Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

12. prosinca 2013.*

„Sloboda poslovnog nastana – Jednako postupanje – Porezi na dohodak – Zakonodavstvo s ciljem izbjegavanja dvostrukog oporezivanja – Dohoci ostvareni u državi različitoj od države rezidentnosti – Metoda izuzeća uz pridržaj progresije u državi rezidentnosti – Djelomično uzimanje u obzir osobne i obiteljske situacije – Gubitak određenih poreznih olakšica vezanih za osobnu i obiteljsku situaciju radnika“

U predmetu C-303/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio prvostupanjski sud u Liègeu (Belgija), odlukom od 31. svibnja 2012., koju je Sud zaprimio 21. lipnja 2012., u postupku

Guido Imfeld,

Nathalie Garcet

protiv

Belgijske države,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik vijeća, E. Juhász, A. Rosas (izvjestitelj), D. Šváby i C. Vajda, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Cruz Villalón,

tajnik: V. Tourrès, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 22. travnja 2013.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za G. Imfelda i N. Garcet, M. Levaux i M. Gustin, odvjetnici,

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

— za estonsku vladu, M. Linntam, u svojstvu agenta,

— za Europsku komisiju, F. Dintilhac i W. Mölls, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 13. lipnja 2013.,

* Jezik postupka: francuski.

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 49. UFEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između G. Imfelda i N. Garcet, bračnog para, rezidenata Belgije, protiv Belgijske države u vezi s uzimanjem u obzir kod izračuna njihovog zajedničkog poreza u Belgiji dohodaka koje je G. Imfeld ostvario u drugoj državi članici, a koji su izuzeti od oporezivanja u Belgiji, ali služe kao osnova za dodjelu poreznih olakšica vezanih za osobnu i obiteljsku situaciju, uz posljedicu gubitka dijela olakšica na koje bi imali pravo kad se ti dohoci ne bi uzeli u obzir.

Pravni okvir

Konvencija iz 1967.

3 Članak 14. Konvencije između Kraljevine Belgije i Savezne Republike Njemačke za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja i uređivanja drugih pitanja u području poreza na dohodak i na imovinu, uključujući porez na gospodarsku djelatnost i porez na nekretnine, potpisane u Bruxellesu 11. travnja 1967. (*Moniteur belge* od 30. srpnja 1969., u daljnjem tekstu: Konvencija iz 1967.), naslovljen „Slobodna zanimanja” propisuje:

„1. Dohoci koje ostvari rezident države ugovornice od slobodnog zanimanja ili drugih samostalnih djelatnosti oporezuje se samo u toj državi, osim ako u drugoj državi ugovornici ima stalno sjedište koje mu redovito stoji na raspolaganju za obavljanje njegovih djelatnosti. Ako ima takvo stalno sjedište, dohodak se može oporezivati u drugoj državi ugovornici, ali samo onaj dio dohotka koji se može pripisati tom stalnom sjedištu.

2. Izraz „slobodna zanimanja” uključuje posebice samostalne djelatnosti [...] liječnika, odvjetnika, inženjera, arhitekata, zubara i knjigovođa.”

4 Članak 23. Konvencije iz 1967. predviđa, između ostalog, u stavku 2. točki 1. da su primanja ostvarena u Njemačkoj, koja su oporeziva u toj državi sukladno navedenoj konvenciji, izuzeta od oporezivanja u Belgiji. Ista odredba međutim precizira da to izuzeće ne ograničava pravo Kraljevine Belgije da kod izračuna porezne stope u obzir uzme dohotke izuzete na taj način.

Belgijsko pravo

5 Sukladno članku 126., stavcima 1. i 2. Zakona o porezima na dohodak iz 1992. (*Moniteur belge* od 30. srpnja 1992.), u verziji primjenjivoj na datum činjeničnog stanja iz glavnog postupka (u daljnjem tekstu: ZPD iz 1992.):

„1. Neovisno o bračnom imovinskom režimu, dohoci supružnika, različiti od dohodaka od rada, zbrajaju se s dohocima od zanimanja onog supružnika čiji su dohoci veći.

2. Predujam poreza obračunava se za oba supružnika.”

6 Članak 131. ZPD-a iz 1992. svakom poreznom obvezniku priznaje dio dohotka koji je izuzet od oporezivanja. Sukladno članku 132. ZPD-a iz 1992., taj se izuzeti dio uvećava kada porezni obveznik uzdržava neke osobe.

7 Kada je porez utvrđen za supružnike, to uvećanje je, sukladno članku 134. stavku 1. drugom podstavku ZPD-a iz 1992. najprije obračunato za udio dohotka supružnika čiji su dohoci od zanimanja veći. Članak 134. stavak 1. ZPD-a iz 1992. tako predviđa:

„Dio dohotka koji je izuzet od oporezivanja određuje se po poreznom obvezniku zasebno i obuhvaća ukupnost temeljnog iznosa, eventualno uvećanog, i dodatke iz članaka 132. i 133..

Kada je ustanovljen zajednički porez, dodaci iz članka 132. uračunati su u osnovicu poreznog obveznika koji ima veći dohodak. [...]"

8 Članak 155. ZPD-a iz 1992. određuje:

„Izuzeti se dohoci, u skladu s međunarodnim konvencijama za sprečavanje dvostrukog oporezivanja, uzimaju u obzir kod izračuna poreza, ali taj se umanjuje proporcionalno dijelu dohodaka izuzetih iz ukupnih dohodaka.

To vrijedi i za:

— dohotke izuzete od oporezivanja u skladu s drugim međunarodnim sporazumima ili ugovorima, ako oni predviđaju klauzulu o pridržaju progresije;

[...]

Kada je utvrđen zajednički porez, odbitak se izračunava za svakog poreznog obveznika na temelju ukupnih neto dohodaka."

9 Nadalje, nakon presude od 12. prosinca 2002., de Groot (C-385/00, *Recueil,* str. I-11819.), Kraljevina Belgija donijela je okružnicu br. Ci.RH.331/575.420, od 12. ožujka 2008., koja predviđa dodatno umanjenje poreza za dohotke koji su izuzeti na temelju međunarodne konvencije, uz umanjenje predviđeno člankom 155. ZPD-a iz 1992. (u daljnjem tekstu: okružnica iz 2008.).

10 Ta okružnica propisuje:

„1. U belgijskom poreznom sustavu porezne olakšice u vezi s osobnom i obiteljskom situacijom poreznog obveznika [...] primjenjuju se kako na dohotke ostvarene u Belgiji tako i na dohotke ostvarene u inozemstvu. Ako predmetna osobna ili obiteljska situacija nije bila uzeta u obzir u inozemstvu, dio tih olakšica se gubi.

Nizozemska primjenjuje metodu izuzeća uz pridržaj progresije sličnu onoj koja se primjenjuje u Belgiji. U svojoj presudi [gore navedenoj, de Groot, Sud] je ipak ocijenio da je taj način postupanja suprotan propisima u području slobodnog kretanja osoba u [Europskoj uniji].

Europska komisija je pozvala Belgiju da uskladi belgijske fiskalne odredbe o primjeni metode izuzeća uz pridržaj progresije [...] s obvezama iz članaka 18. [UEZ-a], 39. [UEZ-a], 43. [UEZ-a] i 56. UEZ-a [...]

Usvojeno je sljedeće rješenje: u slučaju da osobna ili obiteljska situacija poreznog obveznika nije uzeta u obzir u inozemstvu, dodatno će se priznati umanjenje poreza na dohotke ostvarene u inozemstvu uz umanjenje predviđeno u članku 155. ZPD-a iz [1992].

[...]

3. Dodatno umanjenje za dohotke izuzete konvencijom može se priznati samo pod sljedećim uvjetima:

   — porezni obveznik imao je dohotke izuzete od oporezivanja prema konvenciji u jednoj ili više država članica [Europskoga gospodarskog prostora (EGP)];

   — osobna ili obiteljska situacija poreznog obveznika nije bila uzeta u obzir kod izračuna dugovanog poreza u predmetnoj državi na dohotke izuzete od oporezivanja u Belgiji;

   — porezni obveznik u Belgiji nije u potpunosti mogao koristiti porezne olakšice vezane za obiteljsku ili osobnu situaciju;

   — porez dugovan u Belgiji, uvećan za porez dugovan u inozemstvu, veći je od poreza koji bi se dugovao da su dohoci isključivo belgijskog podrijetla i da su pripadajući im porezi bili dugovani u Belgiji.

4. Porezni obveznik koji zahtijeva priznavanje dodatnog umanjenja mora podnijeti dokaz da udovoljava traženim uvjetima.”

Glavni postupci

11 G. Imfeld, njemački državljanin, i N. Garcet, belgijska državljanka, u braku su, imaju dvoje djece i belgijski su rezidenti. Iako se primjenom pravila nacionalnog prava supružnici u pravilu zajednički oporezuju za porezna razdoblja koja se odnose na 2003. i 2004. godinu, oni su odvojeno prijavili dohotke u Belgiji, a da nisu naznačili da su vjenčani.

12 G. Imfeld, koji obavlja odvjetničku djelatnost u Njemačkoj, gdje ostvaruje ukupnost svojih dohodaka, u Belgiji nije prijavio nikakav oporeziv dohodak ni osobu na teretu uzdržavanja. Naprotiv, N. Garcet, koja je nesamostalna radnica u Belgiji, prijavila je hipotekarne kamate, dvoje uzdržavane djece kao i troškove čuvanja djece.

13 Spomenute prijave rezultirale su trima sporovima pred sudom koji je uputio zahtjev, a koji su izvor ovog zahtjeva za prethodnu odluku.

Sporovi u vezi s oporezivanjem za 2003. godinu

14 Belgijska porezna uprava je 5. travnja 2004. prvo, za poreznu godinu 2003., utvrdila porezni predujam samo na ime N. Garcet.

15 Međutim, 16. studenoga 2004. navedena je uprava utvrdila da se N. Garcet ne može smatrati samcem i stoga je izdala odluku o ispravku kojom je predvidjela zajedničko oporezivanje tuženikâ u glavnom postupku i utvrđivanje novog poreznog predujma na temelju dohodaka koje je prijavila N. Garcet i dohodaka koje je u Njemačkoj ostvario G. Imfeld kao samostalni radnik.

16 Dopisom od 9. prosinca 2004. tužitelji u glavnom postupku izrazili su neslaganje s takvim ispravkom, osporavajući izračun dugovanog poreza utvrđen za oboje i zahtijevajući njegov odvojen izračun kako bi se osigurala sloboda poslovnog nastana kao i stvarno i potpuno izuzeće od oporezivanja dohodaka koje je ostvario G. Imfeld u Njemačkoj.

17 Porezna uprava je 13. prosinca 2004. tužiteljima u glavnom postupku dostavila odluku o oporezivanju, naznačujući da je izuzeće od oporezivanja dohodaka koje je G. Imfeld ostvario u Njemačkoj potpuno, ali da zajedničko oporezivanje mora u obzir uzeti troškove čuvanja djece, dio dohotka izuzetog od oporezivanja i umanjenje za zamjenske dohotke.

18 Predujam poreza za porezno razdoblje za godinu 2003. je 10. veljače 2005. utvrđen samo za N. Garcet na temelju osnovice dohotka svedene na nulu, protiv kojeg su tužitelji podnijeli prigovor 9. ožujka 2005.

19 Budući da je taj prigovor regionalni direktor za izravne poreze u Liègeu (Belgija) odbio odlukom od 11. srpnja 2005., tužitelji u glavnom postupku podnijeli su tužbu protiv te odluke 29. rujna 2005. pred sudom koji je uputio zahtjev.

20 Predujam poreza za porezno razdoblje za 2003. godinu je 13. listopada 2005. utvrđen kolektivno za tužitelje u glavnom postupku, a protiv predmetnog utvrđenja su 13. siječnja 2006. podnijeli prigovor.

21 Budući da je taj prigovor odbijen odlukom regionalnog direktora za izravne poreze u Liègeu 7. ožujka 2006., tužitelji u glavnom postupku su 31. ožujka 2006. protiv te odluke podnijeli tužbu pred sudom koji je uputio zahtjev.

Spor u vezi s poreznim razdobljem za 2004. godinu

22 Predujam poreza za porezno razdoblje za 2004. godinu utvrđen je 24. lipnja 2005., kolektivno za tužitelje u glavnom postupku, a protiv predmetnog utvrđenja su 15. rujna 2005. podnijeli prigovor.

23 Budući da je taj prigovor odbijen odlukom regionalnog direktora za izravne poreze u Liègeu od 19. listopada 2005., tužitelji u glavnom postupku su 21. studenoga 2005. podnijeli tužbu protiv te odluke pred sudom koji je uputio zahtjev.

Porezni tretman dohodaka koje je G. Imfeld ostvario u Njemačkoj

24 G. Imfeld je primjenom Konvencije iz 1967. bio oporezovan u Njemačkoj temeljem dohodaka koje je ostvario u toj državi članici. Iz njegova odgovora na pitanje koje je u pisanom obliku postavio Sud proizlazi da je u okviru poreza na dohodak koji je podmirio u Njemačkoj bio korisnik olakšice za uzdržavanu djecu u obliku dijela dohotka izuzetog od oporezivanja („Freibetrag für Kinder”).

25 G. Imfeld je bio oporezovan individualno, tj. bez mogućnosti korištenja režima „Ehegattensplitting”, zajedničkog režima oporezivanja čiji korisnici mogu, sukladno članku 1.a stavku 1. točki 2. Zakona o porezu na dohodak (Einkommensteuergesetz), biti porezni obveznici u braku koji nisu trajno rastavljeni, oporezivi u Njemačkoj i također rezidenti druge države članice. Iz odluke o postavljanju prethodnog pitanja i spisa kojim raspolaže Sud proizlazi da su za porezno razdoblje za 2003. godinu G. Imfeldu njemačka porezna tijela odbila mogućnost korištenja tog poreznog režima.

26 Tužba koju je G. Imfeld podnio protiv te odbijajuće odluke odbijena je presudom Finanzgerichta Köln (Njemačka) od 25. srpnja 2007., s obzirom na to da su, s jedne strane, njegovi dohoci oporezivi u Njemačkoj niži od 90 % ukupnog dohotka njegovog domaćinstva i, s druge strane, dohoci njegove supruge veći kako od apsolutnog praga od 12.372 eura tako i od relativnog praga od 10 % svjetskog dohotka predviđenog njemačkim poreznim propisima. *Finanzgericht Köln* je naime naglasio da je Sud potvrdio navedene pragove u svojoj presudi od 14. rujna 1999., Gschwind (C-391/97, *Recueil,* str. I-5451., t. 32.).

27 Žalba koju je tužitelj u glavnom postupku podnio protiv te odluke bila je odbijena presudom Bundesfinanzhofa (Njemačka) od 17. prosinca 2007.

Analiza suda koji je uputio zahtjev i prethodno pitanje

28 Sud koji je uputio zahtjev navodi da je zajedničko oporezivanje G. Imfelda i N. Garcet sukladno zakonu. Do zajedničkog oporezivanja došlo je kako je to predviđeno člankom 126. stavkom 1. ZPD-a iz 1992. za supružnike, a porezni predujam tužiteljâ iz glavnog postupka ustanovljen je u njihovo ime. Primjenom članka 134. stavka 1. drugog podstavka ZPD-a iz 1992. uvećanje dijela izuzetog od oporezivanja zbog uzdržavane djece iz članka 132., 3 ZPD-a iz 1992. bilo je „najprije obračunato na udio dohotka onog supružnika čiji su dohoci od zanimanja veći", u ovom slučaju, na udio dohotka G. Imfelda.

29 Taj sud postavlja pitanje o sukladnosti načina izračuna belgijskog poreza s pravom Unije. On u tom pogledu smatra da je posljedica metode izuzeća uz pridržaj progresije to da porezni obveznici, kao što su tužitelji u glavnom postupku, gube dijelove iznosa izuzete od oporezivanja na temelju osobne i obiteljske situacije zbog činjenice da se prvo obračunavaju na udio dohotka supružnika čiji su dohoci veći, iako su izuzeti temeljem međunarodne konvencije za sprečavanje dvostrukog oporezivanja. U tom smislu zajednička primjena članaka 155. i 134. stavka 1. ZPD-a iz 1992. u prekograničnoj situaciji kao što je ona kod tužiteljâ u glavnom postupku mu se čini takva da krši pravo Unije.

30 U tim okolnostima, spajajući različite sporove tužiteljâ u glavnom postupku pred tim sudom, sud prvog stupnja u Lièegeu odlučio je prekinuti postupak i Sudu postaviti sljedeće prethodno pitanje:

„Je li članak 39. [EZ-a] protivan tome da belgijski porezni sustav u svojem članku 155. [ZPD-a iz 1992.] i u članku [134. stavku 1. drugom podstavku ZPD-a iz 1992.], neovisno o primjeni [okružnice iz 2008.], za posljedicu ima to da su njemački dohoci od zanimanja tužitelja, koji su izuzeti od oporezivanja na temelju članka [14.] [Konvencije iz 1967.], uključeni u izračun belgijskog poreza te služe kao osnovica za dodjelu poreznih olakšica predviđenih [ZPD-om iz 1992.] i da njihovo korištenje, primjerice dijela izuzetog od oporezivanja zbog osobne i obiteljske situacije tužitelja, bude umanjeno ili odobreno u mjeri manjoj nego u slučaju da oba tužitelja imaju dohotke ostvarene u Belgiji i da tužiteljica, a ne tužitelj, ima veće dohotke, dok je u Njemačkoj tužitelj bio oporezovan individualno temeljem dohodaka od zanimanja i ne može ostvariti sve porezne olakšice vezane za osobnu i obiteljsku situaciju, koje njemački porezni sustav samo djelomično uzima u obzir?"

Prethodno pitanje

Uvodne napomene

31 Sud koji je uputio zahtjev u suštini je pozvao Sud da se izjasni o sukladnosti poreznog tretmana jedne države članice, u ovom slučaju Kraljevine Belgije, dohotka para rezidenata te države članice, od kojih jedan supružnik ostvaruje dohotke u toj državi dok drugi obavlja samostalnu djelatnost u drugoj državi članici, u ovom slučaju u Saveznoj Republici Njemačkoj, gdje ostvaruje ukupnost svojih dohodaka, koji predstavljaju najveći dio dohotka para i koji su oporezovani u Njemačkoj, a izuzeti od oporezivanja u Belgiji primjenom međunarodne konvencije za sprečavanje dvostrukog oporezivanja, s pravom Unije.

32 Valja precizirati da iako su dvije porezne olakšice vezane za osobnu i obiteljsku situaciju poreznih obveznika, to jest odbijanje troškova čuvanja djece i dodjela dodatnog djela izuzetog od oporezivanja zbog uzdržavane djece predmet glavnih postupaka, sud koji je uputio zahtjev svojim pitanjem misli ponajprije na „dio izuzet od oporezivanja zbog obiteljske situacije tužitelja" referirajući se na načine izračuna određene člankom 134. stavkom 1. drugim podstavkom ZPD-a iz 1992.

33 Sud koji je uputio zahtjev tim pojmovima opisuje poreznu olakšicu koja čini dodatak dijelu dohotka koji je izuzet od oporezivanja zbog uzdržavane djece, predviđene člankom 132. ZPD-a iz 1992. On navodi da se ta porezna olakšica prema belgijskom pravu dodjeljuje paru u cijelosti i da je zbog načina

izračuna iz članka 134. ZPD-a iz 1992., prema kojem se spomenuti dodatak izračunava obračunom primjenjivim na one oporezive dohotke jednog od dvaju supružnika koji je veći, u situaciji kao što je ona tužitelja u glavnom postupku, ona umanjena ili dodijeljena u manjoj mjeri nego u slučaju da su oboje imali dohotke ostvarene u Belgiji i da je N. Garcet, a ne G. Imfeld, imala veće dohotke.

34 Odbitak troškova čuvanja djece ne čini stoga dio olakšica koje u svom pitanju navodi sud koji je uputio zahtjev. Kao što je belgijska vlada potvrdila na raspravi, izračun odbitka troškova čuvanja djece u skladu je s raznim pravilima s obzirom na to da je taj odbitak dodijeljen na temelju procjene proporcionalne dohocima svakog supružnika. Dodala je da je u ovom slučaju N. Garcet bila korisnik odbitka zbog troškova čuvanja djece razmjerno onome što predstavljaju njezini dohoci u ukupnom dohotku para.

Sloboda primjenjiva na situaciju tužiteljâ u glavnom postupku

35 Sud koji je uputio zahtjev u svom pitanju upućuje na članak 39. EZ-a, koji odgovara današnjem članku 45. UFEU-a, koji se odnosi na slobodno kretanje radnika, a u objašnjenjima pruženima u odluci o upućivanju zahtjeva u više navrata upućuje i na slobodu poslovnog nastana.

36 G. Imfeld, njemački državljanin, belgijski rezident, radi u Njemačkoj kao odvjetnik i obavlja samostalnu djelatnost. Nadalje, odredba Konvencije iz 1967. koju sud koji je uputio zahtjev izričito citira kao primjenjivu na glavne postupke tiče se slobodnih zanimanja i sličnih samostalnih djelatnosti.

37 Stoga situacija G. Imfelda ne spada pod slobodno kretanje radnika već slobodu poslovnog nastana, koja za državljane Unije uključuje pristup samostalnim djelatnostima i njihovo obavljanje (vidjeti presudu od 11. ožujka 2004., de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, *Recueil,* str. I-2409., t. 40.).

38 Kao što je Sud već nekoliko puta presudio, čak i ako sud koji je uputio zahtjev pitanje ograniči na tumačenje slobodnoga kretanja radnika, takva okolnost ne predstavlja prepreku da Sud nacionalnom sudu da sve elemente tumačenja prava Unije koji mogu biti korisni za presudu u predmetu koji se pred njim vodi, neovisno o tome odnosi li se na to sadržaj pitanja nacionalnog suda ili ne (vidjeti u tom smislu presude od 21. veljače 2006., Ritter-Coulais, C-152/03, *Recueil,* str. I-1711., t. 29., i od 23. travnja 2009., Rüffler, C-544/07, *Recueil,* str. I-3389., t. 57.).

39 Pitanje dakle valja shvatiti tako da se odnosi na članak 43. UEZ-a koji odgovara današnjem članku 49. UFEU-a.

O pitanju

40 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 49. UFEU-a tumačiti u smislu da se protivi primjeni poreznog propisa jedne države članice kao što je onaj u glavnom postupku, čija je posljedica lišavanje para rezidenata te države, a koji istovremeno ostvaruje dohotke u navedenoj državi i u drugoj državi članici, u kojoj je jedan od supružnika oporezovan individualno na temelju dohodaka od zanimanja i ne može ostvariti sve porezne olakšice vezane za osobnu i obiteljsku situaciju, prava korištenja određene porezne olakšice, zbog načina obračuna, dok bi taj par imao pravo na to da oba supružnika ostvaruju cjelokupni ili najveći dio svojih dohodaka u državi članici čiji su rezidenti.

Postojanje ograničenja slobode poslovnog nastana

41 Valja na početku podsjetiti na to da sukladno ustaljenoj sudskoj praksi, u nedostatku mjera Unije za ujednačavanje ili usklađivanje, države članice ostaju nadležne utvrditi kriterije oporezivanja dohodaka i imovine kako bi, po potrebi putem konvencija, uklonile dvostruko oporezivanje. U tom kontekstu države članice su slobodne, u okviru bilateralnih ugovora sa svrhom izbjegavanja dvostrukog

oporezivanja, odrediti vezujuće čimbenike radi raspodjele porezne nadležnosti (vidjeti osobito ranije navedenu presudu de Groot, t. 93.; presude od 16. listopada 2008., Renneberg, C-527/06, *Recueil,* str. I-7735., t. 48., i od 28. veljače 2013., Beker, C-168/11, t. 32.).

42 Međutim ta raspodjela porezne nadležnosti ne dozvoljava državama članicama primjenu mjera protivnih slobodama kretanja zajamčenih UFEU-om. Naime, što se tiče izvršavanja ovlasti oporezivanja kako je dodijeljena u okviru bilateralnih ugovora radi sprečavanja dvostrukog oporezivanja, države članice su dužne postupiti po pravilima Unije (prije navedene presude de Groot, t. 94.; Renneberg, t. 50. i 51., te Beker, t. 33. i 34.).

43 Valja također podsjetiti da je, prema stalnoj sudskoj praksi Suda, načelno na državi članici rezidentnosti da dodijeli poreznom obvezniku ukupnost poreznih olakšica vezanih za osobnu i obiteljsku situaciju, budući da je ta država članica, uz iznimke, u mogućnosti najbolje procijeniti osobnu mogućnost plaćanja poreznog obveznika, s obzirom na to da potonji tamo ima središte osobnih i imovinskih interesa (vidjeti osobito presude od 14. veljače 1995., Schumacker, C-279/93, *Recueil,* str. I-225., t. 32.; od 16. svibnja 2000., Zurstrassen, C-87/99, *Recueil,* str. I-3337., t. 21., te Beker, ranije navedenu, t. 43.).

44 Obveza uzimanja u obzir osobne i obiteljske situacije može obvezivati državu članicu zaposlenja samo kada porezni obveznik tamo ostvaruje ukupnost ili gotovo sva oporeziva sredstva od djelatnosti koju obavlja u toj državi članici i kada ne ostvaruje značajni dohodak u državi rezidentnosti slijedom čega mu ta država nije u mogućnosti priznati olakšice koje su rezultat uzimanja u obzir osobne i obiteljske situacije (vidjeti osobito ranije navedene presude Schumacker, t. 36.; Gschwind, t. 27.; Zurstrassen, t. 21. do 23., i de Groot, t. 89.).

45 U svjetlu tih načela mora se ispitati sukladnost primjene belgijskih propisa na situaciju koja je predmet glavnog postupka sa slobodom poslovnog nastana.

46 Dohoci tužiteljâ iz glavnog postupka u ovom su slučaju bili zajednički oporezovani u Belgiji, čiji su rezidenti, s obzirom na to da su dohoci G. Imfelda u Njemačkoj bili oslobođeni oporezivanja i da su njegovi dohoci ostvareni u Njemačkoj, gdje radi, individualno oporezovani, primjenom Konvencije iz 1967.

47 Kako u Njemačkoj tako i u Belgiji uzela se u obzir, barem djelomično, njihova osobna i obiteljska situacija. G. Imfeld je temeljem njemačkih poreznih propisa imao pravo na porezno izuzeće zbog uzdržavane djece („Freibetrag für Kinder”), s time da nije mogao biti korisnik režima „Ehegattensplitting”.

48 Temeljem belgijskih poreznih propisa par koji čine tužitelji u glavnom postupku u načelu ima pravo na dodatni dio izuzet od oporezivanja zbog uzdržavane djece. Međutim nije ga zaista mogao koristiti. Dodatni dio dohotka koji može biti izuzet zaista je bio obračunat na dohotke koje je G. Imfeld ostvario u Njemačkoj s obzirom na to da su oni bili veći od dohodaka njegove supruge. Međutim, navedeni dohoci zatim su bili odbijeni od porezne osnovice jer su bili izuzeti na temelju Konvencije iz 1967., slijedom čega na kraju nijedan dio dohotka nije bio izuzet od oporezivanja temeljem posebnog dodatka zbog uzdržavane djece.

49 Stoga porezni propisi kao ovi u glavnom postupku, a posebno zajednička primjena metode izuzeća uz pridržaj progresije predviđene člankom 155. ZPD-a iz 1992. i načina obračuna dodatnog dijela dohotka izuzetog od oporezivanja zbog uzdržavane djece određenih člankom 134. ZPD-a iz 1992. stavljaju parove u situaciji poput one tužiteljâ u glavnom postupku, koju obilježava okolnost da je najveći dio njihovog dohotka ostvaren u državi članici različitoj od Kraljevine Belgije, u nepovoljniji položaj u odnosu na parove koji ostvaruju ukupnost dohodaka ili najveći dio svojih dohodaka u Belgiji.

50 Tužitelji u glavnom postupku su, kao par, stavljeni u nepovoljniji položaj zbog toga što nisu bili korisnici porezne olakšice koja proizlazi iz primjene dodatnog dijela dohotka izuzetog od oporezivanja zbog uzdržavane djece na koju bi imali pravo da su ukupnost dohodaka ostvarili u Belgiji, ili da su barem dohoci koje je ostvarila N. Garcet u Belgiji bili veći od dohodaka koje je ostvario njezin suprug u Njemačkoj.

51 Mjerodavni propisi iz glavnog postupka tako ustanovljuju različit porezni tretman između parova građana Unije rezidenata teritorija Kraljevine Belgije s obzirom na podrijetlo i visinu njihovih dohodaka, što može izazvati odvraćajući učinak na ostvarivanje njihovih sloboda zajamčenih Ugovorom, a pogotovo slobode poslovnog nastana (vidjeti u tom smislu ranije navedenu presudu Beker, t. 52.).

52 Spomenuti propisi državljane navedene države članice također mogu odvratiti od toga da koriste svoje pravo slobode poslovnog nastana obavljanjem gospodarske djelatnosti u drugoj državi članici, a nastavljajući biti rezidentima u prvoj državi (vidjeti osobito presude od 13. travnja 2000., Baars, C-251/98, *Recueil,* str. I-2787., t. 28. i 29., kao i presudu od 19. studenoga 2009., Filipiak, C-314/08, *Recueil,* str. I-11049., t. 60.).

53 Također državljane država članica različitih od Kraljevine Belgije mogu odvratiti od toga da koriste, u svojstvu građana Unije, svoje pravo na slobodno kretanje uspostavljajući rezidentnost u navedenoj državi članici, osobito u svrhu spajanja obitelji, uz nastavak obavljanja gospodarske djelatnosti u državi članici čiji su državljani.

54 Nadalje, belgijski porezni propisi ne uzimaju u obzir prekogranične situacije poput one iz glavnog postupka i stoga ne dopuštaju ublažavanje negativnih utjecaja koje mogu proizvesti na uživanje sloboda jamčenih Ugovorom građanima Unije.

55 Kako je Komisija naglasila u svojim pisanim očitovanjima, cilj pravila obračuna dijela dohotka izuzetog od oporezivanja zbog uzdržavane djece na onaj dohodak bračnog druga koji je veći u načelu je povećati učinak porezne olakšice u korist para u cijelosti, uključujući supružnika s nižim dohocima. Budući da je porezna ljestvica progresivnoga karaktera, dodjela dodatka supružniku s većim dohotkom za par je povoljnija od jednake ili proporcionalne raspodjele. Paradoksalno, kada se primijeni u prekograničnoj situaciji kao što je ona u glavnom postupku, navedeno pravilo ima upravo suprotan učinak u određenim okolnostima, u ovom slučaju kada supružnik s većim dohocima dohotke u cijelosti ostvaruje u drugoj državi članici, različitoj od Kraljevine Belgije.

56 Suprotno onome što tvrdi belgijska vlada, tako utvrđeno ograničenje slobode poslovnog nastana nije nužna posljedica različitosti predmetnih nacionalnih propisa koji su predmet glavnih postupaka.

57 Par koji čine tužitelji iz glavnog postupka je naime bio lišen dijela izuzeća predviđenih za parove rezidente zbog toga što se jedan od njih koristi slobodom poslovnog nastana i zbog načina obračuna dodatnog dijela dohotka izuzetog od oporezivanja zbog uzdržavane djece koji su predviđeni belgijskim poreznim propisima (vidjeti u tom smislu ranije navedenu presudu de Groot, t. 87.).

58 Belgijska vlada ne može tvrditi da predmetni porezni propis ne ograničava slobodu poslovnog nastana jer time što se G. Imfeld koristio svojom slobodom poslovnog nastana nije ni u kojem obliku otežao svoju poreznu situaciju utoliko što, s jedne strane, u Njemačkoj nije morao podmiriti porez veći od onog koji je podmirio u Belgiji i što je, s druge strane, u Njemačkoj u obzir uzeta njegova osobna i obiteljska situacija, slijedom čega je u tom pogledu Kraljevina Belgija potpuno oslobođena te obveze.

59 Doista, kako proizlazi iz izlaganja činjenica iz glavnog postupka, G. Imfeld je u ovom slučaju mogao koristiti djelomično uzimanje u obzir svoje osobne i obiteljske situacije u Njemačkoj, putem dodjele izuzimanja poreza zbog uzdržavane djece „Freibetrag für Kinder“.

60 Međutim ne može se smatrati da bi dodjela te porezne olakšice u Njemačkoj mogla nadoknaditi gubitak porezne olakšice koju su tužitelji u glavnom postupku zatražili u Belgiji.

61 Naime, država članica ne može se pozivati na postojanje porezne olakšice koju je unilateralno dodijelila druga država članica, u ovom predmetu država članica u kojoj G. Imfeld radi i ostvaruje ukupnost svojih dohodaka, kako bi izbjegla svoje obveze koje ima na temelju Ugovora, posebice temeljem odredbi Ugovora o slobodi poslovnog nastana (vidjeti u tom smislu osobito presude od 8. studenoga 2007., Amurta, C-379/05, *Recueil,* str. I-9569., t. 78., kao i od 11. rujna 2008., Eckelkamp i dr., C-11/07, *Recueil,* str. I-6845., t. 69. te Arens-Sikken, C-43/07, *Recueil,* str. I-6887., t. 66.).

62 Međutim, predmetni porezni propisi iz glavnog postupka ustanovljuju poreznu olakšicu za parove osobito u obliku dodatnog dijela izuzimanja od poreza zbog uzdržavane djece koji se obračunava na dohotke onog bračnog druga koji ostvaruje veći dio dohotka, a da se ni na koji način u obzir ne uzima okolnost da potonji može, zbog korištenja sloboda zajamčenih Ugovorom, ne ostvarivati individualno dohotke u Belgiji uz trenutačnu i automatsku posljedicu da par stoga u potpunosti gubi korist od spomenute olakšice. Neovisno o poreznom tretmanu koji je za G. Imfelda previđen u Njemačkoj, upravo je karakter toga automatskoga gubitka taj koji krši slobodu poslovnog nastana.

63 Stoga se belgijska vlada, kako bi dokazala nepostojanje ograničenja slobode poslovnog nastana, ne može pozivati na okolnost da je u glavnim postupcima osobna i obiteljska situacija G. Imfelda bila djelomično uzeta u obzir u Njemačkoj u okviru individualnog oporezivanja i da je on stoga mogao biti korisnik porezne olakšice.

Opravdanja ograničenja slobode poslovnog nastana

64 Iz ustaljene sudske prakse slijedi da mjera koja može ugroziti slobodu poslovnog nastana iz članka 49. UFEU-a može biti dopuštena samo ako ima legitiman cilj koji je u skladu s Ugovorom i opravdan iz važnih razloga u općem interesu. Dodatno je u takvom slučaju potrebno da njezina primjena bude prikladna za jamčenje ostvarenja postavljenog cilja i da ne nadilazi ono što je nužno za njegovo ostvarenje (vidjeti osobito ranije navedenu presudu Lasteyrie du Saillant, t. 49.; od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer, C-446/03, *Recueil,* str. I-10837, t. 35., te od 21. siječnja 2010., SGI, C-311/08, *Recueil,* str. I-487, t. 56.).

65 Belgijska vlada ističe da je, čak i pod pretpostavkom da predmetni porezni propisi iz glavnog postupka čine ograničenje slobode poslovnog nastana, ono u svakom slučaju opravdano potrebom očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica.

66 Ta vlada posebice iz prethodno navedenih presuda Schumacker i de Groot ponajprije zaključuje da postoji međuzavisnost između oporezivanja dohodaka i uzimanja u obzir osobne i obiteljske situacije poreznih obveznika u smislu da bi ta situacija trebala biti uzeta u obzir u državi čiji su rezidenti samo u slučaju postojanja dohotka oporezivog u toj državi. Belgijska vlada ističe da Konvencija iz 1967. predviđa da su dohoci ostvareni u državi zaposlenja izuzeti od oporezivanja u državi čiji su rezidenti. Međutim temeljno obilježje sustava izuzeća jest smanjiti poreznu osnovicu na nulu i spriječiti izvršenje odbitaka neovisno o tome jesu li vezani za osobnu i obiteljsku situaciju ili ne.

67 Prema belgijskoj vladi, ići dalje od neobračunavanja, prenoseći drugom poreznom obvezniku porezne olakšice vezane za osobnu i obiteljsku situaciju, išlo bi preko onoga što zahtijeva pravo Unije koje je tumačio Sud u ranije navedenoj presudi de Groot, iz kojeg samo proizlazi da olakšice moraju biti dodijeljene u potpunosti i da se mogu u potpunosti odbiti od oporezivih dohodaka. Prijenos olakšica na supružnika ugrozio bi pravo Kraljevine Belgije da izvršava svoju poreznu nadležnost u vezi s djelatnostima koje je taj supružnik ostvario na njezinom teritoriju.

68 U tom pogledu valja uočiti da očuvanje raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica zaista može činiti neotklonjivi razlog općeg interesa koji opravdava ograničenje uživanja slobode kretanja unutar Unije (prije navedena presuda Beker, t. 56.).

69 Međutim, Sud je već presudio da se država članica čiji je porezni obveznik rezident ne može pozvati na takvo opravdanje kako bi se ogradila od odgovornosti koju u načelu ima, da navedenom poreznom obvezniku dodijeli osobne i obiteljske odbitke na koje ima pravo, osim ako je ta država sukladno Konvenciji oslobođena obveze da u cijelosti u obzir uzme osobnu i obiteljsku situaciju poreznog obveznika koji je njezin rezident, a koji djelomično obavlja gospodarsku djelatnost u drugoj državi članici ili ako utvrdi da u nedostatku sporazuma jedna ili nekoliko država zaposlenja na dohotke koje oporezuju dodjeljuju olakšice vezane za uzimanje u obzir osobne i obiteljske situacije poreznih obveznika koji nisu rezidenti teritorija tih država, ali koji tamo ostvaruju oporezive dohotke (vidjeti u tom smislu ranije navedene presude de Groot, t. 99. i 100., te Beker, t. 56.).

70 U tom kontekstu Sud je u točki 101. ranije navedene presude de Groot precizirao da mehanizmi korišteni za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja ili nacionalni porezni sustavi kojima je cilj ukloniti ili ublažiti ga ipak poreznim obveznicima država u pitanju moraju osigurati da, na kraju, ukupnost njihove osobne i obiteljske situacije bude uredno uzeta u obzir neovisno o načinu na koji su predmetne države članice raspodijelile tu obvezu između sebe, pod prijetnjom uzrokovanja nejednakog postupanja, nespojivog s odredbama Ugovora o slobodnom kretanju osoba, koje ni u kojem slučaju ne proizlazi iz razlika koje postoje u nacionalnim poreznim propisima.

71 Ta su razmatranja relevantna i za situaciju para koji čine tužitelji iz glavnog postupka.

72 S jedne strane, Konvencija iz 1967. državi članici ne nameće nikakvu obvezu uzimanja u obzir osobne i obiteljske situacije poreznih obveznika koji su rezidenti druge države članice koja je ugovornica te konvencije.

73 S druge strane, mjerodavni porezni propisi iz glavnog postupka ne uspostavljaju međuzavisnost porezne olakšice koju dodjeljuju rezidentima države članice u pitanju i poreznih olakšica koje mogu koristiti u okviru njihovog obračuna u drugoj državi članici. Tužitelji u glavnom postupku nisu mogli koristiti dodatni dio dohotka izuzet od oporezivanja zbog djeteta na uzdržavanju ne zato što su koristili istovjetnu olakšicu u Njemačkoj, već samo zato što je korist od toga poništena načinom obračuna.

74 Belgijska vlada nadalje ističe da okružnica iz 2008., koja se analizira kao mehanizam koji ustanovljava takvu međuzavisnost, nije primjenjiva na slučaj G. Imfelda.

75 U svakom slučaju, opravdanje nužnosti očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica može se prihvatiti osobito onda kada predmetni sustav ima za cilj spriječiti ponašanje koje bi moglo ugroziti pravo neke države članice da izvršava svoju poreznu nadležnost u vezi s djelatnostima koje se obavljaju na njezinom teritoriju (vidjeti u tom smislu presude od 29. ožujka 2007., Rewe Zentralfinanz, C-347/04, *Recueil,* str. I-2647., t. 42.; od 18. srpnja 2007., Oy AA, C-231/05, *Recueil,* str. I-6373., t. 54.; ranije navedenu SGI, t. 60., i ranije navedenu Beker, t. 57.).

76 U ovom slučaju, za Kraljevinu Belgiju činjenica potpunog priznavanja korištenja osobnih i obiteljskih odbitaka tužiteljima u glavnom postupku ne bi ugrozila to pravo. Time navedena država članica ne odustaje od dijela svoje porezne nadležnosti u korist drugih država članica. Kao što naglašava Komisija, u ovom slučaju gubitak olakšice dodijeljene paru utječe na jednog supružnika, koji ostaje podložan belgijskim porezima. Restriktivni učinak za par ne leži u nepovoljnom tretmanu dohotka izuzetog od oporezivanja G. Imfelda, već dohotka njegove supruge, N. Garcet, koji je ona stekla isključivo u Belgiji, i koji je u cijelosti podložan belgijskom porezu, s tim da ona nema korist od predmetnih poreznih olakšica.

77 Nadalje, estonska vlada smatra da je cilj relevantnih belgijskih poreznih propisa iz glavnog postupka izbjeći da osobna i obiteljska situacija poreznog obveznika bude istodobno uzeta u obzir u dvije države članice i stoga ne dovesti do neutemeljene dodjele dvostruke prednosti. Ističe da je u tom pogledu Sud državama članicama dopustio mogućnost da spriječe dvostruki odbitak gubitaka i u tom smislu upućuje na t. 47. ranije navedene presude Marks & Spencer.

78 Kao što je u točki 82. svojeg mišljenja iznio nezavisni odvjetnik, čak i pod pretpostavkom da su razne porezne olakšice koje su dvije predmetne države članice dodijelile usporedive i da se može zaključiti da su se tužitelji iz glavnog postupka zaista koristili dvostrukom prednošću, ta okolnost u svakom bi slučaju bila rezultat usporedne primjene belgijskih i njemačkih propisa, kako je dogovoreno između te dvije države sukladno odredbama Konvencije iz 1967.

79 Naprotiv, predmetnim državama članicama dopušteno je da u obzir uzmu porezne olakšice koje je eventualno dodijelila druga država članica koja određuje porez, pod uvjetom da, kao što to proizlazi iz točke 70. ove presude, neovisno o načinu na koji su države članice između sebe podijelile tu obvezu, njihovim poreznim obveznicima bude osigurano da na kraju ukupnost njihove osobne i obiteljske situacije bude uredno uzeta u obzir.

80 Stoga na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da se protivi primjeni poreznog propisa države članice, kao što je ona u glavnom postupku, čija je posljedica lišiti stvarne koristi od određene porezne olakšice par rezidenata te države, koji ostvaruje dohotke kako u navedenoj državi tako i u drugoj državi članici, zbog načina njezinog obračuna, dok bi ju par mogao ostvariti da supružnik čiji su dohoci veći nije ostvario ukupnost svojih dohodaka u drugoj državi članici.

Troškovi

81 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 (peto vijeće) odlučuje:

Članak 49. UFEU-a mora se tumačiti na način da se protivi primjeni poreznog propisa države članice, kao što je ona u glavnom postupku, čija je posljedica lišiti stvarne koristi od određene porezne olakšice par rezidenata te države, koji ostvaruje dohotke kako u navedenoj državi tako i u drugoj državi članici, zbog načina njezinog obračuna, dok bi ju par mogao ostvariti da supružnik čiji su dohoci veći nije ostvario ukupnost svojih dohodaka u drugoj državi članici.

Potpisi