Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 2ας Οκτωβρίου 2014[1]

Υπόθεση C-133/13

Staatssecretaris van Economische Zaken
Staatssecretaris van Financiën
κατά
Q
[αίτηση του Raad van State (Βασίλειο των Κάτω Χωρών)

για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Φορολογική νομοθεσία — Ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων (άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ) — Εθνικός φόρος δωρεών — Φορολογικό πλεονέκτημα για "αγροκτήματα" που βρίσκονται στην ημεδαπή — Διατήρηση της εθνικής φυσικής και πολιτιστικής κληρονομιάς — Αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων — Διασυνοριακή διοικητική συνεργασία σε φορολογικές υποθέσεις — Πεδίο εφαρμογής των οδηγιών 2010/24/ΕΕ και 2011/16/ΕΕ — Έννοια των "διοικητικών ερευνών" κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2010/24/ΕΕ και κατά το άρθρο 3, σημείο 7, της οδηγίας 2011/16/ΕΕ — Όρια της υποχρεώσεως ερευνών»

I – **Εισαγωγή**

1. Όταν τα κράτη μέλη φορολογούν τη μεταβίβαση περιουσίας με τη μορφή κληρονομιάς ή δωρεάς, τότε η επιβάρυνση ενδέχεται να είναι τόσο υψηλή, ώστε ο αποκτών να πρέπει να εκποιήσει μέρος της περιουσίας αυτής για να μπορέσει να πληρώσει τον αναλογούντα φόρο. Ωστόσο, επί ορισμένων περιουσιακών στοιχείων τα κράτη μέλη οπισθοχωρούν προ των συνεπειών των ενεργειών τους και χορηγούν πλεονεκτήματα, προκειμένου η μεταβιβασθείσα περιουσία να διατηρηθεί ως ενιαίο σύνολο.

2. Αυτό συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση, στην οποία το Βασίλειο των Κάτω Χωρών επιθυμεί να διαφυλάξει την ενότητα ορισμένων ακινήτων ακόμα και μετά την υποκείμενη σε φόρο μεταβίβαση. Όταν ένα ακίνητο συνιστά «φυσικό κάλλος», ο φόρος μπορεί για τον λόγο αυτό να μειωθεί κατά το ήμισυ ή ακόμα και να μην οφείλεται καθόλου, στον βαθμό που ο νέος ιδιοκτήτης διατηρεί μακροπρόθεσμα το εν λόγω κάλλος. Ωστόσο, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών ενδιαφέρεται μόνο για τα δικά του φυσικά κάλλη. Όταν ένας κάτοικος της χώρας μεταβιβάζει, υποκείμενος έτσι στον φόρο δωρεάς, ένα ακίνητο ευρισκόμενο στην αλλοδαπή, τότε δεν του παρέχεται κανένα φορολογικό πλεονέκτημα.

3. Το Δικαστήριο καλείται επομένως να διευκρινίσει αν μια τέτοια ρύθμιση συνάδει με τις θεμελιώδεις ελευθερίες. Στο πλαίσιο αυτό, δεν αρκεί να διερευνηθεί μόνον το κατά πόσον επιτρέπεται ένα φορολογικό πλεονέκτημα που εξυπηρετεί αποκλειστικώς εθνικούς σκοπούς. Επ' αυτού υφίστανται ορισμένες ομοιότητες με την εκκρεμή υπόθεση C-87/13, στην οποία προσφάτως ανέπτυξα τις

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

προτάσεις μου[2]. Στην προκειμένη υπόθεση τίθενται επιπροσθέτως και ερωτήματα σχετικά με τα όρια της διοικητικής συνεργασίας των κρατών μελών σε περίπτωση που κίνητρα πρέπει να παρασχεθούν και για ακίνητα που βρίσκονται στην αλλοδαπή. Διότι, για τους σκοπούς του φορολογικού πλεονεκτήματος, η διατήρηση του φυσικού κάλλους σε ακίνητο πρέπει να αποτελεί αντικείμενο επιτηρήσεως επί μακρό χρονικό διάστημα.

II – **Νομικό πλαίσιο**

Α – *Δίκαιο της Ένωσης*

4. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου, της 16ης Μαρτίου 2010, περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα[3] (στο εξής: οδηγία 2010/24 περί εισπράξεως) ορίζει το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής ως εξής:

«Η παρούσα οδηγία ισχύει για απαιτήσεις που αφορούν τα εξής:

α) όλους τους φόρους και τους δασμούς, οι οποίοι επιβάλλονται από τα κράτη μέλη […]

[…]».

5. Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 2010/24 περί εισπράξεως προβλέπει τη δυνατότητα «αιτήσεως πληροφοριών»:

«Κατόπιν αιτήσεως της αιτούσας αρχής, η προς ην η αίτηση αρχή παρέχει οποιεσδήποτε πληροφορίες είναι πιθανόν να αφορούν την αιτούσα αρχή για την είσπραξη απαιτήσεών της κατά τα αναφερόμενα στο άρθρο 2.

Για τον σκοπό της παροχής των εν λόγω πληροφοριών, η προς ην η αίτηση αρχή μεριμνά για τη διεξαγωγή οποιωνδήποτε διοικητικών ερευνών, οι οποίες απαιτούνται για τη συγκέντρωση των πληροφοριών.»

6. Πέρα από την οδηγία 2010/24 περί εισπράξεως, στον τομέα της διασυνοριακής διοικητικής συνεργασίας σε φορολογικές υποθέσεις ισχύει επίσης και η οδηγία 2011/16/ΕΕ του Συμβουλίου, της 15ης Φεβρουαρίου 2011, σχετικά με τη διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ[4] (στο εξής: οδηγία 2011/16 περί συνεργασίας). Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προσδιορίζει το «αντικείμενό» της:

«Η παρούσα οδηγία ορίζει τους κανόνες και τις διαδικασίες βάσει των οποίων τα κράτη μέλη συνεργάζονται μεταξύ τους με στόχο την ανταλλαγή πληροφοριών που, κατά πάσα πιθανότητα, έχουν σημασία για τη διοίκηση και την επιβολή της εγχώριας νομοθεσίας των κρατών μελών όσον αφορά στους φόρους οι οποίοι αναφέρονται στο άρθρο 2.»

7. Το «πεδίο εφαρμογής» της οδηγίας 2011/16 περί συνεργασίας προκύπτει από το άρθρο 2 αυτής:

«(1) Η παρούσα οδηγία ισχύει για όλους τους φόρους παντός τύπου που εισπράττονται από κράτος-μέλος ή εξ ονόματός του […].

2 — Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση X (C-87/13, EU:C:2014:2164).

3 — ΕΕ L 84, σ. 1.

4 — ΕΕ L 64, σ. 1.

(2) Με την επιφύλαξη της παραγράφου 1, η παρούσα οδηγία δεν εφαρμόζεται στον φόρο προστιθέμενης αξίας και στα τελωνειακά τέλη, ούτε στους ειδικούς φόρους κατανάλωσης που καλύπτονται από άλλη ενωσιακή νομοθεσία περί διοικητικής συνεργασίας μεταξύ κρατών μελών. Η οδηγία δεν εφαρμόζεται επίσης όσον αφορά στις υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφάλισης […].

[…]».

8. Το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16 περί συνεργασίας παρέχει μια δυνατότητα διασυνοριακής διοικητικής συνεργασίας:

«Κατόπιν αιτήματος της αιτούσας αρχής, η λαμβάνουσα αρχή κοινοποιεί στην αιτούσα αρχή οιαδήποτε πληροφορία που αναφέρεται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 που διαθέτει ή που περιέρχεται σε αυτήν ως αποτέλεσμα διοικητικών ερευνών.»

9. Το άρθρο 3, σημείο 7, της οδηγίας 2011/16 περί συνεργασίας ορίζει, για τους σκοπούς της οδηγίας αυτής, ότι η έννοια «διοικητικές έρευνες» περιλαμβάνει «όλ[ους] [τους] ελέγχ[ους], εξακριβώσεις και ενέργειες που πραγματοποιούν τα κράτη μέλη κατά την άσκηση των καθηκόντων τους, με σκοπό τη διασφάλιση της ορθής εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας».

B – *Εθνικό δίκαιο*

10. Στις Κάτω Χώρες, κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, του Successiewet 1956 [νόμος του 1956 περί κληρονομιών], επιβάλλεται φόρος δωρεάς «επί της αξίας όλων όσων μεταβιβάζονται βάσει δωρεάς από πρόσωπο το οποίο κατά τον χρόνο της δωρεάς ήταν κάτοικος Κάτω Χωρών».

11. Το άρθρο 7, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του Natuurschoonwet 1928 [νόμος του 1928 περί του φυσικού κάλλους] προβλέπει το εξής φορολογικό πλεονέκτημα:

«Αν σε κτήση κατά την έννοια του Successiewet 1956 περιλαμβάνεται ακίνητο το οποίο θεωρείται αγρόκτημα, δεν εισπράττεται […] η διαφορά μεταξύ του φόρου δωρεάς ή φόρου κληρονομίας που οφείλεται κατά την πράξη υπολογισμού του και του φόρου που θα οφειλόταν αν το ακίνητο υπολογιζόταν στο ήμισυ της αγοραίας αξίας, διαφορά η οποία πρέπει να καταλογιστεί στο ακίνητο κατά τον χρόνο της κτήσεως, στην περίπτωση που επί του ακινήτου υπήρχε επί χρονικό διάστημα 25 ετών το βάρος να διατηρηθεί αυτό ως έχει και να μη κοπούν τα ψηλά δένδρα εκτός αν τούτο είναι αναγκαίο ή σύνηθες κατά τους κανόνες της ορθής διαχειρίσεως των δασών.»

12. Κατά το δεύτερο εδάφιο της ως άνω διατάξεως, όταν το αγρόκτημα είναι δημοσίως προσβάσιμο η κρίσιμη για το πρώτο εδάφιο αγοραία αξία περιορίζεται στο μηδέν. Συνεπώς, τότε δεν επιβάλλεται φόρος δωρεάς.

13. Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο α′, του Natuurschoonwet 1928, ως «αγρόκτημα» ορίζεται «κάθε ακίνητο που βρίσκεται στις Κάτω Χώρες το οποίο καλύπτεται εν όλω ή εν μέρει από φυσικές εκτάσεις, δάση ή άλλους πόρους ξυλείας –περιλαμβανομένων των ακινήτων στα οποία βρίσκονται αγροικίες ή άλλα κτίσματα που ταιριάζουν με τον χαρακτήρα του αγροκτήματος– εφόσον η συνέχιση της υπάρξεως του ακινήτου αυτού με τη χαρακτηριστική του μορφή είναι επιθυμητή για τη διατήρηση του φυσικού κάλλους».

14. Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 2, του Natuurschoonwet 1928, οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες ένα ακίνητο πρέπει να θεωρείται ως αγρόκτημα καθορίζονται ειδικότερα με κανονιστική διοικητική πράξη. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της κανονιστικής αυτής διοικητικής πράξεως (Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928), πρέπει να πληρούνται τέσσερις προϋποθέσεις: το ακίνητο πρέπει να έχει εμβαδόν τουλάχιστον τέσσερα εκτάρια· οι εδαφικές και υδάτινες επιφάνειες του ακινήτου πρέπει να

αποτελούν περιοχή με συνοχή· τουλάχιστον 30 % της επιφάνειας του ακινήτου πρέπει να καλύπτεται από δάσος ή άλλες φυσικές εκτάσεις· η χρήση του ακινήτου δεν πρέπει να υπονομεύει το φυσικό κάλλος. Το άρθρο 1, σημείο 1, της ίδιας πράξεως ορίζει μεταξύ άλλων συγκεκριμένα τις χρήζουσες προστασίας δασικές επιφάνειες και τις άλλες φυσικές εκτάσεις.

15. Κατά το άρθρο 2 του Natuurschoonwet 1928, ένας ιδιοκτήτης δύναται να ζητήσει από τους αρμόδιους υπουργούς τον χαρακτηρισμό του ακινήτου του ως αγροκτήματος κατά την ως άνω έννοια.

III – **Διαφορά της κύριας δίκης**

16. Η διαφορά της κύριας δίκης αφορά αίτηση της Q για την αναγνώριση ακινήτου ιδιοκτησίας της και ευρισκόμενου στην Αγγλία ως «αγροκτήματος» κατά την έννοια του Natuurschoonwet 1928. Υπόβαθρο της αιτήσεως είναι η πρόθεσή της να δωρίσει το ακίνητο στον γιο της, ο οποίος κατοικεί στο Ηνωμένο Βασίλειο. Επειδή ωστόσο η Q έχει την κατοικία της στις Κάτω Χώρες, η δωρεά αυτή υπόκειται στον ολλανδικό φόρο δωρεάς.

17. Η ολλανδική διοίκηση απέρριψε την αίτηση με μοναδική αιτιολογία ότι το ακίνητο δεν βρίσκεται στις Κάτω Χώρες, όπως εντούτοις απαιτεί το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο α', του Natuurschoonwet 1928. Κατά της αποφάσεως αυτής η Q ακολούθησε τη νομική οδό.

IV – **Διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου**

18. Το Raad van State, το οποίο επελήφθη στο μεταξύ της διαφοράς, υπέβαλε στις 13 Μαρτίου 2013 στο Δικαστήριο, σύμφωνα με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, τα ακόλουθα ερωτήματα:

1. Συνιστά το συμφέρον της διατηρήσεως του εθνικού φυσικού κάλλους και της πολιτιστικής και ιστορικής κληρονομιάς, το οποίο αποτελεί αντικείμενο του Natuurschoonwet 1928, επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ο οποίος δικαιολογεί ρύθμιση κατά την οποία η εφαρμογή μιας απαλλαγής από τον φόρο δωρεάς (φορολογικό πλεονέκτημα) περιορίζεται σε αγροκτήματα που βρίσκονται στις Κάτω Χώρες;

2 α. Δύνανται οι αρχές ενός κράτους μέλους, στο πλαίσιο της έρευνας για το αν ένα ακίνητο που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος μπορεί να χαρακτηριστεί ως αγρόκτημα κατά την έννοια του Natuurschoonwet 1928, προκειμένου να λάβουν διοικητική συνδρομή από τις αρχές του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκεται το ακίνητο, να επικαλεστούν την οδηγία 2010/24 περί εισπράξεως, όταν ο χαρακτηρισμός του ακινήτου ως αγροκτήματος βάσει του νόμου αυτού έχει ως συνέπεια ότι χορηγείται απαλλαγή από τον φόρο δωρεάς ο οποίος θα οφείλεται κατά τον χρόνο της δωρεάς του ακινήτου;

2 β. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα 2α: Πρέπει η έννοια «διοικητικές έρευνες» κατά το άρθρο 3, σημείο 7, της οδηγίας περί συνεργασίας 2011/16 να ερμηνευθεί κατά τέτοιον τρόπο ώστε να περιλαμβάνει και επιτόπιο έλεγχο;

2 γ. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο ερώτημα 2β: Δύναται για τη διευκρίνιση της έννοιας «διοικητικές έρευνες» κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 2010/24 περί εισπράξεως, να ληφθεί υπόψη ο ορισμός της έννοιας «διοικητικές έρευνες» κατά το άρθρο 3, σημείο 7, της οδηγίας περί συνεργασίας 2011/16;

3. Σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο ερώτημα 2α, στο ερώτημα 2β ή στο ερώτημα 2γ: Πρέπει η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας, η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 167, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, να ερμηνευθεί υπό

την έννοια ότι, όταν ένα κράτος μέλος ζητεί τη συνεργασία άλλου κράτους μέλους κατά την έρευνα για το αν ένα ευρισκόμενο σε αυτό το άλλο κράτος μέλος ακίνητο μπορεί να χαρακτηριστεί ως αγρόκτημα κατά την έννοια ενός νόμου που αποσκοπεί στη διατήρηση και προστασία του εθνικού φυσικού κάλλους και της πολιτιστικής και ιστορικής κληρονομιάς, η αρχή αυτή συνεπάγεται ότι το κράτος μέλος προς το οποίο απευθύνθηκε το σχετικό αίτημα οφείλει να παράσχει τη συνεργασία αυτή;

4. Δύναται περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων να δικαιολογηθεί με επίκληση της ανάγκης διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων, αν η αποτελεσματικότητα αυτή φαίνεται ότι μπορεί να τεθεί σε κίνδυνο μόνον λόγω του ότι οι εθνικές αρχές οφείλουν για το χρονικό διάστημα των 25 ετών που προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, του Natuurschoonwet 1928 να ταξιδεύουν σε άλλο κράτος μέλος προκειμένου να διενεργούν εκεί τους αναγκαίους ελέγχους;

19. Η υπό κρίση υπόθεση είχε ενωθεί αρχικώς με την υπόθεση C-87/13, προκειμένου να συνεκδικασθούν προς διευκόλυνση της διαδικασίας και προς έκδοση κοινής αποφάσεως. Η Q, ο X (διάδικος της κύριας δίκης στην υπόθεση C-87/13), η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το Βασίλειο της Ισπανίας, η Γαλλική Δημοκρατία, η Ιταλική Δημοκρατία, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις επί των συνεκδικαζομένων υποθέσεων τον Ιούλιο του 2013. Εν συνεχεία, οι υποθέσεις διαχωρίστηκαν εκ νέου.

20. Στην προφορική συζήτηση της 21ης Μαΐου 2014 έλαβαν μέρος η Q, η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, το Βασίλειο της Ισπανίας, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών και η Επιτροπή.

V – **Νομική εκτίμηση**

21. Με τα ερωτήματά του το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί κατ' ουσίαν να πληροφορηθεί αν μια ρύθμιση περί παροχής φορολογικών κινήτρων όπως η εν προκειμένω επίμαχη συνάδει με την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων κατά το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Στο πλαίσιο της διερευνήσεως της τυχόν παραβιάσεως της θεμελιώδους αυτής ελευθερίας, μπορούν επίσης να αποσαφηνιστούν και τα ερωτήματα του αιτούντος δικαστηρίου σχετικά με την ερμηνεία των οδηγιών για τη συνεργασία των φορολογικών διοικήσεων των κρατών μελών.

A – *Περιορισμός*

22. Ένα φορολογικό πλεονέκτημα σχετικό με τον φόρο δωρεάς όπως το εν προκειμένω επίμαχο περιορίζει την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων κατά το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

23. Πρώτον, η φορολογική μεταχείριση των δωρεών εμπίπτει στις διατάξεις της Συνθήκης για την κυκλοφορία κεφαλαίων στο μέτρο που, ως προς ένα ουσιώδες στοιχείο της σχετικής συναλλαγής, υπερβαίνει τα όρια ενός κράτους μέλους[5]. Αυτό συμβαίνει εν προκειμένω, διότι το ακίνητο που πρόκειται να δωριστεί δεν βρίσκεται στις Κάτω Χώρες αλλά σε άλλο κράτος μέλος.

5 — Απόφαση Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 20).

24. Δεύτερον, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η κυκλοφορία κεφαλαίων περιορίζεται, όταν επί δωρεάς ακινήτου ευρισκομένου στην αλλοδαπή καταλογίζεται φόρος υψηλότερος από ό,τι επί δωρεάς ακινήτου της ημεδαπής. Αυτή ήταν η εκτίμηση του Δικαστηρίου στην περίπτωση της μεταβιβάσεως λόγω θανάτου[6], και η νομολογία αυτή μπορεί να μεταφερθεί στη δωρεά μεταξύ ζώντων[7]. Στην προκειμένη περίπτωση, η αναγνώριση του ακινήτου της Q ως «αγροκτήματος», και ως εκ τούτου και η χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος στο πλαίσιο του φόρου δωρεάς, αποκλείονται μόνο λόγω του ότι το οικείο ακίνητο δεν βρίσκεται στις Κάτω Χώρες.

25. Ένας τέτοιος περιορισμός είναι κατά πάγια νομολογία –παρά την εξαιρετική για την εθνική φορολογική νομοθεσία διάταξη του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ– συμβατός με την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων μόνον όταν η διαφορετική μεταχείριση αφορά καταστάσεις οι οποίες δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες μεταξύ τους (σχετικά αμέσως κατωτέρω, υπό Β) ή όταν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος[8] (σχετικά κατωτέρω, υπό Γ).

Β – *Αντικειμενική συγκρισιμότητα των καταστάσεων*

26. Καταρχάς τίθεται το ερώτημα αν η κατάσταση ενός φορολογουμένου ο οποίος δωρίζει, υποκείμενος στον φόρο δωρεάς, ένα «αγρόκτημα» ευρισκόμενο στις Κάτω Χώρες και η κατάσταση ενός φορολογουμένου ο οποίος δωρίζει, υποκείμενος στον φόρο δωρεάς, ένα ακίνητο το οποίο βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, αλλά πληροί κατά τα λοιπά τις προϋποθέσεις του «αγροκτήματος», είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες μεταξύ τους.

27. Κατά πάγια νομολογία, η αντικειμενική συγκρισιμότητα των καταστάσεων πρέπει να διερευνάται σε σχέση με τον σκοπό της εκάστοτε ρυθμίσεως[9]. Κατά τα στοιχεία του αιτούντος δικαστηρίου, σκοπός της εν προκειμένω επίμαχης ρυθμίσεως περί παροχής φορολογικών κινήτρων είναι η διατήρηση τόσο του εθνικού φυσικού κάλλους όσο και της πολιτιστικής και ιστορικής κληρονομιάς στις Κάτω Χώρες.

28. Από αυτόν τον περιοριζόμενο στην ημεδαπή σκοπό δεν συνάγεται ωστόσο ότι οι καταστάσεις που τελούν εν προκειμένω υπό διερεύνηση δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες. Όπως ήδη εξέθεσα διεξοδικότερα με άλλη αφορμή, ο σκοπός μιας εθνικής ρυθμίσεως περί παροχής φορολογικών κινήτρων δεν μπορεί, ενόψει της εξετάσεως της αντικειμενικής συγκρισιμότητας, να προσδιορίζεται κατά τρόπο αμιγώς εθνικό[10].

29. Για τον λόγο αυτό, οι προαναφερθείσες καταστάσεις είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες, όταν το ευρισκόμενο σε άλλο κράτος μέλος ακίνητο πληροί τις προϋποθέσεις της ολλανδικής ρυθμίσεως για την αναγνώρισή του ως φυσικού κάλλους και ως πολιτιστικής και ιστορικής κληρονομιάς, εκτός από την απαίτηση να βρίσκεται στην ημεδαπή. Αυτό συμβαίνει εν προκειμένω, δεδομένου ότι στην Q αντιτάχθηκε άρνηση αναγνωρίσεως μόνο λόγω του γεγονότος ότι το ακίνητό της δεν βρίσκεται στην ημεδαπή.

Γ – *Δικαιολόγηση*

30. Απομένει να εξεταστεί αν μια ρύθμιση περί παροχής φορολογικών κινήτρων όπως η ολλανδική δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος.

6 — Βλ. απόφαση Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, σκέψη 35).

7 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Mattner (EU:C:2010:216, σκέψεις 25 και 26).

8 — Βλ., ενδεικτικά, απόφαση Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

9 — Βλ., ενδεικτικά, αποφάσεις X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, σκέψη 22) και SCA Group Holding κ.λπ. (C-39/13, C-40/13 και C-41/13, EU:C:2014:1758, σκέψη 28).

10 — Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση X (EU:C:2014:2164, σημείο 31).

1. Διατήρηση της εθνικής φυσικής και πολιτιστικής κληρονομιάς

31. Στο πλαίσιο της διαδικασίας υποστηρίχθηκε ότι η διατήρηση της εθνικής φυσικής και πολιτιστικής κληρονομιάς συνιστά τέτοιον δικαιολογητικό λόγο.

32. Δεν χωρεί καταρχάς αμφισβήτηση ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών δικαιούται να υποστηρίζει τη φυσική και πολιτιστική του κληρονομιά. Ωστόσο, ο σκοπός αυτός θα επιτυγχανόταν ακόμα και αν το φορολογικό πλεονέκτημα επεκτεινόταν και σε ακίνητα της αλλοδαπής. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών δεν θα μπορούσε να αντιτείνει πειστικώς ότι μια τέτοια διεύρυνση του φορολογικού πλεονεκτήματος θα οδηγούσε σε μείωση των φορολογικών εσόδων. Διότι, κατά πάγια νομολογία, η ανάγκη αποτροπής της μειώσεως των φορολογικών εσόδων δεν συγκαταλέγεται μεταξύ των επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος που μπορούν να δικαιολογήσουν περιορισμό ελευθερίας προβλεπόμενης από τη Συνθήκη [11].

33. Η ολλανδική ρύθμιση μπορεί κατά συνέπεια να παρίσταται ως δικαιολογημένη μόνον αν τα κράτη μέλη, σε περίπτωση όπως η εν προκειμένω επίμαχη, επιτρέπεται να *περιορίζουν* τη χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων μόνο σε ακίνητα που βρίσκονται στην ημεδαπή.

– Όρια του καθορισμού ενός σκοπού που επιδιώκεται με την παροχή κινήτρων

34. Η νομολογία δεν έχει αποσαφηνίσει μέχρι στιγμής το ζήτημα των προϋποθέσεων υπό τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν, στο πλαίσιο ενός φορολογικού πλεονεκτήματος, να καθορίζουν έναν σκοπό τον οποίον επιδιώκουν με την παροχή κινήτρων και ο οποίος περιορίζεται μόνο στην ημεδαπή.

35. Είναι βεβαίως αληθές ότι έχει ήδη εκδοθεί σειρά αποφάσεων σχετικά με φορολογικές ρυθμίσεις των κρατών μελών οι οποίες προέβλεπαν περιορισμό της παροχής φορολογικών κινήτρων σε δραστηριότητες ή αγαθά της ημεδαπής. Ωστόσο, στην πλειονότητα των περιπτώσεων αυτών ο σκοπός στον οποίο *εδραζόταν* η ρύθμιση δεν περιοριζόταν στην ημεδαπή. Στις περιπτώσεις αυτές το Δικαστήριο δεν επέτρεψε τον περιορισμό της παροχής φορολογικών κινήτρων στην ημεδαπή, για τον μοναδικό λόγο ότι ο επιδιωκόμενος με τα κίνητρα αυτά σκοπός επιτυγχάνεται εξίσου καλά και με συνδρομή από την αλλοδαπή. Έτσι, στην απόφαση Petersen το Δικαστήριο εκτίμησε ότι δεν ήταν προφανές γιατί η γερμανική αναπτυξιακή πολιτική πρέπει να στηρίζεται αποκλειστικώς σε ημεδαπές επιχειρήσεις [12]. Στην απόφαση σχετικά με τις γερμανικές επιδοτήσεις για την απόκτηση ακινήτου έκρινε ότι ο σκοπός που συνίσταται στην ικανοποίηση της ζήτησης κατοικιών μπορεί να επιτευχθεί εξίσου εάν επιδοτηθεί και η απόκτηση αλλοδαπών κατοικιών προς ιδιόχρηση [13]. Στην απόφαση Persche το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι ένα κράτος μέλος δεν επιτρέπεται να αρνείται την έκπτωση δωρεών υπέρ αλλοδαπών οργανισμών από το φορολογητέο εισόδημα, όταν οι οργανισμοί αυτοί επιδιώκουν σκοπούς όμοιους με εκείνους της ημεδαπής [14].

36. Εν προκειμένω, σκοπός του φορολογικού πλεονεκτήματος είναι η διατήρηση της εθνικής φυσικής και πολιτιστικής κληρονομιάς. Ένα φορολογικό πλεονέκτημα για ακίνητα της αλλοδαπής δεν θα εξυπηρετούσε τον σκοπό αυτό, καθώς θα προωθούσε την πολιτιστική και φυσική κληρονομιά ενός άλλου κράτους μέλους. Στην προκειμένη περίπτωση το Δικαστήριο πρέπει επομένως να κρίνει αν ο σκοπός στον οποίο εδράζεται το φορολογικό πλεονέκτημα, ο οποίος προφανώς περιορίζεται στην ημεδαπή, συνιστά δικαιολογητικό λόγο.

11 — Απόφαση Επιτροπή κατά Αυστρίας (C-10/10, EU:C:2011:399, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

12 — Απόφαση Petersen (C-544/11, EU:C:2013:124, σκέψη 61).

13 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-152/05, EU:C:2008:17, σκέψη 28).

14 — Βλ. απόφαση Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψεις 47 έως 49 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

37. Από την άποψη αυτή, η νομολογία έχει επιβεβαιώσει επανειλημμένως ότι τα κράτη μέλη μπορούν καταρχήν να καθορίζουν τα ίδια ποια γενικά συμφέροντα επιθυμούν να προωθήσουν μέσω της φορολογίας [15].

38. Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει καταρχήν ότι ένα μέτρο παροχής κινήτρων που λαμβάνεται από κράτος μέλος μπορεί να έχει εθνική στόχευση, στον βαθμό που ο οικείος τομέας δεν έχει εναρμονιστεί δυνάμει του δικαίου της Ένωσης [16]. Κατά πάγια νομολογία, η βούληση του κράτους μέλους να διασφαλίσει την ύπαρξη ορισμένου δεσμού μεταξύ της κοινωνίας του εν λόγω κράτους μέλους και του ωφελούμενου δικαιούχου μιας παροχής μπορεί επίσης να θεωρηθεί ως αντικειμενικός λόγος γενικού συμφέροντος [17]. Ομοίως, αναγνωρίζεται επίσης ότι η διεύρυνση του κύκλου των δικαιούχων μπορεί να έχει ως συνέπεια υπέρμετρη επιβάρυνση για το παρέχον κράτος μέλος και ως εκ τούτου να έχει επιπτώσεις στο επίπεδο της παροχής κινήτρων συνολικά [18]. Το ίδιο πρέπει να ισχύει όταν το αντικείμενο της παροχής κινήτρων δεν είναι ορισμένο πρόσωπο με δεσμό με την κοινωνία του κράτους μέλους, αλλά ένα αγαθό της κοινωνίας αυτής, όπως είναι εν προκειμένω η εθνική φυσική και πολιτιστική κληρονομιά. Εξάλλου, καμία κρίσιμη διαφορά δεν προκύπτει με βάση το αν ένα κράτος μέλος παρέχει το κίνητρο με απευθείας καταβολή ενισχύσεως ή, όπως εν προκειμένω, με τη μορφή φορολογικού πλεονεκτήματος, δηλαδή με την παραίτηση από φορολογικά έσοδα.

39. Παρά ταύτα, ο καθορισμός του σκοπού που επιδιώκεται με την παροχή κινήτρων δεν μπορεί κατά το δίκαιο της Ένωσης να απόκειται πλήρως στην ευχέρεια των κρατών μελών, όπως εξήγησα ήδη στο πλαίσιο της υποθέσεως C-87/13 [19]. Διότι ένας σκοπός ενδέχεται να καθοριστεί και για προφανείς λόγους προστατευτισμού, όπως για παράδειγμα όταν ένα φορολογικό πλεονέκτημα σκοπεί να ευνοήσει μόνον τους υπηκόους του οικείου κράτους μέλους, υπονομεύοντας έτσι σοβαρά την εσωτερική αγορά.

40. Υπό αυτό το πρίσμα, είναι απαραίτητη η διάκριση μεταξύ επιτρεπόμενων και μη επιτρεπόμενων από το δίκαιο της Ένωσης εθνικών σκοπών που επιδιώκονται με την παροχή κινήτρων. Το Δικαστήριο προσέφερε επ' αυτού κάποια πρώτα στοιχεία προσεγγίσεως με την απόφαση Tankreederei I, στην οποία διέκρινε αναλόγως του αν η παροχή κινήτρων συνδέεται με έναν «κοινωνικό σκοπό» [20]. Εκτός αυτού, στην απόφαση Laboratoires Fournier έκρινε ασύμβατο με το δίκαιο της Ένωσης έναν σκοπό επιδιωκόμενο με την παροχή κινήτρων και καθορισμένο κατά τρόπο αμιγώς εθνικό, διότι αντέβαινε ευθέως προς τους καταγεγραμμένους στη Συνθήκη σκοπούς της αντίστοιχης κοινοτικής πολιτικής [21].

41. Κατά την άποψή μου, απαιτείται επομένως σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση στάθμιση μεταξύ του εθνικώς προσανατολισμένου σκοπού που επιδιώκεται από το κράτος μέλος με ρύθμιση περί παροχής φορολογικών κινήτρων και των επιπτώσεων του σκοπού αυτού επί των καθοριζόμενων με τις Συνθήκες σκοπών της Ένωσης, ιδιαιτέρως δε επί της περιοριζόμενης θεμελιώδους ελευθερίας. Αυτό ισχύει οπωσδήποτε όταν ο σκοπός που επιδιώκεται από το κράτος μέλος συγκαταλέγεται, τουλάχιστον σε γενική μορφή, και μεταξύ των σκοπών της Ένωσης. Στο μέτρο που η θεμελιώδης ελευθερία δεν θίγεται κατά τρόπο δυσανάλογο, παραχωρείται έτσι στο κράτος μέλος η δυνατότητα να προωθήσει, με τα μέσα που έχει στη διάθεσή του, έναν σκοπό που παρουσιάζει σύνδεσμο με την

15 — Βλ. αποφάσεις Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, EU:C:2006:568, σκέψη 39), Persche (EU:C:2009:33, σκέψη 48) και Tankreederei I (C-287/10, EU:C:2010:827, σκέψη 30).

16 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037, σκέψη 94).

17 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Tas-Hagen και Tas (C-192/05, EU:C:2006:676, σκέψη 34), Gottwald (C-103/08, EU:C:2009:597, σκέψη 32) και Thiele Meneses (C-220/12, EU:C:2013:683, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

18 — Βλ. απόφαση Thiele Meneses (EU:C:2013:683, σκέψη 35 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

19 — Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση X (EU:C:2014:2164, σημείο 43).

20 — Βλ. απόφαση Tankreederei I (EU:C:2010:827, σκέψεις 30 έως 33).

21 — Βλ. απόφαση Laboratoires Fournier (C-39/04, EU:C:2005:161, σκέψη 23).

κοινωνία του, από την οποία εξάλλου προέρχονται τα χρησιμοποιούμενα για την παροχή κινήτρων μέσα. Περαιτέρω, αντιμετωπίζεται ο κίνδυνος ένα κράτος μέλος να μην χρησιμοποιεί τα μέσα που διαθέτει για την προώθηση ενός ενωσιακού σκοπού για τον λόγο και μόνον ότι το δίκαιο της Ένωσης του επιτρέπει την παροχή κινήτρων μόνον όταν αυτή αφορά ολόκληρη την Ένωση.

– Έννοια του σκοπού που επιδιώκεται με την παροχή κινήτρων

42. Το αποτέλεσμα μιας τέτοιας σταθμίσεως είναι συνήθως σαφές, όταν οι Συνθήκες αναγνωρίζουν τον σκοπό που επιδιώκεται από το κράτος μέλος, ειδικά ως προς την εθνική του οριοθέτηση, όπως συμβαίνει με τη διατήρηση της εθνικής πολιτιστικής κληρονομιάς. Για τον λόγο αυτό, εξήγησα ήδη στο πλαίσιο της υποθέσεως C-87/13 ότι η διατήρηση της εθνικής πολιτιστικής κληρονομιάς συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος που μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως [22]. Δεν βλέπω κανέναν λόγο να υιοθετηθεί διαφορετική προσέγγιση στο πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας κυκλοφορίας κεφαλαίων, η οποία περιορίζεται εν προκειμένω. Στον βαθμό που το επίμαχο φορολογικό πλεονέκτημα έχει ως σκοπό τη διατήρηση της εθνικής πολιτιστικής κληρονομιάς, είναι ως εκ τούτου δικαιολογημένο.

43. Το ίδιο ισχύει και για τη διατήρηση της φυσικής κληρονομιάς, στο μέτρο που αυτή, ως παράρτημα κτηρίου ή ως κτήριο, πρέπει να λογίζεται ως πολιτιστική κληρονομιά. Αυτό συμβαίνει όταν κτήρια που ανήκουν στην εθνική πολιτιστική κληρονομιά και η περιβάλλουσα αυτά φύση αποτελούν μία ενότητα ή όταν η διαμορφωμένη φύση –όπως ένας μπαρόκ κήπος– πρέπει να εξομοιώνεται με κτήριο.

44. Τίθεται ωστόσο το ερώτημα αν, περαιτέρω, η διατήρηση της εθνικής φυσικής κληρονομιάς μπορεί επίσης να λειτουργήσει ως δικαιολογητικός λόγος περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων. Πρόκειται για τις περιπτώσεις κατά τις οποίες για το κατεξοχήν αντικείμενο προστασίας της ρυθμίσεως του άρθρου 1, παράγραφος 1, στοιχείο α′, του Natuurschoonwet 1928, δηλαδή για το «ακίνητο το οποίο καλύπτεται εν όλω ή εν μέρει από φυσικές εκτάσεις, δάση ή άλλους πόρους ξυλείας», χορηγείται φορολογικό πλεονέκτημα, χωρίς το ακίνητο αυτό να στεγάζει συγχρόνως εθνική πολιτιστική κληρονομιά. Σε αντίθεση προς την περίπτωση της πολιτιστικής κληρονομιάς, δεν μπορεί να συναχθεί από τις διατάξεις της Συνθήκης ότι και η φυσική κληρονομιά πρέπει να προστατεύεται ειδικά στην εθνική της διάσταση.

45. Ωστόσο, ορισμένοι μετέχοντες στη διαδικασία επισήμαναν ορθώς την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η οποία αναγνωρίζει εν γένει την προστασία του περιβάλλοντος ως δικαιολογητικό λόγο [23]. Μολονότι η νομολογία αυτή έχει επικεντρωθεί μέχρι στιγμής στην προστασία του περιβάλλοντος από ρύπους ή στη συνετή διαχείριση των φυσικών πόρων, το άρθρο 191, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, ΣΛΕΕ τυποποιεί τον ενωσιακό σκοπό της διατηρήσεως και προστασίας του περιβάλλοντος κατά τρόπο εξόχως γενικό. Σε αυτόν εμπίπτει και η προστασία της φυσικής κληρονομιάς [24], την οποία εξυπηρετεί και η διατήρηση υφιστάμενων συνεκτικών φυσικών εκτάσεων. Το εν προκειμένω επίμαχο φορολογικό πλεονέκτημα προωθεί τη διατήρηση ορισμένων φυσικών εκτάσεων ως ενοτήτων, καθώς περιορίζει τη για λόγους φυσικής προστασίας φορολογική επιβάρυνση της τυχόν μεταβιβάσεως μέσω κληρονομιάς ή δωρεάς και μειώνει κατ' αυτόν τον τρόπο τις πιθανότητες μερικής εκποιήσεως, η οποία θα μπορούσε να θέσει σε κίνδυνο τη διατήρηση των φυσικών εκτάσεων.

22 — Βλ. τις προτάσεις μου στην υπόθεση X (EU:C:2014:2164, σημεία 35 έως 46).

23 — Βλ. αποφάσεις ADBHU (240/83, EU:C:1985:59, σκέψη 13), Επιτροπή κατά Δανίας (302/86, EU:C:1988:421, σκέψη 9), Επιτροπή κατά Βελγίου (C-2/90, EU:C:1992:310, σκέψη 32), Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-463/01, EU:C:2004:797, σκέψη 75), Επιτροπή κατά Αυστρίας (C-320/03, EU:C:2005:684, σκέψη 70), Επιτροπή κατά Αυστρίας (C-524/07, EU:C:2008:717, σκέψη 57) καθώς και Mickelsson και Roos (C-142/05, EU:C:2009:336, σκέψη 32).

24 — Βλ. την τέταρτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 92/43/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 21ης Μαΐου 1992, για τη διατήρηση των φυσικών οικοτόπων καθώς και της άγριας πανίδας και χλωρίδας (ΕΕ L 206, σ. 7), και την απόφαση Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-6/04, EU:C:2005:626, σκέψη 25).

46. Η επίμαχη ρύθμιση επιδιώκει επομένως και από την άποψη της διατηρήσεως της φυσικής κληρονομιάς έναν σκοπό αναγνωρισμένο, έστω και σε γενική μόνο μορφή, από τις Συνθήκες.

– Έκταση της υπονομεύσεως της εσωτερικής αγοράς

47. Το αν όμως ένα κράτος μέλος επιτρέπεται να επιδιώκει ένα σκοπό που προωθείται από τις Συνθήκες σε γενική μόνο μορφή –όπως εν προκειμένω η διατήρηση της φυσικής κληρονομιάς– ακόμα και με αμιγώς εθνική στόχευση εξαρτάται ιδίως από την έκταση της υπονομεύσεως της εσωτερικής αγοράς, εν προκειμένω της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων. Ωστόσο, φρονώ ότι στην προκειμένη περίπτωση η υπονόμευση αυτή δεν είναι τέτοιας βαρύτητας, ώστε να απαγορεύει στο κράτος μέλος να περιορίσει την παροχή φορολογικών κινήτρων μόνο στην εθνική φυσική κληρονομιά.

48. Καταρχάς, το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α′, ΣΛΕΕ προβλέπει ότι φορολογούμενοι που επενδύουν τα κεφάλαιά τους σε διαφορετικούς τόπους μπορούν καταρχήν να αντιμετωπίζονται και διαφορετικά. Μολονότι η ως άνω εξαίρεση σχετικοποιείται ουσιωδώς τόσο από την παράγραφο 3 της ίδιας διατάξεως όσο και, ιδιαιτέρως, από τη νομολογία [25], βάσει αυτής μπορεί ωστόσο να συναχθεί ότι, στο πλαίσιο της σταθμίσεως της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων με έναν σκοπό που επιδιώκεται από το κράτος μέλος με την παροχή κινήτρων, πρέπει στην ελευθερία αυτή να αποδίδεται μικρότερη βαρύτητα από ό,τι σε άλλες θεμελιώδεις ελευθερίες.

49. Αντικείμενο του εν προκειμένω επίμαχου φορολογικού πλεονεκτήματος είναι ένα ακίνητο. Με την παροχή φορολογικού πλεονεκτήματος επιδιώκεται η άσκηση επιρροής στην κατάσταση του ακινήτου αυτού. Ένα ακίνητο που βρίσκεται στην αλλοδαπή υπόκειται ωστόσο καταρχήν στην αρμοδιότητα του κράτους μέλους στο έδαφος του οποίου βρίσκεται. Αν στην προκειμένη περίπτωση το ολλανδικό φορολογικό πλεονέκτημα επεκτεινόταν σε αγγλικό ακίνητο, τότε θα μπορούσε να προκύψει ακόμα και σύγκρουση με τους σκοπούς της πολιτικής του Ηνωμένου Βασιλείου για την προστασία του περιβάλλοντος. Διότι ένα φορολογικό πλεονέκτημα που συνοδεύεται από συγκεκριμένους όρους μπορεί να αναπτύξει παρόμοιες συνέπειες με υποχρεώσεις και απαγορεύσεις που καθορίζονται από το οικείο κράτος μέλος. Εντούτοις, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών δεν διαθέτει τέτοιου είδους αρμοδιότητες όσον αφορά ακίνητο που βρίσκεται στο Ηνωμένο Βασίλειο.

50. Στο σημείο αυτό, η Επιτροπή αντέτεινε κατ' ουσίαν ότι, με τη φορολόγηση της μεταβιβάσεως ενός αλλοδαπού ακινήτου, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών κινείται ήδη εκτός των ορίων της κατά τόπον αρμοδιότητάς του και ότι, ως εκ τούτου, το φορολογικό πλεονέκτημα πρέπει επίσης να χορηγείται ανεξαρτήτως της κατά τόπον αρμοδιότητας. Δεν συμφωνώ με την άποψη αυτή. Με τη φορολόγηση της μεταβιβάσεως περιουσίας ενός ημεδαπού κατοίκου του το κράτος μέλος καταλαμβάνει απλώς τη χρηματοδοτική ικανότητα του τελευταίου προς όφελος της κοινωνίας στην οποία αυτός ζει και επομένως δεν υπερβαίνει την κατά τόπον αρμοδιότητά του όταν η χρηματοδοτική ικανότητα του εν λόγω κατοίκου μεταφράζεται και σε ακίνητη περιουσία στην αλλοδαπή.

51. Τέλος, φρονώ ότι οι επιπτώσεις στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων είναι στην προκειμένη περίπτωση πολύ περιορισμένες. Η εσωτερική αγορά θίγεται εδώ κατ' αποτέλεσμα λόγω του ότι με την παροχή πλεονεκτημάτων μόνο για ημεδαπά ακίνητα περιορίζεται η ελκυστικότητα αλλοδαπών ακινήτων ως επενδύσεως κεφαλαίων για κατοίκους της ημεδαπής. Αφενός, ωστόσο, αυτή η παροχή πλεονεκτημάτων αφορά μόνον έναν σχετικά μικρό αριθμό ακινήτων, τα οποία μπορούν να πληρούν τις προϋποθέσεις του «αγροκτήματος». Αφετέρου, μέσα στο πλήθος των σταθμίσεων στις οποίες προβαίνει ένας επενδυτής κεφαλαίων προτού επενδύσει σε ένα ακίνητο, το ύψος του φόρου δωρεάς που ενδεχομένως θα προκύψει διαδραματίζει συνήθως δευτερεύοντα μόνο ρόλο.

25 — Βλ., ενδεικτικά, απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-211/13, EU:C:2014:2148, σκέψεις 45 έως 47 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

– Συμπέρασμα

52. Συνάγεται επομένως το συμπέρασμα ότι ο εν προκειμένω επίμαχος περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, ο οποίος προκύπτει από το φορολογικό πλεονέκτημα που χορηγείται στο πλαίσιο του φόρου δωρεάς, δικαιολογείται με βάση τους επιδιωκόμενους από τη ρύθμιση σκοπούς της διατηρήσεως τόσο της φυσικής όσο και της πολιτιστικής εθνικής κληρονομιάς.

2. Αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων

53. Περαιτέρω, θα εξετάσω αν η ανάγκη διενέργειας φορολογικών ελέγχων μπορεί επίσης να δικαιολογήσει τον εν λόγω περιορισμό. Σε αυτό το σημείο επικεντρώνεται ιδίως το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα. Αλλά και τα προδικαστικά ερωτήματα 2α, 2β και 2γ, καθώς και το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία αφορούν τις δυνατότητες διασυνοριακής διοικητικής συνδρομής, σχετίζονται με το ίδιο ζήτημα. Υπόβαθρο όλων είναι το ερώτημα αν στην περίπτωση αλλοδαπού ακινήτου διασφαλίζεται επαρκώς ο έλεγχος των αρχών για την τήρηση των προϋποθέσεων του προκείμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

54. Κατά πάγια νομολογία, οι θεμελιώδεις ελευθερίες μπορούν να περιοριστούν για λόγους «αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων» ή για λόγους «φορολογικής επιτηρήσεως» [26]. Διότι ένα κράτος μέλος πρέπει καταρχήν να είναι σε θέση να διαπιστώνει ορθώς τη φορολογική οφειλή ενός φορολογουμένου [27]. Αυτό ενδέχεται να αποδειχθεί προβληματικό επί πραγματικών καταστάσεων οι οποίες χρήζουν διερευνήσεως σε άλλο κράτος μέλος.

55. Ωστόσο, επίσης κατά πάγια νομολογία, ο ως άνω δικαιολογητικός λόγος μπορεί να μην ισχύει όταν ένα κράτος μέλος δεν δύναται να διενεργήσει τους απαιτούμενους ελέγχους στην αλλοδαπή ούτε μέσω της διοικητικής συνδρομής άλλων κρατών μελών [28] ούτε με τη βοήθεια στοιχείων και αποδείξεων του φορολογουμένου [29]. Είναι λογικό να θεωρείται ότι για ένα κράτος μέλος η διεξαγωγή του ελέγχου είναι δυσχερέστερη στο έδαφος άλλου κράτους μέλους από ό,τι στο εσωτερικό του [30]. Μόνον όταν οι προαναφερθείσες πηγές πληροφοριών για τον έλεγχο αλλοδαπών πραγματικών καταστάσεων είναι ανεπαρκείς μπορεί συνεπώς ένα κράτος μέλος να επικαλεστεί τον δικαιολογητικό λόγο της «αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων» [31].

56. Κατά τα στοιχεία του αιτούντος δικαστηρίου, για την απόφαση των αρχών σχετικά με το αν ένα ακίνητο πληροί τις προϋποθέσεις του «αγροκτήματος» κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, στοιχείο α′, του Natuurschoonwet 1928 απαιτούνται επιτόπιοι έλεγχοι. Το ίδιο πρέπει να ισχύει και για τη μεταγενέστερη επιτήρηση σχετικά με το αν το ακίνητο εξακολουθεί να πληροί τις προϋποθέσεις του φορολογικού πλεονεκτήματος για χρονικό διάστημα 25 ετών.

26 — Βλ., ενδεικτικά, αποφάσεις Rewe («Cassis de Dijon», 120/78, EU:C:1979:42, σκέψη 8), A (C-101/05, EU:C:2007:804, σκέψη 55) και Strojírny Prostějov και ACO Industries Tábor (C-53/13 και C-80/13, EU:C:2014:2011, σκέψη 55).

27 — Βλ. υπό την έννοια αυτή αποφάσεις Futura Participations και Singer (C-250/95, EU:C:1997:239, σκέψη 31), Établissements Rimbaud (C-72/09, EU:C:2010:645, σκέψη 35) και SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, σκέψη 44).

28 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, σκέψη 18), Centro di Musicologia Walter Stauffer (EU:C:2006:568, σκέψη 50) και Επιτροπή κατά Βελγίου (C-296/12, EU:C:2014:24, σκέψη 43), σχετικά με την οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, για την αμοιβαία διοικητική συνδρομή μεταξύ των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των άμεσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86).

29 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Bachmann (EU:C:1992:35, σκέψη 20), Danner (C-136/00, EU:C:2002:558, σκέψη 50), Persche (EU:C:2009:33, σκέψη 53) και Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, σκέψη 81).

30 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Centro di Musicologia Walter Stauffer (EU:C:2006:568, σκέψη 48) και Επιτροπή κατά Βελγίου (C-383/10, EU:C:2013:364, σκέψη 53).

31 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, σκέψη 67) και Επιτροπή κατά Βελγίου (EU:C:2013:364, σκέψεις 55 έως 60).

57. Για τον λόγο αυτό, οι πληροφορίες που παρέχονται από τον ίδιο τον φορολογούμενο αποκλείονται στην προκειμένη περίπτωση ως μέσον του φορολογικού ελέγχου. Τίθεται ωστόσο το ερώτημα αν οι απαιτούμενοι έλεγχοι στον τόπο του ακινήτου μπορούν να διεξαχθούν μέσω της διοικητικής συνδρομής από τις αρχές άλλων κρατών μελών.

Επί της εφαρμοστέας οδηγίας

58. Βάσει των ανωτέρω, με το προδικαστικό του ερώτημα 2α το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί καταρχάς να πληροφορηθεί αν οι ολλανδικές αρχές μπορούν να λάβουν διοικητική συνδρομή, κατά την οδηγία 2010/24 περί εισπράξεως, από τις αρχές του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκεται το ακίνητο.

59. Ωστόσο, η οδηγία 2010/24 περί εισπράξεως δεν παρέχει δυνατότητες διοικητικής συνδρομής για την επίμαχη στην κύρια δίκη απόφαση σχετικά με το αν ένα ακίνητο πληροί τις προϋποθέσεις του «αγροκτήματος» κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, στοιχείο α′, του Natuurschoonwet 1928. Διότι, όπως προκύπτει από το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, η εν λόγω δυνατότητα συνδρομής ισχύει μόνο για ήδη γεννηθείσες απαιτήσεις. Εντούτοις, εν προκειμένω δεν έχει βεβαιωθεί ακόμα φόρος δωρεάς.

60. Πάντως, οι ολλανδικές αρχές μπορούν καταρχήν, προς τον σκοπό αυτό, να προσφύγουν στην οδηγία περί συνεργασίας 2011/16.

61. Κατά το άρθρο της 2, παράγραφος 1, η οδηγία αυτή ισχύει για κάθε είδους φόρους. Ο φόρος δωρεών δεν συγκαταλέγεται στους φόρους που, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, της οδηγίας, εξαιρούνται του πεδίου εφαρμογής της.

62. Δεν συμμερίζομαι την άποψη της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας ότι η οδηγία 2011/16 περί συνεργασίας δεν έχει όμως εφαρμογή σε διοικητικές διαδικασίες που προηγούνται της φορολογήσεως. Βεβαίως, η επίμαχη στην κύρια δίκη διαπίστωση σχετικά με το αν ένα ακίνητο μπορεί να χαρακτηριστεί αγρόκτημα κατά την έννοια του Natuurschoonwet 1928 συνιστά προφανώς γενική διοικητική πράξη από την οποία απορρέουν διάφορες έννομες συνέπειες. Ωστόσο, κατά τα στοιχεία του αιτούντος δικαστηρίου, η διαπίστωση αυτή έχει επίσης ως συνέπεια ότι σε περίπτωση δωρεάς χορηγείται φορολογικό πλεονέκτημα στο πλαίσιο του φόρου δωρεάς. Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας περί συνεργασίας 2011/16, το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής καθορίζεται ευρέως και καταλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που «κατά πάσα πιθανότητα έχουν σημασία» για την εφαρμογή και επιβολή της εγχώριας νομοθεσίας των κρατών μελών όσον αφορά τους φόρους. Όταν λοιπόν η δεσμευτική διαπίστωση δύναται κατά την εθνική έννομη τάξη να έχει επίδραση στον προσδιορισμό ενός φόρου που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας περί συνεργασίας 2011/16, τότε για τη φορολόγηση έχουν κατά πάσα πιθανότητα σημασία και πληροφορίες σχετικές με τη διαπίστωση αυτή.

63. Ωστόσο, για τη μεταγενέστερη επιτήρηση της τηρήσεως των προϋποθέσεων του φορολογικού πλεονεκτήματος του άρθρου 7, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του Natuurschoonwet 1928 δεν είναι δυνατή η καταφυγή στην οδηγία περί συνεργασίας 2011/16. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών επισήμανε ορθώς ότι τότε έχει εφαρμογή η οδηγία 2010/24 περί εισπράξεως. Διότι, κατά την ολλανδική ρύθμιση, υπό ορισμένες προϋποθέσεις δεν εισπράττεται μέρος μόνο του πλήρους ποσού του προσδιορισθέντος φόρου. Όπως αναγνώρισε ήδη και το Δικαστήριο στην απόφαση National Grid Indus, η οδηγία 2010/24 περί εισπράξεως αποτελεί τη νομική βάση για τη διοικητική συνδρομή σχετικά με ήδη προσδιορισμένους φόρους, των οποίων όμως η είσπραξη εξαρτάται από περαιτέρω προϋποθέσεις[32].

32 — Βλ. απόφαση National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, σκέψη 78) σχετικά με την οδηγία 2008/55/ΕΚ του Συμβουλίου, της 26ης Μαΐου 2008, για την αμοιβαία συνδρομή για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με ορισμένες εισφορές, δασμούς, φόρους και άλλα (ΕΕ L 150, σ. 28), η οποία αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2010/24 περί εισπράξεως.

64. Συνεπώς, εν προκειμένω οι ολλανδικές αρχές μπορούν καταρχήν να χρησιμοποιήσουν, για τους σκοπούς των φορολογικών ελέγχων, αρχικά την οδηγία 2011/16 περί συνεργασίας και στη συνέχεια την οδηγία 2010/24 περί εισπράξεως.

β) Επί της εκτάσεως των διοικητικών ερευνών του κράτους μέλους προς το οποίο απευθύνεται το αίτημα συνδρομής

65. Επιπροσθέτως, με τα ερωτήματά του 2β και 2γ το αιτούν δικαστήριο επιθυμεί να πληροφορηθεί αν οι αρχές του κράτους μέλους προς το οποίο απευθύνεται το αίτημα συνδρομής υποχρεούνται να διενεργήσουν τους απαιτούμενους επιτόπιους ελέγχους του ακινήτου. Επειδή στην προκειμένη περίπτωση έχουν εφαρμογή τόσο η οδηγία 2011/16 περί συνεργασίας όσο και, στη συνέχεια, η οδηγία 2010/24 περί εισπράξεως, οι υποχρεώσεις που απορρέουν από αυτές για το κράτος μέλος αποδέκτη του αιτήματος πρέπει να εξεταστούν χωριστά.

i) Οδηγία 2011/16 περί συνεργασίας

66. Κατά το άρθρο 5 της οδηγίας περί συνεργασίας 2011/16, οι αρχές του κράτους μέλους προς το οποίο απευθύνεται το αίτημα συνδρομής κοινοποιούν τις πληροφορίες που ήδη διαθέτουν ή «που περιήλθαν σε αυτές ως αποτέλεσμα διοικητικών ερευνών». Η έννοια των διοικητικών ερευνών ορίζεται στο άρθρο 3, σημείο 7, της οδηγίας. Περιλαμβάνει «όλ[ους] [τους] ελέγχους], [τις] επαληθεύσεις και [τις] άλλες ενέργειες που διεξάγονται από τα κράτη μέλη κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους για τη διασφάλιση της ορθής εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας».

67. Ο ευρύς αυτός ορισμός περιλαμβάνει οπωσδήποτε και τους επιτόπιους ελέγχους. Τούτο επιβεβαιώνεται και από το άρθρο 6, παράγραφος 1, της οδηγίας περί συνεργασίας 2011/16, κατά το οποίο η προς ην το αίτημα αρχή διεξάγει «όλες τις τυχόν […] έρευνες» οι οποίες «απαιτούνται για τη συγκέντρωση των πληροφοριών […]». Συμπληρωματικώς, η Επιτροπή επισήμανε ορθώς το άρθρο 11, παράγραφος 1, υποπαράγραφος 1, στοιχεία α′ και β′, της οδηγίας, από το οποίο προκύπτει ότι διοικητικές έρευνες μπορούν να διεξαχθούν εκτός των γραφείων της αρχής και σε ολόκληρη την επικράτεια του κράτους μέλους προς το οποίο απευθύνθηκε το αίτημα. Κατ' αυτόν τον τρόπο δίδεται απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα 2β.

68. Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών υποστήριξε ωστόσο ότι οι επιτόπιοι έλεγχοι του ακινήτου πρέπει να διενεργούνται και απροειδοποίητα, προκειμένου να μπορεί να ελεγχθεί η διασφάλιση της δημόσιας προσβάσεως κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, του Natuurschoonwet 1928. Επ' αυτού ωστόσο το Ηνωμένο Βασίλειο εξέφρασε την άποψη ότι, κατά τα άρθρα 17, παράγραφος 2, και 6, παράγραφος 3, της οδηγίας περί συνεργασίας 2011/16, οι αρχές του δεν υποχρεούνται να διενεργούν απροειδοποίητους ελέγχους. Διότι, κατά τη δικονομική νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου, οι επιτόπιοι έλεγχοι ενός ακινήτου προϋποθέτουν υποχρεωτικώς προηγούμενη ειδοποίηση του ιδιοκτήτη του ακινήτου.

69. Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 2, της οδηγίας περί συνεργασίας 2011/16, το προς ο το αίτημα κράτος μέλος δεν έχει υποχρέωση «διεξαγωγής ερευνών […], εάν η διεξαγωγή των ερευνών αυτών […] για ίδιους σκοπούς αντίκειται στη νομοθεσία του εν λόγω κράτους μέλους». Συμπληρωματικώς, το άρθρο 6, παράγραφος 3, της οδηγίας 2011/16 περί συνεργασίας ορίζει ότι η προς ην το αίτημα αρχή διεξάγει τις ζητηθείσες έρευνες «ακολουθ[ώντας] τις ίδιες διαδικασίες όπως όταν ενεργεί με δική της πρωτοβουλία […]».

70. Το Δικαστήριο έχει ήδη διαπιστώσει, σχετικά με την προγενέστερη του άρθρου 17, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16 περί συνεργασίας διάταξη, ότι αυτή, ως εξαιρετική, πρέπει να ερμηνεύεται στενά και ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται, σύμφωνα με την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας (νυν άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ), να εφαρμόζουν αποτελεσματικά το σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών που

θεσπίζει η οδηγία [33]. Από τη νομολογία αυτή προκύπτουν δύο συμπεράσματα για την υπό κρίση υπόθεση. Πρώτον, συμφωνώ βάσει των ανωτέρω με τον ισχυρισμό της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Ηνωμένου Βασιλείου κατά τον οποίο η αρχή της καλόπιστης συνεργασίας συγκεκριμενοποιείται μέσα από τις ανωτέρω οδηγίες για τη διασυνοριακή διοικητική συνδρομή και πρέπει να λαμβάνεται υπόψη στο πλαίσιο της εφαρμογής τους, δεν δημιουργεί όμως η ίδια υποχρεώσεις διοικητικής συνδρομής αντίθετες προς τις εν λόγω διατάξεις. Κατ' αυτόν τον τρόπο δίδεται απάντηση στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα.

71. Δεύτερον, σε περίπτωση στενής ερμηνείας του άρθρου 17, παράγραφος 2, της οδηγίας 2011/16 περί συνεργασίας δεν βλέπω επί του παρόντος κανέναν δικαιολογητικό λόγο ώστε το Ηνωμένο Βασίλειο να αρνείται τον απροειδοποίητο έλεγχο της δημόσιας προσβάσεως σε ακίνητο. Πρόκειται για δημοσίως προσβάσιμη πληροφορία, η εξασφάλιση της οποίας δεν απαιτεί την άσκηση κυριαρχικής εξουσίας. Αντιθέτως, οι δικονομικές διατάξεις τις οποίες επικαλέστηκε το Ηνωμένο Βασίλειο στο πλαίσιο της διαδικασίας φαίνεται ότι αφορούν τον έλεγχο μη δημοσίως προσβάσιμων ακινήτων.

72. Ωστόσο, αν στο πλαίσιο της διεξαγωγής της διοικητικής συνδρομής αποδεικνυόταν ότι οι βρετανικές αρχές παρακωλύθηκαν πράγματι, βάσει αντίστοιχης απαγορεύσεως της εγχώριας δικονομικής νομοθεσίας, να διενεργήσουν απροειδοποίητο έλεγχο της δημόσιας προσβάσεως σε ακίνητο, τότε οι ολλανδικές αρχές θα μπορούσαν να διενεργήσουν με επάρκεια τους απαιτούμενους ελέγχους της δημόσιας προσβάσεως στο ακίνητο ακόμα και με βάση επιτόπιους ελέγχους κατόπιν προειδοποιήσεως και συμπληρωματικά αποδεικτικά μέσα, όπως για παράδειγμα καταθέσεις μαρτύρων.

ii) Οδηγία 2010/24 περί εισπράξεως

73. Εφόσον μετά την αναγνώριση ενός ακινήτου ως «αγροκτήματος» και τον προσδιορισμό του φόρου δωρεάς απαιτούνται συνεχείς έλεγχοι του ακινήτου για χρονικό διάστημα 25 ετών, οι ολλανδικές αρχές μπορούν να καταφύγουν σε αίτηση πληροφοριών κατά το άρθρο 5 της οδηγίας 2010/24 περί εισπράξεως.

74. Οι «διοικητικές έρευνες» τις οποίες διεξάγει η προς ην η αίτηση αρχή κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2010/24 περί εισπράξεως για την εξασφάλιση της πληροφορίας περιλαμβάνουν και επιτόπιους ελέγχους. Η οδηγία δεν προβλέπει δηλαδή περιορισμό των ερευνών σε συγκεκριμένες δραστηριότητες. Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, επιβάλλονται μάλλον όλες οι «απαιτούμενες» έρευνες για την εξασφάλιση των πληροφοριών. Επιπλέον, και η οδηγία 2010/24 περί εισπράξεως αφήνει να εννοηθεί, στο άρθρο της 7, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και β′, ότι έρευνες μπορούν να διεξάγονται τόσο εντός όσο και εκτός των γραφείων των αρχών σε ολόκληρη την επικράτεια του κράτους μέλους προς το οποίο απευθύνεται η αίτηση. Έτσι δίδεται απάντηση και στο προδικαστικό ερώτημα 2γ.

75. Όσον αφορά το άρθρο 5, παράγραφος 2, στοιχείο α′, της οδηγίας 2010/24 περί εισπράξεως, το οποίο αποκλείει την υποχρέωση της προς ην η αίτηση αρχής να διαβιβάζει πληροφορίες «που δεν θα ήταν σε θέση να αποκτήσει για την είσπραξη παρόμοιων απαιτήσεων που γεννήθηκαν στο προς ό η αίτηση κράτος μέλος», επισημαίνεται ότι εν προκειμένω το Ηνωμένο Βασίλειο δεν προέβαλε καμία αντίρρηση αντλούμενη από την εθνική δικονομική νομοθεσία. Κατά τα λοιπά, ισχύουν κατ' αντιστοιχία οι ως άνω αναλύσεις μου σχετικά με τα όρια της υποχρεώσεως έρευνας στο πλαίσιο της οδηγίας 2011/16 περί συνεργασίας [34].

33 — Απόφαση Établissements Rimbaud (EU:C:2010:645, σκέψη 48) σχετικά με το άρθρο 8 της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, για την αμοιβαία διοικητική συνδρομή μεταξύ των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των άμεσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86).

34 — Βλ. σημεία 70 έως 72 ανωτέρω.

76. Τέλος, δεν μπορώ να συνταχθώ με την άποψη της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας κατά την οποία οι απαιτούμενοι για το εν προκειμένω επίμαχο φορολογικό πλεονέκτημα συνεχείς έλεγχοι δεν είναι εφικτοί για το προς ο η αίτηση κράτος μέλος λόγω του κόστους το οποίο συνεπάγονται. Ενδέχεται βεβαίως να υπάρξουν εξαιρετικές περιπτώσεις κατά τις οποίες η εξασφάλιση πληροφοριών είναι υπέρμετρα δαπανηρή για το προς ο η αίτηση κράτος μέλος. Ωστόσο, ακόμα και εκτεταμένες έρευνες είναι καταρχήν εφικτές, διότι η συνεργασία των φορολογικών διοικήσεων των κρατών μελών επιτυγχάνεται χάρη στην αμοιβαιότητα. Επιπλέον, σε αντίθεση προς το άρθρο 54, παράγραφος 1, στοιχείο α′, του κανονισμού (ΕΕ) 904/2010 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2010, για τη διοικητική συνεργασία και την καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας[35], η οδηγία 2010/24 περί εισπράξεως δεν προβλέπει γενικό περιορισμό της υποχρεώσεως διοικητικής συνδρομής σε περίπτωση δυσανάλογα υψηλής διοικητικής δαπάνης. Με βάση ωστόσο την αρχή της καλόπιστης συνεργασίας κατά το άρθρο 4, παράγραφος 3, ΣΕΕ, το αιτούν κράτος μέλος δεν επιτρέπεται να απαιτεί από το προς ο η αίτηση κράτος μέλος συχνότερους ή εντατικότερους ελέγχους από αυτούς που θα διενεργούσε το ίδιο.

Συμπέρασμα

77. Ο εν προκειμένω επίμαχος περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων δεν δικαιολογείται επομένως λόγω της ανάγκης για αποτελεσματικούς φορολογικούς ελέγχους, διότι οι ολλανδικές αρχές μπορούν να διενεργήσουν τους απαιτούμενους ελέγχους με τη βοήθεια της αιτήσεως παροχής πληροφοριών κατά το άρθρο 5 της οδηγίας 2011/16 περί συνεργασίας ή κατά το άρθρο 5 της οδηγίας 2010/24 περί εισπράξεως. Συνεπώς, παρέλκει η απάντηση στο τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, το οποίο αφορά τη διεξαγωγή ιδίων ελέγχων από τις ολλανδικές αρχές στην αλλοδαπή.

3. Διατήρηση της φορολογικής συνοχής

78. Τέλος, πρέπει να γίνει αναφορά και στον δικαιολογητικό λόγο της διατηρήσεως της φορολογικής συνοχής, τον οποίον ορισμένοι μετέχοντες στη διαδικασία προέβαλαν σε σχέση με το γεγονός ότι με το φορολογικό πλεονέκτημα επιδιώκεται η αντιστάθμιση των επιβαρύνσεων που προκύπτουν για τον ιδιοκτήτη από την υποχρέωση διατηρήσεως και τους περιορισμούς χρήσεως ενός ακινήτου που βρίσκεται στις Κάτω Χώρες.

79. Κατά πάγια νομολογία, η ανάγκη διασφαλίσεως της συνοχής μιας φορολογικής ρυθμίσεως δύναται να δικαιολογήσει περιορισμό θεμελιώδους ελευθερίας. Προς τούτο πρέπει να διαπιστώνεται άμεση σχέση μεταξύ ενός φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του μέσω συγκεκριμένης φορολογικής επιβαρύνσεως[36]. Η αμεσότητα της σχέσεως πρέπει τότε να εκτιμάται σε σχέση με τον επιδιωκόμενο από τη φορολογική ρύθμιση σκοπό[37].

80. Ανεξάρτητα από το ερώτημα αν ο δικαιολογητικός αυτός λόγος μπορεί να λαμβάνει υπόψη και επιβαρύνσεις εκτός του φορολογικού δικαίου, με βάση τα στοιχεία του αιτούντος δικαστηρίου αδυνατώ να κατανοήσω γιατί η αναγνώριση ενός ακινήτου που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος ως «αγροκτήματος» δεν θα πρέπει και αυτή να συνδέεται με υποχρεώσεις διατηρήσεως και περιορισμούς χρήσεως, προκειμένου να τύχει του εν προκειμένω επίμαχου φορολογικού πλεονεκτήματος. Άλλωστε, το αιτούν δικαστήριο δήλωσε ως σκοπό του φορολογικού αυτού πλεονεκτήματος τη διατήρηση της εθνικής φυσικής και πολιτιστικής κληρονομιάς και όχι την αντιστάθμιση επιβαρύνσεων του ιδιοκτήτη οι οποίες δεν σχετίζονται άμεσα με τις προϋποθέσεις του φορολογικού πλεονεκτήματος.

35 — ΕΕ L 268, σ. 1.

36 — Βλ., ενδεικτικά, αποφάσεις Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, σκέψη 42), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, σκέψεις 43 και 44), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, σκέψη 46) και Welte (EU:C:2013:662, σκέψη 59).

37 — Βλ., ενδεικτικά, αποφάσεις Papillon (EU:C:2008:659, σκέψη 44) και Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, σκέψη 42).

81. Συνεπώς, ο εν προκειμένω επίμαχος περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων δεν μπορεί να δικαιολογηθεί κατ' επίκληση της διατηρήσεως της φορολογικής συνοχής.

Δ – *Συμπέρασμα*

82. Συμπερασματικώς, διαπιστώνεται ότι το ολλανδικό φορολογικό πλεονέκτημα για «αγροκτήματα» της ημεδαπής στο πλαίσιο του φόρου δωρεάς περιορίζει μεν την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, πλην όμως ο περιορισμός αυτός δικαιολογείται για λόγους διατηρήσεως της εθνικής φυσικής και πολιτιστικής κληρονομιάς.

VI – **Πρόταση**

83. Βάσει όλων των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στα υποβληθέντα από το Raad van State προδικαστικά ερωτήματα:

1. Εθνική ρύθμιση όπως η εν προκειμένω επίμαχη, η οποία περιορίζει την εφαρμογή μιας απαλλαγής από τον φόρο δωρεάς σε αγροκτήματα που βρίσκονται στην ημεδαπή, δεν αντιβαίνει στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων κατά το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, όταν αποσκοπεί στη διατήρηση της εθνικής φυσικής και πολιτιστικής κληρονομιάς.

2. Οι «διοικητικές έρευνες», τόσο κατά την έννοια του άρθρου 3, σημείο 7, της οδηγίας 2011/16/ΕΕ όσο και κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2010/24/ΕΕ, περιλαμβάνουν και επιτόπιους ελέγχους επί ακινήτου.