



## Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE  
JULIANE KOKOTT  
od 2. listopada 2014.<sup>1</sup>

**Predmet C-133/13**

**Staatssecretaris van Economische Zaken  
Staatssecretaris van Financiën  
protiv  
Q**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Raad van State (Kraljevina Nizozemska))

„Porezno pravo – Slobodno kretanje kapitala (članak 63. stavak 1. UFEU-a) – Nacionalni porez na darovanje – Porezna olakšica za ‚poljoprivredno imanje‘ koje se nalazi na nacionalnom području – Očuvanje nacionalne prirodne i kulturne baštine – Djelotvornost poreznog nadzora – Prekogranična administrativna pomoć u poreznim pitanjima – Područje primjene direktiva 2010/24/EU i 2011/16/EU – Pojam ‚upravnih istraga‘ u skladu s člankom 5. stavkom 1. podstavkom 2. Direktive 2010/24/EU i člankom 3. točkom 7. Direktive 2011/16/EU – Granice obveze istrage“

### I – Uvod

1. Kada države članice oporezuju prijenos vlasništva na temelju nasljeđivanja ili darovanja, tada opterećenje može biti tako veliko da stjecatelj dio vlasništva mora otuđiti da bi mogao platiti nastali porez. Međutim, kod određene imovine države članice žele izbjeći takve posljedice i odobravaju olakšice radi očuvanja cjelovitosti prenesene imovine.

2. Tako je i u predmetnom slučaju, u kojem Kraljevina Nizozemska želi očuvati jedinstvenost određenih nekretnina i nakon oporezivog prijenosa. Ako neka nekretnina predstavlja „prirodni lokalitet“, tada se porez može prepoloviti ili u potpunosti ukinuti, pod uvjetom da je novi vlasnik dugoročno očuva. Međutim, Kraljevina Nizozemska zainteresirana je samo za vlastite prirodne lokalitete. Ako njezin državljanin daruje neku nekretninu u inozemstvu, što podliježe obvezi oporezivanja, tada mu se porezna olakšica ne priznaje.

3. Sud sada treba pojasniti je li takvo uređenje spojivo s temeljnim slobodama. Pritom ne treba ispitati samo dopuštenost poreznog poticanja koje je ograničeno na nacionalne ciljeve. S tim u vezi postoje izvjesne paralele s predmetom u tijeku C-87/13, u kojem sam nedavno iznijela mišljenje<sup>2</sup>. Usto, u ovom se predmetu postavljaju pitanja o granicama administrativne suradnje država članica u slučaju da i inozemne nekretnine moraju uživati poticaje. Naime, u svrhu porezne olakšice očuvanje prirodnih lokaliteta na nekoj nekretnini treba nadzirati kroz dulje razdoblje.

1 – Izvorni jezik: njemački

2 – Vidjeti moje mišljenje X (C-87/13, EU:C:2014:2164).

## II – Pravni okvir

### A – Pravo Unije

4. Članak 2. stavak 1. Direktive Vijeća 2010/24/EU od 16. ožujka 2010. o uzajamnoj pomoći kod naplate potraživanja vezanih za poreze, carine i druge mjere<sup>3</sup> (u daljnjem tekstu: Direktiva o naplati 2010/24) definira svoje područje primjene kako slijedi:

„Ova se Direktiva primjenjuje na potraživanja vezana za sljedeće:

(a) sve poreze i carine koje je nametnula država članica [...].

[...]“

5. Članak 5. stavak 1. Direktive o naplati 2010/24 daje mogućnost „zahtjeva za informacije“:

„Na zahtjev tijela koje je podnositelj zahtjeva, tijelo kojem se upućuje zahtjev osigurava sve informacije za koje se predviđa da su relevantne tijelu koje je podnositelj zahtjeva za povrat potraživanja kako se navodi u članku 2.

U svrhu osiguranja tih informacija, tijelo kojem se upućuje zahtjev dogovara provedbu svih upravnih istraga potrebnih kako bi ih prikupilo.“

6. Osim Direktive o naplati 2010/24, na području prekogranične administrativne pomoći u poreznim pitanjima postoji i Direktiva Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ<sup>4</sup> (u daljnjem tekstu: Direktiva o suradnji 2011/16). Članak 1. definira njezin „predmet“:

„Ova Direktiva utvrđuje pravila i postupke u skladu s kojima države članice međusobno surađuju s namjerom razmjene informacija koje mogu biti značajne za administraciju i izvršenje nacionalnih zakonodavstava država članica vezano uz poreze iz članka 2.“

7. Područje primjene Direktive o suradnji 2011/16 proizlazi iz njezina članka 2.:

„1. Ova se Direktiva primjenjuje na sve poreze bilo koje vrste koje ubire država članica [...] ili se ubiru u [njezino] ime.

2. Ne dovodeći u pitanje stavak 1., ova se Direktiva ne primjenjuje na porez na dodanu vrijednost i carine ili na posebne poreze obuhvaćene zakonodavstvom Unije o upravnoj suradnji između država članica. Ova se Direktiva također ne primjenjuje na obvezne doprinose socijalnog osiguranja [...].

[...]“

8. Mogućnost prekogranične administrativne pomoći daje članak 5. Direktive o suradnji 2011/16:

„Na zahtjev tijela koje podnosi zahtjev, tijelo koje prima zahtjev dostavlja sve informacije navedene u članku 1. stavku 1. koje posjeduje ili koje je prikupilo kao rezultat istražnih radnji, tijelu koje podnosi zahtjev.“

3 — SL L 84, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 17., str. 295.)

4 — SL L 64, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 363.)

9. Članak 3. točka 7. Direktive o suradnji 2011/16 definira za potrebe te direktive pojam „upravne istrage“ kao „sve nadzore, provjere i druge aktivnosti koje su poduzele države članice kako bi osigurale ispravnu primjenu poreznog zakonodavstva“.

#### B – Nacionalno pravo

10. U Nizozemskoj se u skladu s člankom 1. stavkom 1. točkom 2. Zakona o nasljeđivanju [Successiewet 1956.] naplaćuje porez na darovanje „na vrijednost onoga što je darovanjem stečeno od osobe koja je u trenutku darovanja imala boravište u Nizozemskoj“.

11. Članak 7. stavak 1. prva rečenica Zakona o zaštiti prirodnih lokaliteta [Natuurschoonwet 1928.] predviđa sljedeće porezne olakšice:

„Ako stjecanje u smislu Zakona o nasljeđivanju [Successiewet 1956.] uključuje nekretninu koja je svrstana u poljoprivredna imanja [...], ne naplaćuje se razlika između poreza na darovanje ili na nasljeđivanje, 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 postojećem stanju u razdoblju od 25 godina, bez sječe visokih stabala izvan granica potrebnog ili uobičajenog prema pravilima redovnog upravljanja šumama.“

12. Prema drugoj rečenici navedenog propisa, mjerodavna tržišna vrijednost iz prve rečenice procjenjuje se na nulu ako je poljoprivredno imanje dostupno javnosti. Zbog toga se na kraju ne naplaćuje porez na darovanje.

13. Članak 1. stavak 1. točka (a) Zakona o zaštiti prirodnih lokaliteta [Natuurschoonwet 1928.] definira „poljoprivredno imanje“ kao „nekretninu 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“.

14. U skladu s člankom 1. stavkom 2. Zakona o zaštiti prirodnih lokaliteta [Natuurschoonwet 1928.], Odlukom o razvrstavanju pobliže se određuje pod kojim se uvjetima neka nekretnina treba smatrati poljoprivrednim imanjem. Prema članku 2. stavku 1. te Odluke o razvrstavanju [Rangschikkingbesluit Natuurschoonwet 1928.] trebaju se ispuniti četiri uvjeta: nekretnina mora imati površinu od najmanje pet hektara; zemlje i vodene površine od kojih se sastoji nekretnina moraju činiti kompaktno područje; površina od najmanje 30% nekretnine mora biti pokrivena pošumljenim područjima ili prirodnim područjima; uporaba nekretnine ne smije štetiti prirodnom lokalitetu. Članak 1. točka 1. Odluke o razvrstavanju definira među ostalim pojedine šumske površine koje je poželjno očuvati i druga prirodna područja.

15. U skladu s člankom 2. Zakona o zaštiti prirodnih lokaliteta [Natuurschoonwet 1928.], vlasnik može nadležnom ministarstvu podnijeti zahtjev za utvrđivanje da njegova nekretnina u tom smislu predstavlja poljoprivredno imanje.

#### III – Glavni postupak

16. Glavni postupak odnosi se na zahtjev gospođe Q da se kao „poljoprivredno imanje“ u smislu Zakona o zaštiti prirodnih lokaliteta [Natuurschoonwet 1928.] prizna nekretnina u njezinu vlasništvu koja se nalazi u Engleskoj. U pozadini zahtjeva je njezina namjera da nekretninu pokloni svojem sinu koji ima prebivalište u Ujedinjenoj Kraljevini. Budući da Q ima prebivalište u Nizozemskoj, to darovanje podleglo bi nizozemskom porezu na darovanje.

17. Nizozemska uprava odbila je zahtjev samo s obrazloženjem da se nekretnina ne nalazi u Nizozemskoj, što zahtijeva članak 1. stavak 1. točka (a) Zakona o zaštiti prirodnih lokaliteta [Natuurschoonwet 1928]. Protiv te odluke Q je pokrenula sudski postupak.

#### IV – Postupak pred Sudom

18. Raad van State, koji je u međuvremenu postao nadležan za ovaj pravni spor, sukladno članku 267. UFEU-a postavio je 13. ožujka 2013. Sudu sljedeća pitanja:

- „1. Predstavlja li interes očuvanja 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, 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, tumačiti na način da može obuhvaćati 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 2.c pitanje treba odgovoriti negativno, treba li načelo 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?“

19. Ovaj predmet najprije je bio spojen s predmetom C-87/13 radi zajedničkog postupka i zajedničkog odlučivanja. U povezanim predmetima Q, X (stranka glavnog postupka predmeta C-87/13) Savezna Republika Njemačka, Kraljevina Španjolska, Francuska Republika, Republika Italija, Kraljevina Nizozemska, Ujedinjena Kraljevina Velike Britanije i Sjeverne Irske kao i Europska komisija pisano su se očitovale. Potom su predmeti ponovno razdvojeni.

20. Na raspravi od 21. svibnja 2014. sudjelovali su Q, Savezna Republika Njemačka, Kraljevina Španjolska, Kraljevina Nizozemska i Komisija.

## V – Pravna ocjena

21. Svojim pitanjima sud koji je uputio zahtjev pita je li uređenje poreznih poticaja, kao što je ovo, spojivo sa slobodnim kretanjem kapitala u skladu s člankom 63. stavkom 1. UFEU-a. U okviru provjere povrede te temeljne slobode mogu se pojasniti i pitanja suda koji je uputio zahtjev o tumačenju direktiva o suradnji poreznih uprava država članica.

## A – Ograničenje

22. Porezna olakšica u okviru ovakvog poreza na darovanje ograničava slobodu kretanja kapitala u skladu s člankom 63. stavkom 1. UFEU-a.

23. Kao prvo, način oporezivanja darovanja potpada pod ugovorne odredbe o kretanju kapitala ako jedan od bitnih elemenata dotične transakcije nije ograničen na jednu državu članicu<sup>5</sup>. To je ovdje slučaj jer nekretnina koja se treba darovati nije u Nizozemskoj, već u nekoj drugoj državi članici.

24. Kao drugo, može se pretpostaviti ograničenje kretanja kapitala kada se kod darovanja neke nekretnine u inozemstvu plaća veći porez nego kod darovanja nekretnine na nacionalnom području. To je mišljenje Suda u slučaju prijenosa uslijed smrti<sup>6</sup> i ta se sudska praksa može prenijeti na darovanje među živima<sup>7</sup>. U predmetnom slučaju je odbijeno priznanje nekretnine osobe Q kao „poljoprivredno imanje“, a time i porezna olakšica za porez na darovanje samo zato što se ne nalazi u Nizozemskoj.

25. Prema ustaljenoj je sudskoj praksi – usprkos izuzetku za nacionalno porezno pravo u skladu s člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a – takvo ograničenje u skladu sa slobodnim kretanjem kapitala samo onda kada se različito postupanje odnosi na situacije koje objektivno nisu usporedive (o tome u nastavku pod B) ili kada je opravdano važnim razlozima u općem interesu<sup>8</sup> (o tome pod C).

## B – Objektivna usporedivost situacija

26. Time se najprije postavlja pitanje mogu li se objektivno međusobno usporediti situacija poreznog obveznika koji daruje „poljoprivredno imanje“ u Nizozemskoj, što podliježe obvezi plaćanja poreza na darovanje, i situacija poreznog obveznika koji daruje nekretninu u nekoj drugoj državi članici, što podliježe obvezi plaćanja poreza na darovanje, ali koja u ostalom ispunjava pretpostavke „poljoprivrednog imanja“.

27. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, mora se ispitati objektivna usporedivost situacija s obzirom na ciljeve pojedinih uređenja<sup>9</sup>. Prema podacima suda koji je uputio zahtjev, cilj predmetnog uređenja poreznog poticanja jest kako očuvanje nacionalnog prirodnog lokaliteta tako i kulturne i povijesne baštine u Nizozemskoj.

5 — Presuda Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, t. 20.)

6 — Usp. presudu Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, t. 35.)

7 — Usp. u tom smislu presudu Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, t. 25. i 26.)

8 — Vidjeti primjerice presudu Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, t. 44. i tamo navedenu sudsku praksu).

9 — Usp. primjerice presude X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, t. 22.) i SCA Group Holding i dr. (C-39/13, C-40/13 i C-41/13, EU:C:2014:1758, t. 28.).

28. Međutim, iz tog cilja koji je ograničen na nacionalno područje ne proizlazi da predmetne situacije ne podliježu objektivnoj usporedivosti. Naime, kao što sam već pobliže objasnila na drugom mjestu, cilj nacionalnog uređenja poreznog poticanja se za provjeru objektivne usporedivosti ne smije isključivo nacionalno definirati<sup>10</sup>.

29. Stoga su navedene situacije objektivno usporedive kada nekretnina koja se nalazi u nekoj drugoj državi članici ispunjava pretpostavke nizozemskih pravnih propisa za priznanje kao prirodnog lokaliteta i kulturne i povijesne baštine, osim pretpostavke da se nalazi na nacionalnom području. To je ovdje slučaj jer je Q odbijeno priznanje samo na temelju okolnosti da se njezina nekretnina ne nalazi na nacionalnom području.

### C – *Opravdanost*

30. Treba provjeriti je li uređenje poreznog poticanja, kao što je nizozemsko, opravdano važnim razlogom u općem interesu.

#### 1. Očuvanje nacionalne prirodne i kulturne baštine

31. U okviru postupka izneseno je da očuvanje nacionalne prirodne i kulturne baštine predstavlja jedan takav opravdan razlog.

32. Najprije, nesporno je da Kraljevina Nizozemska smije poticati svoju prirodnu i kulturnu baštinu. Međutim, taj cilj bi se postigao i kada bi se porezna olakšica protezala i na inozemne nekretnine. Kraljevina Nizozemska ne bi mogla uspješno prigovoriti da takvo proširenje porezne olakšice vodi manjim poreznim prihodima. Naime, prema ustaljenoj sudskoj praksi potreba sprečavanja smanjenja poreznih prihoda nije važan razlog u općem interesu koji bi mogao opravdati ograničenje neke slobode zajamčene Ugovorom<sup>11</sup>.

33. Posljedično se nizozemsko uređenje može opravdati samo onda kada države članice u slučajevima kao što je ovaj smiju ograničiti davanje poreznih olakšica na nekretnine koje se nalaze na nacionalnom području.

#### – Granice definicije cilja poticanja

34. Sudska praksa još nije pojasnila pitanje pod kojim pretpostavkama države članice mogu, u okviru poreznog poticanja, utvrditi cilj poticanja koji je ograničen na nacionalno područje.

35. Doduše, već je donesen niz presuda o poreznom uređenju država članica koje su predviđale ograničenje poreznog poticanja na nacionalne djelatnosti ili nacionalne predmete. Međutim, u većini tih slučajeva cilj koji je stajao u pozadini uređenja nije bio ograničen na nacionalno područje. Sud u tim slučajevima nije dopustio nacionalno ograničavanje poreznog potraživanja samo zato što se cilj tog poticanja postiže isto tako uz pomoć inozemne pomoći. Stoga mu je u presudi Peterson bilo nejasno zašto se njemačka razvojna politika može poticati samo nacionalnim poduzećima<sup>12</sup>. U presudi

10 — Vidjeti moje mišljenje X (C-87/13, EU:C:2014:2164, t. 31.).

11 — Presuda Komisija/Austrija (C-10/10, EU:C:2011:399, t. 40. i tamo navedena sudska praksa)

12 — Presuda Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, t. 61.)



o njemačkim stambenim poticajima smatrao je da će se cilj stambene potražnje isto tako ostvariti ako se potiče i kupnja inozemnih stanova za vlastito korištenje<sup>13</sup>. Sud je u presudi Persche utvrdio da jedna država članica ne smije uskratiti odbitak donacija u korist inozemnih institucija kada takve institucije slijede iste ciljeve kao i domaće<sup>14</sup>.

36. U ovom slučaju cilj poreznog poticaja jest očuvanje nacionalne prirodne i kulturne baštine. Porezna olakšica za inozemne nekretnine ne bi pridonijela ostvarenju tog cilja jer bi potaknula kulturnu i prirodnu baštinu neke druge države članice. Stoga Sud mora u ovom slučaju odlučiti je li cilj koji stoji iza porezne olakšice opravdani razlog koji je očito ograničen na nacionalno područje.

37. Sudska praksa u tom je pogledu u više navrata potvrdila da države članice načelno mogu same odrediti koje opće interese žele poticati poreznim poticajima<sup>15</sup>.

38. Sud je usto načelno priznao da poticajna mjera države članice može biti usmjerena prema nacionalnom cilju ako poticano područje nije usklađeno pravom Unije<sup>16</sup>. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, volja države članice da osigura određenu povezanost između društva dotične države članice i poticanog primatelja neke povlastice također može predstavljati objektivan razlog u općem interesu<sup>17</sup>. Time se također priznaje da proširenje kruga primatelja može za posljedicu imati prekomjerno opterećenje za državu članicu davatelja, a time i za razinu poticanja u cjelini<sup>18</sup>. Isto mora vrijediti i kada objekt poticanja nije određena osoba povezana s društvom države članice, već stvar koja je dio tog društva, kao što je to u ovom slučaju nacionalna i prirodna baština. Također, ne postoji značajna razlika s obzirom na to isplaćuje li država članica izravno neki poticaj ili ga, kao ovdje, odobrava u obliku porezne olakšice, dakle odricanjem od poreznih primitaka.

39. Ipak, država članica prema pravu Unije ne može potpuno slobodno definirati cilj poticaja, kao što sam to već navela u predmetu C-87/13<sup>19</sup>. Naime, cilj bi se mogao definirati očigledno protekcionistički, na primjer kada se poreznim poticajem želi pogodovati samo vlastitim državljanima te time značajno naštetiti unutarnjem tržištu.

40. U tom smislu potrebno je razlikovati nacionalne ciljeve poticaja koji su prema pravu Unije dopušteni i one koji su nedopušteni. Sud je u vezi s time postavio prve temelje u presudi Tankreederei I, time što je razlikovao poticaje s obzirom na to jesu li povezani s „postavljanjem socijalnih ciljeva“<sup>20</sup>. Usto, u presudi Laboratoires Fournier smatrao je nedopuštenim cilj poticaja koji je isključivo nacionalno definiran jer se izravno suprotstavlja odgovarajućim ciljevima politike Zajednice utvrđenima Ugovorom<sup>21</sup>.

41. Stoga je prema mojem mišljenju potrebno u svakom pojedinom slučaju odmjeriti između nacionalno orijentiranog cilja koji država članica želi postići propisima poreznih poticaja i utjecaja na ciljeve Unije koji su utvrđeni Ugovorima, posebno na ograničenu temeljnu slobodu. To vrijedi u svakom slučaju onda kada cilj kojem teži država članica barem u općem obliku pripada ciljevima

13 — Usp. presudu Komisija/Njemačka (C-152/05, EU:C:2008:17, t. 28.).

14 — Usp. presudu Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, t. 47. do 49. i tamo navedenu sudsku praksu).

15 — Usp. presude Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, t. 39.), Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, t. 48.) i Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, t. 30.).

16 — Usp. u tom smislu presudu Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, t. 94.).

17 — Usp. među ostalim presude Tas-Hagen i Tas (C-192/05, EU:C:2006:676, t. 34.), Gottwald (C-103/08, EU:C:2009:597, t. 32.) i Thiele Meneses (C-220/12, EU:C:2013:683, t. 34. i tamo navedenu sudsku praksu).

18 — Usp. presudu Thiele Meneses (C-220/12, EU:C:2013:683, t. 35. i tamo navedenu sudsku praksu).

19 — Vidjeti moje mišljenje X (C-87/13, EU:C:2014:2164, t. 43.).

20 — Usp. presudu Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, t. 30. do 33.).

21 — Usp. presudu Laboratoires Fournier (C-39/04, EU:C:2005:161, t. 23.).

Unije. Ako time nije nerazmjerno narušena temeljna sloboda, državi članici time je priznata mogućnost da sredstvima koja joj stoje na raspolaganju potiče cilj koji je vezan za njezino društvo, iz kojeg potječu i sredstva za poticaj. Također postoji opasnost da država članica ne koristi svoja sredstva za poticaj nekog cilja Unije samo zato što joj pravo Unije dopušta poticaj samo na razini cijele Unije.

– Značenje cilja poticaja

42. Rezultat takvog odmjeravanja uglavnom je jednoznačan kada je cilj kojem teži država članica poštovan u Ugovorima upravo u njegovom nacionalnom ograničenju, kao što je to slučaj kod očuvanja nacionalne kulturne baštine. Stoga sam već u okviru predmeta C-87/13 iznijela da je očuvanje nacionalne kulturne baštine važan razlog u općem interesu koji može opravdati ograničenje slobode poslovnog nastana<sup>22</sup>. Ne vidim razloga da se na to drukčije gleda u području primjene slobode kretanja kapitala koja je ovdje ograničena. Predmetna porezna olakšica opravdana je u mjeri u kojoj za cilj ima očuvanje nacionalne kulturne baštine.

43. Isto vrijedi za očuvanje prirodne baštine u mjeri u kojoj se, kao dodatak zgradi ili kao zgrada, ubraja u kulturnu baštinu. To je slučaj kada zgrade koje pripadaju nacionalnoj kulturnoj baštini i priroda koja ih okružuje čine jednu cjelinu ili kada se oblikovana priroda ? primjerice neki barokni vrt ? mora poistovjetiti sa zgradom.

44. Međutim, postavlja se pitanje može li isto očuvanje nacionalne prirodne baštine biti opravdani razlog za ograničenje slobodnog kretanja kapitala. To se odnosi na slučajeve u kojima se za primarni predmet zaštite odredbe članka 1. stavka 1. točke (a) Natuurschoonweta 1928, odnosno „čitava ili djelomična prirodna područja, šume ili druge nekretnine obrasle drvećem“, odobrava porezna olakšica a da pritom ta nekretnina ne uključuje istodobno nacionalnu kulturnu baštinu. Za razliku od kulturne baštine, Ugovor ne daje osnovu da se i prirodna baština treba posebno zaštititi kao nacionalna pojava.

45. Međutim, različiti sudionici postupka opravdano su uputili na ustaljenu sudsku praksu Suda, koja zaštitu okoliša općenito priznaje kao opravdani razlog<sup>23</sup>. Iako je ta sudska praksa dosad bila usmjerena na zaštitu okoliša od zagađenja ili pažljivo postupanje s prirodnim izvorima, članak 191. stavak 1. prva alineja UFEU-a općenito uređuje cilj Unije za očuvanje i zaštitu okoliša. U to spada i zaštita prirodne baštine<sup>24</sup>, kojoj služi i očuvanje postojećih povezanih prirodnih područja. Predmetna sporna porezna olakšica potiče održavanje određenih prirodnih područja kao cjeline time što, pod uvjetom zaštite prirode, umanjuje porezno opterećenje prijenosa temeljem nasljeđivanja ili darovanja te time umanjuje i vjerojatnost djelomičnog otuđenja koje bi moglo ugroziti očuvanje nekog prirodnog područja.

46. Stoga sporni propis teži i u pogledu očuvanja prirodne baštine cilju koji je, iako samo u općenitom obliku, priznat Ugovorima.

– Opseg utjecaja na unutarnje tržište

47. Pitanje ima li država članica pravo težiti jednom od ciljeva koji se Ugovorima potiču samo općenito – kao što je ovdje očuvanje prirodne baštine – i kao isključivo nacionalnom cilju ovisi o opsegu utjecaja na unutarnje tržište, odnosno ovdje na slobodno kretanje kapitala. Čini mi se da taj utjecaj u predmetnom slučaju nije dovoljno značajan da državi članici zabrani ograničenje njezina poreznog poticaja na nacionalnu prirodnu baštinu.

22 — Vidjeti moje mišljenje X (C-87/13, EU:C:2014:2164, t. 35. do 46.).

23 — Usp. presude ADBHU (240/83, EU:C:1985:59, t. 13.), Komisija/Danska (302/86, EU:C:1988:421, t. 9.), Komisija/Belgija (C-2/90, EU:C:1992:310, t. 32.), Komisija/Njemačka (C-463/01, EU:C:2004:797, t. 75.), Komisija/Austrija (C-320/03, EU:C:2005:684, t. 70.), Komisija/Austrija (C-524/07, EU:C:2008:717, t. 57.) kao i Mickelsson i Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, t. 32.).

24 — Usp. četvrtu uvodnu izjavu Direktive Vijeća 92/43/EEZ od 21. svibnja 1992. o očuvanju prirodnih staništa i divlje faune i flore (SL L 206, str. 7.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 15., svezak 2., str. 14.) i presudu Komisija/Ujedinjena Kraljevina (C-6/04, EU:C:2005:626, t. 25.).



48. Ponajprije članak 65. stavak 1. točka (a) UFEU-a predviđa načelnu mogućnost da se različito postupi s poreznim obveznicima koji su kapital investirali u različita mjesta. Iako je ta iznimka jako relativizirana stavkom 3. tog članka i posebno sudskom praksom<sup>25</sup>, na temelju nje može se zaključiti da se, u odnosu na ciljeve poticaja kojima države članice teže, slobodi kretanja kapitala pridaje manje značenje nego ostalim temeljnim slobodama.

49. Nadalje, predmet porezne olakšice o kojoj je riječ jest nekretnina. Poreznim poticajem treba utjecati na njezino stanje. Nekretnina koja se nalazi u inozemstvu načelno podliježe nadležnosti države članice na čijem se području nalazi. Ako bi se u ovom slučaju nizozemska porezna olakšica protegnula na englesku nekretninu, tada bi se čak moglo doći u sukob s ciljevima politike zaštite prirode Ujedinjene Kraljevine. Naime, jedna porezna olakšica koja je prožeta određenim uvjetima može imati slična djelovanja kao obveze i zabrane koje su utvrdile države članice. Međutim, Kraljevina Nizozemska nema takva ovlaštenja u odnosu na nekretninu koja se nalazi u Ujedinjenoj Kraljevini.

50. Komisija je u tom smislu prigovorila da Kraljevina Nizozemska već oporezivanjem prijenosa jedne inozemne nekretnine izlazi izvan svoje mjesne nadležnosti te se stoga porezna olakšica treba priznati neovisno o mjesnoj nadležnosti. Međutim, s time se ne slažem. Država članica oporezivanjem prijenosa imovine domaćeg državljanina utječe samo na njegovu financijsku mogućnost da pridonese društvu u kojem živi i time još uvijek ne prekoračuje svoju mjesnu nadležnost ako financijska mogućnost domaćeg državljanina uključuje i inozemnu nekretninu.

51. Na kraju mi se u predmetnom slučaju čini da su utjecaji na slobodno kretanje kapitala vrlo ograničeni. Na kraju će se na unutrašnje tržište utjecati tako da će poticanjem samo domaćih nekretnina inozemne nekretnine postati manje privlačne za kapitalno ulaganje domaćih državljanina. Kao prvo, poticaji se odnose samo na relativno mali broj nekretnina koje mogu ispuniti pretpostavke „poljoprivrednog imanja“. Kao drugo, među svim razmatranjima koja investitor poduzima u okviru ulaganja u nekretninu visina eventualno nastalog poreza na darovanje igra u pravilu manju ulogu.

– Zaključak

52. Stoga, zaključno je predmetno ograničenje slobodnog kretanja kapitala, uzrokovano poreznim olakšicama u okviru poreza na darovanje, opravdano ciljevima očuvanja nacionalne kako prirodne tako i kulturne baštine koji se žele postići propisima.

## 2. Učinkovitost poreznih kontrola

53. Nadalje, provjerit ću mogu li potrebe poreznih kontrola također opravdati predmetno ograničenje. Na to je posebno usmjereno četvrto prethodno pitanje. Međutim, prethodna pitanja 2.a, 2.b i 2.c kao i 3. prethodno pitanje, koja se bave mogućnostima prekogranične administrativne pomoći, također su postavljena s tim u vezi. Iza svega stoji pitanje je li u dovoljnoj mjeri zajamčen službeni nadzor pridržavanja pretpostavki predmetnih poreznih olakšica kod inozemne nekretnine.

54. Prema ustaljenoj sudskoj praksi temeljne se slobode mogu ograničiti radi „učinkovitosti poreznih nadzora“, odnosno „provjera“<sup>26</sup>. Naime, država članica mora načelno biti u stanju točno utvrditi porezni dug nekog poreznog obveznika<sup>27</sup>. To može biti problematično u slučaju činjeničnog stanja koje se treba ispitati u nekoj drugoj državi članici.

25 — Vidjeti primjerice presudu Komisija/Njemačka (C-211/13, EU:C:2014:2148, t. 45. do 47. i tamo navedenu sudsku praksu).

26 — Vidjeti primjerice presude Rewe („Cassis de Dijon“, 120/78, EU:C:1979:42, t. 8.), A (C-101/05, EU:C:2007:804, t. 55.) i Strojirny Prostějov i ACO Industries Tábor (C-53/13 i C-80/13, EU:C:2014:2011, t. 55.).

27 — Usp. u tom smislu presude Futura Participations i Singer (C-250/95, EU:C:1997:239, t. 31.), Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, t. 35.) i SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, t. 44.).

55. Međutim, također prema ustaljenoj sudskoj praksi to se opravdanje ne može primijeniti kada država članica potrebni nadzor u inozemstvu može provesti ili kroz administrativnu pomoć putem drugih država članica<sup>28</sup> ili pomoću podataka ili dokumenata poreznog obveznika<sup>29</sup>. Državi članici je kontrolu u drugoj državi članici vjerojatno teže provesti nego na nacionalnom području<sup>30</sup>. Država članica se, kao opravdanje, može pozvati na „učinkovitost poreznog nadzora“ samo ako su navedeni izvori informacija nedovoljni za nadzor činjeničnog stanja u inozemstvu<sup>31</sup>.

56. Prema navodima suda koji je uputio zahtjev, za službenu odluku o tome ispunjava li neka nekretnina pretpostavke „poljoprivrednog imanja“ u smislu članka 1. stavka 1. točke (a) *Natuurschoonweta* 1928 potrebna je provjera na licu mjesta. Jednako vrijedi za kasniji nadzor zadovoljava li nekretnina i dalje pretpostavke porezne olakšice u razdoblju od 25 godina.

57. Zbog toga je u predmetnom slučaju isključeno samo informiranje poreznog obveznika kao sredstvo poreznog nadzora. Međutim, postavlja se pitanje može li se potreban nadzor provesti na mjestu nekretnine putem administrativne pomoći od strane tijela drugih država članica.

a) Direktiva koja se primjenjuje

58. Slijedom navedenoga, Sud koji je uputio zahtjev prethodnim pitanjem 2.a pita mogu li nizozemska tijela u skladu s Direktivom o naplati 2010/24 dobiti službenu pomoć od tijela države članice u kojoj se nalazi nekretnina.

59. Međutim, Direktiva o naplati 2010/24 ne predviđa mogućnost administrativne pomoći za spornu odluku glavnog postupka o tome ispunjava li neka nekretnina pretpostavke „poljoprivrednog imanja“ u skladu s člankom 1. stavkom 1. točkom (a) *Natuurschoonweta* 1928. Ona naime, u skladu sa svojim člankom 2. stavkom 1., vrijedi samo za već nastala potraživanja. Međutim, u predmetnom slučaju još nije nastao porez na darovanje.

60. Međutim, nizozemska tijela mogu načelno u tu svrhu primijeniti Direktivu o suradnji 2011/16.

61. Ta direktiva vrijedi, u skladu sa svojim člankom 2. stavkom 1., za sve vrste poreza. Porez na darovanje ne ubraja se u poreze koji su, u skladu s člankom 2. stavkom 2. Direktive, izuzeti iz područja njezine primjene.

62. Ne mogu prihvatiti mišljenje Savezne Republike Njemačke prema kojem se Direktiva o suradnji 2011/16 ipak ne primjenjuje na upravni postupak koji prethodi oporezivanju. Doduše, u slučaju spornog utvrđenja u glavnom postupku o tome može li se nekretnina priznati kao poljoprivredno imanje sukladno *Natuurschoonwetu* 1928 očito se radi o jednom općem upravnom aktu s kojim su povezane različite pravne posljedice. Međutim, prema navodima suda koji je uputio zahtjev, utvrđenje ima za posljedicu i da se u slučaju darovanja priznaje porezna olakšica kod poreza na darovanje. Međutim, prema članku 1. stavku 1. Direktive o suradnji 2011/16 njezino područje primjene je široko i obuhvaća sve informacije koje „mogu biti značajne“ za primjenu i provedbu domaćeg prava u odnosu na poreze. Dakle, ako bi prema nacionalnom zakonodavstvu povezano utvrđenje moglo imati utjecaja na određivanje poreza koji je obuhvaćen područjem primjene Direktive o suradnji 2011/16, tada informacije u odnosu na utvrđenje mogu biti značajne i za oporezivanje.

28 — Usp., među ostalim, presude *Bachmann* (C-204/90, EU:C:1992:35, t. 18.), *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, EU:C:2006:568, t. 50.) i *Komisija/Belgija* (C-296/12, EU:C:2014:24, t. 43.) u odnosu na Direktivu Vijeća 77/799/EEZ od 19. prosinca 1977. o uzajamnoj administrativnoj pomoći između nadležnih tijela država članica na području izravnih poreza (SL L 336, str. 15.).

29 — Usp., među ostalim, presude *Bachmann* (C-204/90, EU:C:1992:35, t. 20.), *Danner* (C-136/00, EU:C:2002:558, t. 50.), *Persche* (C-318/07, EU:C:2009:33, t. 53.) i *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, t. 81.).

30 — Usp. u tom smislu presude *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, EU:C:2006:568, t. 48.) i *Komisija/Belgija* (C-383/10, EU:C:2013:364, t. 53.).

31 — Usp. u tom smislu presude *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, t. 67.) i *Komisija/Belgija* (C-383/10, EU:C:2013:364, t. 55. do 60.).

63. Međutim, za kasniji nadzor nad pridržavanjem pretpostavki za porezne olakšice iz članka 7. stavka 1. točke 1. *Natuurschoonweta* 1928 ne može se primijeniti Direktiva o suradnji 2011/16. Kraljevina Nizozemska opravdano je napomenula da se u tom pogledu primjenjuje Direktiva o naplati 2010/24. Naime, prema nizozemskom uređenju se pod određenim pretpostavkama ne naplaćuje samo jedan udio ukupnog iznosa utvrđenog poreza. Kao što je Sud već primijetio u presudi *Natioal Grid*, Direktiva o naplati 2010/24 čini pravni temelj za administrativnu pomoć u odnosu na već utvrđeni porez čija naplata ovisi o daljnjim pretpostavkama<sup>32</sup>.

64. Nizozemska tijela se mogu slijedom navedenoga u predmetnom slučaju u svrhu poreznog nadzora načelno koristiti najprije Direktivom o suradnji 2011/16, a potom Direktivom o naplati 2010/24.

b) Opseg upravne istrage države članice od koje je pomoć zatražena

65. Sud koji je uputio zahtjev također svojim pitanjima 2.b i 2.c pita jesu li tijela države članice od koje je zatražena pomoć obvezna provesti potrebni nadzor nekretnine na licu mjesta. Budući da bi se u predmetnom slučaju primijenile kako Direktiva o suradnji 2011/16 tako i kasnije Direktiva o naplati 2010/24, trebaju se odvojeno ispitati obveze koje iz toga proizlaze za državu članicu od koje je pomoć zatražena.

i) Direktiva o suradnji 2011/16

66. U skladu s člankom 5. Direktive o suradnji 2011/16 tijela države članice koja prima zahtjev dostavljaju informacije koje već posjeduju ili koje su „prikupila kao rezultat istražnih radnji“. Pojam upravne istrage definiran je člankom 3. točkom 7. Direktive. Prema njemu ona obuhvaća „sve nadzore, provjere i druge aktivnosti koje su poduzele države članice kako bi osigurale ispravnu primjenu poreznog zakonodavstva“.

67. Ta široka definicija nedvojbeno obuhvaća nadzor na licu mjesta. Tome u prilog govori i članak 6. stavak 1. Direktive o suradnji 2011/16, prema kojem tijelo koje prima zahtjev organizira provođenje „svih istražnih radnji potrebnih za prikupljanje informacija [...]“. Komisija je opravdano dodatno uputila na članak 11. stavak 1. podstavak 1. točke (a) i (b) Direktive, iz kojeg proizlazi da se upravna istraga izvan službenih prostorija može provesti na čitavom državnom području države članice koja prima zahtjev. Time je odgovoreno na prethodno pitanje 2.b.

68. Međutim, Kraljevina Nizozemska iznijela je da bi nadzori nekretnine na licu mjesta morali biti i nenajavljeni, kako bi se moglo nadzirati davanje javnog pristupa u skladu s člankom 7. stavkom 1. drugom rečenicom *Natuurschoonweta* 1928. Međutim, s tim u vezi Ujedinjena Kraljevina zastupa mišljenje da njezina tijela, prema članku 17. stavku 2. i članku 6. stavku 3. Direktive o suradnji 2011/16, nemaju obvezu nenajavljenih nadzora. Naime, prema postupovnom pravu Ujedinjene Kraljevine nadzor nekretnina na licu mjesta nužno je povezan s prethodnom najavom vlasniku nekretnine.

69. Prema članku 17. stavku 2. Direktive o suradnji 2011/16, država članica koja prima zahtjev nije obvezna „provoditi istražne radnje [...]“ ako je protivno njezinom zakonodavstvu da se provode takve istrage ili prikupljaju zatražene informacije za njezine vlastite potrebe.“Članak 6. stavak 3. Direktive o suradnji 2011/16 dodatno određuje da tijelo koje prima zahtjev za provedbu zatraženog nadzora „primjenjuje iste postupke koje bi primijenilo da postupa na vlastitu inicijativu [...]“.

32 — Usp. presudu *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 78.) u odnosu na Direktivu Vijeća 2008/55/EZ od 26. svibnja 2008. o uzajamnoj podršci kod naplate potraživanja u odnosu na određena davanja, carine, poreze i ostale mjere (SL L 150, str. 28.), koja je zamijenjena Direktivom o naplati 2010/24.

70. Sud je već za odredbu koja je prethodila članku 17. stavku 2. Direktive o suradnji 2011/16 utvrdio da se ta iznimka treba usko tumačiti te da su države članice dužne prema načelu lojalne suradnje učinkovito primjenjivati razmjenu informacija koja je uvedena Direktivom<sup>33</sup>. Iz te sudske prakse za predmetni slučaj proizlaze dvije stvari. Kao prvo, na temelju toga slažem se s navodima Savezne Republike Njemačke i Ujedinjene Kraljevine prema kojima se predmetnim direktivama o prekograničnoj administrativnoj pomoći konkretizira načelo lojalne suradnje te da se treba promatrati u okviru njihove primjene, ali da, protivno tim odredbama, samo ne određuje obveze administrativne pomoći. Time je odgovoreno na treće prethodno pitanje.

71. Kao drugo, prilikom užeg tumačenja članka 17. stavka 2. Direktive o suradnji 2011/16 trenutačno ne vidim da je opravdano da Ujedinjena Kraljevina odbija nenajavljeni nadzor javnog pristupa nekretnini. Naime, riječ je o javno dostupnoj informaciji za čije pribavljanje nije potrebno izvršenje javne vlasti. Nasuprot tomu čini se da se postupovne odredbe koje je iznijela Ujedinjena Kraljevina u okviru postupka odnose na nadzor nekretnina koje nisu otvorene za javnost.

72. Ako bi se u okviru provedbe administrativne pomoći ispostavilo da su britanska tijela doista na temelju odgovarajuće zabrane svojeg postupovnog prava spriječena provesti nenajavljeni nadzor javnog pristupa nekoj nekretnini, tada bi nizozemska tijela mogla potrebne nadzore javnog pristupa nekretnini u dovoljnoj mjeri provoditi i na temelju najavljenog nadzora na licu mjesta i dodatnih dokaza, primjerice iskaza svjedoka.

#### ii) Direktiva o naplati 2010/24

73. Ako je nakon priznanja nekretnine kao „poljoprivrednog imanja“ i utvrđenja poreza na darovanje potreban stalni nadzor nad nekretninom u trajanju od 25 godina, nizozemska tijela mogu primijeniti zahtjev za informacije prema članku 5. Direktive o naplati 2010/24.

74. „Upravne istrage“, koje u skladu s člankom 5. stavkom 1. podstavkom 2. Direktive o naplati 2010/24 provodi tijelo kojem se upućuje zahtjev radi prikupljanja informacija, obuhvaćaju i provjeru na licu mjesta. Naime, Direktiva ne predviđa ograničavanje na određene istrage. Naprotiv, prema članku 5. stavku 1. podstavku 2., to bi trebale biti sve istrage „potrebne“ za prikupljanje informacija. Također je iz članka 7. stavka 1. točaka (a) i (b) Direktive o naplati 2010/24 vidljivo da se istrage mogu provoditi kako unutar tako i izvan službenih prostorija na čitavom državnom području države članice koja prima zahtjev. Time je odgovoreno i na prethodno pitanje 2.c.

75. Ujedinjena Kraljevina u predmetnom postupku nije istaknula prigovore iz nacionalnog postupovnog prava u odnosu na članak 5. stavak 2. točku (a) Direktive o naplati 2010/24, koji negira obvezu dostave informacija tijela kojem se upućuje zahtjev „koje ne može dobiti u svrhu naplate sličnih potraživanja nastalih u državi članici koja je primila zahtjev“. Uostalom vrijede na odgovarajući način moja gore navedena tumačenja o granicama obveze istrage u okviru Direktive o suradnji 2011/16<sup>34</sup>.

76. Na kraju se ne mogu složiti s mišljenjem Savezne Republike Njemačke prema kojem se od države članice koja je primila zahtjev ne može očekivati stalni nadzor radi predmetne porezne olakšice zbog s time povezanog troška. Možda i postoje iznimni slučajevi kada je za državu članicu koja je primila zahtjev prikupljanje informacija nerazmjerno. Međutim, načelno su prihvatljive i opširne istrage jer je suradnja poreznih uprava država članica uzajamna. Usto, za razliku od članka 54. stavka 1. točke (a) Uredbe Vijeća (EU) br. 904/2010 od 7. listopada 2010. o administrativnoj suradnji i suzbijanju

33 — Presuda *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, t. 48.) u odnosu na članak 8. Direktive Vijeća 77/799/EEZ od 19. prosinca 1977. o uzajamnoj administrativnoj pomoći između nadležnih tijela država članica na području izravnih poreza (SL L 336, str. 15.)

34 — Usp. gornje točke 70. do 72.

prijevare u području poreza na dodanu vrijednost<sup>35</sup>, prema Direktivi o naplati 2010/24 nema općenitog ograničenja obveze administrativne pomoći za slučaj nerazmjerno velikog upravnog troška. Međutim, u odnosu na načelo lojalne suradnje u skladu s člankom 4. stavkom 3. UEU-a država članica koja je uputila zahtjev ne smije od države članice kojoj je upućen zahtjev tražiti češće ili intenzivnije nadzore nego što bi ih sama provela.

### c) Zaključak

77. Stoga predmetno ograničenje slobodnog kretanja kapitala nije opravdano potrebom učinkovitog poreznog nadzora jer nizozemska tijela mogu, u skladu s člankom 5. Direktive o suradnji 2011/16 odnosno člankom 5. Direktive o naplati 2010/24, provoditi potrebne nadzore uz pomoć zahtjeva za informacije. Stoga nije potrebno odgovoriti na četvrto prethodno pitanje koje se odnosi na provedbu vlastitog nadzora nizozemskih tijela u inozemstvu.

### 3. Očuvanje porezne usklađenosti

78. Na kraju se još treba osvrnuti na razlog kojim se opravdava očuvanje porezne usklađenosti koji su iznijeli pojedini sudionici, prema kojem se putem porezne olakšice trebaju kompenzirati opterećenja vlasnika u odnosu na obvezu očuvanja i ograničenja korištenja nekretnine u Nizozemskoj.

79. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, potreba očuvanja usklađenosti porezne regulative može opravdati ograničenje neke temeljne slobode. Pritom se mora utvrditi neposredna povezanost između porezne prednosti i njezina poravnanja putem određenih poreznih opterećenja<sup>36</sup>. Pritom se neposrednost povezanosti mora ocijeniti u odnosu na cilj koji se želi postići poreznim uređenjem<sup>37</sup>.

80. Neovisno o pitanju može li taj razlog opravdanja uzeti u obzir i terete izvan poreznog prava, i dalje mi je na temelju navoda suda koji je uputio zahtjev nejasno zašto priznanje nekretnine koja se nalazi u inozemstvu kao „poljoprivrednog imanja“ ne bi bilo povezano s obvezama očuvanja i ograničenjima korištenja da bi se profitiralo od predmetne osporavane porezne olakšice. Uostalom sud koji je uputio zahtjev je kao svrhu te porezne olakšice naveo očuvanje nacionalne i kulturne baštine, a ne kompenzaciju opterećenja vlasnika koja nisu neposredno/izravno povezana s pretpostavkama poreznih olakšica.

81. Slijedom toga to se ograničenje slobodnog kretanja kapitala ne može opravdati očuvanjem porezne usklađenosti.

### D – Zaključak

82. Međutim, u zaključku se treba utvrditi da je, iako nizozemska porezna olakšica za nacionalna „poljoprivredna imanja“ ograničava slobodno kretanje kapitala u okviru poreza na darovanje, to ograničenje opravdano zbog očuvanja nacionalne i kulturne baštine.

35 — SL L 268, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 343.)

36 — Vidjeti primjerice presude Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, t. 42.), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, t. 43. i 44.), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, t. 46.) i Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, t. 59.).

37 — Vidjeti primjerice presude Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, t. 44.) i Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, t. 42.).



## VI – Zaključak

83. Slijedom navedenoga predlažem Sudu da na prethodna pitanja Raad van Statea odgovori kako slijedi:

1. Nacionalno uređenje kao što je predmetno, koje oslobođenje od poreza na darovanje ograničava na poljoprivredna imanja koja se nalaze na nacionalnom području, ne krši slobodu kretanja kapitala u skladu s člankom 63. stavkom 1. UFEU-a ako ima za cilj očuvanje nacionalne prirodne i kulturne baštine.
2. „Upravne istrage“ obuhvaćaju kako u smislu članka 3. točke 7. Direktive 2011/16/EU tako i u smislu članka 5. stavka 1. podstavka 2. Direktive 2010/24/EU nadzor nekretnine na licu mjesta.