

Υπόθεση C-394/20

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

18 Αυγούστου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Finanzgericht Düsseldorf (Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

20 Ιουλίου 2020

Προσφεύγουσα:

XY

Καθού:

Finanzamt V

[παραλειπόμενα]

FINANZGERICHT DÜSSELDORF

[παραλειπόμενα]

Δ Ι Α Τ Α Ξ Η

Στη διαφορά

XY

–προσφεύγουσα–

[παραλειπόμενα]

κατά

Finanzamt V
[παραλειπόμενα]

–καθής–

με αντικείμενο

φόρο κληρονομιάς

Το τέταρτο τμήμα [παραλειπόμενα]

[παραλειπόμενα]

διέταξε στις 20 Ιουλίου 2020 ως εξής:

Αναστέλλει τη διαδικασία.

Ζητεί από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης να εκδώσει προδικαστική απόφαση επί των ακόλουθων ερωτημάτων:

Έχουν τα άρθρα 63, παράγραφος 1, και 65 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: ΣΛΕΕ) την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση κράτους μέλους για την επιβολή του φόρου κληρονομιάς, η οποία προβλέπει ως προς τον υπολογισμό του φόρου ότι, σε περίπτωση απόκτησης κείμενου στην ημεδαπή ακινήτου, όταν κατά τον χρόνο επέλευσης του θανάτου ο κληρονομούμενος και ο κληρονόμος είχαν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους σε άλλο κράτος μέλος, το αφορολόγητο ποσό στο πλαίσιο της φορολογητέας βάσης είναι χαμηλότερο από το αφορολόγητο ποσό που θα ίσχυε αν τουλάχιστον ένας από αυτούς είχε κατά το χρονικό αυτό σημείο την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο πρώτο κράτος μέλος;

Έχουν τα άρθρα 63, παράγραφος 1, και 65 ΣΛΕΕ την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση κράτους μέλους για την επιβολή του φόρου κληρονομιάς, η οποία προβλέπει ως προς τον υπολογισμό του φόρου [Σελίδα 2 του πρωτοτύπου] ότι, σε περίπτωση απόκτησης κείμενου στην ημεδαπή ακινήτου, όταν κατά τον χρόνο επέλευσης του θανάτου ο κληρονομούμενος και ο κληρονόμος είχαν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους σε άλλο κράτος μέλος, δεν εκπίπτουν υποχρεώσεις από νόμιμη μοίρα, ενώ οι υποχρεώσεις αυτές θα εξέπιπταν πλήρως από την αξία των αποκτηθέντων αιτία θανάτου στοιχείων αν τουλάχιστον είτε ο κληρονομούμενος είτε ο κληρονόμος είχε κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο πρώτο κράτος μέλος;

Η παρούσα διάταξη δεν υπόκειται σε ένδικα μέσα. [Σελίδα 3 του πρωτοτύπου]

Σ κ ε π τ ι κ ό:

I.

1. Η προσφεύγουσα είναι Αυστριακή υπήκοος και κατοικεί από το 2014 στην Αυστρία. Είναι κόρη του κληρονομούμενου Ε, ο οποίος ομοίως ήταν Αυστριακός υπήκοος και κατοικούσε στην Αυστρία.

2. Ο κληρονομούμενος ήταν κύριος τριών οικοδομημένων οικοπέδων στην πόλη F, καθώς και ενός μη οικοδομημένου οικοπέδου στην πόλη G.
3. Με διαθήκη που συνέταξε ο ίδιος, ο κληρονομούμενος όρισε μοναδική κληρονόμο του την προσφεύγουσα. Στη σύζυγό του Ef[...] και στον γιό του S[...] κατέλειψε τη νόμιμη μοίρα. Ο κληρονομούμενος απεβίωσε στην Αυστρία στις 12 Αυγούστου 2018.
4. Μετά τον θάνατο του κληρονομούμενου, η προσφεύγουσα ανέλαβε την υποχρέωση, με συμφωνητικό νόμιμης μοίρας, να καταβάλει ως μοναδική κληρονόμος στην Ef και στον S προς εξόφληση των από τη νόμιμη μοίρα απαιτήσεών τους ποσά ύψους 1 700 000 ευρώ και 2 850 000 ευρώ. Με τη δήλωση φόρου κληρονομιάς της προς την καθής Finanzamt [φορολογική αρχή] ζήτησε οι υποχρεώσεις από τη νόμιμη μοίρα να εκπέσουν σε ποσοστό 43 %, ήτοι κατά το συνολικό ποσό των 1 956 500 ευρώ από την αξία των όσων απέκτησε αιτία θανάτου ως υποχρέωση της κληρονομιάς. Κατέληξε στο ποσό αυτό υπολογίζοντας το μερίδιο της υποκείμενης στον γερμανικό φόρο κληρονομιάς ακίνητης περιουσίας στη Γερμανία με υπολογισθείσα από την ίδια αξία 4.970.000 ευρώ σε ποσοστό 43 % της αξίας της συνολικής κληρονομιαίας περιουσίας ύψους 11.592.598,10 ευρώ. Τη δε αξία της μη υποκείμενης στον γερμανικό φόρο κληρονομιάς περιουσίας (κινητές αξίες και ένα ακίνητο στην Ισπανία) υπολόγισε σε 6 622 598,10 ευρώ.
5. Η καθής Finanzamt καθόρισε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρο κληρονομιάς 642 333 ευρώ. Συναφώς, φορολόγησε μόνο τα κείμενα στη Γερμανία ακίνητα. Δεν δέχτηκε την έκπτωση των νομίμων μοιρών ως υποχρεώσεων της κληρονομιάς διότι αυτές δεν τελούσαν σε οικονομική συνάφεια με τα εν λόγω ακίνητα. Περαιτέρω, κατά τον υπολογισμό του καθορισθέντος φόρου κληρονομιάς έλαβε υπόψη, επικαλούμενη το άρθρο 16, παράγραφος 2, ErbStG, μόνο μειωμένο κατά επιμέρους ποσό 228 511 ευρώ αφορολόγητο ποσό 171.489 ευρώ, αντί του προβλεπόμενου για τα τέκνα του κληρονομούμενου κατά το άρθρο 16, παράγραφος 1, περίπτωση 2, του Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz [νόμου περί φορολογίας κληρονομιών και δωρεών] (στο εξής ErbStG) [Σελίδα 4 του πρωτοτύπου] αφορολόγητου ποσού 400 000.
6. Η προσφεύγουσα ζητεί με την προσφυγή της τη μείωση του φόρου κληρονομιάς σε 227 181 ευρώ. Ισχυρίζεται ότι δικαιούται ολόκληρο το προβλεπόμενο στο άρθρο 16, παράγραφος 1, περίπτωση 2, του ErbStG αφορολόγητο ποσό των 400 000 ευρώ. Το άρθρο 16, παράγραφος 2, του ErbStG αντιβαίνει προς το ενωσιακό δίκαιο. Περαιτέρω, είναι αντίθετο προς το ενωσιακό δίκαιο το να μην επιτρέπεται έκπτωση των νομίμων μοιρών τις οποίες πρέπει να καταβάλει ως υποχρεώσεων της κληρονομιάς, τουλάχιστον κατ' αναλογία του ύψους του υπολογισθέντος από την ίδια ποσού των 1 956,500 ευρώ.
7. Η καθής Finanzamt προβάλλει τα εξής: Κατά το άρθρο 16, παράγραφος 2, του ErbStG, το προβλεπόμενο στο άρθρο 16, παράγραφος 1, περίπτωση 2, του ErbStG αφορολόγητο ποσό πρέπει να μειωθεί κατά ένα επιμέρους ποσό. Κατά το

άρθρο 10, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, του ErbStG, τα δικαιώματα νόμιμης μοίρας τα οποία πρέπει να καταβάλει η προσφεύγουσα δεν μπορούν να εκπέσουν ως υποχρεώσεις της κληρονομιάς, διότι δεν τελούν σε οικονομική συνάφεια με συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στην κληρονομία.

II.

8. Για την απόφαση επί του προδικαστικού ερωτήματος έχουν σημασία οι ακόλουθες διατάξεις του γερμανικού Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz [νόμου περί φορολογίας κληρονομιών και δωρεών] (στο εξής ErbStG), όπως δημοσιεύθηκε στις 27 Φεβρουαρίου 1997 [παραλειπόμενα], τροποποιηθέντος τελευταίως με το άρθρο 4 του νόμου της 23ης Ιουνίου 2017 [παραλειπόμενα]:
9. § 1 Φορολογητέες πράξεις
- (1) Σε φόρο κληρονομιάς (ή δωρεάς) υπόκεινται
1. η απόκτηση αιτία θανάτου,
 2. οι δωρεές εν ζωή
- [...]
10. § 2 Προσωπική φορολογική υποχρέωση **[Σελίδα 5 του πρωτοτύπου]**
- (1) Φορολογική υποχρέωση γεννάται
1. στις περιπτώσεις του άρθρου 1, παράγραφος 1, περιπτώσεις 1 έως 3, αν ο κληρονομούμενος κατά τον χρόνο επελεύσεως του θανάτου, ο δωρητής κατά τον χρόνο της εκτελέσεως της δωρεάς ή ο αποκτών κατά τον χρόνο του γενεσιουργού της φορολογικής υποχρεώσεως γεγονόςτος (άρθρο 9) είναι ημεδαποί, για το σύνολο της μεταβιβαζόμενης περιουσίας (απεριόριστη φορολογική υποχρέωση). Ως ημεδαποί θεωρούνται:
 - a) τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους στην ημεδαπή,
 - b) οι Γερμανοί πολίτες οι οποίοι δεν έχουν συμπληρώσει χρόνο συνεχούς διαμονής στην αλλοδαπή πλέον των πέντε ετών, χωρίς να έχουν κατοικία στην ημεδαπή,
- [...]
3. σε όλες τις άλλες περιπτώσεις για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν εγχώρια περιουσία κατά την έννοια του άρθρου 121 του Bewertungsgesetz [νόμου για τις αποτιμήσεις] (περιορισμένη φορολογική υποχρέωση).
- [...]

11. § 3 Απόκτηση περιουσίας αιτία θανάτου

(1) Απόκτηση περιουσίας αιτία θανάτου αποτελούν:

1. η απόκτηση περιουσίας λόγω κληρονομικής διαδοχής [...], κληροδοσίας [...] ή λόγω προβληθείσας αξιώσεως νομίμου μοίρας (άρθρα 2303 επ. του Bürgerliches Gesetzbuch [Αστικού Κώδικα]):

12. § 9 Γένεση της φορολογικής υποχρέωσης

(1) Η φορολογική υποχρέωση γεννάται

1. στις περιπτώσεις απόκτησης περιουσίας αιτία θανάτου με τον θάνατο του κληρονομούμενου, [[...]]

13. § 10 Φορολογητέα απόκτηση περιουσίας

(1) Ως φορολογητέα απόκτηση περιουσίας λογίζεται ο πλουτισμός του αποκτώντος, εφόσον δεν είναι απαλλαγμένος φόρου [...]. Στις περιπτώσεις του άρθρου 3 πλουτισμός είναι το ποσό που προκύπτει όταν από την [...] αξία της συνολικής περιουσιακής μεταβιβάσεως, εφόσον υπόκειται σε φορολόγηση κατά τον παρόντα νόμο, αφαιρεθούν οι κατά τις παραγράφους 3 έως 9 εκπεστέες υποχρεώσεις της κληρονομιάς [...] [Σελίδα 6 του πρωτοτύπου]

(5) Από την αποκτηθείσα περιουσία, εφόσον δεν προκύπτει άλλως από τις παραγράφους 6 έως 9, εκπίπτουν ως υποχρεώσεις της κληρονομιάς

1. τα δημιουργηθέντα από τον κληρονομούμενο χρέη [...]
2. υποχρεώσεις από κληροδοσίες, τρόπους καθώς και προβληθείσες απαιτήσεις νόμιμης μοίρας και κληρονομικές αξιώσεις εκτός γάμου τέκνου [...]

(6) Δεν εκπίπτουν χρέη και βάρη εφόσον τελούν σε οικονομική συνάφεια με περιουσιακά αντικείμενα που δεν υπόκεινται σε φορολόγηση κατά τον παρόντα νόμο. Αν η φορολόγηση περιορίζεται σε συγκεκριμένα περιουσιακά αντικείμενα (άρθρο 2, παράγραφος 1, περίπτωση 3 [...]) εκπίπτουν μόνο τα τελούντα σε οικονομική συνάφεια με αυτά χρέη και βάρη.

14. § 15 Φορολογικές κατηγορίες

(1) Ανάλογα με την προσωπική σχέση του αποκτώντος προς τον κληρονομούμενο ή τον δωρητή, διακρίνονται οι ακόλουθες τρεις φορολογικές κατηγορίες:

Φορολογική κατηγορία I:

1. ο σύζυγος και ο σύντροφος,

2. τα τέκνα, καθώς και τα τέκνα του συζύγου [...]

15. § 16 Αφορολόγητα ποσά

(1) Στις περιπτώσεις απεριόριστης φορολογικής υποχρέωσης (άρθρο 2, παράγραφος 1, περίπτωση 1, και παράγραφος 3) απαλλάσσεται από τον φόρο η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων

1. από τον σύζυγο και τον σύντροφο μέχρι ποσού 500 000 ευρώ,
2. από τα τέκνα, κατά την έννοια της φορολογικής κατηγορίας I, σημείο 2, και από τα τέκνα προαποβιωσάντων τέκνων, κατά την έννοια της φορολογικής κατηγορίας I, σημείο 2, μέχρι ποσού 400 000 ευρώ,

[...]

(2) Στις περιπτώσεις περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης (άρθρο 2, παράγραφος 1, περίπτωση 3), το κατά την παράγραφο 1 αφορολόγητο ποσό μειώνεται κατά ένα επιμέρους ποσό. Το επιμέρους αυτό ποσό **[Σελίδα 7 του πρωτοτύπου]** αντιστοιχεί στον λόγο μεταξύ, αφενός, του αθροίσματος των αξιών της κατά το ίδιο χρονικό σημείο αποκτηθείσας περιουσίας που δεν υπόκειται στην περιορισμένη φορολογική υποχρέωση και των περιουσιακών στοιχείων που δεν υπόκεινται στην περιορισμένη φορολογική υποχρέωση και τα οποία μεταβιβάστηκαν από και προς το ίδιο άτομο εντός δέκα ετών και, αφετέρου, της αξίας της συνολικής περιουσίας η οποία μεταβιβάστηκε από και προς το ίδιο άτομο εντός δέκα ετών. Οι προηγούμενες αποκτήσεις υπολογίζονται με την προηγούμενη αξία τους.

16. § 37 Εφαρμογή του νόμου

[...]

(14) [...] το άρθρο 16, παράγραφοι 1 και 2, ως είχε στις 25 Ιουνίου 2017, εφαρμόζεται σε αποκτήσεις για τις οποίες γεννάται φορολογική υποχρέωση μετά τις 24 Ιουνίου 2017.

17. Περαιτέρω, σημασία έχει η ακόλουθη διάταξη του Bewertungsgesetz [νόμου για τις αποτιμήσεις] (στο εξής BewG), όπως δημοσιεύθηκε την 1η Φεβρουαρίου 1991 [παραλειπόμενα], και όπως τροποποιήθηκε πλέον πρόσφατα με το άρθρο 2 του νόμου της 4ης Νοεμβρίου 2016 [παραλειπόμενα]:

§121 Εγχώρια περιουσία

Στην εγχώρια περιουσία περιλαμβάνονται:

1. η εγχώρια αγροτική και δασική περιουσία,
2. η εγχώρια ακίνητη περιουσία [...]

18. Από απόψεως αστικού δικαίου σημασία έχουν οι ακόλουθες διατάξεις του Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch [γενικού αστικού κώδικα] (στο εξής ABGB) για το σύνολο των διαδόχων γερμανικών χωρών της Αυστριακής Μοναρχίας [παραλειπόμενα], όπως τροποποιήθηκε τελευταίως με το άρθρο 6 του δημοσιευθέντος στις 13 Νοεμβρίου 2017 ομοσπονδιακού νόμου [παραλειπόμενα]:

19. § 756.

Η νόμιμη μοίρα είναι το ποσοστό της αξίας της περιουσίας του αποβιώσαντος το οποίο περιέρχεται στους νόμιμους μεριδούχους.

20. § 757. [Σελίδα 8 του πρωτοτύπου]

Νόμιμοι μεριδούχοι είναι οι κατιόντες, καθώς και ο σύζυγος ή καταχωρισμένος σύντροφος του αποβιώσαντος.

21. § 759.

Κάθε νόμιμος μεριδούχος δικαιούται ως νόμιμη μοίρα το μισό της εξ αδιαθέτου μερίδας.

22. § 761.

(1) Η νόμιμη μοίρα καταβάλλεται σε χρήμα [...]

23. § 764.

(1) Η απαίτηση νόμιμης μοίρας ικανοποιείται από την κληρονομία, μετά δε την έκδοση δικαστικής διατάξεως περί επαγωγής της κληρονομίας, από τους κληρονόμους [...]

24. § 765.

(1) Ο νόμιμος μεριδούχος αποκτά την απαίτηση για τον εαυτό του και τους διαδόχους του με τον θάνατο του αποβιώσαντος.

(2) Ο νόμιμος μεριδούχος μπορεί να απαιτήσει τη νόμιμη μοίρα σε χρήμα μόνο μετά την παρέλευση ενός έτους από τον θάνατο του αποβιώσαντος.

25. § 778.

(1) Για την εξεύρεση της νόμιμης μοίρας πραγματοποιείται, κατόπιν αιτήσεως νόμιμου μεριδούχου, επακριβής περιγραφή και αποτίμηση ολόκληρης της κληρονομίας.

(2) Η αποτίμηση λαμβάνει ως βάση την ημερομηνία θανάτου του αποβιώσαντος. Μέχρι την καταβολή της νόμιμης μοίρας σε χρήμα, ο νόμιμος μεριδούχος δικαιούται τους νόμιμους τόκους.

26. Επιπλέον έχουν σημασία οι ακόλουθες διατάξεις του γερμανικού Bürgerliches Gesetzbuch (στο εξής BGB), όπως δημοσιεύθηκαν στις 2 Ιανουαρίου 2002 [παραλειπόμενα]:
27. § 2303 Νόμιμοι μεριδούχοι: ύψος της νόμιμης μοίρας **[Σελίδα 9 του πρωτοτύπου]**
- (1) Αν κατιών του κληρονομούμενου αποκλεισθεί από την κληρονομική διαδοχή με διάταξη αιτία θανάτου, μπορεί να απαιτήσει από τον κληρονόμο τη νόμιμη μοίρα. Η νόμιμη μοίρα είναι το μισό της εξ αδιαθέτου μερίδας [...]
28. § 2311 Αξία της κληρονομιάς
- (1) Για τον υπολογισμό της νόμιμης μοίρας λαμβάνεται ως βάση η κατάσταση και η αξία της κληρονομιάς κατά την επαγωγή της κληρονομιάς [...]
- (2) Η αξία υπολογίζεται, εφόσον είναι αναγκαίο, κατ' εκτίμηση. Καθορισμός της αξίας από τον κληρονομούμενο δεν ασκεί επιρροή.

III.

29. Το Τμήμα αναστέλλει την ενώπιόν του εκκρεμούσα διαδικασία επί προσφυγής [παραλειπόμενα] και υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, κατά το άρθρο 267, δεύτερο εδάφιο, της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: ΣΛΕΕ) τα ερωτήματα που διατυπώνονται στο διατακτικό προς έκδοση προδικαστικής απόφασης. Η απόφαση επί της προσφυγής εξαρτάται από την απάντηση στα ερωτήματα αυτά.
30. Το Τμήμα έχει αμφιβολίες αν το άρθρο 16, παράγραφος 2, του ErbStG συμβιβάζεται με το άρθρο 63, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 65 ΣΛΕΕ.
31. Ο Γερμανός νομοθέτης, ως αντίδραση στην απόφαση του Δικαστηρίου της 8ης Ιουνίου 2016, C-479/14 (ECLI:EU:C:2016:412) εισήγαγε μια νέα ρύθμιση στο άρθρο 16, παράγραφος 2, του ErbStG. Κατ' αυτήν, για τις αποκτήσεις περιουσίας αιτία θανάτου, για τις οποίες ο φόρος καθίσταται απαιτητός μετά τις 24 Ιουνίου 2017 (άρθρο 37, παράγραφος 14 του ErbStG), το αφορολόγητο ποσό του άρθρου 16, παράγραφος 1, του ErbStG μειώνεται κατά ένα υπολογιζόμενο σύμφωνα με το άρθρο 16, παράγραφος 2, δεύτερη και τρίτη περίοδος, του ErbStG επιμέρους ποσό.
32. Το Τμήμα αμφιβάλει κατά πόσον η νέα αυτή ρύθμιση μπορεί να συμβιβαστεί με τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ, όπως ερμηνεύονται από το Δικαστήριο. Το Δικαστήριο έκρινε ότι η μειονεκτική θέση του αποκτώντος συνεπεία του μικρότερου αφορολόγητου ποσού, ανερχόμενου κατά τον χρόνο εκδόσεως της αποφάσεως σε μόνο 2 000 ευρώ κατά το άρθρο 16, παράγραφος 2, του ErbStG, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 του Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts [νόμου για τη μεταρρύθμιση του καθεστώτος φορολογίας

κληρονομιών και των κανόνων αποτιμήσεως], της 24ης Δεκεμβρίου 2008 (Bundesgesetzblatt 2008 I, σ. 3018)) στις περιπτώσεις της **[Σελίδα 10 του πρωτοτύπου]** περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης (άρθρο 2, παράγραφος 1, περίπτωση 3, του ErbStG) δεν μπορεί να δικαιολογείται από την ανάγκη διατηρήσεως της συνοχής του γερμανικού φορολογικού συστήματος (απόφαση του Δικαστηρίου της 17ης Οκτωβρίου 2013, C-181/12 ECLI:EU:C:2013:662, σκέψη 61). Περαιτέρω, το Δικαστήριο έκρινε σε διαδικασία λόγω παραβάσεως που αφορούσε το παλαιό άρθρο 16, παράγραφος 2, του ErbStG ότι δεν υπάρχει κανένας δικαιολογητικός λόγος για διαφορετική μεταχείριση κληρονόμων στις περιπτώσεις της απεριόριστης και περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης (απόφαση του Δικαστηρίου της 4ης Σεπτεμβρίου 2014, C-211/13 ECLI:EU:C:2014:2148, σκέψη 49 επ.). Επιπλέον, ο γενικός εισαγγελέας Mengozzi εξέθεσε με τις προτάσεις του της 12ης Ιουνίου 2013 στην υπόθεση C-181/12 (ECLI:EU:C:2013:384), σημείο 84 επ., ότι ο αποκτών πρέπει να δικαιούται ολόκληρο το αφορολόγητο ποσό του άρθρου 16, παράγραφος 1, περίπτωση 1, του ErbStG στις περιπτώσεις της περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης. Ο γενικός εισαγγελέας Mengozzi δεν δέχτηκε μείωση του αφορολόγητου αυτού ποσού, μολονότι κατά τα εκτεθέντα από το Τμήμα με τη διάταξη του περί παραπομπής της 2ας Απριλίου 2012, σκέψη 16, στην υπόθεση C-181/12, θα ήταν δυνατή επίσης η κατόπιν υπολογισμού χορήγηση του αφορολόγητου ποσού σε ποσοστό περίπου 62 %.

33. Το Τμήμα αμφιβάλλει επίσης αν το άρθρο 10, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, του ErbStG συμβιβάζεται με το άρθρο 63, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 65 ΣΛΕΕ.
34. Στην παρούσα διαφορά συντρέχει περίπτωση περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης, διότι ούτε ο κληρονομούμενος ούτε η προσφεύγουσα είχαν κατά το χρονικό σημείο του θανάτου του κληρονομούμενου κατοικία ή συνήθη διαμονή στη Γερμανία (άρθρο 2, παράγραφος 1, περίπτωση 3, πρώτη περίοδος, του ErbStG). Η καθής Finanzamt φορολόγησε ως εκ τούτου μόνο την εγχώρια ακίνητη περιουσία (άρθρο 121, περίπτωση 2, του BewG).
35. Το άρθρο 10, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, του ErbStG έχει στη παρούσα διαφορά ως συνέπεια ότι η προσφεύγουσα δεν μπορεί καθόλου να εκπέσει από την επαχθείσα κληρονομία τις υποχρεώσεις της από τα δικαιώματα νόμιμης μοίρας της μητέρας της και του αδελφού της ως χρέη της κληρονομίας κατά το άρθρο 10, παράγραφος 5, περίπτωση 2 του ErbStG. Πράγματι, κατά το άρθρο 10, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, του ErbStG, στις περιπτώσεις της περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης, στις οποίες η φορολόγηση περιορίζεται σε συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία (άρθρο 2, παράγραφος 1, περίπτωση 3, του ErbStG), εκπίπτουν μόνο τα τελούντα σε οικονομική συνάφεια με αυτά χρέη και βάρη. **[Σελίδα 11 του πρωτοτύπου]**
36. Κατά τη νομολογία του γερμανικού Bundesfinanzhof [ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου] (στο εξής BFH) η οικονομική συνάφεια την οποία προϋποθέτει το άρθρο 10, παράγραφος 6, πρώτη και δεύτερη περίοδος, του

ErbStG υφίσταται μόνον όταν τα χρέη ή βάρη μπορούν να συνδεθούν με ορισμένα περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στην κληρονομία. Η εκτίμηση της νόμιμης μοίρας με βάση την αξία της κληρονομίας (άρθρο 2311 BGB) δημιουργεί επομένως όχι οικονομική συνάφεια, αλλά το πολύ νομική συνάφεια του χρέους της νόμιμης μοίρας με τα περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στην κληρονομία [παραλειπόμενα].

37. Το αυτό ισχύει, κατά την πεποίθηση του Τμήματος, για τη νόμιμη μοίρα που εν προκειμένω δικαιούνται κατά το αυστριακό δίκαιο η μητέρα και ο αδελφός της προσφεύγουσας. Ούτε οι απαιτήσεις αυτές μπορούν να συνδεθούν με συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στην κληρονομία. Αντιθέτως, κατά το άρθρο 756 του ABGB, η νόμιμη μοίρα είναι μόνον ένα ποσοστό της αξίας της περιουσίας του κληρονομούμενου, το οποίο περιέρχεται στον νόμιμο μεριδούχο. Κατά το άρθρο 759 του ABGB, το ύψος της νόμιμης μοίρας του νόμιμου μεριδούχου είναι το μισό της εξ αδιαθέτου μερίδας. Κατά το άρθρο 761, παράγραφος 1, του ABGB, η νόμιμη μοίρα καταβάλλεται καταρχήν σε χρήμα.
38. Το άρθρο 10, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, του ErbStG έχει ως αποτέλεσμα στην παρούσα διαφορά ότι η προσφεύγουσα δεν μπορεί καν να εκπέσει ένα επιμέρους ποσό από την καταβλητέα από την ίδια νόμιμη μοίρα της μητέρας της και του αδελφού της ως χρέη κληρονομίας κατά το άρθρο 10, παράγραφος 5, περίπτωση 2, του ErbStG. Αν κατά τον χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου ο ίδιος ή η προσφεύγουσα είχαν κατοικία ή συνήθη διαμονή στη Γερμανία και συνέτρεχε ως εκ τούτου περίπτωση απεριόριστης φορολογικής υποχρέωσης (άρθρο 2, παράγραφος 1, περίπτωση 1, δεύτερη περίοδος, στοιχείο α, του ErbStG), θα μπορούσε η προσφεύγουσα να εκπέσει απεριόριστα, κατά το άρθρο 10, παράγραφος 5, περίπτωση 2, του ErbStG, τη νόμιμη μοίρα της μητέρας της και του αδελφού της από την επαχθείσα στην ίδια κληρονομία ως βάρη κληρονομίας.
39. Κατά την αντίληψη του Τμήματος, είναι αμφίβολο το αν η διαφορετική αυτή μεταχείριση μεταξύ ημεδαπών και μη κατοικούντων στη Γερμανία προσώπων συνεπεία του άρθρου 10, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, του ErbStG μπορεί να συμβιβάζεται με το άρθρο 63, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 65 ΣΛΕΕ. Το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει σε σχέση με κληρονομίες [Σελίδα 12 του πρωτοτύπου] ότι στα μέτρα που απαγορεύει το άρθρο 63 ΣΛΕΕ, ως περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων, περιλαμβάνονται όσα έχουν ως συνέπεια την απομείωση της αξίας της κληρονομίας κατοίκου κράτους μέλους άλλου από το κράτος στο οποίο βρίσκονται τα οικεία περιουσιακά στοιχεία και το οποίο επιβάλλει φόρο κληρονομίας επί των στοιχείων αυτών (αποφάσεις του Δικαστηρίου της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131 σκέψη 44, της 17ης Οκτωβρίου 2013, C-181/12, ECLI:EU:C:2013:662 σκέψη 23, καθώς και της 26ης Μαΐου 2016, C-244/15, ECLI:EU:C:2016:359 σκέψη 28). Δεν επιτρέπεται επομένως να γίνεται διάκριση κατά τη φορολόγηση κληρονομίας μεταξύ των προσώπων που κατά τον χρόνο του θανάτου τους ήταν κάτοικοι ημεδαπής και εκείνων που κατά τον χρόνο αυτό δεν ήταν κάτοικοι ημεδαπής,

όπως για παράδειγμα μέσω διατάξεων για την περιορισμένη δυνατότητα εκπτώσεως βαρών της κληρονομίας (αποφάσεις του Δικαστηρίου της 11ης Δεκεμβρίου 2003, C-364/01, ECLI:EU:C:2003:665, σκέψη 76, της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, C-11/07, ECLI:EU:C:2008:489, σκέψη 46, της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, C-43/07, ECLI:EU:C:2008:490, σκέψη 38).

[παραλειπόμενα]

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ