



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 22 listopada 2018 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Swoboda przepływu kapitału – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatek od spadku – Zrównoważona gospodarka leśna – Zwolnienie – Ochrona obszarów leśnych

W sprawie C-679/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez hof van beroep te Antwerpen (sąd apelacyjny w Antwerpii, Belgia) postanowieniem z dnia 21 listopada 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 grudnia 2017 r., w postępowaniu:

Vlaams Gewest, reprezentowany przez Vlaamse regering w osobie Vlaamse Minister van Begroting, Financiën en Energie,

Vlaams Gewest, reprezentowany przez Vlaamse regering w osobie Vlaamse Minister van Omgeving, Natuur en Landbouw,

przeciwko

Johannesowi Huijbrechtsowi,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, wiceprezes, pełniący obowiązki prezesa pierwszej izby, J.C. Bonichot (sprawozdawca), A. Arabadjiev, C.G. Fernlund i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu J. Huijbrechtsa przez A. Visschersa oraz P. Heerena, advocaten,
- w imieniu rządu belgijskiego przez P. Cottina, J.C. Halleux oraz C. Pochet, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez G. Van Calstera, advocaat,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Armenię oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niderlandzki.

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,
wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 63 TFUE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Vlaams Gewest (regionem Flandria) reprezentowanym przez Vlaamse regering (rząd flamandzki, Belgia) w osobie Vlaamse Minister van Begroting, Financiën en Energie (flamandzkiego ministra budżetu, finansów i energetyki, Belgia) oraz w osobie Vlaamse Minister van Omgeving, Natuur en Landbouw (flamandzkiego ministra środowiska, przyrody i rolnictwa, Belgia) a J. Huijbrechtsem w przedmiocie zwolnienia z podatku od spadku, z którego J. Huijbrechts chciałby skorzystać w odniesieniu do lasów położonych w Niderlandach.

Ramy prawne

- 3 Artykuł 15 Vlaams wetboek der successierechten (flamandzkiego kodeksu podatków spadkowych, zwanego dalej „kodeksem podatków spadkowych”) przewiduje, że podatek od spadku oblicza się w oparciu o podstawę opodatkowania uwzględniającą – niezależnie od miejsca jego położenia – całe mienie zmarłego, po odliczeniu jego długów.
- 4 Artykuł 55 quater flamandzkiego kodeksu podatków spadkowych, obecnie art. 2.7.6.0.3 Vlaamse Codex Fiscaliteit (flamandzkiego kodeksu podatkowego, zwanego dalej „kodeksem podatkowym”), przewiduje, że nieruchomości uznawane za „lasy” w rozumieniu przepisów prawa belgijskiego są zwolnione z podatku od spadku, jeżeli są objęte planem zrównoważonego zarządu zgodnym z kryteriami określonymi przez ustawodawstwo flamandzkie i zatwierdzonym przez flamandzką administrację obszarów leśnych.
- 5 Artykuł 13 bis Bosdecreet (dekretu w sprawie lasów) z dnia 13 czerwca 1990 r. w brzmieniu mającym zastosowanie do stanu faktycznego w postępowaniu głównym przewiduje:

„Podatki od spadku, które byłyby należne od kwot zwolnionych na podstawie art. 2.7.6.0.3 flamandzkiego kodeksu podatkowego, stanowią subwencję. Subwencja ta jest przyznawana przez okres 30 lat, w stosunku 1/30 rocznie, poczynwszy od otwarcia spadku, którego dotyczy zwolnienie.

Subwencja ta jest przyznawana pod warunkiem spełnienia poniższych przesłanek, które muszą być spełnione przez okres 30 lat, o którym mowa w akapicie pierwszym:

- 1) mienie musi zachować charakterystykę lasu zgodnie z art. 3 niniejszego dekretu;
- 2) mienie musi w dalszym ciągu spełniać przesłanki określone w art. 2.7.6.0.3 akapit drugi flamandzkiego kodeksu podatkowego;
- 3) faktyczny zarząd musi pozostawać zgodny z zatwierdzonym planem zarządu.

W przypadku, gdy ww. przesłanki nie byłyby spełnione, właściciel względnie użytkownik lasu jest zobowiązany do zwrotu subwencji za okres pozostający z okresu, na który subwencja została przyznana [...]”.

- 6 Artykuł 41 akapit drugi rzeczono dekretu w sprawie lasów przewiduje, że rząd flamandzki ustanawia „kryteria zrównoważonej gospodarki leśnej” i określa zgodnie z przepisami art. 7 tego samego dekretu „lasy, względem których kryteria te znajdują zastosowanie”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 7 Na mocy testamentu sporządzonego w dniu 24 maja 2012 r. pani Oyen, zamieszkała w Belgii, wyznaczyła J. Huijbrechtsa, zamieszkałego w Niderlandach, jako zapisobiorcę pod tytułem szczególnym w odniesieniu do części terenów należących do posiadłości „Klein Zundertse Heide” położonej w Klein Zundert (Niderlandy). Owa posiadłość, rozciągająca się na ok. 156 ha, obejmuje strefę lasów podlegającą niderlandzkim przepisom regulującym ochronę dziedzictwa naturalnego oraz wymogom związanym ze zrównoważonym zarządem, zgodnie z planem sporządzonym w tym celu przez władze niderlandzkie.
- 8 Po śmierci pani Oyen, w dniu 1 kwietnia 2013 r., J. Huijbrechts przyjął ów zapis. Kwestia podlegania spadkobrania prawu belgijskiemu nie stanowi przedmiotu sporu.
- 9 Johannes Huijbrechts wystąpił do administracji flamandzkiej o zwolnienie go z podatku od spadku w odniesieniu do przedmiotowego mienia na podstawie art. 55 quater kodeksu podatków spadkowych, który zwalnia z podatku od spadku „lasy” objęte planem zrównoważonego zarządu zatwierdzonym przez flamandzką administrację obszarów leśnych.
- 10 Wniosek ten został oddalony w oparciu o uzasadnienie, iż rzeczono mienie jest położone w innym państwie członkowskim aniżeli Królestwo Belgii.
- 11 Johannes Huijbrechts zaskarżył przed rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen (sądem pierwszej instancji w Antwerpii, Belgia) decyzję oddalającą jego wniosek, twierdząc że art. 55 quater kodeksu podatków spadkowych nie jest zgodny ze swobodą przepływu kapitału, ponieważ przepis ów nie znajduje zastosowania do lasów podlegających zrównoważonemu zarządowi, jeżeli są one położone na terytorium innego państwa członkowskiego aniżeli Królestwo Belgii.
- 12 Sąd ów uwzględnił środek zaskarżenia, stwierdziwszy, po pierwsze, że sporna posiadłość była objęta planem zrównoważonego zarządu zgodnego z określonymi przez ustawodawstwo belgijskie wymogami warunkującymi nabycie prawa do zwolnienia w rozumieniu art. 55 quater kodeksu podatków spadkowych, a po drugie, że J. Huijbrechts przedstawił zaświadczenie zgodne z wymogami sformułowanymi w tymże uregulowaniu. Sąd ów uznał, że występująca w kontekście podatkowym różnica w traktowaniu lasów położonych na terytorium innych państw członkowskich aniżeli Królestwo Belgii stanowi ograniczenie swobody przepływu kapitału i nie może zostać uzasadniona, ponieważ istnieje możliwość zwrócenia się do władz niderlandzkich z prośbą o pomoc w przeprowadzeniu kontroli pod kątem wypełnienia kryteriów zrównoważonej gospodarki leśnej.
- 13 Administracja belgijska wniosła od tego wyroku apelację do hof van beroep te Antwerpen (sądu apelacyjnego w Antwerpii, Belgia), który postanowił zawiesić postępowanie w sprawie i zwrócić się do Trybunału z pytaniami prejudycjalnymi następującej treści:

„1) Czy naruszenie swobody przepływu kapitału ustanowionej w art. 63 [TFUE] stanowi sytuacja, w której spadkobierca dziedziczący zarządzany w zrównoważony sposób obszar leśny położony za granicą nie może skorzystać ze zwolnienia z podatku od spadku na podstawie art. 55 quater [kodeksu podatków spadkowych], podczas gdy spadkobierca dziedziczący zarządzany w zrównoważony sposób obszar leśny położony w granicach odnośnego państwa korzysta ze zwolnienia z podatku od spadku na podstawie tego art. 55 quater [kodeksu podatków spadkowych]?

- 2) Czy interes flamandzkich obszarów leśnych w rozumieniu art. 55 quater [kodeksu podatków spadkowych] stanowi nadrzędny względ interesu ogólnego uzasadniający uregulowanie, zgodnie z którym zastosowanie zwolnienia z podatku od spadku jest ograniczone do zarządzanych w zrównoważony sposób obszarów leśnych położonych na terenie Flandrii?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 14 Poprzez te pytania, które należy zbadać łącznie, sąd odsyłający pragnie w istocie ustalić, czy art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, takiemu jak uregulowanie stanowiące przedmiot sporu w postępowaniu głównym, które w odniesieniu do lasów nabytych w drodze dziedziczenia przyznaje korzyść podatkową, pod warunkiem że są one zarządzane w zrównoważony sposób, zgodnie z wymogami sformułowanymi w prawie krajowym, lecz ogranicza tę korzyść do lasów położonych na terytorium owego państwa członkowskiego.
- 15 Zgodnie z art. 63 ust. 1 TFUE zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi.
- 16 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że opodatkowanie spadków wchodzi w zakres postanowień traktatu FUE dotyczących przepływu kapitału z wyjątkiem przypadków, w których wystąpienie jego elementów konstytutywnych ograniczone jest do terytorium jednego państwa członkowskiego (wyroki: z dnia 17 stycznia 2008 r., Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, pkt 25; z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 27).
- 17 W badanej sprawie z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wynika, że zapisodawcą zapisu, którego dotyczy postępowanie główne, jest osoba mająca miejsce zamieszkania w Belgii, zapisobiorcą jest podatnik mający miejsce zamieszkania w Niderlandach, a sam zapis dotyczy posiadłości obejmującej lasy, położonej na terytorium tego ostatniego państwa członkowskiego.
- 18 Taka sytuacja jest zatem objęta zakresem stosowania art. 63 ust. 1 TFUE.
- 19 W kwestii opodatkowania spadków z utrwalonego orzecznictwa wynika, że fakt uzależnienia przyznania korzyści podatkowych od warunku, by przeniesiony majątek znajdował się na terytorium krajowym, stanowi ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału zakazane, co do zasady, przez art. 63 ust. 1 TFUE (wyroki: z dnia 17 stycznia 2008 r., Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, pkt 35; z dnia 18 grudnia 2014 r., Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, pkt 20).
- 20 Ponadto należy przypomnieć, że zgodnie z art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE „[a]rtykuł 63 nie narusza prawa państw członkowskich do [...] stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału”. Artykuł 65 ust. 3 TFUE stanowi jednak, że przepisy prawa krajowego określone w ust. 1 nie powinny stanowić „arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu art. 63 [TFUE]”.
- 21 Należy więc odróżnić nierówne traktowanie dozwolone na mocy art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE od arbitralnej dyskryminacji zakazanej na mocy art. 65 ust. 3 TFUE. Z orzecznictwa wynika bowiem, że aby krajowa regulacja podatkowa, taka jak rozważana w postępowaniu przed sądem krajowym, która dla celów obliczenia podatku od spadku wprowadza rozróżnienie między majątkiem położonym w innym państwie członkowskim i majątkiem położonym na terytorium regionu Królestwa Belgii, mogła zostać uznana za zgodną z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, konieczne jest, by odmiennie traktowanie dotyczyło sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub by było ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (wyrok z dnia 17 stycznia 2008 r., Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, pkt 42) i by nie wykraczało poza to, co jest

konieczne dla osiągnięcia realizowanego przezeń celu (wyroki: z dnia 14 września 2006 r., *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, EU:C:2006:568, pkt 32; z dnia 17 stycznia 2008 r., *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, pkt 41; z dnia 27 stycznia 2009 r., *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 41).

- 22 Dla potrzeb dokonania oceny, czy różnica w traktowaniu dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, należy uwzględnić cel i treść przepisów krajowych, będących przedmiotem postępowania głównego (wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., *Q*, C-133/13, EU:C:2014:2460, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 23 W badanej sprawie z brzmienia art. 55 quater kodeksu podatków spadkowych, obecnie art. 2.7.6.0.3 kodeksu podatkowego, oraz postanowienia odsyłającego wyraźnie wynika, że zwolnienie z podatku przewidziane w tym przepisie realizuje cel związany z ochroną środowiska, mianowicie zrównoważony zarząd lasami oraz obszarami leśnymi położonymi na terytorium regionu Flandrii w Królestwie Belgii.
- 24 Ponadto zdaniem rządu belgijskiego celem zwolnienia jest uniknięcie podziału lasów, mogącego stanowić następstwo sprzedaży realizowanych w celu uzyskania środków na zapłatę podatku od spadku.
- 25 Taki cel związany z ochroną środowiska i polegający na realizowaniu zrównoważonego zarządu lasami i obszarami leśnymi nie może w zasadzie zostać ograniczony wyłącznie do terytorium jednego regionu państwa członkowskiego czy terytorium krajowego jednego państwa członkowskiego, ponieważ każda strefa leśna stanowi jeden drzewostan bądź całość, nawet jeśli rozciąga się na terytoria kilku państw członkowskich i z punktu widzenia prawnego oraz administracyjnego podlega jurysdykcji sądów tychże państw.
- 26 Skuteczna ochrona oraz zrównoważona gospodarka leśna jest bowiem typowym transgranicznym problemem środowiskowym, który implikuje wspólną odpowiedzialność państw członkowskich (zob. analogicznie wyroki: z dnia 12 lipca 2007 r., *Komisja/Austria*, C-507/04, EU:C:2007:427, pkt 87; z dnia 26 stycznia 2012 r., *Komisja/Polska*, C-192/11, niepublikowany, EU:C:2012:44, pkt 23).
- 27 W tym kontekście dokonywanie rozróżnienia pomiędzy graniczącymi ze sobą częściami tego samego lasu w zależności od tego, czy są one położone na terytorium regionu Flandrii w Królestwie Belgii, czy też Królestwa Niderlandów, jest sztuczne i nie nawiązuje do żadnej obiektywnej różnicy.
- 28 W konsekwencji podatek, który nabywa w drodze dziedziczenia lasy położone na terytorium państwa członkowskiego graniczącego z regionem Flandrii w Królestwie Belgii i w stosunku do których może on wykazać, że są one objęte zrównoważoną gospodarką leśną zgodnie z wymogami ustanowionymi w art. 55 quater kodeksu podatków spadkowych, obecnie art. 2.7.6.0.3 kodeksu podatkowego, znajduje się – w kontekście zwolnienia podatkowego stanowiącego przedmiot postępowania głównego – w sytuacji porównywalnej do sytuacji podatnika nabywającego w drodze dziedziczenia lasy objęte zgodną z tym przepisem zrównoważoną gospodarką leśną, położone na terytorium owego regionu (zob. analogicznie wyroki: z dnia 14 września 2006 r., *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, EU:C:2006:568, pkt 40; z dnia 27 stycznia 2009 r., *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 48–50).
- 29 Wynika z tego, że stwierdzona w ten sposób różnica w traktowaniu pod względem podatkowym stwarza ograniczenie przepływu kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE.
- 30 Ograniczenie może jednak być uznane za dopuszczalne, jeżeli jest uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego i zgodne z zasadą proporcjonalności w tym znaczeniu, że powinno być ono właściwe dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przezeń celu i nie wykraczać poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia (wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r., *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 52).

- 31 W kwestii tej rząd belgijski twierdzi, że ograniczenie możliwości skorzystania ze zwolnienia podatkowego do lasów położonych w regionie Flandrii jest uzasadnione względami związanymi z ochroną środowiska, a w szczególności koniecznością realizacji zrównoważonej gospodarki leśnej i środowiskowej w regionie Flandrii w Królestwie Belgii, gdzie drzewostan leśny stoi pod znaczną presją w szczególności z powodu gęstości zaludnienia, industrializacji i obecności dobrej gleby rolnej.
- 32 Ponadto należy przypomnieć, że ochrona środowiska stanowi jeden z istotnych celów Unii Europejskiej (wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Komisja/Austria, C-524/07, niepublikowany, EU:C:2008:717, pkt 58 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 33 W badanej sprawie przyznanie i utrzymanie zwolnienia z podatku przewidziane w art. 55 quater kodeksu podatków spadkowych, obecnie art. 2.7.6.0.3 kodeksu podatkowego, są w istocie uzależnione od poszanowania wymogów ochrony środowiska przez okres 30 lat.
- 34 Niemniej jednak należy stwierdzić, że w zakresie, w jakim korzystanie z rzeczzonego zwolnienia jest również uzależnione od spełnienia warunku, by las nabyty w drodze dziedziczenia był położony na terytorium regionu Flandria w Królestwie Belgii, zwolnienie to nie stanowi środka właściwego dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przezeń celu, ponieważ zrównoważona gospodarka strefy leśnej położonej na terytorium przygranicznym dwóch państw członkowskich, takiej jak strefa stanowiąca przedmiot sporu w postępowaniu głównym, stanowi transgraniczny problem środowiskowy, którego nie można ograniczyć wyłącznie do terytorium któregoś z tych państw członkowskich ani do ich części.
- 35 Rząd belgijski twierdzi również, że ograniczenie możliwości skorzystania ze zwolnienia do lasów położonych w regionie Flandrii jest uzasadnione trudnością skontrolowania w innych aniżeli Królestwo Belgii państwach członkowskich, czy rzeczywiście są spełnione ustanowione w uregulowaniu krajowym wymogi, których spełnienie warunkuje przyznanie zwolnienia i jego utrzymanie, oraz brakiem możliwości zapewnienia kontroli rzeczywistego przestrzegania owych wymogów przez okres 30 lat, stosownie do rzeczzonego uregulowania.
- 36 Prawdą jest, że konieczność zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych stanowi nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, który może uzasadniać ograniczenie wykonywania gwarantowanych przez traktat swobód przepływu. Jednakże dany przepis stanowiący ograniczenie musi być zgodny z zasadą proporcjonalności w tym znaczeniu, że powinien być on właściwy dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przezeń celu i nie powinien wykraczać poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia (zob. wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 52).
- 37 W kwestii tej z utrwalonego orzecznictwa wynika, że występowanie praktycznych trudności związanych z ustaleniem, czy spełnione są przesłanki zwolnienia podatkowego, nie może uzasadnić bezwzględnej odmowy jego udzielenia. Właściwe organy podatkowe danego państwa członkowskiego mogą bowiem domagać się od podatnika przedstawienia wszelkich dowodów, które wydają się im konieczne dla zweryfikowania poszanowania wymogów związanych z realizowaniem zrównoważonej gospodarki leśnej lasów położonych na terytorium innego państwa członkowskiego, tak by móc zbadać, czy są spełnione przesłanki zastosowania danego zwolnienia podatkowego (zob. w szczególności, analogicznie wyroki: z dnia 14 września 2006 r., Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, pkt 48; z dnia 25 października 2007 r., Geurts i Vogten, C-464/05, EU:C:2007:631, pkt 28; z dnia 17 stycznia 2008 r., Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, pkt 54, 55; z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 53–55).
- 38 Przepisy krajowe, takie jak stanowiące przedmiot sporu w postępowaniu głównym, które w sposób bezwzględny uniemożliwiają podatnikowi dostarczenie dowodów, że lasy nabyte w drodze dziedziczenia są objęte planem zrównoważonego zarządzania, sporządzonego zgodnie z przepisami prawa państwa członkowskiego, w którym lasy te są położone, i odpowiadającego identycznym wymogom technicznym co wymogi sformułowane w art. 55 quater kodeksu podatków spadkowych,

nie mogą być uzasadnione [koniecznością zagwarantowania] skuteczności kontroli podatkowych (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 marca 2005 r., *Laboratoires Fournier*, C-39/04, EU:C:2005:161, pkt 25; z dnia 14 września 2006 r., *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, EU:C:2006:568, pkt 48; z dnia 27 stycznia 2009 r., *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 60).

- 39 W odniesieniu do podnoszonej przez rząd belgijski niemożliwości zweryfikowania przestrzegania w państwie członkowskim innym niż Królestwo Belgii takiego planu przez okres 30 lat, zgodnie z wymogiem wynikającym z uregulowania, którego dotyczy postępowanie główne, dla lasów położonych na terytorium regionu Flandria, z powyższych rozważań wynika jednakowoż, że argument ten nie może być skutecznie powoływany in abstracto i że jest on oparty na założeniu, że organy podatkowe nakładającego podatek państwa członkowskiego wykażą, iż nie dysponują faktycznie możliwością uzyskania w tym okresie informacji wymaganych przez właściwe organy państwa członkowskiego, na którego terytorium są położone lasy.
- 40 W kwestii tej, w przypadku gdy państwo członkowskie miejsca położenia lasów przyznawałoby korzyść podatkową tego samego rodzaju co w postępowaniu głównym pod warunkiem spełnienia równoważnych przesłanek i w szczególności pod warunkiem objęcia danego lasu planem zrównoważonego zarządzania, porównywalnego z planem przewidzianym przez uregulowanie belgijskie, nic nie pozwala wykluczyć a priori możliwości, że państwo członkowskie opodatkowania może otrzymać, w ramach ustanowionej przez prawo Unii wzajemnej pomocy, informacje niezbędne dla zweryfikowania, czy są spełnione przesłanki przyznania i utrzymania przewidzianej w uregulowaniu tego państwa korzyści podatkowej (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r., *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 68).
- 41 W każdym razie nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby dane organy podatkowe odmówiły przyznania zwolnienia wnioskowanego w postępowaniu głównym, jeżeli nie zostaną dostarczone dowody, jakie uznają one za konieczne dla prawidłowego ustalenia wymiaru podatku (zob. w szczególności podobnie wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r., *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 42 W odniesieniu do sformułowanego przez rząd belgijski w uwagach na piśmie pytania dotyczącego ustalenia, czy taka analiza znajduje również zastosowanie do lasów położonych na terytorium państw trzecich, należy sprecyzować, że odpowiedź na to pytanie nie tylko nie jest konieczna dla wydania rozstrzygnięcia w postępowaniu głównym, lecz również że w każdym razie co do zasady odmowa przez państwo członkowskie [opodatkowania] przyznania korzyści podatkowej jest prawnie uzasadniona, jeżeli, w szczególności z powodu braku wynikającego z umowy zobowiązania dostarczenia przez to państwo trzecie informacji, niemożliwe okazuje się uzyskanie niezbędnych informacji od tego państwa (wyroki: z dnia 18 grudnia 2007 r., *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, pkt 63; z dnia 27 stycznia 2009 r., *Persche*, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 70).
- 43 W świetle powyższych rozważań na przedstawione pytania trzeba odpowiedzieć, że art. 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, takiemu jak uregulowanie stanowiące przedmiot sporu w postępowaniu głównym, które w odniesieniu do lasów nabytych w drodze dziedziczenia przyznaje korzyść podatkową, pod warunkiem że są one zarządzane w zrównoważony sposób, zgodnie z wymogami sformułowanymi w prawie krajowym, lecz ogranicza tę korzyść do lasów położonych na terytorium owego państwa członkowskiego.

W przedmiocie kosztów

- 44 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, takiemu jak uregulowanie stanowiące przedmiot sporu w postępowaniu głównym, które w odniesieniu do lasów nabytych w drodze dziedziczenia przyznaje korzyść podatkową, pod warunkiem że są one zarządzane w zrównoważony sposób, zgodnie z wymogami sformułowanymi w prawie krajowym, lecz ogranicza tę korzyść do lasów położonych na terytorium owego państwa członkowskiego.

Podpisy