Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
GERARDA HOGANA
od 19. studenoga 2020.[1]

Predmet C-388/19

MK
protiv
Autoridade Tributária e Aduaneira

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Arbitražni sud za poreze (Centar za upravnu arbitražu), Portugal))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Članci 63. i 65. UFEU-a – Slobodno kretanje kapitala – Test koji treba provesti – Načelo nediskriminacije – Porezno zakonodavstvo – Porez na kapitalne dobitke od nekretnina – Rezidenti i nerezidenti – Usporedivost situacija – Veće porezno opterećenje nerezidenata – Pojam jednakog postupanja – Mogućnost nerezidenata da izaberu sustav oporezivanja koji se primjenjuje na rezidente”

I. Uvod

1. Ovaj zahtjev za prethodnu odluku, koji se odnosi na tumačenje članaka 18., 63., 64. i 65. UFEU-a, upućen je u okviru poreznog spora između tužitelja, osobe MK, i Autoridade Tributária e Aduaneira (Porezno i carinsko tijelo, Portugal). Taj se spor odnosi na porezno rješenje koje je navedeno porezno tijelo donijelo u pogledu dohotka osobe MK za 2017. Ovaj zahtjev ponovno otvara pitanje o tome u kojim se slučajevima radi o diskriminirajućem oporezivanju nerezidenata u odnosu na rezidente.

2. Osoba MK je rezident Francuske. Bit njegove tužbe jest da mu je zbog činjenice da ima status nerezidenta u Portugalu naloženo plaćanje više porezne stope na kapitalne dobitke od prijenosa imovine koja se nalazi u toj zemlji. Prema tome, ovaj predmet otvara pitanje treba li sveobuhvatno ocijeniti sve posljedice primjene posebnog sustava oporezivanja kako bi se dokazalo postojanje diskriminacije te time i ograničenja slobodnog kretanja kapitala. Drugim riječima, postavlja se pitanje moraju li se u tu svrhu usporediti sve porezne mogućnosti koje su na raspolaganju osobama koje su rezidenti druge države članice s poreznim mogućnostima koje su na raspolaganju rezidentima države članice oporezivanja ili se ta usporedba mora provesti s obzirom na svaku od tih mogućnosti zasebno?

3. Prije razmatranja tih pitanja uputno je najprije iznijeti relevantne odredbe nacionalnog prava i prava Unije.

1 Izvorni jezik: engleski

II. Pravni okvir

4. U članku 10. stavku 1. točki (a) Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Zakonik o porezu na osobni dohodak, u daljnjem tekstu: CIRS) na sljedeći je način definiran pojam „kapitalnih dobitaka”:

„1. ‚Kapitalnim dobicima’ se ne smatraju primici od poduzetničke i profesionalne djelatnosti, iz ulaganja ili nekretnina, već je to dohodak koji proizlazi iz:

(a) Prijenosa stvarnih prava na nekretninama uz naknadu i namjene cjelokupne privatne imovine za poduzetničku i profesionalnu djelatnost koju vlasnik te imovine samostalno obavlja.”

5. Člankom 15. CIRS-a, naslovljenim „Područje primjene”, stavcima 1. i 2. propisuje se:

„1. Osobe koje su rezidenti na portugalskom državnom području porez na osobni dohodak plaćaju na cjelokupan dohodak, uključujući dohodak ostvaren izvan portugalskog državnog područja.

2. Nerezidenti porez na osobni dohodak plaćaju samo na dohodak ostvaren na portugalskom državnom području.”

6. Za potrebe članka 18. stavka 1. točke (h) CIRS-a, sljedeće se smatra dohotkom ostvarenim na portugalskom državnom području:

„(h) dohodak od nekretnina koje se nalaze na portugalskom državnom području, uključujući kapitalne dobitke ostvarene njihovim prijenosom.”

7. Na datum nastanka činjeničnog stanja u ovom predmetu članak 43. CIRS-a, naslovljen „Kapitalni dobici”, u verziji iz Zakona br. 42/2016 od 28. prosinca 2016. (OE/2013) u stavcima 1. i 2. propisivao je:

„1. Dohodak koji se smatra kapitalnim dobicima odgovara iznosu koji je rezultat prijeboja kapitalnih dobitaka i gubitaka ostvarenih u istom poreznom razdoblju, a izračunava se u skladu sa sljedećim člancima.

2. Od iznosa iz prethodnog stavka, koji se odnosi na promet nekretnina koji ostvare rezidenti, predviđen člankom 10. stavkom 1. točkama (a), (c) i (d), bez obzira na to je li pozitivan ili negativan, u obzir treba uzeti samo 50 %.”

8. U članku 68. stavku 1. CIRS-a izneseni su progresivni porezni razredi. Porezne stope su 2017. bile sljedeće [2]:

Oporezivi dohodak (u eurima)	Stope (postotak)	
	Redovna (A)	Prosječna (B)
Do 7091	14,50	14,500
Iznad 7091 do, i uključujući, 20 261	28,50	23,600
Iznad 20 261 do, i uključujući, 40 522	37	30,300
Iznad 40 522 do, i uključujući, 80 640	45	37,613
Iznad 80 640	48,00	–

9. U skladu s člankom 68.a, na oporezivi dohodak između 80 000 eura i 250 000 eura primjenjivao se dodatni, solidarni porez od 2,5 %, a iznad tog iznosa stopa solidarnog poreza bila je 5 %.

10. Članak 72. CIRS-a je u verziji koja se primjenjivala u vrijeme nastanka činjeničnog stanja u ovom predmetu propisivao sljedeće:

„1. Po posebnoj stopi od 28 % oporezuju se:

(a) kapitalni dobici u smislu članka 10. stavka 1. točaka (a) i (d) koje ostvare osobe koje nisu rezidenti na portugalskom državnom području, a koji nisu pripisivi stalnoj poslovnoj jedinici koja se nalazi na tom području;

[…]

9. Rezidenti neke druge države članice Europske unije ili Europskog gospodarskog prostora (pod uvjetom da, u potonjem slučaju, postoji razmjena informacija u poreznim stvarima) mogu, kada je riječ o dohotku iz stavka 1. točaka (a) i (b) i stavka 2., odabrati oporezivanje po stopi koja bi se u skladu s tablicom iz članka 68. stavka 1. primjenjivala da su taj dohodak ostvarili rezidenti na portugalskom državnom području.

10. U svrhu utvrđivanja vrste porezne stope navedene u prethodnom stavku u obzir se uzima cjelokupan dohodak, uključujući dohodak ostvaren izvan predmetnog područja, pod istim uvjetima koji se primjenjuju na rezidente.

[…]”

III. Činjenično stanje glavnog postupka i prethodno pitanje

11. Osoba MK je 31. svibnja 2018. portugalskom poreznom tijelu podnio poreznu prijavu za poreznu godinu 2017. na obrascu Model 3 IRS (porez na osobni dohodak). Osoba MK je u toj prijavi, uz određeni dohodak od nekretnina, prijavio iznos kapitalnih dobitaka ostvarenih preprodajom zgrade koja se nalazi u Portugalu. Tužitelj je na prednjoj stranici porezne prijave, u tablici 8B, označio

2 Iz informacija koje je sud koji je uputio zahtjev dostavio čini se da se pojam „prosječna stopa” (stupac B tablice u nastavku) odnosi na iznos oporezivog dohotka koji odgovara gornjoj granici pojedinog poreznog razreda. Oporezivi dohodak koji premašuje tu granicu oporezuje se „redovnom stopom” (stupac A tablice u nastavku) sljedećeg poreznog razreda.

kvadratić 4 („nerezident”), kvadratić 6 („rezident države članice Unije”) i kvadratić 7 (odabravši sustav oporezivanja koji se primjenjuje na nerezidente), čime je odbio mogućnost iz kvadratića 9 (oporezivanje općim poreznim stopama iz članka 68. Zakonika o porezu na osobni dohodak) i mogućnost iz kvadratića 10 (oporezivanje prema propisima koji se primjenjuju na rezidente).

12. Porezno tijelo 5. srpnja 2018. izdalo je porezno rješenje kojim je tužitelju naložilo plaćanje iznosa od 24 654,22 eura, izračunanog primjenom posebne porezne stope od 28 % do 100 % na kapitalne dobitke ostvarene od nekretnina. Porezno tijelo nije primijenilo 50 %-tno smanjenje porezne osnovice koje se primjenjuje na porezne obveznike rezidente.

13. Osoba MK je 30. studenoga 2018. nacionalnom sudu podnio tužbu kojom pobija zakonitost tog rješenja, navodeći da se ono temelji na zakonskim odredbama koje diskriminiraju državljane drugih država članica koji nisu porezni rezidenti Portugala. Sukladno tomu, osoba MK tvrdi da su ti propisi ograničenje slobodnog kretanja kapitala u smislu članka 63. stavka 1. UFEU-a.

14. Nacionalni sud u tom pogledu ističe da je Sud u presudi od 11. listopada 2007. u predmetu C-443/06, Hollmann (EU:C:2007:600) utvrdio da je portugalsko porezno zakonodavstvo koje se primjenjivalo na poreznu godinu 2003. ograničavalo kretanje kapitala, što je zabranjeno člankom 63. UFEU-a. Stoga, taj se sud pita je li kasnijim izmjenama tog zakonodavstva okončano ograničenje kretanja kapitala čije je postojanje Sud utvrdio u navedenom predmetu.

15. U tim okolnostima Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) (Arbitražni sud za poreze (Centar za upravnu arbitražu), Portugal) odlučio je prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li odredbe članaka [18., 63., 64. i 65. UFEU-a], promatrane zajedno, tumačiti na način da im se protivi nacionalni propis poput onoga o kojem je riječ u ovom predmetu, [koji je izmijenjen] […] [kako bi se omogućilo] da kapitalni dobici koje prodajom imovine smještene u jednoj državi članici (Portugalu) ostvaruje rezident neke druge države članice Europske unije (Francuska) ne podliježu, na fakultativnoj osnovi, poreznom opterećenju većem od onog koji se za istu vrstu transakcije primjenjuje na kapitalne dohotke koje ostvaruje rezident države članice u kojoj se nekretnina nalazi?”

IV. Analiza

16. Budući da se u pitanju suda koji je uputio zahtjev ističe nekoliko odredbi Ugovora, najprije je potrebno utvrditi koje su od njih zapravo relevantne.

A. Određivanje relevantnih odredbi Ugovora

17. Nacionalni sud u svojem pitanju upućuje na članke 18., 63., 64. i 65. UFEU-a. U skladu s člankom 63. stavkom 1. UFEU-a, zabranjena su sva ograničenja kretanja kapitala među državama članicama te između država članica i trećih zemalja.

18. U skladu s člankom 64. stavkom 1., članak 63. ne dovodi u pitanje primjenu onih ograničenja prema trećim zemljama koja su prema nacionalnom pravu ili pravu Unije postojala na dan 31. prosinca 1993., a usvojena su u odnosu na kretanje kapitala u treće zemlje ili iz njih, koje obuhvaća izravna ulaganja, uključujući ulaganja u nekretnine.

19. Članak 65. stavci 1. i 3. posebno propisuju da odredbe članka 63. ne dovode u pitanje pravo država članica da primjenjuju odgovarajuće odredbe svojeg poreznog prava kojima se pravi razlika između poreznih obveznika koji nisu u istom položaju u pogledu mjesta boravišta ili mjesta ulaganja njihova kapitala. To pravo sâmo podliježe uvjetu da te zakonodavne odredbe ne smiju biti sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnog kretanja kapitala i platnog prometa kako je utvrđeno u članku 63. UFEU-a.

20. U tom se kontekstu mora istaknuti da, iako pojam „kretanje kapitala" nije definiran u UFEU-u, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da Direktiva Vijeća 88/361/EEZ za provedbu članka 67. Ugovora (SL 1988., L 178, str. 5.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 10., svezak 3., str. 7.), zajedno s priloženom joj nomenklaturom i napomenom za pojašnjenje, ima indikativnu vrijednost u tom pogledu [3]. U skladu s tom napomenom za pojašnjenje prekogranično kretanje kapitala uključuje posebno „[k]upnj[u] zgrada i zemljišta i izgradnj[u] zgrada od strane privatnih osoba za stvaranje dobiti ili osobnu upotrebu". Stoga, svaku nacionalnu mjeru koja se odnosi na kupnju zgrade koja se nalazi u državi članici od strane fizičkih osoba nerezidenata, čak i ako nije kupljena radi ulaganja, treba smatrati obuhvaćenom područjem primjene članaka 63. do 65. UFEU-a [4].

21. Primjena sloboda kretanja povezanih s unutarnjim tržištem podvrgnuta je ispunjenju dvaju kumulativnih uvjeta. Kao prvo, situacija o kojoj je riječ u glavnom postupku ne smije biti potpuno unutarnja situacija države članice o kojoj je riječ [5]. Kao drugo, područje obuhvaćeno nacionalnom mjerom čija se sukladnost s pravom Unije osporava ne smije biti potpuno usklađeno s pravom Unije [6]. Međutim, u ovom predmetu nema dvojbe da su ta dva uvjeta ispunjena te da se članci 63. do 65. UFEU-a stoga primjenjuju.

22. Budući da su te odredbe izraz načela nediskriminacije u području slobodnog kretanja kapitala, nema potrebe razmatrati situaciju koju je naveo nacionalni sud u svojem zahtjevu za prethodnu odluku s obzirom na članak 18. UFEU-a. Taj se članak, koji predviđa opću zabranu svake diskriminacije na temelju državljanstva, treba samostalno primjenjivati samo na situacije uređene pravom Unije u pogledu kojih Ugovor ne predviđa nikakvu posebnu zabranu diskriminacije [7].

23. Stoga, nacionalne porezne mjere na koje se odnosi predmetni zahtjev za prethodnu odluku moraju se razmotriti samo u odnosu na načelo slobodnog kretanja kapitala.

B. Opseg analize koju treba provesti

24. Najprije treba istaknuti da se postavljeno pitanje odnosi ne samo na tužiteljevu situaciju nego, općenitije, i na sukladnost nacionalnog propisa, kako ga je opisao sud koji je uputio zahtjev, s pravom Unije. Budući da prethodna pitanja uživaju presumpciju relevantnosti [8], smatram da je potrebno proučiti porezni sustav o kojem je riječ, a ne konkretnu tužiteljevu situaciju. Slično tomu, budući da se postavljeno pitanje ne odnosi na situaciju osoba koje su rezidenti trećih država, unatoč tomu što načelo slobodnog kretanja kapitala zabranjuje i ograničenja između država članica i trećih država, smatram da nije potrebno razmatrati to pitanje.

3 Vidjeti u tom smislu presudu od 23. veljače 2006., van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, t. 39.).

4 Vidjeti u tom smislu presudu od 16. ožujka 1999., Trummer i Mayer (C-222/97, EU:C:1999:143, t. 24.).

5 Vidjeti u tom smislu presudu od 15. studenoga 2016., Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, t. 47.).

6 Vidjeti u tom smislu presude od 16. listopada 2014., Komisija/Njemačka (C-100/13, neobjavljena, EU:C:2014:2293, t. 62.) i od 22. ožujka 2018., Jacob i Lassus (C-327/16 i C-421/16, EU:C:2018:210, t. 72.).

7 Vidjeti u tom smislu presudu od 3. ožujka 2020., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, t. 55.).

8 Vidjeti u tom smislu presudu od 29. srpnja 2019., Vethanayagam i dr. (C-680/17, EU:C:2019:627, t. 36.).

25. Ako Sud ipak utvrdi da je potrebno uzeti u obzir situaciju osoba koje su rezidenti trećih država, tada bi se moglo smatrati da zaključak iz rješenja Suda od 6. rujna 2018. u predmetu Patrício Teixeira (C-184/18, neobjavljeno, EU:C:2018:694) (na koje su uputile neke od stranaka u ovom predmetu), a koji se odnosio na situaciju koju je opisao sud koji je uputio zahtjev u svojem zahtjevu, nije nužno relevantan u ovom predmetu.

26. Točno je da je Sud u tom predmetu, koji se odnosio na portugalske propise koji su bili na snazi za poreznu godinu 2007., u biti utvrdio da:

– predmet nije bilo potrebno objaviti jer odgovor na prethodno pitanje nije ostavljao mjesta nikakvoj razumnoj sumnji te se o predmetu stoga, u skladu s člankom 99. Poslovnika Suda, moglo odlučiti obrazloženim rješenjem;

– primjena članka 64. stavka 1. UFEU-a mogla se isključiti jer je ta odredba u biti već postojala u izvornoj verziji Zakonika, koji je bio na snazi 31. prosinca 1993.[9];

– budući da iz teksta članka 43. stavka 2. CIRS-a nije bilo očito da ta odredba razlikuje porezne obveznike nerezidente s obzirom na njihovo boravište, moralo se smatrati da se razlika u postupanju odnosila na objektivno usporedive situacije[10].

27. Stoga, Sud je zaključio da „nacionalni propis države članice poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, koji kapitalne dobitke koje rezident treće države ostvari prodajom nekretnina u toj državi članici porezno opterećuje više nego kapitalne dobitke koje istom vrstom transakcije ostvari rezident te države članice, čini ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje, podložno provjeri suda koji je uputio zahtjev, nije obuhvaćeno iznimkom predviđenom u članku 64. stavku 1. UFEU-a te se ne može opravdati razlozima navedenima u članku 65. stavku 1. UFEU-a”[11].

28. Međutim, treba imati na umu, s obzirom na to da Sud na temelju članka 267. UFEU-a nije nadležan primijeniti pravilo prava Unije na određeni predmet te tako odredbu nacionalnog prava ocijeniti s obzirom na takvo pravilo[12], da se odgovori na prethodna pitanja temelje na pretpostavci koju iznese sud koji je uputio zahtjev te stoga na opisu primjenjivog nacionalnog zakonodavstva koji taj sud pruži, te se ne pružaju nužno s obzirom na pravnu situaciju koja postoji u toj državi članici jer Sud s tom situacijom može biti samo neizravno i djelomično upoznat[13].

29. U predmetu Patrício Teixeira nacionalni sud je u zahtjevu za prethodnu odluku samo naveo članak 43. stavak 2. CIRS-a kao relevantnu odredbu na snazi koja je ograničavala poreznu osnovicu na 50 % kapitalnih dobitaka u slučajevima u kojima su nekretninu prodali porezni obveznici rezidenti. Sud je stoga isključivo s obzirom na tu konkretnu odredbu došao do zaključka da se zakonodavstvo, koje je sud koji je uputio zahtjev opisao kao primjenjivo nacionalno zakonodavstvo, protivilo pravu Unije.

30. Međutim, iz spisa ovog predmeta proizlazi da članak 43. stavak 2. CIRS-a možda nije jedina relevantna nacionalna odredba koju treba uzeti u obzir kako bi se utvrdilo jesu li kapitalni dobici koje rezident treće države ostvari prodajom imovine koja se nalazi u toj državi članici podlijegali, te podliježu li, većem poreznom opterećenju nego kapitalni dobici koje istom vrstom transakcije ostvari rezident te države članice. Naime, čini se da je članak 43. stavak 2. CIRS-a dio skupa odredbi koje, kada ih se promatra zajedno, čine složen sustav oporezivanja kapitala koji se primjenjuje na porezne obveznike rezidente. U skladu s tim drugim odredbama svi dobici koje takav porezni obveznik ostvari

9 Točka 32.

10 Točka 37.

11 Moj prijevod

12 Vidjeti, na primjer, presudu od 26. svibnja 2005., António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, t. 15.).

13 Vidjeti u tom smislu presudu od 22. studenoga 2018., Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank (C-625/17, EU:C:2018:939, t. 41.).

progresivno se oporezuju prema određenim poreznim razredima. Stoga, portugalsko porezno zakonodavstvo u biti predviđa zbrajanje dohotka i kapitalnih dobitaka ostvarenih u jednoj poreznoj godini. Nasuprot tomu, članak 72. stavak 1. CIRS-a propisuje da dobitak koji ostvari porezni obveznik rezident treće države podliježe paušalnoj poreznoj stopi.

31. Te odredbe stoga upućuju na to da odgovor na pitanje propisuje li portugalsko zakonodavstvo neku vrstu diskriminirajućeg oporezivanja prema člancima 63., 64. i 65. UFEU-a sam po sebi ne ovisi toliko o 50 %-tnom smanjenju porezne osnovice za rezidente koje je predviđeno člankom 43. stavkom 2. CIRS-a koliko o stvarnoj razlici između stvarne porezne stope do koje može doći zbog tog smanjenja. Sukladno tomu, sve se svodi na pitanje oporezuju li se kapitalni dobici koje nerezidenti ostvare prodajom nekretnina jedinstvenom stopom koja je viša od stvarne granične stope koja se primjenjuje na takve kapitalne dobitke koje ostvare rezidenti.

32. Sukladno tomu, da je sud koji je uputio zahtjev u predmetu Patrício Teixeira iznio cjelokupan sustav oporezivanja koji se primjenjivao na nerezidente, mišljenja sam da Sud vjerojatno ne bi došao do zaključka da se činjenicu da članak 43. stavak 2. CIRS-a 31. prosinca 1993. nije razlikovao rezidente i nerezidente nije moglo smatrati dovoljnom da se utvrdi da između situacija dviju kategorija poreznih obveznika o kojima je riječ u tom predmetu na taj datum nije bilo objektivne razlike. Smatram da bi Sud u tom slučaju morao razmotriti je li ta razlika bila posljedica djelovanja te odredbe u vezi s drugim odredbama koje su činile sustav oporezivanja koji se primjenjivao na nerezidente.

33. U tim okolnostima, iako je zaključak koji je Sud donio u predmetu Patrício Teixeira pravilan s obzirom na pretpostavku koju je sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku iznio u tom zahtjevu (to jest da se situacija rezidenata i nerezidenata razlikuje *samo* po tome što rezidenti imaju pravo na 50 %-tno smanjenje porezne osnovice), ipak se mora utvrditi odgovara li zaista ta pretpostavka pravnoj situaciji koja je u poreznoj godini 2007. (i sljedećim godinama) postojala u Portugalu. Potrebno je razmotriti treba li u obzir uzeti druge odredbe, poput onih koje se navode u ovom predmetu [14]. Dakle, ti se elementi moraju dodatno razmotriti kako bi se utvrdilo, konkretno, je li isključena moguća primjena članka 64. stavka 1. UFEU-a.

34. U tom pogledu iz sudske prakse Suda proizlazi, međutim, da je isključivo na nacionalnom sudu da utvrdi sadržaj zakonodavstva koje postoji na dan određen aktom Unije, a Sud je nadležan da pruži elemente za tumačenje pojma prava Unije na koji se može pozivati prilikom primjene sustava iznimki, koji predviđa to pravo za nacionalno zakonodavstvo koje postoji na određeni dan [15].

14 U tom bih pogledu istaknuo da je za primjenu članka 64. UFEU-a potrebno da je akt u svojoj biti, a ne u svakom pogledu, bio dio pravnog poretka države članice o kojoj je riječ, neprekidno od 31. prosinca 1993. Vidjeti presudu od 26. veljače 2019., X (Društva posrednici sa sjedištem u trećim zemljama) (C-135/17, EU:C:2019:136, t. 38.).

15 Vidjeti u tom smislu presudu od 12. prosinca 2006., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, t. 191.).

C. Postojanje ograničenja slobodnog kretanja kapitala

1. Primjenjiva načela

35. Za početak valja podsjetiti na to da izravno oporezivanje u biti spada u nadležnost država članica. Na njima je da odrede opseg svoje porezne nadležnosti kao i osnovna načela svojeg poreznog sustava. Države članice su slobodne, prema sadašnjem stanju harmonizacije poreznog prava Unije, uspostaviti sustav oporezivanja koji smatraju najprikladnijim, uključujući, osobito, sustav progresivnog oporezivanja ili primjenu paušalne porezne stope [16]. U tom kontekstu države članice mogu propisati obveze prijavljivanja i administrativne obveze koje smatraju potrebnima za osiguravanje djelotvorne naplate poreza [17].

36. Temeljne slobode povezane s unutarnjim tržištem stoga se ne mogu shvatiti na način da je država članica dužna utvrditi svoja porezna pravila prema pravilima druge države članice kako bi se osiguralo oporezivanje koje uklanja sve razlike koje proizlaze iz nacionalnih poreznih propisa [18]. Sukladno tomu, dvije države članice čak mogu istu transakciju oporezovati na temelju različitih poveznica [19]. Sve to znači da slobode kretanja – iako su važne – nisu namijenjene rješavanju eventualnih problema koji proizlaze iz međudjelovanja različitih nacionalnih poreznih sustava [20]. Cilj im je samo osigurati da države članice svoje nadležnosti izvršavaju na nediskriminirajući način. Osobito, nije na Sudu da utvrdi kakav treba biti porezni sustav država članica.

37. Unatoč tomu, države članice svoju poreznu nadležnost moraju izvršavati na način koji je sukladan slobodi kretanja. To znači da se one moraju suzdržavati od donošenja diskriminirajućih mjera na štetu osoba koje su ostvarile svoje pravo na slobodu kretanja [21].

38. U područjima različitima od oporezivanja svaka nacionalna mjera koja, čak i kada se *prima facie* primjenjuje bez diskriminacije, građanima Unije zabranjuje, otežava ili čini manje privlačnim ostvarivanje slobode kretanja koja je zajamčena Ugovorom čini ograničenje prava na slobodno kretanje [22].

16 Vidjeti presudu od 3. ožujka 2020., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, t. 49.). Pravo Unije ne obvezuje države članice da međusobno razmjenjuju informacije kako bi izbjegle dvostruko oporezivanje ili pak neoporezivanje istog dobitka. Vidjeti presudu od 26. svibnja 2016., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, t. 47.).

17 Vidjeti presudu od 30. travnja 2020., Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, t. 37.). Što se tiče administrativnog opterećenja, države članice moraju, naravno, jednako postupati prema rezidentima i nerizedentima, ali samo u smislu da oni moraju podlijegati istom sustavu jer je razlika u administrativnom opterećenju u suprotnom samo posljedica razlike u primjenjivom sustavu te ju stoga nije moguće zasebno promatrati. Vidjeti presudu od 14. travnja 2016., Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, t. 25.).

18 Presuda od 27. veljače 2020., AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, t. 32.)

19 Pitanja dvostrukog oporezivanja načelno se rješavaju bilateralnim ili multilateralnim sporazumima.

20 Točno je da je Sud u presudi od 9. veljače 2017., X (C-283/15, EU:C:2017:102, t. 47.) utvrdio 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". Međutim, Sud je u istoj točki naglasio da se to odnosi na nejednakosti u postupanju koje nisu posljedica razlika između nacionalnih poreznih zakonodavstava. U sljedećoj je točki usto navedeno da se poreznom obvezniku mora omogućiti da se „u svakoj pojedinoj državi članici u kojoj je obavlja[o] aktivnost, a koja priznaje takvu vrstu porezne olakšice" pozove na svoje osobne i obiteljske okolnosti. Sukladno tomu, ako države članice nisu obvezne propisati pravila namijenjena izbjegavanju preklapanja poreznih pogodnosti ili nepogodnosti, kada to učine, moraju ih primjenjivati i na rezidente i na nerezidente.

21 Vidjeti, na primjer, presudu od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, t. 40.).

22 Vidjeti, na primjer, presudu od 14. studenoga 2018., Memoria i Dall'Antonia (C-342/17, EU:C:2018:906, t. 48.).

39. Međutim, pojam „ograničenje” u poreznim se stvarima primjenjuje nešto uže. Naime, sama činjenica oporezivanja djelatnosti ili transakcije nužno čini upuštanje u tu transakciju manje privlačnim. Stoga, kako se mogućnost država članica da naplaćuju poreze ne bi dovela u pitanje [23], iz dosadašnje sudske prakse Suda proizlazi da nacionalna mjera o kojoj je riječ *ujedno* mora dovesti do izravne ili neizravne diskriminacije da bi ju se smatralo „ograničenjem” u tom smislu. Stoga, test koji treba primijeniti da bi se utvrdilo postojanje ograničenja u poreznim stvarima identičan je onomu koji treba primijeniti u stvarima različitima od oporezivanja [24].

40. Mora se smatrati da je nužnost provođenja testa nediskriminacije – te stoga i razmatranje usporedivosti dviju situacija kako bi se mjera kvalificirala kao „ograničenje” u tom smislu – konačno utvrđena od 17. srpnja 2014., tj. donošenja presude u predmetu Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087). Nezavisna odvjetnica J. Kokott u tom je predmetu predložila da se u poreznim stvarima napusti praksa provođenja testa nediskriminacije te da se umjesto toga primjenjuje isti test kao u drugim područjima [25]. Međutim, Sud u tom pogledu nije prihvatio njezino mišljenje [26]. Usto, kada se, kao u ovom predmetu, radi o slobodnom kretanju kapitala, potreba za takvom usporedbom proizlazi iz teksta članka 65. UFEU-a.

41. Uzimajući zaključak iz presude Nordea Bank kao polazišnu točku, smatram da je potrebno ispitati postoji li diskriminacija koja čini ograničenje slobodnog kretanja kapitala u smislu članka 63. UFEU-a.

42. Prije nego što nastavim dalje, želim istaknuti da u biti postoje dva problema svojstvena pitanju diskriminirajućeg oporezivanja i stoga, ograničenju slobodnog kretanja u području oporezivanja. Prvi se odnosi na način na koji se pojam „diskriminacija” treba shvaćati u tom kontekstu.

43. Prvi pristup podrazumijeva da diskriminaciju čini svaka mjera kojoj je u slučaju izravne diskriminacije cilj, a u slučaju neizravne diskriminacije učinak, to da prema usporedivim situacijama postupa različito, a prema različitim situacijama jednako [27].

44. Prema drugom pristupu, ako pravo zabranjuje uporabu određenog kriterija, izravna diskriminacija postoji kada se prema osobi postupa nepovoljnije u vezi s izričitim pojmovima tog kriterija. Nasuprot tomu, neizravna diskriminacija postoji kada se odredba ili kriterij koji se čine neutralnima ipak primjenjuju na način koji neke osobe stavlja u nepovoljniji položaj u usporedbi s drugim osobama u vezi s nekim zabranjenim kriterijem razlikovanja [28].

23 Vidjeti, na primjer, presude od 6. prosinca 2007., Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, t. 53.) i od 26. svibnja 2016., NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, t. 47.).

24 Vidjeti, na primjer, presudu od 12. travnja 1994., Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, t. 15.) i od 19. studenoga 2015., Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, t. 29.).

25 Mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, t. 22.)

26 Presuda od 17. srpnja 2014., Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 23. i 24.). Vidjeti također mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu Staatssecretaris van Financiën (C-87/13, EU:C:2014:2164). Za novije primjere presuda velikog vijeća u kojima se prihvaća takav pristup vidjeti presude od 5. veljače 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, t.41.); od 3. ožujka 2020., Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, t.54.) ili od 3. ožujka 2020, Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, t. 44.).

27 Vidjeti, na primjer, presudu od 13. ožujka 2014., Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, t. 45.).

28 Vidjeti, na primjer, presude od 26. travnja 2018., ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, t. 17.) i od 13. ožujka 2019., Gemeinsamer Betriebsrat EurothermenResort Bad Schallerbach (C-437/17, EU:C:2019:193, t. 18.).

45. U sudskoj praksi koja se odnosi na slobode kretanja do sada se pretežito koristio drugi pristup, koji je, međutim, moguće smatrati primjenom prvog. U tom smislu Sud je utvrdio da se o izravnoj diskriminaciji radi kada mjera predviđa različito postupanje na temelju državljanstva [29], a o neizravnoj diskriminaciji kada mjera, iako se temelji na drukčijem kriteriju, poput kriterija boravišta, u praksi dovodi do istog rezultata [30]. Međutim, valja istaknuti da Sud, otprilike posljednjih deset godina, češće koristi prvu definiciju pojma „diskriminacija", ne osvrćući se na državljanstvo [31].

46. Prema mojem mišljenju, budući da slobode kretanja služe dovršenju jedinstvenog tržišta a da se države članice pritom ne liši njihove porezne autonomije, drugi se pristup, koji se temelji na postojanju zabranjenog kriterija razlikovanja, treba ipak nastaviti koristiti za određivanje je li mjera ograničenje u obliku diskriminirajuće porezne mjere [32].

47. Usto, prvi je pristup zapravo istovjetan razmatranju dosljednosti zakona jer se u skladu sa sudskom praksom Suda usporedivost treba ocjenjivati s obzirom na cilj poreza o kojem je riječ [33]. Taj se pristup stoga čini relevantnim kada se, kao u slučaju PDV-a [34], propitkuje neutralnost te mjere, koja se za predmetne potrebe shvaća kao njezina dosljednost njezinim ciljevima [35]. Kad je riječ o slobodama kretanja, za utvrđivanje postojanja diskriminacije ne mora se razmatrati dosljednost zakonodavstva njegovim ciljevima [36], nego je li nacionalni zakonodavac njime htio zaštititi svoje državljane.

48. To me dovodi do drugog pitanja, to jest do referentne točke s obzirom na koju treba ocijeniti postojanje ograničenja. Treba li relevantnu poreznu odredbu promatrati zasebno? Ili (što ja smatram pravilnim rješenjem) treba promatrati cjelokupan porezni sustav?

29 Vidjeti, na primjer, presudu od 14. prosinca 2006., Denkavit Internationaal i Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, t. 19.). Iz određenih presuda proizlazi da je porezna mjera koja se temelji na mjestu boravišta izravna diskriminacija. Vidjeti, primjerice, presudu od 26. travnja 2018., ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, t. 17.). Ipak, u većini se presuda to smatra neizravnom diskriminacijom. Vidjeti, na primjer, presudu od 14. veljače 1995., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, t. 29.). Smatram da se mora prihvatiti potonji pristup jer Sud, kada postoje razlike u postupanju na temelju boravišta, sustavno razmatra mogu li se te razlike opravdati važnim razlozima, dok se izravna diskriminacija može opravdati samo razlozima koji su izričito predviđeni Ugovorom. Vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika A. Tizzana u predmetu SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:437, t. 55.). Usto, pojmovi „porezna rezidentnost", „registrirani poslovni nastan" ili „sjedište društva", koji se mogu koristiti kako bi se odredila državna pripadnost društva kada država primjenjuje teoriju zakonskog sjedišta, međusobno se razlikuju. Društvo se može smatrati rezidentom države za porezne potrebe čak i ako nema njezinu državnu pripadnost u smislu prava društava. Vidjeti presudu od 13. srpnja 1993., Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, t. 15.).

30 Vidjeti, na primjer, presude od 14. veljače 1995., Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, t. 26.), od 20. siječnja 2011., Komisija/Grčka (C-155/09, EU:C:2011:22, t. 46.), od 19. studenoga 2015., Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, t. 28.) i od 18. lipnja 2020., Komisija/Mađarska (Transparentnost financiranja udruženja) (C-78/18, EU:C:2020:476, t. 62.).

31 Vidjeti Lenaerts K. i Bernardeau L., „L'encadrement communautaire de la fiscalité directe", *Cahiers de droit européen*, sv. 1, Bruylant, 2007., str. 19. do 109., str. 36. i slj. Točno je da se kriterij državljanstva može činiti ograničavajućim, ali on u praksi samo izjednačava diskriminaciju na temelju boravišta s neizravnom diskriminacijom. Nasuprot tomu, za prvi bi se pristup, s obzirom na to da ne uzima u obzir konkretan kriterij razlikovanja, moglo smatrati da stvara opasnost od toga da će društvena pitanja postati nit vodilja sudskog nadzora te da će se Sud time približiti mogućnosti razmatranja ne samo postojanja diskriminacije nego, općenitije, i načina na koji države članice izvršavaju svoju nadležnost, i to unatoč činjenici da preklapanje nadležnosti ne treba smatrati preprekom, nego posljedicom usporednog izvršavanja nadležnosti dviju država članica.

32 Usto, u skladu s drugim pristupom, diskriminacija može postojati i u slučaju primjene istog pravila na različite situacije. Vidjeti presudu od 6. prosinca 2007., Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, t. 41.).

33 Vidjeti, na primjer, presude od 26. veljače 2019., X (Društva posrednici sa sjedištem u trećim zemljama) (C-135/17, EU:C:2019:136, t. 64.) i od 13. studenoga 2019., College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, t. 65.). Sud ponekad upućuje i na cilj i sadržaj nacionalnih odredbi o kojima je riječ. Vidjeti presudu od 18. prosinca 2014., Q (C-133/13, EU:C:2014:2460, t. 22.).

34 Vidjeti, na primjer, presudu od 7. ožujka 2017., RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, t. 51.).

35 Ako se primijeni u prisutnosti zabranjenog kriterija, prvi pristup čak može dovesti do paradoksalnog rezultata. Naime, budući da usporedivost prema tom pristupu treba ocjenjivati s obzirom na cilj mjere o kojoj je riječ, ako je cilj te mjere upravo različito postupanje prema dvjema kategorijama osoba na temelju zabranjenog kriterija, ne radi se o diskriminaciji jer se te dvije kategorije, s obzirom na taj cilj, moraju smatrati neusporedivima.

36 Nepostojanje dosljednosti nacionalnog zakonodavstva nužno ne podrazumijeva postojanje ograničenja u odnosu na jednu od sloboda kretanja. Naime, mjera može biti nedosljedna svojim ciljevima a da nužno ne stavlja nedržavljane ili nerezidente u nepovoljniji položaj. Prema tome, iako dosljednost zakonodavstva svojim ciljevima ne bi trebala biti odlučujuća u stadiju u kojem se ocjenjuje postojanje ograničenja, ona je, međutim, relevantna kada se razmatra opravdanost tog zakonodavstva. Naime, da bi ograničenje bilo u skladu s pravom Unije, nije dovoljno da bude opravdano, nego mora biti i proporcionalno tom opravdanju, što znači da zakonodavstvo mora na dosljedan i sustavan način jamčiti postizanje željenog cilja. Vidjeti, na primjer, presudu od 18. lipnja 2020., Komisija/Mađarska (Transparentnost financiranja udruženja) (C-78/18, EU:C:2020:476, t. 76.).

49. Iako je točno da je sudska praksa u tom pogledu pomalo nejasna u smislu da određene presude ostavljaju dojam da se pojam „mjera" odnosi na svaki element za koji je vjerojatno da će utjecati na obračun dugovanog poreza, pobliža analiza sudske prakse pokazuje da se ona odnosi na cjelokupan porezni sustav o kojem je riječ [37]. Osim toga, to je očito dosljedno pristupu koji se primjenjuje u kontekstu državnih potpora. Naime, Sud je u tom području [38], u okviru ocjenjivanja kriterija selektivnosti porezne mjere, a nakon što je usporedivost najprije razmatrao s obzirom na ciljeve navodne državne potpore [39], naposljetku odlučio, povodom ključne presude velikog vijeća, da se usporedivost mora provesti u odnosu na prirodu i opći smisao poreznog sustava o kojem je riječ [40]. Od tada, za kvalifikaciju porezne mjere kao „selektivne" potrebno je, kao prvo, utvrditi redovni ili „uobičajeni" porezni sustav koji je na snazi u predmetnoj državi članici i, kao drugo, dokazati da odnosna porezna mjera odstupa od tog redovnog sustava, u mjeri u kojoj se njome uvodi razlikovanje između subjekata koji se, s obzirom na cilj tog zajedničkog sustava, nalaze u činjenično i pravno usporedivim situacijama [41].

50. Prema mojem mišljenju isto ili slično trebalo bi vrijediti za svaku slobodu kretanja, osobito kada je riječ o primjeni testa usporedivosti. Naime, kako je nezavisni odvjetnik N. Wahl istaknuo, ocjenjivanje usporedivosti s obzirom na referentni okvir osigurava da se „porezn[a] mjer[a] ocjenjuje s obzirom na okvir koji obuhvaća sve relevantne odredbe, a ne s obzirom na odredbe koje su umjetno izdvojene iz šireg zakonodavnog okvira" [42], što vrijedi i u kontekstu slobode kretanja. Osim toga, u oba područja, tek nakon što je određen referentni okvir, moguće je odrediti moguće diskriminirajuća pravila koja rezultiraju stavljanjem prekograničnih situacija, prema kojima se trebalo jednako postupati s obzirom na ciljeve tog referentnog okvira, u nepovoljniji položaj.

51. Pojedinačno promatranje odredbi nacionalnog prava uz izostanak opće usporedbe učinaka svake od tih odredbi stvara opasnost od toga da bi građani Unije mogli poželjeti iskoristi pogodnosti koje se priznaju rezidentima a da pritom ne uzmu u obzir posebna opterećenja koja snose ti isti porezni rezidenti [43]. Iako pravo Unije zahtijeva jednako postupanje, to ne znači da nerezidenti mogu slobodno birati obilježja poreznog sustava druge države članice kako bi stekli praktički povlašten položaj u odnosu na rezidente te države. Stoga, na primjer, u predmetnom slučaju očito je da tužitelj želi kombinirati 50 %-tno smanjenje i primjenu prosječne porezne stope, što bi (ako mu se odobri) bilo povoljnije od pravila koja se primjenjuju na rezidente.

37 Vidjeti, na primjer, presudu od 30. lipnja 2016., Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, t. 27.). U drugim se presudama navodi da se usporedivost situacija o kojima je riječ mora ocijeniti u odnosu na „predmetne nacionalne odredbe". Vidjeti presudu od 27. veljače 2020., AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, t. 37.).

38 Test koji treba primijeniti prilikom određivanja je li potpora selektivna ili kako bi se dokazalo postojanje ograničenja relativno je blizak utvrđivanju postojanja diskriminacije. Ocjena selektivnosti sastoji se u utvrđivanju „stavlja li državna mjera, prema određenom zakonskom sustavu, određene poduzetnike ili proizvodnju određene robe u povoljniji položaj u smislu članka [107.] stavka 1. [UFEU-a] u usporedbi s drugim poduzetnicima koji se nalaze pravnoj i činjeničnoj situaciji koja je usporediva s obzirom na cilj mjere u pitanju". Presuda od 8. studenoga 2001., Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, t. 41). Prema mojem mišljenju između dvaju odnosnih područja ipak postoji razlika, u smislu da se usporedivost u kontekstu državnih potpora mora ocijeniti iz ekonomske, a ne iz pravne perspektive. Stoga, uzimajući u obzir cilj mjere o kojoj je riječ, ili referentnog okvira, treba smatrati da su u usporedivoj situaciji svi gospodarski subjekti koji djeluju na tržištu na kojem mjera o kojoj je riječ može proizvoditi učinke.

39 Vidjeti presudu od 22. prosinca 2008., British Aggregates/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, t. 80. do 87.).

40 Presude od 8. rujna 2011., Paint Graphos (C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, t. 76.) i od 19. prosinca 2018., A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, t. 37.)

41 Spojeni predmeti u presudi od 7. studenoga 2019., UNESA i dr. (C-105/18 do C-113/18, EU:C:2019:935, t. 61.)

42 Mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Wahla u predmetu Andres/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, t. 109.) i presuda od 28. lipnja 2018., Andres (Stečaj društva Heitkamp BauHolding)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, t. 103.)

43 Međutim, pristup mora biti drukčiji kada je situacija o kojoj je riječ u glavnom postupku posljedica karakterizacije transakcije te kada su porezna tijela u tu svrhu razmatrala nekoliko odredbi kako bi uzastopno isključila primjenu drugih poreznih sustava, kao u predmetu Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (C-480/19) (u kojem ću također danas iznijeti mišljenje). Naime, budući da u takvoj situaciji svaka od tih odredbi uvjetuje područje primjene tih odnosnih sustava, a ne iznos poreza koji se mora platiti, svaku od tih odredbi treba smatrati autonomnom mjerom te ju stoga treba zasebno promatrati.

2. Primjena

52. Za početak, treba podsjetiti na to da je Sud portugalsko porezno zakonodavstvo, kako ga je nacionalni sud opisao u predmetu Hollmann koji se odnosio na oporezivanje kapitalnih dobitaka od nekretnina u Portugalu za poreznu godinu 2007., proglasio protivnim pravu Unije.

53. Iako se čini da neke točke presude Suda podrazumijevaju da je predmetno ograničenje bilo posljedica primjene 50 %-tnog smanjenja porezne osnovice na vrijednost kapitalnih dobitaka koje je trebalo uzeti u obzir isključivo na rezidente, to možda nije potpuna slika situacije. Analiza točaka 37., 38., 51. i 54. te presude pokazuje da se Sud, kako bi utvrdio da se radilo o ograničenju slobodnog kretanja u smislu koji sam opisao, nije ograničio na utvrđivanje da porezna osnovica nije bila jednaka za rezidente i nerezidente. Umjesto toga, bit kontroverze bilo je veće porezno opterećenje kapitalnih dobitaka koje su nerezidenti ostvarivali predmetnim transakcijama. Kako je Sud naveo: *„porezno opterećenje* kapitalnih dobitaka koje prijenosom nekretnine smještene u državi članici ostvaruju rezidenti druge države članice veće je od onog kojemu podliježu kapitalni dobici koje istom vrstom transakcije ostvaruju rezidenti države u kojoj se nekretnina nalazi”[44].

54. Možda ističem očito, ali stvarnu diskriminaciju čini iznos poreza koji će nerezidenti u konačnici morati platiti na ostvarene kapitalne dobitke ako je taj iznos viši od onog koji bi rezidenti platili na istu transakciju. Stoga, relevantna nije bila toliko neprimjena 50 %-tnog smanjenja porezne osnovice, nego primjena stvarne porezne stope koja je proizašla iz primjene odgovarajuće porezne stope na postotak porezne osnovice koji je uzet u obzir.

55. Čak i da se nije predviđalo 50 %-tno smanjenje porezne osnovice, smatralo bi se da zakonodavstvo koje je sud koji je uputio zahtjev opisao u predmetu Hollmann uspostavlja različito postupanje jer je kapitalne dobitke nerezidenata s niskim dohotkom podvrgavalo paušalnoj poreznoj stopi od 28 %, dok su se isti kapitalni dobici rezidenata s niskim dohotkom mogli svrstati u porezni razred čija je najniža porezna stopa bila niža od 28 %.

56. U biti, s jedne strane, budući da Portugal primjenjuje progresivne porezne stope na cjelokupan dohodak (uključujući ostvarene kapitalne dobitke) (što je sustav koji se u načelu primjenjuje na rezidente), a s druge strane, primjenjuje paušalnu poreznu stopu na kapitalne dobitke (što je sustav koji se u načelu primjenjuje na jednokratne kapitalne dobitke nerezidenata koji ne ostvaruju nikakav drugi dohodak koji se oporezuje u Portugalu), gotovo je neizbježno da će se prema nekim poreznim obveznicima nerezidentima u određenim usporedivim situacijama postupati nepovoljnije nego prema poreznim obveznicima rezidentima[45]. Naime, u skladu sa sudskom praksom, svako neopravdano ograničenje slobode kretanja kapitala, čak i ako je nevažno, treba smatrati diskriminirajućim. Stoga, da bi se moglo smatrati da se porezno zakonodavstvo protivi pravu Unije, u načelu je dovoljno da to zakonodavstvo izravno ili neizravno diskriminira samo jednog poreznog obveznika u prekograničnoj situaciji[46].

44 Točka 61. Moje isticanje. Točno je da je Sud u točki 40. te presude naveo da: „primjena 50 %-tnog smanjenja porezne osnovice samo na kapitalne dobitke poreznih obveznika koji su rezidenti Portugala, a ne i na kapitalne dobitke poreznih obveznika nerezidenata, čini ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje je zabranjeno člankom 56. UEZ-a.” Međutim, Sud se nije zaustavio na tom utvrđenju, nego je potom naveo da se ograničenje sastojalo u činjenici da su porezni obveznici nerezidenti posljedično podlijegali većem poreznom opterećenju. Vidjeti, na primjer, točku 51. Iz toga je možda moguće zaključiti da je točka 40. bila samo privremeni zaključak. Naime, nepovoljan položaj poreznog obveznika nerezidenta vjerojatno će biti posljedica poreza koji će u konačnici morati platiti. Vidjeti u tom smislu presudu od 3. ožujka 2020., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, t. 68.).

45 Vidjeti presudu od 12. lipnja 2003., Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, t. 47.).

46 Vidjeti u tom smislu presudu od 1. travnja 2008., Government of the French Community and Walloon Government (C-212/06, EU:C:2008:178, t. 52.). Prema tome, čini mi se da tvrdnja da diskriminacija može postojati zato što primjena različitih metoda obračuna dovodi do, „u biti”, istovjetnog rezultata nije dosljedna ni toj sudskoj praksi ni samoj biti individualnih prava koja za građane Unije proizlaze iz sloboda kretanja.

57. S obzirom na to, presudu Hollmann, protivno tužiteljevim tvrdnjama, nije moguće tumačiti [47] na način da je portugalska vlada, kako bi okončala ograničenje koje je utvrdio Sud, nužno trebala omogućiti nerezidentima – čak i kada ih se oporezuje stopom od 28 % – i pravo na 50 %-tno smanjenje njihove porezne osnovice [48]. Kako sam već istaknuo, pravo Unije državama članicama nalaže samo da rezidentima drugih država članica omoguće isto, a ne bolje, postupanje u usporedbi s onim koje se primjenjuje na domaće državljane [49]. Dakle, portugalska vlada morala je osigurati samo da stvarna porezna stopa bude istovjetna za istu vrstu transakcije koju provode porezni obveznici u usporedivim situacijama.

58. Iz spisa Suda proizlazi da je portugalsko zakonodavstvo nakon presude Hollmann izmijenjeno na dva načina.

59. Kao prvo, portugalska vlada odlučila je građanima Unije omogućiti da biraju hoće li ih se oporezivati kao rezidente ili kao nerezidente. Portugalska vlada u svojim je očitovanjima navela da je ostavljanje građanima Unije takve mogućnosti izbora smatrala boljim rješenjem od toga da im naloži poseban porezni sustav. To je učinjeno kako bi se zainteresirane osobe poštedjele obveze obavještavanja portugalskih poreznih tijela o iznosu njihova cjelokupnog dohotka te da bi se oslobodile dodatnih troškova koje bi ispunjenje te obveze iziskivalo.

60. Kao drugo, promijenjene su porezne stope sustava koji se primjenjivao na rezidente Portugala i sustava koji se primjenjivao na rezidente Europske unije. Osobito, uveden je dodatni, solidarni porez, koji se primjenjuje samo na rezidente Portugala.

61. Iz toga proizlazi da se za poreznu godinu 2017. u obzir uzimalo samo 50 % kapitalnih dobitaka koje su ostvarili rezidenti Portugala kako bi se odredio oporezivi iznos. Taj se iznos oporezivao prema poreznim razredima. Na najviši razred, koji je obuhvaćao dio dohotka iznad 80 640 eura, primjenjivala se stopa od 48 %, čemu je, za određene porezne obveznike, dodan solidarni porez od 5 % na dohodak koji je prelazio 250 000 eura. Prema tome, granična stopa poreza na kapitalne dobitke od nekretnina iznosila je 26,5 %. Međutim, na kapitalne dobitke nerezidenata nije se primjenjivalo 50 %-tno smanjenje. Oni su oporezivani jedinstvenom stopom od 28 %.

62. Budući da je primjenjiva granična stopa za nerezidente građane Unije bila viša nego za rezidente, može se činiti da je nacionalnim zakonodavstvom o kojem je riječ uvedeno različito postupanje na štetu rezidenata drugih država članica jer je dopušteno veće stvarno porezno opterećenje njihovih kapitalnih dobitaka. U drukčijim bi se okolnostima zaključak da se radilo o diskriminirajućem poreznom postupanju prema nerezidentima činio neizbježnim, slično onomu što je utvrđeno u presudi Hollmann.

47 Portugalska vlada u tom pogledu ističe, među ostalim, da je tužitelj želio da se na njega primijeni sustav predviđen za rezidente te tako ostvari navedeno smanjenje, mogao je ispraviti svoju prijavu u kontekstu zahtjeva za dobrovoljno (*ex-gratia*) plaćanje na temelju članka 140. CIRS-a, u vezi s uputama sadržanima u Okružnici br. 20162 od 29. listopada 2012. koju je izdala ATA.

48 Čini se da pristup Suda u rješenju od 6. rujna 2018., Patrício Teixeira (C-184/18, neobjavljeno, EU:C:2018:694) podupire tužiteljeve tvrdnje. Naime, Sud se u tom rješenju oslonio samo na činjenicu da su predmetne odredbe predviđale 50 %-tno smanjenje, zaključivši da se radilo o ograničenju, a da pritom nije primjenjivo zakonodavstvo razmatrao kao cjelinu.. Međutim, kako je objašnjeno, informacije koje je Sudu dostavio sud koji uputio zahtjev, a prema kojima se 50 %-tno smanjenje vrijednosti kapitalnih dobitaka priznavalo samo rezidentima, trebale su se sagledati s obzirom na kontekst.

49 Vidjeti u tom smislu presudu od 14. travnja 2016., Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, t. 20.).

63. Međutim, treba istaknuti da porezno zakonodavstvo sada dopušta svim osobama koje su rezidenti drugih država članica da izaberu sustav koji se primjenjuje na rezidente Portugala. Smatram da postojanje te mogućnosti izbora isključuje postojanje bilo kakvog diskriminirajućeg postupanja, pod uvjetom, naravno, da su porezni obveznici nerezidenti pravodobno i prikladno obaviješteni da im je dostupna ta mogućnost. Naime, pravila o slobodama kretanja zahtijevaju samo da se građanima Unije koji su rezidenti drugih država članica ponudi mogućnost da se na njih primjenjuju ista porezna pravila kao na rezidente [50].

64. Prema tome, ako građanin Unije koji je rezident druge države članice ima stvarnu i praktičnu mogućnost podvrgnuti se istom sustavu poput onog koji se primjenjuje na rezidente, što pretpostavlja da ga se pravodobno i prikladno obavijestilo o toj mogućnosti, ne može se tvrditi da se radi o diskriminaciji [51]. U tom slučaju, smatram da nije relevantno je li predmetni porezni obveznik tu mogućnost doista iskoristio jer države članice mogu svojim poreznim obveznicima omogućiti da biraju između više sustava [52].

65. Valja naglasiti da države članice, kako je prethodno navedeno, u trenutačnom stanju (ne)usklađenosti nacionalnih zakonodavstava mogu uspostaviti sustav oporezivanja koji smatraju najprikladnijim, poput, na primjer, sustava progresivnog oporezivanja po razredima koji se izračunavaju na temelju ukupnog dohotka osobe o kojoj je riječ. Stoga, Portugal je jednostavno mogao odlučiti, postupajući u skladu s presudom Hollmann, nerezidentima naložiti, kao što su to rezidenti obvezni, prijavu cijelog svojeg dohotka kako bi se odredilo po kojoj stopi treba oporezovati kapitalne dobitke koje ostvare prijenosom nekretnina. Točno je da bi to značilo da osobe o kojima je riječ u tom slučaju moraju podnijeti dvije porezne prijave, ali to bi, u nedostatku usklađenja, bila neizbježna, makar nesretna, posljedica usporednog izvršavanja poreznih nadležnosti dviju država članica [53]. Naime, bilo koje drukčije rješenje u biti bi bilo dovođenje u pitanje porezne autonomije država članica.

66. Razlog zbog kojeg portugalska vlada nije izabrala tu mogućnost čini se očit, a to je da je htjela ublažiti porezne formalnosti s kojima bi se nerezidenti inače morali nositi [54].

67. Stoga, prema mojem mišljenju, Portugal ima puno pravo tako postupiti, *pod uvjetom* – a to je ključan uvjet – da se nerezidentima omogući da izaberu da im se kapitalni dobici oporezuju na potpuno jednak način kao rezidentima. Za to je potrebno da se dobici ostvareni u Portugalu ne oporezuju graničnim poreznim stopama, nego da se podijele u različite porezne razrede koji bi se primijenili da se cjelokupan oporezivi dohodak oporezuje u Portugalu u razmjeru s dobitkom ostvarenim u toj državi članici kao postotak cjelokupnog dohotka. Naime, ne može se pretpostaviti da dobici ostvareni u Portugalu nužno odgovaraju onima koji bi bili obuhvaćeni najvišim razredom u tom scenariju. To znači da se, ako uzmemo poreznog obveznika s 25 000 eura dohotka iz drugih država

50 Prema mišljenju koje je Komisija izrazila na raspravi, tužitelj bi imao mogućnost izbora između nezakonitog i zakonitog sustava. Međutim, treba istaknuti da se navodna nezakonitost mogućnosti podvrgavanja paušalnoj stopi temelji na diskriminirajućoj prirodi tog sustava. Dakle, taj sustav ne bi bio nezakonit kao takav, nego u usporedbi sa sustavom koji se primjenjuje na rezidente. Prema tome, prema mojem mišljenju, budući da diskriminacija ne postoji od trenutka od kojeg nerezidenti mogu izabrati da ih se oporezuje potpuno jednako kao rezidente, logično se može zaključiti da predmetni tužitelj može birati između dvije valjane mogućnosti.

51 Kada je o tom pitanju upitana na raspravi, Komisija je priznala postojanje poteškoća pri odlučivanju o tome na koji je način Portugal trebao primijeniti presudu Hollmann. Međutim, Komisija je istaknula da se ne bi moglo utvrditi postojanje diskriminacije da je Portugal u svrhu određivanja porezne stope i na rezidente i na nerezidente primijenio isti sustav oporezivanja temeljen na uzimanju u obzir cjelokupnog dohotka.

52 Države članice nisu obvezne naložiti primjenu određenog sustava, one mogu ostaviti pojedincima da izaberu kojem se sustavu žele podvrgnuti. Vidjeti po analogiji presudu od 16. travnja 2015., Komisija/Njemačka (C-591/13, EU:C:2015:230, t. 73.).

53 Vidjeti, na primjer, presudu od 8. prosinca 2011., Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, t. 38.). Naime, bilo koje drukčije rješenje bilo bi jednako osporavanju mogućnosti država da usporedno izvršavaju svoje nadležnosti. U tom bih pogledu htio jasno dati do znanja da, s obzirom na to da smatram da nije utvrđeno postojanje diskriminacije, nije potrebno provesti test proporcionalnosti prema pravu Unije. Naime, provođenje testa proporcionalnosti zahtijeva se samo u stadiju u kojem se diskriminacija opravdava. Vidjeti, na primjer, presudu od 18. lipnja 2020., Komisija/Mađarska (Transparentnost financiranja udruženja) (C-78/18, EU:C:2020:476, t. 76.).

54 Točno je da se rezidenti u takvoj situaciji nalaze u nepovoljnijem položaju jer nemaju tu mogućnost olakšanja formalnosti. Međutim, kako je istaknuto, pravo Unije ne zabranjuje obrnutu diskriminaciju. Vidjeti u tom smislu presudu od 16. lipnja 1994., Steen (C-132/93, EU:C:1994:254, t. 11.).

članica i 5000 eura dobitaka ostvarenih u Portugalu, tih 5000 eura za poreznu godinu 2017. ne bi trebalo oporezovati stopom od 37 %, nego prosječnom stopom koja bi se primjenjivala da je čitav dohodak oporezovan u Portugalu, to jest, prema informacijama sadržanima u spisu, stopom od 27,95 %.

68. Pritom ne zanemarujem činjenicu da je Sud u točki 162. presude Test Claimants in the FII Group Litigation i točki 53. presude Gielen utvrdio da „činjenica da je nacionalni sustav koji ograničava slobodu poslovnog nastana fakultativan ne znači da se ne protivi pravu Unije”[55]. Međutim, treba naglasiti da je Sud, zasjedajući u velikom vijeću, u predmetu Bevola i Jens W. Trock[56], upotrijebio drukčiji pristup te razmotrio utječe li mogućnost nerezidenata da izaberu drugi sustav na utvrđivanje postojanja diskriminacije.

69. Teško je zaključiti drukčije nego da je Sud svojom presudom u predmetu Bevola i Jens W. Trock praktički odstupio od svoje ranije sudske prakse u dijelu u kojem je u toj presudi zasebno razmatrao svaki detalj poreznog zakonodavstva države članice. Također se može istaknuti da se pristup Suda u presudama Test Claimants in the FII Group Litigation i Gielen može objasniti alternativama koje su postojale u tim dvama predmetima.

70. Predmetni porezni obveznici su u predmetu Test Claimants in the FII Group Litigation doista imali mogućnost izbora između dvaju sustava, a koja su se *oba* protivila pravu Unije[57].

71. U predmetu Gielen je pak postojala mogućnost izbora između sustava koji je bio povoljan u svim okolnostima i onog koji je uvijek bio nepovoljan[58]. Budući da odabir druge mogućnosti nije pružao nikakvu prednost, činjenica da je država članica nudila izbor nije mogla imati nikakav drugi cilj osim zavaravanja određenih poreznih obveznika. Nasuprot tomu, kako je Sud utvrdio u presudi Hirvonen, ako građani Unije mogu izabrati sustav koji je općenito povoljniji od redovnog sustava oporezivanja te koji od poreznih obveznika nerezidenta zahtijeva manje napora od onog koji se zahtijeva od poreznih obveznika rezidenata, pristup iz presude Gielen nije primjenjiv[59].

72. S obzirom na te proturječne struje sudske prakse, ako sud ne odluči slijediti pristup velikog vijeća u predmetu Bevola i Jens W. Trock, smatram da u ovom predmetu treba postaviti pitanje može li se porezni sustav smatrati diskriminirajućim u odnosu na prekogranične situacije ako građani Unije mogu birati između dviju mogućnosti, od kojih svaka ima prednosti i mane, ali od kojih jedna u potpunosti odgovara sustavu koji se primjenjuje na rezidente.

73. Prema mojem mišljenju, na to se pitanje može odgovoriti samo niječno. Naime, u slobodnom tržišnom gospodarstvu mora se pretpostaviti da pojedinci postupaju razumno[60]. Prema tome, država članica ne može se smatrati odgovornom za činjenicu da porezni obveznik nije izabrao sustav koji bi minimizirao njegovo porezno opterećenje[61]. Osim toga, činjenica da su nerezidenti morali izabrati, ovisno o svojoj situaciji, koji je sustav za njih najbolji, umjesto da im se nalagao određeni sustav, ne

55 Presude od 12. prosinca 2006., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, t. 162.) i od 18. ožujka 2010., Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), t. 53.)

56 Presuda od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, t. 25.)

57 Druga mogućnost na koju se upućuje u predmetu Test Claimants in the FII Group Litigation opisana je u točki 15. presude u tom predmetu, a Sud je prije i za nju utvrdio da je nepovoljna. Vidjeti presudu od 12. prosinca 2006., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, t. 61. do 65.).

58 Vidjeti presudu od 18. ožujka 2010., Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), t. 40.). Naime, jedina razlika između dvaju sustava, kako ih je Sud opisao, bila je činjenica da je samo jedan omogućavao uzimanje u obzir sati odrađenih u drugoj državi članici.

59 Presuda od 19. studenoga 2015., Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, t. 43.)

60 Vidjeti u tom smislu presudu od 4. listopada 2017., Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, t. 38.).

61 Vidjeti po analogiji presudu od 30. siječnja 2020., Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, t. 64. i 65.).

može *sama po sebi* biti oblik ograničenja slobodnog kretanja kapitala. Kako bi se utvrdilo postojanje ograničenja, mora postojati diskriminacija. Prema tome, kako sam prije naveo, ono što je važno jest da nerezidenti imaju mogućnost, ako tako žele, da im se kapitalni dobici oporezuju na potpuno jednakim temeljima kao rezidentima.

74. Iako se u poreznim stvarima, u skladu s člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a, ne može očekivati potpuna i savršena jednakost, u takvim se slučajevima mora ispitati bit navoda o postojanju diskriminacije. U tom kontekstu ne može se određena odredba nacionalnog zakonodavstva promatrati zasebno, bez uzimanja u obzir svih mogućnosti koje osobe o kojima je riječ imaju na raspolaganju. Kako sam objasnio, puka činjenica da rezidenti imaju pravo na smanjenje porezne osnovice nije *sama po sebi* dovoljna da se ocijeni postojanje različitog postupanja: u obzir se moraju uzeti i sva pravila koja zajedno oblikuju stvarnu poreznu stopu [62].

75. Točno je da je *stvarna* porezna stopa (to jest porezna stopa koja se dobije uzimanjem u obzir razlika u poreznim osnovicama) u predmetnom slučaju uvijek viša za građane Unije nerezidente nego za rezidente. Međutim, valja istaknuti da je ta razlika, kada je riječ o stvarnoj graničnoj stopi, 2017. iznosila 1,5 % (zbog uvođenja dodatnog solidarnog poreza), dok je 2007., to jest u poreznoj godini o kojoj se radilo u predmetu Hollmann [63], iznosila 4 %.

76. Možda je važnija od toga činjenica da je postalo jasno, na način na koji to možda nije bilo u predmetu Hollmann, da nerezidenti, iako moraju podnijeti prijavu, ne moraju portugalskim poreznim tijelima prijaviti čitav svoj dohodak. Stoga, za razliku od rezidenata, oni nisu obvezni popuniti sve priloge prijavi te priložiti odgovarajuće dokazne dokumente. Budući da u skladu sa sudskom praksom Suda dodatno administrativno opterećenje koje nerezidentima nalaže porezni sustav može činiti ograničenje, pri ocjenjivanju stavlja li određena porezna mjera nerezidente u nepovoljan položaj mora se voditi računa i o eventualnoj činjenici da im ona ne nalaže takvo opterećenje [64].

77. Ako razmotrimo, na primjer, situaciju osobe koja je tijekom porezne godine 2017. zaradila više od 250 000 eura te je uz svoj dohodak ostvarila i kapitalni dobitak od 5000 eura prodajom garaže, ta razlika iznosi samo otprilike 153 eura [65]. Budući da bi ta osoba, ako bi izabrala da se prema njoj postupa kao prema rezidentu, morala, kao i svi rezidenti, prijaviti čitav svoj dohodak, uključujući onaj ostvaren izvan državnog područja države o kojoj je riječ, te po potrebi opravdati potonji, za pretpostaviti je da će takav nerezident u takvim okolnostima izabrati sustav oporezivanja koji se primjenjuje na nerezidente.

78. Iz toga proizlazi da bi sustav oporezivanja nerezidenata, koji se primjenjuje uvjetno [66], mogao rezidente drugih država članica u određenim okolnostima staviti u povoljniji položaj u usporedbi s rezidentima države članice u kojoj se provodi oporezivanje. Točno je da se ta mogućnost može činiti malo vjerojatnom, ali svejedno postoji. Stoga, ne može se isključiti činjenica da odabir sustava oporezivanja koji se primjenjuje na nerezidente može biti posljedica razumnog odabira.

62 Presuda od 9. ožujka 2017., Milkova (C-406/15, EU:C:2017:198, t. 56.)

63 Vidjeti presudu od 11. listopada 2007., Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, t. 7., 9. i 38.).

64 Vidjeti u tom smislu presude od 31. siječnja 1984., Komisija/Irska (74/82, EU:C:1984:34, t. 51.), od 18. listopada 2012., X (C-498/10, EU:C:2012:635, t. 32.) i od 30. siječnja 2020., Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, t. 62.). Međutim, to nije slučaj ako je to opterećenje opravdano s obzirom na specifičnost situacije nerezidenata te proporcionalno onomu što je nužno za naplatu poreza. Vidjeti u tom smislu presudu od 30. travnja 2020., Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, t. 37.).

65 Kako je prije objašnjeno, u obzir se mora uzeti prosječna stopa (u tom primjeru 44,9 %, čemu se dodaje 5 % solidarnog poreza), a ne granična stopa. Razlika stoga iznosi 152,32, a ne 75 eura.

66 U pogledu relevantnosti te okolnosti vidjeti presudu od 3. ožujka 2020., Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, t. 72.).

79. Smatram da utvrđenja Suda u presudama Test Claimants in the FII Group Litigation i Gielen, čak i ako bi Sud smatrao da su te presude još uvijek relevantne, u svakom slučaju nije moguće bezuvjetno primijeniti na zakonodavstvo poput onog koje sud koji je uputio zahtjev razmatra u ovom predmetu. Međutim, stvarna je poanta u tome da se nerezidentima mora dati mogućnost izbora: mora ih se obavijestiti o njihovu pravu te im se naknadno mora omogućiti da se na njih primjenjuje jednak sustav oporezivanja kapitalnih dobitaka kao na rezidente.

V. Zaključak

80. S obzirom na navedeno, predlažem da Sud na pitanje koje mu je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Arbitražni sud za poreze (Centar za upravnu arbitražu), Portugal) odgovori kako slijedi:

Članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalni propis koji kapitalne dobitke koje prodajom nekretnina smještenih u državi članici ostvari rezident druge države članice podvrgava drukčijem sustavu oporezivanja od onog koji se primjenjuje na rezidente, pod uvjetom da taj isti propis nerezidentima nudi mogućnost odabira sustava oporezivanja koji se primjenjuje na rezidente. U tim okolnostima tijela države članice o kojoj je riječ moraju osigurati da se nerezidente jasno, pravodobno i razumljivo upozna s mogućnošću takvog odabira te da se neutraliziraju posljedice činjenice da se u toj državi ne oporezuje cjelokupan dohodak predmetne osobe. Međutim, na nacionalnom je sudu da provjeri jesu li potonji zahtjevi ispunjeni.