne administrativne i pravne pomoći u području poreza na prihode, potpisane u Bruxellesu 10. ožujka 1964. (u daljnjem tekstu: Konvencija o sprečavanju dvostrukog oporezivanja), glasi kako slijedi:

„Prihodi od nekretnina, uključujući i pripatke kao što su gospodarsko oruđe i zgrade ili stoka poljoprivrednih i šumskih poduzeća, oporezuju se samo u ugovornoj državi u kojoj se ta imovina nalazi.“

7 Članak 19. A stavci 2. i 4. Konvencije o sprečavanju dvostrukog oporezivanja navodi:

„Dvostruko oporezivanje izbjegava se na sljedeći način:

A što se tiče Belgije:

[...]

2. Prihodi osim onih iz gornjeg stavka 1. izuzeti su od belgijskih poreza spomenutih u članku 2. stavku 3. A ove konvencije kada je njihovo oporezivanje isključivo dodijeljeno Francuskoj.

[...]

4. Bez obzira na prethodne odredbe, belgijski porezi iz ove konvencije mogu se na prihode koji su na temelju spomenute konvencije oporezivi u Belgiji zaračunati po stopi koja odgovara ukupnim prihodima oporezivima prema belgijskom zakonodavstvu.“

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 8 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da tužitelji u glavnom postupku imaju boravište u Belgiji, gdje se njihovi prihodi oporezuju. Nakon što su u kolovozu 2004. kupili nekretninu u Francuskoj, sljedeće godine podnijeli su poreznu prijavu koju su belgijska porezna tijela ispravila. Tužitelji su te ispravke osporavali te su pokrenuli postupak pred rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (prvostupanjski sud u Antwerpenu).
- 9 Nakon što im je tužba odbijena, tužitelji u glavnom postupku uputili su žalbu hof van beroep te Antwerpen (žalbeni sud u Antwerpenu).
- 10 Potonji sud smatra da se spor koji je pred njim pokrenut tiče poreznog tretmana u Belgiji nekretnine koja se nalazi u Francuskoj. U tom pogledu ističe da su, na temelju Konvencije o sprečavanju dvostrukog oporezivanja, prihodi od nekretnina oporezivi samo u državi u kojoj se imovina nalazi. To izuzimanje u pogledu Kraljevine Belgije prati pridržaj progresije na temelju kojeg se prihodi od nekretnina koje se nalaze u Francuskoj mogu uzeti u obzir prilikom izračuna porezne stope primjenjive na prihode oporezive u Belgiji.
- 11 Hof van beroep te Antwerpen također ističe da se prihod od imovine koja nije izdana u najam, a nalazi se u Belgiji, utvrđuje na osnovi katastarskog prihoda i da se hipotetski prihod od nekretnina na sličan način utvrđuje u Francuskoj. Međutim, u skladu s člankom 7. ZPD-a 92, prihod od nekretnina koje nisu izdane u najam, a nalaze se u državi članici različitoj od Belgije, utvrđuje se samo ovisno o njihovoj najamnoj vrijednosti. Belgijski katastarski prihod i francuski katastarski prihod su usporedivi, ali je katastarski prihod općenito niži od najamne vrijednosti.
- 12 U svjetlu tih razmatranja, hof van beroep te Antwerpen odlučio je prekinuti postupak i postaviti sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Protivi li se članku 56. UEZ-a oporezivanje u jednoj državi članici neiznajmljenih nekretnina koje se nalaze u drugoj državi članici uz primjenu druge osnove, a ne na temelju njihovog lokalnog katastarskog prihoda, osobito u ovom slučaju kada je poznato da se lokalni katastarski prihod utvrđuje analogno kao belgijski katastarski prihod od belgijskih nekretnina?“

O prethodnom pitanju

Doseg pitanja

- 13 Valja podsjetiti da je, u okviru suradnje između nacionalnih sudova i Suda ustanovljene u članku 267. UFEU-a, na Sudu da nacionalnom sucu pruži koristan odgovor na temelju kojega će moći riješiti predmet u kojem vodi postupak. U tom smislu Sud mora, ako je potrebno, preoblikovati postavljena pitanja (presuda Brey, C-140/12, EU:C:2013:565, t. 31. i navedena sudska praksa).
- 14 Stoga, kako bi se sudu koji je uputio zahtjev dao koristan odgovor, nacionalni propis o kojemu je riječ u glavnom postupku treba ocijeniti u njegovom činjeničnom i pravnom kontekstu kakav proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje.
- 15 Nesporno je da je u predmetu u glavnom postupku riječ o poreznom tretmanu prihoda od nekretnine koja nije izdana u najam, a koju su u Francuskoj stekli belgijski državljani, tužitelji u glavnom postupku. Na temelju Konvencije o sprečavanju dvostrukog oporezivanja sklopljene između tih dviju država članica, pripadajući prihodi od te nekretnine oporezuju se samo u Francuskoj. Međutim, odredba koja govori o „pridržaju progresije“ omogućuje belgijskim tijelima da vode računa o tim prihodima kako bi utvrdila poreznu stopu koja se primjenjuje samo na prihode oporezive u Belgiji.
- 16 Osim toga, sud koji je uputio zahtjev ističe da se pravila na temelju kojih se mogu utvrditi prihodi od nekretnina koje nisu izdane u najam razlikuju prema tome nalazi li se imovina u Belgiji ili u nekoj drugoj državi članici. Tako iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da se u predmetu u glavnom postupku prihod od nekretnine koja nije izdana u najam, a smještena je u Francuskoj, utvrđuje ovisno o najamnoj vrijednosti čiji je iznos viši od katastarskog prihoda usporedive imovine smještene u Belgiji.
- 17 Dakle, imajući u vidu prethodno, valja utvrditi treba li članak 63. UFEU-a tumačiti na način da mu je protivan propis države članice, kao što je onaj o kojemu je riječ u glavnom postupku, koji prilikom primjene odredbe o progresivnosti sadržane u konvenciji o sprečavanju dvostrukog oporezivanja predviđa da se za utvrđivanje stope poreza na prihod prihodi od nekretnine koja nije izdana u najam, a nalazi se u drugoj državi članici, utvrđuju na temelju „najamne vrijednosti“, dok se prihodi od takve imovine koja se nalazi u prvoj državi članici utvrđuju na osnovi svojeg „katastarskog prihoda“, pri čemu je potonji prihod općenito niži od „najamne vrijednosti“.

Postojanje ograničenja slobodnog kretanja kapitala

- 18 Valja odmah podsjetiti da na temelju ustaljene sudske prakse, u nedostatku mjera Europske unije za ujednačavanje ili usklađivanje, države članice ostaju nadležne utvrditi kriterije oporezivanja dohodaka i imovine kako bi, prema potrebi putem konvencija, uklonile dvostruko oporezivanje. U tom kontekstu države članice su slobodne, u okviru bilateralnih ugovora kojima je cilj izbjegavanje dvostrukog oporezivanja, odrediti vezujuće čimbenike radi raspodjele porezne nadležnosti (presuda Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, t. 41. kao i navedena sudska praksa).
- 19 Međutim, ta raspodjela porezne nadležnosti ne dopušta državama članicama primjenu mjera protivnih slobodama kretanja zajamčenima UFEU-om. Naime, što se tiče izvršavanja ovlasti oporezivanja kako je dodijeljena u okviru bilateralnih ugovora radi sprečavanja dvostrukog oporezivanja, države članice dužne su postupiti prema pravilima Unije (presuda Imfeld i Garcet, EU:C:2013:822, t. 42.).
- 20 Iz toga proizlazi da je, pod uvjetom da poštuje slobode kretanja zajamčene Ugovorom, država članica radi oporezivanja prihoda fizičkih osoba slobodna predvidjeti metode procjene prihoda od nekretnine koja nije izdana u najam koje se razlikuju prema tome nalazi li se imovina u toj državi članici ili nekoj drugoj državi članici.

- 21 U tom pogledu valja podsjetiti da mjere zabranjene člankom 63. stavkom 1. UFEU-a, kao ograničenja kretanja kapitala, uključuju one koje su takve prirode da odvrćaju rezidente neke države članice od ulaganja u nekretnine u drugim državama članicama (presuda Libert i dr., C-197/11 i C-203/11, EU:C:2013:288, t. 44.).
- 22 U slučaju kao što je onaj o kojemu je riječ u predmetu u glavnom postupku nesporno je da se prilikom utvrđivanja porezne stope primjenjive na prihode belgijskih rezidenata oporezive u Belgiji vodilo računa o svim njihovim prihodima od nekretnina. Također je nesporno da se prihod od imovine koja nije izdana u najam, a smještena je u Belgiji, utvrđuje s obzirom na katastarski prihod, čiji je iznos niži od najamne vrijednosti koja se primjenjuje radi utvrđivanja prihoda od takve imovine koja se nalazi u drugoj državi članici.
- 23 Na sudu koji je uputio zahtjev jest da iz tog razloga provjeri može li se na oporezive prihode belgijskih rezidenata vlasnika nekretnine koja nije izdana u najam, a nalazi se u državi članici različitoj od Belgije, primijeniti porezna stopa viša od one primjenjive na prihode spomenutih rezidenata koji u Belgiji raspolažu usporedivom imovinom.
- 24 Ako je to tako, propis kao što je onaj o kojemu je riječ u glavnom postupku dovodi do razlike u tretmanu koja može odvratiti belgijske rezidente od ulaganja u nekretnine u državama članicama različitim od Belgije, a što bi moglo uzrokovati ograničenje slobodnog kretanja kapitala načelno zabranjeno člankom 63. UFEU-a.

Postojanje opravdanja ograničenja slobodnog kretanja kapitala

- 25 U skladu s člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a, članak 63. UFEU-a ne dovodi u pitanje pravo država članica da primjenjuju relevantne odredbe svojeg poreznog zakonodavstva kojima se pravi razlika između poreznih obveznika koji nisu u istom položaju u pogledu mjesta boravišta ili mjesta ulaganja svojeg kapitala.
- 26 Ta se odredba, utoliko što predstavlja iznimku od slobodnoga kretanja kapitala, mora usko tumačiti. Prema tome, ne može se tumačiti u smislu da je svako porezno zakonodavstvo koje uključuje razlikovanje poreznih obveznika prema mjestu boravišta ili državi u kojoj ulažu svoj kapital automatski u skladu s Ugovorom (vidjeti presudu Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, t. 55. i navedenu sudsku praksu).
- 27 Naime, iznimka predviđena navedenom odredbom je sama ograničena člankom 65. stavkom 3. UFEU-a, koji predviđa da nacionalne odredbe iz stavka 1. tog članka „ne smiju biti sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnoga kretanja kapitala i platnog prometa, kako je utvrđeno u članku 63.“ (vidjeti presudu Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, EU:C:2014:249, t. 56.).
- 28 Razlike u tretmanu dopuštene člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a moraju se tako razlikovati od diskriminacija zabranjenih stavkom 3. tog istog članka. Iz sudske prakse Suda proizlazi da, kako bi se nacionalni porezni propis mogao smatrati usklađenim s odredbama Ugovora koje se odnose na slobodno kretanje kapitala, razlika u tretmanu koju previđa mora se odnositi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili mora biti opravdana važnim razlogom u općem interesu (vidjeti presudu Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, EU:C:2014:249, t. 57.).
- 29 S jedne je strane u sporu u glavnom postupku nesporno da se na temelju konvencije o sprečavanju dvostrukog oporezivanja kao što je ona koja se primjenjuje u Belgiji prihodi od nekretnina koje se nalaze u Francuskoj ne oporezuju u Belgiji, dok su prihodi od nekretnina koje se nalaze u potonjoj državi članici uključeni u poreznu osnovicu. Međutim, ta konvencija omogućuje belgijskim tijelima da

vode računa o tim prihodima od nekretnina koje se nalaze u Francuskoj kako bi, primjenom „pridržaja progresije“ predviđenog spomenutom konvencijom, utvrdila poreznu stopu koja se primjenjuje na prihode oporezive u Belgiji.

- 30 Valja istaknuti da iz sudske prakse Suda proizlazi da metoda izuzimanja uz „pridržaj progresije“ omogućava osiguravanje da prihode nekog poreznog obveznika koji su izuzeti u državi članici boravišta ta država članica ipak može uzeti u obzir kako bi primijenila pravilo o progresiji prilikom izračuna iznosa poreza na ostatak prihoda poreznog obveznika (u tom smislu vidjeti presudu Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, t. 47.).
- 31 Cilj je takvog propisa izbjeći da se u državi članici boravišta na oporezive prihode nekog poreznog obveznika koji je vlasnik nekretnine koja se nalazi u drugoj državi članici primijeni porezna stopa niža od one primjenjive na prihode poreznih obveznika koji su vlasnici usporedive imovine u državi članici boravišta.
- 32 U svjetlu tog cilja, položaj poreznih obveznika koji su nekretninu stekli u državi članici boravišta usporediv je s onim poreznih obveznika koji su takvu imovinu stekli u drugoj državi članici.
- 33 S druge strane, valja zaključiti da se belgijska vlada nije pozvala ni na jedan cilj u općem interesu koji bi mogao služiti kao opravdanje.
- 34 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno prethodno pitanje valja odgovoriti tako da članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da mu je protivan propis države članice kao što je onaj o kojemu je riječ u glavnom postupku, s obzirom na to da primjenom klauzule o progresiji sadržane u konvenciji o sprečavanju dvostrukog oporezivanja može imati za posljedicu višu stopu poreza na prihod zbog same činjenice da metoda utvrđivanja prihoda od nekretnina dovodi do toga da se prihodi od nekretnina koje nisu izdane u najam, a nalaze se u drugoj državi članici, procjenjuju na viši iznos od onih koji dolaze od takve imovine koja se nalazi u prvoj državi članici. Na sudu koji je uputio zahtjev jest da provjeri je li to doista učinak propisa o kojemu je riječ u glavnom postupku.

Troškovi

- 35 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. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

Članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da mu je protivan propis države članice kao što je onaj o kojemu je riječ u glavnom postupku, s obzirom na to da primjenom klauzule o progresiji sadržane u konvenciji o sprečavanju dvostrukog oporezivanja može imati za posljedicu višu stopu poreza na prihod zbog same činjenice da metoda utvrđivanja prihoda od nekretnina dovodi do toga da se prihodi od nekretnina koje nisu izdane u najam, a nalaze se u drugoj državi članici, procjenjuju na viši iznos od onih koji dolaze od takve imovine koja se nalazi u prvoj državi članici. Na sudu koji je uputio zahtjev jest da provjeri je li to doista učinak propisa o kojemu je riječ u glavnom postupku.

Potpisi