

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

22 päivänä marraskuuta 2018 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Pääomien vapaa liikkuvuus – Rajoitukset – Verolainsäädäntö – Perintövero – Kestävä metsänhoito – Verovapautus – Metsäpinta-alan suojelu

Asiassa C-679/17,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka hof van beroep te Antwerpen (Antwerpenin ylioikeus, Belgia) on esittänyt 21.11.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 4.12.2017, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Vlaams Gewest**, edustajanaan Vlaamse regering, asiamiehenään Vlaamse Minister van Begroting, Financiën en Energie,

**Vlaams Gewest**, edustajanaan Vlaamse regering, asiamiehenään Vlaamse Minister van Omgeving, Natuur en Landbouw,

vastaan

**Johannes Huijbrechts**,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: varapresidentti R. Silva de Lapuerta, joka hoitaa ensimmäisen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari), A. Arabadjiev, C.G. Fernlund ja S. Rodin,

julkisasiamies: M. Campos Sánchez-Bordona,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Huijbrechts, edustajinaan A. Visschers ja P. Heeren, advocaten,
- Belgian hallitus, asiamiehinään P. Cottin, J.-C. Halleux ja C. Pochet, avustajanaan G. Van Calster, advocaat,
- Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armenia ja W. Roels,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

**tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 63 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Vlaamse Gewest (Flanderin hallintoalue, Belgia), jota edustaa Vlaamse regering (Flanderin hallitus, Belgia), asiamiehinään Vlaamse Minister van Begroting, Financiën en Energie (Flanderin talousarviosta, rahataloudesta ja energia-asioista vastaava ministeri) ja Vlaamse Minister van Omgeving, Natuur en Landbouw (Flanderin ympäristöstä, luonnosta ja maataloudesta vastaava ministeri), ja toisaalta Johannes Huijbrechts ja joka koskee perintöverosta vapautusta, jota Huijbrechts on hakenut Alankomaissa sijaitsevien metsien osalta.

### **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

3 Flanderin perintöverolain (Vlaams wetboek der successierechten) 15 §:ssä säädetään, että perintöveron määrä vahvistetaan kaiken vainajalle kuuluneen omaisuuden, sen sijainnista riippumatta, verotusarvon perusteella velkojen vähentämisen jälkeen.

4 Perintöverolain 55 quater §:ssä – josta on tullut Flanderin verokoodeksin (Vlaamse Codex Fiscaliteit) 2.7.6.0.3 § – säädetään, että kiinteistöt, joita pidetään Belgian lainsäädännössä tarkoitettuna metsänä, on vapautettu perintöverosta, jos niiden osalta on olemassa Flanderin lainsäädännössä vahvistetut kriteerit täyttävä kestävä metsänhoidon suunnitelma, jonka Flanderin metsäviranomaisen on hyväksynyt.

5 Metsäasetuksen (Bosdecreet), joka on annettu 13.6.1990, 13 bis §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, säädetään seuraavaa:

”Se perintöveron määrä, joka olisi pitänyt suorittaa Flanderin verokoodeksin 2.7.6.0.3 §:n mukaisesti vapautetusta määrästä, katsotaan myönnetyksi tukena. Tätä tukea katsotaan myönnettävän 30 vuoden ajan jyvitettyinä 1/30:s osaan vuodessa alkaen sen jäämistön syntyisestä, johon vapautus liittyy.

Tämä tuki katsotaan myönnetyksi seuraavin edellytyksin, jotka on täytettävä ensimmäisessä momentissa tarkoitetun 30 vuoden määräajan ajan:

- 1) omaisuus on säilytettävä tämän asetuksen 3 §:ssä tarkoitettuna metsänä
- 2) omaisuuden on edelleen täytettävä Flanderin verokoodeksin 2.7.6.0.3 §:n toisessa momentissa säädetty edellytykset
- 3) tosiasiallisesti suoritettuna metsänhoidon on vastattava hyväksyttävää metsänhoitosuunnitelmaa.

Jos edellytyksiä ei noudateta, metsänomistaja tai metsän käyttöoikeuden haltija on velvollinen maksamaan takaisin tuen sen ajanjakson jäljellä olevalta osalta, jonka ajaksi se katsotaan myönnetyn – –”

6 Mainitun asetuksen 41 §:n toisessa momentissa säädetään, että Flanderin hallitus vahvistaa ”kestävän metsänhoidon kriteerit” ja että se määrittää saman asetuksen 7 §:n mukaisesti ”kyseiset kriteerit täyttävät metsät”.

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

7 Belgiassa asunut Oyen määräsi 24.5.2012 tekemässään testamentissa Alankomaissa asuvalle Johannes Huijbrechtsille erityisjälkisaadoksella perintönä Klein Zundertissa (Alankomaat)

sijaitsevat ”Klein Zundertse Heiden” tilan maa-alueet. Kyseinen tila, jonka koko on noin 156 hehtaaria, käsittää metsäalueen, johon sovelletaan luontoalueiden suojelua koskevaa Alankomaiden lainsäädäntöä ja kestävästä kehityksestä koskevia vaatimuksia Alankomaiden viranomaisien tässä tarkoituksessa vahvistaman suunnitelman mukaisesti.

8 Oyenin kuoltua 1.4.2013 Huijbrechts hyväksyi kyseisen erityisjälkisäädöksen, ja on kiistanota, että perinnönjakoon sovelletaan Belgian oikeutta.

9 Huijbrechts haki Belgian veroviranomaisilta vapautusta perintöverosta kyseisen omaisuuden osalta perintöverolain 55 quater §:n – jolla vapautetaan perintöverosta ”metsät”, joiden osalta on olemassa Flanderin metsäviranomaisen hyväksymä kestävä metsänhoidon suunnitelma – nojalla.

10 Kyseinen hakemus hylättiin sillä perusteella, että mainittu omaisuus sijaitsi muussa jäsenvaltiossa kuin Belgian kuningaskunnassa.

11 Huijbrechts nosti rechtbank van eerste aanleg van Antwerpenissa (Antwerpenin alioikeus, Belgia) kanteen päätöksestä, jolla hänen hakemuksensa hylättiin, ja väitti tältä osin, ettei perintöverolain 55 quater § ole pääomien vapaan liikkuvuuden mukainen, koska kyseistä säännöstä ei sovelleta kestävästi hoidettuihin metsiin silloin, kun ne sijaitsevat muun jäsenvaltion kuin Belgian kuningaskunnan alueella.

12 Mainittu tuomioistuin hyväksyi kyseisen kanteen todettuaan yhtäältä, että kyseisen tilan osalta oli tehty kestävä metsänhoidon suunnitelma, joka vastasi sitä, mitä Belgian oikeudessa vaadittiin perintöverolain 55 quater §:ssä säädetyn vapautuksen soveltamiseksi, ja toisaalta, että Huijbrechts oli toimittanut todistuksen, joka vastasi sitä, mitä kyseisessä säännöksessä niin ikään vaadittiin. Mainittu tuomioistuin katsoi, että erilainen verokohtelu, jota sovellettiin muiden jäsenvaltioiden kuin Belgian kuningaskunnan alueella sijaitseviin metsiin, merkitsi pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamista ja ettei kyseinen rajoitus voinut olla oikeutettu, koska Alankomaiden viranomaisilta voitiin pyytää apua kestävä metsänhoidon kriteerien noudattamisen valvontaan.

13 Belgian viranomaiset valittivat mainitun tuomioistuimen antamasta tuomiosta hof van beroep te Antwerpeniin (Antwerpenin ylioikeus, Belgia), joka päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Rikkooko tilanne, jossa [henkilön] perimää ulkomailla sijaitsevaa metsäaluetta, jota hoidetaan kestävällä tavalla, ei ole vapautettu perintöverosta [perintöverolain] 55 quater §:n – – perusteella, samalla kun [henkilön] perimä kotimaassa sijaitseva metsäalue, jota hoidetaan kestävällä tavalla, on vapautettu perintöverosta – – perintöverolain – – perusteella, Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 63 artiklassa tarkoitettua pääoman vapaata liikkuvuutta?

2) Muodostaako perintöverolain 55 quater §:ssä – – tarkoitettun Flanderin metsäalan etu yleistä etua koskevan pakottavan syyn, joka oikeuttaa sellaisen järjestelmän, jossa perintöverosta vapautuksen soveltaminen rajoitetaan Flanderissa sijaitseviin metsäalueisiin, joita hoidetaan kestävällä tavalla?”

### **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

14 Kysymyksillään, joita on aiheellista tarkastella yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo, onko SEUT 63 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa annetaan veroetu perintönä saatujen metsien osalta sillä edellytyksellä, että niitä hoidetaan kestävästi kansallisessa oikeudessa määritetyin ehdoin, mutta jossa rajataan kyseinen etu metsiin, jotka sijaitsevat

kyseisen jäsenvaltion alueella.

15 SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kielletään kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä.

16 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että perintöjen verokohtelu kuuluu pääomanliikkeitä koskevien Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen määräysten soveltamisalaan niitä tapauksia lukuun ottamatta, joiden kaikki osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle (tuomio 17.1.2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, 25 kohta ja tuomio 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, 27 kohta).

17 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimelle esitetystä aineistosta ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevan erityisjälkisäädöksen on tehnyt Belgiassa asuva henkilö Alankomaissa asuvan verovelvollisen hyväksi ja että se koskee viimeksi mainitun jäsenvaltion alueella sijaitsevaa metsätalaa.

18 Tällainen tilanne kuuluu näin ollen SEUT 63 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

19 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee perintöveron osalta, että se, että veroetujen myöntämisen edellytyksenä on se, että luovutettu omaisuus sijaitsee kotimaassa, on lähtökohtaisesti SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kielletty pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus (tuomio 17.1.2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, 35 kohta ja tuomio 18.12.2014, Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, 20 kohta).

20 Lisäksi on todettava, että SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrätään, että ”mitä 63 artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta – – soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin – – heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella”. SEUT 65 artiklan 3 kohdassa määrätään kuitenkin, että 1 kohdassa tarkoitetut kansalliset toimenpiteet ”eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 63 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista”.

21 SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella sallittu erilainen kohtelu on näin ollen erotettava saman artiklan 3 kohdassa kielletystä mielivaltaisesta syrjinnästä. Oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltainen kansallinen verolainsäädäntö, jonka mukaan perintöveroa laskettaessa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaa omaisuutta kohdellaan eri tavalla kuin Belgian kuningaskunnan jonkin hallintoalueen alueella sijaitsevaa omaisuutta, soveltuisi yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perussopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti katsoen toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava oikeutettua yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä (tuomio 17.1.2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, 42 kohta), eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseisellä toimenpiteellä tavoiteltavan päämäärän saavuttamiseksi (tuomio 14.9.2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, 32 kohta; tuomio 17.1.2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, 41 kohta ja tuomio 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, 41 kohta).

22 Sen arvioimiseksi, koskeeko erilainen kohtelu tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, on otettava huomioon pääasiassa kyseessä olevien kansallisten säännösten tarkoitus ja sisältö (tuomio 18.12.2014, Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 Nyt käsiteltävässä asiassa perintöverolain 55 quater §:n – josta on tullut Flanderin verokoodeksiin 2.7.6.0.3 § – sanamuodosta ja ennakkoratkaisupyynnön sanamuodosta ilmenee nimenomaisesti, että kyseisessä säännöksessä säädetyllä verovapautuksella tavoitellaan

ympäristöön liittyvää tavoitetta, eli Belgian kuningaskunnan Flanderin hallintoalueen alueella sijaitsevien metsien ja metsäalueiden kestävää hoitoa.

24 Belgian hallituksen mukaan vapautuksen tarkoituksena on lisäksi estää metsien pirstoutuminen, joka voisi aiheutua perintöverojen maksamista varten tehdyistä myynneistä.

25 Tällaista ympäristöä koskevaa päämäärää, joka liittyy metsien ja metsäalueiden kestäväan hoitoon, ei lähtökohtaisesti voida rajata yksinomaan jäsenvaltion jonkin hallintoalueen alueeseen tai jäsenvaltion koko alueeseen, koska on mahdollista, että metsäalue muodostaa vain yhden yhtenäisen alueen tai kokonaisuuden, vaikka se ulottuu useiden jäsenvaltioiden alueelle ja vaikka se oikeudellisesti ja hallinnollisesti tarkasteltuna kuuluu niiden toimivallan piiriin.

26 Metsien ja metsäalueiden tehokas suojelu ja kestävä hoito liittyvät tyypilliseen rajatylittävään ympäristöongelmaan, johon liittyy jäsenvaltioiden yhteisiä velvollisuuksia (ks. analogisesti tuomio 12.7.2007, komissio v. Itävalta, C-507/04, EU:C:2007:427, 87 kohta ja tuomio 26.1.2012, komissio v. Puola, C-192/11, ei julkaistu, EU:C:2012:44, 23 kohta).

27 Tältä osin on todettava, että erottelu saman metsän tai metsäalueen vierekkäisten osien välillä sen mukaan, sijaitsevatko ne Belgian kuningaskunnan Flanderin hallintoalueen alueella vai Alankomaiden kuningaskunnan alueella, on keinotekoisia eikä vastaa minkäänlaista objektiivista eroa.

28 Näin ollen verovelvollinen, joka saa perintönä metsiä tai metsäalueita, jotka sijaitsevat Belgian kuningaskunnan Flanderin hallintoalueen viereisen jäsenvaltion alueella ja joiden osalta hän pystyy osoittamaan, että niitä hoidetaan kestävästi perintöverolain 55 quater §:ssä, josta on tullut Flanderin verokoodeksin 2.7.6.0.3 §, säädettyjen vaatimusten kaltaisten vaatimusten mukaisesti, on pääasiassa kyseessä olevaan verovapautukseen nähden tilanteessa, joka on rinnastettavissa sellaisen verovelvollisen tilanteeseen, joka saa perintönä metsiä tai metsäalueita, joita koskee kyseisen säännöksen mukainen kestävä metsänhoidon suunnitelma ja jotka sijaitsevat mainitun hallintoalueen alueella (ks. analogisesti tuomio 14.9.2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, 40 kohta ja tuomio 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, 48–50 kohta).

29 Tästä seuraa, että näin todetulla erilaisella verokohtelulla luodaan SEUT 63 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu pääomien vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuva rajoitus.

30 Tällainen rajoitus voidaan kuitenkin hyväksyä, jos se on oikeutettu yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä ja se on suhteellisuusperiaatteen mukainen siten, että sillä on voitava taata sen tavoitteen toteutuminen, johon sillä pyritään, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (tuomio 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, 52 kohta).

31 Belgian hallitus väittää tältä osin, että kyseisen verovapautuksen rajaaminen metsiin, jotka ovat Flanderin hallintoalueella, on oikeutettua ympäristönsuojeluun liittyvien näkökohtien perusteella ja erityisesti sen perusteella, että on tarpeen hoitaa metsiä ja luontoa kestävästi Belgian kuningaskunnan Flanderin hallintoalueella, jossa metsäalaaan kohdistuu huomattavaa painetta muun muassa väestötiheyden, teollistumisen ja hyvän viljelysmaan saatavuuden takia.

32 Lisäksi on muistettava, että ympäristönsuojelu on yksi Euroopan unionin keskeisistä tavoitteista (tuomio 11.12.2008, komissio v. Itävalta, C-524/07, ei julkaistu, EU:C:2008:717, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Nyt käsiteltävässä asiassa perintöverolain 55 quater §:ssä, josta on tullut Flanderin verokoodeksin 2.7.6.0.3 §, säädetyn verovapautuksen myöntämisen ja säilyttämisen edellytyksenä

on todellakin ympäristöä koskevien vaatimusten noudattaminen 30 vuoden ajan.

34 On kuitenkin todettava, että koska kyseisen verovapautuksen edellytyksenä on myös se, että perintönä siirretty metsä tai metsäalue sijaitsee Belgian kuningaskunnan Flanderin hallintoalueen alueella, mainittu vapautus ei ole tarkoituksenmukainen toimi niiden tavoitteiden saavuttamiseksi, joihin sillä pyritään, koska pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen metsäalueen, joka sijaitsee kahden jäsenvaltion vierekkäisillä alueilla, kestävä hoito merkitsee rajatylittävää ympäristöongelmaa, jota ei ole mahdollista rajata ainoastaan jommankumman mainitun jäsenvaltion alueeseen tai osaan siitä.

35 Belgian hallitus väittää myös, että kyseisen vapautuksen rajaaminen Flanderin hallintoalueella sijaitseviin metsiin voidaan oikeuttaa sillä, että muiden jäsenvaltioiden kuin Belgian kuningaskunnan osalta olisi vaikeaa tarkistaa, täyttävätkö kyseiset metsät todellakin ne vaatimukset, joita kansallisessa lainsäädännössä edellytetään kyseisen vapautuksen myöntämiseksi ja säilyttämiseksi, ja sillä, että olisi mahdotonta valvoa näiden vaatimusten tosiasiallista noudattamista 30 vuoden ajan, kuten kyseisessä lainsäädännössä edellytetään.

36 Verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen on toki sellainen yleistä etua koskeva pakottava syy, jolla voidaan oikeuttaa perussopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien käyttämisen rajoittaminen. Tällaisen rajoittavan toimenpiteen on kuitenkin oltava suhteellisuusperiaatteen mukainen siten, että sillä on voitava taata sen tavoitteen toteutuminen, johon sillä pyritään, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (tuomio 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, 52 kohta).

37 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että käytännön vaikeuksilla sen määrittämisessä, ovatko veroedun saamiseksi vaaditut edellytykset täyttyneet, ei sellaisenaan voida oikeuttaa kyseisen edun epäämistä. Jäsenvaltion toimivaltaiset veroviranomaiset voivat nimittäin pyytää asianomaista verovelvollista toimittamaan asiaa koskevat selvitykset, joiden avulla ne voivat tarkistaa, noudatetaanko toisen jäsenvaltion alueella sijaitsevien metsien osalta kestävää metsänhoitoa koskevia vaatimuksia, arvioidakseen sitä, täyttyvätkö kyseisen verovapautuksen soveltamisedellytykset (ks. esim. analogisesti tuomio 14.9.2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, 48 kohta; tuomio 25.10.2007, Geurts ja Vogten, C-464/05, EU:C:2007:631, 28 kohta; tuomio 17.1.2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, 54 ja 55 kohta ja tuomio 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, 53–55 kohta).

38 Näin ollen sellaista kansallista lainsäädäntöä, josta on kyse pääasiassa ja jossa estetään ehdottomasti verovelvollista esittämästä näyttöä siitä, että perintönä saatujen metsien osalta on olemassa kestävä metsänhoidon suunnitelma, joka on laadittu sen jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti, jossa kyseiset metsät sijaitsevat, ja joka täyttää samanlaiset vaatimukset kuin ne, joista säädetään perintöverolain 55 quater §:ssä, ei voida oikeuttaa verovalvonnan tehokkuudella (ks. vastaavasti tuomio 10.3.2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, EU:C:2005:161, 25 kohta; tuomio 14.9.2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, EU:C:2006:568, 48 kohta ja tuomio 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, 60 kohta).

39 Belgian hallitus on vedonnut siihen, että muun jäsenvaltion kuin Belgian kuningaskunnan osalta on mahdotonta tarkistaa tällaisen suunnitelman olemassaoloa 30 ajan vuoden ajan, kuten pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä edellytetään Flanderin hallintoalueen alueella sijaitsevien metsien osalta, mutta edellä esitetystä seuraa tältä osin, ettei mainittuun argumenttiin voida pätevästi vedota yleispiirteisesti ja että se edellyttäisi sitä, että verotusjäsenvaltion veroviranomaiset osoittavat, ettei niillä tosiasiallisesti ole mahdollisuutta saada tällaisen ajanjakson ajan vaadittuja tietoja sen jäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta, jossa metsät sijaitsevat.

40 Tästä on todettava, että siinä tapauksessa, että jäsenvaltio, jossa metsät sijaitsevat,

myöntäisi pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen veroedun, jonka osalta edellytettäisiin vastaavien edellytysten täyttymistä ja erityisesti vastaavanlaista kestävän metsänhoidon suunnitelmaa kuin Belgian lainsäädännössä säädetty suunnitelma, ei mitenkään voida lähtökohtaisesti sulkea pois sitä, että verotusjäsenvaltio voi unionin oikeudella luodun keskinäisen avun puitteissa saada tarvittavat tiedot sen tarkistamiseksi, että kyseisessä lainsäädännössä säädetyt veroedun myöntämistä ja säilyttämistä koskevat edellytykset täyttyvät (ks. esim. vastaavasti tuomio 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, 68 kohta).

41 Mikään ei joka tapauksessa estä asianomaisia veroviranomaisia epäämstä pääasiassa kyseessä olevaa verovapautusta, jos niiden verojen asianmukaiseksi määrittämiseksi tarpeellisenä pitämää näyttöä ei ole esitetty (ks. esim. vastaavasti tuomio 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Belgian hallitus on kirjallisissa huomautuksissaan nostanut esille kysymyksen siitä, voidaanko tätä tarkastelutapaa soveltaa myös kolmansien valtioiden alueilla sijaitsevien metsien osalta, ja tästä on täsmennettävä, ettei tällaiseen kysymykseen annettava vastaus ensinnäkään ole tarpeellinen pääasian ratkaisemisen kannalta ja että verotusjäsenvaltiolla on joka tapauksessa oikeus kieltäytyä myöntämästä veroetua, jos muun muassa sen vuoksi, että kyseisellä kolmannella valtiolla ei ole sopimusperusteista velvollisuutta antaa tietoja, osoittautuu mahdottomaksi saada kyseiseltä maalta tarvittavia tietoja (tuomio 18.12.2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, 63 kohta ja tuomio 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, 70 kohta).

43 Kun edellä esitetty otetaan huomioon, esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa annetaan veroetu perintönä saatujen metsien osalta sillä edellytyksellä, että niitä hoidetaan kestävästi kansallisessa oikeudessa määritetyin ehdoin, mutta jossa rajataan kyseinen etu sellaisiin metsiin, jotka sijaitsevat kyseisen jäsenvaltion alueella.

### **Oikeudenkäyntikulut**

44 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**SEUT 63 artiklaa on tulkittava siten, että se on esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa annetaan veroetu perintönä saatujen metsien osalta sillä edellytyksellä, että niitä hoidetaan kestävästi kansallisessa oikeudessa määritetyin ehdoin, mutta jossa rajataan kyseinen etu metsiin, jotka sijaitsevat kyseisen jäsenvaltion alueella.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.