

dr. sc. Ana Dujmović*

dr. sc. Jelena Zovko**

INSTITUT POREZNOG IZUZEĆA IMOVINE VJERSKIH ZAJEDNICA – NA RASKRIŽJU NEPREKINUTIH TRADICIJA I SUVREMENIH ZAHTJEVA

U radu se daje povijesno-pravni prikaz instituta poreznog izuzeća imovine crkava i vjerskih zajednica u svjetlu presude Suda Europske unije u predmetu Crkvena zajednica protiv Općine Getafe (2017.). Riječ je o poreznoj olakšici duge tradicije koja se i danas univerzalno primjenjuje i koja je snažno određena nacionalnim odnosom države i crkve, i što se tiče financiranja i što se tiče uloge vjere u konkretnom društvu. Suočavanje crkava s novim društvenim i gospodarskim okolnostima poput rasta crkvene imovine i nedostatka javnih prihoda stavili su pitanje izuzimanja od oporezivanja crkvene imovine u središte interesa mnogih zemalja. Europska unija ne dovodi u pitanje status koji na temelju nacionalnog prava imaju crkve u državama članicama. Međutim, dok rasprave o ulozi vjere i vjerskih zajednica u modernome europskom društvu i dalje traju, čini se da Unija u poreznim izuzećima podvlači jasnu crtu dopuštenosti. Bez obzira na nacionalne razloge i specifičnosti uređenja, podvodeći pitanje izuzimanja pod unijska pravila državnih potpora i ispitujući prirodu djelatnosti vjerskih zajednica, ustoličuje se nov pravni okvir tretmana poreznih izuzeća dodijeljenih imovini vjerskih zajednica. Time dodijeljene porezne olakšice, unatoč drevnim temeljima i posebnim vezama, bivaju ukinute ili znatno revidirane.

Ključne riječi: vjerske zajednice, crkve, porezna izuzeća, pravila državnih potpora, oporezivanje imovine.

* Dr. sc. Ana Dujmović, docentica na Katedri za financijsko pravo i financijske znanosti Pravnog fakulteta u Mostaru (Assistant Professor, Chair of Financial Law, Faculty of Law, University of Mostar): ana.dujmovic@pf.sum.ba

ORCID-ID: orcid.org/0000-0002-9016-5129

** Dr. sc. Jelena Zovko, docentica na Katedri za povijest prava i države Pravnog fakulteta u Mostaru (Assistant Professor, Chair of Legal History, Faculty of Law, University of Mostar): jelena.zovko@pf.sum.ba
ORCID-ID: orcid.org/0000-0001-6378-6715

1. UVOD

Tijekom povijesti ustrojstvo mnogih država zasnivalo se na bliskom odnosu vjerskih i civilnih vlasti. Različiti povijesno-politički i socioekonomski čimbenici utjecali su na razvitak tog odnosa.¹ Iako sama vjera kao sociološki fenomen ima nadnacionalni karakter, njezin odnos s konkretnim pravom bio je oduvijek bitno nacionalno obilježje.² Osim ustavom definiranog odnosa u vezi s vjerskim pravima i slobodama, pitanje povezanosti vjerskih zajednica i crkava³ s tijelima javne vlasti danas se najjasnije očituje financijskom potporom koju država pruža navedenim zajednicama te zajedničkim djelovanjem u određenim djelatnostima. Samo pitanje njihova financiranja tijekom povijesti bilo je uređeno na različite načine.⁴ Riječ je o složenom odnosu koji je rezultat ustavnopravnog, financijskopravnog, političkog, kulturnog, socijalnog i gospodarskog nasljeđa.⁵ Iako se modeli ideološki bitno razlikuju, kao zajednički element koji je univerzalno primjenjiv unutar svake od njih javlja se institut poreznog izuzeća koje država na različitim osnovama pruža vjerskim zajednicama i crkvama. Utemeljen na tradiciji, ali i jasnim ustavnim, zakonskim ili međunarodnim ugovornim osnovama, dugovječnost i opstojnost tog instituta čine ga dijelom nacionalne tradicije.

Suočavanje crkava s novim društvenim i gospodarskim okolnostima unutar kojih je posebno važan rast crkvene imovine⁶ kao i manjak javnih prihoda za financiranje svih potreba države stavili su pitanje izuzimanja crkvene imovine u središte interesa mnogih zemalja. Iako je rasprava prvobitno vođena u Sjedinjenim Američkim Državama (dalje u tekstu: SAD), ona se ubrzo proširila i u europskim zemljama, gdje je posljednje desetljeće primjetan trend propitivanja svrhovitosti, ali i pravne i financijske opravdanosti takvih olakšica. Zbog posebnih odnosa Španjolske i Italije s Katoličkom Crkvom, odnosno Grčke s Grčkom pravoslavnom Crkvom, te zemlje čla-

¹ Odnos vjere i države definiran je odredbama ustava. Trenutačno je moguće izdvojiti pet glavnih tipova tog odnosa: stroge sekularizacije (Francuska), slabe sekularizacije ili neutralnog odnosa između vjere i države (SAD), tzv. pluralističke prilagodbe (Njemačka) i odnos u kojem se vjera prepoznaje kao dio nacionalnog identiteta, s uspostavom državne vjere (Norveška) ili (Irska). Vidi više: *Dawood* 2017, 8–12.

² Zakonski status Anglikanske Crkve u Ujedinjenom Kraljevstvu Velike Britanije i Sjeverne Irske (UK), položaj Luteranske Crkve u Švedskoj i Norveškoj, odnosno Katoličke Crkve u Italiji i Španjolskoj te Pravoslavne Crkve u Grčkoj. Vidi više u: *Boyle, Sheen* 1997, str. 10.

³ U radu će se u istom kontekstu koristiti oba pojmovima, dok će različitosti u uređenju biti posebno istaknute.

⁴ Prema *Vukojičić Tomić* 2014, 208.

⁵ *Šinković* 2015, 4.

⁶ Eugene Carson Blake, vođa Prezbiterijanske američke Crkve i tajnik Svjetskog vijeća crkava, još je 1959. godine procijenio da će crkve u SAD-u u dogledno vrijeme kontrolirati cijelo američko gospodarstvo, naglašavajući da to stajalište nije samo oblik proročanstva utemeljen na cinizmu, nego se već može smatrati svršenim činom. Prema *J. E. W., Jr.* 1969, 198.

nice Europske unije (dalje u tekstu: Unija ili EU) našle su se pod pritiscima izmjena sustava postojećih poreznih olakšica dodijeljenih vjerskim zajednicama. Pojedine su izmjene, kao u Grčkoj, bile potaknute strogim mjerama štednje unutar europske dužničke krize, dok se u drugima (Španjolska i Italija) valjanost nacionalnih mjera kojima se imovina crkava izuzima od oporezivanja počela propitivati u svjetlu usklađenosti s pravom EU-a, točnije unijskim pravilima o državnim potporama. Europska komisija (dalje u tekstu: Komisija ili EK) u nekoliko je navrata tijekom 2000-ih u postupku povrede prava ispitivala usklađenost nacionalnih odredbi o poreznim izuzećima s pravilima tržišnog natjecanja Unije. I dok su pojedini postupci pred Komisijom okončani izmjenama nacionalnog zakonodavstva gdje su porezne olakšice bile uvjetovane dodatnim kriterijima ili potpuno izbrisane, usklađenost drugih propitivana je na Sudu Europske unije (dalje u tekstu: Sud ili Sud EU-a). Tako je u predmetu *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania protiv Ayuntamiento de Getafe* (dalje u tekstu: *Crkvena zajednica protiv Općine Getafe*)⁷ Sud EU-a u svjetlu unijskih pravila o državnim potporama ispitivao valjanost i dopuštenost izuzeća od općinskog poreza na građenje, instalacije i radove (*Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras* – dalje u tekstu: ICIO ili općinski porez na građenje) dodijeljen crkvenoj zajednici Katoličke Crkve u Španjolskoj za radove na nekretnini (dvorani) korištenoj za obavljanje djelatnosti koje nemaju isključivo vjersku svrhu. Navedena presuda Suda EU-a otvorila je niz pitanja u sferi državnih potpora u vezi sa statusom i djelovanjem crkava i vjerskih zajednica.⁸ Ona također preispituje valjanost i dopuštenost porezne olakšice sa složenom, dugotrajnom i kontroverznom poviješću i utemeljenjem, stavljajući je u kontekst unijskih pravila o državnim potporama. Cilj je rada stoga povijesnim prikazom instituta izuzeća od oporezivanja imovine i djelatnosti vjerskih zajednica uputiti na njegove specifičnosti te u svjetlu presude Suda EU-a *Crkvena zajednica protiv Općine Getafe*, pokazati kako unijsko pravo, a zatim i pojedini zahtjevi poput unijskog prava oblikuju taj institut izuzimanja redefinirajući njegov oblik, ali i postojnost.

⁷ Presuda Suda EU-a od 27. lipnja 2017. godine u predmetu C-74/16 *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania protiv Ayuntamiento de Getafe*, ECLI:EU:C:2017:496 (dalje u tekstu: CJEU *Crkvena zajednica protiv Općine Getafe*).

⁸ Neka su od pitanja mogu li se njihova pravila primijeniti na crkve ako se Unija obvezala na poštivanje statusa koje crkve unutar nacionalnih sustava, zatim razgraničenja gospodarskih i negospodarskih djelatnosti, posebice u sektoru obrazovanja koji se nalazi na granici između poduzetničkih i socijalnih zadaća, te odnosa unijskog prava i međunarodnih ugovora, s obzirom na to da su predmetna izuzeća odobrena odredbama Ugovora između Španjolske i Svete Stolice

2. POVIJESNI PRIKAZ POREZNOG IZUZEĆA IMOVINE I DJELATNOSTI VJERSKIH ZAJEDNICA

2.1. Početci instituta

Od drevnih vremena među religijama Bliskog i Dalekog istoka izuzeća od oporezivanja dodijeljena vjerskim zajednicama smatrala su se presedanima.⁹ I dok pojedini autori početak tog instituta nalaze u citatu Starog zavjeta¹⁰, nastanak različitih oblika poreznog izuzeća crkvama i svećenstvu obično se veže za civilizacije starog Egipta i Rimskog Carstva. Prve oblike nalazimo u Egipatskom Carstvu u doba slavnog faraona Ehnatona gdje se s ciljem slabljenja faraonske moći i utjecaja hramovi i svećenici izuzimaju od oporezivanja.¹¹ U Rimskom Carstvu već u Teodozijevu kodeksu¹² mogu se naći odredbe o izuzeću svećenstva od oporezivanja.¹³ Car Konstantin I. Veliki, koji je kršćanstvo učinio državnom vjerom Rimskog Carstva, zajedno sa svećenstvom, izuzeo je od oporezivanja cjelokupnu crkvenu imovinu. S njegovim nasljednikom Konstancijem II. krug poreznih imuniteta nastavio se proširivati. Oba su vladara smatrala da će Crkva biti uspješniji organ socijalne pomoći, dobrobiti ili uspješnije ostvarivati ulogu društvenog dobročinitelja ako bude uživala dodijeljene povlastice te da će takvo postupanje učiniti i Crkvu i Konstantinovu dinastiju privlačnijom pučanstvu Carstva.¹⁴ U srednjovjekovnoj Europi crkve su uglavnom bile izuzete od oporezivanja, što se odnosilo i na zemljište u njihovu vlasništvu.¹⁵ Svećenstvo nije moralo plaćati cestarine ni mostarine, a samostani i opatije u tom su razdoblju stekli golemu imovinu.¹⁶ Važan korak u razvoju instituta izuzimanja crkvene imovine dogodio se početkom 17. st. u Engleskoj prihvaćanjem Zakona o dobrotvornim djelovanjima (*Statute of Charitable Uses*).¹⁷ Izjednačavajući pravni i porezni tretman dobrotvornog djelovanja s onim u vjerske svrhe, tim zakonom ucrtat će se put modernoj definiciji

⁹ J. E. W., Jr. 1969, 197–204.

¹⁰ *I još vam javljamo da se ne smije udariti danak, ni porez, ni carina ni na jednoga od svećenika, levita, pjevača, netinaca i drugih službenika toga Doma Božjega* (Knjiga Ezra 7:24).

¹¹ Izuzeće od poreza bilo je od goleme važnosti jer je trećina zemlje u Egiptu bila u vlasništvu hramova, a svećenstvo manje utjecajno samo od faraona. Vidi Adams 2006, 13.

¹² Teodozijev kodeks (*Codex Theodosianus*) službena je zbirka carskih konstitucija, proglašena 438., nazvana po Teodoziju II., koji ju je dao sastaviti. Vidi Codex Theodosianus, *Hrvatska enciklopedija*, Leksikografski zavod Miroslav Krleža, dostupno na <http://www.enciklopedija.hr/Natuknica.aspx?ID=12179> (22. 2. 2021.).

¹³ U 16 konstitucija, od kojih je sedam od Konstantina (313), a ostatak se pripisuje Konstanciju, svećenstvu je dodijeljen niz poreznih izuzeća. Više u: Elliott 1978, 326–336.

¹⁴ Elliott 1978, 336.

¹⁵ Bejaković 2012, 1–9.

¹⁶ Crkveni čelnici imali su pravo oporezivanja imovine i osoba na svojim imanjima, što je svećenicima omogućilo veliku moć i utjecaj u srednjovjekovnoj Europi. Prema Adams 2006, 147.

¹⁷ *Statute on Charities Uses*, 39 Eliz. c.6 & 43 Eliz. c.4. Više o razlozima koji su prethodili donošenju Zakona vidi u: Fishman 2008, 28–33.

dobrotvornog djelovanja, ali i označiti početak četiri stoljeća duge tradicije izuzimanja od oporezivanja crkava ne samo u Engleskoj nego i šire.¹⁸

2.2. Pitanje ustavnosti poreznog izuzeća crkava u Sjedinjenim Američkim Državama (SAD)

Rasprava o poreznim izuzećima imovine vjerskih zajednica svoj vrhunac dosegula je u SAD-u gdje crkve već više od 200 godina po različitim osnovama uživaju te povlastice. Ona se smatraju dijelom nacionalnoga američkog nasljeđa i korijenom američke borbe za neovisnost.¹⁹ Riječ je o univerzalno primjenjivoj olakšici koja je ukorijenjena u iskustvima prvih kolonija²⁰, ali koja se nastavlja i danas.²¹ Među najstarija izuzeća ubrajaju se ona imovine crkava. Okončanjem Američke revolucije čak devet od 13 izvornih kolonija, počevši s Virginijom 1777. godine, izuzelo je od oporezivanja imovinu crkava. U prvobitnom razdoblju američkih kolonija crkve su imale javnopravni status, a njihova imovina smatrana je javnim dobrom. Kako se javna dobra nisu oporezivala, analogijom se isti status primjenjivao i na crkve. Izuzimanja od oporezivanja smatrala su se opravdanima po samoj prirodi stvari, a temelj za njihovo postojanje nije bilo potrebno nalaziti ni u zakonima ni u ustavima.²² Paralelno s izuzimanjem od oporezivanja imovine crkava razvijao se i sustav poreznih izuzeća na temelju djelatnosti koju crkve obavljaju. Po uzoru na engleski sustav izuzimanja, djelovanje u vjerske svrhe pravnim tretmanom izjednačeno je s ostalim dobrotvornim svrhama. Politika automatskog dodjeljivanja izuzeća od oporezivanja vjerskim zajednicama, koja je u praksi postojala od 1894. godine, kodificirana je 40-ih godina prošloga stoljeća poznatim odjeljkom 501(c)(3) *Internal Revenue Code*.²³ Rasprava o ustavnosti izuzimanja crkava od oporezivanja, iako potencirana od samih početaka toga instituta²⁴, vrhunac je dosegla 1970. godine presudom Vrhovnog suda SAD-a

¹⁸ Osim u Engleskoj, Zakon o dobrotvornim djelatnostima iz 1601. bio je temelj uspostave sustava dobrotvornog djelovanja, ali i poreznih izuzeća koja uživaju organizacije koje se njime bave u mnogim zemljama (Kanada, SAD ili Australija, Novi Zeland).

¹⁹ U objavi svoje neovisnosti od tiranske, engleske vlasti kolonijalisti su navodili financijske i vjerske pritužbe da bi opravdali svoja traženja. Prema *Martin* 2017, 310.

²⁰ Suvremeno pravo izuzimanja od oporezivanja crkava u SAD-u utemeljeno je na dvjema prastarim tradicijama: anglosaskoga precedentnog prava (*common law*) i engleskog prava pravičnosti (*equity law*). Dok precedentno pravo izuzeće određenih „priznatih“ crkava temelji na preuzimanju pojedinih djelatnosti od države, *equity law* razloge za dodjelu nalazi u činjenici društvene dobrobiti koje crkve i vjerske zajednice ostvaruju. Prema *Witte, J. Jr.* 1991, 368–369.

²¹ *Lemon v. Kurtzman*, 403 U.S. 602, 624 (1971).

²² *Zollman* 2000, 287.

²³ <https://www.irs.gov/charities-non-profits/charitable-organizations/exemption-requirements-501c3-organizations> (10. 2. 2021.).

²⁴ Čak tri američka predsjednika u 19. st.: James Madison, James Garfield i Ulysses S. Grant izravno su se pobunili protiv poreznog izuzeća dodijeljenog imovini crkvenih zajednica. Štoviše, 1875. godine

u predmetu *Walz protiv Porezne uprave države New York* (dalje u tekstu: *Walz v. IRS*). Propitujući ustavnost tog izuzeća, Vrhovni sud SAD-a presudio je da je na temelju povijesnih argumenata te onih neutralnosti i odvojenosti²⁵ riječ o ustavno utemeljenoj olakšici koja je pridonijela ostvarivanju slobode vjeroispovijesti.²⁶

2.3. Izuzimanje od oporezivanja imovine crkava u pojedinim europskim državama – suvremeni izazovi

Određeni oblici poreznih oslobođenja imovine crkava i vjerskih zajednica prisutni su u većini europskih nacionalnih pravnih sustava. Uz kršćanstvo kao dominantnu vjeru u Europi, status, uloga i važnost vjere u pojedinoj europskoj državi određivali su u velikoj mjeri i pristup prema izuzimanju od oporezivanja imovine crkava. Iako je posljednjih godina primjetan trend propitivanja opravdanosti takvih oslobođenja jer su crkve, posebice one istaknutije, postale bitni gospodarski subjekti, promjene su skromne i oprezne te definirane povijesnim nasljeđem tog instituta. Porezna izuzeća imovine crkava najistaknutija su u zemljama sa službenom državnom religijom poput Engleske i Grčke, odnosno u zemljama sa specifičnim povijesnim nasljeđem odnosa crkve i države poput Španjolske i Italije.²⁷ Zbog istraga u povodu povrede prava EU-a, koje je Komisija provela nad sustavima poreznih izuzeća vjerskim zajednicama Italije i Španjolske te posebna odnosa koji navedene države imaju s Katoličkom Crkvom, a koji snažno definira i sustav poreznih izuzeća dodijeljenih vjerskim zajednicama, u radu će im se posvetiti posebna pozornost.

3. POREZNA IZUZEĆA VJERSKIH ZAJEDNICA U KONTEKSTU PRAVILA O DRŽAVNIM POTPORAMA EUROPSKE UNIJE

3.1. Odnos nadležnosti Europske unije za pitanja vjere i vjerskih zajednica i pravila o državnim potporama

Pitanja vjerskih zajednica i crkava nisu u nadležnosti Unije. Ugovorom o funkcioniranju EU-a²⁸ određeno je da Unija poštuje i ne dovodi u pitanje status koji na temelju

predsjednik Grant podnio je Kongresu i peticiju s 35.000 potpisa zahtijevajući ukidanje izuzeća od oporezivanja imovine crkava i drugih vjerskih zajednica, upozoravajući da je riječ o imovini koja će do početka 20. st. vrijediti više od tri milijarde dolara.

²⁵ Prema U.S. Supreme Court *Walz v. Tax Commission of the City of New York*, 397 U.S. 664 (1970) (dalje u tekstu: *Walz v. Tax Commission*). Opširnije o obrazloženjima presude vidi u: *Witte, J. Jr.* 1991, 365–367.

²⁶ *Walz v. Tax Commission*, str. 678.

²⁷ O položaju Katoličke Crkve u Hrvatskoj te njezinim poreznim izuzećima vidi u: *Sokol, Staničić* 2018, 41–56.

²⁸ Vidi Pročišćenu verziju Ugovora o Europskoj uniji i Ugovora o funkcioniranju Europske unije, OJ C 202/1, 7. 6. 2016., čl. 17., st. 1. (dalje u tekstu: UFEU).

nacionalnog prava imaju crkve i vjerske zajednice u državama članicama. Priznajući njihov identitet i specifični doprinos, održava se otvoren, transparentan i redovit dijalog s tim crkvama i organizacijama.²⁹ Pristup Unije zasniva se na neutralnosti prema ideološkim pitanjima, toleranciji prema različitim vjerama i ideologijama te jednakom tretmanu svih vjerskih zajednica. Dodatno, u mnogim područjima pravo EU-a osigurava iznimke od opće primjenjivosti svojih pravila da bi se na taj način osigurala primjena nacionalnih propisa vezanih za organizacijsku autonomiju vjerskih zajednica i njihovu ulogu u društvu.³⁰

Međutim, dok je sloboda vjeroispovijesti zajamčena unutar Unije te određena na razini država članica i na razini Unije judikaturom Suda EU-a³¹ koja je slijedila onu Europskog suda za ljudska prava (dalje u tekstu: ESLJP)³², mnoga pitanja vjerskih zajednica i crkava kao kolektivnih subjekata sa specifičnom organizacijskom strukturom, zadaćama i ciljevima još su nedovoljno uređena. Jedno je od tih pitanja njihovo djelovanje kao gospodarskih subjekata s ulogama i zadaćama koje pritom preuzimaju i obavljaju. Usto je i dalje neupitno da se pitanja slobode vjere i njezina izražavanja i prakticiranja treba zaštititi od djelovanja tržišnih sila i odredbi koje se primjenjuju na gospodarske aktivnosti. Međutim, ako crkve, osim vjerskih i socijalnih ciljeva obavljaju i neke druge djelatnosti realizirajući njima i određene gospodarske učinke, oni time postaju subjekti istih pravila i načela koja se primjenjuju i na druge gospodarske subjekte, posebice što se tiče javnog financiranja i državnih potpora.³³ Postupci povrede prava koje je provela Komisija u slučajevima poreznih olakšica vjerskim zajednicama Italije i Španjolske te presude Suda EU-a koje su uslijedile pokazuju da iako čl. 17. UFEU-a posebnu društvenu ulogu crkava u državama članicama stavlja na istaknuto mjesto, to se ne smije shvatiti kao iznimka prema kojoj je djelatnost crkve općenito izvan područja primjene prava Unije.³⁴ Okolnosti da se u središtu djelatnosti crkava redovito nalazi obavljanje vjerskih, pastoralnih i socijalnih zadaća ne isključuje same po sebi mogućnosti da se pojedine djelatnosti crkava svejedno

²⁹ Čl. 17., st. 3. UFEU-a.

³⁰ Odstupanja su moguća što se tiče radnopravnih odnosa, u pitanju zaštite osobnih podataka, televizijskog emitiranja religijskog sadržaja koji ne smije biti prekidano komercijalnim reklamama i sl.

³¹ Do prihvatanja Povelje EU-a o temeljnim pravima Sud EU-a samo se neizravno referirao na pitanja vjerskih sloboda te je do 2017. godine bio „tih“ u vezi s time. Prema Witte, J. Jr. 2021, 590.

³² Prvi slučaj na Europskom sudu za ljudska prava na temelju povrede čl. 9. Europske konvencije o zaštiti ljudskih prava (dalje u tekstu: EKZLJP) bio je *Kokkinakiss protiv Grčke* 1993. Vidi *Kokkinakis v. Greece*, App. No. 14307/88, 1993 Eur. Ct. H.R. 28 (May 25, 1993). Nakon njega ESLJP je do danas presudio u više od 150 slučajeva zasnovanih na povredi čl. 9. Vidi više u: *Temperman, Gunn, Evan* 2019, 1–2.

³³ *Curtit, Fornerod* 2016, 3.

³⁴ Mišljenje nezavisne odvjetnice od 16. veljače, C-74/16, *Congregacion de Escuelas Pias Provincia Betania protiv Ayuntamiento de Getafe*, ECLI:EU:C:2017:135, par. 32 (dalje u tekstu: Mišljenje NO C-74/16).

mogu podvesti pod gospodarske djelatnosti³⁵ te nalažu ispitivanje okolnosti svakoga pojedinog slučaja.³⁶

3.2. Porezna izuzeća vjerskih zajednica u EU-u u svjetlu poreznih politika država članica

Porezna politika kao i pitanje vjerskih zajednica u Europskoj uniji u nadležnosti je država članica. Nužnost pravilnog funkcioniranja unutarnjeg tržišta Unije i ostvarenje poštenoga tržišnog natjecanja zahtijevaju da porezne politike budu međusobno usklađene (neizravni porezi) ili koordinirane (izravni porezi) s ciljevima Unije. U kontekstu vjerskih zajednica i oporezivanja pravo EU-a sadržava relativno malen broj konkretnih odredbi. Uglavnom je riječ o odredbama o neizravnim porezima koji su usklađeni na razini EU-a poput Direktive o zajedničkom sustavu PDV-a³⁷ ili Uredbe o uspostavi sustava oslobođenja od carina.³⁸ Dane mogućnosti izuzimanja od oporezivanja isporuka dobara, usluga ili osoba obično su taksativno navedene, usko tumačene³⁹ te se odnose na aktivnosti koje se poduzimaju u javnom interesu od neprofitnih ili javnopравnih tijela sa svrhom obrazovanja, socijalne skrbi i zaštite, bolničke i medicinske zaštite.⁴⁰ Za razliku od država članica koje u poreznom tretmanu prave razliku između vjerskih i ostalih organizacija koje obavljaju posebnu djelatnost, dobrotvornog karaktera, odnosno između komercijalnih i nekomercijalnih subjekata, Unija se koristi tzv. funkcionalnim pristupom koji se zasniva na djelatnosti koju navedeni subjekti obavljaju, uzimajući u obzir ukupnost svih relevantnih činjenica i gospodarskih okolnosti. Određenje gospodarske aktivnosti puno je šire od komercijalne i uključuje sve aktivnosti koje se sastoje od stavljanja na tržište određenih dobara i usluga.⁴¹ Stoga će se i odobreno porezno izuzeće sa stajališta pravila tržišnog natjecanja i državnih potpora ispitivati na temelju prirode djelatnosti koja se obavlja bez obzira na status (javnopравni ili privatni) ili porezni tretman koji uživa subjekt koji ju obavlja.

³⁵ Mišljenje NO C-74/16, par. 38.

³⁶ Nekoliko je važnih načela i kriterija poput statusa poduzetnika u skladu s pravom EU-a, svrhom ili funkcijom djelovanja, činjenice ostvarivanja dobiti, potrebno uzeti u obzir u procjeni je li riječ o gospodarskoj aktivnosti u konkretnom slučaju. Svi ti kriteriji formirani su judikaturom Suda EU-a. Vidi više u: Sokol, *Staničić* 2018, 32–40.

³⁷ Uredba Vijeća (EZ) 1186/2009 od 16. 11. 2009. o uspostavi oslobođenja od carina u Zajednici, OJ L 324, 10. 12. 2009.

³⁸ Direktiva Vijeća (EZ) 2006/112/EZ od 28. 11. 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, OJ L 347, 11. 12. 2006. (dalje u tekstu: Direktiva o PDV-u).

³⁹ Bez namjere da se uskim tumačenjem liši prava na izuzeće one trebaju biti usko tumačene (C-284/03 *Temco Europe* [2004] ECR I-0000, par. 17), uzimajući u obzir svrhu odnosno *ratio legis* zbog kojeg su odobrene (C-326/99 *Goed Wonen* (2001) ECR I-6831, par. 50).

⁴⁰ Čl. 132. i 133. Direktive o PDV-u.

⁴¹ Vidi *Joined Cases C-180/98 and C-184/98 Pavlov and Others* (2000) ECR I-6451, par. 74, ili *C-475 Ambulanz Glöckner* (2001) ECR I-8089, par. 19.

Ako nacionalni porezni sustavi država članica svojim odredbama narušavaju pravila tržišnog natjecanja, bilo da je riječ o nedopuštenim državnim potporama ili oporezivanju odnosno neoporezivanju, Komisija ima ovlasti pokrenuti postupak zbog povrede prava iz Ugovora.⁴² Tijekom 2000-ih Komisija je u nekoliko navrata pokrenula postupke protiv povrede odredbi Direktive o PDV-u, gdje su države članice (Španjolska i Danska) bez daljnjeg postupka na Sudu napravile izmjene svojih nacionalnih sustava. Istim ishodom završio je postupak koji je Komisija pokrenula u vezi s izuzećem vjerskih zajednica od oporezivanja općinskim porezom na nekretnine u Italiji. Navedeni slučajevi jasno pokazuju da, iako je riječ o dvama područjima u kojima Unija nema nadležnosti – vjerskih zajednica i porezne politike, ona itekako zadire u financijske odnose države i crkve. Zadiranju nije cilj standardiziranje nacionalnih sustava financiranja i oporezivanja, nego stvaranje pravnog okvira za ekonomski kontekst kojem države članice moraju prilagoditi svoje nacionalno zakonodavstvo.

3.3. Porezna izuzeća vjerskim zajednicama kao predmet postupaka ispitivanja povrede prava EU-a – slučaj talijanskog poreza na nekretnine (ICI)

Postupci ispitivanja povrede i usklađenosti s unijskim pravom sustava poreznih izuzeća koje države članice dodjeljuju vjerskim zajednicama počeli su se provoditi već početkom 2010. godine. Zbog specifičnosti odnosa državnih i crkvenih vlasti te posebnih veza s Katoličkom Crkvom, talijanski sustav olakšica od poreza dodijeljenih vjerskim zajednicama među prvima se našao pod istragom Komisije. Iako Ustav Italije propisuje da su država i Katolička Crkva neovisne jedna o drugoj te da svaka funkcionira u svojoj zasebnoj sferi⁴³, još je odredbama Lateranskog sporazuma⁴⁴ određeno da se sve nekretnine Svete Stolice⁴⁵ koje se nalaze na teritoriju Italije oslobađaju od poreza i drugih javnih davanja. Uz izravno financiranje⁴⁶ od države⁴⁷, vjerske zajednice⁴⁸ uživaju niz drugih pogodnosti. Jedna od takvih nalazila se unutar sustava općinskog poreza na nekretnine (*Imposta comunale sugli immobili* – dalje u tekstu: ICI). Odredbama ICI-ja izuzeće od oporezivanja dodjeljivalo se za nekretnine

⁴² Čl. 258. UFEU-a.

⁴³ Ustav Italije, Official Gazette, br. 298/1947, čl. 7.

⁴⁴ Vidi više: Lateranski ugovor. *Hrvatska enciklopedija*, Leksikografski zavod Miroslav Krleža, <http://www.enciklopedija.hr/Natuknica.aspx?ID=35553> (10. 3. 2021.).

⁴⁵ Unutar članaka 13. i 14. taksativno se navodi o kojim je nekretninama riječ, poput bazilike sv. Ivana Lateranskog, bazilike sv. Marije Velike, bazilike sv. Pavla (izvan zidina).

⁴⁶ Vidi više: *Marasović, Klarić, Balić* 2007, 582–584.

⁴⁷ Okvirni sporazum između Svete Stolice i Italije pod nazivom *Villa Madam Accord* potpuno je preustrojio sustav financiranja vjerskih zajednica u Italiji. Više vidi u: *Ferrari* 1986, 134–145.

⁴⁸ Osim posebnog odnosa s Katoličkom Crkvom, uređenog Lateranskim sporazumom, ostale vjerske zajednice u Italiji klasificiraju se na one koje imaju potpisan ugovor s državom i one koje nemaju tako uređen odnos. Vidi više: *Ferrari, Ferrari* 2010, 26.

kojima se koriste nekomercijalni subjekti, za obavljanje djelatnosti s posebnom svrhom poput pružanja socijalnih i zdravstvenih usluga, usluga obrazovanja kao i onih s vjerskom svrhom.⁴⁹ S obzirom na to da su se nekomercijalni subjekti navedenim nekretninama mogli koristiti i za komercijalne djelatnosti pod uvjetom da ona nije dominantna a da kriteriji razgraničenja i dodjele nisu bili jasni, Komisija je 2010. godine u kontekstu navedenog izuzeća pokrenula postupak ispitivanja povrede prava Unije.⁵⁰ Postupkom je ustanovljeno da se, dodijeljenim poreznim izuzećem za određene nekomercijalne subjekte uključujući i vjerske zajednice stvara nedopuštena i selektivna gospodarska prednost. Unutar istog postupka Komisija je dodatno ispitala i odredbu u skladu s kojom vjerske zajednice⁵¹ koje su uživale preferencijalne porezne režime nisu mogle izgubiti svoj status nekomercijalnog subjekta, čak ni kada nisu više ispunjavale uvjete predviđene zakonom.⁵² U konačnici je samo prvobitno izuzeće od ICI-ja proglašeno oblikom nedopuštene državne potpore te je Italiji naložena izmjena relevantnog zakonodavstva⁵³ koja je uslijedila 2012. godine. Međutim, kako je Komisija u svojoj odluci smatrala da povrat nezakonito ostvarenih potpora, dodijeljenih na temelju oslobođenja od ICI-ja, realno nije moguće realizirati zbog neusklađenosti podataka iz zemljišnih knjiga i onih porezne uprave, protiv nje je u konačnici pokrenut postupak na Sudu EU-a.⁵⁴ Presudom iz 2018. godine⁵⁵ Sud je utvrdio obvezu povrata nezakonito ostvarenih potpora na temelju izuzeća od ICI-ja. Osim simboličnog izraza da je tom presudom David pobijedio Golijata, važnost je presude u fiskalnom i pravnom smislu⁵⁶ višestruka. Osim što je za Katoličku Crkvu

⁴⁹ Municipal Tax on Real Estate, Official Gazette, No. 305 of 30 December 1992.

⁵⁰ *State aid C 26/10 (ex NN 43/10) – Scheme concerning the municipal real estate tax exemption granted to real estate used by non-commercial entities for specific purposes. Invitation to submit comments pursuant to Article 108 § 2 of the Treaty on the Functioning of the European Union (text with EEA relevance)* OJ C 348/17, 21. 12. 2010. (dalje u tekstu: Izvješće EK-a o državnoj potpori – Italija – C 26/10).

⁵¹ Odredbe su se osim na vjerske institucije odnosile i na sportske amaterske klubove.

⁵² Kriteriji za stjecanje nekomercijalnog statusa propisani su čl. 149. Općeg zakona o porezu na dohodak. Više: *Consolidated Law on Income Tax (Testo Unico delle Imposte sui Redditi – TUIR)*, Official Gazette, No. 302 of 31 December 1986. (dalje u tekstu: TUIR).

⁵³ *Commission Decision of 19 December 2012 on State aid SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)) Scheme concerning the municipal real estate tax exemption granted to real estate used by non-commercial entities for specific purposes implemented by Italy*, OJ L 166/24, 18. 6. 2013. (dalje u tekstu: Odluka EK-a o mjerama Feraccia/Montessori).

⁵⁴ Postupak na Velikom vijeću Suda EU-a pokrenut je u tri spojena predmeta od Osnovne škole *Montessori* u Rimu te vlasnika turističko-hotelijerskoga smještajnog objekta *Bed & Breakfast* u Rimu, *Pietra Feraccia*. Postupak je uslijedio nakon dviju odluka Komisije o mjerama državne potpore te presuda Općeg suda od 15. rujna 2016., *Scuola Elementare Maria Montessori/Komisija* (T-220/13, neobjavljena, EU:T:2016:484).

⁵⁵ Presuda Suda EU-a od 6. studenog 2018., u spojenim predmetima C-622/16 P, C-623/16 P i C-624/16 P, *Scuola Elementare Maria Montessori protiv Komisije*, ECLI:EU:C:2018:873 (dalje u tekstu: *Montessori/Feracci protiv Komisije*).

⁵⁶ Presudom *Montessori/Feracci protiv Komisije* prvi je put prihvaćena žalba na odluku Komisije u vezi s državnim potporama, na temelju čl. 263., st. 4. UFEU-a, a na osnovi činjenice da uredbeni akt ne podrazumijeva provedbene mjere. Vidi više: *Szysczak* 2016, 637–641.

u Italiji stvorena obveza povrata znatna iznosa sredstava, dodatno je potvrđeno da pred suvremenim izazovima, poput pravila tržišnog natjecanja Unije, opstojnost dugogodišnjih nacionalnih poreznih izuzeća dodijeljenih vjerskim zajednicama postaje upitna.

3.4. Presuda Suda EU-a *Crkvena zajednica protiv Općine Getafe* – nov pravni okvir dodjele poreznih izuzeća vjerskim zajednicama u EU-u

Usporedno s postupkom ispitivanja poreznih olakšica unutar sustava poreza na nekretnine u Italiji, predmetom istrage EK-a postao je i općinski porez na građevine, instalacije i radove (dalje u tekstu: ICIO)⁵⁷ u Španjolskoj. Postupkom u povodu zahtjeva za prethodnom odlukom sustav poreznih izuzeća koji se na temelju pravnog okvira tog poreza osiguravao vjerskim zajednicama postao je okosnica presude Suda EU-a u predmetu *Crkvena zajednica protiv Općine Getafe* kojom se unutar pravila o državnim potporama Unije propituje dopuštenost poreznih izuzeća dodijeljenih Katoličkoj Crkvi u Španjolskoj. Kako bi se shvatilo šire značenje presude Suda u tom predmetu te njezine moguće posljedice na sustav poreznih izuzeća u Uniji, nužno je upozoriti na dugu povijest poreznog izuzeća u pitanju te specifičnosti u njegovu regulatornom okviru. ICIO je u porezni sustav Španjolske uveden 1988. godine nakon proglašenja novog Ustava (1974.) i pristupanja Španjolske tadašnjoj Europskoj zajednici (1986.). Riječ je bila o novom obliku poreza u formalnom i materijalnom smislu, za što izvorno nisu bila predviđena nikakva izuzeća. Iako su prve olakšice uvedene već sljedeće godine, Katolička Crkva nije bila njihova korisnica.⁵⁸ Međutim, zbog prijedora među općinama i gradovima u čijoj je nadležnosti bio taj porez, pitanje izuzimanja od oporezivanja nekretnina koje su korištene u vjerske svrhe, posebice one koje posjeduje Katolička Crkva, dospjelo je na Vrhovni sud Španjolske. U dvjema presudama iz 1999., odnosno 2001. godine, Vrhovni je sud, konstatirajući da je u slučaju ICIO-a riječ o izravnom porezu, a ne o porezu na potrošnju⁵⁹ te da je kao takav obuhvaćen odredbama čl. IV. B Sporazuma o gospodarskim pitanjima između Španjolske i Svete

⁵⁷ *Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras* (dalje u tekstu: ICIO).

⁵⁸ Stajalište da Katolička Crkva nema pravo na izuzeće od ICIO poreza potvrdilo je Državno vijeće (*del Consejo de Estado*) 1996. godine, odnosno Opće poduprave za lokalne poreze Ministarstva gospodarstva i financija 2000. godine. Vidi više: Calvo Salves, Lopez Diaz, Rodriguez (2014). *Las actividades económicas de la Iglesia Católica no están exentas del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. Historia de una exención ilegal (Primera parte) Desde la España preconstitucional hasta el año*, dostupno na https://elconsultor.laley.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAEAFWLSQ7CIBRFv6bMFG3QgUElXqF1Yjev8CplEQyPmvTvpYUjdZjJPbnXO6e04TWiaw-7l_tgJp-iEryVXlpuE35adbJmfaOal-BAyHFOa_36P377ASL2nom4Vp-c15Vcj9ryRdsC43GsFOgN5C7R5ZgNC1lDwAgGjg6xMXvALnmsCuZgAAAA=WKE#l21 (15. 2. 2021.).

⁵⁹ Određenje ICIO poreza kao poreza na potrošnju podrazumijevalo bi primjenu članka III. Sporazuma, koji ne pokriva nikakvo izuzeće za realizaciju građevina, instalacija ili radova.

Stolice⁶⁰, dodijelio porezno izuzeće za nekretnine u vlasništvu Katoličke Crkve. Takvo određenje narušilo je opći okvir poreznih izuzeća uspostavljen za sve vjerske zajednice u Španjolskoj te stvorilo poreznu diskriminaciju u korist Katoličke Crkve. Od 2001. godine tumačenjem Ministarstva financija⁶¹ dodijeljena porezna pogodnost proširena je na sve nekretnine, a ne samo na one koje se rabe u vjerske svrhe. Široka i generička formulacija odredbe rezultirala je time da se izuzeće tražilo u vezi s radovima koje je izvodio bilo koji od entiteta ili tijela Katoličke Crkve, čak i u slučajevima koji se odnose na djelatnosti koje nisu izravno povezane s bogoslužjem.⁶² S obzirom na to da se navedeno izuzeće primjenjivalo i na nekretninama namijenjenim obavljanju gospodarskih i komercijalnih djelatnosti kojima je Katolička Crkva izravno konkurirala drugim gospodarskim subjektima, tijekom 2006. i 2007. godine Komisija je u nekoliko navrata propitivala usklađenost odredbi ICIO-a s pravilima tržišnog natjecanja u Uniji. Kao rezultat stalnih propitivanja i istraga Komisije, španjolsko ministarstvo za financije 2009. godine izdalo je naredbu kojom izuzeće Katoličke crkve u smislu ICIO-a ostaje primjenjivo samo na nekretnine namijenjene isključivo u vjerske svrhe. Iako se činilo da je time okončan dugogodišnji prijemor oko primjene izuzeća od ICIO-a u vezi s nekretninama i djelatnosti koje u njima obavlja Katolička Crkva, to će se dogoditi tek nekoliko godina poslije presudom Suda EU-a u predmetu *Crkvena zajednica protiv Općine Getafe*. U osnovi je raspravljanog predmeta porezni spor između crkvene zajednice Katoličke Crkve i poreznog ureda Općine Getafe u vezi sa zahtjevom za povrat plaćenoga općinskog poreza na građevinske radove koji je crkvena zajednica platila za obnovu i proširenje konferencijske dvorane škole „La Inmaculada“ kojom zajednica upravlja. Osim za pružanje usluga osnovnog obrazovanja, navedena konferencijska dvorana korištena je i za različite seminare, konferencije i tečajeve komercijalnog karaktera. Zahtjev za povrat poreza koji je podnijela crkvena zajednica temeljio se na Sporazumu sklopljenom između Španjolske i Sv. Stolice koji propisuje pravo Katoličke Crkve na trajno i potpuno izuzeće od poreza na nekretnine.⁶³ Katolička Crkva osporila je odluku poreznog ureda potvrđenu u drugostupanjskom postupku tužbom podnesenom na nadležnome španjolskom sudu na temelju tumačenja da se izuzeće iz Sporazuma primjenjuje neovisno o namjeni nekretnine koja predstavlja poreznu osnovicu. U takvoj situaciji nadležni Pokrajinski upravni sud br. 4 u Madridu prekinuo je postupak i uputio Sudu EU-a prethodno pitanje o usklađenosti odredbi o izuzeću Katoličke Crkve od plaćanja poreza u

⁶⁰ Čl. IV. B Sporazuma o gospodarskim pitanjima između Sv. Stolice i Španjolske, B.O.E núm. 300, 15. 12. 1979. (dalje u tekstu: Sporazum).

⁶¹ To je bilo posljedica tumačenja koja je dalo Ministarstvo financija. Vidi *Ministerio de Hacienda la Orden de 5 de junio de 2001* (LA LEY 871/2001) (BOE núm. 144), 16. 6. 2001.

⁶² Prema *Calvo Sales, Lopez Diaz, Rodriguez Mejias* 2017, 2351.

⁶³ Čl. III. Sporazuma ne predviđa izuzeće od oporezivanja prihoda od gospodarskih djelatnosti, porez na kapitalne dobitke ili upravljanje imovinom kad je ona prepuštena trećim osobama.

vezi s nekretninama koje su namijenjene izvršavanju gospodarskih djelatnosti. Sud EU-a protivno stajalištu nezavisnog odvjetnika u predmetu⁶⁴ utvrdio je da je porezno izuzeće obuhvaćeno zabranom državnih potpora u skladu s pravom EU-a ako se konferencijska dvorana upotrebljava i za djelatnosti koje izravno ne financira država, poput osnovnog obrazovanja. Za primjenu pravila EU-a o državnim potporama na konkretno izuzeće bit će dovoljno da samo jedan dio djelatnosti koji se obavlja u konkretnoj nekretnini (dvorani) ne subvencionira država. U takvu slučaju Katolička Crkva smatra se poduzetnikom, a dodijeljeno porezno izuzeće može biti nespojivo s pravilima o zabranjenim državnim potporama.⁶⁵ Pri određivanju porezne obveze bit će stoga nužno utvrditi točne udjele djelatnosti za čije obavljanje u navedenoj nekretnini postoji mogućnost izuzeća i one za koje ta opcija nije dopuštena.

Iznesenim stajalištima presuda Suda EU-a u predmetu *Crkvena zajednica protiv Općine Getafe* potaknula je niz zanimljivih pitanja. Njome je, prije svega, stvorena obveza redefiniranja poreznih povlastica koje uživaju vjerske zajednice u Uniji u vezi s nekretninama koje imaju u vlasništvu. Novim pravnim okvirom koji se uspostavlja tom presudom određuje gospodarskog karaktera nevjerskih djelatnosti vjerskih zajednica poput obrazovanja te utjecaja takva određenja na karakterizaciju nekretnina koje su izuzete od oporezivanja kao mjesta obavljanja vjerskih aktivnosti bit će od primarne važnosti za dodjelu poreznog izuzeća.⁶⁶

4. ZAKLJUČAK

Od zapisa u Starom zavjetu i antičkih civilizacija, preko srednjovjekovnih feudalnih država, američkih kolonija i europskih civilizacija pa do danas, pitanje poreznog izuzeća imovine crkava i vjerskih zajednica oduvijek je izazivalo prijepore. Riječ je o poreznoj olakšici univerzalne teritorijalne i vremenske primjene koja je često smatrana dijelom nacionalnog obilježja i tradicije. Polazeći od posebna odnosa koji crkva i vjera imaju u društvu, razlozi dodjele tog izuzeća najčešće su se nalazili u činjenici društvene dobrobiti koje crkve i vjerske zajednice ostvaruju te ustupcima za preuzete obveze od države. S druge strane, njihova je opravdanost često s aspekata ustavnosti ili pravednosti bila propitivana. Oduvijek snažni povijesni i tradicijski razlozi izuzeća oporezivanja imovine vjerskih zajednica pred različitim suvremenim zahtjevima sve manje postaju relevantni. Djelovanje vjerskih zajednica u mnogim područjima koja

⁶⁴ Mišljenje NO C-74/16, tč. 102.

⁶⁵ Sud EU-a je međutim upozorio i na odredbe o potporama koje ne premašuju 200.000 EUR, unutar tri godine, koje ne mogu utjecati na trgovinu među državama članicama i narušiti ili prijetiti da će narušiti tržišno natjecanje tako da su takve mjere isključene iz pojma državne potpore. Vidi CJEU *Crkvena zajednica protiv Općine Getafe*, tč. 82.

⁶⁶ Vidi više: Nicolaidis 2017, 527–536, ili Luts 2017, 292–302.

nisu vjerskog ili dobrotvornog karaktera s ciljem ostvarivanja dobiti počelo je upućivati na to da vjerske zajednice sve više postaju bitni gospodarski subjekti te da se njihova djelovanja u objema sferama moraju jasno razgraničiti i porezno tretirati. Ne osporavajući ni u jednom trenutku dobrotvorno djelovanje vjerskih zajednica i različita porezna izuzeća koja se za njih ostvaruju unutar nacionalnih sustava, a s ciljem ostvarivanja poštenoga tržišnog natjecanja u kojima sada i vjerske zajednice sudjeluju, EU povlači jasnu crtu razgraničenja i određuje kriterije dopuštenosti pojedinih izuzeća. Time nekadašnje porezne povlastice s dugogodišnjom tradicijom, ali često i dosta prijepornom pravnom utemeljenošću koje nacionalni sustavi nisu mogli ili zbog posebnih odnosa s pojedinim vjerskim zajednicama nisu htjeli izmijeniti, pod djelovanjem zahtjeva unijskog prava, prije svega, pravila državnih potpora, bivaju redefinirani. Pravni okvir propitivanja poreznih izuzeća imovine vjerskih zajednica uspostavljen presudom Suda EU-a u predmetu *Crkvena zajednica protiv Općine Getafe* osigurava da se porezna izuzeća dodjeljuju samo za vjerske djelatnosti koje će biti u skladu s pravnim okvirom i pravilima Unije, pri čemu će se dopuštenost izuzeća propitivati na temelju prirode djelatnosti koju vjerska zajednica obavlja, bez obzira na status (javnopravni ili privatnopravni) i porezni tretman koji uživa subjekt koji ju obavlja. Iako će u pravnom okviru EU-a i dalje postojati niz poreznih izuzeća, ona će biti primjenjiva samo što se tiče djelatnosti s isključivo vjerskom svrhom i samo ako se strogo budu smatrala društveno korisnom djelatnošću koja ne može narušiti konkurenciju. Za sve će se ostalo granica dopuštenosti i razgraničenja utvrđivati, a vjerske zajednice i njihove olakšice tretirati kao svaki drugi sudionik tržišnog natjecanja.

LITERATURA

1. Adams, C. W. (2006). *Za dobro i zlo: utjecaj poreza na kretanje civilizacije*, Institut za javne financije, Zagreb.
2. Bejaković, P. (2012). *Odrednice pravednosti, učinkovitosti i administrativne složenosti poreznih izdataka*, u: Bratić, V.; Fabris, M. (ur.), *Skrivena javna potrošnja: sadašnjost i budućnost poreznih izdataka*, Institut za javne financije, Zagreb.
3. Boyle, K.; Sheen, J., (eds.) (1997). *Freedom of Religion and Belief. A World Report*, Routledge, Routledge, London.
4. Curtit, F.; Fornerod, A. (2016). *State Support for Religious: European Regulation*, u: Messer, F. (ed.), *Public Fundings of Religions in Europe*, Routledge, London.
5. Dawood, A. (2017). *Religion–State Relations International IDEA Constitution-Building Primer 8*, <https://www.idea.int/sites/default/files/publications/religion-state-relations-primer.pdf> (22. 2. 2021.).
6. Elliott, T. (1978). *The Tax Exemptions Granted to Clerics by Constantine and Constantius*, II. *Phoenix*, 32(4), 326–336. doi:10.2307/1087959.

7. Ferrari, S. (1986). *The new concordat between church and state*. Italian Politics, 1, 134–145, <http://www.jstor.org/stable/43039577> (10. 3. 2021.).
8. Ferrari, A., Ferrari, S. (2010). *Religion and the Secular State: The Italian case*, Cardozo Electronic Law Bulletin, 16(1) Special Issue - Italian National Reports to the 18th World Conference on Comparative Law, Washington.
9. Fishman, J. J. (2008). *The Political Use of Private Benevolence: The Statute of Charitable Uses*, Pace Law Faculty Publications Paper 487, <https://digitalcommons.pace.edu/lawfaculty/487/> (28. 2. 2021.).
10. J. E. W., Jr. (1969). *Editorial: Churches and Tax Exemption*, Journal of Church and State, 11(2), <https://doi.org/10.1093/jcs/11.2.197> (1. 3. 2021.).
11. Luts, J. (2017). 'Congregación De Escuelas Pías Provincia Betania: Tax Exemption for Education Services by Religious Congregation Not Sacrosanct from State Aid Perspective', 26(6), EC Tax Review.
12. Martin, M. J. D. (2017). *Should The Government Be in the Business of Taxing Churches?*, Regent University Law Review, 29.
13. Marasović, S.; Klarić, M.; Balić, A. (2007). *Crkveni porezi kao oblik financiranja djelatnosti vjerskih zajednica*, Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu, 44(3-4), str. 582–584.
14. Nicolaidis, P. (2017). *Not Even the Church Is Absolved from State Aid Rules: The Essence of Economic Activity*. European State Aid Law Quarterly, 16(4), str. 527–536, <https://www.jstor.org/stable/26694187> (11. 3. 2021.).
15. Sokol, T., Staničić, F. (2018). *Pravni položaj Katoličke Crkve kao gospodarskog subjekta*, Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, 68(1), str. 31–60.
16. Szyszczak, E. (2016). *Article 263(4) TFEU and the impossibility of challenging recovery decisions in state aid: annotation on the judgments of the general court of 15 September 2016 in T-219/13 Pietro Ferracci v European Commission and T-220/13 Scuola Elementare Maria Montessori v European Commission*. European State Aid Law Quarterly, 15 (4).
17. Šinković, Z. (2015). *Financiranje vjerskih zajednica* (doktorska disertacija), Pravni fakultet, Zagreb.
18. Temperman, J.; Gunn, T. J.; Evan, M. (Eds.), (2019). *The European Court of Human Rights and the Freedom of Religion or Belief: the 25 years since Kokkinakis*, Brill Nijhoff, Leiden – Boston.
19. Vukojičić Tomić, T. (2014). *Pravni i financijski aspekti položaja vjerskih zajednica u Republici Hrvatskoj*, Pravni vjesnik, 30(3-4).
20. Witte, J. Jr.; Pin, A. (2021). *Faith in Strasbourg and Luxembourg? The Fresh Rise of Religious Freedom Litigation in the Pan-European Courts*, 70 Emory L. J. 587, <https://scholarlycommons.law.emory.edu/elj/vol70/iss3/>.
21. Witte, J. Jr. (1991). *Tax Exemption of Church Property: Historical Anomaly or Valid Constitutional Practice?*, 64 S. CAL. L. REV.
22. Zollman, C. (2000). *American Civil Church Law*, Studies in History, Economics and Public Law - Vol. LXXVII., No. 181., Clark, New Jersey, The Lawbook Exchange, Ltd.

Pravni izvori:

1. *Commission Decision of 19 December 2012 on State aid SA.20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)) Scheme concerning the municipal real estate tax exemption granted to real estate used by non-commercial entities for specific purposes implemented by Italy*, OJ L 166/24, 18. 6. 2013.
2. *Consolidated Law on Income Tax (Testo Unico delle Imposte sui Redditi – TUIR)*, Official Gazette no. 302 of 31 December 1986.
3. Direktiva Vijeća (EZ) 2006/112/EZ od 28. 11. 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, OJ L 347, 11. 12. 2006.
4. *Ministerio de Hacienda la Orden de 5 de junio de 2001 (LA LEY 871/2001) (BOE núm. 144)*, 16. 6. 2001.
5. Mišljenje nezavisne odvjetnice od 16. veljače, C-74/16, *Congregacion de Escuelas Pias Provincia Betania protiv Ayuntamiento de Getafe*, ECLI:EU:C:2017:135.
6. *Municipal Tax on Real Estate*, Official Gazette, No. 305, 30. 12. 1992.
7. Povelja Europske unije o temeljnim pravima, OJ C 202/389, 7. 6. 2016.
8. Pročišćena verzija Ugovora o Europskoj uniji i Ugovora o funkcioniranju Europske Unije, OJ C 202/1, 7. 6. 2016.
9. Sporazum o gospodarskim pitanjima između Sv. Stolice i Španjolske, B.O.E núm. 300, 15. 12. 1979.
10. *Statue on Charities Uses*, 39 Eliz. c.6 & 43 Eliz. c.4.
11. *State aid C 26/10 (ex NN 43/10) – Scheme concerning the municipal real estate tax exemption granted to real estate used by non-commercial entities for specific purposes. Invitation to submit comments pursuant to Article 108 § 2 of the Treaty on the Functioning of the European Union (text with EEA relevance)* OJ C348/17, 21. 12. 2010.
12. Uredba Vijeća (EZ) 1186/2009 od 16. 11. 2009. o uspostavi oslobođenja od carina u Zajednici, OJ L 324, 10. 12. 2009.
13. Ustav Italije, Official Gazette, No. 298/1947

Sudska praksa:

1. C-284/03 *Temco Europe* [2004] ECR I-0000
2. C-326/99 *Goed Wonen* [2001] ECR I-6831
3. Joined Cases C-180/98 and C-184/98 *Pavlov and Others* (2000) ECR I-6451, par.74, ili C-475 *Ambulanz Glöckner* (2001) ECR I -8089
4. *Lemon v. Kurtzman*, 403 U.S. 602, 624 (1971)
5. Presuda Općeg suda od 15. rujna 2016., *Scuola Elementare Maria Montessori/Komisija* (T-220/13, neobjavljena, EU:T:2016:484)
6. Presuda Suda EU-a (Veliko vijeće) od 27. lipnja 2017. godine u predmetu C-74/16 *Congregación de Escuelas Pias Provincia Betania protiv Ayuntamiento de Getafe*, ECLI:EU:C:2017:496

7. Presuda Suda EU-a od 6. studenog 2018. u spojenim predmetima C-622/16 P, C-623/16 P i C-624/16 P, *Scuola Elementare Maria Montessori protiv Komisije*, ECLI:EU:C:2018:873
8. *Kokkinakis v. Greece*, App. No. 14307/88, 1993 Eur. Ct. H.R. 28 (May 25, 1993)
9. U.S. Supreme Court *Walz v. Tax Commission of the City of New York*, 397 U.S. 664 (1970)

Mrežni izvori

1. Calvo Salves, T., Lopez Diaz, L., Rodriguez Mejias, V. (2017). *Las actividades económicas de la Iglesia Católica no están exentas del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. Historia de una exención ilegal (Primera parte) Desde la España preconstitucional hasta el año*, El Consultor de los Ayuntamientos, N° 19, Sección Opinión / Comentarios de Jurisprudencia, Quincena del 15 al 29 Oct. 2017, 2342/2017, Wolters Kluwer, 2342–2361, https://elconsultor.laley.es/Content/Documento.aspx?params=H4slAAAAAAAAEAFWLsQ7CIBRFv6b-MFG3QgUElxqF1Yjev8GpIEQyPmvTvpYuJdzjJPbnXO6e04TWiaw-7l_tgJp-iEryVXIpuE-35adbJmfaOalBAyHFOa_36P377ASL2nom4Vp-c15Vcj9ryRdsC43GsFOgN5C7R5ZgNC1l-DwAgGjg6xMXvALnmsCuZgAAAA=WKE#l21 (15. 2. 2021.).
2. Calvo Salves, T., Lopez Diaz, L., Rodriguez Mejias, V. (2017). *Las actividades económicas de la Iglesia Católica no están exentas del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. Historia de una exención ilegal (Segunda parte)* <https://www.gtt.es/boletinjuridico/las-actividades-economicas-de-la-iglesia-catolica-no-estan-exentas-del-impuesto-sobre-construcciones-instalaciones-y-obras-historia-de-una-exencion-ilegal-segunda-parte/> (18. 2. 2021.).
3. *Codex Theodosianus*, Hrvatska enciklopedija, Leksikografski zavod Miroslav Krleža, <http://www.enciklopedija.hr/Natuknica.aspx?ID=12179>>. (22. 2. 2021.).
4. *Internal Revenue Service - Exemption Requirements - 501(c)(3) Organizations* <https://www.irs.gov/charities-non-profits/charitable-organizations/exemption-requirements-501c3-organizations> (25. 2. 2021.).
5. *Lateranski ugovor*. Hrvatska enciklopedija, Leksikografski zavod Miroslav Krleža, <http://www.enciklopedija.hr/Natuknica.aspx?ID=35553> (10. 3. 2021.).

Summary

THE IMPACT OF TAX EXEMPTION ON THE PROPERTY OF RELIGIOUS CONGREGATIONS – AT THE CROSSROADS OF UNINTERRUPTED TRADITIONS AND MODERN REQUIREMENTS

The article provides an overview of the institute of tax exemption of churches and religious congregations in the light of the judgment of the Court of Justice of the European Union in Church Congregation against Municipality of Getafe (2017). The case involved a long tradition of tax relief which is still universally applied today and which is strongly defined by the relationship between the state and the church both regarding the financing and the role of

religion in a society. New social and economic circumstances facing the church, such as the growth of church property and lack of public income have placed the issue of tax exemption of church property into the centre of interest in many countries. The European Union does not call into the question the status of the church in member states based on national law. However, while discussions on the role of religion and religious congregations in modern European society continue, it seems that the Union is drawing a clear line of admissibility regarding tax exemption. Regardless of national reasons and specific features, a new legal framework on tax exemption on property of religious congregations is being established, subsuming the question of exemption under the EU rules on state subsidies and inquiring into the nature of activities of religious congregations. In this way, tax reliefs are being abolished or considerably revised in spite of their ancient foundations and special relations.

Key words: *religious congregations, church, tax exemption, rules on state subsidies, property taxation.*