



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 22ας Νοεμβρίου 2018 *

«Προδικαστική παραπομπή – Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων – Περιορισμοί – Φορολογική νομοθεσία – Φόρος κληρονομίας – Δάση βιώσιμης διαχείρισεως – Απαλλαγή – Προστασία των δασικών εκτάσεων»

Στην υπόθεση C-679/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το hof van beroep te Antwerpen (εφετείο Αμβέρσας, Βέλγιο) με απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 4 Δεκεμβρίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

Vlaams Gewest, εκπροσωπούμενη από τη Vlaamse regering διά του Vlaamse Minister van Begroting, Financiën en Energie,

Vlaams Gewest, εκπροσωπούμενη από τη Vlaamse regering διά του Vlaamse Minister van Omgeving, Natuur en Landbouw,

κατά

Johannes Huijbrechts,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, Αντιπρόεδρο του Δικαστηρίου, προεδρεύουσα του πρώτου τμήματος, J.-C. Bonichot (εισηγητή), A. Arabadjiev, C. G. Fernlund και S. Rodin, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Campos Sánchez-Bordona

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο J. Huijbrechts, εκπροσωπούμενος από τους A. Visschers και P. Heeren, advocaten,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους P. Cottin και J.-C. Halleux καθώς και από την C. Rochet, επικουρούμενους από τον G. Van Calster, advocaat,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την A. Armenia και τον W. Roels,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 63 ΣΛΕΕ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Vlaamse Gewest (Περιφέρειας της Φλάνδρας, Βέλγιο), εκπροσωπούμενης από τη Vlaamse regering (Φλαμανδική Κυβέρνηση, Βέλγιο), διά του Vlaamse Minister van Begroting, Financiën en Energie (Φλαμανδού Υπουργού Προϋπολογισμού, Οικονομικών και Ενέργειας, Βέλγιο) και διά του Vlaamse Minister van Omgeving, Natuur en Landbouw (Φλαμανδού Υπουργού Περιβάλλοντος, Φυσικών Πόρων και Γεωργίας, Βέλγιο), και του Johannes Huijbrechts σχετικά με την απαλλαγή από τον φόρο κληρονομιάς της οποίας ο τελευταίος ζητεί να τύχει για ορισμένα δάση ευρισκόμενα στις Κάτω Χώρες.

Το νομικό πλαίσιο

- 3 Το άρθρο 15 του Vlaams wetboek der successierechten (φλαμανδικού κώδικα φορολογίας κληρονομιών, στο εξής: κώδικας φορολογίας κληρονομιών) ορίζει ότι ο φόρος κληρονομιάς καθορίζεται βάσει της φορολογητέας αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων του θανόντος, οπουδήποτε και αν βρίσκονται, μετά την αφαίρεση των χρεών.
- 4 Το άρθρο 55quater του κώδικα φορολογίας κληρονομιών, νυν άρθρο 2.7.6.0.3 του Vlaamse Codex Fiscaliteit (φλαμανδικού κώδικα φορολογίας), προβλέπει ότι τα ακίνητα που θεωρούνται «δασύλλια» κατά την έννοια της βελγικής νομοθεσίας, απαλλάσσονται του φόρου κληρονομιάς όταν αποτελούν αντικείμενο σχεδίου βιώσιμης διαχείρισεως το οποίο πληροί τα κριτήρια της φλαμανδικής κανονιστικής ρυθμίσεως και έχει εγκριθεί από τη δασική διοίκηση της Φλάνδρας.
- 5 Το άρθρο 13bis του Bosdecreet (νόμου περί δασών) της 13ης Ιουνίου 1990, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, προβλέπει τα εξής:

«Οι φόροι κληρονομιάς που θα οφείλονταν για το απαλλασσόμενο ποσόν κατ' εφαρμογήν του άρθρου 2.7.6.0.3 του φλαμανδικού κώδικα φορολογίας λογίζεται ότι χορηγούνται ως επιχορήγηση. Η εν λόγω επιχορήγηση λογίζεται χορηγηθείσα για 30 έτη, κατ' αναλογία 1/30 ετησίως, από τον χρόνο επαγωγής της απαλλασσόμενης του φόρου κληρονομιάς.

Η επιχορήγηση λογίζεται χορηγηθείσα υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται κατά τη διάρκεια της περιόδου των 30 ετών που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο:

- 1) τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να εξακολουθήσουν να διατηρούν τον χαρακτήρα τους ως δασυλλίων, συμφώνως προς το άρθρο 3 του παρόντος νόμου·
- 2) τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να εξακολουθήσουν να πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 2.7.6.0.3, δεύτερο εδάφιο, του φλαμανδικού κώδικα φορολογίας·
- 3) η ασκούμενη στην πράξη διαχείριση πρέπει να συνάδει προς το εγκεκριμένο σχέδιο διαχείρισεως.

Σε περίπτωση μη τηρήσεως των προϋποθέσεων, ο κύριος ή ο επικαρπωτής του δασυλλίου υποχρεούται να επιστρέψει την επιδότηση για το υπόλοιπο της περιόδου για την οποία έχει χορηγηθεί [...].»

- 6 Το άρθρο 41, δεύτερο εδάφιο, του εν λόγω νόμου περί δασών προβλέπει ότι η Φλαμανδική Κυβέρνηση θεσπίζει «τα κριτήρια για την βιώσιμη διαχείριση των δασυλλίων» και καθορίζει, συμφώνως προς τις διατάξεις του άρθρου 7 του ίδιου νόμου, «τα διεπόμενα από τα εν λόγω κριτήρια δασύλλια».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 7 Με διαθήκη της 24ης Μαΐου 2012, η T. M. L. M. Oyen, η οποία ήταν κάτοικος Βελγίου, εγκατέστησε τον J. Huijbrechts, κάτοικο Κάτω Χωρών, κληροδόχο επί της κυριότητας των γηπέδων της περιοχής «Klein Zundertse Heide» στο Klein Zundert (Κάτω Χώρες). Η περιοχή αυτή, περίπου 156 εκταρίων, περιλαμβάνει δασική ζώνη που υπόκειται στην ολλανδική νομοθεσία περί προστασίας περιοχών φυσικού κάλλους καθώς και στις απαιτήσεις περί βιώσιμης διαχείρισεως, συμφώνως προς το σχέδιο που έχει εκπονηθεί προς τούτο από τις ολλανδικές αρχές.
- 8 Όταν απεβίωσε η T. M. L. M. Oyen, την 1 Απριλίου 2013, ο J. Huijbrechts αποδέχθηκε την κληροδοσία αυτή και δεν αμφισβητείται ότι η κληρονομική διαδοχή διεπόταν από το βελγικό δίκαιο.
- 9 Ο J. Huijbrechts ζήτησε από το Βελγικό Δημόσιο να απαλλαγεί του φόρου κληρονομίας επί του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου, δυνάμει του άρθρου 55quater του κώδικα φορολογίας κληρονομιών που απαλλάσσει από τους φόρους κληρονομίας τα «δασύλλια» για τα οποία υπάρχει σχέδιο βιώσιμης διαχείρισεως εγκεκριμένο από τη δασική διοίκηση της Φλάνδρας.
- 10 Η αίτηση αυτή απορρίφθηκε με την αιτιολογία ότι το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο κείται σε άλλο κράτος μέλος εκτός του Βασιλείου του Βελγίου.
- 11 Ο J. Huijbrechts άσκησε ενώπιον του rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen (πρωτοβάθμιου δικαστηρίου Αμβέρσας, Βέλγιο) προσφυγή κατά της αποφάσεως περί απορρίψεως της αιτήσεώς του ισχυριζόμενος ότι το 55quater του κώδικα φορολογίας κληρονομιών δεν ήταν σύμφωνο προς την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, καθότι η διάταξη αυτή δεν τυγχάνει εφαρμογής επί των δασών βιώσιμης διαχείρισεως στην περίπτωση που αυτά ευρίσκονται στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, εκτός του Βασιλείου του Βελγίου.
- 12 Το εν λόγω δικαστήριο δέχθηκε την προσφυγή αυτή, αφού διαπίστωσε, αφενός, ότι η επίμαχη περιοχή ήταν αντικείμενο σχεδίου βιώσιμης διαχείρισεως σύμφωνου με εκείνο που απαιτείται από το βελγικό δίκαιο προκειμένου να χορηγηθεί η απαλλαγή που προβλέπεται στο 55quater του κώδικα φορολογίας κληρονομιών και, αφετέρου, ότι ο J. Huijbrechts είχε προσκομίσει βεβαίωση σύμφωνη με αυτή που απαιτείται επίσης από την εν λόγω διάταξη. Το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι η διαφορετική φορολογική μεταχείριση των δασών που ευρίσκονται στο έδαφος άλλων κρατών μελών, εκτός του Βασιλείου του Βελγίου συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και ότι ο περιορισμός αυτός δεν μπορούσε να δικαιολογηθεί, δεδομένου ότι θα μπορούσε να ζητηθεί η συνδρομή των ολλανδικών αρχών προκειμένου να διασφαλισθεί ο έλεγχος της τηρήσεως των κριτηρίων βιώσιμης διαχείρισεως.
- 13 Το Βελγικό Δημόσιο άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως του δικαστηρίου αυτού ενώπιον του hof van beroep te Antwerpen (εφετείου Αμβέρσας, Βέλγιο), το οποίο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Αντιβαίνει στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 63 ΣΛΕΕ μια κατάσταση όπου [ένα πρόσωπο] κληρονομεί δασική έκταση, η οποία βρίσκεται στην αλλοδαπή και αποτελεί αντικείμενο βιώσιμης διαχείρισεως, χωρίς απαλλαγή από τον φόρο κληρονομίας βάσει του άρθρου 55 [του κώδικα φορολογίας κληρονομιών], ενώ [ένα πρόσωπο] που κληρονομεί

δασική έκταση η οποία βρίσκεται στην ημεδαπή και αποτελεί αντικείμενο βιώσιμης διαχείρισεως απαλλάσσεται από τον φόρο κληρονομιάς βάσει του άρθρου 55 [του κώδικα φορολογίας κληρονομιών];

- 2) Συνιστά το συμφέρον της φλαμανδικής κομοστέγης κατά την έννοια του άρθρου 55 quater [του κώδικα φορολογίας κληρονομιών] επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ο οποίος δικαιολογεί μια ρύθμιση με την οποία το πλεονέκτημα της απαλλαγής από τον φόρο κληρονομιάς περιορίζεται στις δασικές εκτάσεις που βρίσκονται στη Φλάνδρα και αποτελούν αντικείμενο βιώσιμης διαχείρισεως;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 14 Με τα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν το άρθρο 63 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία χορηγεί φορολογικό πλεονέκτημα για τα δάση που μεταβιβάζονται μέσω κληρονομικής διαδοχής, υπό την προϋπόθεση ότι αποτελούν αντικείμενο βιώσιμης διαχείρισεως υπό τους όρους που ορίζονται από το εθνικό δίκαιο, πλην όμως περιορίζει το πλεονέκτημα αυτό στα δάση που ευρίσκονται στο έδαφος αυτού του κράτους μέλους.
- 15 Κατά το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών, καθώς και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.
- 16 Από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η φορολογική μεταχείριση των κληρονομιών εμπίπτει στις διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ σχετικά με τις κινήσεις κεφαλαίων, εξαιρουμένων των περιπτώσεων όπου τα συστατικά στοιχεία των πράξεων αυτών περιορίζονται στο εσωτερικό ενός και μόνον κράτους μέλους (αποφάσεις της 17ης Ιανουαρίου 2008, *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, σκέψη 25, και της 27ης Ιανουαρίου 2009, *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψη 27).
- 17 Εν προκειμένω, από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη κληροδοσία έγινε από πρόσωπο που κατοικούσε στο Βέλγιο υπέρ φορολογουμένου που κατοικεί στις Κάτω Χώρες και ότι αφορά μια περιοχή, αποτελούμενη από δάση, που ευρίσκεται στο έδαφος του εν λόγω κράτους μέλους.
- 18 Επομένως, μια τέτοια κατάσταση εμπίπτει προδήλως στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
- 19 Όσον αφορά τους φόρους κληρονομιάς, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η εξάρτηση της παροχής φορολογικών πλεονεκτημάτων από την προϋπόθεση ότι το δωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να ευρίσκεται στο εσωτερικό του οικείου κράτους μέλους συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ο οποίος απαγορεύεται, κατ' αρχήν, από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (αποφάσεις της 17ης Ιανουαρίου 2008, *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, σκέψη 35, και της 18ης Δεκεμβρίου 2014, *Q*, C-133/13, EU:C:2014:2460, σκέψη 20).
- 20 Εξάλλου, υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ, «[ο]ι διατάξεις του άρθρου 63 δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών [...] να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά [...] τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους». Εντούτοις, το άρθρο 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ ορίζει ότι τα μέτρα και οι διαδικασίες της εν λόγω παραγράφου 1 δεν μπορούν να αποτελέσουν «ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκριμένο περιορισμό της ελεύθερης κινήσεως των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο 63 ΕΚ».

- 21 Είναι συνεπώς σημαντικό να γίνεται διάκριση μεταξύ, αφενός, της διαφορετικής μεταχειρίσεως η οποία επιτρέπεται δυνάμει του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ και, αφετέρου, των αυθαιρέτων διακρίσεων οι οποίες απαγορεύονται από την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού. Από τη νομολογία προκύπτει ότι, προκειμένου μια εθνική φορολογική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς, διακρίνει μεταξύ των περιουσιακών στοιχείων που ευρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος και εκείνων που ευρίσκονται στο έδαφος μιας περιφέρειας του Βασιλείου του Βελγίου, να είναι συμβατή με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει η διαφορετική μεταχείριση να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος (απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2008, *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, σκέψη 42) και να μη βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει το επίμαχο μέτρο (αποφάσεις της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, EU:C:2006:568, σκέψη 32, της 17ης Ιανουαρίου 2008, *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, σκέψη 41, και της 27ης Ιανουαρίου 2009, *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψη 41).
- 22 Για να εκτιμηθεί αν η διαφορετική μεταχείριση αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το αντικείμενο και το περιεχόμενο των επίμαχων στην κύρια δίκη εθνικών διατάξεων (απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, *Q*, C-133/13, EU:C:2014:2460, σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 23 Εν προκειμένω, προκύπτει σαφώς από το γράμμα του άρθρου 55 quater του κώδικα φορολογίας κληρονομιών, νυν άρθρου 2.7.6.0.3 του φλαμανδικού κώδικα φορολογίας, και από την απόφαση περί παραπομπής ότι η φορολογική απαλλαγή που προβλέπει η διάταξη αυτή επιδιώκει σκοπό περιβαλλοντικής φύσεως, ήτοι τη βιώσιμη διαχείριση των δασών και των εκτάσεων με δασύλλια που ευρίσκονται στο έδαφος της Περιφέρειας της Φλάνδρας του Βασιλείου του Βελγίου.
- 24 Εξάλλου, κατά τη Βελγική Κυβέρνηση, σκοπός της απαλλαγής είναι να αποφευχθεί ο κατακερματισμός των δασών που θα μπορούσε να προκύψει λόγω των πωλήσεων για την πληρωμή των φόρων κληρονομιάς.
- 25 Ένας τέτοιος περιβαλλοντικός σκοπός, συνιστάμενος στη βιώσιμη διαχείριση των δασών και των εκτάσεων με δασύλλια, δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορίζεται στο έδαφος μιας περιφέρειας ενός κράτους μέλους ή στην εθνική επικράτεια κράτους μέλους, καθόσον μια ζώνη με δασύλλια μπορεί να αποτελείται από ένα μόνον δρυμό ή από ένα μόνον σύνολο, έστω και αν η ζώνη αυτή εκτείνεται στο έδαφος περισσότερων κρατών μελών, και εάν, από νομικής και διοικητικής απόψεως, υπάγεται στη δικαιοδοσία τους.
- 26 Πράγματι, η αποτελεσματική προστασία καθώς και η βιώσιμη διαχείριση των δασυλλίων και των δασών συνιστά περιβαλλοντολογικό πρόβλημα τυπικά διασυνοριακό που συνεπάγεται κοινές ευθύνες των κρατών μελών (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2007, Επιτροπή κατά Αυστρίας, C-507/04, EU:C:2007:427, σκέψη 87, και της 26ης Ιανουαρίου 2012, Επιτροπή κατά Πολωνίας, C-192/11, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2012:44, σκέψη 23).
- 27 Συναφώς, η διάκριση μεταξύ των όμορων τμημάτων του ίδιου δασυλλίου ή του ίδιου δάσους, ανάλογα με το αν ευρίσκονται στο έδαφος της Περιφέρειας της Φλάνδρας του Βασιλείου του Βελγίου ή στο έδαφος του Βασιλείου των Κάτω Χωρών, είναι τεχνητή και δεν ανταποκρίνεται σε καμία αντικειμενική διαφορά.
- 28 Συνεπώς, φορολογούμενος στον οποίον περιέρχονται μέσω κληρονομικής διαδοχής δασύλλια και δάση ευρισκόμενα στο έδαφος κράτους μέλους όμορου προς την Περιφέρεια της Φλάνδρας του Βασιλείου του Βελγίου ως προς οποία μπορεί να αποδείξει ότι αποτελούν αντικείμενο βιώσιμης διαχείρισεως που ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις του άρθρου 55 quater του κώδικα φορολογίας κληρονομιών, νυν άρθρου 2.7.6.0.3 του φλαμανδικού κώδικα φορολογίας, ευρίσκεται, έναντι της επίμαχης στην κύρια δίκη φορολογικής απαλλαγής, σε κατάσταση συγκρίσιμη με εκείνη ενός φορολογουμένου στον οποίον

περιέρχονται μέσω κληρονομικής διαδοχής δασύλλια και δάση που αποτελούν αντικείμενο σχεδίου βιώσιμης διαχείρισεως σύμφωνα προς τη διάταξη αυτή και τα οποία ευρίσκονται στο έδαφος της εν λόγω περιφέρειας (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, EU:C:2006:568, σκέψη 40, και της 27ης Ιανουαρίου 2009, *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψεις 48 έως 50).

- 29 Επομένως, η ούτω διαπιστωθείσα διαφορετική φορολογική μεταχείριση συνιστά περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
- 30 Ένας τέτοιος περιορισμός μπορεί να γίνει εντούτοις δεκτός μόνον αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος και συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας, υπό την έννοια ότι πρέπει να είναι πρόσφορο για τη διασφάλιση της επιτεύξεως του επιδιωκόμενου σκοπού και να μη βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξή του (απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2009, *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψη 52).
- 31 Συναφώς, η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι ο περιορισμός του πλεονεκτήματος της απαλλαγής στα δάση που ευρίσκονται στην Περιφέρεια της Φλάνδρας δικαιολογείται από λόγους προστασίας του περιβάλλοντος, ιδίως από την ανάγκη βιώσιμης διαχείρισεως των δασών και της φύσεως στην Περιφέρεια της Φλάνδρας του Βασιλείου του Βελγίου, όπου ο δασικός δρυμός υφίσταται επιβαρύνσεις λόγω, ιδίως, της πυκνότητας του πληθυσμού, της εκβιομηχανίσεως και της υπάρξεως εύφορου καλλιεργήσιμου εδάφους.
- 32 Επιπλέον, πρέπει να υπομνησθεί ότι η προστασία του περιβάλλοντος συνιστά έναν από τους βασικούς σκοπούς της Ευρωπαϊκής Ένωσης (απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2008, Επιτροπή κατά Αυστρίας, C-524/07, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2008:717, σκέψη 58 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 33 Εν προκειμένω, η χορήγηση και η διατήρηση της φορολογικής απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 55quater του κώδικα φορολογίας κληρονομιών, νυν άρθρο 2.7.6.0.3 του φλαμανδικού κώδικα φορολογίας, όντως εξαρτάται από την τήρηση ορισμένων περιβαλλοντικών απαιτήσεων για περίοδο τριάντα ετών.
- 34 Εντούτοις, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, στο μέτρο που το πλεονέκτημα της εν λόγω απαλλαγής από τον φόρο εξαρτάται επίσης από την προϋπόθεση ότι τα δασύλλια ή τα δάση που μεταβιβάζονται μέσω κληρονομικής διαδοχής ευρίσκονται στο έδαφος της Περιφέρειας της Φλάνδρας του Βασιλείου του Βελγίου, η εν λόγω απαλλαγή δεν αποτελεί πρόσφορο μέτρο για την επίτευξη των σκοπών που επιδιώκει, καθόσον η βιώσιμη διαχείριση δασικής ζώνης κείμενης στο όμορο έδαφος δύο κρατών μελών, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, συνιστά διασυννοριακό περιβαλλοντικό πρόβλημα που δεν μπορεί να περιορισθεί μόνο στο έδαφος ενός εκ των εν λόγω κρατών μελών ή σε τμήμα αυτού.
- 35 Η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει επίσης ότι ο περιορισμός του πλεονεκτήματος της απαλλαγής στα ευρισκόμενα στην Περιφέρεια της Φλάνδρας δάση δικαιολογείται από τη δυσχέρεια εξακριβώσεως, σε άλλα κράτη μέλη εκτός του Βασιλείου του Βελγίου, αν τα δάση πληρούν πράγματι τις προϋποθέσεις που επιβάλλει η εθνική κανονιστική ρύθμιση για τη χορήγηση και τη διατήρηση της απαλλαγής και από την αδυναμία να εξασφαλισθεί ο έλεγχος της αποτελεσματικής τηρήσεως των εν λόγω απαιτήσεων επί 30 έτη, όπως απαιτεί η ρύθμιση αυτή.
- 36 Είναι αληθές ότι η ανάγκη να διασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ικανό να δικαιολογήσει περιορισμό της ασκήσεως των ελευθεριών κυκλοφορίας τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη. Εντούτοις, ένα τέτοιο περιοριστικό μέτρο πρέπει να συνάδει προς την αρχή της αναλογικότητας, υπό την έννοια ότι πρέπει να είναι πρόσφορο για τη διασφάλιση της επιτεύξεως του επιδιωκόμενου σκοπού και να μη βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξή του (απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2009, *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψη 52).

- 37 Συναφώς, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η ύπαρξη πρακτικών δυσκολιών προκειμένου να διαπιστωθεί κατά πόσον πληρούνται οι απαιτούμενες προϋποθέσεις για την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος δεν δικαιολογεί την πλήρη άρνηση χορηγήσεώς της. Οι αρμόδιες φορολογικές αρχές ενός κράτους μέλους μπορούν πράγματι να ζητήσουν από τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο να προσκομίσει τα κατάλληλα δικαιολογητικά έγγραφα τα οποία να τους παρέχουν τη δυνατότητα να ελέγξουν την τήρηση των απαιτήσεων σχετικά με τη βιώσιμη διαχείριση των ευρισκόμενων στο έδαφος άλλου κράτους μέλους δασών, προκειμένου να αξιολογήσουν εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος (βλ. ιδίως, κατ' αναλογία, αποφάσεις της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, EU:C:2006:568, σκέψη 48, της 25ης Οκτωβρίου 2007, *Geurts και Vogten*, C-464/05, EU:C:2007:631, σκέψη 28, της 17ης Ιανουαρίου 2008, *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, σκέψεις 54 και 55, καθώς και της 27ης Ιανουαρίου 2009, *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψεις 53 έως 55).
- 38 Συνεπώς, εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία εμποδίζει απολύτως τον φορολογούμενο να προσκομίσει στοιχεία αποδεικνύοντα ότι τα περιελθόντα σε αυτόν μέσω κληρονομικής διαδοχής δάση υπάγονται σε σχέδιο βιώσιμης διαχειρίσεως που έχει εκπονηθεί συμφώνως προς τη νομοθεσία του κράτους μέλους εντός του οποίου ευρίσκονται τα δάση αυτά και το οποίο πληροί απαιτήσεις πανομοιότυπες προς αυτές που προβλέπει το άρθρο 55quater του κώδικα φορολογίας κληρονομιών, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 10ης Μαρτίου 2005, *Laboratoires Fournier*, C-39/04, EU:C:2005:161, σκέψη 25, της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, EU:C:2006:568, σκέψη 48, και της 27ης Ιανουαρίου 2009, *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψη 60).
- 39 Όσον αφορά την προβαλλόμενη από τη Βελγική Κυβέρνηση αδυναμία της να ελέγξει την τήρηση, σε άλλο κράτος μέλος εκτός του Βασιλείου του Βελγίου, ενός τέτοιου σχεδίου για περίοδο 30 ετών, όπως επιτάσσει η επίμαχη στην κύρια δίκη κανονιστική ρύθμιση για τα δάση που ευρίσκονται στο έδαφος της Περιφέρειας της Φλάνδρας, από τα ανωτέρω προκύπτει εντούτοις ότι το επιχείρημα αυτό δεν είναι δυνατό να αντισταχθεί βασίμως *in abstracto* και ότι προϋποθέτει ότι οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους φορολόγησεως αποδεικνύουν ότι όντως δεν έχουν τη δυνατότητα να λαμβάνουν, κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής, τα απαιτούμενα στοιχεία από τις αρμόδιες αρχές του κράτους μέλους εντός του οποίου ευρίσκονται τα δάση.
- 40 Συναφώς, στην περίπτωση που το κράτος μέλος στο οποίο ευρίσκονται τα δάση χορηγεί φορολογικό πλεονέκτημα του ιδίου είδους με το επίμαχο στην κύρια δίκη, εξαρτώμενο από ισοδύναμες προϋποθέσεις και, ιδίως, από σχέδιο βιώσιμης διαχειρίσεως παρόμοιο προς αυτό που προβλέπει η βελγική ρύθμιση, ουδόλως μπορεί να αποκλεισθεί ευθύς εξ αρχής το ενδεχόμενο το κράτος μέλος φορολόγησεως να μπορεί να λάβει, στο πλαίσιο της αμοιβαίας συνδρομής που προβλέπεται από το δίκαιο της Ένωσης, τα στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να ελέγξει κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις για τη χορήγηση και τη διατήρηση του φορολογικού πλεονεκτήματος που προβλέπει η ρύθμιση αυτή (βλ. μεταξύ άλλων, συναφώς, απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2009, *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψη 68).
- 41 Εν πάση περιπτώσει, τίποτε δεν εμποδίζει τις οικείες φορολογικές αρχές να αρνηθούν την επίμαχη στην κύρια δίκη απαλλαγή αν δεν προσκομισθούν οι αποδείξεις τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για τον ορθό προσδιορισμό του φόρου (βλ. μεταξύ άλλων, συναφώς, απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2009, *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψη 69 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 42 Όσον αφορά το ζήτημα που έθεσε η Βελγική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της, ήτοι αν η ανάλυση αυτή ισχύει επίσης για τα ευρισκόμενα στο έδαφος τρίτων χωρών δάση, θα πρέπει να διευκρινισθεί ότι όχι μόνον η απάντηση στο ζήτημα αυτό δεν είναι αναγκαία για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης, αλλά και ότι, εν πάση περιπτώσει, είναι θεμιτό ένα κράτος μέλος να αρνηθεί τη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος αν, ιδίως λόγω της ελλείψεως συμβατικής

υποχρέωσης της τρίτης αυτής χώρας να παράσχει στοιχεία, αποδεικνύεται αδύνατον να αντληθούν τα αναγκαία στοιχεία (αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, σκέψη 63, και της 27ης Ιανουαρίου 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψη 70).

- 43 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, η απάντηση που προσήκει στα υποβληθέντα ερωτήματα είναι ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία χορηγεί φορολογικό πλεονέκτημα για τα δάση που μεταβιβάζονται μέσω κληρονομικής διαδοχής, υπό την προϋπόθεση ότι αποτελούν αντικείμενο βιώσιμης διαχείρισεως υπό τους όρους που ορίζονται από το εθνικό δίκαιο, πλην όμως περιορίζει το πλεονέκτημα αυτό στα δάση που ευρίσκονται στο έδαφος αυτού του κράτους μέλους.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 44 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία χορηγεί φορολογικό πλεονέκτημα για τα δάση που μεταβιβάζονται μέσω κληρονομικής διαδοχής, υπό την προϋπόθεση ότι αποτελούν αντικείμενο βιώσιμης διαχείρισεως υπό τους όρους που ορίζονται από το εθνικό δίκαιο, πλην όμως περιορίζει το πλεονέκτημα αυτό στα δάση που ευρίσκονται στο έδαφος αυτού του κράτους μέλους.

(υπογραφές)