



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

22 ноември 2018 година *

„Преюдициално запитване — Свобода на движение на капитали — Ограничения — Данъчно законодателство — Данък върху наследството — Устойчиво управлявани гори — Освобождаване — Опазване на горския фонд“

По дело C-679/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Hof van beroep te Antwerpen (Апелативен съд Антверпен, Белгия) с акт от 21 ноември 2017 г., постъпил в Съда на 4 декември 2017 г., в рамките на производство по дело

Vlaams Gewest, представляван от Vlaamse regering в лицето на Vlaamse Minister van Begroting, Financiën en Energie,

Vlaams Gewest, представляван от Vlaamse regering в лицето на Vlaamse Minister van Omgeving, Natuur en Landbouw,

срещу

Johannes Huijbrechts,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: R. Silva de Lapuerta, заместник-председател, изпълняващ функциите на председател на първи състав, J.-C. Bonichot (докладчик), Ал. Арабаджиев, C.G. Fernlund и S. Rodin, съдии,

генерален адвокат: M. Campos Sánchez-Bordona,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за J. Huijbrechts, от A. Visschers и P. Heeren, advocaten,
- за белгийското правителство, от P. Cottin, J.-C. Halleux и C. Pochet, в качеството на представители, подпомагани от G. Van Calster, advocaat,
- за Европейската комисия, от A. Armenia и W. Roels, в качеството на представители,

* Език на производството: нидерландски.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 63 ДФЕС.
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Vlaamse Gewest (Фламандски регион, Белгия), представляван от Vlaamse regering (правителство на Фламандския регион, Белгия) в лицето на Vlaamse Minister van Begroting, Financiën en Energie (фламандски министър на бюджета, финансите и енергетиката, Белгия) и Vlaamse Minister van Omgeving, Natuur en Landbouw (фламандски министър на териториалното устройство, околната среда и селското стопанство, Белгия), и г-н Johannes Huijbrechts относно освобождаването от данък върху наследството, от което последният иска да се ползва във връзка с намиращи се в Нидерландия гори.

Правна уредба

- 3 Член 15 от Vlaams Wetboek der successierechten (Кодекс за данъка върху наследствата на Фламандския регион, наричан по-нататък „Кодексът за данъка върху наследствата“) предвижда, че данъкът върху наследството се определя въз основа на облагаемата стойност на цялото имущество на починалия, независимо къде се намира то, след приспадане на дълговете.
- 4 Член 55 quater от Кодекса за данъка върху наследствата, понастоящем член 2.7.6.0.3 от Vlaamse Codex Fiscaliteit (Данъчен кодекс на Фламандския регион), предвижда, че недвижимите имоти, които по смисъла на белгийската правна уредба представляват „гори“, са освободени от данък върху наследствата, ако за тях е изготвен план за устойчиво управление, който отговаря на критериите в законодателството на Фламандския регион и е одобрен от органа по горите на този регион.
- 5 Член 13 bis от Bosdecreet (Декрет за горите) от 13 юни 1990 г., в редакцията му, приложима за фактите по главното производство, предвижда:

„Данъкът върху наследството, който би трябвало да се дължи върху сумата, освободена съгласно член 2.7.6.0.3 от Данъчния кодекс на Фламандския регион, се разглежда като отпусната субсидия. Субсидията се счита за отпусната за период от 30 години, в размер на 1/30-та част годишно, считано от откриването на наследството, за което се прилага освобождаването.

Субсидията се счита за отпусната при следните условия, които трябва да бъдат изпълнени през целия период от 30 години, посочен в първа алинея:

- 1) имотите трябва да запазят качеството си на гори в съответствие с член 3 от този декрет;
- 2) имотите трябва да продължават да отговарят на условията по член 2.7.6.0.3, втора алинея от Данъчния кодекс на Фламандския регион;
- 3) действително провежданото управление трябва да съответства на одобрения план за управление.

При неизпълнение на условията собственикът или ползвателят на гората трябва да върне субсидията за остатъка от периода, за който тя се счита за отпусната [...]“.

- 6 Член 41, втора алинея от Декрета за горите предвижда, че правителството на Фламандския регион установява „критериите за устойчиво управление на горите“ и съгласно разпоредбите на член 7 от същия декрет определя „горите, за които се прилагат тези критерии“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 7 Съгласно завещанието на г-жа Оуен, с местожителство в Белгия, от 24 май 2012 г. г-н Huijbrechts, с местожителство в Нидерландия, е определен за заветник в качеството на частен правоприемник на правото на собственост върху поземлени имоти в имението „Klein Zundertse Heide“ в Клейн Зюндерт (Нидерландия). Това имение от около 156 ha включва горска територия, за която се прилагат нидерландското законодателство относно опазването на естествените райони и изисквания за устойчиво управление съгласно приетия за тази цел от нидерландските власти план.
- 8 След смъртта на г-жа Оуен на 1 април 2013 г. г-н Huijbrechts приема завета и е безспорно, че наследствените въпроси са били уредени съгласно белгийското право.
- 9 Г-н Huijbrechts иска от белгийската администрация да бъде освободен от данъка върху наследството за въпросното имущество на основание член 55 quater от Кодекса за данъка върху наследствата, който освобождава от данък върху наследството „гори“, за които има план за устойчиво управление, одобрен от органа по горите на Фламандския регион.
- 10 Това искане е отхвърлено със съображението, че посоченото имущество се намира в друга държава членка, а не в Кралство Белгия.
- 11 Г-н Huijbrechts подава пред Rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen (Първоинстанционен съд Антверпен, Белгия) жалба срещу решението за отхвърляне на искането му, като твърди, че член 55 quater от Кодекса за данъка върху наследствата е в противоречие със свободното движение на капитали, тъй като тази разпоредба не се прилага за устойчиво управлявани гори, ако те се намират на територията на друга държава членка, а не на Кралство Белгия.
- 12 Rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen (Първоинстанционен съд Антверпен) уважава жалбата, като констатира, от една страна, че за разглежданото имение е изготвен план за устойчиво управление, който съответства на изисквания съгласно белгийското право, за да се приложи освобождаването по член 55 quater от Кодекса за данъка върху наследствата, и от друга страна, че г-н Huijbrechts е представил удостоверение, което съответства на изискваното от тази разпоредба. Посоченият съд приема, че различното данъчно третиране на горите, намиращи се на територията на държави членки, различни от Кралство Белгия, е ограничение на свободното движение на капитали и че то не може да бъде обосновано, тъй като е възможно да бъде потърсено съдействие от нидерландските власти за упражняване на контрол върху спазването на критериите за устойчиво управление.
- 13 Белгийската администрация подава въззивна жалба срещу решението на посочения съд пред Hof van beroep te Antwerpen (Апелативен съд Антверпен, Белгия), който решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Налице ли е нарушение на свободното движение на капитали по член 63 от Договора за функционирането на Европейския съюз, ако намиращ се в чужбина и устойчиво управляван горски имот, получен в наследство, не подлежи на освобождаване от данък върху наследството съгласно член 55 quater от [Кодекса за данъка върху наследствата], при положение че подлежи на такова освобождаване съгласно член 55 quater от [Кодекса за данъка върху наследствата] намиращ се в страната и устойчиво управляван горски имот, получен в наследство?

- 2) Представлява ли значението на фламандския горски фонд по смисъла на член 55 quater от [Кодекса за данъка върху наследствата] императивно съображение от обществен интерес, обосноваващо режим, съгласно който от данък върху наследството могат да бъдат освобождавани само намиращите се във Фландрия горски имоти, които са устойчиво управлявани?“.

По преюдициалните въпроси

- 14 С въпросите си, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска законодателство на държава членка като разглежданото в главното производство, което предоставя данъчно предимство за получените в наследство гори, ако те са устойчиво управлявани съгласно предвиденото в националното право, но само при условие че се намират на територията на тази държава членка.
- 15 Съгласно член 63, параграф 1 ДФЕС се забраняват всички ограничения върху движението на капитали между държавите членки и между държавите членки и трети страни.
- 16 От постоянната съдебна практика следва, че данъчното третиране на наследствата попада в приложното поле на разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС, отнасящи се до движението на капитали, с изключение на случаите, в които съставните им елементи са в границите само на една държава членка (решения от 17 януари 2008 г., *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, т. 25 и от 27 януари 2009 г., *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, т. 27).
- 17 В случая от предоставената на Съда преписка е видно, че с разглеждания в главното производство завет лице с местожителство в Белгия завещава на данъкоплатец с местожителство в Нидерландия имение с гори, намиращо се на територията на последната държава членка.
- 18 Следователно подобно положение попада в приложното поле на член 63, параграф 1 ДФЕС.
- 19 В областта на данъка върху наследствата от постоянната съдебна практика следва, че предоставянето на данъчни предимства само при условие че придобитият по наследствен път имот се намира на територията на страната, представлява ограничение на свободното движение на капитали, което член 63, параграф 1 ДФЕС по принцип забранява (решения от 17 януари 2008 г., *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, т. 35 и от 18 декември 2014 г., *Q*, C-133/13, EU:C:2014:2460, т. 20).
- 20 Освен това е важно да се припомни, че съгласно член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС „[р]азпоредбите на член 63 не накърняват правото на държавите членки [...] да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение що се отнася до тяхното [...] място на инвестиране на капитала“. При все това член 65, параграф 3 ДФЕС предвижда, че националните разпоредби, посочени в параграф 1, не представляват „средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 63“.
- 21 Следователно трябва да се проведе разграничение между неравното третиране, позволено съгласно член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС, и произволната дискриминация, забранена по силата на параграф 3 от същия член. От съдебната практика обаче следва, че за да може национално данъчно законодателство като това в главното производство, което за целите на изчисляване на данъка върху наследството прави разграничение между имотите, които се намират в друга държава членка, и тези, намиращи се на територията на регион на Кралство

Белгия, да се счита за съвместимо с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, е необходимо различното третиране да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е оправдано с императивно съображение от обществен интерес (решение от 17 януари 2008 г., *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, т. 42) и да не надхвърля необходимото за постигане на целта, преследвана с разглежданата мярка (решения от 14 септември 2006 г., *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, EU:C:2006:568, т. 32, от 17 януари 2008 г., *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, т. 41 и от 27 януари 2009 г., *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, т. 41).

- 22 За да се прецени дали различното третиране се отнася до положения, които не са обективно сходни, следва да се вземат предвид целта и текстът на разглежданите в главното производство национални разпоредби (решение от 18 декември 2014 г., *Q*, C-133/13, EU:C:2014:2460, т. 22 и цитираната съдебна практика).
- 23 В случая от текста на член 55 quater от Кодекса за данъка върху наследствата, понастоящем член 2.7.6.0.3 от Данъчния кодекс на Фламандския регион, и от акта за преюдициално запитване изрично следва, че предвиденото в тази разпоредба освобождаване от данъчно облагане преследва екологична цел, а именно устойчивото управление на горите и горските територии във Фламандския регион на Кралство Белгия.
- 24 Освен това според белгийското правителство с освобождаването се цели да се предотврати евентуалното разпокъсване на горите в резултат на продажбите, извършени, за да се заплати данъкът върху наследството.
- 25 Подобна екологична цел, а именно устойчивото управление на горите и горските територии, по принцип не би могло да бъде ограничена само до територията на един регион на държава членка или до територията на една държава членка, тъй като дадена горска зона може да представлява общ масив или едно цяло, макар да се разпростира на територията на няколко държави членки и от правна и административна гледна точка да попада под юрисдикцията на тези държави членки.
- 26 Всъщност ефикасната защита и устойчивото управление на горите са типичен трансграничен проблем на околната среда, предполагащ обща отговорност на държавите членки (вж. по аналогия решения от 12 юли 2007 г., *Комисия/Австрия*, C-507/04, EU:C:2007:427, т. 87 и от 26 януари 2012 г., *Комисия/Полша*, C-192/11, непубликувано, EU:C:2012:44, т. 23).
- 27 В това отношение евентуалното разграничение между граничните зони на една и съща гора в зависимост от това дали се намират на територията на Фламандския регион на Кралство Белгия или на територията на Кралство Нидерландия е изкуствено и не произтича от никаква обективна разлика.
- 28 Следователно с оглед на разглежданото в главното производство освобождаване от данъчно облагане данъкоплатец, който получава в наследство гори, намиращи се на територията на държава членка, граниеща с Фламандския регион на Кралство Белгия, и който може да докаже, че тези гори са управлявани устойчиво в съответствие с изисквания като установените в член 55 quater от Кодекса за данъка върху наследствата, понастоящем член 2.7.6.0.3 от Данъчния кодекс на Фламандския регион, се намира в сходно положение с данъкоплатец, който получава в наследство гори, за които е изготвен план за устойчиво управление в съответствие с посочената разпоредба и които се намират на територията на споменатия регион (вж. по аналогия решения от 14 септември 2006 г., *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, EU:C:2006:568, т. 40 и от 27 януари 2009 г., *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, т. 48—50).
- 29 От това следва, че така констатираното различно данъчно третиране създава ограничение на движението на капитали по смисъла на член 63, параграф 1 ДФЕС.

- 30 При все това може да се допусне такова ограничение, ако то е обосновано от императивно съображение от обществен интерес и зачита принципа на пропорционалност, в смисъл че трябва да бъде в състояние да гарантира осъществяването на преследваната с него цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (решение от 27 януари 2009 г., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, т. 52).
- 31 В това отношение белгийското правителство поддържа, че прилагането на освобождаването само за гори, намиращи се във Фламандския регион, се обосновава със съображения, свързани с опазването на околната среда, по-специално с необходимостта от устойчиво управление на горите и природата във Фламандския регион на Кралство Белгия, в който горският фонд се експлоатира усилено в частност поради гъстотата на населението, индустриализацията и наличието на добра обработваема почва.
- 32 Освен това следва да се припомни, че опазването на околната среда е една от основните цели на Европейския съюз (решение от 11 декември 2008 г., Комисия/Австрия, C-524/07, непубликувано, EU:C:2008:717, т. 58 и цитираната съдебна практика).
- 33 В случая предоставянето и запазването в сила на освобождаването от данък, предвидено в член 55 quater от Кодекса за данъка върху наследствата, понастоящем член 2.7.6.0.3 от Данъчния кодекс на Фламандския регион, действително са обусловени с изпълнението на екологични изисквания през период от тридесет години.
- 34 Следва да се констатира обаче, че доколкото за прилагането на това освобождаване от данъчно облагане е необходимо и получената в наследство гора да се намира на територията на Фламандския регион на Кралство Белгия, освобождаването не е подходяща мярка за постигане на преследваните с него цели, тъй като устойчивото управление на горски масив като разглеждания в главното производство, намиращ се в граничната зона на две държави членки, е трансграничен екологичен проблем, който не може да бъде ограничен само до територията на една от тези държави членки или до част от тази територия.
- 35 Белгийското правителство поддържа също, че прилагането на освобождаването само за гори във Фламандския регион се обосновава и с трудността да се проверява в държавите членки, различни от Кралство Белгия, дали горите действително отговарят на изискванията по националната правна уредба, за да бъде предоставено и запазено в сила освобождаването, и с невъзможността да се гарантира контролът върху действителното изпълнение на тези изисквания през период от 30 години, както изисква посочената правна уредба.
- 36 Несъмнено необходимостта да се осигури ефективността на данъчния контрол, представлява императивно съображение от обществен интерес, което може да обоснове ограничение на упражняването на свободите на движение, гарантирани от Договора. Такава ограничителна мярка трябва обаче да зачита принципа на пропорционалност, в смисъл че трябва да бъде в състояние да гарантира осъществяването на преследваната с нея цел и не трябва да надхвърля необходимото за постигането ѝ (решение от 27 януари 2009 г., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, т. 52).
- 37 В това отношение от постоянната съдебна практика следва, че наличието на практически трудности, за да се определи дали са изпълнени условията за получаване на данъчно предимство, не може да обоснове чисто и просто отказа да се предостави предимството. Всъщност компетентните данъчни органи на дадена държава членка могат да поискат от засегнатия данъкоплатец да представи съответните доказателства, позволяващи да се провери изпълнението на изискванията във връзка с устойчивото управление на гори, намиращи се на територията на друга държава членка, за да се прецени дали са налице условията за прилагане на съответното освобождаване от данъчно облагане (вж. по-специално по аналогия решения от 14 септември 2006 г., Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, т. 48, от

25 октомври 2007 г., Geurts и Vogten, C-464/05, EU:C:2007:631, т. 28, от 17 януари 2008 г., Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, т. 54 и 55 и от 27 януари 2009 г., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, т. 53—55).

- 38 Следователно национална правна уредба като разглежданата в главното производство, възпрепятстваща безусловно данъкоплатеца да представи доказателства, че за получените в наследство гори има план за устойчиво управление, който е изготвен в съответствие със законодателството на държавата членка, в която се намират горите, и отговаря на изисквания, идентични на предвидените в член 55 quater от Кодекса за данъка върху наследствата, не би могло да бъде обоснована с ефективността на данъчния контрол (вж. в този смисъл решения от 10 март 2005 г., Laboratoires Fournier, C-39/04, EU:C:2005:161, т. 25, от 14 септември 2006 г., Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, т. 48 и от 27 януари 2009 г., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, т. 60).
- 39 Що се отнася до изтъкнатата от белгийското правителство невъзможност да се провери в държава членка, различна от Кралство Белгия, дали такъв план се спазва през период от 30 години, както изисква разглежданата в главното производство правна уредба за горите на територията на Фламандския регион, от посоченото по-горе все пак следва, че този довод не може да бъде надлежно противопоставен *in abstracto* и че той предполага данъчните органи на държавата членка по облагане да докажат, че действително нямат възможност да получат в този период необходимите данни от компетентните органи на държавата членка по местонахождението на горите.
- 40 В това отношение, в случай че държавата членка по местонахождението на горите предоставя данъчно предимство от същия вид като това в главното производство и при същите условия, по-специално при наличието на план за управление, сходен на предвидения в белгийската правна уредба, няма основание поначало да се изключи възможността в рамките на въведеното с правото на Съюза взаимно сътрудничество държавата членка по облагането да получи необходимите данни, за да провери дали са изпълнени условията за предоставяне и запазване в сила на данъчното предимство, предвидено в тази правна уредба (в този смисъл вж. по-специално решение от 27 януари 2009 г., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, т. 68).
- 41 При всяко положение няма никаква пречка съответните данъчни органи да откажат да предоставят разглежданото в главното производство освобождаване, ако не са представени доказателствата, които считат за необходими с оглед на правилното определяне на данъка (в този смисъл вж. по-специално решение от 27 януари 2009 г., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, т. 69 и цитираната съдебна практика).
- 42 По повдигнатия от белгийското правителство в писменото му становище въпрос дали този анализ се отнася и до горите, намиращи се на територията на трети страни, е важно да се уточни, че отговорът на този въпрос не е необходим за разрешаването на спора в главното производство, но и че при всички положения е оправдано дадена държава членка да откаже предоставянето на данъчно предимство, ако, именно поради липсата на договорно задължение на тази трета страна да предоставя информация, се оказва невъзможно необходимата информация да бъде получена от нея (решения от 18 декември 2007 г., A, C-101/05, EU:C:2007:804, т. 63 и от 27 януари 2009 г., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, т. 70).
- 43 С оглед на посоченото по-горе на поставените въпроси следва да се отговори, че член 63 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска законодателство на държава членка като разглежданото в главното производство, което предоставя данъчно предимство за получените в наследство гори, ако те са устойчиво управлявани съгласно предвиденото в националното право, но само при условие че се намират на територията на тази държава членка.

По съдебните разноси

- 44 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноси. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Член 63ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска законодателство на държава членка като разглежданото в главното производство, което предоставя данъчно предимство за получените в наследство гори, ако те са устойчиво управлявани съгласно предвиденото в националното право, но само при условие че се намират на територията на тази държава членка.

Подписи