Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

19. studenoga 2015.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno kretanje osoba – Jednako postupanje – Porez na dohodak – Dohodak poreznih obveznika nerezidenata podvrgnut porezu po odbitku – Nepriznanje poreznog odbitka koje je povezano s osobnom situacijom poreznog obveznika – Opravdanje – Mogućnost za porezne obveznike nerezidente da izaberu primjenu sustava koji se primjenjuje na porezne obveznike rezidente i da koriste pravo na navedene odbitke“

U predmetu C-632/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska), odlukom od 25. studenoga 2013., koju je Sud zaprimio 3. prosinca 2013., u postupku

Skatteverket

protiv

Hilkke Hirvonen,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: A. Borg Barthet, u svojstvu predsjednika vijeća, M. Berger (izvjestiteljica) i S. Rodin, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Skatteverket, T. Wallén,

— za H. Hirvonen, ona sama,

— za švedsku vladu, A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson i K. Sparrman te L. Swedenborg i C. Hagerman, u svojstvu agenata,

— za belgijsku vladu, M. Jacobs i M. J.-C. Halleux, u svojstvu agenata,

— za dansku vladu, C. Thorning i M. Wolff, u svojstvu agenata,

* Langue de procédure: le suédois

— za njemačku vladu, T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,

— za španjolsku vladu, L. Banciella Rodríguez-Miñón i A. Rubio González, u svojstvu agenata,

— za nizozemsku vladu, M. Bulterman i M. de Ree, u svojstvu agenata,

— za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes i J. Martins da Silva te M. Rebelo, u svojstvu agenata,

— za finsku vladu, S. Hartikainen, u svojstvu agenta,

— za Europsku komisiju, W. Roels i J. Enegren, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez njegova mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 45. UFEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Skatteverketa (porezna uprava) i H. Hirvonen povodom odluke prvonavedenog o nepriznavanju potonjoj poreznih olakšica s osnova poreza na dohodak za 2005.

Pravni okvir

3 Na temelju Zakona (1999:1229) o porezu na dohodak (Inkomstskattelagen (1999:1229), u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na dohodak) porezni obveznici rezidenti u Švedskoj podvrgnuti su neograničenoj poreznoj obvezi, u smislu da su podvrgnuti oporezivanju u toj državi članici za sve dohotke koje su stekli u tuzemstvu i inozemstvu.

4 U Zakonu o porezu na dohodak se, u tom pogledu, razlikuju dohoci od profesionalne aktivnosti, odnosno dohoci od rada u različitim oblicima, i prihodi od kapitala, pri čemu se potonja kategorija prihoda oporezuje odvojeno. Prilikom obračuna oporezivih dohodaka primjenjuje se odbitak u vidu troškova koji su nastali za stjecanje i čuvanje tih oporezivih dohodaka. Mogu se, osim toga, priznati osnovni odbitak i neki drugi odbici koji su povezani s osobnom situacijom predmetnog poreznog obveznika.

5 Oporezivi dohoci od profesionalne aktivnosti podvrgnuti su općinskom i nacionalnom porezu na dohodak. Stopa općinskog poreza na dohodak je proporcionalna i kreće se, ovisno o općini ili regiji, između 29% i 34%. U prosjeku iznosi malo iznad 30%.

6 Stopa poreza na dohodak koji je ostvaren u tuzemstvu je progresivna i iznosi od 20% do 22%. Taj se porez obračunava na dohotke od profesionalne aktivnosti kada oporezivi dohoci prelaze određeni iznos. Oporezivi prohodi od kapitala podvrgnuti su nacionalnoj stopi oporezivanja od 30%.

7 Ako bi se prilikom obračuna prihoda od kapitala pojavio manjak, dopušteno je smanjenje za 30% dijela unutarnjeg manjka koji je niži od 100.000 švedskih kruna (otprilike 10.600 eura) te za 21% dijela koji prelazi taj iznos.

8 S jedne strane, porezni obveznici nerezidenti načelno su podvrgnuti ograničenoj poreznoj obvezi u Švedskoj i njihovi prihodi od rada se oporezuju porezom po odbitku po stalnoj stopi od 25% (u daljnjem tekstu: sustav oporezivanja po odbitku) na temelju Zakona (1991:586) o posebnom oporezivanju dohotka osoba s boravištem u inozemstvu (Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, u daljnjem tekstu: Zakon o posebnom oporezivanju dohotka).

9 Porezni obveznik nerezident nema pravo na odbitak ni za troškove koji su povezani sa stjecanjem i čuvanjem prihoda ni za osobne troškove. S druge strane, stopa oporezivanja je niža od one koja se primjenjuje u okviru sustava poreza na dohodak poreznih obveznika rezidenata (u daljnjem tekstu: redovni sustav oporezivanja). Budući da je porez po odbitku konačan, porezni obveznik nerezident više nije dužan prijavljivati svoje dohotke. Sud koji je uputio zahtjev smatra da je cilj takvog poreza po odbitku to da se smanji teret poreznog obveznika, pojednostavnjivanjem zadaća upravljanja državnom riznicom.

10 Na temelju članka 5. Zakona o posebnom oporezivanju dohotka, dio su oporezivih dohodaka, osobito, primanja i usporedive naknade koji potječu od radnog odnosa ili plaćene vježbeničke prakse u Švedskoj. S druge strane, porezna obveza u smislu toga zakona ne odnosi se ni na prihode koji proizlaze iz samostalne gospodarske aktivnosti koja je obavljena u Švedskoj ni na prihode od kapitala s obzirom na to da su oni podvrgnuti redovnom sustavu oporezivanja.

11 Dohoci koji se sastoje od mirovine ili davanja za slučaj bolesti koji su isplaćeni primjenom zakonodavstva koje se odnosi na socijalnu sigurnost su, u slučaju da prelaze određeni iznos, također oporezivi na temelju članka 5. prvog podstavka točke 4. Zakona o posebnom oporezivanju dohotka. Međutim, dio tih dohodaka isključen je od oporezivanja. To isključenje, koje je uvedeno kako bi se izbjeglo da plaćeni porez bude veći od onoga koji su dužne platiti osobe podvrgnute neograničenoj poreznoj obvezi, određeno je tako da odgovara najvišem odbitku koji se primjenjuje u okviru redovnog sustava oporezivanja.

12 Od 2005., slijedom presude Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403), porezni obveznici nerezidenti mogu izabrati redovni sustav oporezivanja umjesto sustava oporezivanja po odbitku. Kada se odluče za prvi od tih sustava, te osobe imaju pravo na odbitak koji uključuje troškove stjecanja i čuvanja prihoda. Ako su ostvarile sve ili gotovo sve dohotke u Švedskoj, one imaju pravo na neke druge porezne olakšice, kao što je mogućnost korištenja, u određenim uvjetima, odbitka troškova koji se odnose na kamate za zajam koji se ne mogu odbiti u državi članici u kojoj imaju boravište.

Glavni postupak i prethodno pitanje

13 H. Hirvonen stekla je svoje uobičajeno boravište u Finskoj 2000., nakon što je radila u Švedskoj tijekom čitave svoje profesionalne karijere. Njezini dohoci potječu isključivo iz Švedske i sastoje se od mirovine, doživotne rente i davanja za slučaj bolesti. U godini o kojoj se raspravlja u glavnom postupku ona je u Finskoj imala, osim tekućih životnih troškova, samo troškove koji se odnose na kamate plaćene s osnova stambenoga kredita (u daljnjem tekstu: kamate na kredit).

14 Na temelju Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja zaključenog između Švedske i Finske, u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku, dohoci koji su ostvareni u Švedskoj isključivo se oporezuju u toj državi članici. S obzirom na to da H. Hirvonen nije ostvarila nikakav dohodak u Finskoj, nije mogla odbiti kamate na kredit u okviru oporezivanja u toj državi članici.

15 S jedne strane, švedska porezna uprava je oporezovala dohotke H. Hirvonen za 2005. na temelju Zakona o posebnom oporezivanju dohotka a da joj pritom nije priznala odbitak u odnosu na kamate na kredit.

16 H. Hirvonen, koja je odbila da se njezini dohoci oporezuju u okviru redovnog sustava oporezivanja s obzirom na to da bi joj takvo oporezivanje prouzrokovalo veći porezni teret od onog koji proizlazi iz sustava oporezivanja po odbitku, uključujući i kada se uzme u obzir odbitak za njezine kamate na kredit, pobijala je tu odluku pred Iänsrättenom i Stockholms län (Okružni upravni sud u Stockholmu), pozivajući se na pravo korištenja takvog odbitka u okviru sustava oporezivanja po odbitku. Taj je sud odbio tužbu.

17 Kammarrätten i Stockholm (Žalbeni upravni sud u Stockholmu), kojemu je H. Hirvonen podnijela žalbu protiv odluke Iänsrättena i Stockholms län (Okružni upravni sud u Stockholmu), priznao je stranci, temeljeći svoju odluku na zakonodavstvu Unije, pravo na zatraženi odbitak. Porezna uprava je protiv te presude podnijela pravno sredstvo sudu koji je uputio zahtjev.

18 U postupku pred tim sudom porezna uprava tvrdi da je odbitak kamata plaćenih s osnova stambenoga kredita moguć samo u okviru redovnog sustava oporezivanja, sustava čiju primjenu mogu izabrati porezni obveznici nerezidenti. Sud je već potvrdio zakonitost takvog prava na izbor u svojoj presudi Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340). Nadalje, okolnosti o kojima se raspravlja u glavnom postupku nisu usporedive s onima koje su dovele do presude Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148). Smisao i cilj oporezivanja po odbitku, čije je postojanje priznato kao temeljno načelo međunarodnog poreznog prava, odnosno smanjenje tereta poreznog obveznika i pojednostavnjenje zadaće uprave, koje je uspostavljeno Zakonom o posebnom oporezivanju dohotka, protivi se tomu da se omogući odbijanje nastalih troškova i naknada.

19 Sud koji je uputio zahtjev međutim smatra da postoje neke zajedničke točke između glavnog postupka i onog u kojemu je donesena presuda Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), s obzirom na to da je u potonjem predmetu Sud presudio da to što porezni obveznik nerezident može izabrati primjenu poreznog sustava koji se primjenjuje na porezne obveznike rezidente, umjesto da bude podvrgnut sustavu koji se primjenjuje na porezne obveznike nerezidente, ne može ispraviti diskriminirajući karakter te porezne olakšice. Sud koji je uputio zahtjev navodi da se, suprotno okolnostima iz predmeta u kojemu je donesena presuda Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), glavni postupak odnosi na poreznu olakšicu koja nije posebna te da u Švedskoj porezni obveznik nerezident može izabrati za oporezivanje svojih dohodaka između „dva potpuno različita sustava“.

20 U tim je okolnostima Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće pitanje:

„Jesu li protivne članku 45. UFEU-a odredbe zakonodavstva države članice prema kojima osoba koja ima boravište u drugoj državi članici – koja prima cijeli ili gotovo cijeli svoj dohodak od prve države članice – može izabrati između dva potpuno različita sustava oporezivanja, to jest ili da bude oporezovana po odbitku po nižoj poreznoj stopi, ali bez prava na poreznu olakšicu kakva se primjenjuje prema redovnom sustavu poreza na dohodak, ili da bude oporezovana glede svojeg dohotka prema potonjem sustavu i tako bude u mogućnosti koristiti poreznu olakšicu o kojoj je riječ?“

O prethodnom pitanju

21 Valja uvodno podsjetiti da se, sukladno sudskoj praksi Suda, umirovljenik poput H. Hirvonen, koji napusti državu članicu u kojoj je proveo čitavu profesionalnu karijeru kako bi se preselio u drugu državu članicu, može, kada slučaj ne potpada pod slobodno kretanje zajamčeno člankom 45. UFEU-a, pozvati na pravo na slobodno kretanje kao građanin Unije na temelju članka 21. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, t. 16. do 23.).

22 Stoga slučaj H. Hirvonen valja ispitati u odnosu na članak 21. UFEU-a.

23 U odnosu na oporezivanje dohodaka od profesionalne aktivnosti u Švedskoj, iz spisa proizlazi da porezni obveznici nerezidenti imaju mogućnost izbora između dvaju različitih sustava oporezivanja.

24 Načelno, porez se naplaćuje po odbitku, čija stopa iznosi 25%. Porezna osnovica tog poreza su sveukupni bruto dohoci poreznog obveznika. Kada se bruto dohoci sastoje od mirovine, jedan njihov dio je isključen od oporezivanja, a isključeni iznos odgovara najvišem odbitku koji mogu iskoristiti porezni obveznici rezidenti koji se nalaze u sličnom položaju. U okviru sustava oporezivanja po odbitku ne postoji pravo na posebne odbitke, kao što su oni koje mogu koristiti rezidenti u okviru redovnog sustava oporezivanja.

25 Međutim, na temelju prava na izbor koji im je priznat, porezni obveznici nerezidenti mogu izabrati primjenu redovnog sustava oporezivanja i, stoga, koristiti odbitke koji su vezani uz njihovu osobnu i obiteljsku situaciju. Posebno, taj sustav dopušta odbijanje kamata koje su plaćene s osnova stambenoga kredita, kada se one ne mogu odbiti u državi članici njihova boravišta.

26 U tom pogledu, iz spisa proizlazi da u glavnom postupku H. Hirvonen, koja je izabrala primjenu sustava oporezivanja po odbitku, traži svejedno korištenje mogućnosti odbijanja njezinih kamata kredita, iako je ta mogućnost, prema nacionalnom pravu, moguća jedino u redovnom sustavu oporezivanja.

27 Stoga, u tim posebnim okolnostima pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev valja shvatiti tako da se njime, u bitnome, traži odgovor predstavlja li to što se zakonodavstvom odbija priznati poreznim obveznicima nerezidentima, koji veći dio svojih dohodaka primaju od druge države članice i koji su izabrali primjenu sustava poreza po odbitku, iste osobne odbitke kao što su oni koji su priznati rezidentima u okviru redovnog postupka za utvrđenje porezne osnovice, diskriminaciju koja je u suprotnosti s člankom 21. UFEU-a.

28 U tom pogledu, valja podsjetiti na to da, iako izravno oporezivanje ulazi u nadležnost država članica, one ga ipak moraju izvršavati uz poštovanje prava Unije (vidjeti osobito presudu Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, t. 36. i navedenu sudsku praksu).

29 Valja također podsjetiti da pravila jednakog postupanja zabranjuju ne samo očitu diskriminaciju na temelju sjedišta društava nego i sve oblike prikrivene diskriminacije koji, primjenom drugih kriterija razlikovanja, dovode do istog rezultata (vidjeti osobito presudu Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, t. 37. i navedenu sudsku praksu).

30 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, diskriminacija može nastati samo kod primjene različitih pravila na usporedive situacije ili primjene istog pravila na različite situacije (vidjeti osobito presude Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, t. 30. i Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, t. 21.).

31 U tom pogledu, iz sudske prakse suda također proizlazi da u području izravnog oporezivanja situacije rezidenata i nerezidenata općenito nisu usporedive s obzirom na to da dohodak koji nerezident ostvari na državnom području jedne države članice najčešće predstavlja tek dio njegova sveukupnog dohotka, centraliziranog u mjestu njegova boravišta, te da se osobna sposobnost nerezidenta da plaća porez, koja proizlazi iz uračunavanja svih prihoda 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 (presuda Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, t. 15. i navedena sudska praksa).

32 Također, činjenica da država članica ne priznaje nerezidentima određene porezne olakšice koje priznaje rezidentima nije, kao opće pravilo, diskriminirajuća, uzevši u obzir objektivne razlike koje postoje između situacije rezidenata i nerezidenata, kako s gledišta izvora dohotka tako i osobne sposobnosti plaćanja poreza ili obiteljske i osobne situacije (presuda Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, t. 16. i navedena sudska praksa).

33 Sud je, međutim, presudio da to ne vrijedi u slučaju u kojemu nerezident ne ostvaruje značajni dohodak u državi u kojoj ima boravište, već bitni dio svojih oporezivih dohotka ostvaruje iz djelatnosti koju obavlja u državi članici zaposlenja, slijedom čega država članica u kojoj ima boravište nije u mogućnosti priznati mu olakšice koje rezultiraju iz osobne i obiteljske situacije (presuda Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, t. 17. i navedena sudska praksa).

34 Naime, u odnosu na nerezidenta koji bitni dio svojih dohodaka ostvaruje u državi članici koja nije ona u kojoj ima boravište, diskriminacija se sastoji u tome da osobna ili obiteljska situacija tog nerezidenta nije uzeta u obzir ni u državi u kojoj ima boravište ni u državi zaposlenja, neovisno o različitim stopama koje se primjenjuju na temelju zakonâ, kao što su oni u glavnom postupku, i to Zakon o posebnom oporezivanju dohotka i Zakon o porezu na dohodak (vidjeti u tom smislu presudu Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, t. 17.).

35 Takvo se rasuđivanje primjenjuje, sukladno sudskoj praksi Suda, na sve porezne olakšice koje su vezane za sposobnost plaćanja poreza nerezidenta i koje nisu uzete u obzir ni u državi u kojoj ima boravište ni u državi zaposlenja (vidjeti u tom smislu presudu Lakebrink i Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, t. 34.) te također, *mutatis mutandis*, u slučaju u kojemu oporezivi dohodak čini mirovina (presuda Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, t. 29.).

36 U ovom slučaju, H. Hirvonen nije u vrijeme o kojem se raspravlja u glavnom postupku ostvarivala nikakve oporezive dohotke u državi u kojoj ima boravište te je jedini dohodak bila mirovina koja proizlazi iz njezine profesionalne djelatnosti u Švedskoj. Stoga je, načelno, na potonjoj državi da vodi računa o osobnoj i obiteljskoj situaciji H. Hirvonen.

37 Međutim, valja naglasiti da iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da Kraljevina Švedska, u okviru Zakona o posebnom oporezivanju dohotka, kojim je prilagođeno oporezivanje poreznih obveznika nerezidenata tako što je osobito predviđena jedinstvena viša stopa od one koja se primjenjuje na porezne obveznike rezidente, jamči da se s prvima postupa tako da ne budu u težem položaju od drugih.

38 Stoga, uvijek prema toj odluci, porezni obveznici nerezidenti, kada izaberu da se njihovi dohoci oporezuju u sustavu oporezivanja po odbitku, podvrgnuti su poreznom teretu koji je, u pravilu, lakši od onog koji tereti porezne obveznike rezidente u pogledu usporedivih dohodaka.

39 Upravo taj element razlikuje činjenice iz glavnog postupka od onih, posebnih, u predmetu u kojemu je donesena presuda Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148).

40 Naime, u potonjem se predmetu, u kojemu se raspravljalo o tome je li u skladu s pravom Unije porezna olakšica glede koje postoji opasnost da načelno ide na štetu poreznih obveznika nerezidenata, pojavilo pitanje može li se ispraviti diskriminirajući karakter te olakšice predviđanjem da nerezidenti mogu izabrati primjenu poreznog sustava koji se primjenjuje na porezne obveznike rezidente.

41 Kako bi niječno odgovorio na to pitanje, Sud je objasnio da mogućnost izbora između diskriminirajućeg poreznog sustava i nekog drugog koji to nije ne može ispraviti diskriminirajuće učinke prvog od ta dva porezna sustava. Priznati suprotno bilo bi, prema stavu Suda, potvrditi porezni sustav koji, sam po sebi, predstavlja povredu članka 49. UFEU-a zbog svojega diskriminirajućega karaktera. Sud je također naveo da nacionalni sustav koji ograničava slobodu poslovnog nastana nije u skladu s pravom Unije i kada je njegova primjena fakultativna (presuda Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, t. 50. do 53.).

42 Sud je stoga zaključio da to što je poreznim obveznicima nerezidentima ostavljena mogućnost izbora primjene sustava koji se primjenjuje na porezne obveznike rezidente nema ispravljajući učinak u odnosu na diskriminaciju prema toj odredbi prava Unije (presuda Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, t. 54.).

43 Međutim, s druge strane u glavnom postupku, iako je točno da porezni obveznici nerezidenti imaju pravo izabrati primjenu redovnog sustava oporezivanja koji je u pravilu namijenjen poreznim obveznicima rezidentima, iz spisa koji je dostavljen Sudu proizlazi da je sustav oporezivanja po odbitku općenito povoljniji od redovnog sustava oporezivanja te od poreznih obveznika nerezidenta zahtijeva manje napora od onog koji se zahtijeva od poreznih obveznika rezidenata.

44 Razlika u postupanju između poreznih obveznika nerezidenata i poreznih obveznika rezidenata, koja se sastoji u tome da su bruto dohoci prvih podvrgnuti konačnom oporezivanju po jedinstvenoj stopi putem poreza po odbitku, dok su neto dohoci drugih oporezovani sukladno progresivnoj skali koja odgovara osnovnom odbitku, u skladu je s pravom Unije, pod uvjetom da jedinstvena stopa ne bude viša od stope koja proizlazi iz stvarne primjene progresivne skale na neto dohotke koji prelaze osnovni odbitak (vidjeti u tom smislu presudu Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, t. 53. i sljedeće).

45 Iz spisa koji je dostavljen Sudu proizlazi da bi u glavnom postupku H. Hirvonen trebala platiti veći porez da je izabrala da ju se izjednači s poreznim obveznikom rezidentom i da stoga bude podvrgnuta redovnom sustavu oporezivanja. To je razlog zbog kojeg je izabrala primjenu sustava oporezivanja po odbitku, koji je uređen Zakonom o posebnom oporezivanju dohotka. S obzirom na to da je koristila povoljnije oporezivanje od onog koje bi se na nju primijenilo da je izabrala primjenu redovnog sustava oporezivanja, H. Hirvonen ne može osnovano tražiti priznanje porezne olakšice koja bi joj se priznala u okviru redovnog sustava oporezivanja.

46 Nepriznavanje osobnog odbitka o kojemu se raspravlja u glavnom postupku, kao što to navodi porezna uprava u svojim očitovanjima, u okolnostima kao što su one iz glavnog postupka treba prihvatiti kao element sustava oporezivanja po odbitku, s obzirom na to da je njegov cilj pojednostavnjenje zadaće te uprave i smanjenje tereta poreznog obveznika nerezidenta. Stoga, kada potonji izabere primjenu takvog sustava, zadaća je navedene uprave da osigura naplatu poreza od navedenog poreznog obveznika i pritom nije potrebno da točno utvrdi njegovu osobnu i obiteljsku situaciju. Usporedno s time, isti porezni obveznik je oslobođen obveze suradnje, u smislu da nije dužan podnositi poreznu prijavu za dohotke koje je ostvario u Švedskoj te, stoga, nije dužan poznavati porezni sustav države članice koja nije država u kojoj ima boravište.

47 Slijedom toga, valja navesti da je u skladu s bitnim sadržajem sustava oporezivanja po odbitku da se svi troškovi koji su nastali poreznom obvezniku ne mogu uzeti u obzir u okviru te vrste oporezivanja, s obzirom na to da se porez naplaćuje od dužnika za nacionalna davanja u državi u kojoj su prihodi nastali. U pravilu, taj dužnik nije dužan voditi računa o određenim troškovima i njihovo sveobuhvatno uzimanje u obzir ide prema pojednostavnjenju koje se želi postići tim sustavom.

48 Stoga, to što se nacionalnim propisom kao što je onaj u glavnom postupku ne priznaje poreznom obvezniku nerezidentu mogućnost posebnih odbitaka nije relevantno u odnosu na eventualnu povredu prava Unije koja je učinjena tim propisom, sve dok taj porezni obveznik nije podvrgnut poreznom teretu koji je sveukupno veći od onog koji snose porezni obveznici rezidenti i osobe koje su s njima izjednačene, čiji je položaj usporediv s njihovim.

49 Iz svega gore navedenoga proizlazi da to što se, u okviru oporezivanja dohodaka, poreznim obveznicima nerezidentima, koji veći dio svojih dohodaka primaju iz druge države članice i koji su izabrali primjenu sustava poreza po odbitku, ne priznaju isti osobni odbici kao što su oni koji se priznaju rezidentima u okviru redovnog sustava oporezivanja ne predstavlja diskriminaciju koja je u suprotnosti s člankom 21. UFEU-a sve dok porezni obveznici nerezidenti nisu podvrgnuti poreznom teretu koji je sveukupno veći od onog koji snose porezni obveznici rezidenti i osobe koje su s njima izjednačene, čiji je položaj usporediv s njihovim.

Troškovi

50 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 (šesto vijeće) odlučuje:

To što se, u okviru oporezivanja dohodaka, poreznim obveznicima nerezidentima, koji veći dio svojih dohodaka primaju iz druge države članice i koji su izabrali primjenu sustava poreza po odbitku, ne priznaju isti osobni odbici kao što su oni koji se priznaju rezidentima u okviru redovnog sustava oporezivanja ne predstavlja diskriminaciju koja je u suprotnosti s člankom 21. UFEU-a sve dok porezni obveznici nerezidenti nisu podvrgnuti poreznom teretu koji je sveukupno veći od onog koji snose porezni obveznici rezidenti i osobe koje su s njima izjednačene, čiji je položaj usporediv s njihovim.

Potpisi