

Υπόθεση C-478/19

Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

19 Ιουνίου 2019

Αιτούν δικαστήριο:

Corte suprema di cassazione (Ιταλία)

Ημερομηνία της απόφασεως του αιτούντος δικαστηρίου:

21 Δεκεμβρίου 2018

Αναιρεσείουσα:

UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbH

Αναιρεσίβλητη:

Agenzia delle Entrate

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Αίτηση αναιρέσεως ασκηθείσα από εταιρία του γερμανικού δικαίου λόγω μη επιστροφής, εκ μέρους της φορολογικής αρχής, αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων υποθήκης και κτηματογράφησης.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως

Με την αίτηση προδικαστικής απόφασεως, η οποία υποβάλλεται δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, ζητείται από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης να εξακριβώσει, υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης, αν οι σημαντικές διαφορές οι οποίες υφίστανται μεταξύ κλειστού τύπου κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητα και ανοικτού τύπου κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητα ασκούν επιρροή, από φορολογική άποψη, και δικαιολογούν τη διαφορετική μεταχείριση των ιταλικών κεφαλαίων επενδύσεων και εκείνων άλλων κρατών της Ένωσης.

Προδικαστικό ερώτημα

Αντιβαίνει στο δίκαιο της Ένωσης -και ειδικότερα στις διατάξεις της Συνθήκης σχετικά με την ελευθερία εγκατάστασης και την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, όπως έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης- η εφαρμογή διάταξης του εθνικού δικαίου όπως αυτή του άρθρου 35, παράγραφος 10-ter, του decreto-legge n. 223/2006 (πράξεως νομοθετικού περιεχομένου 223/2006), στο μέτρο που περιορίζει το σχετικό με τους φόρους υποθήκης και κτηματογράφησης πλεονέκτημα στα κλειστού τύπου κεφάλαια επενδύσεων σε ακίνητα;

Παρατιθέμενες διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρο 18, πρώτο εδάφιο, ΣΛΕΕ· άρθρο 49, πρώτο εδάφιο, πρώτη περίοδος, ΣΛΕΕ· άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ

Άρθρο 25, παράγραφος 1, της Σύμβασης (η οποία συνήφθη στη Βόννη στις 18 Οκτωβρίου 1989 και κατέστη εκτελεστή στην Ιταλία με τον κυρωτικό νόμο 459, της 24ης Νοεμβρίου 1992) μεταξύ της Ιταλικής Δημοκρατίας και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας για την αποφυγή της διπλής φορολόγησης όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος και περιουσίας και την πρόληψη της φοροδιαφυγής (στο εξής: Σύμβαση)

Παρατιθέμενες εθνικές διατάξεις

Το decreto-legge n. 223/2006 (πράξη νομοθετικού περιεχομένου 223/2006) [το οποίο κατέστη, κατόπιν τροποποιήσεων, ο legge 4 agosto 2006, n. 248, «Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, recante disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale» (νόμος 248, της 4ης Αυγούστου 2006, σχετικά με την τροποποίηση και τη μετατροπή σε νόμο της πράξεως νομοθετικού περιεχομένου 223/2006 περί επειγουσών διατάξεων για την οικονομική και κοινωνική ανάκαμψη, τη συγκράτηση και τον εξορθολογισμό των δημόσιων δαπανών, καθώς και παρεμβάσεις σχετικά με τα έσοδα και την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής)] (στο εξής: πράξη νομοθετικού περιεχομένου 223/2006) ορίζει στο άρθρο 35, με τίτλο «Μέτρα αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής», παράγραφος 10-ter, τα εξής:

«Για τις μεταβιβάσεις που καταχωρίζονται στο κτηματολόγιο και τις μεταγραφές που αφορούν εκποιήσεις ακίνητων κεφαλαιουχικών αγαθών του άρθρου 10, πρώτο εδάφιο, σημείο 8-ter, του προεδρικού διατάγματος 633, της 26ης Οκτωβρίου 1972, έστω και αν υπόκεινται στον φόρο προστιθέμενης αξίας, στα οποία καταλέγονται κλειστού τύπου κεφάλαια επενδύσεων σε ακίνητα ρυθμιζόμενα με το άρθρο 37 του ενιαίου κειμένου περί διατάξεων στον τομέα της χρηματοοικονομικής διαμεσολάβησης του νομοθετικού διατάγματος 58, της 24ης Φεβρουαρίου 1998,

όπως τροποποιήθηκε μεταγενέστερα, και με το άρθρο 14-bis του νόμου 86, της 25ης Ιανουαρίου 1994, ή επιχειρήσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης ή τράπεζες και ενδιάμεσοι χρηματοπιστωτικοί οργανισμοί που προβλέπονται στα άρθρα 106 και 107 του ενιαίου κειμένου του νομοθετικού διατάγματος 385, της 1ης Σεπτεμβρίου 1993, αποκλειστικά και μόνο για την αγορά και την εξαγορά αγαθών που παραχωρούνται ή παραχωρήθηκαν στο πλαίσιο χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι συντελεστές των φόρων υποθήκης και κτηματογράφησης, όπως τροποποιούνται με την παράγραφο 10-bis του παρόντος άρθρου, μειώνονται κατά το ήμισυ. Η διάταξη της προηγούμενης περιόδου ισχύει από την 1η Οκτωβρίου 2006».

Στον τομέα των αμοιβαίων κεφαλαίων, η ιταλική νομοθεσία προβλέπει, για τα **κεφάλαια κλειστού τύπου**, την εξαγορά, από την εταιρία διαχείρισης αποταμιεύσεων (società di gestione del risparmio, SGR) που τα σύστησε, των μεριδίων συμμετοχών μόνο σε συγκεκριμένες περιόδους: για τον λόγο αυτόν, τα εν λόγω κεφάλαια χαρακτηρίζονται από προκαθορισμένο και μη μεταβαλλόμενο αριθμό μεριδίων και διαθέτουν περιουσία η οποία καθορίζεται και καταβάλλεται με την πράξη σύστασής τους. Επομένως, συμμετοχή σε αυτά τα συλλογικά επενδυτικά μέσα μπορεί να αποκτηθεί μόνο σε ορισμένο χρονικό διάστημα, η δε απόδοση του κεφαλαίου μπορεί να ζητηθεί μόνο κατά τη λήξη της περιόδου για την οποία συστάθηκε το κεφάλαιο ή μετά την παρέλευση συγκεκριμένου αριθμού ετών. Εκτός των χρονικών αυτών περιόδων, μερίδια κεφαλαίου κλειστού τύπου μπορούν να αγοραστούν και να πωληθούν μόνο στο χρηματιστήριο. Η ελάχιστη διάρκεια των κεφαλαίων είναι 10 έτη και η μέγιστη 30 έτη. Στη λήξη, το ενεργητικό του κεφαλαίου κατανέμεται μεταξύ των μεριδιούχων ή, εάν αυτό πωληθεί, διανέμεται στους μεριδιούχους το προϊόν της πώλησης.

Αντιθέτως, τα **κεφάλαια ανοικτού τύπου** χαρακτηρίζονται από τη μεταβλητότητα της περιουσίας τους (η οποία μπορεί να μειώνεται ή να αυξάνεται καθημερινά λόγω νέων συμμετοχών ή αιτήσεων εξαγοράς κυκλοφορούντων μεριδίων). Επιτρέπεται η απόκτηση συμμετοχών σε αυτά οποτεδήποτε, και είναι δυνατή, ανά πάσα στιγμή, η εξαγορά, εν όλω ή εν μέρει, του καταβληθέντος κεφαλαίου.

Στην περίπτωση κεφαλαίων ανοικτού τύπου, η εκδήλωση κρίσης στην αγορά θα μπορούσε να οδηγήσει πολλούς θεσμικούς επενδυτές να ζητήσουν την πρόωρη εξαγορά μέρους των επενδυμένων ποσών· το φαινόμενο αυτό θα μπορούσε να εξαντλήσει τα αποθεματικά ρευστότητας των κεφαλαίων, τα οποία θα αναγκάζονταν, ενδεχομένως, να πωλήσουν μέρος των ακινήτων σε τιμή κατώτερη της λογιστικής αξίας τους προκειμένου να ικανοποιήσουν τα αιτήματα εξαγοράς των μεριδίων. Υπό το πρίσμα αυτό, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι σκοπός του νομοθέτη είναι η προστασία και η παροχή κινήτρων για τη σύσταση αμοιβαίων κεφαλαίων τα οποία δεν έχουν έντονα κερδοσκοπικό και αβέβαιο χαρακτήρα. Εντούτοις, θα μπορούσε κανείς να αχθεί στο συμπέρασμα ότι μια τέτοια συλλογιστική εγείρει, εν τοις πράγμασι, εμπόδια στην είσοδο επενδύσεων από την αλλοδαπή, ιδίως αποτρέποντας τα αλλοδαπά κεφάλαια ανοικτού τύπου να αποκτήσουν κεφαλαιουχικά αγαθά στην Ιταλία.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η Commissione Tributaria Provinciale di Milano (πρωτοβάθμιο επαρχιακό φορολογικό δικαστήριο του Μιλάνου, Ιταλία) απέρριψε την προσφυγή της UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbh (στο εξής: αναιρεσείουσα), εταιρίας διαχείρισης του κεφαλαίου επενδύσεων σε ακίνητα, γερμανικού δικαίου, UBS (D) 3 Kontinente, με έδρα το Μονακό, κατά της σιωπηρής απόρριψης της αίτησης που αυτή υπέβαλε για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων υποθήκης και κτηματογράφησης συνολικού ύψους 802 400,00 EUR, ποσό το οποίο καταβλήθηκε για την καταχώριση της αγοράς, για λογαριασμό του κεφαλαίου, ακινήτου «κεφαλαιουχικού χαρακτήρα» στο San Donato Milanese, Torre Beta. Προς αιτιολόγηση της απορριπτικής αυτής απόφασης, η φορολογική αρχή προέβαλε τον ισχυρισμό ότι η πράξη νομοθετικού περιεχομένου 223/2006 προβλέπει την εφαρμογή των μειωμένων φόρων υποθήκης, στο πλαίσιο της αγοράς κεφαλαιουχικών ακινήτων από επαγγελματικούς φορείς, μόνο για τα κλειστού τύπου κεφάλαια επενδύσεων σε ακίνητα και όχι και για τα ανοικτού τύπου κεφάλαια επενδύσεων σε ακίνητα, όπως το συγκεκριμένο, αναγνωρισμένο στη Γερμανία, κεφάλαιο επενδύσεων της αναιρεσείουσας στην υπό κρίση υπόθεση.
- 2 Η αναιρεσείουσα στην υπό κρίση υπόθεση άσκησε έφεση κατά της ως άνω απόφασης, προβάλλοντας αντιφάσεις στην αιτιολογία της, καθόσον, καίτοι διαπιστώθηκε διαφορετική μεταχείριση των δύο κεφαλαίων, εφαρμόστηκε ο εθνικός κανόνας της πράξεως νομοθετικού περιεχομένου 223/2006, ο οποίος αντιβαίνει στη ΣΛΕΕ καθώς και στο άρθρο 25 της Σύμβασης, και δεν ανεστάλη, τουλάχιστον, η δίκη με παράλληλη υποβολή προδικαστικού ερωτήματος στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- 3 Η Agenzia delle Entrate (Υπηρεσία Δημόσιων Εσόδων, Ιταλία) υπογράμμισε τις διαφορές μεταξύ των δύο τύπων κεφαλαίων, καθόσον ο νομοθέτης, λαμβανομένων υπόψη των διαφορετικών χαρακτηριστικών των κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητα, παρέσχε, με την πράξη νομοθετικού περιεχομένου 223/2006, το φορολογικό πλεονέκτημα μόνο στα κεφάλαια κλειστού τύπου, και επισήμανε ότι από τον διαφορετικό χαρακτήρα των υπό κρίση περιπτώσεων προκύπτει ότι δεν υφίσταται παράβαση ούτε της ΣΛΕΕ ούτε της Σύμβασης.
- 4 Με απόφαση της 3ης Απριλίου 2012, η Commissione Tributaria Regionale del Lazio (δευτεροβάθμιο περιφερειακό φορολογικό δικαστήριο του Lazio, Ιταλία: στο εξής: CTR) απέρριψε την έφεση της φορολογουμένης με το ακόλουθο σκεπτικό:
 - 1) οι διαφορές μεταξύ των δύο τύπων κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητα, εκείνων κλειστού τύπου, τα οποία λειτουργούν και αναγνωρίζονται στην Ιταλία, και εκείνων ανοικτού τύπου, τα οποία λειτουργούν και αναγνωρίζονται στη Γερμανία, είναι σημαντικές·

- 2) λόγω των διαφορών αυτών, δεν στοιχειοθετείται ούτε παράβαση της ΣΛΕΕ λόγω διαφορετικής μεταχείρισης (καθόσον σε διαφορετικές περιπτώσεις είναι δυνατόν να επιφυλάσσεται διαφορετική φορολογική ρύθμιση) ούτε παράβαση του άρθρου 25 της Σύμβασης (καθόσον δεν διαπιστώνεται καμία διάκριση λόγω ιθαγένειας)·
 - 3) οι κανόνες που προβλέπουν φορολογικά πλεονεκτήματα πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικά.
- 5 Η αναιρεσείουσα άσκησε αίτηση αναιρέσεως κατά της απόφασης αυτής, προβάλλοντας επτά λόγους αναιρέσεως. Η Agenzia delle Entrate (Υπηρεσία Δημόσιων Εσόδων) κατέθεσε υπόμνημα αντικρούσεως.

Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 6 Το αιτούν δικαστήριο έκρινε αβάσιμο τον πρώτο λόγο αναιρέσεως.
- 7 Με τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως, η **αναιρεσείουσα** διατείνεται ότι η CTR δεν αιτιολόγησε τη μη συνεκτίμηση της ratio του άρθρου 35, παράγραφος 10-ter, της πράξεως νομοθετικού περιεχομένου 223/2006.
- 8 Με τον τρίτο λόγο αναιρέσεως, η αναιρεσείουσα προβάλλει ανεπαρκή ή/και αντιφατική αιτιολογία όσον αφορά την περίπτωση ότι η CTR δεν αξιολόγησε τη διαφορά μεταξύ των κεφαλαίων κλειστού τύπου του ιταλικού δικαίου και των κεφαλαίων ανοικτού τύπου του γερμανικού δικαίου στο πλαίσιο των σχετικών φόρων, παρά μόνον γενικώς, και δεν έλαβε υπόψη ότι τα κριτήρια διάκρισης για την υπαγωγή στον φόρο, τα οποία θεσπίζουν τα κράτη μέλη, πρέπει να είναι λυσιτελή.
- 9 Με τον τέταρτο λόγο αναιρέσεως, η αναιρεσείουσα προσάπτει παράβαση ή εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 56 ΣΕΚ (νυν άρθρου 63 ΣΛΕΕ) για την «ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων», καθόσον η CTR έκρινε ότι η διαφορετική φορολογική μεταχείριση των αμοιβαίων κεφαλαίων κλειστού και ανοικτού τύπου δικαιολογείται λόγω του διαφορετικού χαρακτήρα των περιπτώσεων, ενώ το εθνικό δικαστήριο όφειλε να μην εφαρμόσει τον εθνικό κανόνα που εισάγει διάκριση.
- 10 Με τον πέμπτο λόγο αναιρέσεως, η αναιρεσείουσα προσάπτει παράβαση ή εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 43 ΣΕΚ (νυν άρθρου 49 ΣΛΕΕ) για την «ελευθερία εγκατάστασης», καθόσον η CTR έκρινε ότι η διαφορετική φορολογική μεταχείριση των αμοιβαίων κεφαλαίων κλειστού και ανοικτού τύπου δικαιολογείται λόγω του διαφορετικού χαρακτήρα των περιπτώσεων, καίτοι οι διαφορές που εντοπίστηκαν δεν ασκούν επιρροή στη συγκρισιμότητα όσον αφορά την εφαρμογή του πλεονεκτήματος.
- 11 Με τον έκτο λόγο αναιρέσεως, η αναιρεσείουσα προβάλλει παράβαση ή εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 12 ΣΕΚ (νυν άρθρου 18 ΣΛΕΕ) για την

«απαγόρευση διακρίσεων λόγω ιθαγένειας», μη συμμεριζόμενη τη διαπίστωση της CTR ότι η διαφορετική φορολογική μεταχείριση αμοιβαίων κεφαλαίων κλειστού και ανοικτού τύπου δικαιολογείται λόγω του διαφορετικού χαρακτήρα των περιπτώσεων.

- 12 Με τον έβδομο λόγο αναιρέσεως, η αναιρεσείουσα προσάπτει παράβαση ή εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 25, παράγραφος 1, της Σύμβασης, καθόσον η CTR δεν έλαβε υπόψη ότι η άρνηση χορήγησης του φορολογικού πλεονεκτήματος στα κεφάλαια ανοικτού τύπου γερμανικής προέλευσης δημιούργησε εν τοις πράγμασι διάκριση λόγω ιθαγένειας.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασεως περί παραπομπής

- 13 Το **Corte di Cassazione** (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Ιταλία) επισημαίνει ότι μέχρι τούδε δεν έχουν εκδοθεί αποφάσεις ούτε από το αιτούν δικαστήριο ούτε από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με το υπό κρίση ζήτημα και ότι το ερμηνευτικό αυτό κενό καθιστά αναγκαία την υποβολή προδικαστικού ερωτήματος. Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, όσον αφορά την ελευθερία εγκατάστασης, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με την απόφαση της 16ης Απριλίου 2015, C-591/13, Επιτροπή κατά Γερμανίας, κατέδειξε ότι, βάσει του άρθρου 49 ΣΛΕΕ, επιβάλλεται να εκλαμβάνονται ως περιορισμοί στην ελευθερία εγκατάστασης όλα τα μέτρα τα οποία απαγορεύουν, παρεμποδίζουν ή καθιστούν λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας αυτής (βλ. επίσης απόφαση της 18ης Ιουλίου 2013, Επιτροπή κατά Δανίας, C-261/11, EU:C:2013:480, σκέψεις 26 και 27, σε υπόθεση στην οποία η διαφορετική μεταχείριση -η οποία δεν βασιζόταν σε αντικειμενικώς διαφορετική κατάσταση- σχετικά με τη χρονική μετάθεση της είσπραξης του οφειλόμενου φόρου κρίθηκε ικανή να αποτρέψει υποκείμενο στον φόρο εγκαταστημένο στο έδαφος της Γερμανίας να ασκήσει τις δραστηριότητές του μέσω μόνιμης εγκατάστασης στο έδαφος κράτους μέλους εκτός της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας).
- 14 Διά παραπομπής στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποφάνθηκε επίσης, με την απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07 (EU:C:2009:377), ότι υφίσταται διαφορετική φορολογική μεταχείριση, με επακόλουθο περιορισμό της ελευθερίας εγκατάστασης, ο οποίος απαγορεύεται, καταρχήν, βάσει των άρθρων 43 ΣΕΚ και 48 ΣΕΚ, όταν η άσκηση της ελευθερίας αυτής καθίσταται λιγότερο ελκυστική για τις εταιρίες που είναι εγκαταστημένες σε άλλα κράτη μέλη. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης διατύπωσε την αρχή ότι το γεγονός ότι στο εθνικό δίκαιο δεν απαντά μορφή εταιρίας της ίδιας νομικής φύσεως με την εγκατεστημένη εντός άλλου κράτους μέλους SICAV δεν μπορεί, αυτό καθαυτό, να δικαιολογήσει διαφορετική μεταχείριση, στο μέτρο που, ελλείψει πλήρους εναρμόνισης του δικαίου περί εταιριών των κρατών μελών σε κοινοτικό επίπεδο, το γεγονός αυτό θα στερούσε από κάθε πρακτική αποτελεσματικότητα την ελευθερία εγκατάστασης (βλ. επίσης, κατ' αναλογία, απόφαση του Δικαστηρίου

της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 12ης Απριλίου 1994, Halliburton Services, C-1/93, EU:C:1994:127).

- 15 Ακόμη και στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έκρινε, με την απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2015, J.B.G.T. Miljoen κ.λπ., στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-10/14, C-14/14 και C-17/14 (EU:C:2015:608), ότι μεταξύ των μέτρων που απαγορεύονται από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ καταλέγονται εκείνα που μπορούν να αποτρέψουν τους κατοίκους αλλοδαπής (στην περίπτωση εκείνη επρόκειτο για υψηλότερη οριστική φορολογική επιβάρυνση των κατοίκων αλλοδαπής στις Κάτω Χώρες) από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε κράτος μέλος ή να αποτρέψουν τους κατοίκους του εν λόγω κράτους μέλους από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε άλλα κράτη (πρβλ. αποφάσεις της 25ης Ιανουαρίου 2007, Festersen, C-370/05, EU:C:2007:59, σκέψη 24, και της 18ης Δεκεμβρίου 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, σκέψη 40, καθώς και της 10ης Φεβρουαρίου 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegei, C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61). Στην απόφαση της 10ης Μαΐου 2012, Santander Asset Management SGIC, C-338/11 έως C-347/11, EU:C:2012:286 (σκέψη 15 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης επαναβεβαίωσε τα προεκτεθέντα και, στη σκέψη 28, διευκρίνισε ότι, προκειμένου να εκτιμηθεί αν η εθνική νομοθεσία εισάγει διάκριση, μόνο τα ουσιώδη κριτήρια διάκρισης που προβλέπονται από την επίμαχη νομοθεσία πρέπει να ληφθούν υπόψη ώστε να εκτιμηθεί το κατά πόσον η διαφορετική μεταχείριση που απορρέει από την εν λόγω νομοθεσία αποτελεί συνέπεια αντικειμενικής διαφοράς των καταστάσεων.
- 16 Ομοίως, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 9ης Οκτωβρίου 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, και της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Q, C-133/13, EU:C:2014:2460. Ειδικότερα, με τη δεύτερη απόφαση, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποφάνθηκε, όσον αφορά τον φόρο κληρονομιάς και δωρεάς, ότι το να εξαρτάται η παροχή φορολογικών πλεονεκτημάτων από την προϋπόθεση ότι το δωριζόμενο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να βρίσκεται στο εσωτερικό του οικείου κράτους μέλους συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ο οποίος απαγορεύεται, κατ' αρχήν, από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (βλ. επίσης αποφάσεις της 17ης Ιανουαρίου 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, σκέψεις 28 έως 35, και της 22ας Απριλίου 2010, Mattner, EU:C:2010:216, σκέψη 26).
- 17 Στο ίδιο πλαίσιο, το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει, λαμβανομένης επίσης υπόψη της νομοθεσίας κατά της διπλής φορολόγησης, στις αρχές που διατυπώθηκαν στην απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2014, Verest και Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210), στην οποία υπενθυμίστηκε κυρίως ότι, ελλείψει μέτρων ενοποίησης ή εναρμόνισης θεσπισθέντων από την Ευρωπαϊκή Ένωση, τα κράτη μέλη εξακολουθούν να είναι αρμόδια για τον καθορισμό των κριτηρίων φορολόγησης των εισοδημάτων και της περιουσίας προκειμένου να εξαλειφθεί, ενδεχομένως διά της συμβατικής οδού, η διπλή φορολογία. Στην αλληλουχία

αυτή, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα, στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, να καθορίζουν τα στοιχεία σύνδεσης για την κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας (απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Imfeld και Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Παρά ταύτα, η εν λόγω κατανομή της φορολογικής αρμοδιότητας δεν παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εφαρμόζουν μέτρα αντίθετα προς τις ελευθερίες κυκλοφορίας που εγγυάται η Συνθήκη ΛΕΕ. Συγκεκριμένα, όσον αφορά την άσκηση της φορολογικής εξουσίας που έχει κατανεμηθεί κατά τον τρόπο αυτό στο πλαίσιο διμερών συμβάσεων για την αποτροπή της διπλής φορολογίας, τα κράτη μέλη οφείλουν να συμμορφώνονται προς τους κανόνες της Ένωσης (απόφαση Imfeld και Garcet, EU:C:2013:822, σκέψη 42), περιλαμβανομένων εκείνων που απαγορεύουν μέτρα ικανά να αποτρέψουν τους κατοίκους κράτους μέλους από το να προβούν σε επενδύσεις επί ακινήτων σε άλλα κράτη μέλη (απόφαση της 8ης Μαΐου 2013, Libert κ.λπ., C-197/11 και C-203/11, EU:C:2013:288, σκέψη 44).