

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

11. rujna 2014.(*)

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

U predmetu C-489/13,

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

Ronny Verest,

Gaby Gerards

protiv

Belgische Staat,

SUD (sedmo vijeće),

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

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

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

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

donosi sljedeću

Presudu

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

Francuskoj.

Pravni okvir

3 ?lanak 7. stavak 1. Zakonika o porezima na dohodak iz 1992. (code des impôts sur les revenus 1992, u daljnjem 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 daljnjem 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 tu?itelji 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. Tu?itelji su te ispravke osporavali te su pokrenuli postupak pred rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (prvostupanjski sud u Antwerpenu).

9 Nakon što im je tu?žba odbijena, tu?itelji u glavnom postupku uputili su ?albu 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 sudu pruži koristan odgovor na temelju kojega će moći riješiti predmet u kojem vodi postupak. U tom smislu Sud mora, ako je potrebno, preoblikovati postavljena pitanja (presuda Brey, C-140/12, EU:C:2013:565, t. 31. i navedena sudska praksa).

14 Stoga, kako bi se sudu koji je uputio zahtjev dao koristan odgovor, nacionalni propis o kojemu je riječ u glavnom postupku treba ocijeniti u njegovom činjeničnom i pravnom kontekstu kakav proizlazi iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje.

15 Nesporno je da je u predmetu u glavnom postupku riječ o poreznom tretmanu prihoda od nekretnine koja nije izdana u najam, a koju su u Francuskoj stekli belgijski državljani, tužitelji u glavnom postupku. Na temelju Konvencije o sprežavanju dvostrukog oporezivanja sklopljene između tih dviju država članica, pripadajućih prihodi od te nekretnine oporezuju se samo u Francuskoj. Međutim, odredba koja govori o „pridržaju progresije“ omogućuje belgijskim tijelima da vode računa o tim prihodima kako bi utvrdila poreznu stopu koja se primjenjuje samo na prihode oporezive u Belgiji.

16 Osim toga, sud koji je uputio zahtjev ističe da se pravila na temelju kojih se mogu utvrditi prihodi od nekretnina koje nisu izdane u najam razlikuju prema tome nalazi li se imovina u Belgiji ili u nekoj drugoj državi članici. Tako iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da se u predmetu u glavnom postupku prihod od nekretnine koja nije izdana u najam, a smještena je u Francuskoj, utvrđuje ovisno o najamnoj vrijednosti čiji je iznos viši od katastarskog prihoda usporedive imovine smještene u Belgiji.

17 Dakle, imajući u vidu prethodno, valja utvrditi treba li članak 63. UFEU-a tumačiti na način da mu je protivan propis države članice, kao što je onaj o kojemu je riječ u glavnom postupku, koji prilikom primjene odredbe o progresivnosti sadržane u konvenciji o sprežavanju dvostrukog oporezivanja predviđa da se za utvrđivanje stope poreza na prihod prihodi od nekretnine koja nije izdana u najam, a nalazi se u drugoj državi članici, utvrđuju na temelju „najamne vrijednosti“, dok se prihodi od takve imovine koja se nalazi u prvoj državi članici utvrđuju na osnovi svojeg „katastarskog prihoda“, pri čemu je potonji prihod općenito niži od „najamne vrijednosti“.

Postojanje ograničenja slobodnog kretanja kapitala

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

19 Međutim, ta raspodjela porezne nadležnosti ne dopušta državama članicama primjenu mjera protivnih slobodama kretanja zajmâenima UFEU-om. Naime, što se tiče izvršavanja ovlasti oporezivanja kako je dodijeljena u okviru bilateralnih ugovora radi sprežavanja dvostrukog oporezivanja, države članice dužne su postupiti prema pravilima Unije (presuda Imfeld i Garcet, EU:C:2013:822, t. 42.).

20 Iz toga proizlazi da je, pod uvjetom da poštuje slobode kretanja zajmâene Ugovorom, država članica radi oporezivanja prihoda fizičkih osoba slobodna predvidjeti metode procjene prihoda od nekretnine koja nije izdana u najam koje se razlikuju prema tome nalazi li se imovina u

toj državi ?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 odvr?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 glavnom 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 glavnom 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 mjesta 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 sudsku 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 glavnom 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 članici uključeni u poreznu osnovicu. Međutim, ta konvencija omogućuje belgijskim tijelima da vode računa o tim prihodima od nekretnina koje se nalaze u Francuskoj kako bi, primjenom „pridržaja progresije“ predviđenog spomenutom konvencijom, utvrdila poreznu stopu koja se primjenjuje na prihode oporezive u Belgiji.

30 Valja istaknuti da iz sudske prakse Suda proizlazi da metoda izuzimanja uz „pridržaj progresije“ omogućava osiguravanje da prihode nekog poreznog obveznika koji su izuzeti u državi članici boravišta ta država članica ipak može uzeti u obzir kako bi primijenila pravilo o progresiji prilikom izračuna iznosa poreza na ostatak prihoda poreznog obveznika (u tom smislu vidjeti presudu Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, t. 47.).

31 Cilj je takvog propisa izbjeći da se u državi članici boravišta na oporezive prihode nekog poreznog obveznika koji je vlasnik nekretnine koja se nalazi u drugoj državi članici primijeni porezna stopa niža od one primjenjive na prihode poreznih obveznika koji su vlasnici usporedive imovine u državi članici boravišta.

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

33 S druge strane, valja zaključiti da se belgijska vlada nije pozvala ni na jedan cilj u općem interesu koji bi mogao služiti kao opravdanje.

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

Troškovi

35 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Suda, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

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

Potpisi

* Jezik postupka: nizozemski