



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

14. ožujka 2019.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno kretanje radnika – Jednako postupanje – Porez na dohodak – Zakonodavstvo o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja – Mirovina koja se prima u državi članici koja nije država članica rezidentnosti – Načini izračuna oslobođenja u državi članici rezidentnosti – Gubitak dijela koristi od određenih poreznih olakšica”

U predmetu C-174/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio tribunal de première instance de Liège (Prvostupanjski sud u Liègeu, Belgija), odlukom od 8. veljače 2018., koju je Sud zaprimio 5. ožujka 2018., u postupku

Jean Jacob,

Dominique Lennertz

protiv

État belge,

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: K. Jürimäe, predsjednica vijeća, E. Juhász i C. Vajda (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za belgijsku vladu, P. Cottin, J.-C. Halleux i C. Pochet, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, W. Roels i N. Gossement, u svojstvu agenata,

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

donosi sljedeću

* Jezik postupka: francuski

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 45. UFEU-a.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između para Jeana Jacoba i Dominique Lennertz, koji boravi u Belgiji, i État belge (Belgijska Država) u vezi s uzimanjem u obzir u okviru izračuna njihova zajedničkog poreza u Belgiji mirovine koju J. Jacob prima u drugoj državi članici i koja je oslobođena od oporezivanja u Belgiji, ali je uključena u poreznu osnovicu za odobravanje određenih poreznih olakšica, uz posljedicu gubitka dijela olakšica na koje bi oni imali pravo kad se ta mirovina ne bi uzimala u obzir.

Pravni okvir

Ugovor iz 1970.

- 3 Stavkom 3. članka 18., naslovljenog „Mirovine”, Ugovora između Kraljevine Belgije i Velikog Vojvodstva Luksemburga o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i uređivanju drugih pitanja u području poreza na dohodak i imovinu, potpisanog 17. rujna 1970., u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Ugovor iz 1970.), propisuje se:

„[...] mirovine i druga slična primanja ostvarena u Luksemburgu i isplaćena rezidentu Belgije ne oporezuju se u Belgiji ako te isplate proizlaze iz doprinosa, naknada i premija osiguranja koje je u dodatni mirovinski sustav uplatio korisnik ili su uplaćene za njegov račun, ili iz sredstava koja je poslodavac uplatio u unutarnji sustav, i ako ti doprinosi, naknade, premije osiguranja ili sredstva stvarno podliježu porezu u Luksemburgu.”

- 4 Člankom 23. stavkom 2. točkom 1. Ugovora iz 1970. određuje se:

„Što se tiče rezidenata Belgije, dvostruko oporezivanje izbjegava se na sljedeći način:

1° dohoci ostvareni u Luksemburgu, osim dohodaka iz točaka 2. i 3., i imovina koja se nalazi u Luksemburgu, a koji se u toj državi oporezuju na temelju prethodnih članaka, izuzimaju se od poreza u Belgiji. To izuzeće ne ograničava pravo Belgije da pri utvrđivanju svoje porezne stope uzme u obzir tako izuzete dohotke i imovinu”.

Belgijsko pravo

- 5 Člankom 131. Zakonika iz 1992. o porezu na dohodak, u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: ZPD iz 1992.), uređuju se dijelovi dohotka izuzeti od poreza.
- 6 Umanjenja poreza odobrena za dugoročnu štednju, usluge plaćene bonovima za posebne usluge, troškove za postizanje energetske učinkovitosti stambenog objekta, troškove zaštite stambenih objekata od provale ili požara i donacije uređena su, redom, člancima 145/1, 145/21, 145/24, 145/31 i 145/33 ZPD-a iz 1992.
- 7 U skladu s člankom 155. tog zakonika:

„Izuzeti se dohoci, u skladu s međunarodnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, uzimaju u obzir kod izračuna poreza, ali taj se umanjuje proporcionalno dijelu dohodaka izuzetih iz ukupnih dohodaka.

Isto vrijedi i za:

- dohotke izuzete od oporezivanja u skladu s drugim međunarodnim sporazumima ili ugovorima ako oni predviđaju klauzulu o pridržaju progresije;

[...]

Kada je utvrđen zajednički porez, odbitak se izračunava za svakog poreznog obveznika na temelju ukupnih neto dohodaka.”

- 8 Nakon presude od 12. prosinca 2002., de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), Kraljevina Belgija donijela je okružnicu br. CLRH.331/575.420, od 12. ožujka 2008., koja predviđa dodatno umanjene poreza za dohotke koji su izuzeti na temelju međunarodnog ugovora, uz umanjene predviđeno člankom 155. ZPD-a iz 1992. (u daljnjem tekstu: okružnica iz 2008.).
- 9 U uvodu okružnice iz 2008. navodi se:

„1. U belgijskom poreznom sustavu porezne olakšice u vezi s osobnom i obiteljskom situacijom poreznog obveznika [...] primjenjuju se kako na dohotke ostvarene u Belgiji tako i na dohotke ostvarene u inozemstvu. Ako predmetna osobna ili obiteljska situacija nije bila uzeta u obzir u inozemstvu, dio tih olakšica se gubi.

Nizozemska primjenjuje metodu izuzeća s progresijom sličnu onoj koja se primjenjuje u Belgiji. U svojoj presudi [od 12. prosinca 2002., de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), Sud] je ipak ocijenio da je taj način postupanja suprotan propisima u području slobodnog kretanja osoba u [Europskoj uniji].

Europska komisija pozvala je Belgiju da uskladi svoje porezne odredbe o primjeni metode izuzeća uz pridržaj progresije [...] s obvezama iz članaka 18., 39., 43. i 56. UEZ-a [...].

Usvojeno je sljedeće rješenje: u slučaju da osobna ili obiteljska situacija poreznog obveznika nije uzeta u obzir u inozemstvu, dodatno će se priznati umanjene poreza na dohotke ostvarene u inozemstvu uz umanjene predviđeno u [članku 155. ZPD-a iz 1992.].

To dodatno umanjene će se, međutim, priznati samo ako je ukupan iznos poreza izračunanog primjenom metode izuzeća uz pridržaj progresije predviđene [člankom 155. ZPD-a iz 1992.], uvećan za porez dugovan u inozemstvu na izuzete dohotke, veći od poreza koji bi se dugovao da su dohoci isključivo belgijskog podrijetla i da su pripadajući im porezi bili dugovani u Belgiji.

To će umanjene odgovarati razlici između belgijskog poreza na dohodak (izračunanog primjenom metode izuzeća uz pridržaj progresije kako je trenutačno predviđena [člankom 155. ZPD-a iz 1992.]), uvećan za porez iste naravi dugovan za dohotke ostvarene u inozemstvu, i poreza koji bi se dugovao da su dohoci isključivo belgijskog podrijetla i da su pripadajući im porezi bili dugovani u Belgiji.

Za utvrđivanje iznosa dodatnog umanjene potrebno je stoga izračunati porez koji bi se dugovao da su dohoci isključivo belgijskog podrijetla i da su pripadajući im porezi bili dugovani u Belgiji.

2. U očekivanju prilagodbe belgijskog zakonodavstva u smislu prethodno navedenog, to umanjene treba primijeniti u skladu s uvjetima i ograničenjima predviđenima u ovoj okružnici.

[...]”

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 10 U zajedničkoj poreznoj prijavi tužiteljâ u glavnom postupku u svrhe oporezivanja za 2013. J. Jacob naveo je da prima dvije mirovine, odnosno mirovinu belgijskog podrijetla u iznosu od 15 699,57 eura i mirovinu luksemburškog podrijetla u iznosu od 14 330,75 eura. Tim dvjema mirovinama dodani su dohoci od nekretnina koje je J. Jacob prijavio u visini od 1181,60 eura, čime je ukupan iznos njegovih dohodaka iznosio 31 211,92 eura.
- 11 U pogledu J. Jacoba belgijska porezna uprava izračunala je na temelju svih njegovih dohodaka, uključujući mirovinu luksemburškog podrijetla koja je na temelju Ugovora iz 1970. oslobođena od oporezivanja u Belgiji, osnovni porez od 11 448,36 eura, što odgovara poreznoj stopi od gotovo 36,68 %. Na taj su iznos primijenjena, s jedne strane, umanjena poreza u iznosu od 3032,46 eura za dijelove dohotka izuzete od oporezivanja, dugoročnu štednju, usluge plaćene bonovima za posebne usluge, troškove za postizanje energetske učinkovitosti stambenog objekta, troškove zaštite stambenih objekata od provale ili požara i donacije te, s druge strane, umanjena poreza u iznosu od 1349,45 eura za zamjenske dohotke, mirovine i prijevremene mirovine. Osnovni porez koji je tako umanjen, odnosno 7066,45 eura, umanjen je zatim za iznos od 3220,14 eura na temelju izuzetih stranih dohodaka, proporcionalno dijelu koji predstavlja mirovina luksemburškog podrijetla u ukupnim dohocima, što je dovelo do porezne glavnice od 3846,31 euro.
- 12 Tužitelji u glavnom postupku osporavali su taj izračun navodeći da umanjene od 3220,14 eura odobreno na temelju izuzetih stranih dohodaka ne odgovara postotku od 36,68 %, nego 22,47 % mirovine luksemburškog podrijetla pa ona u konačnici podliježe neto poreznoj stopi od 14,21 % umjesto da je oslobođena od oporezivanja u Belgiji u skladu s Ugovorom iz 1970. J. Jacob smatra da je u cilju poštovanja oslobođenja njegove mirovine luksemburškog podrijetla na nju trebalo primijeniti stopu umanjena od 36,68 % odmah nakon izračuna osnovnog poreza, čime bi se osnovni porez od 5256,44 eura umanjio prije primjene poreznih umanjena, što bi u konačnici rezultiralo iznosom od 1810,01 euro, a ne 3846,31 euro porezne glavnice.
- 13 Odbijajući taj prigovor odlukom od 25. rujna 2014., belgijska porezna uprava podsjetila je da se prema članku 155. ZPD-a iz 1992. izuzeti dohoci, u skladu s međunarodnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, uzimaju u obzir kod izračuna poreza, ali da se on umanjuje proporcionalno dijelu dohodaka izuzetih iz ukupnih dohodaka nakon primjene umanjena poreza. Ona je također navela da tužitelji u glavnom postupku nisu ispunjavali pretpostavke propisane okružnicom iz 2008. kako bi im se uz umanjene predviđeno u tom članku 155. mogao umanjiti porez na temelju dohodaka ostvarenih u inozemstvu.
- 14 Postupajući povodom tužbe podnesene protiv te odluke belgijske porezne uprave, tribunal de première instance de Liège (Prvostupanjski sud u Liègeu, Belgija) Sudu je uputio zahtjev za prethodnu odluku koji je na temelju članka 53. stavka 2. Poslovnika Suda rješenjem od 29. studenoga 2016., Jacob i Lennertz (C-345/16, neobjavljeno, EU:C:2016:911), odbačen kao očito nedopušten jer navedeni zahtjev nije ispunjavao pretpostavke iz članka 94. tog poslovnika s obzirom na nedostatke u navođenju činjeničnog i zakonodavnog okvira tog predmeta.
- 15 Stoga je sud koji je uputio zahtjev Sudu uputio drugi zahtjev za prethodnu odluku kako bi otklonio te nedostatke pozivajući se, među ostalim, na presudu od 12. prosinca 2013., Imfeld i Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822).
- 16 S obzirom na navedenu presudu, sud koji je uputio zahtjev smatra da je dužan zajamčiti stvarnu korist od porezne olakšice na koju pravo daje osobna i obiteljska situacija poreznog obveznika, neovisno o tome na koji su način predmetne države članice međusobno podijelile obvezu uzimanja u obzir svih takvih poreznih olakšica. On navodi da metoda izuzeća propisana Ugovorom iz 1970. nalaže da država članica rezidentnosti u potpunosti izuzme od poreza mirovine koje se u skladu s tim ugovorom mogu oporezivati samo u državi članici u kojoj su ostvarene, pri čemu pridržaj progresije koji je dopušten tim

ugovorom znači da se izuzeti strani dohoci mogu uzeti u obzir isključivo u svrhe određivanja stope oporezivanja koja je primjenjiva na druge dohotke oporezive u Belgiji. Međutim, zbog načina izračuna poreza tužitelja u glavnom postupku, oni bi izgubili dio koristi od poreznih olakšica koje mogu zahtijevati te bi se dohoci J. Jacoba stranog podrijetla, koji su u načelu izuzeti, mogli oporezivati.

- 17 U tim je okolnostima tribunal de première instance de Liège (Prvostupanjski sud u Liègeu) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Protivi li se članku 39. [UEU-a] to da belgijski porezni sustav svojim člankom 155. ZPD-a [iz 1992.], neovisno o tome primjenjuje li se okružnica [iz 2008.], dovodi do toga da se tužiteljeve luksemburške mirovine, oslobođene od poreza na temelju članka 18. [Ugovora iz 1970.], uključuju u izračun belgijskog poreza i ulaze u osnovicu za dodjelu poreznih olakšica propisanih u ZPD-u [iz 1992.] iako one ne bi smjele biti njezin dio zbog njihova potpunog oslobođenja koje se zahtijeva [navedenim ugovorom] te da se korist od tih olakšica, kao što su to dio dohotka izuzet od oporezivanja, dugoročna štednja, troškovi plaćeni bonovima za posebne usluge, troškovi za postizanje energetske učinkovitosti stambenog objekta, troškovi zaštite stambenog objekta od provale ili požara i tužiteljeve donacije, djelomično gubi, umanjuje ili priznaje u umanjenom iznosu od onoga koji bi bio priznat u slučaju da su oba tužitelja ostvarila belgijske prihode, koji su pak oporezivi u Belgiji i nisu oslobođeni od poreza te stoga mogu apsorbirati sve porezne olakšice?”

O prethodnom pitanju

Sloboda primjenjiva na situaciju tužiteljâ u glavnom postupku

- 18 Sud koji je uputio zahtjev u svojem pitanju upućuje na članak 39. UEZ-a, pri čemu u obrazloženju svoje odluke kojom se upućuje zahtjev spominje i slobodu poslovnog nastana i slobodno kretanje radnika.
- 19 Međutim, kao što je to Sud presudio, takva okolnost ne sprečava Sud da nacionalnom sudu pruži sve elemente tumačenja prava Unije koji mogu biti korisni za presudu u predmetu koji se pred njim vodi, neovisno o tome odnosi li se na to sadržaj pitanja nacionalnog suda ili ne (vidjeti u tom smislu, među ostalim, presude od 21. veljače 2006., Ritter-Coulais, C-152/03, EU:C:2006:123, t. 29. i od 23. travnja 2009., Rüdfler, C-544/07, EU:C:2009:258, t. 57.).
- 20 Međutim, sud koji je uputio zahtjev nije detaljno naveo prima li J. Jacob svoju mirovinu luksemburškog podrijetla na osnovi obavljanja djelatnosti zaposlene ili samozaposlene osobe u Luksemburgu.
- 21 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, sloboda poslovnog nastana državljana države članice na državnom području druge države članice obuhvaća pristup i obavljanje djelatnosti samozaposlene osobe (vidjeti, među ostalim, presude od 28. siječnja 1986., Komisija/Francuska, 270/83, EU:C:1986:37, t. 13., od 29. travnja 1999., Royal Bank of Scotland, C-311/97, EU:C:1999:216, t. 22. i od 1. listopada 2009., Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, t. 54.). Nasuprot tomu, svaki građanin Unije, neovisno o svojem mjestu boravišta i državljanstvu, koji se koristi pravom na slobodno kretanje radnika i koji je obavljao profesionalnu djelatnost u državi članici koja nije država članica njegove rezidentnosti obuhvaćen je područjem primjene članka 45. UFEU-a (vidjeti, među ostalim, presude od 12. prosinca 2002., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, t. 76. i od 28. veljače 2013., Petersen, C-544/11, EU:C:2013:124, t. 34.).

- 22 Ako u tom pogledu mirovina luksemburškog podrijetla koju prima J. Jacob proizlazi iz djelatnosti zaposlene osobe, relevantan je članak 45. UFEU-a koji se odnosi na slobodu kretanja radnika. Nasuprot tomu, ako je J. Jacob obavljao djelatnost samozaposlene osobe u Luksemburgu, tada valja primijeniti slobodu poslovnog nastana propisanu člankom 49. UFEU-a. Na sudu je koji je uputio zahtjev da provjeri koja je odredba UFEU-a primjenjiva.
- 23 Valja navesti da iako će Sud razmotriti prethodno pitanje iz aspekta slobode kretanja radnika, primjena slobode poslovnog nastana u glavnom postupku ne bi ni na koji način utjecala na bit odgovora Suda, koji je primjenjiv *mutatis mutandis*.

O pitanju

- 24 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 45. UFEU-a tumačiti na način da mu se protivi primjena poreznog propisa države članice poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, čiji je učinak to da se paru koji je rezident te države i čiji član u drugoj državi članici prima mirovinu, koja je u prvoj državi članici oslobođena od oporezivanja na temelju dvostranog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, oduzima dio koristi od poreznih olakšica koje odobrava ta prva država članica.
- 25 Prije svega valja na temelju ustaljene sudske prakse podsjetiti da iako države članice u okviru dvostranih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja slobodno utvrđuju poveznice mjerodavne za raspodjelu porezne nadležnosti, ta raspodjela im ipak ne dopušta primjenu mjera protivnih slobodama kretanja zajamčenih Ugovorom. Naime, što se tiče izvršavanja ovlasti oporezivanja raspodijeljene u okviru dvostranih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, države članice dužne su postupati prema pravilima Unije (vidjeti, među ostalim, presude od 12. prosinca 2002., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, t. 93. i 94., od 12. prosinca 2013., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, t. 41. i 42. i od 22. lipnja 2017., Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, t. 66.) i osobito poštovati načelo jednakog postupanja (vidjeti u tom smislu presudu od 12. prosinca 2002., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, t. 94.).
- 26 Valja također podsjetiti da je prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda u načelu na državi članici rezidentnosti zadaća odobravanja poreznom obvezniku svih poreznih olakšica u vezi s njegovom osobnom i obiteljskom situacijom, s obzirom na to da ta država članica, uz iznimke, može najbolje ocijeniti njegovu osobnu sposobnost plaćanja poreza koja proizlazi iz uzimanja u obzir svih njegovih dohodaka te osobne i obiteljske situacije jer on ondje ima središte svojih osobnih i imovinskih interesa (vidjeti, među ostalim, presude od 14. veljače 1995., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, t. 32.; od 18. srpnja 2007., Lakebrink i Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, t. 34.; od 12. prosinca 2013., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, t. 43. i od 22. lipnja 2017., Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, t. 55.).
- 27 Sud je također presudio da država članica rezidentnosti ne može, pozivanjem na činjenicu da je porezni obveznik tijekom razmatrane godine također ostvarivao primanja u drugoj državi članici koja su ondje bila oporezovana a da nije uzeta u obzir njegova osobna i obiteljska situacija, uzrokovati poreznom obvezniku gubitak dijela koristi od dijela dohotka oslobođenog od poreza kao ni gubitak njegovih osobnih poreznih olakšica (presuda od 12. prosinca 2002., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, t. 110.).
- 28 S obzirom na ta načela valja razmotriti protivi li se članku 45. UFEU-a djelomičan gubitak koristi od poreznih olakšica poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, kao posljedici primjene nacionalnog prava.
- 29 Belgijskim poreznim propisima o kojima je riječ u glavnom postupku predviđa se da se oslobođeni dohoci stranog podrijetla najprije uračunavaju u poreznu osnovicu koja služi za utvrđivanje stope koja je primjenjiva na neoslobođene dohotke belgijskog podrijetla, pri čemu se osnovni porez izračunava na

temelju te porezne osnovice. Umanjenja poreza na temelju dijela dohotka izuzetog od oporezivanja, dugoročne štednje, usluga plaćenih bonovima za posebne usluge, troškova za postizanje energetske učinkovitosti stambenog objekta, troškova zaštite stambenih objekata od provale ili požara i donacija primjenjuju se zatim na osnovni porez. Tek nakon provedbe tih umanjenja umanjuje se osnovni porez u skladu s člankom 155. ZPD-a iz 1992. proporcionalno dijelu koji oslobođeni dohoci stranog podrijetla predstavljaju u ukupnosti dohodaka.

- 30 Valja primijetiti da je na temelju načela porezne autonomije uključivanje oslobođenih dohodaka stranog podrijetla u izračun belgijske porezne stope, belgijskog poreza i porezne osnovice za odobravanje poreznih olakšica obuhvaćeno slobodom izbora Kraljevine Belgije u pogledu uređenja svojeg poreznog sustava i ne može se smatrati da je ono protivno slobodi kretanja radnika ako učinci takvog uključivanja ne dovode do diskriminirajućeg postupanja protivnog pravu Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 6. prosinca 2007., *Columbus Container Services*, C-298/05, EU:C:2007:754, t. 53.). Naime, takvo uključivanje ne onemogućuje samo po sebi osiguranje djelotvornog oslobođenja tih dohodaka u pogledu prava Unije, po potrebi posredstvom naknadnih nadoknada.
- 31 Imajući u vidu navedeno, primjenjivanjem umanjenja poreza na osnovu koja istodobno uključuje neoslobođene dohotke belgijskog podrijetla i oslobođene dohotke stranog podrijetla te tek naknadno odbijajući od poreza dio koji potonji dohoci predstavljaju u ukupnom iznosu dohodaka koji čine poreznu osnovicu, belgijski porezni propis može poreznim obveznicima poput tužitelja u glavnom postupku uzrokovati, kao što je to i sama belgijska vlada priznala u svojim pisanim očitovanjima, gubitak dijela koristi od poreznih olakšica koji bi im u potpunosti bio dodijeljen da su svi njihovi dohoci bili belgijskog podrijetla i da su na taj način jedino na te dohotke bila primijenjena umanjenja poreza odnosno da se na predmetne olakšice bila primjenjivala okružnica iz 2008.
- 32 Iz sudske prakse na koju se upućuje u točki 26. ove presude proizlazi da je doista na Kraljevini Belgiji, kao državi članici rezidentnosti tužiteljâ u glavnom postupku, zadaća odobravanja tim tužiteljima svih poreznih olakšica u vezi s njihovom osobnom i obiteljskom situacijom. U tom pogledu belgijska vlada navodi da, izuzevši umanjenja poreza na temelju dijela dohotka izuzetog od poreza, druga umanjenja poreza o kojima je riječ nisu povezana s pojmom „osobne i obiteljske situacije” tužiteljâ u glavnom postupku i, kao što su taj pojam belgijska tijela tumačila u okružnici iz 2008., ne smiju se, dakle, smatrati osobnim poreznim olakšicama čiji bi nenadoknađeni gubitak, nastavno na oslobođenje dohodaka stranog podrijetla i neprimjenjivost okružnice iz 2008., bio zabranjen člankom 45. UFEU-a.
- 33 Kao prvo, valja utvrditi da su umanjenja poreza na temelju dijela dohotka izuzetog od poreza, kao što je to belgijska vlada priznala u svojim pisanim očitovanjima, priznata sudskom praksom Suda kao olakšice povezane s osobnom i obiteljskom situacijom poreznog obveznika, kao što to proizlazi iz točke 27. ove presude.
- 34 U tom pogledu iz toga proizlazi da belgijski porezni propis nije u skladu s tom sudskom praksom.
- 35 Kao drugo, što se tiče pitanja može li se smatrati da su druga umanjenja poreza o kojima je riječ u glavnom postupku, odnosno umanjenja poreza na temelju usluga plaćenih bonovima za posebne usluge, troškova za postizanje energetske učinkovitosti stambenog objekta, troškova zaštite stambenih objekata od provale ili požara i donacija, povezana s osobnom i obiteljskom situacijom tužiteljâ u glavnom postupku, prije svega valja detaljno navesti kontekst u kojem se taj pojam nalazi.
- 36 U tom pogledu iz sudske prakse na koju se upućuje u točki 26. ove presude i osobito iz presude od 18. srpnja 2007., *Lakebrink i Peters-Lakebrink* (C-182/06, EU:C:2007:452), proizlazi da država članica rezidentnosti mora radi odobrenja mogućih poreznih olakšica ocijeniti sveukupnu osobnu sposobnost poreznog obveznika da plaća poreze.

- 37 Nije moguće prihvatiti tumačenje koje predlaže belgijska vlada, u skladu s kojim se porezne olakšice povezane s osobnom i obiteljskom situacijom moraju shvaćati ograničeno kao olakšice kojima se nastoji ostvariti socijalni cilj omogućujući poreznom obvezniku jamstvo životnog minimuma koji ne podliježe porezu i koje na taj način odgovaraju potrebi iz socijalne sfere.
- 38 Konkretnije, suprotno onomu što navodi belgijska vlada u svojim pisanim očitovanjima, takvo tumačenje ne može se zaključiti iz presude od 18. srpnja 2007., Lakebrink i Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452). Sud je u toj presudi smatrao da se slobodnom kretanju radnika iz članka 39. UEZ-a protivi odbijanje države članice, u kojoj porezni obveznik obavlja djelatnost zaposlene osobe, da uzme u obzir radi utvrđivanja porezne stope primjenjive na dohotke tog poreznog obveznika koji je rezident druge države članice negativne dohotke od najma povezane s nekretninama koje navedeni porezni obveznik osobno ne nastanjuje i koje su smještene u toj drugoj državi članici ako država članica rezidentnosti ne može poreznom obvezniku odobriti olakšice koje proizlaze iz uzimanja u obzir njegove osobne i obiteljske situacije. Uzimajući u obzir takve negativne dohotke od najma Sud je primijenio široko značenje pojma „osobna i obiteljska situacija”, ne pozivajući se ni na jedan socijalni cilj.
- 39 Kako bi se u tim okolnostima utvrdilo je li tužiteljima u glavnom postupku neosnovano oduzeta sveukupna korist od poreznih olakšica koje su povezane s njihovom osobnom i obiteljskom situacijom, a koje se ne odnose na umanjenje na temelju dijela dohotka izuzetog od poreza, valja provjeriti jesu li navedene olakšice povezane s njihovom osobnom poreznom sposobnošću.
- 40 U tom pogledu valja smatrati da je cilj umanjenja poreza poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, odnosno umanjenja na temelju dugoročne štednje, usluga plaćenih bonovima za posebne usluge, troškova za postizanje energetske učinkovitosti stambenog objekta, troškova zaštite stambenih objekata od provale ili požara i donacija, u biti potaknuti poreznog obveznika na trošenja i ulaganja koja nužno utječu na njegovu poreznu sposobnost.
- 41 Posljedično, može se smatrati da su takva umanjenja poreza povezana s „osobnom i obiteljskom situacijom” tužitelja u glavnom postupku s iste osnove kao i umanjenja poreza na temelju dijela dohotka izuzetog od poreza.
- 42 Iz toga slijedi da su tužitelji u glavnom postupku kao par pretrpjeli nepogodnost jer nisu u potpunosti koristili porezne olakšice na koje bi imali pravo da su oboje ostvarili sve svoje dohotke u Belgiji.
- 43 Na taj se način propisom o kojem je riječ u glavnom postupku ustanovljuje različito porezno postupanje između parova građana Unije koji borave na državnom području Kraljevine Belgije s obzirom na podrijetlo njihovih dohodaka, što može izazvati odvrćajući učinak na ostvarivanje njihovih sloboda zajamčenih Ugovorom, a pogotovo slobode kretanja radnika zajamčene člankom 45. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 12. prosinca 2013., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, t. 51.).
- 44 Ustaljena je sudska praksa da mjera koja može spriječiti slobodno kretanje radnika iz članka 45. UFEU-a može biti dopuštena samo ako slijedi legitiman cilj koji je u skladu s Ugovorom te je opravdana važnim razlozima u općem interesu. U tom je slučaju, nadalje, bitno da je njezina primjena prikladna za jamčenje ostvarenja zadanog cilja i da ne prekoračuje ono što je nužno za njegovo postizanje (vidjeti po analogiji presudu od 12. prosinca 2013., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, t. 64. i navedenu sudsku praksu).
- 45 Međutim, u ovom slučaju ni belgijska vlada ni sud koji je uputio zahtjev nisu naveli nijedno opravdanje.

- 46 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članak 45. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi primjena poreznog propisa države članice poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, čiji je učinak to da se paru koji je rezident te države i čiji član u drugoj državi članici prima mirovinu, koja je u prvoj državi članici oslobođena od oporezivanja na temelju dvostranog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, oduzima dio koristi od poreznih olakšica koje odobrava ta prva država članica.

Troškovi

- 47 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 navedenog, Sud (deveto vijeće) odlučuje:

Članak 45. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi primjena poreznog propisa države članice poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, čiji je učinak to da se paru koji je rezident te države i čiji član u drugoj državi članici prima mirovinu, koja je u prvoj državi članici oslobođena od oporezivanja na temelju dvostranog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, oduzima dio koristi od poreznih olakšica koje odobrava ta prva država članica.

Potpisi