

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

9. veljače 2017. (\*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezno zakonodavstvo – Porez na dohodak – Državljanin države članice koji ostvaruje dohodak na njezinu području i na području treće zemlje, a boravi u drugoj državi članici – Porezna olakšica s ciljem uzimanja u obzir njegove osobne i obiteljske situacije”

U predmetu C-283/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske), odlukom od 22. svibnja 2015., koju je Sud zaprimio 11. lipnja 2015., u postupku

**X**

protiv

**Staatssecretaris van Financiën,**

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednica vijeća, E. Regan, J.-C. Bonichot (izvjestitelj), C. G. Fernlund i S. Rodin, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 29. lipnja 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za osobu X, B. Dieleman, A. A. W. Langevoord i T. C. Gerverdinck, belastingadviseurs,
- za nizozemsku vladu, M. Bulterman i M. Noort, u svojstvu agenata, uz asistenciju J. C. L. M. Fijena, expert,
- za belgijsku vladu, M. Jacobs i J. C. Halleux, u svojstvu agenata,
- za njemačku vladu, T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,
- za austrijsku vladu, C. Pesendorfer, E. Lachmayer i F. Koppensteiner, 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, E. Karlsson, L. Swedenborg i N. Otte Widgren, u svojstvu agenata,

- za vladu Ujedinjene Kraljevine, M. Holt, u svojstvu agenta, uz asistenciju R. Hilla, barrister,
- za Europsku komisiju, W. Roels i C. Soulay, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 7. rujna 2016.,

donosi sljedeću

## Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje „odredbi UFEU-a o slobodi kretanja”.
- 2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između osobe X i Staatssecretarisa van Financiën (državni tajnik za financije) povodom odbijanja nizozemske porezne uprave da mu odobri odbitak „negativnog dohotka” od nekretnine za stanovanje u kojoj je vlasnik, a koja se nalazi u Španjolskoj.

## Pravni okvir

- 3 Članak 2.3. Weta Inkomstenbelasting 2001 (Zakon o porezu na dohodak iz 2001., u daljnjem tekstu: Zakon iz 2001.) određuje:

„Porez na dohodak obuhvaća sljedeće vrste dohotka koje porezni obveznik ostvaruje tijekom predmetne kalendarske godine:

- a) oporeziv dohodak od rada ili nekretnine za stanovanje,
- b) oporeziv dohodak od značajnog udjela u trgovačkom društvu i
- c) oporeziv dohodak od štednje i ulaganja.”

- 4 Članak 2.4. Zakona iz 2001. propisuje:

„1. Oporeziv dohodak od 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” od vlastite nekretnine za stanovanje koja se nalazi u Nizozemskoj.

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

8 Na temelju članka 7.2. stavka 2. točaka (b) i (f) Zakona iz 2001., oporezivi primitak od rada koji se obavlja u Nizozemskoj i, ovisno o slučaju, oporezivi dohodak od vlastite nekretnine za stanovanje u Nizozemskoj čine dio oporezivog dohotka od rada i nekretnine.

### **Glavni postupak i prethodna pitanja**

9 Na temelju Zakona iz 2001. porez na dohodak fizičkih osoba u Nizozemskoj obuhvaća ne samo dohodak od rada nego i onaj „od nekretnine za stanovanje”. Kada je potonja „u vlasništvu” podrazumijeva se da donosi „pogodnosti” koje se izražavaju u postotku od njezine vrijednosti. Od tih se „pogodnosti” oduzimaju troškovi koji se mogu odbiti, među kojima se nalaze kamate i pripadajući troškovi kredita ugovorenih za kupnju nekretnine za stanovanje. Ako iznos tih troškova prelazi iznos ostvarenih „pogodnosti”, porezni obveznik ostvaruje „negativni dohodak”.

10 Takav je u 2007. bio slučaj osobe X, nizozemskog državljanina, u pogledu njezine nekretnine za stanovanje u Španjolskoj.

11 Tijekom spomenute porezne godine, dohodak od profesionalnih aktivnosti osobe X sastojao se od uplata dvaju društava u kojima je imao većinske udjele i od kojih jedno ima sjedište u Nizozemskoj, a drugo u Švicarskoj. Dohodak iz nizozemskog izvora činio je 60 % od njegova ukupnog oporezivog dohotka, dok je udio iz švicarskog izvora iznosio 40 %. Nikakav dohodak nije, prema tome, ostvaren u Španjolskoj, ni tijekom 2007. godine ni tijekom sljedećih četiri godine po isteku kojih je osoba X prestala biti španjolski rezident.

12 U skladu s mjerodavnom bilateralnom poreznom konvencijom dohodak iz švicarskog izvora oporezuje se u Švicarskoj, dok se onaj ostvaren u Nizozemskoj oporezuje u toj zemlji.

13 Što se tiče njezina oporezivanja u potonjoj državi članici, osoba X je najprije odabrala mogućnost izjednačavanja s poreznim obveznicima rezidentima, predviđenu u članku 2.5. Zakona iz 2001., što je imalo za posljedicu njezino podvrgavanje neograničenoj poreznoj obvezi u Nizozemskoj. U tu svrhu nizozemska porezna uprava uzela je u obzir „negativni dohodak” od nekretnine za stanovanje koja se nalazi u Španjolskoj.

14 Međutim, ukupni iznos tako izraženog poreza bio je veći od onog koji bi osoba X morala platiti da nije odabrala izjednačavanje s poreznim obveznicima rezidentima, što bi imalo za posljedicu to da bi bila oporezovana u Švicarskoj za dohodak ostvaren u toj zemlji, odnosno za 40 % od svojeg ukupnog dohotka, te da je usto bila ovlaštena u cijelosti odbiti „negativni dohodak” od nekretnine za stanovanje čiji je vlasnik, a koja se nalazi u Španjolskoj.

15 Ponovno se pozivajući na mogućnost odabira, ona je pred nizozemskim sudovima pobijala porezno rješenje, tvrdeći da odredbe prava Unije o slobodi kretanja treba tumačiti na način da omogućavaju poreznim obveznicima nerezidentima da ishode odbitak „negativnog dohotka” od nekretnina za stanovanje u svojem vlasništvu, a da pritom nisu obvezni odabrati izjednačavanje s poreznim obveznicima rezidentima.

16 Nakon što su Rechtbank te Haarlem (Sud u Haarlemu, Nizozemska) i Gerechtshof Amsterdam (Žalbeni sud u Amsterdamu, Nizozemska) odbili njezine zahtjeve, osoba X podnijela je žalbu u kasacijskom postupku Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske).

17 Sud koji je uputio zahtjev dvoji o dosegu sudske prakse proizišle iz presude od 14. veljače 1995., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), s obzirom na to da, za razliku od činjeničnog

stanja u predmetu u kojem je donesena ta presuda, osoba X ne ostvaruje sav ili gotovo sav obiteljski dohodak u jednoj državi ?lanici koja nije država ?lanica boravišta, nadležna za oporezivanje tog dohotka, i da bi stoga trebalo uzeti u obzir njezinu osobnu i obiteljsku situaciju. Naime, posebnost situacije u kojoj se nalazi osoba X je u tome da je na datum mjerodavan za izračun njezina poreza na dohodak boravila u Španjolskoj ondje ne ostvaruju?i dohodak i da je 60 % od svojeg dohotka ostvarivala u Nizozemskoj, a 40 % u Švicarskoj.

18 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, presude od 14. rujna 1999., Gschwind (C-391/97, EU:C:1999:409), od 12. prosinca 2002., de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750), i od 10. svibnja 2012., Komisija/Estonija (C-39/10, EU:C:2012:282), mogu?e je razumijevati na na?in da država ?lanica u kojoj se obavlja aktivnost uvijek treba voditi računa o osobnoj i obiteljskoj situaciji zainteresirane osobe ako to država ?lanica boravišta nije u mogućnosti. Upravo je takav slučaj u glavnom predmetu jer tijekom porezne godine o kojoj je riječ osoba X nije ostvarivala dohodak u Španjolskoj.

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

„1. Treba li odredbe UFEU-a o slobodi kretanja tumačiti na na?in da im se protivi nacionalni propis prema kojem građanin Unije koji živi u Španjolskoj i ?iji dohodak od rada u visini oko 60 % oporezuje Nizozemska a oko 40 % Švicarska, ne smije odbiti negativni dohodak od stana u svojem vlasništvu koji osobno koristi i koji se nalazi u Španjolskoj od svojega dohotka od rada koji se oporezuje u Nizozemskoj ?ak ni ako u državi boravišta Španjolskoj ostvaruje toliko nizak dohodak da ranije navedeni negativni dohodak u dotičnoj godini ne može dovesti do smanjenja poreza u državi boravišta?

2. a) U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje: mora li svaka država ?lanica u kojoj građanin Unije ostvaruje dio svojega dohotka u tom slučaju uzeti u obzir puni iznos gore navedenog negativnog dohotka? Ili ova obveza vrijedi samo za jednu od dotičnih država zaposlenja i ako da, za koju? Ili svaka pojedina?na država zaposlenja (osim države boravišta) mora dopustiti odbitak dijela tog negativnog dohotka? Kako se u potonje navedenom slučaju treba odrediti taj dio koji se može odbiti?

b) Je li u tom kontekstu važno u kojoj se državi ?lanici rad doista izvršava ili koja je država ?lanica ovlaštena oporezivati dohodak koji je ostvaren navedenim radom?

3. Je li odgovor na oba pitanja navedena u prethodnoj točki drukčiji ako je jedna od država u kojima građanin Unije ostvaruje svoj dohodak Švicarska Konfederacija, koja nije država ?lanica Europske unije ni dio Europskog gospodarskog prostora?

4. U kojoj je mjeri u tom kontekstu važno predviđaju li pravni propisi države boravišta poreznog obveznika (u ovom slučaju Španjolske) mogućnost odbitka kamata na kredit osiguran hipotekom na nakretnini za stanovanje u vlasništvu poreznog obveznika i mogućnost da se u dotičnoj godini prebiju porezni gubici koji iz toga proizlaze s mogućim dohotkom iz te države u narednim godinama?”

## **O prethodnim pitanjima**

### *Primjenjiva sloboda kretanja*

20 Uvodno valja istaknuti da sud koji je uputio zahtjev ne precizira koje to slobode kretanja valja razmotriti nacionalno zakonodavstvo poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku.

21 Me?utim, iz dijelova spisa koji je podnesen Sudu vidljivo je da osoba X posredstvom ve?inskih udjela kontrolira djelatnost društava sa sjedištem u Nizozemskoj i Švicarskoj i njima upravlja, a njihovu dobit želi kompenzirati s „negativnim dohotkom” od nekretnine za stanovanje ?iji je vlasnik, a koja se nalazi u Španjolskoj.

22 Me?utim, prema ustaljenoj sudskoj praksi, na rezidenta države ?lanice koji, neovisno o državljanstvu, drži udio u kapitalu društva sa sjedištem u drugoj državi ?lanici na temelju kojeg ima odlu?uju?i utjecaj na donošenje njegovih odluka i može odre?ivati njegovu djelatnost, primjenjuje se sloboda poslovnog nastana (presuda od 18. prosinca 2014., X, C-87/13, EU:C:2014:2459, t. 21.).

23 Stoga je na temelju odredbe ?lanka 49. UFEU-a potrebno razmotriti nacionalno zakonodavstvo o kojem je rije? u glavnom postupku.

#### *Prvo pitanje*

24 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 49. UFEU-a tuma?iti na na?in da mu se protivi to da država ?lanica ?ije porezno zakonodavstvo dopušta odbitak „negativnog dohotka” ostvarenog od nekretnine za stanovanje, tu pogodnost uskra?uje samozaposlenoj osobi nerezidentu koja na podru?ju te države ?lanice ostvaruje 60 % od svojeg ukupnog dohotka, dok na podru?ju države ?lanice u kojoj se nalazi njezina nekretnina za stanovanje ne ostvaruje dohodak koji bi joj omogućio da u njoj istakne pravo na takvu vrstu odbitka.

25 Da bi se odgovorilo na to pitanje uvodno valja podsjetiti da nacionalna porezna pravila trebaju poštovati pravo Unije i osobito slobode zajam?ene Ugovorima, me?u kojima je i sloboda poslovnog nastana koju pruža ?lanak 49. UFEU-a (vidjeti po analogiji presudu od 10. svibnja 2012., Komisija/Estonija, C-39/10, EU:C:2012:282, t. 47.).

26 Ura?unavanje „negativnog dohotka” od nekretnine koja se nalazi u državi ?lanici boravišta poreznog obveznika predstavlja poreznu olakšicu povezanu s njegovom osobnom situacijom prema kojoj se ocjenjuje njegova op?a sposobnost pla?anja poreza (vidjeti u tom smislu presudu od 18. lipnja 2015., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, t. 19. i navedenu sudsku praksu).

27 Prema tome, budu?i da poreznim obveznicima nerezidentima uskra?uje mogućnost odbijanja spomenutog „negativnog dohotka”, otvorenu poreznim obveznicima rezidentima, zakonodavstvo države ?lanice nepovoljnije tretira prvu skupinu u odnosu na drugu.

28 Valja stoga ispitati je li kriterij boravišta koji je uspostavljen zakonodavstvom iz glavnog postupka diskriminatoran.

29 U tom pogledu, valja podsjetiti da diskriminacija može proizlaziti samo iz primjene razli?itih pravila na usporedive situacije ili primjene istoga pravila na razli?ite situacije (vidjeti osobito presude od 14. velja?e 1995., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, t. 30., i od 18. lipnja 2015., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, t. 21.).

30 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 od 14. veljače 1995., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, t. 31. i 32., te od 18. lipnja 2015., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, t. 22.).

31 Sud je u točki 34. presude od 14. veljače 1995., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31), također ocijenio 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 od 18. lipnja 2015., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, t. 23.).

32 Diskriminacija u smislu UFEU-a 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 borave u različitim državama članicama, te dvije kategorije poreznih obveznika nalaze u usporedivoj situaciji (vidjeti presudu od 14. rujna 1999., Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, t. 26.).

33 Osobito je takav slučaj kad porezni obveznik nerezident ne ostvaruje značajan dohodak na području države članice svojeg boravišta i temelji većinu svojih oporezivih sredstava na aktivnosti koju obavlja u drugoj državi članici, 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 od 14. veljače 1995., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, t. 36.; od 16. listopada 2008., Renneberg, C-527/06, EU:C:2008:566, t. 61., i od 18. lipnja 2015., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, t. 25.).

34 U tom slučaju diskriminacija se sastoji u tome da ni država članica boravišta ni država članica zaposlenja ne uzima u obzir osobnu i obiteljsku situaciju nerezidenta koji većinu svojeg dohotka i gotovo ukupan obiteljski dohodak ostvaruje u državi članici koja nije država članica njegova boravišta (presude od 14. veljače 1995., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, t. 38.; od 18. srpnja 2007., Lakebrink i Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, t. 31., i od 18. lipnja 2015., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, t. 26.).

35 U točki 34. presude od 18. srpnja 2007., Lakebrink i Peters-Lakebrink (C-182/06, EU:C:2007:452), Sud je pojasnio da je doseg sudske prakse navedene u točkama 27. do 32. ove presude proširen na sve porezne olakšice vezane uz nerezidentovu sposobnost plaćanja poreza koje ne priznaje ni država članica njegova boravišta ni država članica njegova zaposlenja (presuda od 18. lipnja 2015., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, t. 27.).

36 U kontekstu slobode poslovnog nastana, ta se sudska praksa može primijeniti na porezne olakšice povezane sa sposobnošću plaćanja poreza koje ne priznaje ni država članica boravišta ni država članica u kojoj samozaposlena osoba obavlja aktivnost (u pogledu primjenjivosti sudske prakse proizišle iz presude od 14. veljače 1995., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, i izvorno razvijene u području slobode kretanja radnika, na slobodu poslovnog nastana, vidjeti presude od 11. kolovoza 1995., Wielockx, C-80/94, EU:C:1995:271; od 27. lipnja 1996., Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, i od 28. veljače 2013., Ettwein, C-425/11, EU:C:2013:121).

37 Prema tome, s obzirom na takve porezne olakšice čija je namjena utvrditi sposobnost plaćanja poreznog obveznika o kojemu je riječ u skladu s odredbama predmetnog nacionalnog zakonodavstva, poput onih u glavnom postupku kojima se oporezuje fiktivni dohodak ostvaren od vlastite nekretnine za stanovanje i istodobno dopušta odbitak pripadajućih troškova, okolnost da je nerezident na području države članice u kojoj obavlja svoju aktivnost ostvario dohodak u sličnim uvjetima kao rezidenti te države nije dovoljna da bi njegova situacija bila objektivno usporediva s njihovom.

38 Naime, kako bi se utvrdilo da su te situacije objektivno usporedive još je potrebno da zbog ostvarivanja vešine dohotka toga nerezidenta izvan područja države članice njegova boravišta, potonja nije u mogućnosti priznati mu olakšice koje su rezultat uzimanja u obzir svih njegovih dohodaka i osobne i obiteljske situacije (vidjeti po analogiji presudu od 18. lipnja 2015., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, t. 28.).

39 Kada nerezident na području države članice u kojoj obavlja dio aktivnosti ostvaruje 60 % od svojeg ukupnog svjetskog dohotka, nije moguće zaključiti da zbog same te činjenice država članica njegova boravišta nije u mogućnosti uzeti u obzir njegov ukupan dohodak i njegovu osobnu i obiteljsku situaciju. Drukčije bi bilo samo u slučaju da zainteresirana osoba na području države članice svojeg boravišta ne ostvaruje nikakav dohodak ili je on do te mjere skroman da spomenuta država toj osobi nije u mogućnosti priznati olakšice koje su rezultat uzimanja u obzir ukupna njezina dohotka i njezine osobne i obiteljske situacije.

40 Upravo se takvim čini slučaj osobe X jer iz dijelova spisa podnesenih Sudu proizlazi da ona u poreznoj godini o kojoj je riječ u glavnom postupku nije ostavila nikakav dohodak na području države članice u kojoj boravi, odnosno Kraljevine Španjolske.

41 Budući da se osobna i obiteljska situacija osobe X nije mogla uzeti u obzir ni u toj državi članici ni u državi članici na čijem je području ona ostvarila 60 % od svojeg ukupnog dohotka – Kraljevini Nizozemskoj – valja zaključiti da postoji diskriminacija na njezinu štetu u smislu sudske prakse navedene u točkama 27. do 32. ove presude.

42 Taj zaključak ne može pobiti činjenica da je osoba X preostali dio dohotka u toj godini ostvarila na području države članice koja nije ni Kraljevina Nizozemska ni Kraljevina Španjolska. Kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točkama 47. do 53. svojeg mišljenja, činjenica da porezni obveznik većinu svojeg dohotka ostvaruje na području ne jedne nego više država članica u kojima ne boravi nije relevantna za primjenu načela proizišlih iz presude od 14. veljače 1995., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31). Naime, odlučujućim kriterijem dalje je nemogućnost države članice da, zbog nedostatnog oporezivog dohotka, u svrhe oporezivanja uzme u obzir osobnu i obiteljsku situaciju poreznog obveznika, dok je drugdje to zbog dostatnih prihoda moguće.

43 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi to da država članica čije porezno zakonodavstvo dopušta odbitak „negativnog dohotka” ostvarenog od nekretnine za stanovanje, tu pogodnost uskraćuje samozaposlenoj osobi nerezidentu koja na području te države članice ostvaruje 60 % od svojeg ukupnog dohotka, dok na području države članice u kojoj se nalazi njezina nekretnina za stanovanje ne ostvaruje dohodak koji bi joj omogućio da u njoj istakne pravo na takvu vrstu odbitka.

#### *Drugo pitanje*

44 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita odnosi li se zabrana koja proizlazi iz odgovora na prvo pitanje samo na državu članicu na čijem je području ostvareno 60 % ukupnog dohotka ili i na svaku drugu državu članicu na čijem području porezni obveznik nerezident ostvaruje oporezivi dohodak koji mu omogućuje da u njoj istakne pravo na spomenutu vrstu odbitka, i u kojem omjeru. Spomenuti sud također zanima upućuje li pojam „države članice u kojoj se obavlja aktivnost” na onu državu članicu na čijem se području ta aktivnost stvarno obavlja ili na onu koja je nadležna za oporezivanje njezinim obavljanjem ostvarenog dohotka.

45 Kada je riječ o drugom dijelu drugog pitanja, da bi se na njega odgovorilo dovoljno je podsjetiti da se cilj na kojem se temelji sudska praksa navedena u okviru odgovora na prvo pitanje

sastoji u tome da se putem porezne olakšice, odnosno nižeg oporezivanja uzme u obzir osobna i obiteljska situacija poreznog obveznika. Slijedom navedenoga, pojam „države članice u kojoj se obavlja aktivnost”, poput onoga koji se upotrebljava u ovoj presudi, može se odnositi samo na državu članicu nadležnu za oporezivanje cjelokupnog dohotka od aktivnosti poreznog obveznika ili njegova dijela, bez obzira na to gdje se stvarno obavlja aktivnost koja je izvor tog dohotka.

46 Kada je riječ o prvom dijelu drugog pitanja, koji se tiče raspodjele tereta među državama članicama u kojima se obavlja aktivnost u pogledu uzimanja u obzir osobne i obiteljske situacije poreznog obveznika, valja ga razmotriti upućujući na ustaljenu sudsku praksu Suda u području podjele nadležnosti za oporezivanje među državama članicama (vidjeti osobito presudu od 12. prosinca 2002., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, t. 93. i navedenu sudsku praksu).

47 Iz toga osobito proizlazi da slobodu država članica da – u uvjetima nepostojanja mjera ujednačavanja ili usklađivanja na razini prava Unije – međusobno raspodijele porezne nadležnosti, osobito kako bi izbjegle akumuliranje poreznih olakšica, treba uskladiti s potrebom da se poreznim obveznicima dotičnih država članica osigura to da će se njihova cjelokupna osobna i obiteljska situacija na odgovarajući način uzeti u obzir, kakav god bio način na koji su države članice o kojima je riječ raspodijelile tu obvezu. Naime, bez takvog usklađivanja slobodna raspodjela nadležnosti za oporezivanje među državama članicama mogla bi dovesti do nejednakog postupanja prema obuhvaćenim poreznim obveznicima koje bi, s obzirom da nije rezultat postojećih razlika među nacionalnim poreznim zakonodavstvima, bilo nespojivo sa slobodom poslovnog nastana (vidjeti u tom smislu presudu od 12. prosinca 2013., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, t. 70. i 77.).

48 U slučaju da samozaposlena osoba ostvaruje oporezivi dohodak na području više država članica u kojima ne boravi, to usklađivanje moguće je postići samo ako joj se omogući isticanje prava na odbitak „negativnog dohotka” u svakoj pojedinoj državi članici u kojoj je obavljala aktivnost, a koja priznaje takvu vrstu porezne olakšice, razmjerno dijelu dohotka ostvarenom na području te države članice, pri čemu nadležnim nacionalnim tijelima mora pružiti sve informacije o sveukupnom dohotku na svjetskoj razini, omogućujući im tako da utvrde spomenuti udio.

49 Prema tome, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da se zabrana koja proizlazi iz odgovora na prvo pitanje odnosi na svaku državu članicu na čijem području samozaposlena osoba obavlja aktivnost i ostvaruje dohodak koji joj omogućuje da u njoj istakne pravo na istu vrstu odbitka, razmjerno udjelu dohotka ostvarenom na području svake pojedine države članice u kojoj obavlja aktivnost. U tom pogledu, „država članica u kojoj se obavlja aktivnost” svaka je država članica nadležna za oporezivanje onog dijela dohotka koji je nerezident ostvario obavljanjem aktivnosti na njezinu području, neovisno o tome gdje ju je stvarno obavljao.

#### *Treće pitanje*

50 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita utječe li na odgovor na drugo pitanje okolnost da porezni obveznik nerezident o kojem je riječ ostvaruje dio svojeg oporezivog dohotka na području treće države, a ne na području država članica.



51 Valja u tom pogledu podsjetiti da tumačenje odredbi UFEU-a o slobodi poslovnog nastana obvezuje sve države članice kada je riječ o tim odredbama utvrđenoj obvezi postupanja na nediskriminatoran način prema samozaposlenoj osobi koja obavlja profesionalnu aktivnost u državi članici u kojoj ne boravi. Tako je i u situaciji poput one u glavnom postupku gdje je riječ o državi članici na čijem području samozaposlena osoba s boravištem u drugoj državi članici obavlja dio svoje aktivnosti, dok preostali njezin dio obavlja na području treće države, čak i ako potonja nije država članica nego treća zemlja (vidjeti po analogiji presudu od 18. lipnja 2015., Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406, t. 35.).

52 Stoga na treće pitanje valja odgovoriti tako da okolnost da porezni obveznik nerezident o kojem je riječ ostvaruje dio svojeg oporezivog dohotka na području treće države, a ne na području država članica, nije relevantan za odgovor na drugo pitanje.

#### *četvrto pitanje*

53 Svojim četvrtim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi znati bi li odgovor na prethodna pitanja bio drukčiji da nacionalno zakonodavstvo države članice boravišta samozaposlene osobe dopušta potonjoj da od poreza koji duguje u toj državi odbije kamate na kredit osiguran hipotekom na nekretnini za stanovanje čiji je vlasnik i da porezne gubitke nastale na taj način prebije s dohotkom više budućih poreznih razdoblja.

54 Iz dijelova spisa podnesenih Sudu i potkrijepljenih usmenim očitovanjima osobe X na raspravi vidljivo je da potonja ni u 2007. ni u sljedećim godinama nije ostvarivala dohodak u Španjolskoj. Prema tome, budući da u tim godinama nije ostvarila oporezivi dohodak na području države članice svojeg boravišta, osoba X u svakom slučaju nije mogla pred španjolskim poreznim tijelima istaknuti pravo na odbitak kojim bi se u obzir uzela njezina osobna i obiteljska situacija.

55 Slijedom navedenoga, četvrto pitanje je hipotetsko i stoga nedopušteno (vidjeti presudu od 29. siječnja 2013., Radu, C-396/11, EU:C:2013:39, t. 24.).

#### **Troškovi**

56 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 (prvo vijeće) odlučuje:

**1. Članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi to da država članica čije porezno zakonodavstvo dopušta odbitak „negativnog dohotka” ostvarenog od nekretnine za stanovanje, predmetnu pogodnost uskrađuje samozaposlenoj osobi nerezidentu koja na području te države članice ostvaruje 60 % od svojeg ukupnog dohotka, dok na području države članice u kojoj se nalazi njezina nekretnina za stanovanje ne ostvaruje dohodak koji bi joj omogućio da u njoj istakne pravo na takvu vrstu odbitka.**

**2. Zabrana koja proizlazi iz odgovora na prvo pitanje odnosi se na svaku državu članicu na čijem području samozaposlena osoba obavlja aktivnost i ostvaruje dohodak koji joj omogućuje da u njoj istakne pravo na spomenutu vrstu odbitka, razmjerno udjelu dohotka ostvarenom na području svake pojedine države članice u kojoj obavlja aktivnost. U tom pogledu, „država članica u kojoj se obavlja aktivnost” svaka je država članica nadležna za oporezivanje onog dijela dohotka koji je nerezident ostvario obavljanjem aktivnosti na njezinu području, neovisno o tome gdje ju je stvarno obavljao.**

**3. Okolnost da porezni obveznik nerezident o kojem je riječ ostvaruje dio svojeg oporezivog dohotka na području treće države, a ne na području država članica, nije relevantan za odgovor na drugo pitanje.**

Potpisi

\* Jezik postupka: nizozemski