

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

18. prosinca 2014.(\*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno kretanje kapitala – Porezno zakonodavstvo – Porez na darovanje – Izuzeće kada se radi o ‚poljoprivrednom imanju‘ – Neizuzeće kada se radi o imanju koje se nalazi na području druge države članice“

U predmetu C-133/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Raad van State (Nizozemska), odlukom od 13. ožujka 2013., koju je Sud zaprimio 18. ožujka 2013., u postupku

**Staatssecretaris van Economische Zaken,**

**Staatssecretaris van Financiën**

protiv

**Q,**

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednica vijeća, M. 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: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 21. svibnja 2014.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Q, A. Bakker i D. Smit, uz asistenciju M. Hamera, *advocaat*,
- za nizozemsku vladu, B. Koopman i K. Bulterman, kao i J. Langer, 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 nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 2. listopada 2014., donosi sljedeću

## Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 63. UFEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Staatssecretarisa van Economische Zaken (državni tajnik za gospodarstvo) i Staatssecretarisa van Financiën (državni tajnik za financije), s jedne strane, te osobe Q, s druge strane, zbog odbijanja nizozemskih tijela da imanju koje zainteresirana osoba ima u državi članici koja nije Kraljevina Nizozemska priznaju karakter poljoprivrednog imanja („landgoed“), onemogućivši joj time da darovanje tog imanja bude izuzeto od plaćanja poreza.

## Nizozemsko pravo

3 Članak 1. Zakona iz 1956. o nasljeđivanju (Successiewet 1956, u daljnjem tekstu: Zakon o nasljeđivanju) propisuje:

„1. Na temelju ovog zakona, naplaćuju se sljedeći porezi:

[...]

2° porez na darovanje, na vrijednost onoga što je darovanjem stečeno od osobe koja je u trenutku darovanja imala boravište u Nizozemskoj;

[...]“

4 Članak 5. Zakona o nasljeđivanju glasi kako slijedi:

„[...]”

2. Porez na darovanje naplaćuje se na vrijednost onoga što obdarenik primi, po potrebi nakon odbitka troškova i dugovanja vezanih uz darovanje predviđenih u korist darovatelja ili treće osobe“.

5 Članak 1. Zakona iz 1928. o zaštiti prirodnih lokaliteta (Natuurschoonwet 1928, u daljnjem tekstu: Zakon o zaštiti prirodnih lokaliteta) glasi:

„1. Za potrebe ovog zakona pojedini pojmovi imaju sljedeće značenje:

a. poljoprivredno imanje: nekretnina koja se nalazi u Nizozemskoj, koju u cijelosti ili u jednom dijelu čine prirodna područja, šume ili ostala stojeća stabla – uključujući i površine na kojima se nalazi gospodarska zgrada ili druge zgrade koje imaju karakteristike imanja – ako je održavanje karakterističnog izgleda te nekretnine poželjno za očuvanje prirodnog lokaliteta;

b. vlasnik:

1° vlasnik nekretnine koja nije opterećena ograničenim pravom plodouživanja ili zakupa, osim u slučajevima iz stavka 3.;

2° plodouživatelj ili zakupnik, osim u slu?ajevima iz stavka 3.;

c. gospodarsko vlasništvo: sustav prava i obveza koje se odnose na nekretninu koja predstavlja udjel u navedenoj nekretnini. Udjel obuhva?a barem neki rizik promjene vrijednosti i odnosi se na osobu koja nije civilni vlasnik. Davanje prava na isporuku ne smatra se prijenosom gospodarskog vlasništva;

d. naš ministar: naš ministar gospodarstva, poljoprivrede i inovacija;

e. naši ministri: naš ministar gospodarstva, poljoprivrede i inovacija i naš ministar financija.

2. Putem ili na temelju op?e upravne mjere, donose se pravila u vezi s uvjetima koje mora ispunjavati nekretnina kako bi je se moglo smatrati imanjem. Ti se uvjeti ti?u:

a. površine nekretnine, koja može uklju?ivati i površinu susjedne nekretnine koja se smatra poljoprivrednim imanjem ili za koju se smatra da s prvom navedenom nekretninom ?ini takvo imanje, ako postoji uska povijesna veza izme?u dviju nekretnina;

b. najmanjeg postotka površine nekretnine koji mora biti pokriven prirodnim podru?jima, šumama i drugim pošumljenim podru?jima kao i vrsta tih prirodnih podru?ja, šuma i drugih pošumljenih podru?ja;

c. veli?ine i prirode zemljišta na kojima se ne nalaze prirodna podru?ja, šume ili druga pošumljena podru?ja, neovisno o tome jesu li ili nisu povezana s prirodom neposrednih susjednih zemljišta nekretnine;

d. na?ina i vrste gradnje;

e. vrste uporabe namijenjene za zemljišta i izgra?ene zgrade.

[...]"

6 ?lanak 2. Zakona o zaštiti prirodnih lokaliteta propisuje:

„1. Vlasnik koji ?eli da se njegova nekretnina proglasi poljoprivrednim imanjem mora podnijeti našim Ministrima detaljni zahtjev koji se koji se podnosi putem našeg Ministra.

[...]

4. Naši Ministri o zahtjevu odlu?uju zajedni?kom odlukom.“

7 ?lanak 7. Zakona o zaštiti prirodnih lokaliteta glasi:

„1. Ako stjecanje u smislu [Zakona o naslje?ivanju] uklju?uje nekretninu koja je svrstana u poljoprivredna imanja i ako su ispunjeni uvjeti iz sljede?eg stavka, ne napla?uje se razlika izme?u poreza na darovanje, ili na naslje?ivanje, navedenog u poreznom rješenju i poreza koji bi se dugovao kad bi nekretnina bila procijenjena na polovinu tržišne vrijednosti koja bi joj se trebala priznati na dan stjecanja ako je na toj nekretnini postojala obveza održavanja u postoje?em stanju u razdoblju od 25 godina, bez sje?e visokih stabala izvan granica potrebnog ili uobi?ajenog prema pravilima redovnog upravljanja šumama. Ako je imanje dostupno javnosti u skladu s pravilima koja su odobrili naši Ministri, vrijednost navedenog imanja procjenjuje se na nulu, odstupaju?i od prethodne re?enice.

[...]"

8 Članak 1. Odluke o razvrstavanju, donesene na temelju Zakona o zaštiti prirodnih lokaliteta propisuje:

„1. U ovoj odluci pojedini pojmovi imaju sljedeće značenje:

- a. poljoprivredno imanje: svako imanje iz članka 1. stavka 1. točke (a) Zakona [...] o zaštiti prirodnih lokaliteta;
- b. pošumljena područja: pošumljena područja na kojima se nalaze vrste različite od vrsta u arborikulturi, božičnih jela, voćaka niskog stabla ili vrbika;
- c. rezidencija: nekretnina na kojoj se nalazi izvorno utvrđena kuća, dvorac, ljetnikovac, plemićka kuća uključujući i njihove eventualne sporedne zgrade, okružene vrtom ili povijesnim parkom koji zajedno čine arhitektonsku cjelinu od najmanje jednog hektara, koji je uređen prije 1850. i koji se priznaje ako je taj kompleks, ili barem jedan od njegovih dijelova, zaštićena zgrada upisana u jedan od registara iz članka 6. stavka 1. Zakona iz 1988. o povijesnim spomenicima;
- d. prirodna područja:

1° ledine, tresetišta, močvare, gibljive sipine, polja sipina, slane livade, kanali, slane močvare, aluvijalne ravnice, muljevite obale, zelene plaže, trstici, šipražja, šikare, baruštine, močvare, ribnjaci, potoci, male rijeke, ribnjaci, zatvoreni vodeni tokovi, jamski potoci, izvori i izvori mineralne vode ako se ta zemljišta ne koriste kao poljoprivredno zemljište;

2° kretnjački travnjaci, cvjetne livade u brdovitim područjima, pješćanim i tresetnim područjima ili u fluvijalnim i aluvijalnim područjima, vlažni travnjaci prosječno bogati hranjivim sastojcima, suhi i isušeni brdoviti travnjaci, suhi travnjaci na sipinama siromašni vapnencem, suhi travnjaci na sipinama bogati vapnencem i vlažni slani pašnjaci iz unutrašnjosti zemlje ako se ta zemljišta ne koriste kao zemljišta za ispašu ili travnjaci za sijeno i na kojima raste vegetacija karakteristična za te pašnjake.

[...]"

9 Članak 2. Odluke o razvrstavanju, donesene na temelju Zakona o zaštiti prirodnih lokaliteta glasi:

„1. Kako bi nekretnina bila proglašena poljoprivrednim imanjem, mora zadovoljiti sljedeće uvjete:

- a. navedena nekretnina mora imati površinu od najmanje pet hektara;
- b. zemlje i vodene površine od kojih se sastoji nekretnina čine kompaktno područje;
- c. površina od najmanje 30 % nekretnine mora biti pokrivena pošumljenim područjima ili prirodnim područjima;
- d. uporaba nekretnine ne šteti prirodnom lokalitetu.

2. Ako zemljišta, zgrade i vodene površine koje sačinjavaju nekretninu ili njihova uporaba šteti prirodnom lokalitetu, ta zemljišta, zgrade i vodene površine neće se uzeti u obzir za nekretninu koja će se proglasiti poljoprivrednim imanjem.

[...]

## Glavni postupak i prethodna pitanja

10 Q, nizozemska porezna rezidentica, vlasnica je imanja koje se nalazi u Ujedinjenoj Kraljevini („The Bean House“), a koje namjerava darovati svomu sinu.

11 Prema nizozemskom zakonodavstvu, takvo se darovanje može u cijelosti ili djelomično izuzeti od plaćanja poreza pod uvjetom da „The Bean House“ ima karakter poljoprivrednog imanja u smislu Zakona o zaštiti prirodnih lokaliteta, i da se, dakle, nalazi u Nizozemskoj.

12 Q je od nizozemskih poreznih tijela uzaludno zahtijevala takvo priznanje.

13 Sud prvog stupnja, pred kojim je Q pokrenula postupak, smatrao je da pravo na izuzimanje od plaćanja poreza na darovanje ne može biti ograničeno na poljoprivredna imanja koja se nalaze u Nizozemskoj. Taj je sud smatrao da prepreka slobodnom kretanju kapitala koja proizlazi iz takvog ograničenja nije opravdana ni interesom te države članice da štiti svoju prirodnu i kulturnu baštinu, ni potrebom da se osigura djelotvornost poreznih nadzora.

14 Staatssecretaris van Economische Zaken i Staatssecretaris van Financiën podnijeli su žalbu Raad van Stateu (državno vijeće), koji također smatra da se radi o ograničenju slobodnog kretanja kapitala i dovodi u pitanje opravdanja koja je utvrdio sud prvog stupnja. U postupku pred njime nizozemska porezna tijela tvrdila su da je prepreka opravdana zbog praktičnih poteškoća do kojih dolazi prilikom poreznih nadzora u državi članici različitij od Kraljevine Nizozemske, osobito potrebe da se provjeri poštuju li vlasnici svoju obvezu otplaćivanja poljoprivrednog imanja u razdoblju od 25 godina. U tom smislu postavlja si pitanje u kojoj bi mjeri tijela drugih država članica bila obvezna pomagati nizozemskim tijelima u njihovim nadzorima.

15 U tim je okolnostima Raad van State odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Predstavlja li interes otplaćivanja nacionalnih prirodnih lokaliteta i kulturne i povijesne baštine u smislu [Zakona o zaštiti prirodnih lokaliteta], važan razlog u općem interesu koji opravdava propis u kojem se izuzeće od poreza na darovanje (porezna olakšica) primjenjuje samo na poljoprivredna imanja koja se nalaze u Nizozemskoj?

2. a) Mogu li se tijela države članice, u okviru istrage kojoj je cilj odrediti može li se nekretnina koja se nalazi u drugoj državi članici odrediti kao poljoprivredno imanje u smislu [Zakona o zaštiti prirodnih lokaliteta], kako bi se dobila pomoć od tijela države članice u kojoj se nekretnina nalazi, pozvati na Direktivu Vijeća 2010/24/EU od 16. ožujka 2010. o uzajamnoj pomoći kod naplate potraživanja vezanih za poreze, carine i druge mjere [(SL L 84, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 17., str. 295.)], kad razvrstavanje u poljoprivredno imanje na temelju gore navedenog zakona ima za posljedicu nastanak prava na izuzeće od naplate poreza na darovanje koji se duguje na dan darovanja nekretnine o kojoj je riječ?

b) U slučaju potvrdnog odgovora na 2. a) pitanje, treba li pojam „upravne istrage“ iz članka 3. točke 7. Direktive Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ [(SL L 64, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 363.)], tumačiti na način da može obuhvatiti i istragu na licu mjesta?

c) U slučaju potvrdnog odgovora na 2. b) pitanje, može li se za pojašnjenje pojma „upravne

istrage“ iz članka 5. stavka 1. Direktive [2010/24] upotrijebiti definicija pojma „upravne istrage“ iz članka 3. točke 7. Direktive [2011/16]?

3. Ako na 2. a), 2. b) ili na 2. c) pitanje treba odgovoriti negativno, treba li na temelju lojalne suradnje iz članka 4. stavka 3. UFEU-a u vezi s člankom 167. stavkom 2. UFEU-a tumačiti na način da podrazumijeva da je, kad država članica od druge zatraži pomoć u okviru istrage kojoj je cilj doći do saznanja može li se nekretnina smještena u toj drugoj državi članici odrediti kao poljoprivredno imanje u smislu zakona čiji je cilj očuvanje i zaštita nacionalnih prirodnih lokaliteta i povijesne i kulturne baštine zemlje, država članica od koje je pomoć zatražena dužna pružiti tu pomoć?

4. Može li se ograničenje slobodnog kretanja kapitala opravdati potrebom da se osigura djelotvornost poreznih nadzora ako se čini da ta djelotvornost može biti ugrožena samo zbog okolnosti da su nacionalna tijela dužna, u razdoblju od 25 godina iz članka 7. stavka 1. [Zakona o zaštiti prirodnih lokaliteta], putovati u drugu državu članicu kako bi u njoj izvršila potrebne nadzore?

### **O prethodnim pitanjima**

16. Sud koji je uputio zahtjev svojim pitanjima koje valja ispitati zajedno, u biti pita treba li članak 63. UFEU-a tumačiti na način da mu je protivno zakonodavstvo države članice, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg je izuzeće od plaćanja poreza na darovanje koje se odnosi na određene zaštićene lokalitete, ograničeno na one lokalitete koji se nalaze na području te države članice.

17. Na temelju članka 63. stavka 1. UFEU-a, zabranjena su sva ograničenja kretanja kapitala među državama članicama kao i između država članica i trećih zemalja.

18. Sud je već presudio da na način oporezivanja darovanja, neovisno o tome radi li se o novcu, nekretninama ili o pokretnoj imovini, ulazi u područje primjene odredbi UFEU-a o kretanju kapitala, osim u slučaju kad su njihovi sastavni elementi ograničeni na jednu državu članicu (vidjeti presudu *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, t. 20.).

19. Iz toga slijedi da situacija, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, u kojoj osoba koja boravi u jednoj državi članici daruje nekretninu koja se nalazi u drugoj državi članici, ulazi u područje primjene članka 63. stavka 1. UFEU-a.

20. Kad je riječ o pravu nasljeđivanja, Sud je već presudio da činjenica da se priznanje poreznih olakšica uvjetuje time da se dobro koje se prenosi nalazi na nacionalnom području predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala, na temelju zabranjeno člankom 63. stavkom 1. UFEU-a (vidjeti presudu *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, t. 28. do 35.). Isto tako kad je riječ o darovanjima, mjere čiji je učinak smanjenje vrijednosti dara rezidenta države članice, različite od one na čijem se području dotične nekretnine nalaze i koja oporezuje njihovo darovanje, također predstavljaju takvo ograničenje (vidjeti presudu *Mattner*, EU:C:2010:216, t. 26.).

21. Slijedom toga, kad nacionalne odredbe poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, izuzeće od poreza na darovanje uvjetuju time da se dotična nekretnina nalazi na nacionalnom području, oporezivanje u većem iznosu darovanja koje izvrši osoba koja boravi u državi članici kad se to darovanje odnosi na nekretninu smještenu u drugoj državi članici predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala.

22. Kako bi se za takvo ograničenje moglo smatrati da je u skladu s odredbama UFEU-a o slobodnom kretanju kapitala, potrebno je osobito da se razlika u postupanju odnosi na situacije

koje nisu objektivno usporedive, s tim da se ta usporedivost mora ocjenjivati u odnosu na cilj i sadržaj nacionalnih odredbi o kojima je riječ u glavnom postupku (vidjeti presudu X Holding, C?337/08, EU:C:2010:89, t. 20. i 22.).

23 Sud smatra da je to slučaj u predmetu o kojem je riječ u glavnom postupku.

24 Naime, svrha izuzeća od plaćanja poreza na darovanje predviđenog nizozemskim sustavom o kojem je riječ u glavnom postupku sastoji se od zaštite cjelovitosti tipičnih poljoprivrednih imanja tradicionalnog nizozemskog pejzaža („landgoed“) od podjela ili štetnih izmjena koje mogu proizaći iz obveze u kojoj se darovatelji mogu naći kako bi se oslobodili od poreza koji se plaća na taj prijenos, a to je da razdijele imanje kako bi ustupili jedan njegov dio ili da ga koriste na način koji šteti njegovom posebnom karakteru.

25 Time porezna olakšica povezana s prijenosom „landgoeda“, kao što je to naveo i sam sud koji je uputio zahtjev, slijedi cilj očuvanja nacionalnih prirodnih lokaliteta koji obuhvaća cilj očuvanja kulturne i povijesne baštine. Taj cilj posebice proizlazi kako iz definicije poljoprivrednog imanja iz članka 1. stavka 1. točke (a) Zakona o zaštiti prirodnih lokaliteta, prema kojem se površine na kojima se nalazi kuća ili druge zgrade koje imaju karakteristike imanja, mogu smatrati sastavnim dijelom imanja, tako i iz definicije „rezidencije“ koja je dio „landgoeda“ iz članka 1. Odluke o razvrstavanju, kojim je propisano da kompleks mora biti okružen vrtom ili povijesnim parkom koji je uređen prije 1850. i da se mora sastojati od najmanje jednog elementa koji predstavlja spomenik u smislu članka 6. stavka 1. Zakona iz 1988. o povijesnim spomenicima.

26 Iz spisa dostavljenog sudu proizlazi da se darovanje o kojem je riječ u glavnom postupku odnosi na imanje koje se nalazi u Ujedinjenoj Kraljevini veličine otprilike 18 hektara na kojem se nalaze spomenici razvrstani na temelju zakonodavstva koje se primjenjuje u potonjoj državi članici.

27 Međutim, u pogledu cilja koji slijedi dotično nacionalno zakonodavstvo, za poreznog obveznika koji namjerava darovati „landgoed“ koji sadrži „rezidenciju“ ne može se smatrati da je u situaciji koja je objektivno usporediva sa situacijom poreznog obveznika koji, kao što je to u glavnom predmetu, namjerava darovati imanje koje se nalazi na području druge države članice, iako se na njemu nalaze spomenici razvrstani na temelju zakonodavstva koje se primjenjuje u potonjoj državi članici. Naime, s obzirom na to da je porezna olakšica o kojoj je riječ u glavnom postupku namijenjena očuvanju cjelovitosti određenih imanja koja ulaze u kulturnu i povijesnu baštinu, nepogodnost koja iz nje proizlazi za poreznog obveznika koji se nalazi u drugoj od tih dviju situacija svojstvena je stoga cilju koji slijedi nizozemski zakonodavac.

28 Kako je to navedeno u točki 33. danas donesene presude u predmetu X (C?87/13), drukčije bi moglo biti samo u slučaju kad bi takav porezni obveznik dokazao da neko imanje, premda se nalazi na području države koja nije Kraljevina Nizozemska, ipak predstavlja dio nizozemske kulturne i povijesne baštine, i da zbog te okolnosti unatoč tomu što se ne nalazi na nacionalnom području može uživati zaštitu na temelju Zakona o zaštiti prirodnih lokaliteta.

29 Imaju li u vidu sva prethodna razmatranja, na postavljena pitanja valja odgovoriti da članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da mu nije protivno zakonodavstvo države članice, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg je izuzeće od plaćanja poreza na darovanje koje se odnosi na određena imanja koja se štite zbog toga što pripadaju nacionalnoj kulturnoj i povijesnoj baštini, ograničeno na ona imanja koja se nalaze na području te države članice, ako to izuzeće nije isključeno onda kad je riječ o imanjima koja je moguće povezati s kulturnom i povijesnom baštinom navedene države članice, unatoč činjenici da se ta imanja nalaze na području druge države.

## Troškovi

30     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 63. UFEU-a treba tumačiti na način da mu nije protivno zakonodavstvo države članice, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg je izuzeće od plaćanja poreza na darovanje koje se odnosi na određena imanja koja se štite zbog toga što pripadaju nacionalnoj kulturnoj i povijesnoj baštini, ograničeno na ona imanja koja se nalaze na području te države članice, ako to izuzeće nije isključeno onda kad je riječ o imanjima koja je moguće povezati s kulturnom i povijesnom baštinom navedene države članice, unatoč činjenici da se ta imanja nalaze na području druge države.**

Potpisi

\* Jezik postupka: nizozemski