

SODBA SODIŠ?A (drugi senat)

z dne 18. decembra 2014(*)

„Predhodno odlo?anje – Prosti pretok kapitala – Dav?na zakonodaja – Davek na darila – Oprostitev za ‚podeželsko posestvo‘ – Neoprostitev za posestvo, ki je na ozemlju druge države ?lanice“

V zadevi C?133/13,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Raad van State (Nizozemska) z odlo?bo z dne 13. marca 2013, ki je prispela na Sodiš?e 18. marca 2013, v postopku

Staatssecretaris van Economische Zaken,

Staatssecretaris van Financiën

proti

Q,

SODIŠ?E (drugi senat),

v sestavi R. Silva de Lapuerta, predsednica senata, M. K. Lenaerts, podpredsednik Sodiš?a, v funkciji sodnika drugega senata, J.?C. Bonichot (poro?evalec), A. Arabadžiev in J. L. da Cruz Vilaça, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 21. maja 2014,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Q A. Bakker in D. Smit, skupaj z M. Hamer, odvetnica,
- za nizozemsko vlado B. Koopman, M. K. Bulterman in J. Langer, agenti,
- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za špansko vlado A. Rubio González, agent,
- za francosko vlado D. Colas in J.?S. Pilczer, agenta,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,
- za vlado Združenega kraljestva S. Brighthouse, agentka, skupaj s P. Hillom, barrister,
- za Evropsko komisijo W. Roels in W. Mölls, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 2. oktobra 2014

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 63 PDEU.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Staatssecretaris van Economische Zaken (državni sekretar za gospodarstvo) in Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance) na eni strani in Q na drugi glede tega, da so nizozemski organi zavrnil priznanje statusa podeželskega posestva („landgoed“) nepremičnini, ki jo ima zainteresirana stranka v lasti v drugi državi članici, kot je Združeno kraljestvo, s čimer je bila prikrajšana za možnost oprostitev na darilo, ki ga je želela podariti.

Nizozemsko pravo

3 Člen 1 Successiewet 1956 (zakon o dedovanju iz leta 1956, v nadaljevanju: zakon o dedovanju) določa:

„1. Na podlagi tega zakona se pobira te davke:

[...]

2. davek na darila od vrednosti vsega, kar se z darilom pridobi od osebe, ki je ob podaritvi imela prebivališče na Nizozemskem;

[...]“

4 Člen 5 zakona o dedovanju določa:

„[...]

2. Davek na darila se pobere od tega, kar obdarjenec prejme, po potrebi z odbitkom bremen in obveznosti v korist darovalca ali tretje osebe“.

5 Člen 1 Natuurschoonwet 1928 (zakon o varstvu naravne dediščine iz leta 1928; v nadaljevanju: zakon o varstvu naravne dediščine) določa:

„1. V smislu tega zakona pomeni:

a. podeželsko posestvo: nepremičnina na Nizozemskem, ki jo v celoti ali delno sestavljajo naravna območja, gozdovi ali drugi drevesni sestoji – vključno z nepremičninami, na katerih je podeželska hiša ali druge zgradbe, ki so skladne z značajem posestva – če je zaželen ohranitev te nepremičnine v njeni značilni podobi z namenom ohranjanja naravne dediščine;

b. lastnik:

1. lastnik nepremičnine, ki ni obremenjena z omejeno pravico do užitka ali zakupa, razen primerov iz odstavka 3;

2. uživkar ali zakupnik, razen primerov iz odstavka 3;

c. ekonomsko lastništvo: sistem pravic in obveznosti, ki se nanašajo na nepremičnino, ki

pomeni udeležbo pri navedeni nepremetini. Udeležba zajema vsaj neko tveganje spremembe vrednosti in pripada osebi, ki ni civilnopravni lastnik. Zgolj podelitev pravice do oddaje ne šteje za prenos ekonomskega lastništva;

d. minister: minister za gospodarske zadeve, kmetijstvo in inovacije;

e. ministra: minister za gospodarske zadeve, kmetijstvo in inovacije ter minister za finance.

2. S splošnim upravnim ukrepom ali na njegovi podlagi se sprejmejo pravila glede pogojev, ki jih mora izpolnjevati nepremetina, da bi jo bilo mogoče šteti za posestvo. Ti pogoji se nanašajo na:

a. površino nepremetnine, ki lahko zajema tudi površino nepremetnine, na katero meji in ki šteje za podeželsko posestvo ali se obravnava, kot da tvori tako posestvo s prvonavedeno nepremetnino, če obstaja tesna zgodovinska povezava med obema nepremetninama;

b. odstotek površine nepremetnine, ki vsaj mora biti pokrit z naravnimi območji, gozdovi in drugimi pogozdenimi površinami, ter značilnosti teh naravnih območij, gozdov in drugih pogozdenih površin;

c. velikost in značilnosti zemljišč, ki jih ne zavzemajo naravna območja, gozdovi in druge pogozdene površine, ne glede na to, ali so povezane z značilnostmi zemljišč, ki neposredno mejijo na nepremetnino;

d. način in vrsta gradnje;

e. vrsta uporabe zemljišča in zgrajenih stavb.

[...]"

6 Člen 2 zakona o varstvu naravne dediščine določa:

„1. Lastnik, ki želi, da se njegova nepremetnina razglasi za podeželsko posestvo, pri ministrih vložijo podrobno zahtevo, ki je predložena prek ministra.

[...]

4. Ministra o zahtevi odločita s skupno odločbo.“

7 Člen 7 zakona o varstvu naravne dediščine določa:

„1. Če je del pridobitve v smislu [zakona o dedovanju] nepremetnina, ki je opredeljena kot podeželsko posestvo – in če so izpolnjeni pogoji iz naslednjega odstavka – se razlika med davkom na darila ali dediščine, odmerjenim z odločbo, in davkom, ki bi bil dolgovan, če bi se vrednost te nepremetnine ocenila na polovico gospodarske vrednosti, ki bi se nepremetnini pripisala ob pridobitvi, če bi se ta pridobitev vezala na pogoj, da se nepremetnino 25 let ohrani tako, kot je, in ne podre več visokodebelnih dreves, kot je to v skladu s pravili običajnega gozdarstva potrebno ali običajno, ne pobere. Če posestvo postane dostopno javnosti v skladu s pravili, ki jih odobri ministar, se vrednost navedenega posestva ne glede na prejšnji stavek oceni na nič.

[...]"

8 Člen 1 odloka o razvrstitvi, sprejetega na podlagi zakona o varstvu naravne dediščine, določa:

„1. V tej odločbi pomeni:

- a. podeželsko posestvo: vsako posestvo iz člena 1(1)(a) zakona [...] o varstvu naravne dediščine;
- b. pogoždene površine: pogoždene površine, sestavljene iz drugih vrst, kot so arborikulturne vrste, božične jelke, sadno drevje z nizkim deblom ali vrbovo protje;
- c. podeželsko prebivališče: nepremičnina, ki zajema prvotno utrjeno hišo, grad, podeželsko hišo ali plemiško hišo, vključno z njihovimi morebitnimi priključnimi posestvi, obdane z vrtom ali zgodovinskim parkom, ki skupaj z njimi tvori arhitektonski skupek v velikosti vsaj enega hektara in ki je bil urejen pred letom 1850, ter se prizna, če je ta kompleks – ali vsaj eden od njegovih sestavnih delov – zaščitena stavba, vpisana v enega od registrov iz člena 6(1) zakona iz leta 1988 o zgodovinskih spomenikih;
- d. naravna območja:
 - 1. resave, šotišča, barja, gibljive sipine, polja sipin, slani travniki, močvirja za nasipi, slana močvirja, aluvialna območja, zelene plaže, trstičja, grmičevja, gošče, mokrišča, barja, ribniki, potoki, male reke, ribniki, zaprti vodni tokovi, jamski potoki, izviri in izviri mineralne vode, če se ta zemljišča ne uporabljajo kot kmetijsko zemljišče;

2. apnenčasti travniki, travniki z rožami na hribovitih območjih, peščenih in šotastih območjih ali na rečnih in obrečnih območjih, pusti vlažni travniki, polja navadnih kalužnic v rečnih dolinah ali na šotastih in ilovnatih območjih, vlažni travniki, povprečno bogati s hranljivimi snovmi, suhi travniki na višje ležečih območjih, suhi travniki s sipinami z nizko vsebnostjo apnenca, suhi travniki s sipinami, bogati z apnencem, in vlažni slani travniki za nasipi, če se ta zemljišča uporabljajo le kot zemljišča za pašo ali ekstenzivno gojeni travniki in so porasla z rastlinskimi vrstami, značilnimi za te travnike.

[...]“.

9 Člen 2 odloka o razvrstitvi, sprejetega na podlagi zakona o varstvu naravne dediščine, določa:

„1. Da bi se nepremičnina lahko označila kot podeželsko posestvo, mora izpolnjevati te pogoje:

- a. površina navedene nepremičnine je vsaj 5 hektarov;
- b. zemljišča in vodna območja, ki sestavljajo nepremičnino, tvorijo enotno območje;
- c. vsaj 30 % površine nepremičnine je pokrito s pogoždenimi površinami ali naravnimi območji;
- d. možni načini uporabe nepremičnine ne škodujejo naravni dediščini.

2. Če zemljišča ter pozidana in vodna območja, ki sestavljajo nepremičnino, ali njihova uporaba škodujejo naravni dediščini, se navedena zemljišča ter pozidana in vodna območja ne štejejo za del nepremičnine, ki se označi kot podeželsko posestvo.

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

10 Q, nizozemska davčna rezidentka, je lastnica nepremičnine v Združenem kraljestvu („The

Bean House“), ki jo je nameravala podariti svojemu sinu.

11 V skladu z nizozemsko zakonodajo je lahko taka podaritev v celoti ali deloma oproščena plačila davka, če ima „The Bean House“ med drugim značilnosti podeželskega posestva v smislu zakona o varstvu naravne dediščine in da je torej na Nizozemskem.

12 Q je pri nizozemskih davčnih organih zaman predlagala tako priznanje.

13 Prvostopenjsko sodišče, pred katerim je Q vložila tožbo, je menilo, da pravica do oprostitve plačila davka na darila ne sme biti omejena na podeželska posestva na Nizozemskem. Po mnenju navedenega sodišča ovira prostega pretoka kapitala, ki je posledica take omejitve, ni utemeljena niti z interesom te države članice do varstva njene kulturnozgodovinske dediščine niti z nujnostjo zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora.

14 Raad van State (državni svet), ki obravnava pritožbo, ki sta jo vložila Staatssecretaris van Economische Zaken in Staatssecretaris van Financiën, in ki tudi meni, da obstaja omejitev prostega pretoka kapitala, se sprašuje glede utemeljitev, ki jih je podalo prvostopenjsko sodišče. Nizozemski davčni organi so pred njim navedli, da je ovira utemeljena s praktičnimi težavami, ki se pojavijo pri davčnem nadzoru v drugi državi članici, kot je Združeno kraljestvo, zlasti v zvezi z nujnostjo preverjanja, ali lastniki spoštujejo svojo zavezo po ohranitvi podeželskega posestva v obdobju 25 let. V zvezi s tem se sprašuje, v kolikšni meri so organi drugih držav članic zavezani pomagati nizozemskim organom pri njihovih pregledih.

15 V teh okoliščinah je Raad van State prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je interes ohraniti nacionalno naravno in kulturnozgodovinsko dediščino, ki je predmet [zakona o varstvu naravne dediščine], nujni razlog v splošnem interesu, ki utemeljuje ureditev, v skladu s katero je uporaba oprostitve plačila davka na darila (davčna ugodnost) omejena na podeželska posestva na Nizozemskem?

2. (a) Ali se lahko organi države članice v okviru preiskave tega, ali se lahko nepremičnina v drugi državi članici opredeli kot podeželsko posestvo v smislu [zakona o varstvu naravne dediščine], zato da bi od organov države članice, v kateri je ta nepremičnina, prejeli pomoč, sklicujejo na Direktivo Sveta 2010/24/EU z dne 16. marca 2010 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi z davki, carinami in drugimi ukrepi [(UL L 84, str. 1)], če je posledica opredelitve kot podeželsko posestvo na podlagi tega zakona priznanje oprostitve plačila davka na darila, dolgotrajnega ob podaritvi navedene nepremičnine?

(b) Če je odgovor na vprašanje v točki 2(a) pritrdilen: ali je treba pojem „administrativna preiskava“ iz člena 3, točka 7, Direktive Sveta 2011/16/EU z dne 15. februarja 2011 o upravnem sodelovanju na področju obdavčevanja in razveljavitvi Direktive 77/799/EGS [(UL L 64, str. 1)] razlagati tako, da zajema pregled na kraju samem?

(c) Če je odgovor na vprašanje v točki 2(b) pritrdilen: ali se lahko za razlago pojma „administrativna preiskava“ iz člena 5(1) Direktive [2010/24] uporabi opredelitev pojma „administrativna preiskava“ iz člena 3, točka 7, Direktive [2011/16]?

3. Če je odgovor na vprašanje v točki 2(a), 2(b) ali 2(c) nikalen: ali je treba načelo lojalnega sodelovanja, določeno v členu 4(3) PEU v povezavi s členom 167(2) PDEU razlagati tako, da zajema to, da je, kadar ena država članica drugo državo članico zaprosi za sodelovanje pri preverjanju, ali se lahko nepremičnina, ki je v tej drugi državi članici, opredeli kot podeželsko posestvo v smislu zakona, katerega namen je ohranjanje nacionalne naravne in

kulturnozgodovinske dediščine, druga država članica k temu sodelovanju zavezana?

4. Ali se lahko omejitev prostega pretoka kapitala utemelji s sklicevanjem na nujnost zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora, če se zdi, da bi lahko bila ta učinkovitost nadzora ogrožena samo zaradi okoliščin, da morajo nacionalni organi v obdobju 25 let v smislu člena 7(1) [zakona o varstvu naravne dediščine] potovati v drugo državo članico, da tam opravijo potrebne preglede?

Vprašanja za predhodno odločanje

16 Predložitveno sodišče z vprašanji, ki jih je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da nasprotuje zakonodaji države članice, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi katere je oprostitve plačila davka na darila, povezana z nekaterimi zavarovanimi območji, omejena na tista območja, ki so na ozemlju navedene države članice.

17 V skladu s členom 63(1) PDEU so prepovedane vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami.

18 Sodišče je že razsodilo, da se tudi za davčno obravnavanje daril v denarju, nepremičninah ali premičninah uporabljajo določbe Pogodbe DEU o pretoku kapitala, razen če so temeljni elementi zadevnih poslov omejeni na eno samo državo članico (glej sodbo Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, točka 20).

19 Iz tega sledi, da položaj, kakršen je v postopku v glavni stvari, v katerem oseba, ki prebiva v državi članici, podari darilo, ki se nanaša na nepremičnino v drugi državi članici, spada na področje uporabe člena 63(1) PDEU.

20 Sodišče je na področju davkov na dediščino že razsodilo, da podreditev davčnih ugodnosti pogoju, da je zapuščeno premoženje na nacionalnem ozemlju, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je na celoma prepovedana s členom 63(1) PDEU (glej sodbo Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, točke od 28 do 35). Tudi glede daril ukrepi, ki povzročajo zmanjšanje vrednosti darila rezidenta države članice, ki ni država članica, v kateri je zadevno premoženje, in ki obdavči podaritev tega premoženja, pomenijo tako omejitev (glej sodbo Mattner, EU:C:2010:216, točka 26).

21 Zato, če se v skladu z nacionalnimi določbami, kot so te v postopku v glavni stvari, za uporabo oprostitve od plačila davka na darila zahteva, da je zadevna nepremičnina na nacionalnem ozemlju, težje davčno breme za podaritev, ki jo opravi oseba, ki prebiva v državi članici, medtem ko se ta podaritev nanaša na nepremičnino v drugi državi članici, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala.

22 Da bi bilo tako omejitev mogoče obravnavati, kot da je v skladu z določbami Pogodbe v zvezi s prostim pretokom kapitala, je med drugim nujno, da se različno obravnavanje nanaša na položaje, ki med seboj objektivno niso primerljivi, pri čemer je treba to primerljivost presoditi glede na cilj in vsebino zadevnih nacionalnih določb v postopku v glavni stvari (glej sodbo X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, točki 20 in 22).

23 Sodišče meni, da je tako v zadevi iz postopka v glavni stvari.

24 Namen oprostitve plačila davka na darila, določene v zadevnem nizozemskem sistemu v postopku v glavni stvari, je namreč varovanje celovitosti nizozemskih podeželskih posestev („landgoed“), ki so tipična za tradicionalno nizozemsko pokrajino, pred razdrobitvijo ali spremembo

prvotne podobe, ki bi lahko bili posledica primoraneosti – ki bi ji lahko bili izpostavljeni darovalci, da bi plačali davek, ki je dolgovan za ta prenos – razdeliti posestvo z namenom prenosa njegovega dela ali njegovega izkoriščanja, kar bi škodovalo njegovim posebnim značilnostim.

25 Z davčno ugodnostjo, ki je povezana s prenosom „landgoed“, se tako – kot je navedlo predložitveno sodišče – uresničuje cilj ohranjanja nacionalne naravne dediščine, ki zajema cilj ohranjanja kulturnozgodovinske dediščine. Ta cilj je mogoče zlasti razbrati tako iz opredelitve pojma podeželsko posestvo iz člena 1(1)(a) zakona o varstvu naravne dediščine, v skladu s katerim je površine, na katerih je podeželska hiša ali druge zgradbe, ki so skladne z značajem posestva, mogoče šteti za sestavni del posestva, kot tudi iz opredelitve pojma „podeželsko prebivališče“, ki je del „landgoed“, iz člena 1 odločbe o razvrstitvi, v skladu s katero mora biti kompleks obdan z vrtom ali zgodovinskim parkom, ki je bil urejen pred letom 1850, in mora vsaj eden od njegovih sestavnih delov pomeniti spomenik v smislu člena 6(1) zakona iz leta 1988 o zgodovinskih spomenikih.

26 Iz spisa, predloženega Sodišču, je razvidno, da se zadevno darilo iz postopka v glavni stvari nanaša na posestvo v Združenem kraljestvu, veliko približno 18 hektarov in sestavljeno iz spomenikov v skladu z zakonodajo, ki se uporabi v navedeni državi članici.

27 Toda ob upoštevanju cilja, ki se mu sledi z zadevno nacionalno ureditvijo, se za davkoplačevalca, ki namerava podariti „landgoed“, ki zajema „podeželsko prebivališče“, ne more šteti, da je v položaju, ki je objektivno primerljiv s položajem davkoplačevalca, ki – kot v postopku v glavni stvari – namerava podariti posestvo na ozemlju druge države članice, čeprav ta zajema spomenike v skladu z zakonodajo, ki se uporabi v zadnjenavedeni državi članici. Ker se namreč zadevna davčna ugodnost v postopku v glavni stvari nanaša na ohranjanje celovitosti nekaterih posestev, ki spadajo pod nacionalno kulturnozgodovinsko dediščino, je neugodnost, ki kot posledica tega nastane za davkoplačevalca, ki je v drugem od navedenih položajev, neločljivo povezana s ciljem, ki mu sledi nizozemski zakonodajalec.

28 Drugače bi bilo le – kot je bilo navedeno v točki 33 sodbe z današnjega dne v zadevi X (C-87/13) – v primeru, v katerem bi tak davkoplačevalec dokazal, da nepremičnina, čeprav je na ozemlju druge države članice kot Kraljevine Nizozemske, vendarle pomeni element nizozemske kulturnozgodovinske dediščine in da bi bila lahko zaradi te okoliščine, čeprav ni na nacionalnem ozemlju, predmet varstva na podlagi zakona o varstvu naravne dediščine.

29 Ob upoštevanju navedenih preudarkov je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člen 63 PDEU razlagati tako, da ne nasprotuje zakonodaji države članice, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi katere je oprostitve plačila davka na darila, povezana z nekaterimi zavarovanimi območji, ker spadajo pod nacionalno kulturnozgodovinsko dediščino, omejena na tiste nepremičnine, ki so na ozemlju te države članice, če ta oprostitve ni izključena za nepremičnine, ki so del kulturnozgodovinske dediščine navedene države članice, čeprav so na ozemlju druge države.

Stroški

30 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Člen 63 PDEU je treba razlagati tako, da ne nasprotuje zakonodaji države članice, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, na podlagi katere je oprostitve plačila davka na darila, povezana z nekaterimi zavarovanimi območji, ker spadajo pod nacionalno kulturnozgodovinsko dediščino, omejena na tiste nepremičnine, ki so na ozemlju te države

Žalnice, če ta oprostitev ni izključena za nepremičnine, ki so del kulturnozgodovinske dediščine navedene države Žalnice, čeprav so na ozemlju druge države.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.