

# Anonimizirana verzija

Prijevod

C-241/20 - 1

**Predmet C-241/20**

**Zahtjev za prethodnu odluku**

**Datum podnošenja:**

5. lipnja 2020.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Tribunal de première instance de Luxembourg (Belgija)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

1. travnja 2020.

**Tužitelj:**

BJ

**Tuženik:**

État belge

---

**PRESUDA OD 1. TRAVNJA 2020.**

[*omissis*]

Tribunal de première instance du Luxembourg (Prvostupanjski sud u Luxembourg, Belgija) [*omissis*] donio je sljedeću presudu:

**U predmetu:**

BJ, [*omissis*] ARLON, [*omissis*]

**tužitelj,** [*omissis*]

**protiv:**

**ETAT BELGE (Belgijska država),** [*omissis*]

**tuženika,** [*omissis*]

\*\*\*\*\*

[omissis]

\*\*\*\*\*

[omissis] [elementi nacionalnog postupka]

## **I. Činjenice i okolnosti postupka**

Osoba BJ, belgijski porezni rezident, obavljala je tijekom poreznih razdoblja za 2006., 2007., 2008., 2009. i 2010. svoju profesionalnu djelatnost u Velikom **[orig. str. 2.]** Vojvodstvu Luksemburga, gdje posjeduje stan koji je iznajmljen fizičkoj osobi koja ne obavlja nikakvu profesionalnu djelatnost u unajmljenoj nekretnini, nego je upotrebljava isključivo kao glavno boravište.

Osim toga, osoba BJ je vlasnik dviju nekretnina u Belgiji, odnosno vlastitog stambenog objekta i stana koji iznajmljuje fizičkoj osobi koja ga upotrebljava isključivo kao glavno boravište.

Na osobu BJ se u pogledu njegovih dohodaka od zanimanja za sporna porezna razdoblja primjenjuje Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Belgije i Velikog Vojvodstva Luksemburga (u daljnjem tekstu: CPDI-GDL), konkretnije članak 15.1. koji određuje da su, „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 rada oporezivi samo u toj državi, osim ako se posao obavlja u drugoj državi ugovornici. Ako je rad tamo obavljen, primanja stečena po toj osnovi mogu se oporezovati u toj drugoj državi”.

Ne osporava se da osoba BJ ispunjava uvjete da se njezini dohoci od zanimanja luksemburškog podrijetla oporezuju u Velikom Vojvodstvu Luksemburgu.

Osim toga, na dohotke osobe BJ od najma luksemburškog podrijetla, tijekom spornih poreznih razdoblja, primijenio se članak 6.1. CPDI-GDL-a koji određuje da: „*dohoci koji proizlaze iz nekretnina oporezuju se u državi ugovornici u kojoj se te nekretnine nalaze*”.

U skladu s člankom 23.2. CPDI-GDL-a, „*što se tiče rezidenata Belgije, dvostruko oporezivanje izbjegava se na sljedeći način: 1. dohoci ostvareni u Luksemburgu, osim dohodaka iz podstavaka 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 pri utvrđivanju svoje porezne stope uzme u obzir tako izuzete dohotke i imovinu.*”

U skladu s člankom 155. Code belge des impôts sur les revenus 1992 (Belgijski zakonik o porezu na dohodak iz 1992., u daljnjem tekstu: ZPD iz 1992.), izuzeti se dohoci, u skladu s međunarodnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog

oporezivanja, uzimaju u obzir kod izračuna poreza, ali taj se porez umanjuje proporcionalno dijelu dohodaka izuzetih iz ukupnih dohodaka.

BELGIJSKA DRŽAVA izračunala je za sporna razdoblja iznos umanjenja poreza za dohotke stranog podrijetla izuzete na temelju CPDI-GDL-a, koje osoba BJ ima pravo zahtijevati na temelju primjene pridržaja progresije predviđenog člankom 155. ZPD-a iz 1992., i to nakon što je smanjila porez utvrđen u skladu s člankom 130. ZPD-a iz 1992. na temelju:

- umanjenja poreza na izuzete iznose (dohotka oporezivog porezom na dohodak fizičkih osoba) (članak 131. ZPD-a iz 1992.);
- umanjenja poreza zbog dugoročne štednje (premije uplaćene radi izvršenja pojedinačnog ugovora o životnom osiguranju) (članak 145/1. ZPD-a iz 1992.); **[orig. str. 3.]**
- umanjenja poreza zbog troškova za postizanje energetske učinkovitosti (članak 145/24. ZPD-a iz 1992.).

Iznosi tih poreznih umanjenja ne osporavaju se, kao ni to da osoba BJ ispunjava zakonske uvjete za njihovo odobrenje.

Porezna uprava tek naknadno odobrava umanjenje poreza na izuzeti dohodak stranog podrijetla proporcionalno dijelu dohodaka stranog podrijetla izuzetih iz ukupnih dohodaka oporezivih na temelju članka 155. ZPD-a iz 1992.

Osoba BJ stoga kritizira redosljed knjiženja tih kategorija umanjenja jer metoda izračuna koju primjenjuje uprava dovodi do gubitka dijela umanjenja koja se temelje na osobnoj i obiteljskoj situaciji, u odnosu na metodu na temelju koje bi se ta umanjenja primijenila nakon umanjenja zbog izuzetih dohodaka stranog podrijetla iz članka 155. ZPD-a iz 1992.

Umjesto ostvarenja svih umanjenja poreza koji se duguje u Belgiji, ta se umanjenja gube razmjerno izuzetim dohocima stranog podrijetla.

Prema mišljenju osobe BJ, metoda izračuna poreznog duga koju primjenjuje uprava u ovom mu slučaju ne omogućuje da u potpunosti ostvari sve porezne olakšice na koje ima pravo na temelju belgijskog poreznog prava.

To uostalom izričito proizlazi iz okružnice RH.331/575.420 (AFER br. 8/2008): „U belgijskom poreznom sustavu porezne olakšice u vezi s osobnom ili obiteljskom situacijom poreznog obveznika (odbici uplata uzdržavanja, uračunavanje dodataka izuzetih iznosa za uzdržavanu djecu itd.) 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.”

U ovom je slučaju izgubljena većina tih poreznih olakšica jer su ta umanjena tek neznatno smanjila porez na dohotke belgijskog podrijetla.

Nakon što je upravno tijelo odbilo njegove pritužbe, osoba BJ pokrenula je postupak pred Tribunalom (Prvostupanjski sud) podnošenjem tužbi.

Tribunal (Prvostupanjski sud) ih je proglasio dopuštenima te je [*omissis*] spojio predmete [*omissis*].

## **II. Tvrđnje stranaka**

Osoba BJ traži od Tribunala (Prvostupanjski sud) da:

– najprije,

- o proglasi da je zahtjev dopušten i osnovan;
- o slijedom toga, **[orig. str. 4.]**
  - za odgovarajući iznos poništi i/ili umanja uplate koje su mu stavljene na teret [*omissis*];
  - naloži novi izračun tih uplata koji je strogo u skladu sa zahtjevima CPDI-GDL-a [i] pravom Unije, [*omissis*];
  - naloži BELGIJSKOJ DRŽAVI da mu na temelju poništenih ili umanjenih uplata vrati sve neopravdano stečene iznose, uvećane za zatezne kamate;
  - naloži BELGIJSKOJ DRŽAVI snošenje troškova [*omissis*].

– Podredno,

- o Sudu Europske unije postavi sljedeća prethodna pitanja:

[*omissis*] **[orig. str. 5.]** [*omissis*] [Pitanja jednaka onima iz izreke]

BELGIJSKA DRŽAVA traži od Tribunala (Prvostupanjski sud) da:

– najprije,

- o [*omissis*];

– Podredno,

- o utvrdi da Sudu Europske unije nije potrebno uputiti prethodna pitanja koja predlaže osoba BJ;

- o zahtjev proglašeni tek djelomično osnovanim u pogledu procjene dohodaka od nekretnina luksemburškog podrijetla, a u preostalom dijelu neosnovanim;
- o naloži osobi BJ snošenje troškova.

### III. Rasprava

#### 1. Predmet spora

[omissis] **[orig. str. 6.]** [omissis] [Razgraničenje razdoblja za koja sud smatra da o njima treba odlučiti]

#### 2. Povreda članka 45. UFEU-a

Tribunal (Prvostupanjski sud) je u svojoj presudi od 2. svibnja 2019., nakon što je u okviru vijećanja saznao za presudu Suda od 14. ožujka 2019. u predmetu *Jacob i Lennertz* (C-174/18), naložio ponovno otvaranje rasprave kako bi stranke mogle kontradiktorno raspravljati o utjecaju te presude na situaciju osobe BJ.

U okviru predmeta u kojem je donesena presuda *Jacob i Lennertz*, sud koji je uputio zahtjev u biti je pitao treba li članak 45. UFEU-a tumačiti na način da mu se protivi primjena poreznog propisa države članice poput onoga o kojemu je riječ u predmetu koji je Tribunalu (Prvostupanjski sud) uputila osoba BJ, odnosno Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenog između Belgije i Velikog Vojvodstva Luksemburga te članka 131., 145/1., 145/21., 145/24., 145/31., 145/33. i 155. Zakonika o porezu na dohodak iz 1992., čiji je učinak to da se paru koji je rezident te države i čiji član u drugoj državi članici prima mirovinu, koja je u prvoj državi članici oslobođena od oporezivanja na temelju dvostranog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, oduzima dio koristi od poreznih olakšica koje odobrava ta prva država članica.

Sud podsjeća da je prema sudskoj praksi Suda u načelu na državi članici rezidentnosti zadaća odobravanja 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 (točka 26.).

Sud zatim podsjeća da država članica rezidentnosti ne može, pozivanjem na činjenicu da je porezni obveznik tijekom razmatrane godine također ostvarivao primanja u drugoj državi članici koja su ondje bila oporezovana a da nije uzeta u obzir njegova osobna i obiteljska situacija, uzrokovati poreznom obvezniku

gubitak dijela koristi od dijela dohotka oslobođenog od poreza kao ni gubitak njegovih osobnih poreznih olakšica (točka 27.).

Sud napominje da primjenjivanjem umanjnja poreza na osnovu koja istodobno uključuje neoslobođene dohotke belgijskog podrijetla i oslobođene dohotke stranog podrijetla te tek naknadno odbijajući od poreza dio koji potonji dohoci predstavljaju u ukupnom iznosu dohodaka koji čine poreznu osnovicu, belgijski porezni propis može poreznim obveznicima poput supružnika *Jacob i Lennertz* uzrokovati, kao što je to i sama belgijska vlada priznala u svojim pisanim očitovanjima, gubitak dijela koristi od poreznih olakšica koji bi im u potpunosti bio dodijeljen da su svi njihovi dohoci bili belgijskog podrijetla [**orig. str. 7.**] i da su na taj način jedino na te dohotke bila primijenjena umanjnja poreza odnosno da se na predmetne olakšice bila primjenjivala okružnica iz 2008. (točka 31.).

Sud je smatrao da je doista na Kraljevini Belgiji, kao državi članici rezidentnosti supružnika *Jacob i Lennertz*, zadaća odobravanja tim tužiteljima svih poreznih olakšica u vezi s njihovom osobnom i obiteljskom situacijom i da su umanjnja poreza na temelju dijela dohotka izuzetog od poreza priznata sudskom praksom Suda kao olakšice povezane s osobnom i obiteljskom situacijom poreznog obveznika (točke 32. i 33. presude). Kao drugo, što se tiče pitanja može li se smatrati da su druga umanjnja poreza o kojima je riječ u glavnom postupku, odnosno umanjnja poreza na temelju dugoročne štednje, usluga plaćenih bonovima za posebne usluge, troškova za postizanje energetske učinkovitosti stambenog objekta, troškova zaštite stambenih objekata od provale ili požara i donacija, povezana s osobnom i obiteljskom situacijom, Sud objašnjava da iz presude od 18. srpnja 2007., *Lakebrink i Peters-Lakebrink* (C-182/06, EU:C:2007:452), proizlazi da država članica rezidentnosti mora radi odobrenja mogućih poreznih olakšica ocijeniti sveukupnu osobnu sposobnost poreznog obveznika da plaća poreze. U tom je pogledu smatrao da je cilj umanjnja poreza poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, odnosno umanjnja na temelju dugoročne štednje, usluga plaćenih bonovima za posebne usluge, troškova za postizanje energetske učinkovitosti stambenog objekta, troškova zaštite stambenih objekata od provale ili požara i donacija, u biti potaknuti poreznog obveznika na trošenja i ulaganja koja nužno utječu na njegovu poreznu sposobnost. Posljedično, može se smatrati da su takva umanjnja poreza povezana s „osobnom i obiteljskom situacijom” supružnika *Jacob i Lennertz* s iste osnove kao i umanjnja poreza na temelju dijela dohotka izuzetog od poreza. Iz toga slijedi da su supružnici *Jacob i Lennertz* kao par pretrpjeli nepogodnost jer nisu u potpunosti koristili porezne olakšice na koje bi imali pravo da su oboje ostvarili sve svoje dohotke u Belgiji (točke 40. do 42. presude).

Sud iz toga zaključuje da se na taj način propisom o kojem je riječ u glavnom postupku ustanovljuje različito porezno postupanje između parova građana Unije koji borave na državnom području Kraljevine Belgije s obzirom na podrijetlo njihovih dohodaka, što može izazvati odvrćajući učinak na ostvarivanje njihovih sloboda zajamčenih Ugovorom, a pogotovo slobode kretanja radnika zajamčene člankom 45. UFEU-a.

➤ *Stajalište osobe BJ*

Osoba BJ smatra da presuda *Jacob i Lennertz* dokazuje njezinu tezu i potvrđuje nezakonitost metode izračuna koju je primijenila BELGIJSKA DRŽAVA jer su sva umanjena poreza koja su razmatrana u presudi primjenjiva kad je riječ o dohocima od zanimanja i kad je riječ o zamjenskim dohocima.

Osoba BJ podsjeća da se njezin glavni prigovor odnosi na to da joj nisu odobrena sva umanjena na koja tvrdi da ima pravo, za razliku od drugih poreznih obveznika rezidenata koji ostvaruju dohodak isključivo u državi boravišta. **[orig. str. 8.]**

Ne prigovara tomu da su joj ih u potpunosti odbili jer joj ih je belgijska porezna uprava u početku sve odobrila u skladu s odredbama ZPD-a iz 1992., pri čemu njegove dohotke ostvarene u državi boravišta nije smatrala „nedosljednima” ili „neznatnima”.

Utvrđuje da BELGIJSKA DRŽAVA ne osporava da joj presuda Suda u predmetu supružnika *Jacob i Lennertz* od 14. ožujka 2019. stvarno nalaže da izračuna porez kao što to zahtijeva osoba BJ, ali ne u njezinu vlastitom slučaju jer su njezini dohoci belgijskog podrijetla premali.

Napominje da se BELGIJSKA DRŽAVA poziva na presudu *Schumacker* od 14. veljače 1995. (C-279/93, EU:C:1995:31), pri čemu priznaje da R. *Schumacker* nije ostvarivao nikakav dohodak u svojoj državi boravišta. Objašnjava da je isto vrijedilo u predmetu u kojem je donesena presuda *Lakebrink i Peters-Lakebrink* od 18. srpnja 2007. (C-182/06, EU:C:2007:452) jer je bila riječ o negativnim dohocima od nekretnine.

Osoba BJ u ovom slučaju tvrdi da ostvaruje i prijavljuje dovoljno značajan dohodak belgijskog podrijetla da bi se belgijski zakon na nju primjenjivao kao i na svakog drugog rezidenta.

Presude *Schumacker* te *Lakebrink i Peters-Lakebrink* odnose se na slučajeve u kojima država članica boravišta nije mogla odobriti olakšice predviđene poreznim zakonom, dok su se u slučaju osobe BJ olakšice mogle matematički odobriti, ali nisu.

Konačno, osoba BJ objašnjava da se sudska praksa koja se odnosi na značajnu prirodu dohodaka u državi boravišta odnosi na postupke koje su radnici pokrenuli protiv država zaposlenja te navodi da je Sud nedavno potvrdio da nikad nije bila riječ o mogućnosti države boravišta da se oslobodi svojih obveza kada ih je „matematički” mogla poštovati. „Naime, odlučujući kriterij i dalje je nemogućnost države članice da, zbog nedostatnog oporezivog dohotka, u svrhe oporezivanja uzme u obzir osobnu i obiteljsku situaciju poreznog obveznika, dok je drugdje to zbog dostatnih prihoda moguće.” (Sud, *X protiv Staatssecretaris van Financiën*, 9. veljače 2017., C-283/15, ECLI:EU:C:2017:102).

➤ *Stajalište BELGIJSKE DRŽAVE*

BELGIJSKA DRŽAVA tvrdi da posebnosti spora između nje i osobe BJ ne omogućuju prenošenje zaključaka iz presude *Jacob i Lennertz* kao takvih.

Naime, prema njezinu mišljenju, u predmetu *Jacob i Lennertz* J. Jacob, iako je bio belgijski rezident i ostvarivao dohotke luksemburškog podrijetla, ni izdaleka nije ostvarivao gotovo sve svoje dohotke u Velikom Vojvodstvu Luksemburgu. Naime, u zajedničkoj poreznoj prijavi u svrhe predmetnog oporezivanja J. Jacob naveo je da prima dvije mirovine, odnosno mirovinu belgijskog podrijetla u iznosu od 15 699,57 eura i mirovinu luksemburškog podrijetla u iznosu od 14 330,75 eura. Tim dvjema mirovinama dodani su dohoci od nekretnina [orig. str. 9.] koje je J. Jacob prijavio u visini od 1181,60 eura, čime je ukupan iznos njegovih dohodaka iznosio 31 211,92 eura.

Prema mišljenju BELGIJSKE DRŽAVE, stoga ne iznenađuje da je u takvom slučaju i s obzirom na svoju prethodnu sudsku praksu na koju se poziva (Sud, 12. prosinca 2002., *de Groot*, C-385/00; Sud, 12. prosinca 2013., *Imfeld i Garcet*, C-303/12 i Sud, 22. lipnja 2017., *Bechtel*, C-20/16) Sud smatrao da je bilo na Belgiji, državi boravišta para *Jacob-Lennertz*, da poreznom obvezniku odobri porezne olakšice povezane s osobnom i obiteljskom situacijom.

Prema mišljenju BELGIJSKE DRŽAVE, drukčije vrijedi kada, kao u ovom slučaju, belgijski rezident ostvari gotovo sve svoje dohotke u Velikom Vojvodstvu Luksemburgu.

Iako BELGIJSKA DRŽAVA ne osporava da je u načelu država boravišta dužna odobriti sve olakšice povezane s osobnom situacijom, tu obvezu ipak može snositi država zaposlenja kada porezni obveznik ostvaruje ukupnost ili gotovo sva oporeziva sredstva od djelatnosti koju obavlja u toj državi i kada ne ostvaruje značajni dohodak u državi boravišta (Sud, 14. veljače 1995., *Finanzamt Köln - Altstadt/Schumacker*, C-279/93), što je slučaj u predmetu između nje i osobe BJ.

Napominje da, iako je točno da R. Schumacker nije ostvarivao nikakav dohodak u svojoj državi boravišta, dok osoba BJ u svojoj državi boravišta ostvaruje dohodak koji opisuje kao neznatan<sup>1</sup>, prema mišljenju BELGIJSKE DRŽAVE, sudska praksa *Schumacker* ipak vrijedi i kada osoba ostvaruje oporezive dohotke u svojoj državi boravišta, ali oni nisu značajni („gotovo svi”, presuda *Schumacker*, t. 36.). Naime, u ovom slučaju belgijski dohoci osobe BJ nisu značajni.

BELGIJSKA DRŽAVA objašnjava da je potvrdu svoje teze pronašla u presudi Suda od 18. srpnja 2007., *Lakebrink i Peters-Lakebrink* (C-182/06) koja se odnosi na njemačke rezidente koji rade isključivo u Velikom Vojvodstvu Luksemburgu i

<sup>1</sup> BELGIJSKA DRŽAVA navodi kao primjer porezno razdoblje za 2006. za koje osoba BJ prijavljuje ukupni iznos od 66 396,78 eura, od čega dohoci od zanimanja luksemburškog podrijetla iznose 58 235,78 eura, a dohoci od nekretnine luksemburškog podrijetla 6600,00 eura koje treba izuzeti za iznos od 1561 eura oporeziv po punoj stopi u Belgiji.

koji od dohodaka njemačkog podrijetla ostvaruju samo dohotke (koji su negativni) koji se odnose na nepokretnu imovinu.

BELGIJSKA DRŽAVA nadalje objašnjava da države članice mogu izmijeniti obvezu koja u načelu u ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja pripada državi boravišta, tako da se država boravišta u skladu s ugovorom može osloboditi obveze da u cijelosti uzme u obzir osobnu i obiteljsku situaciju poreznog obveznika koji boravi na njezinu području, a dio svoje gospodarske djelatnosti obavlja u inozemstvu (Sud, 12. prosinca 2012., *de Groot*, C-385/00, t. 99.). **[orig. str. 10.]**

Država boravišta može se također osloboditi izvršenja te obveze ako utvrdi da, u nedostatku ugovora, jedna država zaposlenja ili nekoliko njih na dohotke koje oporezuju odobravaju olakšice povezane s uzimanjem u obzir osobne i obiteljske situacije poreznih obveznika koji ne borave na području tih država, ali ondje ostvaruju oporezive dohotke (presuda *de Groot*, točka 100.).

BELGIJSKA DRŽAVA objašnjava da je Sud u svojoj presudi *de Groot* odgovorio na prethodno pitanje da se članku 48. UEZ-a (koji je nakon izmjene postao članak 39. UEU-a) protivi 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 osobnih poreznih olakšica, zbog činjenice da je tijekom predmetne godine također imao primanja u drugoj državi članici koja su tamo oporezovana, a da nije uzeta u obzir njegova osobna i obiteljska situacija.

Međutim, BELGIJSKA DRŽAVA tvrdi da je Veliko Vojvodstvo Luksemburg u ovom slučaju uzelo u obzir osobnu situaciju osobe BJ za izračun luksemburškog poreza za porezna razdoblja od 2006. do 2009. s obzirom na to da Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sadržava upravo posebnu odredbu o uzimanju u obzir, u državi zaposlenja, osobne i obiteljske situacije poreznog obveznika koji je rezident druge države.

Naime, člankom 24. stavkom 4. CPDI-ja izričito se predviđa da 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 % njezinih dohodaka od zanimanja, na njezin zahtjev oporezuje 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”. Iz luksemburških rješenja o porezu na dohodak za predmetne godine proizlazi da je oporezivanje utvrđeno u skladu s člankom 24. stavkom 4. CPDI-ja.

Stoga je Veliko Vojvodstvo Luksemburg doista ispunilo obveze koje mu se nalažu Ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Prema mišljenju BELGIJSKE DRŽAVE, po tome se ovaj predmet razlikuje od onih u kojima su donesene presude *Imfeld i Garcet* te *Bechtel* na način da se predmetnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja državi članici zaposlenja ne nalaže nikakva obveza uzimanja u obzir osobne i obiteljske situacije poreznih obveznika koji su rezidenti druge države članice koja je strana ugovora.

BELGIJSKA DRŽAVA smatra da osoba BJ želi sve porezne olakšice povezane s osobnom i obiteljskom situacijom istodobno ostvariti u Luksemburgu i Belgiji. **[orig. str. 11.]**

Međutim, u sudskoj se praksi Suda ne zahtijeva to dvostruko uzimanje u obzir. Važno je da se poreznim obveznicima dotičnih država članica treba osigurati da se sveukupno propisno uzme u obzir cijela njihova osobna i obiteljska situacija, neovisno o načinu na koji su dotične države članice međusobno raspodijelile tu obvezu.

Upravo su ta razmatranja navela Cour d'appel de Liège (Žalbeni sud u Liègeu, Belgija) da u svojoj presudi od 28. veljače 2017., koja se odnosi na porezna razdoblja za 2004., 2005. i 2006., smatra da iz članka 18., 45. i 49. Ugovora o funkcioniranju Europske unije ne proizlazi da, ako se dohodi poreznog obveznika djelomično oporezuju na temelju ugovora o dvostrukom oporezivanju u državi u kojoj je rezident, a djelomično u državi u kojoj se obavlja djelatnost zaposlene osobe, porezni obveznik uvijek može zahtijevati da se u porez države boravišta u cijelosti uračunaju porezni odbici za čuvanje djece i bonove za posebne usluge koje bi mogao zahtijevati da se u potpunosti podliježe porezu u državi boravišta.

Konačno, BELGIJSKA DRŽAVA poziva se na činjenicu da je Sud u presudi *X protiv Nizozemske* od 9. veljače 2017. (C-283/15, t. 48.) smatrao da je, u slučaju da samozaposlena osoba ostvaruje oporezivi dohodak na području više država članica u kojima ne boravi, to usklađivanje moguće postići samo ako joj se omogući isticanje prava na odbitak „negativnog dohotka” u svakoj pojedinoj državi članici u kojoj je obavljala aktivnost, a koja priznaje takvu vrstu porezne olakšice, razmjerno dijelu dohotka ostvarenom na području te države članice, pri čemu nadležnim nacionalnim tijelima mora pružiti sve informacije o sveukupnom dohotku na svjetskoj razini, omogućujući im tako da utvrde spomenuti udio.

BELGIJSKA DRŽAVA iz toga zaključuje da Sud stoga prešutno priznaje da je dovoljno da se osobna i obiteljska situacija određene osobe u načelu u cijelosti uzme u obzir, čak i ako ta osoba zbog razlika među poreznim sustavima država članica nije mogla ostvariti baš sve porezne olakšice koje je mogla ostvariti da je sve svoje dohotke ostvarila u samo jednoj državi.

➤ *Analiza Tribunala (Prvostupanjski sud)*

Tribunalu (Prvostupanjski sud) je podneseno nekoliko predmeta u kojima osoba BJ osporava to što belgijska porezna uprava primjenjuje članak 155. ZPD-a iz 1992., odnosno izuzeće uz pridržaj progresije, u pogledu izračuna umanjenja

poreza zbog dugoročne štednje i troškova za postizanje energetske učinkovitosti te dijela dohotka izuzetog od poreza.

Predmet spora su oporezivanja utvrđena za osobu BJ u Belgiji, državi koje je rezident, za porezna razdoblja za 2006., 2007., 2008., 2009., 2010. i 2011.

Tribunal (Prvostupanjski sud) utvrđuje da se postotak u ukupnim dohocima koje je osoba BJ prijavila u Belgiji mijenjao tijekom spornih godina na sljedeći način: **[orig. str. 12.]**

Porezno razdoblje	Ukupno oporezivi dohoci	Dohoci belgijskog podrijetla (neto)	Dohoci luksemburškog podrijetla (neto)	Udio belgijskih dohodaka u ukupnim dohocima
2007.	63 633,37 eura	4093,60 eura	59 539,77 eura	6,44 %
2008.	66 413,40 eura	5296,20 eura	61 117,20 eura	8,00 %
2009.	65 281,88 eura	4548,24 eura	60 733,64 eura	7,00 %
2010.	75 893,89 eura	4957,95 eura	70 935,94 eura	6,5 %
2011.	80 599,20 eura	5604,43 eura	74 994,77 eura	7 %

Udio dohodaka osobe BJ u Belgiji, njezinoj državi boravišta, u ukupnim dohocima nedvojbeno je nešto drukčiji u svakom poreznom razdoblju.

Sud je u svojoj presudi *Jacob i Lennertz* od 14. ožujka 2019. odgovorio sudu koji je uputio zahtjev da članak 45. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi primjena belgijskog poreznog propisa, identičnog onomu koji je predmet ovog spora, čiji je učinak to da se paru koji je rezident te države i čiji član u drugoj državi članici prima mirovinu, koja je u prvoj državi članici oslobođena od oporezivanja na temelju dvostranog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, oduzima dio koristi od poreznih olakšica koje odobrava ta prva država članica.

BELGIJSKA DRŽAVA i osoba BJ ne slažu se u pogledu pitanja utječe li pitanje raspodjele njegovih dohodaka luksemburškog podrijetla i njegovih belgijskih dohodaka, u ovom slučaju okolnost da njegovi dohoci belgijskog podrijetla nisu količinski ili proporcionalno značajni, na obveze koje Belgija ima kao država boravišta.

Stoga je i dalje teško tumačiti članak 45. UFEU-a, što opravdava odluku Tribunala (Prvostupanjski sud) da Sudu uputi prethodna pitanja u skladu s člankom 267. UFEU-a.

Sudu Unije valja uputiti sljedeća prethodna pitanja:

[omissis] **[orig. str. 13.]** [omissis] [Pitanja jednaka onima iz izreke]

#### IV. Troškovi

[omissis]

**SLIJEDOM NAVEDENOG,**

**TRIBUNAL (PRVOSTUPANJSKI SUD),**

[omissis]

prije donošenja presude, odlučuje da je Sudu Europske unije potrebno uputiti 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? [orig. str. 14.]*

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

*3. Ako je odgovor na drugo pitanje potvrđan, ostaje li potvrđan i ako je porezni obveznik na temelju Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između države boravišta 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 boravišta?*

*4. Ako je odgovor na treće pitanje potvrđan, ostaje li potvrđan 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 boravišta?*

*5. Jesu li odgovori na pitanja jednaki s obzirom na članak 63. stavak 1. i članak 65. stavak 1. točku (a) Ugovora o funkcioniranju Europske unije 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 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 od najma nekretnine čiji je vlasnik u drugoj državi članici koja su ondje oporezovana?”*

[omissis]

RADNI DOKUMENT