

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 11ης Δεκεμβρίου 2003 *

Στην υπόθεση C-364/01,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Κάτω Χώρες) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

κληρονόμων του H. Barbier

και

Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 48 και 52 της Συνθήκης ΕΟΚ (μετέπειτα άρθρων 48 και 52 της Συνθήκης ΕΚ, και, κατόπιν τροποποιήσεως, νυν άρθρων 39 ΕΚ και 43 ΕΚ), 67 της Συνθήκης ΕΟΚ (μετέπειτα άρθρου 67 της Συνθήκης ΕΚ, το οποίο καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερ-

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

νταμ), 6 και 8 Α της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρων 12 ΕΚ και 18 ΕΚ), καθώς και των διατάξεων των οδηγιών 90/364/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Ιουνίου 1990, σχετικά με το δικαίωμα διαμονής (ΕΕ L 180, σ. 26), και 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης (ΕΕ L 178, σ. 5),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann, προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, D. A. O. Edward (εισηγητή) και A. La Pergola, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mischo
γραμματέας: H. A. Rühl, κύριος υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- οι κληρονόμοι του H. Barbier, εκπροσωπούμενοι από τον P. Kavelaars, conseiller fiscal,
- η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενη από την H. G. Sevenster,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και H. M. H. Speyart,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις των κληρονόμων του H. Barbier, εκπροσωπούμενων από τον P. Kavelaars, της Κυβερνήσεως των Κάτω Χωρών, εκπροσωπούμενης από την C. Wissels, καθώς και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τους R. Lyal και H. M. H. Spreyart, κατά τη συνεδρίαση της 24ης Οκτωβρίου 2002,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 12ης Δεκεμβρίου 2002,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με διάταξή του της 5ης Σεπτεμβρίου 2001, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Σεπτεμβρίου 2001, το *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 234 ΕΚ, πέντε προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με την ερμηνεία των άρθρων 48 και 52 της Συνθήκης ΕΟΚ (μετέπειτα άρθρων 48 και 52 της Συνθήκης ΕΚ και, κατόπιν τροποποιήσεως, νυν άρθρων 39 ΕΚ και 43 ΕΚ), 67 της Συνθήκης ΕΟΚ (μετέπειτα άρθρου 67 της Συνθήκης ΕΚ, το οποίο καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ), 6 και 8 Α της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρων 12 ΕΚ και 18 ΕΚ), καθώς και των διατάξεων των οδηγιών 90/364/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Ιουνίου 1990, σχετικά με το δικαίωμα διαμονής (ΕΕ L 180, σ. 26), και 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης (ΕΕ L 178, σ. 5).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκλυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ των κληρονόμων του H. Barbier και του Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (στο εξής: έφορος) με αντικείμενο την άρνηση αυτού, κατά την εκτίμηση των ακίνητων που διέθετε ο H. Barbier στις Κάτω Χώρες, να θεωρήσει ότι η υποχρέωση μεταβιβάσεως αυτών εκπίπτει των φορολογητέων εισοδημάτων, για τον λόγο ότι ο H. Barbier δεν κατοικούσε πλέον κατά τον χρόνο του θανάτου του στο έδαφος αυτού του κράτους μέλους.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Το άρθρο 67, παράγραφος 1, της Συνθήκης, το οποίο ίσχυε κατά τον χρόνο του θανάτου του H. Barbier, προέβλεπε τα εξής:

«Τα κράτη μέλη καταργούν προοδευτικώς μεταξύ τους, κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου και κατά το μέτρο που είναι αναγκαίο για την καλή λειτουργία της κοινής αγοράς, τους περιορισμούς στην κίνηση των κεφαλαίων που ανήκουν σε πρόσωπα τα οποία έχουν κατοικία εντός των κρατών μελών, όπως και τις διακρίσεις μεταχειρίσεως που βασίζονται στην ιθαγένεια ή στην κατοικία των μερών ή στον τόπο της επενδύσεως.»

4 Η διάταξη αυτή τέθηκε σε εφαρμογή με διάφορες οδηγίες, μεταξύ των οποίων η οδηγία 88/361, εφαρμοστέα κατά την περίοδο που έλαβαν χώρα τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης. Σύμφωνα με το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής:

«Τα κράτη μέλη καταργούν τους περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων που πραγματοποιούνται μεταξύ των κατοίκων των κρατών μελών, με την επιφύλαξη των κατωτέρω διατάξεων. Για την ευχερέστερη εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, οι κινήσεις των κεφαλαίων ταξινομούνται σύμφωνα με την ονοματολογία του παραρτήματος I.»

- 5 Όσον αφορά την παρούσα υπόθεση, το παράρτημα I της οδηγίας 88/361, με τίτλο «Ονοματολογία των κινήσεων κεφαλαίων που αναφέρονται στο άρθρο 1 της οδηγίας», έχει ως εξής:

«Στην παρούσα ονοματολογία, οι κινήσεις κεφαλαίων ταξινομούνται με βάση την οικονομική φύση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων, εκφρασμένες σε εθνικό νόμισμα ή σε ξένα νομίσματα, τις οποίες αφορούν.

Οι κινήσεις κεφαλαίων που απαριθμούνται στην παρούσα ονοματολογία νοούνται ότι καλύπτουν:

— το σύνολο των πράξεων που είναι αναγκαίες για την πραγματοποίηση των κινήσεων κεφαλαίων: ολοκλήρωση και εκτέλεση της συναλλαγής και των σχετικών μεταφορών. Η συναλλαγή πραγματοποιείται γενικά ανάμεσα σε κατοίκους διαφόρων κρατών μελών· συμβαίνει, πάντως, ορισμένες κινήσεις κεφαλαίων να πραγματοποιούνται από ένα μόνο άτομο για ίδιο λογαριασμό (περίπτωση, για παράδειγμα, μεταφορών περιουσιακών στοιχείων μεταναστών),

— τις πράξεις που πραγματοποιούνται από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο [...],

- την πρόσβαση των προσώπων που προβαίνουν στις πράξεις αυτές σε όλες τις χρηματοοικονομικές που είναι διαθέσιμες στην εξεταζόμενη αγορά για την πραγματοποίηση της δραστηριότητας. Για παράδειγμα, η έννοια της απόκτησης τίτλων και άλλων χρηματοοικονομικών μέσων καλύπτει όχι μόνο τις πράξεις τοις μετρητοίς αλλά όλες τις διαθέσιμες τεχνικές διαπραγμάτευσης: πράξεις προθεσμίας, πράξεις με δικαίωμα επιλογής, πράξεις που περιλαμβάνουν συναλλαγές με αντάλλαγμα άλλα περυσιακά στοιχεία κλπ. [...]

[...]

Η παρούσα ονοματολογία δεν περιορίζει την έννοια της κίνησης κεφαλαίων, εξ ου και η ύπαρξη του σημείου XIII ΣΤ “Άλλες κινήσεις κεφαλαίων: Διάφορα”. Δεν μπορεί λοιπόν να θεωρηθεί ότι περιορίζει το πεδίο εφαρμογής της αρχής της πλήρους ελευθέρωσης των κινήσεων κεφαλαίων όπως διατυπώνεται στο άρθρο 1 της παρούσας οδηγίας.»

6 Η ως άνω ονοματολογία περιλαμβάνει δεκατρείς διαφορετικές κατηγορίες κινήσεων κεφαλαίων. Η δεύτερη κατηγορία αφορά τις «Επενδύσεις σε ακίνητα», οι οποίες ορίζονται ως εξής:

«Α. Επενδύσεις σε ακίνητα που πραγματοποιούνται από μη κατοίκους στο εθνικό έδαφος

Β. Επενδύσεις σε ακίνητα που πραγματοποιούνται στο εξωτερικό από κατοίκους».

- 7 Η ενδέκατη κατηγορία της ίδιας ονοματολογίας με τίτλο «Κινήσεις κεφαλαίων προσωπικού χαρακτήρα» περιλαμβάνει μεταξύ άλλων τις «κληρονομές».
- 8 Το άρθρο 4 της οδηγίας 88/361 προβλέπει τα εξής:

«Οι διατάξεις της παρούσας οδηγίας δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών να λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για την αποφυγή των παραβάσεων των νόμων και των κανονιστικών τους πράξεων, ιδίως στον τομέα της φορολογίας ή της προσεκτικής εποπτείας των πιστωτικών ιδρυμάτων, και να προβλέπουν διαδικασίες δήλωσης των κινήσεων κεφαλαίων για λόγους διοικητικής ή στατιστικής ενημέρωσης.

Η εφαρμογή των μέτρων και διαδικασιών αυτών δεν μπορεί να οδηγεί σε παρεμπόδιση των κινήσεων κεφαλαίων, που πραγματοποιούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου.»

- 9 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 90/364 προβλέπει:

«Τα κράτη μέλη παρέχουν το δικαίωμα διαμονής στους υπηκόους των κρατών μελών που δεν έχουν αυτό το δικαίωμα βάσει άλλων διατάξεων του κοινοτικού δικαίου, καθώς και στα μέλη της οικογενείας τους, όπως καθορίζονται στην παρά-

γραφο 2, υπό τον όρο ότι διαθέτουν οι ίδιοι και τα μέλη της οικογενείας τους υγειονομική ασφάλιση που να καλύπτει το σύνολο των κινδύνων στο κράτος μέλος υποδοχής, καθώς και επαρκείς πόρους ώστε να μην επιβαρύνουν, κατά τη διάρκεια της διαμονής τους, το σύστημα κοινωνικής πρόνοιας του κράτους μέλους υποδοχής.»

Η εθνική νομοθεσία

10 Κατά το ολλανδικό δίκαιο, οι κληρονομίες υπόκεινται σε φορολόγηση. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του Successiewet 1956 (νόμου του 1956 περί κληρονομιών), της 28ης Ιουνίου 1956 (Sbtl. 1956, σ. 362, στο εξής: SW 1956) διακρίνει ανάλογα με το αν ο θανών ο οποίος κατέλιπε κληρονομιά (στο εξής: κληρονομούμενος) ήταν κάτοικος εν ζωή Κάτω Χωρών ή του εξωτερικού. Το άρθρο αυτό ορίζει τα εξής:

«1. Κατ' εφαρμογή του παρόντος νόμου, επιβάλλονται οι κάτωθι φόροι:

1. Φόρος κληρονομίας επί της αξίας του συνόλου των αγαθών που μεταβιβάζονται δυνάμει του κληρονομικού δικαίου μετά τον θάνατο προσώπου που κατοικούσε στις Κάτω Χώρες κατά τον χρόνο του θανάτου.[...]
2. Φόρος κληρονομίας επί της αξίας των οριζομένων λεπτομερέστερα στο άρθρο 5, παράγραφος 2, του παρόντος νόμου που αποκτώνται εκ δωρεάς ή εκ κληρονομικού δικαιώματος λόγω του θανάτου προσώπου που κατά τον χρόνο της δωρεάς αυτής ή του θανάτου του δεν ήταν κάτοικος Κάτω Χωρών

[...]

11 Το άρθρο 5, παράγραφος 2, του SW 1956 ορίζει τα εξής:

«2. Ο φόρος κληρονομίας επιβάλλεται επί της αξίας:

1) των κατά το άρθρο 13 του Wet op de vermogensbelasting 1964 (Stbl. 520) περιουσιακών στοιχείων της ημεδαπής, μετά από έκπτωση των κατά το άρθρο αυτό χρεών

[...]

12 Το άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, του Wet op de vermogensbelasting 1964 (νόμου του 1964 περί φόρου επί της ιδιοκτησίας), της 16ης Δεκεμβρίου 1964 (Stbl. 1964, σ. 513, στο εξής: WB 1964), ορίζει τα «περιουσιακά στοιχεία της ημεδαπής» ως «τα ακίνητα που βρίσκονται στις Κάτω Χώρες ή τα δικαιώματα επί αυτών» (υπό τον όρον ότι δεν ανήκουν σε ολλανδική επιχείρηση).

13 Το άρθρο 13, παράγραφος 2, στοιχείο β', του WB 1964 επιτρέπει μόνον την έκπτωση των χρεών που έχουν ως εγγύηση υποθήκη επί ακινήτου στις Κάτω Χώρες, δεδομένου ότι οι σχετικοί τόκοι και τα έξοδα των χρεών αυτών λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ακαθάριστου εισοδήματος στο εσωτερικό κατά την έννοια του άρθρου 49 του Wet op de Inkomstenbelasting 1964 (νόμου του 1964 περί φορολογίας εισοδήματος), της 16ης Δεκεμβρίου 1964 (Sbtl. 1964, σ. 519, στο εξής: IB 1964).

- 14 Δυνάμει του άρθρου 49 του IB 1964, το «ακαθάριστο εισόδημα στο εσωτερικό», κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, περιλαμβάνει το σύνολο αυτών που ο μη κάτοικος Κάτω Χωρών έχει ως καθαρά εισοδήματα από ακίνητα που βρίσκονται σε αυτό το κράτος μέλος.
- 15 Το άρθρο 13 του WB 1964, όπως ερμηνεύθηκε από το Hoge Raad der Nederlanden (Κάτω Χώρες) (απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1962, BNB 1963/23), συνεπάγεται ότι ο κληρονομούμενος, σε περίπτωση που ήταν ακόμη κύριος του κειμένου στις Κάτω Χώρες ακινήτου κατά τον χρόνο του θανάτου του, ενώ δεν κατοικούσε εντός του κράτους μέλους αυτού, αλλά είχε προηγουμένως μεταβιβάσει με αγοραπωλησία την «οικονομική ιδιοκτησία» του ακινήτου αυτού σε άλλο νομικό πρόσωπο, έπρεπε να δηλώσει, ως περιουσία στο εσωτερικό για την επιβολή τόσο του φόρου περιουσίας όσο και του φόρου μεταβιβάσεως, ολόκληρη την αξία του ακινήτου αυτού, παρά το γεγονός ότι την «οικονομική ιδιοκτησία» του έχει τρίτος.
- 16 Εξάλλου, το Hoge Raad έκρινε ότι, αν η συμβολαιογραφική πράξη συστάσεως της υποθήκης δεν έχει μεταγραφεί στα οικεία δημόσια βιβλία, αντίθετα προς αυτό που επιτάσσει ο ολλανδικός αστικός κώδικας, η υποθήκη αυτή δεν συνιστά «χρέος εγγυημένο με υποθήκη», ώστε να εφαρμοστεί το άρθρο 13, παράγραφος 2, στοιχείο β', του WB 1964 (απόφαση της 23ης Δεκεμβρίου 1992, BNB 1993/78).
- 17 Κατά συνέπεια, σε περίπτωση κληρονομίας καταλειφθείσας από πρόσωπο που κατά τον χρόνο του θανάτου του δεν ήταν κάτοικος Κάτω Χωρών, η υποχρέωση μεταβιβάσεως ακινήτου που βρίσκεται στο κράτος μέλος αυτό δεν ανήκει στα χρέη εσωτερικού κατά την έννοια του άρθρου 13 του WB 1964 και, για τον λόγο αυτόν, δεν μπορεί να εκπέσει των φορολογητέων εισοδημάτων κατά το άρθρο 5, παράγραφος 2, του SW 1956. Αντιθέτως, σε περίπτωση κληρονομίας καταλειφθείσας από κάτοικο εν ζωή Κάτω Χωρών, η υποχρέωση αυτή μπορεί να εκπέσει, διότι ο φόρος κληρονομίας επιβάλλεται επί του συνόλου του ενεργητικού και του παθητικού της κληρονομίας.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 18 Στις 24 Αυγούστου 1993 απεβίωσε ο H. Barbier, ο οποίος είχε γεννηθεί το 1941. Άφησε ως κληρονόμους τη σύζυγό του και τον μοναδικό του γιο (στο εξής: κληρονόμοι).
- 19 Το 1970 ο H. Barbier μετακόμισε από τις Κάτω Χώρες στο Βέλγιο, απ' όπου συνέχισε τις δραστηριότητές του ως διευθυντής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με έδρα στις Κάτω Χώρες και αντικείμενο, μεταξύ άλλων, την εκμετάλλευση καταστημάτων ρούχων.
- 20 Κατά την περίοδο από το 1970 μέχρι το 1988, και ενώ κατοικούσε στο Βέλγιο, ο H. Barbier απέκτησε στις Κάτω Χώρες διάφορα ακίνητα, από τα οποία εισέπραττε μισθώματα. Σύμφωνα με το άρθρο 49, παράγραφος 1, στοιχείο b, σημείο 2, του IB 1964, τα εισοδήματα αυτά αποτελούν μέρος του ακαθάριστου εισοδήματος του φορολογουμένου στο εσωτερικό. Τα ακίνητα αυτά ήσαν βεβαρημένα με υποθήκη για την εξασφάλιση χρεών.
- 21 Το ολλανδικό δίκαιο αναγνωρίζει τη δυνατότητα διαχωρισμού του εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακινήτου από τη λεγόμενη «οικονομική ιδιοκτησία» αυτού. Το 1988, ο H. Barbier πραγματοποίησε σειρά μεταβιβάσεων, μεταξύ των οποίων και τη μεταβίβαση της «οικονομικής ιδιοκτησίας» των ακινήτων του σε διευθυνόμενες από αυτόν ολλανδικές εταιρίες. Οι εταιρίες αυτές ανέλαβαν τα ενυπόθηκα χρέη έναντι της δανειστρίας εταιρίας, ενώ ενυπόθηκος οφειλέτης παρέμεινε τυπικά ο H. Barbier. Ο τελευταίος ανέλαβε, προφανώς άνευ όρων, την υποχρέωση έναντι των εταιριών αυτών να μεταβιβάσει το εμπράγματο δικαίωμα επί των ακινήτων αυτών και ενόψει της μεταβιβάσεως αυτής εκχώρησε κάθε σχετικό του δικαίωμα.
- 22 Οι μεταβιβάσεις αυτές παρείχαν στον H. Barbier φορολογικά πλεονεκτήματα, όπως απαλλαγή από τον φόρο μεταβιβάσεως ύψους 6 %.

- 23 Μετά τον θάνατο του H. Barbier, ο συμβολαιογράφος του δήλωσε, ενόψει της καταβολής φόρου κληρονομίας, την αξία ορισμένων άλλων ακινήτων πλήρους κυριότητας του H. Barbier, αφαιρώντας τα ενυπόθηκα χρέη που είχαν δημιουργηθεί για την απόκτηση των ακινήτων αυτών.
- 24 Η αξία των ακινήτων των οποίων ο H. Barbier είχε μεταβιβάσει την οικονομική ιδιοκτησία δεν περιελήφθη στη δήλωση του συμβολαιογράφου, πλην όμως ο έφορος προσέθεσε στη δηλωθείσα κληρονομία την αξία του συνόλου των ακινήτων αυτών, μη δεχθείς καμιά έκπτωση της υποχρέωσης μεταβιβάσεως του εμπραγμάτου δικαιώματος.
- 25 Οι κληρονόμοι άσκησαν ένσταση κατά της πράξεως καταλογισμού του φόρου από τον έφορο, ισχυριζόμενοι ότι, λόγω της υποχρέωσης μεταβιβάσεως του εμπραγμάτου δικαιώματος, η αξία των ως άνω ακινήτων έπρεπε να είναι μηδενική. Εντούτοις, ο έφορος απέρριψε την ένσταση αυτή και βεβαίωσε το ποσό του φόρου. Οι κληρονόμοι άσκησαν προσφυγή κατά της απορριπτικής αυτής αποφάσεως ενώπιον του Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, προβάλλοντας ως μοναδικό λόγο ότι η εθνική νομοθεσία δεν ήταν σύμφωνη με το κοινοτικό δίκαιο.
- 26 Υπό τις συνθήκες αυτές το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Απαιτείται ακόμα και τώρα για την επίκληση του κοινοτικού δικαίου διασυνοριακή οικονομική δραστηριότητα;
- 2) Απαγορεύει το κοινοτικό δίκαιο σε κράτος μέλος (το κράτος τοποθεσίας του ακινήτου), στην περίπτωση που βάσει κληρονομικού δικαιώματος έχει απο-

κτηθεί ακινήτο που βρίσκεται στο κράτος αυτό, να επιβάλει φόρο επί της αξίας του εν λόγω ακινήτου στο πλαίσιο του οποίου φόρου το κράτος τοποθεσίας του ακινήτου επιτρέπει την έκπτωση της αξίας της υποχρεώσεως μεταβίβασης του ακινήτου αυτού όταν ο κληρονομούμενος κατά τον χρόνο του θανάτου του κατοικούσε στο κράτος τοποθεσίας του ακινήτου, αλλά όχι όταν ο κληρονομούμενος κατά τον χρόνο του θανάτου του κατοικούσε σε άλλο κράτος μέλος (κράτος κατοικίας);

- 3) Επηρεάζει την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα το αν κατά τον χρόνο αποκτήσεως του ακινήτου αυτού ο κληρονομούμενος δεν κατοικούσε πλέον στο κράτος τοποθεσίας του ακινήτου;
- 4) Επηρεάζει την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα ο επιμερισμός του κεφαλαίου του κληρονομούμενου στο κράτος τοποθεσίας του ακινήτου, στο κράτος κατοικίας του και ενδεχομένως σε άλλα κράτη;
- 5) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, όταν έναντι εταιρίας περιορισμένης ευθύνης υπάρχει δικαίωμα λήψεως τόκων από τρεχούμενο λογαριασμό της, σε ποιο κράτος έχει επενδυθεί κεφάλαιο, όπως το κεφάλαιο που έχει επενδυθεί κατά τον τρόπο που περιγράφεται στο σημείο 2.4 [της διατάξεως παραπομπής];»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

- 27 Με τα ερωτήματα αυτά, τα οποία είναι σκόπιμο να συνεξετασθούν, το παραπέμπον δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το κοινοτικό δίκαιο, και ιδίως οι διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και των προσώπων, καθώς και η οδηγία 88/361, απαγορεύουν εθνική νομοθεσία που διέπει τον υπολογισμό του ποσού του απαιτητού φόρου στην περίπτωση αποκτήσεως λόγω κληρονομιάς ακι-

νήτου που βρίσκεται στο κράτος αυτό, σύμφωνα με την οποία, για να υπολογιστεί η αξία αυτού, μπορεί να ληφθεί υπόψη η άνευ όρων υποχρέωση του κληρονομούμενου να μεταβιβάσει το εμπράγματο δικαίωμα σε άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει την οικονομική ιδιοκτησία του αγαθού αυτού, όταν ο κληρονομούμενος κατά τον χρόνο του θανάτου του κατοικούσε στο κράτος τοποθεσίας του ακινήτου, αλλά όχι όταν ο κληρονομούμενος κατοικούσε σε άλλο κράτος μέλος.

- 28 Στο πλαίσιο αυτό, το παραπέμπον δικαστήριο ερωτά αν η δυνατότητα να επωφεληθεί κάποιος από τις διατάξεις αυτές εξαρτάται από την ύπαρξη διασυνοριακής οικονομικής δραστηριότητας. Συναφώς, παραπέμπει στο άρθρο 8 Α της Συνθήκης σχετικά με την ιθαγένεια της Ενώσεως και στην οδηγία 90/364. Επιπλέον, ερωτά το Δικαστήριο αν ασκεί επιρροή στην υπόθεση το γεγονός ότι ο κληρονομούμενος, που ήταν κάτοικος του κράτους μέλους στο οποίο βρίσκεται το ακίνητο, είχε μεταφέρει μεν την κατοικία του, αλλά όχι και την οικονομική του δραστηριότητα, σε άλλο κράτος μέλος, τούτο δε, πριν την απόκτηση του εν λόγω ακινήτου, και αν ασκεί επίσης επιρροή στην υπόθεση η διασπορά του κεφαλαίου του μεταξύ περισσότερων κρατών μελών.

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

Επί της εκπτώσεως της υποχρέωσης μεταβιβάσεως ανάλογα με την κατοικία του κληρονομούμενου

- 29 Οι κληρονόμοι παρατηρούν ότι ο ολλανδικός νόμος, δημιουργώντας μια κατάσταση στην οποία ορισμένα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στις Κάτω Χώρες και βαρύνονται με υποχρέωση μεταβιβάσεως αποτελούν αντικείμενο διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισεως αναλόγως του αν ο κληρονομούμενος κατοικούσε στις Κάτω Χώρες ή στο εξωτερικό κατά τον χρόνο του θανάτου, συνιστά συγκεκαλυμμένη μορφή διακρίσεως λόγω ιθαγένειας (αποφάσεις της 13ης Ιουλίου 1993, C-330/91, Commerzbank, Συλλογή 1993, σ. I-4017, της 12ης Απριλίου 1994, C-1/93, Halliburton Services, Συλλογή 1994, σ. I-1137, και της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN, Συλλογή 1999, σ. I-6161).

- 30 Η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών δεν αμφισβητεί την ύπαρξη διαφορετικής μεταχειρίσεως αποκλειστικά βάσει του κριτηρίου της κατοικίας, αναγνωρίζοντας πράγματι ότι, στην περίπτωση προσώπου που κατά τον χρόνο του θανάτου του κατοικούσε στις Κάτω Χώρες, η έκπτωση της υποχρεώσεως μεταβιβάσεως είναι δυνατή, ενώ δεν είναι δυνατή στην περίπτωση προσώπου που κατά τον χρόνο του θανάτου κατοικούσε σε άλλο κράτος μέλος.
- 31 Ωστόσο, η εν λόγω κυβέρνηση υποστηρίζει ότι δεν υπάρχει στην υπό κρίση υπόθεση διαφορετική μεταχείριση απ' ό,τι σε άλλες όμοιες καταστάσεις. Παρατηρεί συναφώς ότι πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ της καταστάσεως στην οποία ο κληρονόμος έχει στην πλήρη κυριότητά του το ακίνητο και αυτής, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, στην οποία διατηρεί μόνον τη «νομική ιδιοκτησία» του αγαθού αυτού. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, ο κύριος έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει τη «νομική ιδιοκτησία» σε ορισμένη χρονική στιγμή, πράγμα που αποτελεί, κατά την Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, ενοχική υποχρέωση και όχι εμπράγματο βάρος συνδεδεμένο με τα ακίνητα.
- 32 Βασιζόμενη στη διάκριση αυτή, η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών υποστηρίζει ότι πρέπει να εφαρμοστεί η γενική αρχή του διεθνούς φορολογικού δικαίου σχετικά με τον καταμερισμό των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών, δυνάμει του οποίου οι εμπράγματα υποχρεώσεις εμπίπτουν στην αρμοδιότητα του κράτους τοποθεσίας του ακινήτου, ενώ οι ενοχικές υποχρεώσεις, όπως η υποχρέωση μεταβιβάσεως στην υπό κρίση υπόθεση, εμπίπτουν στην αρμοδιότητα του κράτους κατοικίας.
- 33 Ως εκ τούτου, λαμβανομένης υπόψη της αρχής αυτής, η κατάσταση του κληρονομούμενου που κατοικούσε εν ζωή στις Κάτω Χώρες είναι διαφορετική από αυτήν του κληρονομούμενου που κατοικούσε εν ζωή σε άλλο κράτος μέλος. Στην πρώτη περίπτωση, το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων των ενοχικών υποχρεώσεων, είναι συνδεδεμένο με τις Κάτω Χώρες, ως κράτος τοποθεσίας του ακινήτου και κατοικίας του ενδιαφερομένου.

- 34 Αντιθέτως, στη δεύτερη περίπτωση, μόνον οι εμπράγματα υποχρεώσεις εμπίπτουν στην αρμοδιότητα των Κάτω Χωρών, ως κράτους τοποθεσίας του ακινήτου, ενώ οι ενοχικές υποχρεώσεις εμπίπτουν φορολογικώς στην αρμοδιότητα του κράτους κατοικίας. Παρότι γίνεται δεκτό ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, λαμβάνονται υπόψη κατά την εφαρμογή της αρχής αυτής άλλα εμπράγματα βάρη, συνδεδεμένα οικονομικά με το ακίνητο, συμπεριλαμβανομένων των χρεών που συνδέονται με την απόκτηση, τη μετατροπή, την ανακαίνιση ή τη συντήρηση του περιουσιακού αυτού στοιχείου, δεν συνιστούν, σύμφωνα με την Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, εμπράγματα υποχρεώσεις και, επομένως, εμπίπτουν, δυνάμει του διεθνούς φορολογικού δικαίου, στην αρμοδιότητα του κράτους κατοικίας.
- 35 Επιπλέον, όπως προκύπτει τόσο από το άρθρο 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχείο α', της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 58, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΕΚ) όσο και από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου (αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann, Συλλογή 1992, σ. I-249, και C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 1990, σ. I-305, της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker, Συλλογή 1995, σ. I-225, της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, C-391/97, Gschwind, Συλλογή 1999, σ. I-5451, καθώς και της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkoijen, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 43) μπορεί να δικαιολογηθεί η διάκριση μεταξύ φορολογούμενων κατοίκων εσωτερικού και φορολογούμενων κατοίκων εξωτερικού.
- 36 Η Επιτροπή υπενθυμίζει ότι, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη πρέπει πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (προπαρατεθείσα απόφαση Verkoijen, σκέψη 32).
- 37 Υποστηρίζει συναφώς ότι η άνιση μεταχείριση που εξετάζεται στην κύρια δίκη δεν έγκειται στην άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας, αλλά στο ότι δεν λαμβάνεται υπόψη μία υποχρέωση που βαρύνει την κληρονομιά. Το γεγονός ότι δεν λαμβάνεται υπόψη η οικονομική αξία μιας οφειλής αυξάνει τεχνητά τη φορολογητέα βάση.

- 38 Αντίθετα προς ό,τι συνέβη στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν υπάρχει καμία αντικειμενική διαφορά που να δικαιολογεί τέτοια διαφορετική μεταχείριση μεταξύ κατοίκων εσωτερικού και κατοίκων εξωτερικού.
- 39 Επιπλέον, αντίθετα προς ό,τι υποστηρίζει η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, δεν θα ήταν θεμιτό, από απόψεως ελέγχου, να ληφθεί υπόψη η μεταβίβαση της «νομικής ιδιοκτησίας» και όχι οι αναγκαστικού δικαίου συμβάσεις που συνδέονται με αυτήν. Η Επιτροπή επισημαίνει ότι η ως άνω κυβέρνηση περιορίζεται να λαμβάνει υπόψη την αναγκαστικού δικαίου σύμβαση οσάκις ο κληρονομούμενος είναι κάτοικος των Κάτω Χωρών. Το καθεστώς του κατοίκου εξωτερικού δεν παρουσιάζει διαφορές από πλευράς ελέγχου.

Επί της ελεύθερης κινήσεως των κεφαλαίων

- 40 Οι κληρονόμοι φρονούν ότι δεν υπάρχει προϋπόθεση για τη διασυνοριακή οικονομική δραστηριότητα ή ότι η δραστηριότητα αυτή υφίσταται εκ μόνου του γεγονότος ότι πρόκειται για διασυνοριακές επενδύσεις σε ακίνητα μέσω μιας εταιρίας. Στηρίζονται συναφώς στην προπαρατεθείσα απόφαση Verkoijen.
- 41 Υποστηρίζουν ότι η διαφορετική μεταχείριση στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν συμβιβάζεται με την ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων, διότι κάτοικος εξωτερικού θα διατάσει να επενδύσει στις Κάτω Χώρες σε αγορά ακινήτου, δεδομένου ότι, στην περίπτωση αυτή, οι κληρονόμοι του θα είναι υποχρεωμένοι να υποστούν μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση απ' ό,τι εάν δεν είχε επενδύσει σε αυτό το κράτος μέλος ή απ' ό,τι εάν είχε επενδύσει σε αυτό με διαφορετικό τρόπο.

- 42 Αντιθέτως, η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών ισχυρίζεται ότι το ολλανδικό φορολογικό δίκαιο δεν παρεμποδίζει καμιά διασυνοριακή οικονομική δραστηριότητα. Συγκεκριμένα, η αγορά από τον H. Barbier ακινήτων στις Κάτω Χώρες ενόσω ήταν κάτοικος Βελγίου δεν εμποδίστηκε καθόλου και έφθασε μέχρι τη μεταβίβαση της «οικονομικής ιδιοκτησίας» των ακινήτων αυτών, ως προς την οποία είχε την ίδια μεταχείριση με τον κάτοικο των Κάτω Χωρών.
- 43 Εντούτοις, η απόκτηση αγαθών λόγω κληρονομίας δεν συνιστά αφεαυτής οικονομική δραστηριότητα. Η επένδυση σε αγαθά καθαρώς νομικής φύσεως, χωρίς διατήρηση της «οικονομικής ιδιοκτησίας», δεν συνιστά τέτοια δραστηριότητα. Συναφώς, η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών τονίζει ότι ο H. Barbier προέβη στην επένδυση αυτή αποκλειστικά για φορολογικούς λόγους.
- 44 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών υποστήριξε ότι η διατήρηση της «νομικής ιδιοκτησίας» ενός ακινήτου δεν συνιστά οικονομική δραστηριότητα ούτε επένδυση. Η «νομική ιδιοκτησία» δεν αντιπροσωπεύει καμιά αξία στο οικονομικό κύκλωμα. Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζουν οι κληρονόμοι, δεν πρόκειται για πραγματική διακίνηση κεφαλαίων.
- 45 Εξάλλου, η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών υπογραμμίζει ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης ο H. Barbier είχε αποκτήσει ακίνητα στις Κάτω Χώρες ενόσω ήταν κάτοικος Βελγίου και ότι η αγορά αυτή ουδόλως παρεμποδίστηκε. Επιπλέον, ο H. Barbier δεν συνάντησε κανένα εμπόδιο στη διατήρηση της «νομικής ιδιοκτησίας» των ακινήτων του ούτε στην πραγματοποίηση της μεταβίβασής της «οικονομικής ιδιοκτησίας» τους.
- 46 Επιπλέον, επισημαίνοντας ότι η πώληση της «οικονομικής ιδιοκτησίας» των εν λόγω ακινήτων έγινε σχεδόν αποκλειστικά για να αποφευχθεί ή για να αναβληθεί η καταβολή των τελών μεταγραφής, η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών υποστηρίζει ότι δεν υπήρχαν πραγματικές οικονομικές δραστηριότητες και ότι, ως εκ τούτου, δεν συντρέχει καμιά ανάγκη προστασίας της Συνθήκης. Επικουρικώς, ακόμη και αν

ήθελε θεωρηθεί ότι μία τέτοια πράξη συνιστά πραγματική οικονομική δραστηριότητα, ο σύνδεσμος μεταξύ της αποφάσεως να προβεί κάποιος σε ένα τόσο πολύπλοκο εγχείρημα, ιδίως για να αποφύγει τον φόρο μεταβιβάσεως, αφενός, και η ακόλουθη αδυναμία να επιτύχει έκπτωση της ενοχικής υποχρεώσεως μεταβιβάσεως, αφετέρου, θα ήταν τόσο χαλαρός ώστε να μην μπορεί να υποστηριχθεί ότι η ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων θα μπορούσε εντεύθεν να εμποδιστεί.

47 Η Επιτροπή ισχυρίζεται κατ' αρχάς ότι το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 88/361, η οποία έχει αδιαμφισβήτητο άμεσο αποτέλεσμα, επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση καταργήσεως όλων των περιορισμών στις κινήσεις των κεφαλαίων.

48 Επιπλέον, η κληρονομία του H. Barbier επηρεάζεται από το γεγονός ότι, κατά τον χρόνο του θανάτου του, ήταν κύριος των ακινήτων στις Κάτω Χώρες και, εξ αυτού του λόγου, βρισκόταν αντικειμενικά στην ίδια κατάσταση με οποιονδήποτε άλλον που, ως κάτοικος άλλου κράτους μέλους, επιθυμεί να αποκτήσει ακίνητο στις Κάτω Χώρες. Για τον λόγο αυτόν, η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων που καθιερώνει με το άρθρο 1 της οδηγίας 88/361 αποτελεί επίσης αντικείμενο της διαφοράς. Όλες οι διασυνοριακές επενδύσεις συνιστούν καθεαυτές διασυνοριακές οικονομικές δραστηριότητες.

Επί της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων

49 Κατά την άποψη των κληρονόμων, οι επίδικες στην κύρια δίκη ολλανδικές διατάξεις αντίκεινται και στις διατάξεις της Συνθήκης σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων λόγω του ότι η ολλανδική έννομη τάξη παρακωλύει τη μετανάστευση των προσώπων που κατοικούν στις Κάτω Χώρες και που βρίσκονται στην κατάσταση του H. Barbier. Συγκεκριμένα, σε περίπτωση μεταναστεύσεως, δημιουργείται

κατά τον θάνατο των προσώπων αυτών μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση απ' ό,τι αν αυτά είχαν εξακολουθήσει να κατοικούν στο εν λόγω κράτος μέλος, εκτός εάν αναγκαστούν να προβούν σε απόσβεση της υποχρεώσεώς τους μεταβιβάσεως πριν από τον θάνατό τους.

50 Η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών φρονεί ότι η υπόθεση της κύριας δίκης δεν αφορά τις συνέπειες που έχει για το κληρονομικό δίκαιο η άσκηση του δικαιώματος της ελεύθερης κυκλοφορίας, όπως προβλέπεται από τη Συνθήκη. Πρωτού μεταγκατασταθεί στο Βέλγιο, ο Η. Barbier διετέλεσε διευθυντής ολλανδικής επιχειρήσεως. Μετά την μετακόμισή του, συνέχισε απλώς την ίδια επαγγελματική δραστηριότητα. Αναφερόμενη στην απόφαση της 26ης Ιανουαρίου 1993, C-112/91, Werner (Συλλογή 1993, σ. I-429), η ως άνω κυβέρνηση υποστηρίζει ότι ο Η. Barbier είχε αλλάξει απλώς κατοικία, πράγμα που δεν συνιστά οικονομική δραστηριότητα.

51 Συναφώς, υπογραμμίζει, κατ' αρχάς, ότι για την επίλυση της κύριας διαφοράς μπορεί να ληφθεί υπόψη μόνον η νομοθεσία που ίσχυε κατά τον χρόνο του θανάτου του Η. Barbier στις 24 Αυγούστου 1993. Το άρθρο 8 Α της Συνθήκης δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη στην υπό κρίση υπόθεση, διότι τέθηκε σε ισχύ μόλις την 1η Νοεμβρίου 1993.

52 Δεύτερον, η οδηγία 90/364 αφορά ιδίως την εναρμόνιση των εθνικών διατάξεων των σχετικών με τη διαμονή των υπηκόων των κρατών μελών σε κράτος μέλος διαφορετικό από αυτό στο οποίο κατοικούν προκειμένου να διασφαλιστεί η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων. Ωστόσο, οι διατάξεις του SW 1956 δεν είχαν καμιά σχέση με τις προϋποθέσεις προσβάσεως και διαμονής στο έδαφος άλλου κράτους μέλους. Η ολλανδική νομοθεσία δεν παρεμπόδιζε ούτε περιόρισε το δικαίωμα της οικογένειες Barbier να διαμένει στο βελγικό έδαφος.

53 Η Επιτροπή θίγει το ζήτημα αυτό παρατηρώντας ευθύς εξαρχής ότι τα ενδεχόμενα αποτελέσματα, τα σχετικά με τα κληρονομικά δικαιώματα, της ασκήσεως της ελευθερίας κυκλοφορίας που θεσπίζει η Συνθήκη θέτουν ζητήματα που πρέπει να λαμβάνονται οπωσδήποτε υπόψη από κάθε ενδιαφερόμενο όταν αποφασίσει να

κάνει ή να μην κάνει χρήση αυτής της ελευθερίας της κυκλοφορίας. Έτσι, παρότι εξ ορισμού τα αποτελέσματα αυτά, τα σχετικά με τον φόρο κληρονομιάς, δεν αφορούν πλέον άμεσα τον ίδιο τον ενδιαφερόμενο, μπορούν, ωστόσο, να αποτελέσουν εμπόδιο στην άσκηση της ελευθερίας κυκλοφορίας.

- 54 Κατόπιν αυτού, η Επιτροπή επισημαίνει ότι η διάταξη περί παραπομπής δεν αναφέρει αν ο H. Barbier μετά την αποχώρησή του από τις Κάτω Χώρες έπαυσε τις οικονομικές δραστηριότητες που ασκούσε πριν από αυτήν.
- 55 Υπό τις περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως, η Επιτροπή καταλήγει ότι η κληρονομιά του H. Barbier εθίγη από το γεγονός ότι έκανε χρήση της ελευθερίας εγκαταστάσεώς του σε άλλο κράτος μέλος, ως μισθωτός ή ως ελεύθερος επαγγελματίας. Συναφώς, το γεγονός ότι το επίδικο στην κύρια δίκη φορολογικό μέτρο ελήφθη από το κράτος μέλος καταγωγής δεν ασκεί επιρροή στην υπόθεση (βλ. αποφάσεις της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI, Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 21, και της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-378/97, Wijzenbeek, Συλλογή 1999, σ. I-6207, σκέψη 21).

Απάντηση του Δικαστηρίου

- 56 Πρέπει να υπομνησθεί, πρώτον, ότι, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη πρέπει πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker, σκέψη 21, απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx, Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 16, καθώς και τις προπαρατεθείσες αποφάσεις Gschwind, σκέψη 20, και Verkooyen, σκέψη 32).
- 57 Δεύτερον, με την εφαρμοστέα κατά το κρίσιμο στην κύρια δίκη χρονικό διάστημα οδηγία 88/361 πραγματοποιήθηκε η πλήρης ελευθέρωση των κινήσεων κεφαλαίων και επιβλήθηκε στα κράτη μέλη, με το άρθρο 1, παράγραφος 1, για την επίτευξη

αυτού του σκοπού η υποχρέωση να καταργήσουν όλους τους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων (προπαρατεθείσα απόφαση Verkoijen, σκέψη 33). Το άμεσο αποτέλεσμα αυτής της διατάξεως αναγνωρίστηκε από το Δικαστήριο με την απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 1995, C-358/93 και C-416/93, Bordessa κ.λπ. (Συλλογή 1995, σ. I-361, σκέψη 33).

- 58 Οι επενδύσεις σε ακίνητα, όπως αυτές που πραγματοποίησε ο H. Barbier στο ολλανδικό έδαφος από το Βέλγιο, αποτελούν προδήλως «κινήσεις κεφαλαίων» κατά την έννοια το άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 88/361, όπως επίσης και το γεγονός της μεταβίβασης των ακινήτων σε πρόσωπο που είναι ο μόνος κύριος του συνόλου των εταιρικών μεριδίων μιας ιδιωτικού δικαίου εταιρίας, καθώς και η σχετική κληρονομία των ακινήτων αυτών.
- 59 Η πρόσβαση στα δικαιώματα που παρέχει η οδηγία αυτή δεν εξαρτάται από την ύπαρξη άλλων διασυνοριακών στοιχείων. Το γεγονός και μόνον ότι μία εθνική διάταξη έχει ως αποτέλεσμα τον περιορισμό των κινήσεων των κεφαλαίων ενός επενδυτή αρκεί για να καταστήσει εφαρμοστέο το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 88/361.
- 60 Κατά συνέπεια, ούτε το γεγονός ότι ο H. Barbier μετέφερε την κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος πριν την απόκτηση του εν λόγω ακινήτου ούτε η ενδεχόμενη διασπορά του κεφαλαίου του μεταξύ δύο κρατών μελών ασκούν επιρροή για την εφαρμογή της ως άνω διατάξεως.
- 61 Επίσης, το γεγονός ότι το επίδικο στην κύρια δίκη φορολογικό μέτρο ελήφθη από το κράτος μέλος καταγωγής του ενδιαφερομένου δεν ασκεί επιρροή στην υπόθεση (βλ. συναφώς τις αποφάσεις της 7ης Φεβρουαρίου 1979, 115/78, Kloors, Συλλογή 1979, σ. 399, σκέψη 24, της 3ης Οκτωβρίου 1990, C-61/89, Bouchoucha, Συλλογή 1990, σ. I-3551, σκέψη 13, της 31ης Μαρτίου 1993, C-19/92, Kraus, Συλλογή 1993, σ. I-1663, σκέψη 15, της 23ης Φεβρουαρίου 1994, C-419/92, Scholz, Συλλογή 1994, σ. I-505, σκέψεις 8 και 9, καθώς και της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher, Συλλογή 1996, σ. I-3089, σκέψη 32).

- 62 Όσον αφορά την ύπαρξη «περιορισμού» κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 88/361, οι εθνικές δατάξεις, όπως αυτές τις υποθέσεως στην κύρια δίκη, οι οποίες προσδιορίζουν την αξία ενός ακινήτου προκειμένου να υπολογιστεί το ποσό του επιβλητέου φόρου σε περίπτωση αποκτήσεως λόγω κληρονομιάς, είναι δυνατό να αποθαρρύνουν την αγορά ακινήτων κειμένων στο οικείο κράτος μέλος, όπως, άλλωστε, και τη μεταβίβαση της «οικονομικής ιδιοκτησίας» των ακινήτων αυτών από κάτοικο άλλου κράτους μέλους σε άλλο πρόσωπο. Επιπλέον, έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση της αξίας της κληρονομιάς του κατοίκου κράτους μέλους διαφορετικού από αυτό στο οποίο βρίσκονται τα εν λόγω ακίνητα, ο οποίος θα βρισκόταν στην ίδια ακριβώς κατάσταση με αυτήν του H. Barbier.
- 63 Συνεπώς, οι υπό κρίση στην κύρια δίκη εθνικές διατάξεις έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό των κινήσεων των κεφαλαίων.
- 64 Εντούτοις, η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, χωρίς, πάντως, να λαμβάνει υπόψη την οδηγία 88/361, προβάλλει μια σειρά λόγων για να υποστηρίξει τη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ φορολογουμένων κατοίκων εσωτερικού και κατοίκων εξωτερικού.
- 65 Υποστηρίζει, πρώτον, ότι δεν πρόκειται στην επίδικη περίπτωση για διαφορετική μεταχείριση συγκρίσιμων καταστάσεων, δεδομένου ότι η αρχή του διεθνούς φορολογικού δικαίου δυνάμει της οποίας οι εμπράγματα υποχρεώσεις εμπίπτουν στην αρμοδιότητα του κράτους της τοποθεσίας του ακινήτου, ενώ οι ενοχικές υποχρεώσεις, όπως η υποχρέωση μεταβιβάσεως στην υπόθεση της κύριας δίκης, εμπίπτουν στην αρμοδιότητα του κράτους κατοικίας.
- 66 Συναφώς, το παραπέμπον δικαστήριο παραθέτει συναφή επιχειρηματολογία του εφόρου, κατά την οποία από τον γενικής αποδοχής καταμερισμό των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ κρατών προκύπτει ότι η διάκριση βάσει της κατοικίας αντισταθμίζεται από το γεγονός ότι οι αρμοδιότητες αυτές περιορίζονται στον χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου που δεν κατοικούσε στο εν λόγω κράτος μέλος. Το παραπέμπον δικαστήριο φρονεί, πάντως, ότι τέτοια αρχή περί καταμερισμού δεν

υφίσταται. Πράγματι, μεταξύ των κρατών μελών υπάρχει μεγάλη απόκλιση μεταξύ των νομικών συστημάτων και αντιλήψεων στον τομέα της φορολογίσεως των εμπράγματων περιουσιακών στοιχείων. Μόνο μία διμερής σύμβαση θα μπορούσε να ρυθμίσει τις συνέπειες των διαφορών αυτών. Όμως, μεταξύ του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και του Βασιλείου του Βελγίου δεν υπάρχει καμία σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίσεως της κληρονομίας.

67 Οι νομικές δυσχέρειες στις οποίες αναφέρεται το παραπέμπον δικαστήριο αποδεικνύονται από την κατά το ολλανδικό δίκαιο δυνατότητα, της οποίας έκανε χρήση ο H. Barbier, διακρίσεως του εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακινήτου από τη λεγόμενη «οικονομική ιδιοκτησία» του, διακρίσεως άγνωστης σε άλλα δικαιικά συστήματα. Σε περίπτωση που το κληρονομικό δίκαιο του κράτους στο οποίο κατοικούσε ο κληρονομούμενος δεν αναγνωρίζει τη δυνατότητα αυτή, μόνο μία διμερής σύμβαση μπορεί να διασφαλίσει ότι στο κράτος αυτό η υποχρέωση του θανόντος να μεταβιβάσει το εμπράγματο δικαίωμα θα ληφθεί υπόψη ως βάση εκπτώσεως της ενοχικής περιουσίας και ότι, σε αυτή την περίπτωση, θα εκτιμηθεί το δικαίωμα αυτό στην ίδια αξία με αυτή που έχει στις Κάτω Χώρες.

68 Εν πάση περιπτώσει, σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκομίστηκαν στο Δικαστήριο κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η εκτίμηση της αξίας της περιουσίας προσώπου που κατά τον χρόνο του θανάτου του κατοικούσε στις Κάτω Χώρες, υπό συνθήκες όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν γίνεται βάσει αυστηρής διακρίσεως μεταξύ εμπράγματων και ενοχικών δικαιωμάτων και η υποχρέωση μεταβιβάσεως λαμβάνεται υπόψη απλώς λόγω της εκπτώσεως, με αποτέλεσμα το εμπράγματο δικαίωμα που ανήκει στην περιουσία αυτού του προσώπου κατά τον χρόνο του θανάτου του να εκτιμάται σε μηδενικό ποσό.

69 Δεύτερον, προς υποστήριξη της υπό κρίση διαφορετικής μεταχειρίσεως, η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών υποστηρίζει ότι, σε περίπτωση εκπτώσεως της αξίας της υποχρεώσεως μεταβιβάσεως, δεν θα επιβαλλόταν κανένας φόρος, ούτε για τη μεταβίβαση της «οικονομικής ιδιοκτησίας» το 1988 (έξοδα μεταγραφής) ούτε για την κληρονομία το 1993 (φόρος κληρονομίας).

- 70 Συναφώς, όπως επισημαίνει η Επιτροπή, ο φόρος μεταβιβάσεως και ο φόρος κληρονομιάς δεν έχουν καμιά σχέση μεταξύ τους. Επιπλέον, όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 66 των προτάσεών του, ο φόρος αυτός δεν θα κατεβάλλετο ούτε στην περίπτωση κληρονομούμενου που κατοικούσε στις Κάτω Χώρες και ο οποίος θα προέβαινε στις ίδιες μεταβιβάσεις της «οικονομικής ιδιοκτησίας» των εν λόγω ακινήτων με αυτές που πραγματοποίησε ο H. Barbier, χωρίς εγγραφή υποθήκης. Κατά τα λοιπά, οι κληρονόμοι ισχυρίστηκαν, χωρίς να αντικρουσθεί, ότι, εν πάση περιπτώσει, ο φόρος μεταβιβάσεως καθίσταται απαιτητός όταν μεταβιβαστεί τελικά και η «νομική ιδιοκτησία».
- 71 Όσον αφορά τον ισχυρισμό της Κυβερνήσεως των Κάτω Χωρών, ότι το γεγονός ότι η πώληση της «οικονομικής ιδιοκτησίας» των εν λόγω ακινήτων αποσκοπούσε στην αποφυγή ή στην αναβολή φορολογήσεως της μεταβιβάσεως πρέπει να στερεί τους κληρονόμους από την προστασία του κοινοτικού δικαίου, αρκεί η υπόμνηση ότι οι κοινοτικοί υπήκοοι δεν μπορούν να στερηθούν τη δυνατότητα επικλήσεως των διατάξεων της Συνθήκης για τον λόγο ότι επωφελούνται φορολογικών πλεονεκτημάτων που προσφέρονται νομίμως από τους κανόνες που ισχύουν σε κράτος μέλος διάφορο του κράτους κατοικίας τους.
- 72 Η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών επικαλείται επίσης τις διατάξεις του άρθρου 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχείο α', της Συνθήκης προς στήριξη της απόψεώς της, σύμφωνα με την οποία μπορεί να δικαιολογηθεί στην υπό κρίση υπόθεση η διάκριση μεταξύ φορολογούμενων κατοίκων εσωτερικού και φορολογούμενων κατοίκων εξωτερικού.
- 73 Συναφώς, πέραν του ότι το άρθρο 73 Δ της Συνθήκης τέθηκε σε ισχύ μετά τον θάνατο του H. Barbier, είναι σκόπιμη η υπόμνηση ότι η παράγραφος 3 αυτού προβλέπει ότι οι εθνικές διατάξεις που αφορά ιδίως η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού δεν μπορούν να συνιστούν συγκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κινήσεως των κεφαλαίων.

- 74 Η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών δεν επικαλέστηκε κανένα άλλο στοιχείο προκειμένου να αποδείξει ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία μπορεί να εμπίπτει στις εξαιρέσεις των διατάξεων της οδηγίας 88/361. Επομένως, το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής απαγορεύει εθνικές νομοθεσίες όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη.
- 75 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν είναι απαραίτητη η εξέταση των προδικαστικών ερωτημάτων στο μέτρο που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων. Αρκεί να σημειωθεί συναφώς ότι οι συνέπειες της φορολογικής νομοθεσίας επί του φόρου κληρονομίας συγκαταλέγονται επίσης μεταξύ των λόγων τους οποίους ένας κάτοικος κράτους μέλους μπορεί να λάβει υπόψη θεμιτώς κατά την απόφασή του να κάνει ή να μην κάνει χρήση της ελευθερίας της κυκλοφορίας που κατοχυρώνεται με τη Συνθήκη.
- 76 Επομένως, πρέπει να δοθεί στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα η απάντηση ότι το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει εθνική νομοθεσία σχετική με τον υπολογισμό του ποσού του επιβλητέου φόρου σε περίπτωση αποκτήσεως διά κληρονομίας ενός ακινήτου στο οικείο κράτος μέλος, σύμφωνα με την οποία, προκειμένου να εκτιμηθεί η αξία του ακινήτου αυτού, μπορεί να ληφθεί υπόψη η άνευ όρων υποχρέωση του κατόχου του εμπραγμάτου δικαιώματος να μεταβιβάσει το δικαίωμα αυτό σε άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει την «οικονομική ιδιοκτησία» του εν λόγω ακινήτου, αν, κατά τον χρόνο του θανάτου του, ο κληρονομούμενος ήταν κάτοικος του κράτους αυτού, ενώ δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη αν ήταν κάτοικος άλλου κράτους μέλους.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 77 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 5ης Σεπτεμβρίου 2001 το *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch*, αποφαινεται:

Το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει εθνική νομοθεσία σχετική με τον υπολογισμό του ποσού του επιβλητέου φόρου σε περίπτωση αποκτήσεως διά κληρονομίας ενός ακινήτου στο οικείο κράτος μέλος, σύμφωνα με την οποία, προκειμένου να εκτιμηθεί η αξία του ακινήτου αυτού, μπορεί να ληφθεί υπόψη η άνευ όρων υποχρέωση του κατόχου του εμπραγμάτου δικαιώματος να μεταβιβάσει το δικαίωμα αυτό σε άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει την «οικονομική ιδιοκτησία» του εν λόγω ακινήτου, αν, κατά τον χρόνο του θανάτου του, ο κληρονομούμενος ήταν κάτοικος του κράτους αυτού, ενώ δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη αν ήταν κάτοικος άλλου κράτους μέλους.

Jann

Edward

La Pergola

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 11 Δεκεμβρίου 2003.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος

R. Grass

B. Σκουρής