

PRESUDA SUDA (sedmo vije?e)

11. rujna 2014.(\*)

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

U predmetu C?489/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju ?lanka 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 vije?e),

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

nezavisni odvjetnik: N. Jääskinen,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimaju?i u obzir pisani postupak,

uzimaju?i u obzir o?itovanja 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,

odlu?ivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlu?i bez njegovog mišljenja,

donosi sljede?u

### **Presudu**

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tuma?enje ?lanaka 63. UFEU-a i 65. UFEU-a.
- 2 Zahtjev je upu?en u okviru spora izme?u, 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 ?lanak 7. stavak 1. Zakonika o porezima na dohodak iz 1992. (code des impôts sur les revenus 1992, u dalnjem tekstu: ZPD 92) odre?uje:

„Prihodi od nekretnina su:

1° za nekretnine koje nisu izdane u najam:

a) za imovinu smještenu u Belgiji:

– katastarski prihod, kada je rije? o neizgra?enim nekretninama, materijalu i opremi koji su po prirodi ili namjeni nekretnina ili o nastambama iz ?lanka 12. stavka 3.;

– katastarski prihod uve?an za 40 %, kada je rije? o drugoj imovini;

b) za imovinu u inozemstvu: najamna vrijednost;

[...]"

4 ?lanak 13. ZPD-a 92 navodi:

„Što se ti?e najamne vrijednosti, najamnine i koristi od najma nekretnina, neto prihod podrazumijeva bruto iznos prihoda umanjen za troškove održavanja i popravaka za:

– 40 % za izgra?ene nekretnine kao i za materijal i opremu koji su po prirodi ili namjeni nekretnina [...]

[...]"

5 ?lanak 155. ZPD-a 92 predvi?a:

„Izuzeti se prihodi, u skladu s me?unarodnim konvencijama za spre?avanje dvostrukog oporezivanja, uzimaju u obzir pri izra?unu poreza, ali taj se porez umanjuje proporcionalno dijelu prihoda izuzetih iz ukupnog dohotka.

[...]"

6 ?lanak 3. stavak 1. Konvencije izme?u Francuske i Belgije o spre?avanju dvostrukog oporezivanja i utvr?ivanju pravila uzajamne administrativne i pravne pomo?i u podru?ju poreza na prihode, potpisane u Bruxellesu 10. ožujka 1964. (u dalnjem tekstu: Konvencija o spre?avanju dvostrukog oporezivanja), glasi kako slijedi:

„Prihodi od nekretnina, uklju?uju?i i pripatke kao što su gospodarsko oru?e i zgrade ili stoka poljoprivrednih i šumskih poduze?a, oporezuju se samo u ugovornoj državi u kojoj se ta imovina nalazi.“

7 ?lanak 19. A stavci 2. i 4. Konvencije o spre?avanju dvostrukog oporezivanja navodi:

„Dvostruko oporezivanje izbjegava se na sljede?i na?in:

A što se ti?e Belgije:

[...]

2. Prihodi osim onih iz gornjeg stavka 1. izuzeti su od belgijskih poreza spomenutih u ?lanku 2. stavku 3. A ove konvencije kada je njihovo oporezivanje isklju?ivo 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 zara?unati po stopi koja odgovara ukupnim prihodima oporezivima prema belgijskom zakonodavstvu.“

### **Glavni postupak i prethodno pitanje**

8 Iz odluke kojom se upu?uje 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, sljede?e 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 ti?e poreznog tretmana u Belgiji nekretnine koja se nalazi u Francuskoj. U tom pogledu isti?e da su, na temelju Konvencije o spre?avanju 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 izra?una porezne stope primjenjive na prihode oporezive u Belgiji.

11 Hof van beroep te Antwerpen tako?er isti?e da se prihod od imovine koja nije izdana u najam, a nalazi se u Belgiji, utvr?uje na osnovi katastarskog prihoda i da se hipotetski prihod od nekretnina na sli?an na?in utvr?uje u Francuskoj. Me?utim, u skladu s ?lankom 7. ZPD-a 92, prihod od nekretnina koje nisu izdane u najam, a nalaze se u državi ?lanici razli?itoj od Belgije, utvr?uje se samo ovisno o njihovoj najamnoj vrijednosti. Belgijski katastarski prihod i francuski katastarski prihod su usporedivi, ali je katastarski prihod op?enito niži od najamne vrijednosti.

12 U svjetlu tih razmatranja, hof van beroep te Antwerpen odlu?io je prekinuti postupak i postaviti sudu sljede?e prethodno pitanje:

„Protivi li se ?lanku 56. UEZ-a oporezivanje u jednoj državi ?lanici neiznajmljenih nekretnina koje se nalaze u drugoj državi ?lanici uz primjenu druge osnovice, a ne na temelju njihovog lokalnog katastarskog prihoda, osobito u ovom slu?aju kada je poznato da se lokalni katastarski prihod utvr?uje 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 ?emo?i 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 rije? u glavnem postupku treba ocijeniti u njegovom ?injeni?nom i pravnom kontekstu kakav proizlazi iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje.

15 Nesporno je da je u predmetu u glavnem postupku rije? o poreznom tretmanu prihoda od nekretnine koja nije izdana u najam, a koju su u Francuskoj stekli belgijski državlјani, tužitelji u glavnem postupku. Na temelju Konvencije o spore?avanju dvostrukog oporezivanja sklopljene između tih dviju država ?lanica, pripadaju?i prihodi od te nekretnine oporezuju se samo u Francuskoj. Me?utim, odredba koja govori o „pridržaju progresije“ omogu?uje belgijskim tijelima da vode ra?una 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 isti?e 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 ?lanici. Tako iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje proizlazi da se u predmetu u glavnem postupku prihod od nekretnine koja nije izdana u najam, a smještena je u Francuskoj, utvr?uje ovisno o najamnoj vrijednosti ?iji je iznos viši od katastarskog prihoda usporedive imovine smještene u Belgiji.

17 Dakle, imaju?i u vidu prethodno, valja utvrditi treba li ?lanak 63. UFEU-a tuma?iti na na?in da mu je protivan propis države ?lanice, kao što je onaj o kojemu je rije? u glavnem postupku, koji prilikom primjene odredbe o progresivnosti sadržane u konvenciji o spore?avanju dvostrukog oporezivanja predvi?a da se za utvr?ivanje stope poreza na prihod prihodi od nekretnine koja nije izdana u najam, a nalazi se u drugoj državi ?lanici, utvr?uju na temelju „najamne vrijednosti“, dok se prihodi od takve imovine koja se nalazi u prvoj državi ?lanici utvr?uju na osnovi svojeg „katastarskog prihoda“, pri ?emu je potonji prihod op?enito niži od „najamne vrijednosti“.

#### *Postojanje ograni?enja slobodnog kretanja kapitala*

18 Valja odmah podsjetiti da na temelju ustaljene sudske prakse, u nedostatku mjera Europske unije za ujedna?avanje ili uskla?ivanje, države ?lanice ostaju nadležne utvrditi kriterije oporezivanja dohodaka i imovine kako bi, prema potrebi putem konvencija, uklonile dvostruko oporezivanje. U tom kontekstu države ?lanice su slobodne, u okviru bilateralnih ugovora kojima je cilj izbjegavanje dvostrukog oporezivanja, odrediti vezuju?e ?imbenike radi raspodjele porezne nadležnosti (presuda Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, t. 41. kao i navedena sudska praksa).

19 Me?utim, ta raspodjela porezne nadležnosti ne dopušta državama ?lanicama primjenu mjera protivnih slobodama kretanja zajam?enima UFEU-om. Naime, što se ti?e izvršavanja ovlasti oporezivanja kako je dodijeljena u okviru bilateralnih ugovora radi spore?avanja dvostrukog oporezivanja, države ?lanice 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 zajam?ene Ugovorom, država ?lanica radi oporezivanja prihoda fizi?kih 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 ?lanici ili nekoj drugoj državi ?lanici.

21 U tom pogledu valja podsjetiti da mjere zabranjene ?lankom 63. stavkom 1. UFEU-a, kao ograni?enja kretanja kapitala, uklju?uju one koje su takve prirode da odvra?aju rezidente neke države ?lanice od ulaganja u nekretnine u drugim državama ?lanicama (presuda Libert i dr., C-197/11 i C?203/11, EU:C:2013:288, t. 44.).

22 U slu?aju kao što je onaj o kojemu je rije? u predmetu u glavnem postupku nesporno je da se prilikom utvr?ivanja porezne stope primjenjive na prihode belgijskih rezidenata oporezive u Belgiji vodilo ra?una o svim njihovim prihodima od nekretnina. Tako?er je nesporno da se prihod od imovine koja nije izdana u najam, a smještena je u Belgiji, utvr?uje s obzirom na katastarski prihod, ?iji je iznos niži od najamne vrijednosti koja se primjenjuje radi utvr?ivanja prihoda od takve imovine koja se nalazi u drugoj državi ?lanici.

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 ?lanici razli?itoj 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 rije? u glavnem postupku dovodi do razlike u tretmanu koja može odvratiti belgijske rezidente od ulaganja u nekretnine u državama ?lanicama razli?itima od Belgije, a što bi moglo uzrokovati ograni?enje slobodnog kretanja kapitala na?elno zabranjeno ?lankom 63. UFEU-a.

#### *Postojanje opravdanja ograni?enja slobodnog kretanja kapitala*

25 U skladu s ?lankom 65. stavkom 1. to?kom (a) UFEU-a, ?lanak 63. UFEU-a ne dovodi u pitanje pravo država ?lanica da primjenjuju relevantne odredbe svojeg poreznog zakonodavstva kojima se pravi razlika izme?u poreznih obveznika koji nisu u istom položaju u pogledu mjesta boravišta ili mesta ulaganja svojeg kapitala.

26 Ta se odredba, utoliko što predstavlja iznimku od slobodnoga kretanja kapitala, mora usko tuma?iti. Prema tome, ne može se tuma?iti u smislu da je svako porezno zakonodavstvo koje uklju?uje 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 sudsку praksu).

27 Naime, iznimka predvi?ena navedenom odredbom je sama ograni?ena ?lankom 65. stavkom 3. UFEU-a, koji predvi?a da nacionalne odredbe iz stavka 1. tog ?lanka „ne smiju biti sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograni?enja slobodnoga kretanja kapitala i platnog prometa, kako je utvr?eno u ?lanku 63.“ (vidjeti presudu Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, EU:C:2014:249, t. 56.).

28 Razlike u tretmanu dopuštene ?lankom 65. stavkom 1. to?kom (a) UFEU-a moraju se tako razlikovati od diskriminacija zabranjenih stavkom 3. tog istog ?lanka. Iz sudske prakse Suda proizlazi da, kako bi se nacionalni porezni propis mogao smatrati uskla?enim s odredbama Ugovora koje se odnose na slobodno kretanje kapitala, razlika u tretmanu koju previ?a mora se odnositi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili mora biti opravdana važnim razlogom u op?em 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 glavnem postupku nesporno da se na temelju konvencije o spre?avanju 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 ?lanici uklju?eni u poreznu osnovicu. Me?utim, ta konvencija omogu?uje belgijskim tijelima da vode ra?una o tim prihodima od nekretnina koje se nalaze u Francuskoj kako bi, primjenom „pridržaja progresije“ predvi?enog 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“ omogu?ava osiguravanje da prihode nekog poreznog obveznika koji su izuzeti u državi ?lanici boravišta ta država ?lanica ipak može uzeti u obzir kako bi primjenila pravilo o progresiji prilikom izra?una 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 izbjeg?i da se u državi ?lanici boravišta na oporezive prihode nekog poreznog obveznika koji je vlasnik nekretnine koja se nalazi u drugoj državi ?lanici primjeni porezna stopa niža od one primjenjive na prihode poreznih obveznika koji su vlasnici usporedive imovine u državi ?lanici boravišta.

32 U svjetlu tog cilja, položaj poreznih obveznika koji su nekretninu stekli u državi ?lanici boravišta usporediv je s onim poreznih obveznika koji su takvu imovinu stekli u drugoj državi ?lanici.

33 S druge strane, valja zaklju?iti da se belgijska vlada nije pozvala ni na jedan cilj u op?em interesu koji bi mogao služiti kao opravdanje.

34 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno prethodno pitanje valja odgovoriti tako da ?lanak 63. UFEU-a treba tuma?iti na na?in da mu je protivan propis države ?lanice kao što je onaj o kojemu je rije? u glavnem postupku, s obzirom na to da primjenom klauzule o progresiji sadržane u konvenciji o spre?avanju dvostrukog oporezivanja može imati za posljedicu višu stopu poreza na prihod zbog same ?injenice da metoda utvr?ivanja prihoda od nekretnina dovodi do toga da se prihodi od nekretnina koje nisu izdane u najam, a nalaze se u drugoj državi ?lanici, procjenjuju na viši iznos od onih koji dolaze od takve imovine koja se nalazi u prvoj državi ?lanici. Na sudu koji je uputio zahtjev jest da provjeri je li to doista u?inak propisa o kojemu je rije? u glavnem postupku.

## Troškovi

35 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenoga, Sud (sedmo vije?e) odlu?uje:

**?lanak 63 UFEU-a treba tuma?iti na na?in da mu je protivan propis države ?lanice kao što je onaj o kojemu je rije? u glavnem postupku, s obzirom na to da primjenom klauzule o progresiji sadržane u konvenciji o spre?avanju dvostrukog oporezivanja može imati za posljedicu višu stopu poreza na prihod zbog same ?injenice da metoda utvr?ivanja prihoda od nekretnina dovodi do toga da se prihodi od nekretnina koje nisu izdane u najam, a nalaze se u drugoj državi ?lanici, procjenjuju na viši iznos od onih koji dolaze od takve imovine koja se nalazi u prvoj državi ?lanici. Na sudu koji je uputio zahtjev jest da provjeri je li to doista u?inak propisa o kojemu je rije? u glavnem postupku.**

Potpisi

\* Jezik postupka: nizozemski