



Datum van inontvangstneming : 19/12/2022

Geanonimiseerde versie

Vertaling

C-682/22-1

Zaak C-682/22

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

2 november 2022

Verwijzende rechter:

Upravni sud u Zagrebu (Kroatië)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

17 oktober 2022

Verzoekende partij:

LM

Verwerende partij:

Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak

Verzoek om een prejudiciële beslissing

aan het Hof van Justitie van de Europese Unie

krachtens artikel 267, lid 2, gelezen in samenhang met artikel 267, lid 1, onder b), van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

VERZOEKENDE PARTIJ: LM [...] Zagreb [...] (hierna: „verzoekster”)

VERWERENDE PARTIJ: MINISTARSTVO FINANCIJA, Samostalni sektor za drugostupanjski upravni postupak (ministerie van Financiën, onafhankelijke dienst voor administratieve beroepsprocedures), Zagreb [...] (hierna: „verweerder”)

Prejudiciële vraag

Moet artikel 26, lid 2, onder c), van de kaderovereenkomst tussen de regering van de Republiek Albanië en de Europese Commissie betreffende de regels voor samenwerking met betrekking tot de financiële bijstand van de Europese Gemeenschap aan de Republiek Albanië in het kader van de steunmaatregelen uit hoofde van het instrument voor pretoetredingssteun, ondertekend op 18 oktober 2007, aldus worden uitgelegd dat een lidstaat, in dit geval de Republiek Kroatië, niet gerechtigd is om inkomstenbelasting te heffen over een bezoldiging die in 2016 is betaald aan een van zijn onderdanen, die als deskundige voor lange termijn in dienst was, voor taken die op het grondgebied van Albanië zijn verricht in het kader van een project waarvan de begunstigden de overheidsinstellingen van de Republiek Albanië zijn en dat door de Europese Unie wordt gefinancierd in het kader van het instrument voor pretoetredingssteun IPA 2013?

I. Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

- 1 In geding is de rechtmatigheid van het heffen van inkomstenbelasting, vermeerderd met de lokale toeslag daarop, over de bezoldiging die verzoekster in 2016 heeft ontvangen voor taken die zij als deskundige voor lange termijn (hierna: „langetermijndeskundige”) in Albanië heeft verricht en die verband houden met een project dat door de Europese Unie wordt gefinancierd in het kader van het instrument voor pretoetredingssteun IPA 2013.

II. Feiten

- 2 De Deutsche Stiftung für Internationale rechtliche Zusammenarbeit (Duitse stichting voor internationale juridische samenwerking; hierna: „IRZ”), gevestigd te Bonn (Duitsland), heeft verzoekster als gerechtelijk deskundige in dienst genomen om taken te verrichten in het kader van project nr. 346-900 „Consolidatie van het gerechtelijke apparaat in Albanië (EURALIS IV)”. Dit project is gefinancierd door de Europese Unie in het kader van het nationale programma IPA 2013, en voor de tenuitvoerlegging ervan is een consortium geselecteerd waarvan de IRZ deel uitmaakte.
- 3 Verzoekster, een onderdaan van de Republiek Kroatië, heeft voor de verrichting van haar taken een overeenkomst met de IRZ gesloten krachtens welke zij onder andere in 2016 (minimaal) 220 werkdagen diende te werken. Daartoe heeft verzoekster een overeenkomst inzake de huur van een appartement in Tirana (Albanië) gesloten en heeft zij haar werkzaamheden dagelijks in een kantoor in Tirana verricht. Verzoekster had eerder van de bevoegde Albanese autoriteiten een arbeidsvergunning en een identiteitsbewijs gekregen en heeft verklaard dat zij in Albanië woonde en daar een ziektekostenverzekering had afgesloten. Tegelijkertijd was verzoekster eigenares van een appartement in Kroatië (blz. 4 van het ingestelde beroep). Zij was gehuwd en haar kinderen waren reeds meerderjarig.

- 4 Voor haar taken als langetermijndeskundige in het kader van het in punt 2 van dit verzoek nader omschreven project heeft de IRZ in 2016 aan verzoekster voor elke maand een bezoldiging betaald, bestaande uit een salaris en dagelijkse verblijfsvergoedingen. In 2016 is aan verzoekster in totaal 140 400,00 EUR oftewel 1 061 113,30 Kroatische kuna (HRK) betaald.
- 5 In het belastingbesluit van de Ministarstvo financija, Porezna uprava, Područni ured Zagreb, Ispostava Trnje (ministerie van Financiën, belastingdienst, regionaal kantoor te Zagreb, filiaal Trnje) [...] van 20 december 2017 is vastgesteld dat verzoekster voor 2016 inkomsten voor een totaalbedrag van 1 069 614,96 HRK heeft ontvangen, waarvan een bedrag van 1 061 113,30 HRK betrekking heeft op buitenlandse inkomsten (voor het verrichten van taken als langetermijndeskundige in het kader van het betrokken project). Na toepassing van de passende aftrekposten en de belastingtarieven is verzoeksters uiteindelijke totale belastingschuld uit hoofde van de inkomstenbelasting en de lokale toeslag daarop vastgesteld op een bedrag van 458 045,30 HRK.
- 6 Verzoekster heeft beroep tegen dit belastingbesluit van 20 december 2017 ingesteld. Daarbij beroept verzoekster zich onder meer op artikel 26, lid 2, onder c), van de kaderovereenkomst tussen de regering van de Republiek Albanië en de Europese Commissie betreffende de regels voor samenwerking met betrekking tot de financiële bijstand van de Europese Gemeenschap aan de Republiek Albanië in het kader van de steunmaatregelen uit hoofde van het instrument voor pretoetredingssteun van 18 oktober 2007 (hierna: „kaderovereenkomst van 18 oktober 2007”). Zij is namelijk van mening is dat voornoemd artikel uitsluit dat de bezoldiging die zij als deskundige in Albanië heeft ontvangen door de Republiek Kroatië aan de inkomstenbelasting wordt onderworpen.
- 7 Verweerder heeft het ingestelde beroep bij besluit van 22 november 2021 toegewezen, heeft het genoemde belastingbesluit van 20 december 2017 nietig verklaard en heeft de zaak voor heroverweging terugverwezen. Uit het door verweerder gegeven besluit volgt dat verweerder het niet eens is met wat verzoekster betoogt over de uitlegging van artikel 26, lid 2, onder c), van de kaderovereenkomst van 18 oktober 2007. Aangezien de lagere belastingautoriteit heeft verzuimd om alle relevante feiten met betrekking tot het bedrag van verzoeksters inkomsten en haar fiscale woonplaats in de Republiek Kroatië correct vast te stellen, heeft verweerder het primaire besluit evenwel nietig verklaard en de zaak voor heroverweging naar de lagere autoriteit terugverwezen.
- 8 Verzoekster heeft beroep ingesteld bij de Upravni sud u Zagrebu (bestuursrechter Zagreb, Kroatië). Zij vordert de volledige nietigverklaring van het primaire besluit van 20 december 2017 alsmede van het besluit van verweerder van 22 november 2021. Als gevolg van de instelling van het beroep is een bestuurlijke procedure ingeleid in het kader waarvan de verwijzende rechter heeft beslist het Hof van Justitie van de Europese Unie om een prejudiciële beslissing te verzoeken.

III. Toepasselijke bepalingen

II. a. Unierecht

- 9 Artikel 7, lid 1, van verordening (EG) nr. 718/2007 houdende uitvoeringsbepalingen van verordening (EG) nr. 1085/2006 van de Raad tot invoering van een instrument voor pretoetredingssteun (IPA) [PB 2007, L 170, blz. 1; hierna: „verordening (EG) nr. 718/2007”] luidt:

„De Commissie sluit met het begunstigde land een kaderovereenkomst waarin de regels voor de samenwerking met betrekking tot de financiële steun aan het begunstigde land worden vastgesteld. Indien nodig kan deze kaderovereenkomst worden aangevuld met een of meer sectorale overeenkomsten die bepalingen voor een specifieke afdeling bevatten.”

- 10 Artikel 7, lid 3, onder k), van verordening (EG) nr. 718/2007 van de Commissie van 12 juni 2007 luidt:

„3. In de kaderovereenkomst worden met name vastgesteld:

k) de voorschriften inzake belastingen, douanerechten en andere fiscale heffingen”

- 11 Artikel 26, lid 2, onder c), van de kaderovereenkomst van 18 oktober 2007 luidt

„c) Winst of inkomsten uit een overeenkomst met de EG wordt in Albanië belast volgens het nationale/lokale belastingstelsel. Natuurlijke personen en rechtspersonen, met inbegrip van personeel dat tijdelijk in het buitenland verblijft, die afkomstig zijn uit lidstaten van de Europese Unie of andere IPA-landen en die met communautaire middelen gefinancierde overeenkomsten ten uitvoer leggen, zijn in Albanië van deze belastingen vrijgesteld.”

II. b. Kroatisch recht

- 12 Artikel 3, lid 1, van de Zakon o porezu na dohodak (wet op de inkomstenbelasting) (*Narodne novine* nrs. 177/04, 73/08, 80/10, 114/11, 22/12, 144/12, 43/13, 120/13, 125/13, 148/13, 83/14, 143/14 en 136/2015; hierna: „ZPD”) luidt:

„Een ingezetene is een natuurlijke persoon die zijn woonplaats of gewone verblijfplaats in de Republiek Kroatië heeft.”

- 13 Artikel 5 ZPD luidt:

„(1) Bronnen van inkomsten zijn inkomsten uit arbeid in loondienst, zelfstandige arbeid, eigendom en vermogensrechten, kapitaal, verzekeringen en andere bezoldigingen.

(2) De overeenkomstig de bepalingen van deze wet aan belasting onderworpen inkomsten, overeenkomstig de in lid 1 van dit artikel genoemde bron van inkomsten, zijn:

1. inkomsten uit arbeid in loondienst,
2. inkomsten uit zelfstandige arbeid,
3. inkomsten uit eigendom en vermogensrechten,
4. inkomsten uit kapitaal,
5. verzekeringsinkomsten,
6. andere inkomsten”.

14 Artikel 6, lid 1, ZPD luidt:

„De maatstaf van heffing van de inkomstenbelasting die wordt geheven ten aanzien van een ingezetene is het totale bedrag van de inkomsten uit arbeid in loondienst, uit zelfstandige arbeid in de zin van lid 3 van het onderhavige artikel, uit eigendom en vermogensrechten, uit kapitaal en uit verzekeringen alsmede andere inkomsten die de ingezetene in het binnen- en buitenland heeft verworven (onbeperkte belastingplicht), verminderd met de persoonlijke aftrekposten als bedoeld in artikel 36 en/of artikel 54 van de onderhavige wet.”

15 Artikel 8, leden 1 en 2, ZPD luidt:

„(1) De inkomstenbelasting wordt geheven tegen een tarief van 12 % over een maatstaf van heffing tot 2 200,00 HRK, tegen een tarief van 25 % over een maatstaf van heffing tussen 2 200,00 HRK en 13 200,00 HRK en tegen een tarief van 40 % over een maatstaf van heffing boven 13 200,00 HRK.

(2) De inkomstenbelasting wordt overeenkomstig lid 1 van het onderhavige artikel verhoogd met de lokale toeslag op de inkomstenbelasting die door de lokale overheidsdiensten overeenkomstig de bijzondere bepalingen wordt geheven en wordt verlaagd indien de lokale overheidsdiensten een lager aandeel van de inkomstenbelasting vaststellen dan het aandeel dat hun overeenkomstig de bijzondere wet toekomt.”

16 Artikel 37, lid 3, ZPD luidt:

„De jaarlijkse inkomstenbelasting wordt vastgesteld volgens de maatstaf van heffing als bedoeld in artikel 6 van de onderhavige wet, en van de vastgestelde jaarlijkse belasting worden overeenkomstig artikel 5 van de onderhavige wet de

bedragen van de over alle aangegeven inkomsten betaalde voorheffing afgetrokken; tevens wordt het bedrag van de te betalen of terug te betalen belasting vastgesteld.”

- 17 Artikel 38, lid 1, van de Opći porezni zakon (belastingbesluit) (*Narodne novine* nrs. 147/2008, 18/2011, 78/2012, 136/2012, 73/2013, 26/2015 en 44/2016; hierna: „OPZ”) luidt:

„(1) Voor de toepassing van de onderhavige wet wordt een belastingplichtige geacht een woonplaats te hebben op de plaats waar hij over een eigen woning beschikt of een dergelijke woning bezit gedurende een ononderbroken periode van ten minste 183 dagen gedurende een kalenderjaar of twee kalenderjaren. Verblijf in de woning is niet vereist.”

IV. Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 18 In het beroepschrift en in het kader van de procedure voor de rechter betoogt verzoekster dat zij geen inkomstenbelasting verschuldigd is over de bezoldiging die zij in 2016 heeft ontvangen voor het verrichten van taken als deskundige in Albanië in het kader van het door de Europese Unie gefinancierde project IPA 2013. Zij beroept zich op artikel 26, lid 2, onder c), van de kaderovereenkomst van 18 oktober 2007, aangezien zij van mening is dat voornoemd artikel uitsluit dat de bezoldiging die zij als deskundige in Albanië heeft ontvangen door de Republiek Kroatië aan de inkomstenbelasting wordt onderworpen. Bovendien betoogt verzoekster dat de andere deskundigen, die burgers van andere lidstaten zijn en die voor hetzelfde project in dienst waren, niet aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen in de lidstaten waarvan zij onderdanen zijn. Voorts beroept verzoekster zich er tevens op dat ook artikel 12 van het aan het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie gehechte Protocol (nr. 7) betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Unie [PB 2016, C 202 blz. 266; hierna: „Protocol nr. 7”] op haar van toepassing is. Bijgevolg is zij vrijgesteld van betaling van inkomstenbelasting over de betrokken bezoldigingen, die zij als deskundige voor haar deelname aan het genoemde project heeft ontvangen.
- 19 Verweerder verwijst in zijn verweerschrift naar de verklaringen die zijn opgenomen in het besluit van 22 november 2021 (zie punt 7 van het onderhavige verzoek). In het aangehaalde besluit verwerpt verweerder verzoeksters argumenten met betrekking tot artikel 26 van de kaderovereenkomst van 18 oktober 2007 en betoogt hij dat deze overeenkomst niet bindend is voor de belastingautoriteiten van de Republiek Kroatië alsmede dat de bepalingen van artikel 26, lid 2, onder c), van de kaderovereenkomst van 18 oktober 2007 inhouden dat de Republiek Albanië niet gerechtigd is om belasting over de betrokken bezoldiging van verzoekster voor haar taken als langetermijndeskundige te heffen. Zoals in dit besluit wordt uiteengezet, zijn mede daarom de Kroatische regels inzake de inkomstenbelasting van toepassing

op de bezoldiging die verzoekster in Albanië als deskundige heeft ontvangen. Zij is namelijk een ingezetene van de Republiek Kroatië. Aangezien de lagere belastingautoriteit heeft verzuimd alle relevante feiten betreffende het bedrag van verzoeksters inkomsten en haar fiscale woonplaats in de Republiek Kroatië correct vast te stellen, heeft verweerder het besluit van de lagere autoriteit evenwel nietig verklaard en de zaak voor heroverweging naar deze autoriteit terugverwezen.

- 20 In het licht van het voorgaande acht de verwijzende rechter de argumenten van partijen met betrekking tot de litigieuze kwestie van de uitlegging van artikel 26, lid 2, onder c), van de kaderovereenkomst van 18 oktober 2007 relevant. Wat betreft de andere stellingen van partijen is de verwijzende rechter van oordeel dat Protocol nr. 7 niet op verzoekster van toepassing is. Zij is namelijk geen werknemer of ambtenaar van de Unie, maar was in dienst bij een entiteit die is geselecteerd om een door de Unie gefinancierd project uit te voeren. Bovendien volgt uit het door verzoekster ingeroepen certificaat van de delegatie van de Europese Unie in Albanië van 4 november 2016 niet dat Protocol nr. 7 op haar van toepassing is. Voorts is de verwijzende rechter van oordeel dat er volgens de toepasselijke nationale bepaling voldoende aanwijzingen zijn dat verzoekster haar fiscale woonplaats in 2016 op het grondgebied van Kroatië had, aangezien zij op dat ogenblik een eigen woning in Kroatië bezat (blz. 4 van het ingestelde beroep), hetgeen in de zin van artikel 38, lid 1, OPZ, gelezen in samenhang met artikel 3, lid 1, ZPD, volstaat om haar fiscale woonplaats vast te stellen en de nationale bepalingen inzake de inkomstenbelasting toe te passen.

V. Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 21 De relevante rechtsvraag in de onderhavige zaak betreft de uitlegging van artikel 26, lid 2, onder c), van de kaderovereenkomst van 18 oktober 2007 en het recht om inkomstenbelasting te heffen over de bezoldigingen van een langetermijndeskundige zoals verzoekster, die onderdaan is van een lidstaat en die in een derde land in dienst is genomen in het kader van een door de Unie gefinancierd IPA-project.
- 22 Volgens de rechtspraak van het Hof zijn de lidstaten in beginsel bevoegd om binnen hun rechtsgebied directe belastingen te heffen. Niettemin zijn de lidstaten verplicht om deze bevoegdheid in overeenstemming met de door het Unierecht opgelegde beperkingen uit te oefenen (arrest van 14 februari 1995, [REDACTED] C-279/93, EU:C:1995:31, punt 21). Derhalve is het voor de verwijzende rechter van belang dat wordt verduidelijkt of een dergelijke beperking is opgenomen in artikel 26, lid 2, onder c), van de kaderovereenkomst van 18 oktober 2007 en wat desgevallend de werkingssfeer van een dergelijke beperking is.
- 23 Indien de genoemde bepaling van de kaderovereenkomst van 18 oktober 2007 aldus moet worden uitgelegd dat zij aan de Republiek Albanië het uitsluitende recht verleent om inkomstenbelasting te heffen over de bezoldigingen van langetermijndeskundigen die in dienst zijn in het kader van een door de Unie

gefinancierd IPA-project, staat deze bepaling eraan in de weg dat een lidstaat zoals de Republiek Kroatië inkomstenbelasting heft over een bezoldiging als die van verzoekster in de onderhavige zaak. Bijgevolg is het uitgesloten dat de belastingautoriteiten van de Republiek Kroatië een procedure tegen verzoekster kunnen inleiden tot vaststelling van een verplichting tot het betalen van inkomstenbelasting uit hoofde van de aan de orde zijnde buitenlandse bezoldiging voor de taken die verzoekster als langetermijndeskundige voor het IPA-project heeft verricht. In de omstandigheden van de bij de verwijzende rechter aanhangige zaak zou dit betekenen dat er voor de Kroatische belastingautoriteiten geen wettelijke grondslag bestaat om verzoeksters litigieuze bezoldiging te belasten en dat het standpunt van verweerder ongerechtvaardigd is, zodat er voor de verwijzende rechter voldoende grond zou zijn om verweerders besluit van 22 november 2021 en het besluit van de lagere autoriteit van 20 december 2017 in hun geheel nietig te verklaren. In ieder geval zou de verwijzende rechter de mogelijkheid hebben om zich uit te spreken over de rechtmatigheid van de bestreden besluiten van de Kroatische belastingautoriteiten op een wijze die in overeenstemming is met de juiste uitlegging van de betrokken bepaling van de kaderovereenkomst van 18 oktober 2007.

- 24 Tot op zekere hoogte rijst hierover twijfel omdat bepaalde categorieën van voor het project in dienst genomen deskundigen, waaronder langetermijndeskundigen zoals verzoekster, die onderdanen van lidstaten zijn, in Albanië van de inkomstenbelasting over dergelijke bezoldigingen zijn vrijgesteld. De vraag rijst namelijk of de genoemde vrijstelling aan de lidstaten de mogelijkheid biedt om de genoemde bezoldigingen van de langetermijndeskundigen die hun onderdanen zijn aan de inkomstenbelasting te onderwerpen. Verband hiermee houdt tevens de vraag naar het doel van een dergelijke vrijstelling, namelijk of deze alleen bedoeld is om de onafhankelijkheid van in dienst genomen (langetermijn)deskundigen die onderdanen van lidstaten zijn te beschermen tegen mogelijke invloeden, in de vorm van fiscale maatregelen, van het land dat de begunstigde het betreffende IPA-project is dan wel of het bij een dergelijke vrijstelling tevens de bedoeling was om de lidstaten aanvullend in staat te stellen om de bezoldigingen van hun onderdanen die voor een door de Unie gefinancierd project als langetermijndeskundigen in dienst zijn genomen te belasten.
- 25 Indien de betreffende bepaling van de kaderovereenkomst van 18 oktober 2007 anders moet worden uitgelegd dan in punt 23 van het onderhavige verzoek, dat wil zeggen indien deze bepaling aldus moet worden uitgelegd dat daarbij niet wordt uitgesloten dat een lidstaat bevoegd is om de bezoldigingen van zijn onderdanen die als langetermijndeskundigen in dienst zijn genomen aan de inkomstenbelasting te onderwerpen, dan wordt de kwestie van de belastingheffing over de bezoldiging van personen zoals verzoekster geregeld door de Kroatische belastingwetgeving en (desgevallend) door de internationale verdragen ter voorkoming van dubbele belastingheffing. Het gevolg van een dergelijke uitlegging is dat de betrokken kaderovereenkomst van 18 oktober 2007 geen beperking stelt aan het recht van de Republiek Kroatië om inkomstenbelasting te heffen over bezoldigingen als die van verzoekster, wat samenvalt met het

standpunt dat door verweerder is ingenomen in het bestreden besluit van 22 november 2021 (zie punt 7 van het onderhavige verzoek). In een dergelijk geval dient de verwijzende rechter te onderzoeken of voor verzoekster de verplichting bestaat om inkomstenbelasting te betalen overeenkomstig de ZPD en (desgevallend) de tussen de regering van de Republiek Kroatië en de regering van de Republiek Albanië gesloten overeenkomst ter voorkoming van dubbele belastingheffing over inkomsten- en eigendomsbelasting (*Narodne novine* – internationale overeenkomsten nr. 13/95). Voorafgaand aan een dergelijk onderzoek moet evenwel de litigieuze kwestie van de uitlegging van artikel 26, lid 2, onder c), van de kaderovereenkomst van 18 oktober 2007 worden opgelost.

- 26 Gelet op het voorgaande heeft de verwijzende rechter krachtens artikel 267, lid 2, gelezen in samenhang met artikel 267, lid 1, onder b), van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie beslist om het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken, zoals aangegeven op de eerste bladzijde van het onderhavige verzoek.

[...]