Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

15. srpnja 2021.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno kretanje radnika – Slobodno kretanje kapitala – Porez na dohodak – Zakonodavstvo o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja – Dohoci ostvareni u državi članici koja nije država članica boravka – Načini izračuna oslobođenja u državi članici boravka – Gubitak dijela koristi od određenih poreznih olakšica”

U predmetu C-241/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio tribunal de première instance du Luxembourg (Prvostupanjski sud u Luxembourgu, Belgija), odlukom od 1. travnja 2020., koju je Sud zaprimio 5. lipnja 2020., u postupku

BJ

protiv

État belge,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: J.-C. Bonichot, predsjednik vijeća, R. Silva de Lapuerta (izvjestiteljica), potpredsjednica Suda, C. Toader, M. Safjan i N. Jääskinen, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za BJ, N. Lequeux, *avocate*,

– za belgijsku vladu, C. Pochet, P. Cottin i S. Baeyens, u svojstvu agenata,

– za nizozemsku vladu, M. K. Bulterman i M. A. M. de Ree, u svojstvu agenata,

– za Europsku komisiju, W. Roels i V. Uher, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: francuski

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 45., članka 63. stavka 1. i članka 65. stavka 1. točke (a) UFEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između osobe BJ i État belge u vezi s gubitkom dijela poreznih olakšica na koje bi imala pravo da je sve svoje dohotke ostvarila u Belgiji.

Pravni okvir

Belgijsko-luksemburški porezni ugovor

3 Člankom 6., naslovljenim „Dohodak od nekretnina”, Ugovora između Kraljevine Belgije i Velikog Vojvodstva Luksemburga o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i uređivanju drugih pitanja u području poreza na dohodak i imovinu, koji je 17. rujna 1970. potpisan u Luxembourgu, u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: belgijsko-luksemburški porezni ugovor), u stavku 1. propisuje se:

„Dohoci koji proizlaze iz nekretnina oporezuju se u državi ugovornici u kojoj se te nekretnine nalaze.”

4 Člankom 15. tog ugovora, naslovljenim „Nesamostalne djelatnosti”, u stavku 1. propisuje se:

„Ne dovodeći u pitanje odredbe članaka 16., 18., 19. i 20., plaće, honorari i drugi slični primici koje rezident države ugovornice primi na ime nesamostalnog zaposlenja oporezivi su samo u toj državi, osim ako se posao obavlja u drugoj državi ugovornici. Ako je rad tamo obavljen, primanja stečena na toj osnovi oporeziva su u toj drugoj državi.”

5 Člankom 23. navedenog ugovora, naslovljenim „Odredbe o sprečavanju dvostrukog oporezivanja”, u stavku 2. točki 1. određuje se:

„Što se tiče rezidenata Belgije, dvostruko oporezivanje izbjegava se na sljedeći način:

1° dohoci ostvareni u Luksemburgu, osim dohodaka iz točaka 2. i 3., i imovina koja se nalazi u Luksemburgu, a koji se u toj državi oporezuju na temelju prethodnih članaka, izuzimaju se od poreza u Belgiji. To izuzeće ne ograničava pravo Belgije da prilikom određivanja svoje porezne stope uzme u obzir tako izuzete dohotke i imovinu”.

6 Člankom 24. tog ugovora, naslovljenim „Nediskriminacija”, u stavku 4. točki (a) propisuje se:

„Fizičku osobu koja boravi u Belgiji, a koja u skladu s člancima 7. i 14. do 19. podliježe oporezivanju u Luksemburgu na temelju više od 50 % svojih dohodaka od zanimanja, na njezin zahtjev oporezuje se u Luksemburgu u pogledu njezinih dohodaka koji se ondje oporezuju u skladu s člancima 6., 7. i 13. do 19. Ugovora, prema prosječnoj stopi poreza koja bi se, s obzirom na njezinu situaciju i obiteljske obveze te općenito ukupnost njezinih bilo kakvih primanja, na nju primjenjivala da boravi u Luksemburgu.”

Belgijsko pravo

7 Člankom 131. Zakonika iz 1992. o porezu na dohodak, u verziji primjenjivoj na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: ZPD iz 1992.), uređuju se dijelovi dohotka izuzeti od poreza.

8 Umanjenja poreza priznata na temelju dugoročne štednje i troškova uloženih radi uštede energije u stambenom objektu uređena su člankom 145/1. odnosno člankom 145/24. tog zakonika.

9 Članak 155. prvi stavak tog zakonika glasi kako slijedi:

„Izuzeti se dohoci, u skladu s međunarodnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, uzimaju u obzir pri izračunu poreza, ali taj se porez umanjuje proporcionalno dijelu dohodaka izuzetih iz ukupnih dohodaka.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

10 Tijekom poreznih razdoblja od 2006. do 2011. belgijski porezni rezident BJ obavljao je profesionalnu djelatnost u Luksemburgu.

11 Osim toga, BJ je vlasnik stana koji se nalazi u Luksemburgu, koji je iznajmljen fizičkoj osobi za stanovanje, i dviju nekretnina koje se nalaze u Belgiji.

12 Na temelju članka 6. stavka 1. i članka 15. stavka 1. belgijsko-luksemburškog poreznog ugovora, luksemburški dohoci od nekretnina i profesionalne djelatnosti osobe BJ oporezivi su u Luksemburgu te su ondje bili oporezovani na temelju članka 24. stavka 4. točke (a) tog ugovora.

13 U skladu s člankom 23. stavkom 2. točkom 1. navedenog ugovora i člankom 155. ZPD-a iz 1992., ti su dohoci, koji su izuzeti od poreza u Belgiji, kao prvo bili uzeti u obzir prilikom utvrđivanja poreza u toj državi članici. Kao drugo, na tako određen porez primijenjena su umanjenja poreza na temelju izuzetih dijelova dohotka, dugotrajne štednje i troškova uloženih radi uštede energije u stambenom objektu, predviđenih u članku 131., članku 145/1. i članku 145/24. ZPD-a iz 1992. Kao treće, taj je porez, u skladu s člankom 155. ZPD-a iz 1992., umanjen proporcionalno dijelu koji su u ukupnim dohocima osobe BJ predstavljali izuzeti luksemburški dohoci.

14 Žalbama podnesenima belgijskoj poreznoj upravi osoba BJ osporavala je redoslijed obračuna tih dviju kategorija umanjenja poreza navodeći da joj primjena umanjenja poreza na dohotke koji su oslobođeni od poreza na temelju međunarodnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja tek nakon što je provedeno umanjenje poreza na temelju izuzetih dijelova dohotka, dugoročne štednje i troškova uloženih radi uštede energije u stambenom objektu ne omogućuje da u cijelosti ostvari te porezne olakšice i dovodi do gubitka jednog njihovog dijela u prorata iznosu u odnosu na njezine luksemburške dohotke oslobođene od poreza, a na koje bi porezne olakšice imala pravo na temelju belgijskih propisa.

15 Nakon što su te žalbe odbijene, osoba BJ pokrenula je postupak pred tribunalom de première instance du Luxembourg (Prvostupanjski sud u Luxembourgu, Belgija) kako bi ostvarila cjelovitu korist od predmetnih poreznih olakšica. Taj sud navodi da je veći dio tih poreznih olakšica izgubljen jer su navedena umanjenja tek neznatno umanjila porez na izvorne belgijske dohotke osobe BJ.

16 U tom pogledu sud koji je uputio zahtjev najprije pita treba li članak 45. UFEU-a tumačiti na način da mu se protivi nacionalni porezni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku. Ako bi to bio slučaj, on bi zatim želio znati mogu li određena obilježja glavnog predmeta utjecati na to tumačenje. Naposljetku, taj se sud također pita treba li članke 63. i 65. UFEU-a tumačiti na način da im se protivi takav propis s obzirom na činjenicu da osoba BJ ostvaruje dohotke od iznajmljivanja stana koji posjeduje u Luksemburgu.

17 U tim je okolnostima tribunal de première instance de Luxembourg (Prvostupanjski sud u Luxembourgu, Belgija) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protivi li se članku 45. UFEU-a zakonodavstvo kao što je ono u glavnom postupku, neovisno o tome navodi li se u ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, na temelju kojeg porezni obveznik u izračunu svojih poreza na dohodak u državi članici boravišta gubi dio koristi od onog iznosa navedenog dohotka koji je izuzet od poreza i od drugih osobnih poreznih olakšica (kao što su umanjenje poreza zbog dugoročne štednje, odnosno premija uplaćenih radi izvršenja pojedinačnog ugovora o životnom osiguranju te umanjenje poreza zbog troškova za postizanje energetske učinkovitosti) zbog činjenice da je tijekom predmetne godine također imao primanja u drugoj državi članici koja su tamo oporezovana?

2. Ako je odgovor na prvo pitanje potvrdan, ostaje li potvrdan i ako porezni obveznik ne ostvaruje količinski ili proporcionalno značajan dohodak u svojoj državi boravka, ali mu ta država ipak može priznati te porezne olakšice?

3. Ako je odgovor na drugo pitanje potvrdan, ostaje li potvrdan i ako je porezni obveznik na temelju Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između države boravka i druge države u toj drugoj državi ostvario osobne porezne olakšice na dohotke koji se oporezuju u toj drugoj državi, koje su predviđene poreznim zakonodavstvom te druge države, ali ne uključuju određene porezne olakšice na koje porezni obveznik u načelu ima pravo u državi boravka?

4. Ako je odgovor na treće pitanje potvrdan, ostaje li potvrdan i ako porezni obveznik unatoč potonjoj razlici u toj drugoj državi tako ostvari iznos umanjenja poreza koji je najmanje jednak iznosu koji je izgubio u svojoj državi boravka?

5. Jesu li odgovori na pitanja jednaki s obzirom na [članak 63. stavak 1. i članak 65. stavak 1. točku (a) UFEU-a] u odnosu na zakonodavstvo kao što je ono u glavnom postupku, neovisno o tome navodi li se u ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, na temelju kojeg porezni obveznik u izračunu svojih poreza na dohodak u državi članici boravka gubi dio koristi od onog iznosa navedenog dohotka koji je izuzet od poreza i od drugih osobnih poreznih olakšica (kao što su umanjenje poreza zbog dugoročne štednje, odnosno premija uplaćenih radi izvršenja pojedinačnog ugovora o životnom osiguranju te umanjenje poreza zbog troškova za postizanje energetske učinkovitosti) zbog činjenice da je tijekom predmetne godine također imao primanja od najma nekretnine čiji je vlasnik u drugoj državi članici koja su ondje oporezovana?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

18 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 45. UFEU-a tumačiti na način da mu se protivi porezni propis države članice čija primjena ima za posljedicu to da porezni obveznik koji boravi u toj državi članici gubi u okviru izračuna svojeg poreza na dohodak u navedenoj državi članici dio koristi od poreznih olakšica koje je ona njime priznala jer ostvaruje primitak od rada na temelju obavljanja nesamostalne profesionalne djelatnosti u drugoj državi članici, koji je oporeziv u toj potonjoj državi članici i oslobođen od poreza u državi članici boravka na temelju bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

19 Najprije valja provjeriti primjenjuje li se članak 45. UFEU-a na glavni postupak.

20 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je prema ustaljenoj sudskoj praksi svaki građanin Europske unije, neovisno o svojem boravištu i državljanstvu, koji se koristio pravom na slobodno kretanje radnika i obavljao profesionalnu djelatnost u državi članici različitoj od države boravka, obuhvaćen područjem primjene članka 45. UFEU-a (presuda od 22. lipnja 2017., Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, t. 32. i navedena sudska praksa).

21 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da tužitelj iz glavnog postupka boravi u Belgiji i da je tijekom poreznih razdoblja o kojima je riječ u glavnom postupku obavljao nesamostalnu profesionalnu djelatnost u Luksemburgu.

22 Stoga je situacija tužitelja iz glavnog postupka obuhvaćena područjem primjene članka 45. UFEU-a.

23 Nakon tog uvodnog pojašnjenja valja podsjetiti na to da je prema ustaljenoj sudskoj praksi cilj svih odredaba UFEU-a koje se odnose na slobodno kretanje osoba olakšati građanima Unije obavljanje profesionalnih djelatnosti svake vrste na području Unije te da su im protivne mjere koje bi mogle te građane stavljati u nepovoljniji položaj kada oni žele obavljati gospodarsku djelatnost na državnom području druge države članice (presude od 12. prosinca 2002., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, t. 77. i navedena sudska praksa kao i od 22. lipnja 2017., Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, t. 37. i navedena sudska praksa).

24 Slijedom navedenog, članku 45. UFEU-a protivi se svaka nacionalna mjera koja može otežati ili učiniti manje privlačnim uživanje temeljne slobode koja se tim člankom jamči građanima Unije (presuda od 10. listopada 2019., Krah, C-703/17, EU:C:2019:850, t. 41. i navedena sudska praksa).

25 Osim toga, u načelu je na državi članici boravka zadaća priznavanja poreznom obvezniku svih poreznih olakšica u vezi s njegovom osobnom i obiteljskom situacijom, s obzirom na to da ta država članica, uz iznimke, može najbolje ocijeniti njegovu osobnu sposobnost plaćanja poreza koja proizlazi iz uzimanja u obzir svih njegovih dohodaka te osobne i obiteljske situacije jer on ondje ima središte svojih osobnih i imovinskih interesa (presuda od 14. ožujka 2019., Jacob i Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, t. 26. i navedena sudska praksa).

26 Iz toga proizlazi da je u ovom slučaju na Kraljevini Belgiji, kao državi članici boravka tužitelja iz glavnog postupka, da mu prizna sve porezne olakšice u vezi s njegovom osobnom i obiteljskom situacijom.

27 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je Sud priznao da su porezne olakšice o kojima je riječ u glavnom postupku, odnosno umanjenja poreza na temelju izuzetih dijelova dohotka, dugoročne štednje i troškova uloženih radi uštede energije u stambenom objektu, povezane s osobnom i obiteljskom situacijom poreznog obveznika (presuda od 14. ožujka 2019., Jacob i Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, t. 33., 40. i 41.).

28 Poreznim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku predviđa se da se dohoci koji su oslobođeni od poreza na temelju međunarodnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja najprije uračunavaju u poreznu osnovicu koja služi za utvrđivanje stope koja je primjenjiva na neoslobođene dohotke belgijskog podrijetla, pri čemu se osnovni porez izračunava na temelju te porezne osnovice. Na osnovni porez zatim se primjenjuju umanjenja poreza na temelju izuzetih dijelova dohotka, dugoročne štednje i troškova uloženih radi uštede energije u stambenom objektu. Tek nakon provedbe tih umanjenja umanjuje se osnovni porez u skladu s člankom 155. ZPD-a iz 1992. proporcionalno dijelu koji dohoci koji su oslobođeni od poreza na temelju međunarodnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja predstavljaju u ukupnosti dohodaka.

29 Međutim, kao što je to Sud presudio, primjenjujući umanjenje poreza na osnovicu koja istodobno obuhvaća neoslobođene dohotke belgijskog podrijetla i dohotke koji su oslobođeni od poreza na temelju međunarodnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i kojim se tek naknadno oduzima od poreza dio koji oni predstavljaju u ukupnom iznosu dohodaka koji čine poreznu osnovicu, tim se propisom može poreznom obvezniku poput tužitelja iz glavnog postupka uzrokovati gubitak dijela koristi od poreznih olakšica koji bi mu u potpunosti bio dodijeljen da su svi njegovi dohoci bili belgijskog podrijetla i da su na taj način jedino na te dohotke bila primijenjena umanjenja poreza (presuda od 14. ožujka 2019., Jacob i Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, t. 31.).

30 Slijedom toga, tužitelj iz glavnog postupka pretrpio je nepogodnost jer nije u potpunosti ostvario porezne olakšice na koje bi imao pravo da je ostvario sve svoje dohotke u Belgiji (vidjeti po analogiji presudu od 14. ožujka 2019., Jacob i Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, t. 42.).

31 Na taj se način propisom o kojem je riječ u glavnom postupku ustanovljuje različito porezno postupanje između građana Unije koji borave na državnom području Kraljevine Belgije s obzirom na podrijetlo njihovih dohodaka, što može izazvati odvraćajući učinak na ostvarivanje njihovih sloboda zajamčenih Ugovorom, a pogotovo slobode kretanja radnika zajamčene člankom 45. UFEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 14. ožujka 2019., Jacob i Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, t. 43. i navedenu sudsku praksu).

32 Iz toga slijedi da takav propis predstavlja prepreku slobodnom kretanju radnika koja je u načelu zabranjena tim člankom.

33 Takva prepreka dopuštena je samo ako ima legitiman cilj koji je u skladu s Ugovorom i ako je opravdana važnim razlozima u općem interesu. U tom je slučaju, nadalje, bitno da je njezina primjena prikladna za jamčenje ostvarenja zadanog cilja i da ne prekoračuje ono što je nužno za njegovo postizanje (presuda od 14. ožujka 2019., Jacob i Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, t. 44. i navedena sudska praksa).

34 Međutim, u ovom slučaju, ne samo da belgijska vlada ne navodi nikakvo opravdanje, kao ni sud koji je uputio zahtjev, nego smatra da je prvo pitanje u biti istovjetno onomu koje je postavljeno u predmetima u kojima su donesene presude od 12. prosinca 2002., de Groot (C-385/00, EU:C:2002:750) i od 14. ožujka 2019., Jacob i Lennertz (C-174/18, EU:C:2019:205) i da stoga na njega treba odgovoriti potvrdno.

35 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članak 45. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi porezni propis države članice čija primjena ima za posljedicu to da porezni obveznik koji boravi u toj državi članici gubi u okviru izračuna svojeg poreza na dohodak u navedenoj državi članici dio koristi od poreznih olakšica koje je ona njime priznala jer ostvaruje primitak od rada na temelju obavljanja nesamostalne profesionalne djelatnosti u drugoj državi članici, koji je oporeziv u toj potonjoj državi članici i oslobođen od poreza u prvoj državi članici na temelju bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Drugo pitanje

36 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita utječe li na odgovor na prvo pitanje okolnost da dotični porezni obveznik ne ostvaruje značajan dohodak u državi članici boravka, pri čemu mu ona ipak može priznati predmetne porezne olakšice.

37 Prema ustaljenoj sudskoj praksi obveza uzimanja u obzir osobne i obiteljske situacije može obvezivati državu članicu zaposlenja samo kada porezni obveznik ostvaruje ukupnost svojih oporezivih sredstava od djelatnosti koju obavlja u toj državi članici ili gotovo sva oporeziva sredstva i kada ne ostvaruje značajni dohodak u državi članici boravka slijedom čega mu ta država nije u mogućnosti priznati olakšice koje su rezultat uzimanja u obzir njegove osobne i obiteljske situacije (presuda od 22. lipnja 2017., Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, t. 56. i navedena sudska praksa).

38 Sud je pojasnio da je tako kada se pokaže da dotični porezni obveznik na državnom području države članice boravka uopće nije ostvario dohodak ili da je on do te mjere skroman da ta država članica toj osobi nije u mogućnosti priznati olakšice koje su rezultat uzimanja u obzir njezinih ukupnih dohodaka te osobne i obiteljske situacije (presuda od 9. veljače 2017., X, C-283/15, EU:C:2017:102, t. 39.).

39 Naime, odlučujući kriterij i dalje je nemogućnost države članice da zbog nedostatnog oporezivog dohotka uzme u obzir osobnu i obiteljsku situaciju poreznog obveznika u svrhe oporezivanja, dok je drugdje to zbog dostatnih prihoda moguće (presuda od 9. veljače 2017., X, C-283/15, EU:C:2017:102, t. 42.).

40 Međutim, to očito nije slučaj u glavnom postupku s obzirom na to da iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da su ti dohoci, neovisno o iznosu dohodaka koje tužitelj iz glavnog postupka ostvaruje u državi članici boravka i njihovu razmjeru u njegovim ukupnim dohocima, dovoljni kako bi ih ta država članica mogla oporezivati i priznati mu olakšice, poput umanjenja poreza o kojima je riječ u glavnom postupku, koja proizlaze iz uzimanja u obzir njegove osobne i obiteljske situacije.

41 Stoga, iako tužitelj u glavnom postupku ostvaruje najveći dio svojih dohodaka u Luksemburgu, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da on ostvaruje dovoljno dohodaka u Belgiji kako bi se njegova osobna i obiteljska situacija mogla uzeti u obzir u toj potonjoj državi članici kako bi mu se priznale porezne olakšice.

42 U tim okolnostima na drugo pitanje valja odgovoriti tako da okolnost da dotični porezni obveznik ne ostvaruje značajan dohodak u državi članici boravka ne utječe na odgovor na prvo pitanje jer mu ta država članica može priznati predmetne porezne olakšice.

Treće pitanje

43 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita utječe li na odgovor na prvo pitanje okolnost da se dotični porezni obveznik na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između države članice boravka i države članice zaposlenja koristio, u okviru oporezivanja dohodaka koje je ostvario u drugoj državi članici, poreznim olakšicama predviđenima poreznim zakonodavstvom te države članice, ali pri čemu te porezne olakšice ne uključuju određene porezne olakšice na koje u načelu ima pravo u prvoj državi članici.

44 U tom pogledu valja podsjetiti na to da u slučaju nepostojanja mjera ujednačavanja ili usklađivanja na razini Unije države članice mogu bilateralnim ili multilateralnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja izmijeniti povezanost između uzimanja u obzir, koje provodi država članica boravka, s jedne strane, svih dohodaka njezinih rezidenata i, s druge strane, njihove cjelokupne osobne i obiteljske situacije. Država članica boravka stoga se može sporazumno osloboditi obveze uzimanja u obzir cjelokupne osobne i obiteljske situacije poreznih obveznika koji borave na njezinu državnom području i djelomično obavljaju svoju gospodarsku djelatnost u drugoj državi članici (presuda od 12. prosinca 2002., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, t. 99.).

45 Osim toga, država članica boravka može se također osloboditi izvršenja te obveze ako utvrdi da čak i neovisno o bilo kojem ugovoru jedna država članica zaposlenja ili više njih priznaju u pogledu dohodaka koje oporezuju olakšice povezane s uzimanjem u obzir osobne i obiteljske situacije poreznih obveznika koji ne borave na državnom području tih država članica, nego ondje ostvaruju oporezive dohotke (presuda od 12. prosinca 2002., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, t. 100.).

46 Međutim, mehanizmima korištenima za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja odnosno nacionalnim poreznim sustavima čiji je učinak uklanjanje ili ublažavanje dvostrukog oporezivanja mora se poreznim obveznicima dotičnih država članica osigurati da se u potpunosti uredno uzme u obzir ukupnost njihove osobne i obiteljske situacije neovisno o načinu na koji su predmetne države članice međusobno raspodijelile navedenu obvezu jer u protivnom postoji opasnost od stvaranja razlike u postupanju koja je nespojiva s odredbama Ugovora o slobodnom kretanju radnika i koja ni u kojem slučaju ne proizlazi iz razlika koje postoje između nacionalnih poreznih zakonodavstava (presude od 12. prosinca 2002., de Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, t. 101. kao i od 12. prosinca 2013., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, t. 70.).

47 Doista, u ovom slučaju valja istaknuti, s jedne strane, da iz odredbi belgijsko-luksemburškog poreznog ugovora ne proizlazi da je na temelju tog ugovora Kraljevina Belgija oslobođena od obveze cjelovitog uzimanja u obzir osobne i obiteljske situacije poreznih obveznika koji borave na njezinu državnom području i djelomično obavljaju svoju gospodarsku djelatnost u Luksemburgu.

48 Naime, člankom 24. stavkom 4. točkom (a) tog ugovora predviđa se uzimanje u obzir osobne i obiteljske situacije predmetnog poreznog obveznika samo radi određivanja prosječne stope oporezivanja njegovih dohodaka oporezivih u Luksemburgu, pri čemu se Kraljevina Belgija ne oslobađa od te obveze.

49 S druge strane, poreznim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku ne uspostavlja se nikakva povezanost između poreznih olakšica koje se njime dodjeljuju poreznim obveznicima rezidentima dotične države članice i onih kojima se oni mogu koristiti u okviru njihova oporezivanja u drugoj državi članici (presuda od 12. prosinca 2013., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, t. 73.), s obzirom na to da djelomični gubitak prvih olakšica ne dovodi do jednakih poreznih olakšica u Luksemburgu, nego se automatski primjenjuje u slučaju primitka dohodaka koji su izuzeti na temelju međunarodnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

50 Usto, očito je da je u državi članici zaposlenja tužitelja iz glavnog postupka uzimanje u obzir njegove osobne i obiteljske situacije samo djelomično jer, kao što to proizlazi iz samog teksta trećeg pitanja, porezne olakšice koje je on ostvario u okviru oporezivanja u toj državi članici u pogledu dohodaka koje je ostvario u toj istoj državi članici ne uključuju određene pogodnosti na koje on u načelu ima pravo u državi članici boravka, odnosno u Kraljevini Belgiji, a u pogledu kojih gubi dio koristi primjenom navedenog propisa.

51 U tim okolnostima, ni mehanizmi korišteni u belgijsko-luksemburškom poreznom ugovoru radi izbjegavanja dvostrukog oporezivanja ni nacionalni porezni sustav o kojem je riječ u glavnom postupku ne omogućuju da se belgijskim poreznim rezidentima osigura da se u državi članici zaposlenja u potpunosti uredno uzme u obzir ukupnost njihove osobne i obiteljske situacije.

52 Stoga na treće pitanje valja odgovoriti tako da na odgovor na prvo pitanje ne utječe okolnost da se dotični porezni obveznik na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između države članice boravka i države članice zaposlenja koristio, u okviru oporezivanja dohodaka koje je ostvario u drugoj državi članici, poreznim olakšicama predviđenima poreznim zakonodavstvom te države članice, s obzirom na to da ni taj ugovor ni porezni propis države članice boravka ne predviđaju uzimanje u obzir tih olakšica i na to da te olakšice ne uključuju određene pogodnosti na koje on u načelu ima pravo u državi članici boravka.

Četvrto pitanje

53 Svojim četvrtim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita utječe li na odgovor na prvo pitanje okolnost da je u državi članici zaposlenja dotični porezni obveznik ostvario umanjenje poreza u iznosu koji je barem jednak iznosu poreznih olakšica koje je izgubio u državi članici boravka.

54 U tom pogledu valja podsjetiti na to da se država članica ne može pozivati na postojanje olakšice koju je unilateralno dodijelila druga država članica, u ovom predmetu država članica u kojoj dotični porezni obveznik radi i ostvaruje glavninu svojih oporezivih dohodaka, kako bi izbjegla svoje obveze koje ima na temelju Ugovora (vidjeti u tom smislu presudu od 12. prosinca 2013., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, t. 61. i navedenu sudsku praksu).

55 Doista, posljedica primjene poreznog propisa o kojem je riječ u glavnom postupku jest to da porezni obveznik kao što je to osoba BJ, koja boravi u Belgiji i ondje ostvaruje oporezive dohotke, automatski gubi dio koristi od poreznih olakšica na koje u načelu ima pravo na temelju tog propisa, kada ostvaruje dohotke u drugoj državi članici koji su oslobođeni od poreza u Belgiji na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Neovisno o poreznom tretmanu koji je

za tog poreznog obveznika predviđen u toj drugoj državi članici, upravo se automatizmom tog gubitka povređuje sloboda kretanja radnika (vidjeti u tom smislu presudu od 12. prosinca 2013., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, t. 62.).

56 Stoga se država članica boravka ne može u cilju izbjegavanja obveza koje ima na temelju članka 45. UFEU-a pozivati na okolnost da je osobna i obiteljska situacija tužitelja iz glavnog postupka djelomično uzeta u obzir u Luksemburgu u okviru oporezivanja dohodaka koje je on ostvario u toj državi članici i da je zbog toga mogao ondje ostvariti poreznu olakšicu.

57 Usto, valja podsjetiti na to da je, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točkama 25., 37. i 46. ove presude, na državi članici boravka i, ovisno o slučaju, na državi članici zaposlenja da svojim poreznim obveznicima osiguraju da se njihova cjelokupna osobna i obiteljska situacija uredno uzme u obzir.

58 Međutim, iz okolnosti da je tužitelj iz glavnog postupka u Luksemburgu ostvario umanjenje poreza u iznosu koji je barem jednak iznosu poreznih olakšica koje je izgubio u Belgiji ne može se zaključiti da je njegova osobna i obiteljska situacija u potpunosti uzeta u obzir, i to tim manje jer je uzimanje u obzir te situacije samo djelomično s obzirom na to da to umanjenje poreza ne uključuje određene porezne olakšice na koje u načelu ima pravo u Belgiji.

59 Štoviše, kao što je to istaknuto u točki 48. ove presude, članak 24. stavak 4. točka (a) belgijsko-luksemburškog poreznog ugovora predviđa uzimanje u obzir osobne i obiteljske situacije dotičnog poreznog obveznika samo u svrhu određivanja prosječne stope oporezivanja njegovih dohodaka oporezivih u Luksemburgu.

60 Slijedom toga, na četvrto pitanje valja odgovoriti tako da na odgovor na prvo pitanje ne utječe okolnost da je u državi članici zaposlenja dotični porezni obveznik ostvario umanjenje poreza u iznosu koji je barem jednak iznosu poreznih olakšica koje je izgubio u državi članici boravka.

Peto pitanje

61 Svojim petim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 63. stavak 1. i članak 65. stavak 1. točku (a) UFEU-a tumačiti na način da im se protivi porezni propis države članice čija primjena ima za posljedicu to da porezni obveznik koji boravi u toj državi članici gubi dio koristi od poreznih olakšica koje ona priznaje jer ostvaruje dohotke od stana čiji je on vlasnik u drugoj državi članici, a koji su oporezivi u toj potonjoj državi članici i oslobođeni od poreza u prvoj državi članici na temelju bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

62 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.

63 U tom pogledu valja podsjetiti na to da mjere zabranjene člankom 63. stavkom 1. UFEU-a, kao ograničenja kretanja kapitala, uključuju one koje su takve prirode da odvraćaju rezidente jedne države članice od ulaganja u nekretnine u drugim državama članicama (presuda od 12. travnja 2018., Komisija/Belgija, C-110/17, EU:C:2018:250, t. 40. i navedena sudska praksa).

64 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je tijekom poreznih razdoblja o kojima je riječ u glavnom postupku osoba BJ ostvarila dohotke od iznajmljivanja stana u Luksemburgu.

65 Slijedom toga, članak 63. UFEU-a primjenjiv je na spor u glavnom postupku.

66 U tom okviru valja utvrditi da se porezni propis o kojem je riječ u glavnom postupku, kako je opisan u točki 28. ove presude, primjenjuje na sve dohotke koji su oslobođeni od poreza na temelju međunarodnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

67 Što se tiče dohodaka od nekretnina koje se nalaze u Luksemburgu, oni su na temelju belgijsko-luksemburškog poreznog ugovora oporezivi u toj državi članici i oslobođeni od poreza u Belgiji.

68 Međutim, na isti način kao i u pogledu dohodaka koje tužitelj iz glavnog postupka ostvaruje na temelju obavljanja svoje profesionalne djelatnosti u Luksemburgu, primjenjujući umanjenja poreza na osnovicu koja uključuje i dohotke belgijskog podrijetla koji nisu oslobođeni od poreza i dohotke oslobođene od poreza na temelju međunarodnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i oduzimajući od poreza tek naknadno dio koji oni predstavljaju u ukupnom iznosu dohodaka koji čine poreznu osnovicu, primjenom poreznog propisa o kojem je riječ u glavnom postupku tužitelj iz glavnog postupka također trpi nepogodnost jer je učinak tog propisa taj da mu se oduzima dio koristi od poreznih olakšica na koje bi imao pravo da ukupnost njegovih dohodaka od nekretnina proizlazi iz nekretnina smještenih u Belgiji.

69 Stoga se tim propisom uspostavlja razlika u postupanju između belgijskih rezidentnih poreznih obveznika ovisno o tome ostvaruju li dohodak od nekretnine koja se nalazi u Belgiji ili u drugoj državi članici, što ih može odvratiti od ulaganja u nekretnine u drugim državama članicama, osim Kraljevine Belgije.

70 Slijedom navedenog, navedeni propis predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala, koje je u načelu zabranjeno člankom 63. stavkom 1. UFEU-a.

71 U skladu s člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a, člankom 63. UFEU-a ne dovodi se u pitanje pravo država članica da primjenjuju relevantne odredbe svojeg poreznog zakonodavstva kojima se pravi razlika između poreznih obveznika koji nisu u istom položaju u pogledu mjesta boravišta ili mjesta ulaganja njihova kapitala.

72 Ta se odredba mora usko tumačiti jer predstavlja odstupanje od slobode kretanja kapitala. Prema tome, ne može se tumačiti u smislu da je svako porezno zakonodavstvo koje uključuje razlikovanje poreznih obveznika prema mjestu boravišta ili državi u kojoj ulažu svoj kapital automatski u skladu s Ugovorom (presuda od 11. rujna 2014., Verest i Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, t. 26. i navedena sudska praksa).

73 Naime, sâmo odstupanje predviđeno navedenom odredbom ograničeno je člankom 65. stavkom 3. UFEU-a, kojim se propisuje da nacionalne odredbe iz stavka 1. tog članka „ne smiju biti sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnoga kretanja kapitala i platnog prometa, kako je utvrđeno u članku 63.” (presuda od 11. rujna 2014., Verest i Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, t. 27. i navedena sudska praksa).

74 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, treba razlikovati razliku u postupanju dopuštenu člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a od diskriminacije zabranjene člankom 65. stavkom 3. UFEU-a. Kako bi se nacionalno porezno zakonodavstvo moglo smatrati usklađenim s odredbama Ugovora o slobodnom kretanju kapitala, nužno je da se ta razlika u postupanju odnosi na situacije koje objektivno nisu usporedive odnosno da je ona opravdana važnim razlogom u općem interesu (vidjeti u tom smislu presudu od 12. travnja 2018., Komisija/Belgija, C-110/17, EU:C:2018:250, t. 55. i navedenu sudsku praksu).

75 U ovom slučaju valja istaknuti, s jedne strane, da je na temelju odredaba članka 6., u vezi s člankom 23. stavkom 2. točkom 1. belgijsko-luksemburškog poreznog ugovora, kao i članka 155. ZPD-a iz 1992. Kraljevina Belgija u pogledu belgijskih poreznih rezidenata predvidjela metodu izuzeća s „pridržajem progresije”, primjenom koje se u slučaju da su dohoci od nekretnina koje se nalaze u Luksemburgu oporezivi u toj državi članici i oslobođeni od poreza u Belgiji, oni uzimaju u obzir u svrhe određivanja primjenjive stope oporezivanja dohodaka koji su oporezivi u Belgiji.

76 Tom se metodom omogućuje osiguranje toga da dohotke poreznog obveznika koji su oslobođeni od poreza u državi članici boravka ta država članica ipak može uzeti u obzir kako bi primijenila pravilo o progresiji prilikom izračuna iznosa poreza na ostatak dohodaka poreznog obveznika (vidjeti u tom smislu presudu od 11. rujna 2014., Verest i Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, t. 30. i navedenu sudsku praksu).

77 U tom pogledu, Sud je već presudio da je cilj takvog propisa izbjeći da se u državi članici boravka na oporezive dohotke poreznog obveznika koji je vlasnik nekretnine koja se nalazi u drugoj državi članici primijeni niža stopa oporezivanja od one primjenjive na dohotke poreznih obveznika koji su vlasnici usporedive imovine u državi članici boravka (presuda od 11. rujna 2014., Verest i Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, t. 31.).

78 Stoga je s obzirom na taj cilj položaj poreznih obveznika koji su nekretninu stekli u državi članici boravka usporediv s onim poreznih obveznika koji su takvu imovinu stekli u drugoj državi članici (presuda od 11. rujna 2014., Verest i Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, t. 32.).

79 S druge strane, belgijska vlada nije istaknula, uostalom kao ni sud koji je uputio zahtjev, nijedan važan razlog u općem interesu koji bi mogao opravdati razliku u postupanju utvrđenu propisom o kojem je riječ u glavnom postupku između tih dviju kategorija poreznih obveznika.

80 U tim okolnostima ne može se smatrati da je nacionalni porezni propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku u skladu s odredbama Ugovora koje se odnose na slobodno kretanje kapitala, osobito s člankom 63. stavkom 1. i člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a.

81 S obzirom na prethodna razmatranja, na peto pitanje valja odgovoriti tako da članak 63. stavak 1. i članak 65. stavak 1. točku (a) UFEU-a treba tumačiti na način da im se protivi porezni propis države članice čija primjena ima za posljedicu to da porezni obveznik koji boravi u toj državi članici gubi dio koristi od poreznih olakšica koje ona priznaje jer ostvaruje dohotke od stana čiji je on vlasnik u drugoj državi članici, pri čemu su oni oporezivi u toj potonjoj državi članici i oslobođeni od poreza u prvoj državi članici na temelju bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Troškovi

82 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 navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

1. **Članak 45. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi porezni propis države članice čija primjena ima za posljedicu to da porezni obveznik koji boravi u toj državi članici gubi u okviru izračuna svojeg poreza na dohodak u navedenoj državi članici dio koristi od poreznih olakšica koje je ona njime priznala jer ostvaruje primitak od rada na temelju obavljanja nesamostalne profesionalne djelatnosti u drugoj državi članici, koji je oporeziv u toj potonjoj državi članici i oslobođen od poreza u državi članici boravka na temelju bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.**

2. **Okolnost da dotični porezni obveznik ne ostvaruje značajan dohodak u državi članici boravka ne utječe na odgovor na prvo prethodno pitanje jer mu ta država članica može priznati predmetne porezne olakšice.**

3. **Okolnost da se dotični porezni obveznik na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između države članice boravka i države članice zaposlenja koristio, u okviru oporezivanja dohodaka koje je ostvario u drugoj državi članici, poreznim olakšicama predviđenima poreznim zakonodavstvom te države članice ne utječe na odgovor na prvo prethodno pitanje, s obzirom na to da ni taj ugovor ni porezni propis države članice boravka ne predviđaju uzimanje u obzir tih olakšica i na to da te olakšice ne uključuju određene pogodnosti na koje taj porezni obveznik u načelu ima pravo u državi članici boravka.**

4. **Okolnost da je u državi članici zaposlenja dotični porezni obveznik ostvario umanjenje poreza u iznosu koji je barem jednak iznosu poreznih olakšica koje je izgubio u državi članici boravka ne utječe na odgovor na prvo prethodno pitanje.**

5. **Članak 63. stavak 1. i članak 65. stavak 1. točku (a) UFEU-a treba tumačiti na način da im se protivi porezni propis države članice čija primjena ima za posljedicu to da porezni obveznik koji boravi u toj državi članici gubi dio koristi od poreznih olakšica koje ona priznaje jer ostvaruje dohotke od stana čiji je on vlasnik u drugoj državi članici, pri čemu su oni oporezivi u toj potonjoj državi članici i oslobođeni od poreza u prvoj državi članici na temelju bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.**

Potpisi