

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

18. lipnja 2015. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Sloboda kretanja radnika – Porezno zakonodavstvo – Porezi na dohodak – Dohodak ostvaren na državnom području države članice – Radnik nerezident – Oporezivanje u državi zaposlenja – Uvjeti“

U predmetu C-9/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska), odlukom od 13. prosinca 2013., koju je Sud zaprimio 13. siječnja 2014., u postupku

Staatssecretaris van Financiën

protiv

D. G. Kiebacka,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednica vijeća, J.-C. Bonichot (izvjestitelj), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça i C. Lycourgos, suci,

nezavisna odvjetnica: E. Sharpston,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za D. G. Kiebacka, S. Douma, G. Boulogne i N. Schipper, *belagstingaviseurs*,
- za nizozemsku vladu, M. Bulterman i B. Koopman, u svojstvu agenata,
- za njemačku vladu, T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,
- za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes, M. Rebelo i J. Martins da Silva, u svojstvu agenata,
- za švedsku vladu, A. Falk C. Meyer-Seitz, U. Persson, L. Swedenborg, E. Karlsson i K. Sparrman, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, A. Cordewener i W. Roels, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 5. ožujka 2015.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumaženje članka 39. UEZ-a (sada članak 45. UFEU-a).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Staatssecretaris van Financiën (državni tajnik za financije) i D. G. Kiebacka povodom odbijanja nizozemske porezne uprave da uračuna u dohodak koji je D. G. Kieback ostvario u razdoblju tijekom kojega je bio zaposlen u Nizozemskoj, od 1. siječnja do 31. ožujka 2005., kamate koje je snosio tijekom tog razdoblja u vezi s isplatom kredita osiguranog hipotekom i ugovorenog radi stjecanja vlastite nekretnine koja se nalazi u Njemačkoj.

Pravni okvir

3 Članak 2.3. Zakona o porezu na dohodak iz 2001. (Wet op de Inkomstenbelastingen 2001, u daljnjem tekstu: Zakon iz 2001.) propisuje u Nizozemskoj:

„Porez na dohodak odnosi se na sljedeći dohodak koji je porezni obveznik ostvario tijekom kalendarske godine u pitanju:

- a) oporeziv dohodak koji proizlazi iz rada ili nekretnine za stanovanje,
- b) oporeziv dohodak koji proizlazi iz značajnog udjela u trgovačkom društvu i
- c) oporeziv dohodak koji proizlazi iz štednje i ulaganja.“

4 Članak 2.4. zakona iz 2001. propisuje:

„1. Oporeziv dohodak koji proizlazi iz rada ili nekretnine za stanovanje određuje se:

- a) za porezne obveznike koji su nizozemski državljani: u skladu s odredbama Poglavlja 3.,
- b) za porezne obveznike koji su strani državljani: u skladu s odredbama Odjeljka 7.2. [...]“

5 U skladu s člankom 2.5. Zakona iz 2001.:

„ 1. Svaki porezni obveznik koji je nizozemski državljanin i boravi u Nizozemskoj samo tijekom jednog dijela kalendarske godine i svaki porezni obveznik koji je strani državljanin koji boravi u drugoj državi članici Europske unije ili na državnom području treće države određene ministarskom odlukom s kojom je Kraljevina Nizozemska sklopila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kojim se propisuje razmjena informacija, može odabrati porezni režim koji ovaj zakon predviđa za porezne obveznike koji su nizozemski državljani [...]“

[...]“

6 Na temelju članka 3.120. stavka 1. Zakona iz 2001., rezident u Nizozemskoj ima pravo odbiti „negativni dohodak“ koji proizlazi iz njegove vlastite nekretnine, a koja se nalazi u Nizozemskoj.

7 U skladu s člankom 7.1. točkom (a) Zakona iz 2001., porez se ubire na oporeziv dohodak po osnovi rada ili nekretnine za stanovanje u Nizozemskoj, ostvaren tijekom kalendarske godine.

8 Na temelju članka 7.2. stavka 2. točke (b) i (f) Zakona iz 2001., oporeziv primitak po osnovi rada koji se obavlja u Nizozemskoj i, ovisno o slučaju, oporezivi dohodak koji proizlazi iz vlastite nekretnine u Nizozemskoj čini dio oporezivog dohotka po osnovi rada i nekretnine.

Glavni postupak i prethodna pitanja

9 D. G. Kieback je njemački državljanin. Tijekom razdoblja od 1. siječnja do 31. ožujka 2005. nakon kojeg je započeo obavljati profesionalnu aktivnost u Sjedinjenim Američkim Državama, D. G. Kieback radio je u Nizozemskoj, ali je boravio u Njemačkoj, gdje je imao vlastitu nekretninu.

10 Da je D. G. Kieback, iako nerezident u Nizozemskoj, zadržao svoje zaposlenje u toj državi članici tijekom cijele 2005. godine, mogao je uračunati u oporeziv dohodak iz radnog odnosa za to razdoblje „negativni dohodak“, koji proizlazi iz njegove vlastite nekretnine i koji je posljedica troškova kredita koji je ugovoren za njezino stjecanje, pod uvjetom da je ostvario većinu svojeg dohotka tijekom navedene godine u toj državi članici.

11 Nizozemska porezna uprava, nakon što je utvrdila da je D. G. Kieback ostvario većinu svojega dohotka za 2005. godinu u Sjedinjenim Američkim Državama, razrezala je porez na dohodak koji je dotični ostvario u Nizozemskoj na osnovi te godine, a da pritom nije uračunala „negativan dohodak“ koji proizlazi iz njegove nekretnine.

12 Nakon što mu je porezna uprava odbila prigovor, D. G. Kieback pokrenuo je postupak pred Rechtbank te Breda (opći sud u Bredi) koji je usvojio njegov zahtjev. Odlučujući o žalbi u povodu te odluke, Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (žalbeni sud u Bois-le-Duc) 23. ožujka 2012., potvrdio je prvostupanjsku odluku.

13 Staatssecretaris van Financiën podnio je žalbu u kasacijskom postupku sudu koji je uputio zahtjev navodeći da je, sukladno sudskoj praksi Suda, priznavanje poreznih olakšica vezanih uz osobnu i obiteljsku situaciju nerezidentu na jednak način kao rezidentu obvezno samo ako je najmanje 90 % ukupnog dohotka osobe u pitanju oporezovano u njegovoj državi zaposlenja te se taj kriterij treba ocjenjivati na godišnjoj osnovi u toj državi.

14 Sud koji je uputio zahtjev pita ne treba li se u okolnostima, poput onih u glavnom postupku, s obzirom na to da li porezni obveznik stječe ukupan ili gotovo ukupan dohodak u državi zaposlenja, situacija koju treba uzeti u obzir odnositi na cijelo porezno razdoblje, nego samo na ono koje odgovara razdoblju tijekom kojega je porezni obveznik boravio u državi članici, u ovom slučaju, Saveznoj Republici Njemačkoj, i radio u drugoj državi članici, tj. Kraljevini Nizozemskoj. Iako mu se takav pristup čini logičnijim, sud koji je uputio zahtjev je međutim izrazio svoje sumnje, s obzirom na Preporuku Komisije 94/79/EZ od 21. prosinca 1993. o oporezivanju određenih dohodaka koje su nerezidenti stekli u državi članici koja nije država članica njihova boravišta (SL 1994, L 39, str. 22.) koja, u skladu s njezinim člankom 2. stavkom 2., upućuje na ukupni oporezivi dohodak tijekom kalendarske godine.

15 U tim je okolnostima Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud u Nizozemskoj) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1) Treba li članak 39. UEZ-a tumačiti na način da država članica u kojoj je porezni obveznik zaposlen prilikom naplate poreza na dohodak mora uzeti u obzir osobnu i obiteljsku situaciju poreznog obveznika u slučaju kad je (i) taj porezni obveznik radio samo tijekom jednog dijela poreznog razdoblja u toj državi članici, a boravio je u drugoj državi članici, (ii) svoj ukupni ili gotovo ukupni dohodak ostvario tijekom tog razdoblja u državi zaposlenja, (iii) tijekom te godine radio i boravio u drugoj državi i (iv) promatrano tijekom cijelog poreznog razdoblja, svoj ukupni ili gotovo ukupni dohodak nije ostvario u prvonavedenoj državi zaposlenja?

2) Utje?e li na odgovor na prvo pitanje ?injenica da država u kojoj je radnik boravio i radio tijekom poreznog razdoblja nije država ?lanica Europske unije?“

O prethodnim pitanjima

16 Svojim pitanjima koje valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 39. stavak 2. UEZ-a tuma?iti na na?in da se protivi tomu da država ?lanica, u svrhu oporezivanja dohotka radnika nerezidenta koji je obavljao svoju profesionalnu aktivnost u toj državi ?lanici tijekom dijela predmetne godine prije nego li je tu aktivnost otišao obavljati u drugoj državi, odbije priznati tom radniku poreznu olakšicu uzimaju?i u obzir njegovu osobnu i obiteljsku situaciju zbog toga što, iako je stekao ukupan ili gotovo ukupan dohodak za tu godinu u toj državi ?lanici, taj dohodak ne predstavlja ve?inu njegovih oporezivih sredstava u cijeloj navedenoj godini. Tako?er pita može li okolnost da je taj radnik otišao obavljati profesionalnu aktivnost u tre?oj državi, a ne u nekoj drugoj državi ?lanici Unije, utjecati na to tuma?enje.

17 Najprije valja istaknuti da je sud koji je uputio zahtjev postavio svoja pitanja u mjeri u kojoj to nije sporno, za razliku od situacije u kojoj se nalazi nerezident, poput D. G. Kiebacka, da se poreznom obvezniku koji boravi u Nizozemskoj može ura?unati negativni dohodak koji proizlazi iz njegove vlastite nekretnine koja se nalazi u Nizozemskoj, ?ak i ako nije stekao ukupan ili gotovo ukupan dohodak za tu godinu u Nizozemskoj, s obzirom na to da je tijekom te godine otišao boraviti u drugu državu.

18 Stoga nije sporno da je u ovom slu?aju tretman na temelju primjenjivog nacionalnog prava poreznih obveznika nerezidenata manje povoljan od onog koji se odnosi na porezne obveznike rezidente.

19 Kao drugo, nije osporeno da ura?unavanje „negativnog dohotka“ koji proizlazi iz nekretnine, koja se nalazi u državi ?lanici boravišta doti?nog poreznog obveznika, kako isti?e nezavisna odvjetnica u t. 29. svojeg mišljenja, predstavlja poreznu olakšicu u vezi s osobnom situacijom osobe u pitanju, što je relevantno kako bi se ocijenila njezina op?a mogućnost pla?anja poreza (vidjeti u tom smislu presude Renneberg, C?527/06, EU:C:2008:566, t. 65 i 67., kao i Lakebrink i Peters-Lakebrink, C?182/06, EU:C:2007:452, t. 34.).

20 U tom kontekstu, valja podsjetiti da, što se ti?e manje povoljnog tretmana prema nerezidentima u doti?nom nacionalnom pravu, prema ?lanku 39. stavku 2. UEZ-a, sloboda kretanja radnika podrazumijeva ukidanje svake diskriminacije na temelju državljanstva me?u radnicima iz država ?lanica u vezi sa zapošljavanjem, primicima od rada i ostalim uvjetima rada i zapošljavanja. Sud je posebice presudio da na?elo jednakog postupanja u podru?ju primitaka od rada ne bi imalo u?inak ako bi moglo biti povrije?eno nacionalnim diskriminatornim odredbama u podru?ju poreza na dohodak (vidjeti osobito presude Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, t. 23, i Sopora, C?512/13, EU:C:2015:108, t. 22.).

21 S obzirom na navedeno, diskriminacija može proizlaziti samo iz primjene razli?itih pravila na usporedive situacije ili primjene istoga pravila na razli?ite situacije (vidjeti osobito presude Schumacker, C?279/93, EU:C:1995:31, t. 30., i Talotta, C?383/05, EU:C:2007:181, t. 18.).

22 U podru?ju izravnog oporezivanja, situacije rezidenata i nerezidenata op?enito nisu usporedive s obzirom na to da dohodak koji nerezident ostvari na državnom podru?ju jedne države ?lanice naj?eš?e predstavlja tek dio njegova sveukupnog dohotka, centraliziranog u mjestu njegova boravišta, te da se osobna sposobnost nerezidenta da pla?a porez, koja proizlazi iz ura?unavanja svih dohodaka i njegove osobne i obiteljske situacije, može lakše ocijeniti u mjestu u kojem je središte njegovih osobnih i imovinskih interesa, što u pravilu odgovara njegovu

uobičajenom boravištu (vidjeti osobito presude Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, t. 31. i 32., i Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, t. 25.).

23 Slijedom toga, Sud je u t. 34. presude Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), odlučio da činjenica da država članica ne priznaje nerezidentima određene porezne olakšice koje priznaje rezidentima nije na temelju diskriminirajuća, uzevši u obzir objektivne razlike koje postoje između situacije rezidenata i nerezidenata, kako sa stajališta izvora dohotka tako i osobne sposobnosti plaćanja poreza ili obiteljske i osobne situacije (vidjeti također presudu Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, t. 26.).

24 Diskriminacija u smislu Ugovora o EZ-u između rezidenata i nerezidenata bila bi moguća samo kad bi se, s obzirom na predmet i sadržaj nacionalnih odredaba o kojima je riječ, utvrdilo da se, unatoč tomu što su rezidenti što imaju boravište u različitim državama članicama, te dvije kategorije poreznih obveznika nalaze u usporedivoj situaciji (vidjeti presudu Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, t. 26.).

25 Osobito je takav slučaj kad porezni obveznik nerezident ne ostvaruje većinu dohotka u svojoj državi članici boravišta i temelji većinu svojih oporezivih sredstava na aktivnosti koju obavlja u državi članici zaposlenja, slijedom čega mu država članica boravišta nije u mogućnosti priznati olakšice koje su rezultat uzimanja u obzir njegove osobne i obiteljske situacije (vidjeti osobito presude Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, t. 36.; Lakebrink i Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, t. 30., kao i Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, t. 61.).

26 U tom slučaju diskriminacija se sastoji u tome da ni država članica boravišta ni država članica njegova zaposlenja ne uzima u obzir osobnu i obiteljsku situaciju nerezidenta koji ostvaruje većinu svojeg dohotka i gotovo ukupan obiteljski dohodak u državi članici koja nije država članica njegova boravišta (presude Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, t. 38.; Lakebrink i Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, t. 31., kao i Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, t. 62.).

27 U t. 34. presude Lakebrink i Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), Sud je pojasnio da je doseg sudske prakse koja proizlazi iz presude Schumacker proširen na sve porezne olakšice vezane uz nerezidentovu sposobnost plaćanja poreza koje ne priznaje ni država boravišta ni država članica zaposlenja (presuda Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, t. 63.).

28 Prema tome, s obzirom na porezne olakšice vezane uz mogućnost plaćanja poreza dotičnog poreznog obveznika, sama okolnost da je nerezident ostvario u državi zaposlenja dohodak pod istim uvjetima kao rezident u toj državi ne čini njegovu situaciju objektivno usporedivom s onom toga rezidenta. Kako bi se utvrdilo jesu li te situacije objektivno usporedive, zbog ostvarivanja većine dohotka toga nerezidenta u državi članici zaposlenja, potrebno je još da mu država članica boravišta nije u mogućnosti priznati olakšice koje su rezultat uzimanja u obzir svih njegovih dohodaka i osobne i obiteljske situacije.

29 Kad nerezident tijekom godine ode obavljati svoju profesionalnu aktivnost u drugu zemlju, na temelju samog postojanja te činjenice ne može se zaključiti da država boravišta neće moći uzeti u obzir sve dohotke i obiteljsku i osobnu situaciju osobe u pitanju. Osim toga, s obzirom na to da je nakon odlaska osoba u pitanju mogla biti zaposlena uzastopno, ili čak istovremeno, u više država i izabrati središte osobnih i imovinskih interesa u jednoj od tih država, ne može se pretpostaviti da država u kojoj je ona obavljala svoju profesionalnu aktivnost prije toga odlaska može lakše ocijeniti tu situaciju nego država ili, ovisno o slučaju, države u kojima je boravila nakon odlaska.

30 Drugačije bi bilo samo ako bi se pokazalo da je osoba u pitanju ostvarila u državi zaposlenja

koju je napustila tijekom godine ve?inu svojeg dohotka ili gotovo sav obiteljski dohodak u istoj godini, s obzirom na to da mu je ta država ?lanica u mogu?nosti najbolje priznati olakšice koje proizlaze iz ura?unavanja svih dohodaka i njegove osobne i obiteljske situacije.

31 Kako bi se utvrdilo je li takav ovaj slu?aj, valja raspolagati svim potrebnim informacijama koje omogu?uju ocijeniti ukupnu mogu?nost pla?anja poreza poreznog obveznika, uzevši u obzir izvor njegovih dohodaka i njegovu osobnu i obiteljsku situaciju. Kako bi takva ocjena bila dovoljno relevantna u tom pogledu, situacija koju treba uzeti u obzir mora se odnositi na cijelo porezno razdoblje o kojem je rije?, s obzirom na to da je to razdoblje na?elno prihva?eno u ve?ini država ?lanica kao ono na temelju kojeg se utvr?uje porez na dohodak što je, usto, slu?aj s Nizozemskom.

32 To osobito mora biti slu?aj kako bi se utvrdio udio dohodaka ostvarenih u državi zaposlenja osobe u pitanju prije po?etka obavljanja profesionalne aktivnosti u drugoj državi, u odnosu na sav obiteljski dohodak.

33 ?ini se da je takva logika prevladala prilikom usvajanja Preporuke 94/79 ?iji ?lanak 2. stavak 2. navodi da države ?lanice ne trebaju dohodak fizi?kih osoba nerezidenata oporezivati u ve?oj mjeri u odnosu na rezidente kad dohodak oporeziv u državi ?lanici gdje fizi?ka osoba nije rezident ?ini barem 75% njezina ukupnog oporezivog dohotka tijekom poreznog razdoblja.

34 Iz toga slijedi da se porezni obveznik nerezident koji nije ostvario u državi zaposlenja ukupan ili gotovo ukupan obiteljski dohodak koji je stekao tijekom ukupne godine u pitanju ne nalazi u usporedivoj situaciji kao rezidenti te države uzimaju?i u obzir njihove mogu?nosti pla?anja poreza na dohodak u toj istoj državi. Država ?lanica u kojoj je porezni obveznik ostvario samo dio svojih oporezivih sredstava tijekom cijele godine u pitanju nije mu stoga dužna priznati olakšice koje je priznala svojim rezidentima.

35 Taj zaklju?ak se ne može dovesti u pitanje okolnoš?u da je osoba u pitanju prekinula svoje zaposlenje u državi ?lanici kako bi obavljala svoju profesionalnu aktivnost u tre?oj državi, a ne u državi ?lanici. Naime, nužno tuma?enje ?lanka 39. stavka 2. UEZ-a, u odnosu na obvezu koja je njime utvr?ena postupanja na nediskriminatoran na?in prema radniku koji obavlja profesionalnu aktivnost u državi ?lanici koja nije država ?lanica njegovog boravišta obvezuje sve države ?lanice. Isto vrijedi u situaciji poput one u predmetu u glavnom postupku, u odnosu na državu ?lanicu u kojoj je radnik, iako je boravio u drugoj državi ?lanici, obavljao svoju aktivnost prije zapo?injanja obavljanja aktivnosti u drugoj državi ?lanici, ?ak i ako ona nije država ?lanica nego tre?a država.

36 S obzirom na prethodna razmatranja, valja odgovoriti na postavljena pitanja da ?lanak 39. stavak 2. UEZ-a treba tuma?iti na na?in da se ne protivi tomu da država ?lanica u svrhu oporezivanja dohotka radnika nerezidenta koji je obavljao svoju profesionalnu aktivnost u toj državi ?lanici tijekom dijela godine odbije priznati tom radniku poreznu olakšicu uzimaju?i u obzir njegovu osobnu i obiteljsku situaciju zbog toga što, iako je stekao sav ili gotovo sav dohodak iz tog razdoblja u toj državi ?lanici, taj dohodak ne predstavlja ve?inu njegovih oporezivih sredstava tijekom cijele predmetne godine. Okolnost da je taj radnik otišao obavljati profesionalnu aktivnost u tre?oj državi, a ne u drugoj državi ?lanici Unije, ne može utjecati na to tuma?enje.

Troškovi

37 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 (drugo vijeće) odlučuje:

Članak 39. stavak 2. UEZ-a treba tumačiti na način da se ne protivi tomu da država članica u svrhu oporezivanja dohotka radnika nerezidenta koji je obavljao svoju profesionalnu aktivnost u toj državi članici tijekom dijela godine odbije priznati tom radniku poreznu olakšicu uzimajući u obzir njegovu osobnu i obiteljsku situaciju zbog toga što, iako je stekao sav ili gotovo sav dohodak iz toga razdoblja u toj državi članici, taj dohodak ne predstavlja većinu njegovih oporezivih sredstava tijekom cijele predmetne godine. Okolnost da je taj radnik otišao obavljati profesionalnu aktivnost u trećoj državi, a ne u drugoj državi članici Unije, ne može utjecati na to tumačenje.

Potpisi

* Jezik postupka: nizozemski