

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

21. veljače 2006. (\*)

„Porezno zakonodavstvo – Porez na dohodak – Članak 48. Ugovora o EEZ-u (kasnije članak 48. Ugovora o EZ-u, koji je nakon izmjene postao članak 39. UEZ-a) – Nacionalni propis o ograničavanju priznavanja gubitka dohotka od iznajmljivanja nekretnine koja se nalazi u drugoj državi članici”

U predmetu C-152/03,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 234. UEZ-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Njemačka), odlukom od 13. studenoga 2002., koju je Sud zaprimio 2. travnja 2003., u postupku

**Hans-Jürgen Ritter-Coulais,**

**Monique Ritter-Coulais**

protiv

**Finanzamt Germersheim,**

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: V. Skouris, predsjednik, P. Jann, C. W. A. Timmermans i A. Rosas, predsjednici vijeća, N. Colneric, S. von Bahr (izvjestitelj), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet i M. Ilešič, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Léger,

tajnik: M.-F. Contet, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 12. listopada 2004.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za g. i gđu Ritter-Coulais, M. Ross, *Rechtsanwalt*,
- za njemačku vladu, A. Tiemann i K.-D. Müller, u svojstvu agenata,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, C. Jackson, u svojstvu agenta, uz asistenciju R. Plendera, *QC*,
- za Komisiju Europskih zajednica, J. Grunwald i R. Lyal, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 1. ožujka 2005.,

donosi sljedeću

## Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 52. Ugovora o EEZ-u (kasnije članak 52. UEZ-a koji je nakon izmjene postao članak 43. UEZ-a) i članka 73.B UEZ-a (koji je postao članak 56. UEZ-a).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između g. i gđe Ritter-Coulais, s jedne strane, (u daljnjem u tekstu: supružnici Ritter-Coulais) i Finanzamt Germersheim (okružne porezne uprave), s druge strane, o oporezivanju njihovog dohotka u Njemačkoj za godinu 1987.

### Pravni okvir, glavni postupak i prethodna pitanja

- 3 Supružnici Ritter-Coulais oporezovani su u Njemačkoj za poreznu godinu 1987. kao fizičke osobe obveznici poreza na svoj ukupni dohodak u skladu s člankom 1. stavkom 3. Zakona o porezu na dohodak (Einkommensteuergesetz) u verziji primjenjivoj 1987. godine (u daljnjem tekstu: EStG 1987). Svoj su dohodak u toj državi članici zarađivali kao nastavnici u srednjoj školi, no živjeli su u privatnom stambenom prostoru u Francuskoj, čiji su bili vlasnici. G. Ritter-Coulais je tada bio njemački državljanin, dok je gđa Ritter-Coulais imala dvojno francusko i njemačko državljanstvo.
- 4 U skladu s člankom 32.b stavkom 2. drugom točkom EStG-a 1987, supružnici Ritter-Coulais zatražili su da se „negativni dohodak” (gubitak dohotka) koji proizlazi iz toga što se vlastitom kućom koriste kao stambenim prostorom uzme u obzir za potrebe određivanja stope njihove porezne obveze u poreznoj godini 1987.
- 5 Taj „negativni dohodak” jest dohodak ostvaren korištenjem nekretninom koja se oporezuje samo u državi u kojoj se ta nekretnina nalazi, tj. u glavnom postupku, u Francuskoj, na temelju članka 3. stavka 1. sporazuma između Francuske Republike i Savezne Republike Njemačke o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i uspostavljanju pravila o međusobnoj pravnoj i administrativnoj pomoći kod oporezivanja dohotka i imovine te u vezi s porezima na gospodarsku djelatnost i porezima na nekretnine, potpisanog u Parizu 21. srpnja 1959., kako je izmijenjen dopunskim sporazumom od 9. lipnja 1969. („Francusko-njemački sporazum o oporezivanju”).
- 6 Međutim, člankom 20. stavkom 1. točkom (a) Francusko-njemačkog sporazuma o oporezivanju propisuje se da to ne ograničava pravo Savezne Republike Njemačke da za potrebe određivanja stope primjenjive na poreze koji se plaćaju u toj državi članici uzima u obzir takav dohodak.
- 7 U skladu s time, na temelju članka 32.b stavaka 1. i 2. EStG-a 1987, njemačka porezna tijela uzimaju u obzir inozemni dohodak za potrebe određivanja porezne

stope. Međutim, četvrtom točkom prve rečenice članka 2.a stavka 1. EStG-a 1987 propisuje se da se, u nedostatku pozitivnog dohotka od iznajmljivanja nekretnine u drugoj državi, za potrebe određivanja osnove za oporezivanje ili porezne stope ne bi smio uzimati u obzir gubitak dohotka iste vrste nastao u istoj državi.

- 8 Supružnici Ritter-Coulais podnijeli su Finanzamt Germersheimu prigovor protiv rješenja o razrezu poreza na dohodak od 1987. godine tražeći da se njihov negativni dohodak povezan s tom poreznom godinom uzme u obzir pri određivanju porezne stope. Budući da je njihov prigovor odbijen i da je prvostupanjski sud potvrdio odluku poreznih tijela, podnijeli su zatim žalbu Bundesfinanzhofu (Federalnom financijskom sudu) u pogledu pravnih pitanja.
- 9 Taj sud sada pita je li, u slučaju poreznih obveznika oporezivih u Njemačkoj, tretiranje negativnog dohotka koji proizlazi iz korištenja nekretnine na drukčijoj osnovi ovisno o tome nalazi li se ta nekretnina u Njemačkoj ili u drugoj državi članici u skladu s pravom Zajednice, a posebno sa slobodom poslovnog nastana i slobodnim kretanjem kapitala.
- 10 U tim je uvjetima Bundesfinanzhof odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
  - „1) Je li protivno člancima 43. i 56. Ugovora o osnivanju Europske zajednice da fizička osoba koja podliježe oporezivanju svog ukupnog dohotka u Njemačkoj i koja prima dohodak od nesamostalnog rada u toj državi ne može prilikom izračuna oporezivog dohotka u Njemačkoj odbiti gubitak dohotka od iznajmljivanja koji nastane u drugoj državi članici?
  - 2) Ako nije: je li protivno člancima 43. i 56. Ugovora da se takav gubitak ne uzima u obzir za potrebe onog što je poznato pod nazivom „klauzula negativne porezne progresivnosti“?

### **Prvo pitanje**

- 11 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita je li nacionalni propis poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku protivan pravilima Ugovora u vezi sa slobodom poslovnoga nastana i slobodnim kretanjem kapitala. Taj sud ističe da navedeni propis fizičkim osobama koje se nađu u situaciji supružnika Ritter-Coulais, koji primaju dohodak od nesamostalnog rada u državi članici i čiji se ukupni dohodak tamo oporezuje, ne dozvoljava da od osnovice za izračun poreza na dohodak koji plaćaju u toj državi odbiju gubitak dohotka koji je povezan sa stambenom kućom koju osobno koriste za stanovanje, a koja je smještena u drugoj državi članici.
- 12 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da su tijekom glavnog postupka supružnici Ritter-Coulais zatražili od Finanzamt Germersheima da uzme u obzir gubitak dohotka od iznajmljivanja za poreznu godinu 1987. ne radi određivanja osnovice za razrez poreza za tu godinu, nego samo za potrebe određivanja primjenjive porezne stope, što je situacija iz drugog pitanja.
- 13 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, postupak utvrđen člankom 234. UEZ-a instrument je suradnje između Suda i nacionalnih sudova (vidjeti osobito presude od 16. srpnja

1992., Lourenço Dias, C-343/90, Zb., str. I-4673., t. 14.; od 12. lipnja 2003., Schmidberger, C-112/00, Zb., str. I-5659., t. 30. i tamo navedenu sudsku praksu; i od 18. ožujka 2004., Siemens i ARGE Telekom, C-314/01, Zb., str. I-2549., t. 33.).

- 14 U kontekstu te suradnje, nacionalni sud pred kojim se vodi postupak, koji jedini ima izravna saznanja o činjenicama glavnog postupka i mora preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja će biti donesena, u najboljoj je situaciji da ocijeni koliko je, uvažavajući posebnosti predmeta, prethodna odluka potrebna kako bi bio u stanju donijeti svoju odluku, kao i relevantnost pitanja koja postavlja Sudu (vidjeti osobito presude Lourenço Dias, gore navedenu, t. 15.; od 22. siječnja 2002., Canal Satélite Digital, C-390/99, Zb., str. I-607., t. 18.; Schmidberger, gore navedenu, t. 31.; i Siemens i ARGE Telekom, gore navedenu, t. 34.)
- 15 To ne mijenja činjenicu da je na Sudu da, prema potrebi, ispita uvjete pod kojima je nacionalni sud uputio pitanja kako bi provjerio postojanje vlastite nadležnosti te, posebno, da odredi ima li zahtijevano tumačenje prava Zajednice ikakve veze s činjenicama glavnog postupka ili njegovom svrhom kako se od Suda ne bi tražilo davanje savjetodavnih mišljenja o općenitim ili hipotetskim pitanjima. Ako je pitanje koje se postavlja očito bez značaja za potrebe donošenja presude, Sud mora utvrditi obustavu postupka (presude od 16. prosinca 1981., Foglia, 244/80, Zb., str. 3045., t. 21.; Lourenço Dias, gore navedenu, t. 20.; Canal Satélite Digital, gore navedenu, t. 19.; od 30. rujna 2003., Inspire Art C-167/01, Zb., str. I-10155., t. 44. i 45.; i Siemens i ARGE Telekom, gore navedenu, t. 35.).
- 16 Budući da se spor pred nacionalnim sudom ne odnosi na situaciju iz prvog pitanja, tj. na određivanje osnovice za razrez poreza, nego samo na situaciju na koju se odnosi drugo pitanje, tj. na izračun primjenjive porezne stope, odgovor na prvo pitanje nije relevantan za rješenje navedenog spora.
- 17 Slijedom navedenog, nije potrebno odgovoriti na prvo pitanje pa je na Sudu samo da odgovori na drugo pitanje.

### **Drugo pitanje**

- 18 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita je li pravilima Ugovora u vezi sa slobodom poslovnog nastana i slobodnog kretanja kapitala protivan nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku, a koji fizičkim osobama koje primaju dohodak od nesamostalnog rada u jednoj državi članici i čiji se ukupni dohodak tamo oporezuje ne dozvoljava da zahtijevaju da se za potrebe određivanja porezne stope primjenjive na taj dohodak u toj državi u obzir uzme gubitak dohotka od stambenog najma koji je povezan sa stambenom kućom koju osobno koriste za stanovanje, a koja je smještena u drugoj državi članici.
- 19 Uzimajući u obzir slobodu poslovnoga nastana, valja napomenuti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, ona uključuje pristup samostalnim djelatnostima i njihovo obavljanje (presuda od 11. ožujka 2004., De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Zb., str. I-2409., t. 40. i tamo navedena sudska praksa).
- 20 Spor koji se vodi pred sudom koji je uputio zahtjev uključuje fizičke osobe koje su zaposlene kao nastavnici u njemačkoj državnoj srednjoj školi, koje tvrde da bi se

gubitak dohotka od iznajmljivanja povezan s njihovim privatnim stambenim prostorom u Francuskoj trebao uzeti u obzir za potrebe određivanja njihovih poreznih obveza u pogledu poreza na dohodak u Njemačkoj.

- 21 Iz toga slijedi da tumačenje pravila Ugovora u vezi sa slobodom poslovnoga nastana neće biti od koristi u rješavanju glavnog spora.
- 22 S obzirom na slobodno kretanje kapitala, treba napomenuti da neuzimanje u obzir gubitka dohotka povezanog s kućom u Francuskoj za potrebe određivanja obveze poreza na dohodak ostvaren u Njemačkoj može, a priori i s obzirom na trenutno stanje prava Zajednice, biti obuhvaćeno područjem primjene slobodnoga kretanja kapitala na temelju članka 56. UEZ-a.
- 23 Predmet u glavnom postupku odnosi se na poreznu godinu 1987., to jest, na činjeničnu i pravnu situaciju nastalu prije nego što je Ugovorom o EU-u u Ugovor o EZ-u umetnut članak 73.B te prije donošenja i stupanja na snagu Direktive Vijeća 88/361/EEZ od 24. lipnja 1988. za provedbu članka 67. Ugovora o EZ-u (SL L 178, str. 5.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 10., svezak 3., str. 7.), koji su doveli do potpune liberalizacije kretanja kapitala.
- 24 Valja podsjetiti da članak 67. stavak 1. Ugovora o EEZ-u (koji je postao članak 67. stavak 1. Ugovora o EZ-u, sâm stavljen izvan snage Ugovorom iz Amsterdama) nije doveo do ukidanja ograničenjâ kretanja kapitala do kraja prijelaznog razdoblja. Njihovo ukidanje bilo je predmet direktivâ Vijeća donesenih na temelju članka 69. Ugovora o EEZ-u (koji je postao članak 69. UEZ-a, sâm stavljen izvan snage Ugovorom iz Amsterdama) (vidjeti presude od 11. studenoga 1981., Casati , C-203/80, Zb., str. 2595., t. od 8. do 13.; i od 14. studenoga 1995., Svensson i Gustavsson, C-483/93, Zb., str. I-3955., t. 5.).
- 25 Direktiva relevantna za poreznu godinu 1987. jest Prva direktiva Vijeća od 11. svibnja 1960. za provedbu članka 67. Ugovora (SL 1960, 43, str. 921.), kako je zadnje izmijenjena i dopunjena Direktivom Vijeća 86/566/EEZ od 17. studenoga 1986. (SL L 332, str. 22.).
- 26 Prvom direktivom za provedbu članka 67. Ugovora u njezinom članku 1. stavku 1. propisano je tek da države članice daju devizna odobrenja potrebna za sklapanje ili izvršenje transakcija ili za prijenose između rezidenata država članica u vezi s kretanjima kapitala određenim u prilogima toj direktivi.
- 27 Stoga zabrana uzimanja u obzir gubitka dohotka povezanog s kućom u jednoj državi članici za potrebe određivanja porezne stope primjenjive na dohodak primljen u drugoj državi članici nije bila protivna pravilima o slobodnom kretanju kapitala primjenjivima na dan činjeničnog stanja u glavnom postupku, to jest 1987. godine.
- 28 Komisija smatra da se situacija supružnika Ritter-Coulais mora razmotriti s obzirom na načelo slobodnoga kretanja radnika određeno u članku 48. Ugovora o EEZ-u (kasnije članak 48. Ugovora o EZ-u koji je nakon izmjene postao članak 39. UEZ-a).
- 29 Valja navesti da čak i ako je, strogo uzevši, nacionalni sud ograničio svoj zahtjev za prethodnu odluku samo na tumačenje slobode poslovnoga nastana i slobodnoga

kretanja kapitala, to ne sprječava Sud da tome sudu da sve elemente tumačenja koji bi mogli biti korisni za donošenje odluke u postupku koji se vodi pred njim, bez obzira na to je li se na njih pozvao u svojim pitanjima (vidjeti u tom smislu presude od 12. prosinca 1990., SARPP, C-241/89, Zb., str. I-4695., t. 8.; od 2. veljače 1994., Verband Sozialer Wettbewerb („Clinique”), C-315/92, Zb., str. I-317., t. 7.; od 4. ožujka 1999., Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, C-87/97, Zb., str. I-1301, t. 16.; i od 29. travnja 2004., Weigel, C-387/01, Zb., str. I-4981., t. 44.).

- 30 Nacionalni propis stoga valja razmotriti s obzirom na članak 48. Ugovora.
- 31 Valja podsjetiti da je svaki državljanin Zajednice koji je, neovisno o svojem mjestu boravišta i državljanstvu, iskoristio pravo na slobodu kretanja radnika i koji je zaposlen u državi članici koja nije država članica njegovog mjesta boravišta obuhvaćen područjem primjene članka 48. UEZ-a (vidjeti presude od 12. prosinca 2002., De Groot, C-385/00, Zb., str. I-11819., t. 76.; od 13. studenoga 2003., Schilling i Fleck-Schilling, C-209/01, Zb., str. I-13389., t. 23; i od 7. srpnja 2005., Van Pommeren-Bourgon diën, C-277/03, Zb., str.- I-6101., t. 19., 44. i 45.).
- 32 Iz toga slijedi da je situacija supružnika Ritter-Coulais, koji su radili u državi članici koja nije država članica njihovog stvarnog mjesta boravišta, obuhvaćena područjem primjene članka 48. UEZ-a.
- 33 Nadalje, ustaljena je sudska praksa da odredbe Ugovora koje se odnose na slobodu kretanja osoba imaju za cilj državljanima Zajednice olakšati obavljanje profesionalnih aktivnosti bilo koje vrste na području Zajednice te se iste protive mjerama koje bi mogle spomenute državljane stavljati u nepovoljniji položaj ako žele neku ekonomsku aktivnost obavljati na području neke druge države članice (vidjeti presude od 7. srpnja 1992., Singh, C-370/90, Zb., str. I-4265., t. 16., od 26. siječnja 1999., Terhoeve, C-18/95, Zb., str. I-345., t. 37.; od 27. siječnja 2000., Graf, C-190/98, Zb., str. I-493., t. 21.; od 15. lipnja 2000., Sehrer, C-302/98, Zb., str. I-4585., t. 32., i Schilling i Fleck-Schilling, gore navedenu, t. 24.).
- 34 U tom pogledu valja podsjetiti da, iako se u okviru primjenjivog nacionalnog propisa, tj. članka 32.b stavaka 1. i 2. te četvrte točke prve rečenice članka 2.a stavka 1. EStG-a 1987, pozitivni dohodak koji proizlazi iz korištenja stambenog prostora koji se nalazi u inozemstvu uzima u obzir za određivanje porezne stope, u nedostatku takvog pozitivnog dohotka, gubitak dohotka te vrste ne uzima se u obzir.
- 35 Iz toga slijedi da pojedinci poput supružnika Ritter-Coulais, koji su radili u Njemačkoj, a imali boravište u vlastitom domu u drugoj državi članici, nisu imali pravo da se, ako pozitivnog dohotka nije bilo, za potrebe određivanja njihove stope poreza na dohodak uzme u obzir gubitak dohotka vezan uz korištenje vlastitog doma, za razliku od pojedinaca koji rade i žive u svojem domu u Njemačkoj.
- 36 Iako se dotični nacionalni propis ne bavi posebno nerezidentima, vjerojatnije je da će oni, a ne rezidenti, biti vlasnici doma izvan državnog područja Njemačke.
- 37 Iz toga slijedi da je postupanje prema nerezidentnim radnicima u okviru nacionalnog propisa nepovoljnije od postupanja koje uživaju radnici koji borave u vlastitom domu u Njemačkoj.

- 38 Slijedom toga, propis kao što je onaj u glavnom postupku u načelu je protivan članku 48. Ugovora o EZ-u.
- 39 Međutim, treba napomenuti da njemačka vlada tvrdi kako je nepovoljno postupanje prema nerezidentnim poreznim obveznicima opravdano potrebom za fiskalnom koherentnošću u njezinom nacionalnom poreznom sustavu, čiji je taj propis dio.
- 40 Dovoljno je utvrditi da, budući da njemački porezni sustav za potrebe određivanja porezne stope uzima u obzir pozitivni dohodak koji proizlazi iz korištenja stambenog prostora u drugoj državi članici, fiskalna koherentnost nije ni po kojoj osnovi prikladno opravdanje za odbijanje da se za iste potrebe u obzir uzme gubitak dohotka iste vrste koji nastane u istoj državi.
- 41 Slijedom navedenog, na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 48. UEZ-a treba tumačiti tako da mu je protivan nacionalni propis poput onog u glavnom postupku, koji fizičkim osobama koje dohodak od nesamostalnog rada primaju u jednoj državi članici i čiji se ukupni dohodak tamo oporezuje, ne dozvoljava da zahtijevaju da se za potrebe određivanja porezne stope primjenjive na taj dohodak u toj državi u obzir uzme gubitak dohotka od stambenog najma povezan sa stambenom kućom koju osobno koriste za stanovanje, a koja je smještena u drugoj državi članici, dok bi se, što se njih tiče, pozitivni dohodak od stambenog najma povezan s takvom kućom uzimao u obzir.

#### **Troškovi**

- 42 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 (veliko vijeće) odlučuje:

**Članak 48. Ugovora o EEZ-u (kasnije članak 48. Ugovora o EZ-u koji je nakon izmjene postao članak 39. UEZ-a) treba tumačiti tako da mu je protivan nacionalni propis, poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, koji fizičkim osobama koje dohodak od nesamostalnog rada primaju u jednoj državi članici i čiji se ukupni dohodak tamo oporezuje, ne dozvoljava da zahtijevaju da se za potrebe određivanja porezne stope primjenjive na taj dohodak u toj državi u obzir uzme gubitak dohotka od stambenog najma povezan sa stambenom kućom koju osobno koriste za stanovanje, a koja je smještena u drugoj državi članici, dok bi se, što se njih tiče, pozitivni dohodak od stambenog najma povezan s takvom kućom uzimao u obzir.**

[Potpisi]

---

\* Jezik postupka: njemački.