

Υπόθεση C-670/21

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

9 Νοεμβρίου 2021

Αιτούν δικαστήριο:

Finanzgericht Köln (Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

2 Σεπτεμβρίου 2021

Προσφεύγων:

BA

Καθής:

Finanzamt X

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Φόρος κληρονομίας – Υπολογισμός – Εθνική ρύθμιση σύμφωνα με την οποία λαμβάνεται υπόψη η συνολική αξία ακινήτου που βρίσκεται σε τρίτη χώρα, ενώ αντιθέτως, λαμβάνεται υπόψη μόνο το 90 % της αξίας ακινήτου που βρίσκεται στην ημεδαπή, σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου – Συμβατότητα με τα άρθρα 63 επ. ΣΛΕΕ

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικό ερώτημα

Έχουν τα άρθρα 63, παράγραφος 1, 64 και 65 ΣΛΕΕ την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτά εθνική ρύθμιση κράτους μέλους σχετικά με την επιβολή φόρου κληρονομίας, η οποία για τον υπολογισμό του εν λόγω φόρου προβλέπει ότι λαμβάνεται υπόψη το σύνολο της αξίας οικοδομηθέντος ακινήτου το οποίο

αποτελεί ατομική περιουσία και βρίσκεται σε τρίτη χώρα (εν προκειμένω στον Καναδά) και εκμισθώνεται ως κατοικία, ενώ αντιστοίχως λαμβάνεται υπόψη μόνο το 90 % της αξίας ακινήτου το οποίο αποτελεί ατομική περιουσία και βρίσκεται στην ημεδαπή, σε κράτος μέλος ή σε κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου και εκμισθώνεται ως κατοικία;

Σχετικές διατάξεις του διεθνούς δικαίου

Σύμβαση μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και του Καναδά περί αποφυγής της διπλής φορολογίας όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος και ορισμένους άλλους φόρους, την πρόληψη της φοροδιαφυγής και την παροχή συνδρομής στον τομέα της φορολογίας, (στο εξής: φορολογική σύμβαση μεταξύ Γερμανίας και Καναδά 2001), ιδίως άρθρο 26, παράγραφος 4

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

ΣΛΕΕ, ιδίως άρθρα 63, παράγραφος 1, 64 και 65

Οδηγία 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 [της Συνθήκης ΕΚ] (άρθρο που καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ)

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (νόμος περί φορολογίας κληρονομιών και δωρεών), όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο της 24ης Δεκεμβρίου 2008 για τη μεταρρύθμιση του καθεστώτος φορολογίας κληρονομιών και των κανόνων αποτιμήσεως (στο εξής: ErbStG 2009), ιδίως άρθρο 13c

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Ο διαθέτης, ο οποίος απεβίωσε το 2016, κληροδότησε στον προσφεύγοντα υιό του, μεταξύ άλλων, ακίνητη περιουσία στον Καναδά. Τα ακίνητα που βρίσκονται στον Καναδά εκμισθώνονται ως κατοικίες και αποτελούν ατομική περιουσία. Ο διαθέτης είχε, όσο ζούσε, την κατοικία του στη Γερμανία, όπου κατοικούσε και ο προσφεύγων κατά τον χρόνο της κληρονομικής διαδοχής. Ο προσφεύγων αποδέχτηκε την κληρονομία.
- 2 Ο προσφεύγων ζήτησε να υπαχθεί η ευρισκόμενη στον Καναδά ακίνητη περιουσία στον φόρο, ο οποίος θα έπρεπε να υπολογιστεί δυνάμει του άρθρου 13c, παράγραφος 1, του ErbStG 2009 λαμβάνοντας υπόψη μόνο το 90 % της αξίας της. Η καθής Finanzamt (δημόσια οικονομική υπηρεσία) απέρριψε το εν

λόγω αίτημα. Η ασκηθείσα ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου προσφυγή στρέφεται κατά της εν λόγω απορριπτικής αποφάσεως.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της διατάξεως περί παραπομπής

- 3 Κατά το άρθρο 13c, παράγραφος 1, του ErbStG 2009, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας ακινήτων πρέπει, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, να λαμβάνεται υπόψη μόνο το 90 % της αξίας τους. Η εν λόγω διάταξη δεν τυγχάνει εφαρμογής στα ακίνητα που βρίσκονται στον Καναδά αποκλειστικά και μόνο διότι ισχύει μόνο για ακίνητα που βρίσκονται στην ημεδαπή, σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (άρθρο 13c, παράγραφος 3, σημείο 2, του ErbStG 2009). Όσον αφορά, επομένως, τα ακίνητα που βρίσκονται σε τρίτη χώρα, ακόμη και αν αυτά πληρούν τις λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 13c, λαμβάνεται υπόψη η συνολική τους αξία.
- 4 Τούτο θα μπορούσε να συνιστά απαγορευόμενο κατά το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων.
- 5 Το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι οι κληρονομίες που συνίστανται στη μεταβίβαση προς ένα ή περισσότερα πρόσωπα της περιουσίας που κατέλιπε ο θανών εμπίπτουν στον τίτλο XI του παραρτήματος I της οδηγίας 88/361, που επιγράφεται «Κινήσεις κεφαλαίων προσωπικού χαρακτήρα», και ότι οι κληρονομίες, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που αφορούν ακίνητα, αποτελούν κινήσεις κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 56 ΕΚ (επί του άρθρου 56 ΕΚ: απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2009, Fernandez, C- 35/08, EU:C:2009:625, σκέψη 18· επί του άρθρου 63 ΣΛΕΕ: απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte, C- 181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 20).
- 6 Σύμφωνα με το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, απαγορεύονται όλα τα μέτρα που μπορούν είτε να αποτρέπουν τους κατοίκους της αλλοδαπής από το να πραγματοποιούν επενδύσεις σε κράτος μέλος είτε να αποτρέπουν τους κατοίκους ενός κράτους μέλους να πραγματοποιούν επενδύσεις σε άλλα κράτη μέλη (πρβλ. απόφαση της 22ας Ιανουαρίου 2009, Steko Industriemontage, C- 377/07, EU:C:2009:29, σκέψη 23). Σε αυτά συγκαταλέγονται, κατά το αιτούν δικαστήριο, και εκείνα τα μέτρα τα οποία μπορούν να αποτρέψουν τους υποκείμενους στον φόρο από το να διατηρούν περιουσιακά στοιχεία σε άλλο κράτος μέλος ή τρίτη χώρα.
- 7 Μέτρο που περιορίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, απομειώνοντας την αξία της κληρονομίας λόγω του ότι ο φόρος κληρονομίας είναι υψηλότερος εκ του γεγονότος ότι η κληρονομία βρίσκεται σε τρίτη χώρα, φαίνεται να συνιστά, ως εκ τούτου, κατ' αρχήν απαγορευόμενο περιορισμό.
- 8 Είναι αμφίβολο αν ένας τέτοιος περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων επιτρέπεται στο πλαίσιο της ρήτρας standstill του άρθρου 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ή μπορεί να δικαιολογηθεί δυνάμει του άρθρου 65 ΣΛΕΕ.

- 9 Το άρθρο 64, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ δεν τυγχάνει εφαρμογής στο πλεονέκτημα που προβλέπει το άρθρο 13c του ErbStG 2009, διότι στις 31 Δεκεμβρίου 1993 το εν λόγω πλεονέκτημα δεν υφίστατο ακόμη. Συγκεκριμένα, εισήχθη για πρώτη φορά στη γερμανική έννομη τάξη με ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2009.
- 10 Κατά το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ, οι διατάξεις του άρθρου 63 ΣΛΕΕ δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους.
- 11 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η εν λόγω διάταξη πρέπει, ως παρέκκλιση από τη θεμελιώδη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, να ερμηνεύεται συσταλτικώς. Επομένως, η διάταξη αυτή δεν πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι κάθε φορολογική ρύθμιση που διακρίνει μεταξύ των φορολογουμένων αναλόγως του τόπου κατοικίας τους ή του κράτους μέλους εντός του οποίου έχουν επενδύσει τα κεφάλαιά τους είναι οπωσδήποτε συμβατή με τη Συνθήκη (αποφάσεις της 17ης Ιανουαρίου 2008, Jäger, C- 256/06, EU:C:2008:20, σκέψη 40, της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, Eckelkamp, C- 11/07, EU:C:2008:489, σκέψη 57, της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, Arens-Sikken, C- 43/07, EU:C:2008:490, σκέψη 51, και της 22ας Απριλίου 2010, Mattern, C- 510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 32). Η προβλεπόμενη στο άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ παρέκκλιση περιορίζεται από το άρθρο 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, κατά το οποίο τα μέτρα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκριμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών, όπως ορίζεται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ (αποφάσεις της 17ης Ιανουαρίου 2008, Jäger, C- 256/06, EU:C:2008:20, σκέψη 41, της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, Eckelkamp, C- 11/07, EU:C:2008:489, σκέψη 58, και της 22ας Απριλίου 2010, Mattern, C- 510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 33).
- 12 Εθνική φορολογική ρύθμιση η οποία για τον καθορισμό του φόρου κληρονομιάς διακρίνει αναλόγως του αν το περιουσιακό στοιχείο βρίσκεται στην ημεδαπή, σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, μπορεί να θεωρηθεί συμβατή με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μόνον αν η προβλεπόμενη διαφορετική μεταχείριση αφορά περιπτώσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή αν δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος (πάγια νομολογία, πρβλ. αποφάσεις της 30ής Ιουνίου 2016, Feilen, C- 123/15, EU:C:2016:496, και της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte, C- 181/12, EU:C:2013:662).
- 13 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υποθέσεως, τα οποία αφορούν ακίνητο που βρίσκεται σε τρίτη χώρα, είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμα με αντίστοιχα τα οποία αφορούν ακίνητο που βρίσκεται στην ημεδαπή ή σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τα πραγματικά περιστατικά διαφέρουν μόνο αναφορικά με την τοποθεσία του

ακινήτου. Ωστόσο, το να βρίσκεται το ακίνητο στο εξωτερικό δεν φαίνεται να δικαιολογεί αφ' εαυτού καμία δυσμενή φορολογική μεταχείριση (πρβλ. αντίστοιχα απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, Mattern, C-510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 38). Τούτο ισχύει ιδίως διότι, σε περίπτωση απεριόριστης φορολογικής υποχρεώσεως, ακίνητα που βρίσκονται σε τρίτα κράτη εκτός του ΕΟΧ καλύπτονται εξίσου κατά τη φορολογητέα κτήση περιουσίας δυνάμει του άρθρου 10, παράγραφος 1, του ErbStG 2009. Κατά το αιτούν δικαστήριο, αν ο νομοθέτης τοποθετεί τους αποκτώντες τέτοια περιουσιακά στοιχεία στο ίδιο επίπεδο με τους αποκτώντες περιουσιακά στοιχεία στην ημεδαπή και/ή στον ΕΟΧ, δεν επιτρέπεται να τους μεταχειρίζεται διαφορετικά στο πλαίσιο της εν λόγω φορολογήσεως, όσον αφορά τον συνυπολογισμό μειωμένης αξίας για τα ακίνητα.

- 14 Είναι αμφίβολο κατά πόσον ο περιορισμός μπορεί επίσης να δικαιολογηθεί δυνάμει του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ, ιδίως για την αποφυγή παραβάσεων των εθνικών νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων στον τομέα της φορολογίας, διότι, σύμφωνα με το άρθρο 26, παράγραφος 4, της φορολογικής συμβάσεως μεταξύ Γερμανίας και Καναδά 2001, είναι δυνατή η ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ Γερμανίας και Καναδά για το σύνολο των επιβληθέντων σε ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη φόρων. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η εν λόγω ανταλλαγή πληροφοριών δεν παρουσιάζει ερμηνευτικές ή εφαρμοστικές δυσχέρειες.
- 15 Ούτε συντρέχουν, κατά την κρίση του αιτούντος δικαστηρίου, επιτακτικοί λόγοι γενικού συμφέροντος κατά την έννοια του άρθρου 65, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ που θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν αντικειμενικά έναν τέτοιο περιορισμό.