

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

18. prosinca 2014. (\*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Sloboda poslovnog nastana – Porezno zakonodavstvo – Porez na dohodak – Porezni obveznik nerezident – Odbitak troškova za nekretninu koja se smatra povijesnim spomenikom, a u kojoj stanuje njezin vlasnik – Nepostojanje prava na odbitak samo zato što spomenik nije klasificiran kao povijesni u državi oporezivanja, ali jest u državi boravišta“

U predmetu C-87/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska), odlukom od 1. veljače 2013., koju je Sud zaprimio 21. veljače 2013., u postupku

**Staatssecretaris van Financiën**

protiv

**X,**

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednica vijeća, K. Lenaerts, potpredsjednik Suda, u svojstvu suca drugog vijeća, J.-C. Bonichot (izvjestitelj), A. Arabadjiev i J. L. da Cruz Vilaça, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za X, F. Engelen, S. Douma i G. Boulogne, u svojstvu savjetnika,
- za nizozemsku vladu, B. Koopman i M. Bulterman, u svojstvu agenata,
- za njemačku vladu, T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,
- za španjolsku vladu, A. Rubio González, u svojstvu agenta,
- za francusku vladu, D. Colas i J.-S. Pilczer, u svojstvu agenata,
- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju P. Gentilija, *avvocato dello Stato*,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, S. Brighthouse, u svojstvu agenta, uz asistenciju R. Hilla, *barrister*,
- za Europsku komisiju, W. Roels i W. Mölls, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 4. rujna 2014.,

donosi sljedeću

## Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 49. i 63. UFEU-a.

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između Staatssecretaris van Financiën (državni tajnik za financije) i X u vezi s odbijanjem nizozemskih poreznih tijela da priznaju odbitak određenih troškova vezanih uz održavanje njegova doma, dvorca smještenog u Belgiji, zaštićenog na temelju zakonodavstva o povijesnim spomenicima te države članice, od dohotka tog poreznog obveznika, s jednim obrazloženjem da spomenuti dvorac nije zaštićen na temelju zakonodavstva o povijesnim spomenicima Kraljevine Nizozemske.

## Nizozemsko pravo

3 Člankom 2.5. stavkom 1. Zakona o porezu na dohodak iz 2001. (wet inkomstenbelasting 2001), u verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na dohodak), propisano je:

„Svaki domaći porezni obveznik koji u Nizozemskoj boravi samo dio kalendarske godine i svaki strani porezni obveznik koji boravi u drugoj državi članici Europske unije, na nizozemskim otocima Bonaire, Sveti Eustahije i Saba ili na državnom području treće države određene ministarskom odlukom s kojom je Kraljevina Nizozemska sklopila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja kojim je predviđena razmjena informacija i koji je dužan plaćati porez u spomenutoj državi članici, na nizozemskim otocima Bonaire, Sveti Eustahije i Saba ili na državnom području spomenute treće države, može odabrati porezni režim koji ovaj zakon predviđa za domaće porezne obveznike. [...]“

4 U skladu s člankom 3.1. tog zakona:

„1. Oporezivi dohodak od rada i nekretnine za stanovanje i druge prihodi od profesionalne djelatnosti i nekretnine za stanovanje, umanjeni za možebitne gubitke povezane uz profesionalnu djelatnost i nekretninu za stanovanje (odjeljak 3.13.).

2. Dohodak od rada i nekretnine za stanovanje i drugi kumulirani iznos:

- a. oporezive dobiti društva (odjeljak 3.2.),
- b. oporezive plaće (odjeljak 3.3.),
- c. oporezivih prihoda od različitih djelatnosti (odjeljak 3.4.),
- d. oporezivih periodičnih naknada i primanja (odjeljak 3.5.),
- e. oporezivog dohotka od nekretnine za vlastito stanovanje (odjeljak 3.6.),
- f. negativnih troškova vezanih uz isplatu prihoda (odjeljak 3.8.) i
- g. negativnih osobnih odbitaka (odjeljak 3.9.),

umanjeno za:

- h. odbitak zbog nepostojanja dugovanja ili neznatnih dugovanja vezanih uz nekretninu za vlastito stanovanje (odjeljak 3.6. a),
- i. troškove vezane uz isplatu prihoda (odjeljak 3.7.) i
- j. osobne odbitke (poglavlje 6.).“

5 Iz odluke o upuivanju prethodnog pitanja proizlazi da se oporezivi dohodak od nekretnine za stanovanje poreznog obveznika odreuje paušalno, prema postotku vrijednosti nekretnine.

6 Poglavlje 6. Zakona o porezu na dohodak sadži, meu ostalim, posebna pravila o odbijanju troškova vezanih uz graevine klasificirane kao povijesne. Moguost odbijanja postoji i za nekretnine za vlastito stanovanje i za graevine klasificirane kao povijesne koje generiraju prihode od štednje i ulaganja, poput onih iz poglavlja 5. spomenutog zakona, to jest nekretnine za sekundarno stanovanje i nekretnine kao investicije. Na temelju lanka 6.31. Zakona o porezu na dohodak u vezi s lankom 6.1. stavkom 2. uvodnom reenicom i tokom (g) spomenutog zakona, troškovi vezani uz graevine klasificirane kao povijesne, kad premašuju odreeni iznos, mogu se pod odreanim uvjetima uzeti u obzir kao osobni odbitak. Ti uvjeti nisu vezani uz poreznog obveznika ni uz njegovu moguost plaanja poreza. U sluaju da se graevina klasificirana kao povijesna smatra nekretninom za vlastito stanovanje, cilj je tog ureenja da omogu i odbitak troškova održavanja unutar granica paušalnog iznosa spomenutog u prethodnoj toki.

7 Slijedom toga, lankom 6.2. Zakona o porezu na dohodak, pod naslovom „Uzimanje u obzir osobnih odbitaka“, propisano je:

„1. Osobni odbici umanjuju dohodak od rada i nekretnine za stanovanje u poreznom razdoblju, pri emu oni ne mogu biti manji od nule.

2. Ako se osobni odbitak ne primjeni za smanjenje dohotka od rada i nekretnine za stanovanje u poreznom razdoblju, koristit e se za smanjenje oporezivih prihoda od štednje i ulaganja u poreznom razdoblju, pri emu oni ne mogu biti manji od nule.

3. Ako se osobni odbitak ne primjeni za smanjenje dohotka od rada i nekretnine za stanovanje ili oporezivih prihoda od štednje i ulaganja u poreznom razdoblju, koristit e se za smanjenje prihoda od kapitalnog ulaganja u poreznom razdoblju, pri emu oni ne mogu biti manji od nule.

4. U svrhu primjene stavaka 1. i 3., dohodak od rada i nekretnine za stanovanje i prihodi od kapitalnog ulaganja u poreznom razdoblju odreuju se ne vode i rauna o prihodu koji treba zadržati.

5. U sluaju smanjenja najprije se uzimaju u obzir posebni troškovi održavanja iz lanka 6.1. stavka 2. toke (d).“

8 lankom 6. Zakona o povijesnim spomenicima iz 1998. (Monumentenwet 1988), u verziji primjenjivoj na glavni postupak (u daljnjem tekstu: Zakon o povijesnim spomenicima), propisano je:

„1. Ministarstvo za svaku opinu vodi upisnik zaštienih objekata. U upisnik upisuje povijesne spomenike koje je odredilo, ako protiv tog odreivanja nije bilo podneseno nikakvo pravno sredstvo ili ako je takvo pravno sredstvo odbijeno.

2. Ministarstvo primjerak svakog upisa u upisnik šalje izvršnom tijelu provincije, na?elniku i pomo?nicima.
3. Primjerak upu?en na?elniku i pomo?nicima pohranjuje se u tajništvu op?ine radi uvida. Svaki mu gra?anin može, o svojem trošku, pristupiti i dobiti njegovu presliku.“

9 ?lankom 7. tog zakona predvi?eno je:

„1. ?lanak 3. stavci 2. do 6., ?lanak 4. i ?lanak 6. ne primjenjuju se ako se povijesni spomenik ne nalazi na podru?ju op?ine.

2. Prije odlu?ivanja o spomeniku o kojem je rije? u stavku 1., ministarstvo saslušava Vije?e.

3. Ministarstvo vodi državni upisnik u koji upisuje spomenike koje je odredilo, o kojima je rije? u stavku 1., pod uvjetom da protiv odre?ivanja nije podneseno nikakvo pravno sredstvo ili je to pravno sredstvo odbijeno. Primjerak upisa proslje?uje se tijelu koje upravlja podru?jem o kojem je rije? kao i izvršnom tijelu provincije ako je spomenik smješten na podru?ju provincije.“

10 ?lankom 3. istog zakona na sljede?i su na?in utvr?eni modaliteti priznavanja odre?enom dobru svojstva povijesnog spomenika:

„1. Ministarstvo može po službenoj dužnosti priznati nepokretnom spomeniku status zašti?enog spomenika.

2. Prije donošenja odluke o tom pitanju, ministarstvo ?e se savjetovati s na?elnikom i pomo?nicima op?ine u kojoj se nalazi spomenik kao i s izvršnim tijelom provincije ako je spomenik smješten izvan naseljenih mjesta odre?enih na temelju Zakona o cestovnom prometu iz 1994.

3. Ministarstvo zahtjev za mišljenje o kojem je rije? u stavku 2. dostavlja osobama koje su u zemljišnim knjigama navedene kao vlasnici i ovlaštenici.

4. Na?elnik i pomo?nici ?e zainteresiranima iz stavka 3. dati mogućnost da budu saslušani i organizirati savjetovanje iz ?lanka 2. stavka 2.

5. Na?elnik i pomo?nici priop?avaju svoje mišljenje u roku od pet mjeseci; izvršno tijelo provincije u roku od ?etiri mjeseca, od upu?ivanja zahtjeva za mišljenje iz stavka 2.

6. Ministarstvo odlu?uje, nakon što je saslušalo Vije?e, u roku od deset mjeseci od datuma upu?ivanja zahtjeva za mišljenje na?elniku i pomo?nicima.“

11 Iako Zakon o povijesnim spomenicima ne propisuje izri?it uvjet sukladno kojem spomenik mora biti smješten na nizozemskom državnom podru?ju, sud koji je uputio zahtjev smatra nespornim da taj uvjet nužno proizlazi iz op?e strukture spomenutog zakona, pojašnjene u pripremnim materijalima za njegovo donošenje.

### **Glavni postupak i prethodna pitanja**

12 X, nizozemski državljanin, preselio se tijekom 2004. iz Nizozemske u Belgiju kako bi tamo stanovao u dvorcu koji je u njegovu vlasništvu.

13 Taj je dvorac u Belgiji zašti?en kao povijesni spomenik. S druge strane, u Nizozemskoj nije upisan ni u jedan upisnik spomenut u ?lanku 6. ili ?lanku 7. Zakona o povijesnim spomenicima.

14 Tijekom poreznog razdoblja o kojem je rije? u glavnom postupku, X je u Nizozemskoj

obavljao dužnost direktora društva u kojem je bio jedini dioničar. U Belgiji nije ostvarivao nikakve prihode od djelatnosti.

15 Budući da je odabrao režim predviđen za porezne obveznike nizozemske rezidente, prijavio je svoje prihode u toj državi članici odbivši pritom iznos od 18.140 eura na ime troškova održavanja i amortizacije dvorca, koji mu je služio kao nekretnina za vlastito stanovanje u smislu nizozemskog Zakona o porezu na dohodak.

16 Kad je riječ o tom odbitku, u odnosu na osobu X doneseno je rješenje o ponovnom razrezu poreza, s obrazloženjem da nije bio ispunjen uvjet iz članka 6.31. stavka 2. Zakona o porezu na dohodak sukladno kojem spomenik mora biti upisan u jedan od upisnika iz članka 6. i 7. Zakona o povijesnim spomenicima.

17 Smatrajući da se pravo na odbitak o kojem je riječ ne može ograničiti na spomenike smještene u Nizozemskoj, Rechtbank Breda prihvatio je pravno sredstvo koje je X podnio protiv tog rješenja o ponovnom razrezu poreza. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch odbio je žalbu koju je podnijela nizozemska porezna uprava. Staatssecretaris van Financiën podnio je izvanredni pravni lijek Hoge Raadu der Nederlanden.

18 U tim je okolnostima Hoge Raad der Nederlanden odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protivi li se pravu Unije, a osobito propisima u području slobode poslovnog nastana i slobodnoga kretanja kapitala da osoba koja je belgijski rezident, a koja je na svoj zahtjev oporezovana kao porezni obveznik nizozemski rezident i koja je imala troškove vezane uz dvorac koji koristi kao nekretninu za vlastito stanovanje, smještenu u Belgiji gdje se ona smatra zaštićenim spomenikom i ruralnim krajolikom, prilikom oporezivanja dohotka u Nizozemskoj ne može odbiti te troškove zato što taj dvorac u Nizozemskoj nije upisan kao zaštićeni povijesni spomenik?

2. U vezi s tim, u kojoj je mjeri relevantno to da zainteresirana osoba, za potrebe oporezivanja dohotka u Belgiji, državi u kojoj je rezident, odabirom progresivnog oporezivanja tog dohotka može odbiti spomenute troškove od svojeg trenutnog ili budućeg dohotka od pokretne imovine?“

### **O prethodnim pitanjima**

19 Svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev zapravo pita treba li članka 49. i 63. UFEU-a tumačiti na način da im je protivno zakonodavstvo države članice sukladno kojem, u okviru zaštite državne kulturne baštine, pravo odbijanja troškova učinjenih za spomenike klasificirane kao povijesne imaju samo vlasnici spomenika koji se nalaze na njezinu državnom području.

20 Prije svega valja pojasniti da, iako mogu biti ugrožene i sloboda kretanja kapitala i sloboda poslovnog nastana, na tako formulirana pitanja, u kontekstu glavnog postupka, valja odgovoriti u okviru slobode poslovnog nastana.

21 Naime, svaki rezident jedne države članice, neovisno o državljanstvu, koji ima udio u kapitalu društva sa sjedištem u drugoj državi članici na temelju kojeg ima odlučujući utjecaj na donošenje odluka tog društva i koji mu omogućuje određivanje njegove djelatnosti ulazi u područje primjene članka 49. UFEU-a (vidjeti presudu N, C-470/04, EU:C:2006:525, t. 27.).

22 Takav je slučaj osobe X, koja je, tijekom poreznog razdoblja o kojem je riječ u glavnom postupku, odlučila stanovati u Belgiji, a u Nizozemskoj vodila poslovanje društva nizozemskog

prava u kojem je bila jedini dioničar.

23 Sukladno ustaljenoj sudskoj praksi, članku 49. UFEU-a protivna je svaka nacionalna mjera koja, iako se primjenjuje bez razlike u odnosu na državljanstvo, građanima Unije može otežavati ili uiniti manje privlačnim izvršavanje prava poslovnog nastana zajamčenog UFEU-om (vidjeti osobito presudu *Attanasio Group*, C-384/08, EU:C:2010:133, t. 43. i navedenu sudsku praksu).

24 Valja utvrditi da zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana.

25 Naime, u situaciji poput one u kojoj se nalazi osoba X, koja ne stanuje u Nizozemskoj, ali je, zbog toga što cjelokupnu svoju djelatnost obavlja u toj državi članici, odabrala porezni režim za nizozemske rezidente, to zakonodavstvo dovodi do različitog postupanja prema poreznim obveznicima koji stanuju u nekretnini koja se smatra povijesnim spomenikom ovisno o tome stanuju li na nizozemskom državnom području ili ne.

26 Takva razlika u postupanju može porezne obveznike koji stanuju u nekretnini koja se smatra povijesnim spomenikom na državnom području jedne države članice odvratiti od toga da svoju djelatnost obavljaju u drugoj državi članici.

27 Međutim, diskriminacija u smislu Ugovora između rezidenata i nerezidenata bila bi moguća samo kad bi se, s obzirom na predmet i sadržaj nacionalnih odredaba o kojima je riječ, utvrdilo da se, unatoč tome što su rezidenti različitih država članica, te dvije kategorije poreznih obveznika nalaze u usporedivoj situaciji (vidjeti presudu *Komisija/Estonija*, C-39/10, EU:C:2012:282, t. 51.).

28 Međutim, Sud smatra da to nije slučaj u glavnom postupku.

29 Naime, predmet nacionalnog zakonodavstva o kojem je riječ u glavnom postupku, kako proizlazi osobito iz obrazloženja prijedloga Zakona o porezu na dohodak, jest ožujanje i zaštita nizozemske kulturne i povijesne baštine, putem posebnog odbitka određenih troškova za spomenike klasificirane kao povijesni, osobito za one koji svojem vlasniku služe za stanovanje.

30 Upravo je s tim ciljem Kraljevina Nizozemska omogućila taj odbitak poreznim obveznicima koji imaju u vlasništvu spomenik klasificiran kao povijesni koji se nalazi u Nizozemskoj, čak i ako stanuju u drugoj državi članici, što proizlazi iz pisanih očitovanja koja je podnijela nizozemska vlada.

31 Slijedom toga, okolnost da se pravo na poreznu olakšicu čiji je cilj zaštita nizozemske kulturne i povijesne baštine priznaje samo vlasnicima spomenika koji su klasificirani kao povijesni i koji su smješteni na nizozemskom državnom području u skladu je s ciljem nacionalnog zakonodavca.

32 Razlika u postupanju koja iz tog proizlazi stoga se primjenjuje na kategorije poreznih obveznika za koje se ne može smatrati da se nalaze u objektivno usporedivim situacijama.

33 Drukčije bi bilo samo kad bi porezni obveznik dokazao da spomenik koji je u njegovu vlasništvu, iako smješten na državnom području neke druge države članice, a ne Kraljevine Nizozemske, ipak čini dio nizozemske kulturne i povijesne baštine te da zbog te okolnosti, unatoč tome što se ne nalazi na nizozemskom državnom području, može biti zaštićen na temelju nizozemskog Zakona o povijesnim spomenicima.

34 Imajući u vidu prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da članak 49. UFEU-a valja tumačiti na način da mu nije protivno zakonodavstvo države članice sukladno kojem, u okviru zaštite državne kulturne baštine, pravo na odbitak troškova učinjenih za

spomenike klasificirane kao povijesne imaju samo vlasnici spomenika koji se nalaze na njezinu državnom području, pod uvjetom da tu mogućnost imaju vlasnici spomenika koji se mogu povezati s kulturnom i povijesnom baštinom te države unatoč tome što su smješteni na državnom području druge države članice.

## **Troškovi**

35. 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 navedenoga, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

**Članak 49. UFEU-a valja tumačiti na način da mu nije protivno zakonodavstvo države članice sukladno kojem, u okviru zaštite državne kulturne baštine, pravo na odbitak troškova uinjenih za spomenike klasificirane kao povijesne imaju samo vlasnici spomenika koji se nalaze na njezinu državnom području, pod uvjetom da tu mogućnost imaju vlasnici spomenika koji se mogu povezati s kulturnom i povijesnom baštinom te države unatoč tome što su smješteni na državnom području druge države članice.**

Potpisi

\* Jezik postupka: nizozemski