

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

PHILIPPE LÉGER

της 30ής Ιουνίου 2005¹

1. Η παρούσα προδικαστική διαδικασία έχει ως αντικείμενο να μπορέσει το εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει αν είναι συμβατή με τους κανόνες της Συνθήκης ΕΚ που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων η διάταξη του κληρονομικού δικαίου του Βασιλείου των Κάτω Χωρών κατά την οποία ένας Ολλανδός υπήκοος που μετέφερε την κατοικία του στην αλλοδαπή λογίζεται, για τον φόρο κληρονομίας, ότι εξακολουθούσε να κατοικεί στην ημεδαπή αν απεβίωσε λιγότερο από δέκα χρόνια από τότε που εγκατέλειψε τις Κάτω Χώρες.

2. Η εν λόγω διαδικασία κινήθηκε στο πλαίσιο της διαφοράς μεταξύ των κληρονόμων της M. E. A. van Hilten-van der Heijden² και της ολλανδικής εφορίας σχετικά με τους φόρους που η εφορία αυτή απαιτεί από τους πιο πάνω για την κληρονομία της θανούσης.

3. Η M. E. A. van Hilten, η οποία είχε την ολλανδική ιθαγένεια και έζησε στις Κάτω Χώρες μέχρι το 1988, μετέφερε την κατοικία

της πρώτα στο Βέλγιο και μετά, το 1991, στην Ελβετία, όπου έκτοτε θεωρείτο ότι έχει τη φορολογική της κατοικία.

4. Απεβίωσε στις 22 Νοεμβρίου 1997, δηλαδή λιγότερο από δέκα χρόνια από τότε που εγκατέλειψε τις Κάτω Χώρες. Σύμφωνα με το πλάσμα κατοικίας που προβλέπεται από το ολλανδικό κληρονομικό δίκαιο, λογίστηκε ότι κατά τον χρόνο του θανάτου της κατοικούσε στις Κάτω Χώρες και η ολλανδική εφορία επέβαλε στους τέσσερις κληρονόμους της φόρο κληρονομίας για ολόκληρη την κληρονομία που απέκτησαν βάσει του κληρονομικού δικαίου αυτού του κράτους μέλους.

5. Οι πιο πάνω κληρονόμοι άσκησαν ενώπιον του Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Κάτω Χώρες) προσφυγή κατά της απορρίψεως της διοικητικής τους ενστάσεως από την εφορία. Το πιο πάνω δικαστήριο εκτιμά ότι το προβλεπόμενο από το ολλανδικό δίκαιο πλάσμα κατοικίας αποτελεί εμπόδιο για την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Θέτει στο Δικαστήριο δύο προδικαστικά ερωτήματα για να μπορέσει να εκτιμήσει αν η εθνική αυτή ρύθμιση δύναται να δικαιολογηθεί από τα άρθρα της Συνθήκης που επιτρέπουν στα κράτη μέλη να διατη-

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — Στο εξής: M. E. A van Hilten.

ρήσουν ή να λάβουν ορισμένα μέτρα που μπορούν να περιορίσουν την άσκηση της ελευθερίας αυτής.

μεταξύ των προσώπων που κατοικούν στα κράτη μέλη, τηρουμένων των άλλων διατάξεών της.

I — Το νομικό πλαίσιο

A — Το κοινοτικό δίκαιο

6. Η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων αναγνωρίστηκε σταδιακά στο κοινοτικό δίκαιο. Έτσι, το άρθρο 67, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΟΚ³, αντιθέτως προς τις διατάξεις που αφορούσαν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των προσώπων και των υπηρεσιών, επέβαλλε στα κράτη μέλη να ελευθερώσουν τις κινήσεις κεφαλαίων μόνο «κατά το μέτρο που είναι αναγκαίο για την καλή λειτουργία της κοινής αγοράς».

7. Η οδηγία 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου⁴ είναι εκείνη η οποία διατύπωσε την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, προβλέποντας στο άρθρο της 1 την κατάργηση των περιορισμών στις κινήσεις κεφαλαίων

8. Για να διευκολύνει την άσκηση της εν λόγω ελευθερίας κυκλοφορίας, η οδηγία 88/361 προβαίνει στο παράρτημά της Ι σε ενδεικτική απαρίθμηση των κινήσεων κεφαλαίων. Η απαρίθμηση αυτή γίνεται σε δεκατρία κεφάλαια, στα οποία περιλαμβάνεται το κεφάλαιο XI, το οποίο επιγράφεται «Κινήσεις κεφαλαίων προσωπικού χαρακτήρα» και καλύπτει διάφορους θεσμούς και δικαιοπραξίες όπως οι δωρεές, οι προίκες και, στο στοιχείο του Δ, η κληρονομική διαδοχή και τα κληροδοτήματα. Το κεφάλαιο XIII, το οποίο επιγράφεται «Λοιπές κινήσεις κεφαλαίων», αφορά, στο στοιχείο του Α, τους φόρους κληρονομίας.

9. Με τη Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση, τα άρθρα της Συνθήκης ΕΚ που αφορούσαν την κυκλοφορία των κεφαλαίων αντικαταστάθηκαν την 1η Ιανουαρίου 1994, μεταξύ άλλων άρθρων, από τα άρθρα 73 Β έως 73 Δ της Συνθήκης⁵, τα οποία αποτελούν τις διατάξεις που *ratione temporis* έχουν εφαρμογή στην παρούσα υπόθεση.

10. Το άρθρο 73 Β της Συνθήκης επιβεβαιώνει την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων η οποία διατυπώθηκε από την οδηγία 88/361 και την επεκτείνει

3 — Άρθρο 67, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ, το οποίο καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ.

4 — Οδηγία της 24ης Ιουνίου 1988 για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης (ΕΕ L 178, σ. 5).

5 — Νυν άρθρα 56 ΕΚ έως 58 ΕΚ.

στις τρίτες χώρες, βαίνοντας πέραν του πεδίου των άλλων ελευθεριών κυκλοφορίας. Το άρθρο αυτό ορίζει στην παράγραφο του 1:

«Στα πλαίσια των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.»

11. Ωστόσο, η Συνθήκη εισάγει παρεκκλίσεις από την αρχή αυτή στα άρθρα της 73 Γ και 73 Δ, την ερμηνεία των οποίων αφορούν στην ουσία τα προδικαστικά ερωτήματα που έθεσε το αιτούν δικαστήριο.

12. Έτσι, το άρθρο 73 Γ της Συνθήκης επιτρέπει στα κράτη μέλη να διατηρήσουν τυχόν περιορισμούς σε ορισμένες κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων χωρών. Στην παράγραφο του 1 ορίζει:

«Οι διατάξεις του άρθρου 73 Β δεν θίγουν την εφαρμογή, έναντι τρίτων χωρών, τυχόν περιορισμών που ισχύουν στις 31 Δεκεμβρίου 1993 δυνάμει του εθνικού ή του κοινοτικού δικαίου σχετικά με τις κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες που αφορούν άμεσες επενδύσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται οι επενδύσεις σε ακίνητα, εγκατάσταση, παροχή χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών ή εισδοχή τίτλων σε κεφαλαιαγορές.»

13. Το άρθρο 73 Δ της Συνθήκης επιτρέπει στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν ή να λαμβάνουν ορισμένα περιοριστικά μέτρα για όλες τις κινήσεις κεφαλαίων τόσο μεταξύ κρατών μελών όσο και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών. Ορίζει:

«1. Οι διατάξεις του άρθρου 73 Β δεν θίγουν το δικαίωμα των κρατών μελών:

- α) 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,
- β) να λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αποφυγή παραβάσεων των εθνικών νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων, ιδίως στον τομέα της φορολογίας ή της προληπτικής εποπτείας των πιστωτικών ιδρυμάτων, ή να προβλέπουν διαδικασίες δήλωσης των κινήσεων κεφαλαίων για λόγους διοικητικής ή στατιστικής ενημέρωσης, ή να λαμβάνουν μέτρα υπαγορευμένα από λόγους δημόσιας τάξης ή δημόσιας ασφάλειας.

2. Οι διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου δεν θίγουν τη δυνατότητα εφαρμογής περιορισμών του δικαιώματος εγκατάστασης που συμβιβάζονται με την παρούσα Συνθήκη.

3. Τα μέτρα και οι διαδικασίες που αναφέρονται στις παραγράφους 1 και 2 δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων, ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο 73 Β.»

14. Το περιεχόμενο της εξαιρέσεως την οποία προβλέπει το άρθρο 73 Δ της Συνθήκης έγινε το αντικείμενο δηλώσεως των εκπροσώπων των κυβερνήσεων των κρατών μελών⁶, η οποία έχει ως εξής:

«Η Συνδιάσκεψη επιβεβαιώνει ότι το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας όπως αναφέρεται στο άρθρο 73 Δ, παράγραφος 1, σημείο α', της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας ισχύει μόνο όσον αφορά τις διατάξεις οι οποίες ισχύουν στο τέλος του 1993. Ωστόσο, η παρούσα δήλωση εφαρμόζεται μόνο για τις κινήσεις κεφαλαίων και τις πληρωμές που διενεργούνται μεταξύ κρατών μελών.»

15. Δεδομένου ότι, αφενός, το *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* αναφέρει στα προδικαστικά του ερωτήματα τα άρθρα 57, παράγραφος 1, ΕΚ και 58, παράγραφος 3, ΕΚ και, αφετέρου, η νέα αυτή αρίθμηση των πιο πάνω άρθρων ισχύει μόνον από την 1η Μαΐου 1999, ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος της Συνθήκης του Άμστερνταμ, θα θεωρήσω ότι τα ερωτήματα αυτά αφορούν τις πανομοιότυπες διατάξεις των άρθρων 73 Γ, παράγραφος 1, και 73 Δ, παράγραφος 3, της Συνθήκης.

B — Το εθνικό δίκαιο

16. Οι εφαρμοστέες εν προκειμένω διατάξεις περιλαμβάνονται στον νόμο του 1956 περί κληρονομιών (*Successiewet 1956*)⁷. Κατά το άρθρο 1 του SW, ο φόρος κληρονομίας υπολογίζεται επί της αξίας όλων όσων αποκτήθηκαν βάσει του ολλανδικού κληρονομικού δικαίου λόγω του θανάτου ενός προσώπου το οποίο κατά τον χρόνο του θανάτου του κατοικούσε στις Κάτω Χώρες.

17. Το άρθρο 3, παράγραφος 1, του SW ορίζει:

«Ο Ολλανδός, ο οποίος ήταν κάτοικος ημεδαπής και ο οποίος απεβίωσε ή πρόεβη σε δωρεά εντός δέκα ετών από τότε που

6 — Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Ένωση — Προσαρτηθείσα στην Τελική Πράξη της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση δήλωση σχετικά με το άρθρο 73 Δ της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (ΕΕ 1992, C 191, σ. 99).

7 — *Stbl.* 1956, σ. 362 (στο εξής: SW).

έπαυσε να κατοικεί στην ημεδαπή, λογίζεται ότι κατά τον χρόνο του θανάτου του ή της δωρεάς ήταν κάτοικος ημεδαπής.»

18. Επιπλέον, όπως προκύπτει σιωπηρώς από τις ενδείξεις που έδωσε το αιτούν δικαστήριο και όπως εκθέτουν με ακρίβεια η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, από τη μια πλευρά, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών έχει συνάψει με διάφορα κράτη διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας των κληρονομιών, και ειδικότερα τη Σύμβαση του 1951 με την Ελβετική Συνομοσπονδία⁸. Η Σύμβαση αυτή περιέχει στο προσαρτημένο σε αυτήν Πρωτόκολλο τη δήλωση ότι «το κράτος του οποίου την ιθαγένεια ο θανών είχε κατά τον χρόνο του θανάτου του δύναται να επιβάλει φόρο κληρονομίας ως εάν ο θανών είχε τότε την κατοικία του και σε αυτό το κράτος, υπό την προϋπόθεση ότι ο θανών είχε όντως εκεί την κατοικία του εντός των δέκα ετών πριν από τον θάνατό του και ότι είχε την ιθαγένεια του κράτους αυτού όταν μετέφερε την κατοικία του· στην περίπτωση αυτή, το μέρος του φόρου το οποίο το κράτος αυτό δεν θα εισέπραττε αν ο θανών δεν είχε την ιθαγένεια του εν λόγω κράτους όταν μετέφερε την κατοικία του ή όταν απεβίωσε θα μειωθεί κατά τον φόρο που οφείλεται στο άλλο κράτος λόγω της κατοικίας».

19. Από την άλλη πλευρά, όταν η σχετική κατάσταση δεν καλύπτεται από διμερή σύμβαση, εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του διατάγματος του 1989 για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (Besluit ter voorkoming dubbele belasting 1989). Βάσει του άρθρου 13 του διατάγματος αυτού, ο φόρος κυκλοφορίας που οφείλεται στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών μειώνεται κατά τους αλλοδαπούς φόρους κληρονομίας. Τούτο συνεπάγεται ότι, αν οι αλλοδαποί φόροι κληρονομίας είναι μεγαλύτεροι από τον ολλανδικό φόρο, ο τελευταίος μηδενίζεται. Στην αντίθετη περίπτωση, ο φόρος που οφείλεται στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών περιορίζεται στη διαφορά μεταξύ του φόρου κληρονομίας που οφείλεται σε αυτό το κράτος μέλος και των φόρων που καταβλήθηκαν από τους κληρονόμους στην αλλοδαπή.

II — Τα προδικαστικά ερωτήματα

20. Το αιτούν δικαστήριο λαμβάνει ως αφετηρία ότι, όπως προκύπτει από την αναφορά των «[κ]ληρονομιών [και κληροδοσιών]» στο κεφάλαιο XI της απαριθμήσεως που γίνεται στο παράρτημα I της οδηγίας 88/361, στην υπόθεση της κύριας δίκης όντως πρόκειται για κίνηση κεφαλαίων μεταξύ τρίτης χώρας και κράτους μέλους.

21. Ωστόσο, το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι έχει αμφιβολίες ως προς το αν μια ρύθμιση όπως αυτή του άρθρου 3 του SW δύναται να καλυφθεί από την εξαίρεση του άρθρου 73 Γ, παράγραφος 1, της Συνθήκης, λαμβανομένου υπόψη ειδικά του γεγονότος ότι η τελευταία διάταξη δεν αφορά τις

8 — Σύμβαση μεταξύ της Ελβετικής Συνομοσπονδίας και του Βασιλείου των Κάτω Χωρών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας των κληρονομιών, η οποία υπεγράφη στη Χάγη στις 12 Νοεμβρίου 1951, και Πρωτόκολλο της Συμβάσεως αυτής (Trb. 1951, 149, και 1952, 34).

κληρονομίες. Το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι, κατά την απόφαση του Δικαστηρίου της 14ης Δεκεμβρίου 1995 στις υποθέσεις *Sanz de Lera κ.λπ.*⁹, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να επεκτείνουν το πεδίο της εξαιρέσεως αυτής.

22. Στη συνέχεια, σημειώνει ότι το άρθρο 3 του SW θα μπορούσε να εμπίπτει στο άρθρο 73 Δ, παράγραφος 1, της Συνθήκης, πλην όμως, κατά την παράγραφο 3 της τελευταίας διατάξεως, η διάταξη αυτή δεν μπορεί να καλύψει ούτε αυθαίρετες διακρίσεις ούτε συγκεκριμενομένους περιορισμούς της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

23. Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει συναφώς ότι σε απόφασή του που εξέδωσε στις 12 Δεκεμβρίου 2002 έκρινε ότι το προβλεπόμενο από το άρθρο 3 του SW πλάσμα κατοικίας εμποδίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων ή την καθιστά λιγότερο ελκυστική. Έτσι, το πλάσμα αυτό εμποδίζει την «έξοδο» καθόσον, στην περίπτωση που τα κληρονομιαία μεταφερθούν σε άλλο κράτος μέλος, το πιο πάνω πλάσμα δημιουργεί ένα μειονέκτημα αν η κληρονομική διαδοχή επέλθει εντός δέκα ετών μετά την αποχώρηση από την ημεδαπή. Έτσι, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών εισπράττει φόρους εντός της πιο πάνω δεκαετίας μετά την αποχώρηση των Ολλανδών υπηκόων από την ημεδαπή όταν ο φόρος κληρονομιάς ή δωρεάς είναι μικρότερος στην αλλοδαπή, ενώ δεν επιστρέφει το υπερβάλλον ποσό του καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου κλη-

ρονομιάς. Κατ' αυτόν τον τρόπο, το άρθρο 3 του SW συνιστά συγκεκριμένο εμπόδιο για τις διασυνοριακές κληρονομίες και αντίκειται στο κοινοτικό δίκαιο.

24. Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι στην ίδια απόφαση έκρινε επίσης ότι το άρθρο 3 του SW εισάγει και αυθαίρετες διακρίσεις, καθόσον διακρίνει μεταξύ των Ολλανδών υπηκόων και των υπηκόων των άλλων κρατών μελών. Συγκεκριμένα, οι πρώτοι μπορούν να αποφύγουν την εφαρμογή της διατάξεως αυτής μόνον αν παραιτηθούν από την ολλανδική τους ιθαγένεια. Επιπλέον, η διάταξη αυτή δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικές ανάγκες γενικού συμφέροντος, καθόσον ο μόνος λόγος υπάρξεώς της είναι να εμποδίσει το να χάσει το Βασίλειο των Κάτω Χωρών φόρους κληρονομιάς λόγω της αποχωρήσεως υπηκόων του από αυτό.

25. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, απαγορεύονται τα μέτρα που μπορούν να επιβάλουν σε ένα πρόσωπο που εγκαταλείπει την ημεδαπή μεγαλύτερα βάρη από εκείνα που έχουν τα πρόσωπα που παραμένουν εκεί. Η πιο πάνω απαγόρευση της μέσω φόρων παρεμβολής εμποδίων στην έξοδο έχει αναγνωρισθεί για κάθε ελευθερία κυκλοφορίας και, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, αναγνωρίστηκε με την απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000 στην υπόθεση *Verkooyen*¹⁰.

9 — C-163/94, C-165/94 και C-250/94 (Συλλογή 1995, σ. I-4821, σκέψη 44).

10 — C-35/98 (Συλλογή 2000, σ. I-4071).

26. Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς τις συνέπειες που πρέπει να έχει το γεγονός ότι η θανούσα είχε την ιδιότητα του πολίτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ότι η Συνθήκη απαγορεύει κάθε διάκριση λόγω ιθαγενείας. Πάντως, εν προκειμένω, υφίσταται τέτοια διάκριση, καθόσον η κληρονομία Ολλανδού υπηκόου πάντοτε φορολογείται βαρύτερα απ' ό,τι η κληρονομία υπηκόου άλλου κράτους μέλους.

27. Τέλος, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η Δήλωση σχετικά με το άρθρο 73 Δ της Συνθήκης, και ειδικότερα το χωρίο της όπου εκτίθεται ότι η δήλωση αυτή ισχύει μόνο για τις κινήσεις κεφαλαίων και τις πληρωμές μεταξύ των κρατών μελών, συνεπάγεται ότι η νομοθεσία που έχει εφαρμογή στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων χωρών ουδόλως καλύπτεται από το άρθρο 73 Δ, παράγραφος 1, της Συνθήκης ή ότι η διάταξη αυτή πάντοτε καλύπτει τη νομοθεσία που έχει εφαρμογή στις κινήσεις κεφαλαίων, χωρίς να περιορίζεται στη νομοθεσία που υφίστατο στο τέλος του 1993.

28. Κατόπιν των ανωτέρω, το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch αποφάσισε να θέσει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αποτελεί το άρθρο 3, παράγραφος 1, του SW επιτρεπόμενο περιορισμό υπό την έννοια του άρθρου 57, παράγραφος 1, ΕΚ;

2) Αποτελεί το άρθρο 3, παράγραφος 1, του SW απαγορευόμενο μέσο αυθαιρέτων διακρίσεων ή συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κινήσεως κεφαλαίων υπό την έννοια του άρθρου 58, παράγραφος 3, ΕΚ αν έχει εφαρμογή επί κινήσεως κεφαλαίων μεταξύ κράτους μέλους και τρίτης χώρας, λαμβανομένης υπόψη και της Δηλώσεως σχετικά με το άρθρο 58 (πρώην άρθρο 73 Δ) της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, δηλώσεως η οποία διατυπώθηκε κατά την υπογραφή της "Τελικής Πράξεως και των Δηλώσεων της Διακυβερνητικής Συνδιασκέψεως για την Ευρωπαϊκή Ένωση" της 7ης Φεβρουαρίου 1992;»

III — Ανάλυση

A — Επί του αντικειμένου της προδικαστικής παραπομπής

29. Πρέπει να σημειωθεί ότι το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch δεν θέτει στο Δικαστήριο κανένα ερώτημα σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 73 Β της Συνθήκης για να μπορέσει να εκτιμήσει αν η επίμαχη ρύθμιση συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων υπό την έννοια της διατάξεως αυτής. Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, εκτιμά ότι το ζήτημα αυτό είναι λελυμένο, καθόσον εξέδωσε απόφαση επ' αυτού στις 12 Δεκεμβρίου 2002¹¹.

11 — Με τις γραπτές της παρατηρήσεις, η Ολλανδική Κυβέρνηση εκθέτει ότι ο Staatssecretaris van Financiën υπέβαλε ενώπιον του Hoge Raad der Nederlanden αίτηση αναιρέσεως της αποφάσεως αυτής και ότι πρότεινε στο δικαστήριο αυτό να ζητήσει εν ανάγκη την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως (σημείο 33 των γραπτών παρατηρήσεων).

30. Ναι μεν, κατά πάγια νομολογία, του εθνικού δικαστηρίου έργο είναι να εκτιμήσει, λαμβανομένων υπόψη των ιδιαιτεροτήτων της υποθέσεως που εκδικάζει, τόσο την ανάγκη προδικαστικής παραπομπής όσο και τη λυσιτέλεια των ερωτημάτων που θέτει στο Δικαστήριο, πλην όμως το Δικαστήριο έχει ως αποστολή να ερμηνεύει όλες τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου που κρίνει ότι είναι αναγκαίες για να λυθεί η διαφορά της κύριας δίκης¹².

31. Εν προκειμένω, η εξέταση των ερωτημάτων που τέθηκαν από το αιτούν δικαστήριο και που αφορούν το ζήτημα αν η επίμαχη εθνική διάταξη μπορεί να δικαιολογηθεί με γνώμονα τις διατάξεις των 73 Γ, παράγραφος 1, και 73 Δ της Συνθήκης καθιστά αναγκαίο να καθορισθεί προηγουμένως αν η επίμαχη διάταξη συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων υπό την έννοια του άρθρου 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης¹³. Κατά συνέπεια, θα αρχίσω με την εξέταση του ζητήματος αυτού.

Β — Επί της εφαρμογής του άρθρου 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης

32. Στην παρούσα υπόθεση, το αιτούν δικαστήριο βρίσκεται αντιμέτωπο με τη διάταξη της ολλανδικής φορολογικής ρυθμίσεως βάσει της οποίας ο υπήκοος αυτού του κράτους μέλους ο οποίος εγκαταλείπει την

ημεδαπή για να εγκατασταθεί σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα και ο οποίος αποβιώνει λιγότερο από δέκα χρόνια μετά την εγκατάλειψη της ημεδαπής λογίζεται, για τη φορολόγηση της κληρονομίας που άφησε, ότι διατήρησε την κατοικία του στις Κάτω Χώρες.

33. Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει και ότι ο φόρος κληρονομίας που οφείλεται δυνάμει της ολλανδικής ρυθμίσεως υπολογίζεται βάσει της αξίας όλων όσων απέκτησαν οι κληρονόμοι, δηλαδή των ακινήτων, ανεξαρτήτως του πού βρίσκονται, καθώς και των εσωμάτων κινητών, των τοποθετήσεων σε κινητές αξίες και των τραπεζικών λογαριασμών¹⁴. Τέλος, λαμβανομένων υπόψη όλων των στοιχείων της δικογραφίας, νομίζω ότι είναι δεδομένο ότι, τόσο βάσει διμερών συμβάσεων, όπως η Σύμβαση μεταξύ του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας, όσο και βάσει της ρυθμίσεως του πιο πάνω κράτους μέλους για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, οι φόροι κληρονομίας που καταβλήθηκαν από τους κληρονόμους στην αλλοδαπή εκπίπτουν του φόρου κληρονομίας που οφείλεται στις Κάτω Χώρες.

34. Όπως η Ολλανδική Κυβέρνηση και η Επιτροπή εκθέτουν με τις γραπτές τους

12 — Αποφάσεις της 18ης Μαρτίου 1993, C-280/91, Viessmann (Συλλογή 1993, σ. I-971, σκέψη 17), και της 8ης Φεβρουαρίου 2001, C-350/99, Lange (Συλλογή 2001, σ. I-1061, σκέψεις 20 έως 25).

13 — Βλ., για ανάλογες εφαρμογές, τις αποφάσεις της 6ης Μαΐου 2003, C-104/01, Libertel (Συλλογή 2003, σ. I-3793, σκέψη 22), και της 1ης Μαρτίου 2005, C-281/02, Owusu (Συλλογή 2005, σ. I-1383, σκέψη 23).

14 — Η κληρονομία περιλαμβάνει εν προκειμένω ακίνητα που βρίσκονται στις Κάτω Χώρες, στο Βέλγιο και στην Ελβετία, τοποθετήσεις σε κινητές αξίες εισηγμένες σε χρηματιστήρια κρατών μελών και τρίτων χωρών και πιστωτικά υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών που είχαν ανοιχθεί σε υποκαταστήματα τραπεζών στις Κάτω Χώρες και στο Βέλγιο.

παρατηρήσεις¹⁵, η εφαρμογή του κατά το άρθρο 3 του SW πλάσματος κατοικίας, σε συνδυασμό με τις διατάξεις αυτές, έχει ως αποτέλεσμα η κληρονομία ενός Ολλανδού υπηκόου ο οποίος μετέφερε την κατοικία του σε άλλο κράτος να μη φορολογείται βαρύτερα στις Κάτω Χώρες απ' ό,τι αν ο πιο πάνω Ολλανδός υπήκοος είχε διατηρήσει την κατοικία του σε αυτό το κράτος μέλος.

35. Ωστόσο, η ρύθμιση αυτή έχει ως αποτέλεσμα να στερήσει τον εν λόγω Ολλανδό υπήκοο, επί δέκα έτη μετά τη μεταφορά της κατοικίας του σε άλλο κράτος, της δυνατότητας να φορολογηθεί ενδεχομένως ελαφρύτερα ολόκληρη η κληρονομία του, κατ' εφαρμογήν της νομοθεσίας που ισχύει στο νέο κράτος κατοικίας του και στα κράτη τα οποία φορολογούν τα αγαθά που βρίσκονται στο έδαφός τους. Έτσι, εν προκειμένω, η επίμαχη ρύθμιση έχει ως συνέπεια ότι η ολλανδική εφορία αξιώνει από τους τέσσερις κληρονόμους της θανάωσης το ποσό των 79 624 ολλανδικών φιορινίων, μετά την έκπτωση του φόρου κληρονομίας που οφείλουν στην Ελβετία.

36. Ο φόρος κληρονομίας μπορεί να θεωρηθεί μέρος της άμεσης φορολογίας, η οποία παραμένει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών. Συγκεκριμένα, πρόκειται για έναν φόρο ο οποίος, γενικά, πλήττει ευθέως τον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη την προσωπική του κατάσταση όσον αφορά τον συγγενικό του δεσμό με τον θανόντα. Εν πάση περιπτώσει, ακόμη και αν ο φόρος αυτός θεωρούνταν έμμεσος φόρος υπό την

έννοια του άρθρου 99 της Συνθήκης¹⁶, πρέπει να σημειωθεί ότι σχετικά με τον φόρο αυτόν δεν έχουν θεσπιστεί μέτρα εναρμονίσεως κατ' εφαρμογήν της διατάξεως αυτής. Κατά συνέπεια, των κρατών μελών έργο είναι να καθορίσουν τις προϋποθέσεις καθώς και τους συντελεστές του φόρου αυτού και να θεσπίσουν τις αναγκαίες διατάξεις, εν ανάγκη μετά από διαπραγματεύσεις μεταξύ τους, προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολογία των υπηκόων τους. Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία, στον τομέα της άμεσης φορολογίας, περιλαμβανομένων των περιπτώσεων στις οποίες τα κράτη μέλη συνάπτουν συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, τα κράτη αυτά πρέπει να ασκούν την αρμοδιότητά τους τηρουμένου του κοινοτικού δικαίου, και ειδικότερα τηρουμένων των ελευθεριών κυκλοφορίας οι οποίες συντελούν στο να γίνει πραγματικότητα η εσωτερική αγορά¹⁷.

37. Στην παρούσα υπόθεση, γνωρίζομε ότι η θανούσα κατοικούσε στην Ελβετία. Επιπλέον, απεβίωσε στις 22 Νοεμβρίου 1997, δηλαδή πριν από την ημερομηνία συνάψεως και, κατά μείζονα λόγο, θέσεως σε ισχύ της Συμφωνίας μεταξύ, αφενός, της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της και, αφετέρου, της Ελβετικής Συνομοσπονδίας

16 — Νυν άρθρο 93 ΕΚ.

17 — Βλ., μεταξύ άλλων, την απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 21), και την προαναφερθείσα απόφαση Verkooyen (σκέψη 32 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Βλ., όσον αφορά την υποχρέωση των κρατών μελών να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο όταν συνάπτουν συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, την απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2002, C-385/00, De Groot (Συλλογή 2002, σ. I-11819, σκέψη 94).

15 — Γραπτές παρατηρήσεις της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, σημείο 29, και γραπτές παρατηρήσεις της Επιτροπής, σημείο 21.

σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων¹⁸.

38. Κατά συνέπεια, ακόμη και αν υποθεθεί ότι η Συμφωνία αυτή παρέχει στους υπηκόους των κρατών που την υπέγραψαν δικαιώματα που οι υπήκοοι αυτοί μπορούν να επικαλεστούν ενώπιον των δικαστηρίων της ημεδαπής, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Συμφωνία αυτή δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω, οπότε η μόνη ελευθερία κυκλοφορίας την οποία οι κληρονόμοι της M. E. A. van Hilten δικαιούνται να επικαλεστούν ως καλύπτουσα τις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων χωρών είναι η ελευθερία κυκλοφορίας των κεφαλαίων¹⁹.

39. Συνεπώς, πολύ λογικά η αίτηση του *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά μόνο τις διατάξεις της Συνθήκης που είναι σχετικές με την ελευθερία αυτή.

40. Επομένως, το ζήτημα είναι αν μια τέτοια ρύθμιση συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων υπό την έννοια του άρθρου 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης. Με άλλα λόγια, πρέπει να καθοριστεί αν το άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αντιτίθεται στη ρύθμιση κράτους μέλους βάσει της οποίας η κληρο-

νομία ενός υπηκόου του κράτους αυτού, ο οποίος λιγότερο από δέκα χρόνια πριν από τον θάνατό του μετέφερε στην αλλοδαπή την κατοικία που είχε στην ημεδαπή, φορολογείται ως εάν ο υπήκοος αυτός είχε διατηρήσει την κατοικία του σε αυτό το κράτος μέλος.

41. Όπως η Ολλανδική και η Γερμανική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή, έτσι και εγώ νομίζω ότι το άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης δεν αντιτίθεται σε μια τέτοια ρύθμιση.

42. Για να δικαιολογήσω την άποψή μου, θα αρχίσω διευκρινίζοντας τη φύση της κινήσεως κεφαλαίων την οποία αφορά η επίμαχη ρύθμιση και μετά θα δείξω τους λόγους για τους οποίους, κατ' εμέ, η ρύθμιση αυτή δεν αποτελεί περιορισμό της κινήσεως κεφαλαίων.

1. Επί της σχετικής κινήσεως κεφαλαίων

43. Το άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης απαγορεύει τους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών. Κατά συνέπεια, πρέπει να καθοριστεί ποια είναι η κίνηση κεφαλαίων την οποία αφορά η επίμαχη ρύθμιση. Το ερώτημα αυτό έχει σημασία, καθόσον από αυτό εξαρτάται το ζήτημα σε ποιο μέτρο η επίμαχη ρύθμιση

18 — ΕΕ 2002, L 114, σ. 6. Η Συμφωνία αυτή συνήφθη στις 21 Ιουνίου 1999 και τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιουνίου 2002. Σημειώμενη στις διατάξεις που εφαρμόζονται στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα, σκοπό έχει να γίνει πραγματικότητα η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων μεταξύ, αφενός, της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και των κρατών μελών της και, αφετέρου, της Ελβετικής Συνομοσπονδίας.

19 — Εν προκειμένω, πρέπει να υπομνησθεί ότι οι διατάξεις του άρθρου 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης έχουν άμεσο αποτέλεσμα και όταν αφορούν τις σχέσεις με τις τρίτες χώρες (προαναφερθείσα απόφαση *Sanz de Lera* κ.λπ., σκέψη 48).

εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 73 Β της Συνθήκης και καθόσον, όπως σημείωσα, δεν υπάρχει άλλη ελευθερία κυκλοφορίας εκτός από την ελευθερία κινήσεως κεφαλαίων που να έχει εφαρμογή εν προκειμένω.

44. Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι όντως εδώ πρόκειται για κυκλοφορία κεφαλαίων, καθόσον οι κληρονομίες περιλαμβάνονται στην απαρίθμηση που γίνεται στο παράρτημα Ι της οδηγίας 88/361. Εκτιμά και ότι η επίμαχη ρύθμιση αντίκειται στην ελευθερία κυκλοφορίας των κεφαλαίων, καθόσον έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίσει τη μεταφορά των κληρονομιών σε άλλο κράτος μέλος²⁰, δεδομένου ότι, κατά το δικαστήριο αυτό, στην περίπτωση που η κληρονομική διαδοχή επέλθει εντός δέκα ετών μετά τη μεταφορά αυτή, το προβλεπόμενο από τη ρύθμιση αυτή πλάσμα κατοικίας δημιουργεί ένα μειονέκτημα.

45. Από τα πιο πάνω συνάγω ότι το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι οι κινήσεις κεφαλαίων τις οποίες θίγει η επίμαχη ρύθμιση είναι, αφενός, η κληρονομία, δηλαδή η μεταβίβαση της περιουσίας στους κληρονόμους, και, αφετέρου, η μεταφορά της περιουσίας αυτής σε άλλο κράτος, η οποία, όπως φαίνεται, είναι απόρροια της από τον Ολλανδό υπήκοο μεταφοράς της φορολογικής του κατοικίας στην αλλοδαπή.

46. Η Ολλανδική Κυβέρνηση θεωρεί ότι εν προκειμένω δεν υφίσταται κίνηση κεφαλαίων, καθόσον, κατά τη διάταξη αυτή, το στοιχείο συνδέσεως με το ολλανδικό δίκαιο είναι ο χρόνος θανάτου, δηλαδή ο χρόνος επαγωγής της κληρονομίας, και η αξία της περιουσίας κατά τον χρόνο αυτόν. Επομένως, στο στάδιο αυτό, δεν υπάρχει ακόμα κίνηση κεφαλαίων. Η οδηγία 88/361 έχει εφαρμογή σε όλες τις πράξεις που απαιτούνται για την πραγματική διανομή της κληρονομίας μεταξύ των κληρονόμων, οι οποίες συνεπάγονται κινήσεις κεφαλαίων. Ωστόσο, εν προκειμένω, ακόμη και κατά τον χρόνο που η θανούσα εγκατέλειψε τις Κάτω Χώρες, δεν υπήρξε καμία πράξη που να εμπίπτει στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, καθόσον η αλλαγή της κατοικίας της δεν είχε καμία συνέπεια για τη σύνθεση της περιουσίας της θανούσης.

47. Η Επιτροπή θεωρεί ότι, εφόσον η επίμαχη ρύθμιση δεν δημιουργεί διακρίσεις αναλόγως του τόπου όπου βρίσκονται τα αγαθά που αποτελούν την κληρονομία, είναι αδύνατον να υπάρξει περιορισμός της ελευθερίας κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Κατά την Επιτροπή, η πιο πάνω ρύθμιση θα ενέπιπτε στο πεδίο της ελευθερίας κυκλοφορίας των προσώπων και ιδίως της ελευθερίας εγκαταστάσεως, αν οι ελευθερίες αυτές ίσχυαν εν προκειμένω.

48. Νομίζω ότι η επίμαχη ρύθμιση θα μπορούσε να εμπίπτει στο άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης καθόσον διέπει τον φόρο κληρονομίας των Ολλανδών υπηκόων που μετέφεραν την κατοικία τους

20 — Βλ. την απόφαση περί παραπομπής, σημείο 4.7.

στην αλλοδαπή και που απεβίωσαν εντός δέκα ετών μετά τη μεταφορά αυτή. Ωστόσο, όπως εκείνοι που υπέβαλαν τις πιο πάνω παρατηρήσεις, έτσι και εγώ δεν νομίζω ότι, αυτή καθ' εαυτή, η μεταφορά της κατοικίας στην αλλοδαπή μπορεί να θεωρηθεί κίνηση κεφαλαίων. Στηρίζω την ανάλυση αυτή στις ακόλουθες σκέψεις.

49. Ναι μεν η έννοια της «κινήσεως κεφαλαίων» δεν ορίζεται στη Συνθήκη, πλην όμως η νομολογία έχει δώσει ορισμένες ενδείξεις οι οποίες καθιστούν δυνατό να χαραχθεί το περίγραμμα της έννοιας αυτής. Κατ' αρχάς, στην απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 1984 στις υποθέσεις Luisi και Carbone²¹, κρίθηκε ότι οι κινήσεις κεφαλαίων είναι χρηματοπιστωτικές πράξεις οι οποίες στην ουσία αφορούν την τοποθέτηση ή την επένδυση του σχετικού χρηματικού ποσού. Επομένως, πρόκειται κατ' αρχήν για χρηματοπιστωτικές πράξεις και διακρίνονται των συνηθών πληρωμών καθόσον έχουν ως σκοπό τη δημιουργία ενεργητικού. Εντεύθεν δύναται να συναχθεί ότι η καθιερωμένη από το κοινοτικό δίκαιο αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων σκοπό έχει να δώσει στους κοινοτικούς υπηκόους τη δυνατότητα να τυγχάνουν των πιο ευνοϊκών προϋποθέσεων που μπορούν να τους προσφερθούν εντός της Κοινότητας και των τρίτων χωρών προκειμένου να επενδύουν και να τοποθετούν τα κεφάλαιά τους.

50. Στη συνέχεια, κατά πάγια νομολογία, η απαρίθμηση που γίνεται στο παράρτημα Ι της οδηγίας 88/361 χρησιμεύει μόνον ως

ένδειξη για τον ορισμό της περιλαμβανόμενης στην οδηγία αυτή έννοιας των κινήσεων κεφαλαίων και η απαρίθμηση αυτή έτσι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη στο πλαίσιο της ερμηνείας του άρθρου 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης²².

51. Όταν εξετάζουμε τα κεφάλαια της απαρίθμησης αυτής, διαπιστώνουμε ότι καλύπτουν κάποιες πράξεις που έρχονται αμέσως στον νου όταν σκεπτόμαστε μεταφορές χρημάτων για τη διενέργεια επενδύσεων, όπως είναι οι αγορές ακινήτων καθώς και χρηματιστηριακών τίτλων ή συναλλάγματος ή οι κινήσεις τρεχόμενων λογαριασμών σε πιστωτικά ιδρύματα.

52. Ωστόσο, η απαρίθμηση αυτή δεν περιορίζεται στις πράξεις αυτού του είδους και μόνο στις σχετικές μεταφορές χρημάτων. Όπως εκθέτει στο εισαγωγικό της μέρος, η απαρίθμηση αυτή θέλει να έχει ευρύτατο περιεχόμενο για να μην περιορίζει «το πεδίο εφαρμογής της αρχής της πλήρους ελευθέρωσης των κινήσεων κεφαλαίων». Κατά το εισαγωγικό αυτό μέρος, η απαρίθμηση αυτή καλύπτει όλες τις αναγκαίες πράξεις για τις κινήσεις κεφαλαίων, όπως είναι η κατάρτιση και η εκτέλεση της συναλλαγής η οποία αποτελεί το πλαίσιο της αντίστοιχης μεταφοράς χρημάτων. Η απαρίθμηση αυτή αφορά τόσο τις συναλλαγές που γίνονται

21 — 286/82 και 26/83 (Συλλογή 1984, σ. 377, σκέψη 21).

22 — Αποφάσεις της 16ης Μαρτίου 1999, C-222/97, Trummer και Mayer (Συλλογή 1999, σ. I-1661, σκέψη 21): της 11ης Ιανουαρίου 2001, C-464/98, Stefan (Συλλογή 2001, σ. I-173, σκέψη 5), και της 5ης Μαρτίου 2002, C-515/99, C-519/99 έως C-524/99 και C-526/99 έως C-540/99, Reisch κ.λπ. (Συλλογή 2002, σ. I-2157, σκέψη 30).

μεταξύ δύο μερών όσο και τις πράξεις που γίνονται μόνον από ένα πρόσωπο για δικό του λογαριασμό. Περιλαμβάνει και τις πράξεις ρευστοποιήσεως ή μεταβίβασεως συσταθέντων στοιχείων του ενεργητικού.

53. Έτσι, στο κεφάλαιο XI, το οποίο επιγράφεται «Κινήσεις κεφαλαίων προσωπικού χαρακτήρα», η απαρίθμηση αφορά μεταξύ άλλων τις πράξεις με τις οποίες ένα πρόσωπο δύναται να μεταβιβάσει εν όλω ή εν μέρει την περιουσία του, είτε εν ζωή, μέσω δανείων, δωρεών και προικίων, είτε αιτία θανάτου με την κληρονομική του διαδοχή και με κληροδοτήματα. Κατά συνέπεια, η μεταβίβαση της κυριότητας ενός αγαθού συνιστά κίνηση κεφαλαίων. Όπως το Δικαστήριο επιβεβαίωσε με την απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2003 στην υπόθεση *Barbier*²³, η μεταβίβαση περιουσίας με κληρονομική διαδοχή αποτελεί κίνηση κεφαλαίων υπό την έννοια της Συνθήκης.

54. Επιπλέον, δεν νομίζω ότι μπορεί να γίνει δεκτή η επιχειρηματολογία της Ολλανδικής Κυβερνήσεως ότι το άρθρο 3 του *SW* δεν συνεπάγεται, στο στάδιο αυτό, κίνηση κεφαλαίων. Κατ' εμέ, η επιχειρηματολογία αυτή στηρίζεται σε μερική ή ατελή ανάλυση της διατάξεως αυτής. Η ρύθμιση αυτή, προβλέποντας τη σύνδεση με το κληρονομικό δίκαιο του Βασιλείου των Κάτω Χωρών των Ολλανδών υπηκόων που κατοικούσαν στην αλλοδαπή λιγότερο από δέκα χρόνια πριν από τον θάνατό τους, έχει όντως ως αποτέλεσμα να καθορίσει το ποσό του φόρου κληρονομιάς των υπηκόων αυτών.

Ακριβώς αυτός είναι ο στόχος της. Όπως προκύπτει από τις παρατηρήσεις της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, η ρύθμιση αυτή σκοπό έχει να καταπολεμηθεί μια μορφή φοροαποφυγής η οποία συνίστατο στη μεταφορά, εν όψει του θανάτου του σχετικού προσώπου, της κατοικίας του σε άλλο κράτος.

55. Επιπλέον, εκτός αν κάνω λάθος στην ερμηνεία της ολλανδική νομοθεσίας, φόρος κληρονομιάς μπορεί να επιβληθεί στους κληρονόμους μόνον αν οι τελευταίοι δεν αποποιήθηκαν τη σχετική κληρονομία. Έτσι, όπως το εθνικό δίκαιο εκτέθηκε από το αιτούν δικαστήριο, ο φόρος κληρονομιάς υπολογίζεται βάσει της αξίας *όλων όσων αποκτήθηκαν*²⁴ κατά το εθνικό δίκαιο. Επομένως, είναι δυνατόν να αμφισβητηθεί ο ισχυρισμός ότι εν προκειμένω δεν υπήρξε κίνηση κεφαλαίων, καθόσον οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης αμφισβητούν τον επιβληθέντα σε αυτούς φόρο ακριβώς διότι απέκτησαν το μερίδιό τους επί της περιουσίας της θανούσης. Κατά συνέπεια, η περιουσία της θανούσης όντως μεταβιβάστηκε στους κληρονόμους της.

56. Επομένως, θεωρώ ότι η επίμαχη ρύθμιση θα μπορούσε να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης καθόσον έχει ως συνέπεια να καθορίζει τον φόρο κληρονομιάς των Ολλανδών υπηκόων οι οποίοι μετέφεραν

23 — C-364/01 (Συλλογή 2003, σ. I-15013, σκέψη 58).

24 — Η υπογράμμιση δική μου.

στην αλλοδαπή την κατοικία τους και των οποίων ο θάνατος επήλθε εντός δέκα ετών μετά από τη μεταφορά αυτή.

57. Αντιθέτως, δεν νομίζω ότι απλώς και μόνον η μεταφορά της κατοικίας μπορεί και αυτή να θεωρηθεί κίνηση κεφαλαίων ή πράξη που συνοδεύθηκε με συνακόλουθη κίνηση κεφαλαίων υπό την έννοια του άρθρου 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης. Νομίζω ότι η ανάλυση του αιτούντος δικαστηρίου, κατά την οποία η επίμαχη ρύθμιση εμποδίζει την «έξοδο» των κληρονομιαίων όταν ο Ολλανδός υπήκοος μεταφέρει στην αλλοδαπή την κατοικία του, καταλήγει να θεωρήσει ότι η αναχώρηση του Ολλανδού υπηκόου για την αλλοδαπή συνεπάγεται αυτόματη μεταφορά της περιουσίας του στο κράτος της νέας κατοικίας του. Με άλλα λόγια, η μετακίνηση του ιδιοκτήτη της περιουσίας επιφέρει τη μεταφορά ολόκληρης της περιουσίας αυτής. Δεν νομίζω ότι η ανάλυση αυτή μπορεί να γίνει δεκτή.

58. Οι κινήσεις κεφαλαίων, όπως αυτές περιγράφονται στην απαρίθμηση, αφορούν, όπως είδαμε, τις επενδύσεις που γίνονται στην ημεδαπή από κατοίκους αλλοδαπής ή τις επενδύσεις που γίνονται στην αλλοδαπή από κατοίκους ημεδαπής ή τις πράξεις που συνδέονται με τις επενδύσεις αυτές. Κατά συνέπεια, πρέπει να συνοδεύονται από μεταφορές χρημάτων. Πάντως, αυτή καθ' εαυτή, η μεταφορά της κατοικίας από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος δεν συνιστά μεταφορά χρημάτων. Αν εξετάσουμε την περιουσία της θανούσας όπως η περιουσία αυτή είχε κατά τον χρόνο της μεταφοράς της κατοικίας της έξω από τις Κάτω Χώρες, η περιουσία αυτή περιελάμβανε ακίνητα που βρίσκονται είτε σε αυτό το κράτος μέλος είτε στο Βέλγιο είτε στην Ελβετία, τοποθετήσεις

σε κινητές αξίας εισηγμένες σε χρηματιστήρια των Κάτω Χωρών, της Γερμανίας, της Ελβετίας και των Ηνωμένων Πολιτειών καθώς και τραπεζικούς λογαριασμούς που είχαν ανοιχθεί σε ολλανδικά και βελγικά υποκαταστήματα πιστωτικών ιδρυμάτων εγκατεστημένων στην Ευρωπαϊκή Κοινότητα²⁵. Νομίζω ότι είναι ανακριβές το ότι η περιουσία αυτή μεταφέρθηκε στην Ελβετία ακριβώς όταν η θανούσα μετέφερε σε αυτό το κράτος την κατοικία της. Η σύνθεση της περιουσίας αυτής, όσον αφορά τόσο την τοποθεσία των ακινήτων όσο και το περιεχόμενο του χαρτοφυλακίου της θανούσας και τον τόπο όπου είχε ανοίξει λογαριασμούς σε διάφορα πιστωτικά ιδρύματα, δεν μεταβλήθηκε απλώς και μόνον λόγω της αλλαγής κατοικίας. Στο στάδιο αυτό, δεν υπήρξε ούτε μεταβίβαση της πιο πάνω περιουσίας. Επομένως, όταν η θανούσα μετέφερε την κατοικία της στο Βέλγιο και μετά στην Ελβετία, δεν υπήρξε, απλώς και μόνον λόγω της μεταφοράς αυτής, κίνηση κεφαλαίων.

59. Συνεπώς, κατ' εμέ, η μόνη κίνηση κεφαλαίων που μπορεί να διαπιστωθεί εν προκειμένω περιορίζεται στη μέσω κληρονομίας μεταβίβαση της περιουσίας της θανούσας στους κληρονόμους της.

60. Τέλος, σε αυτό το στάδιο της αναλύσεώς μου, δεν είναι αναγκαίο να αποφανθώ επί του ζητήματος αν η εν λόγω κίνηση κεφαλαίων έχει όντως διασυνοριακό χαρακτήρα,

25 — Απόφαση περί παραπομπής, σημείο 2.5.

καθόσον, όπως θα δούμε τώρα, η επίμαχη ρύθμιση δεν συνεπάγεται περιορισμό της ελευθερίας κυκλοφορίας κεφαλαίων.

2. Επί της ελλείψεως περιορισμού

61. Το άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης έχει ευρύτατο περιεχόμενο, καθόσον, θα υπενθυμίσω, αφορά «οποιονδήποτε περιορισμό» των κινήσεων κεφαλαίων. Όπως προκύπτει από τη νομολογία, έτσι απαγορεύονται όχι μόνον οι άμεσοι περιορισμοί, δηλαδή οι εθνικές διατάξεις που απαγορεύουν τη σχεδιαζόμενη επένδυση²⁶ ή υποβάλλουν την επένδυση αυτή σε ένα καθεστώς προηγούμενης άδειας²⁷, αλλά και τα μέτρα που απλώς μπορούν να αποτρέψουν τους ωφελομένους από την καθιερωμένη από τη Συνθήκη ελευθερία κυκλοφορίας να ασκήσουν τα προνόμια που η

ελευθερία αυτή τους παρέχει²⁸. Δεν αμφισβητείται ούτε το ότι, όπως οι άλλες ελευθερίες κυκλοφορίας τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη, έτσι και η ελευθερία κυκλοφορίας των κεφαλαίων απαγορεύει όχι μόνο τα μέτρα που εισάγουν δυσμενείς διακρίσεις, δηλαδή τα μέτρα που λαμβάνονται από ένα κράτος μέλος και εφαρμόζονται μόνο στους επενδυτές που είναι υπήκοοι άλλου κράτους μέλους²⁹, αλλά και τα μέτρα που μπορούν να αποτρέψουν τους ημεδαπούς ή τους κατοίκους της ημεδαπής από το να επενδύσουν σε άλλα κράτη μέλη³⁰.

62. Στην προαναφερθείσα απόφαση Barbier, το Δικαστήριο έδωσε ενδείξεις οι οποίες καθιστούν δυνατό να κατανοηθεί πότε μια εθνική ρύθμιση σχετικά με τον φόρο κληρονομιάς μπορεί να εμποδίσει την ελευθερία κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Το Δικαστήριο έκρινε ότι, ναι μεν ο φόρος κληρονομιάς καταβάλλεται από τους κληρονόμους, πλην όμως είναι ένα στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη από κάθε ενδιαφερόμενο όταν αυτός αποφασίζει να προβεί σε μια επένδυση.

26 — Βλ., όσον αφορά ένα εθνικό μέτρο με το οποίο εκδόθηκαν τίτλοι ενός δημοσίου δανείου και με το οποίο αποκλείστηκε η δυνατότητα να αποκτήσουν τους τίτλους αυτούς οι κάτοικοι του σχετικού κράτους μέλους, την απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, C-478/98, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 2000, σ. I-7587, σκέψη 19) και, όσον αφορά εθνικά μέτρα ιδιωτικοποίησης τα οποία απαγόρευαν στους υπηκόους άλλων κρατών μελών να αποκτήσουν στις ιδιωτικοποιημένες εταιρίες μετοχές πάνω από ένα ορισμένο ποσό, την απόφαση της 4ης Ιουνίου 2002, C-367/98, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (Συλλογή 2002, σ. I-4731, σκέψεις 40 έως 42).

27 — Βλ., όσον αφορά μια εθνική ρύθμιση η οποία υπέβαλλε σε καθεστώς προηγούμενης άδειας ορισμένες άμεσες επενδύσεις από το εξωτερικό, την απόφαση της 14ης Μαρτίου 2000, C-54/99, *Eglise de scientologie* (Συλλογή 2000, σ. I-1335, σκέψη 14) και, όσον αφορά την απόκτηση ακινήτων, την απόφαση της 1ης Ιουνίου 1999, C-302/97, *Konle* (Συλλογή 1999, σ. I-3099, σκέψη 39), και την προαναφερθείσα απόφαση *Reisch* κ.λπ. (σκέψη 32).

28 — Βλ., όσον αφορά ένα εθνικό μέτρο που επιφύλασσε το ευεργέτημα της επιδοτήσεως των τόκων ενός δανείου για την κατασκευή κατοικίας ή τη βελτίωσή της μόνο στους δανειολήπτες οι οποίοι είχαν συμβληθεί με εγκεκριμένο από το κράτος μέλος πιστωτικό ίδρυμα, την απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 1995, C-484/93, *Svensson και Gustavsson* (Συλλογή 1995, σ. I-3955, σκέψη 10) και, όσον αφορά μια ρύθμιση κράτους μέλους η οποία υπέβαλλε σε χαρτόσημο τα μη γραπτά καταρτιζόμενα δάνεια μόνον όταν καταρτιζόνταν στην αλλοδαπή, την απόφαση της 14ης Οκτωβρίου 1999, C-439/97, *Sandoz* (Συλλογή 1999, σ. I-7041, σκέψη 31).

29 — Βλ. την προαναφερθείσα απόφαση *Konle* (σκέψη 23) σχετικά με τη νομοθεσία κράτους μέλους η οποία απήλλαξε μόνον τους υπηκόους του κράτους αυτού από την υποχρέωση λήψεως άδειας για την απόκτηση οικοδομημένου οικοπέδου στην ημεδαπή και, στο ίδιο πνεύμα, την απόφαση της 13ης Ιουλίου 2000, C-423/98, *Albore* (Συλλογή 2000, σ. I-5965, σκέψη 16). Βλ. και τις προαναφερθείσες αποφάσεις *Eglise de scientologie* (σκέψη 14) και Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (σκέψεις 40 έως 42).

30 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις προαναφερθείσες αποφάσεις *Svensson* και *Gustavsson* (σκέψη 10), *Sandoz* (σκέψη 19) και Επιτροπή κατά Βελγίου (σκέψη 8).

63. Η υπόθεση εκείνη αφορούσε διατάξεις του ολλανδικού δικαίου οι οποίες επιφύλασσαν διαφορετική μεταχείριση, όσον αφορά τον φόρο κληρονομιάς ή συναφείς φόρους σχετικά με τα ακίνητα που βρίσκονται στις Κάτω Χώρες, αναλόγως του αν ο θανών κατοικούσε σε αυτό το κράτος. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, κατά την αποτίμηση της κληρονομιάς για τον υπολογισμό της φορολογητέας βάσεως, η αξία των ακινήτων των οποίων η οικονομική ιδιοκτησία είχε μεταβιβαστεί σε άλλο νομικό πρόσωπα μπορούσε να εκπέσει μόνον αν ο θανών κατοικούσε στις Κάτω Χώρες, ενώ η δυνατότητα αυτή αποκλείεται αν ο θανών δεν ήταν κάτοικος Κάτω Χωρών³¹.

64. Το Δικαστήριο εκτίμησε ότι οι διατάξεις αυτές συνιστούσαν περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων για τους εξής λόγους: αφενός, μπορούσαν να αποτρέψουν την αγορά ακινήτων που βρίσκονται στο σχετικό κράτος μέλος όπως και την εκποίηση της οικονομικής ιδιοκτησίας των ακινήτων αυτών σε άλλα πρόσωπα από κάτοικο άλλου κράτους μέλους· αφετέρου, είχαν ως αποτέλεσμα να μειώσουν την αξία της κληρονομιάς ενός κατοίκου κράτους μέλους άλλου από εκείνο στο οποίο βρίσκονται τα ακίνητα αυτά.

65. Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι η σχετική ρύθμιση, αντιθέτως προς την επί-

μαχη ρύθμιση στην προαναφερθείσα υπόθεση Barbier, δεν τάσσει στους Ολλανδούς υπηκόους που μετέφεραν την κατοικία τους στην αλλοδαπή φορολογικές προϋποθέσεις διαφορετικές από εκείνες που ισχύουν για όσους παρέμειναν στις Κάτω Χώρες όσον αφορά τα αγαθά που βρίσκονται σε αυτό το κράτος. Έχει ως αποτέλεσμα, όπως είδαμε, να φορολογεί ολόκληρη την κληρονομία των Ολλανδών υπηκόων, που μετέφεραν τη φορολογική τους κατοικία στην αλλοδαπή λιγότερο από δέκα χρόνια πριν από το θάνατό τους, ως εάν είχαν διατηρήσει την κατοικία τους στις Κάτω Χώρες. Ούτε θέτει διαφορετικές φορολογικές προϋποθέσεις αναλόγως του τόπου όπου βρίσκονται τα ακίνητα του θανόντος ή της έδρας των φορέων στους οποίους έχουν επενδυθεί τα κεφάλαιά του. Κατά συνέπεια, είναι διαφορετική από τη ρύθμιση που ήταν επίμαχη στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα απόφαση Verkoijen, την οποία αναφέρει η απόφαση περί παραπομπής, κατά την οποία ρύθμιση η απαλλαγή, από τον φόρο εισοδήματος, των μερισμάτων που καταβάλλονταν σε φυσικά πρόσωπα εξαρτιόταν από την προϋπόθεση ότι τα μερίσματα αυτά καταβάλλονταν από εταιρίες που έδρευαν στο σχετικό κράτος μέλος.

66. Ελλείψει τέτοιων διακρίσεων στην επίμαχη ρύθμιση, δεν βλέπω κατά ποιόν τρόπο η ρύθμιση αυτή θα μπορούσε να αποτρέψει έναν Ολλανδό υπήκοο να πραγματοποιήσει επενδύσεις με βάση τις Κάτω Χώρες σε άλλα κράτη ή στις Κάτω Χώρες με βάση άλλα κράτη. Επομένως, μια τέτοια ρύθμιση δεν συνεπάγεται, κατ' εμέ, περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων υπό την έννοια του άρθρου 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης.

31 — Το 1970, ο H. Barbier, Ολλανδός υπήκοος, εγκατέλειψε την κατοικία του στις Κάτω Χώρες για να εγκατασταθεί στο Βέλγιο. Μεταξύ του 1970 και του 1988, ενώ συνέχιζε να κατοικεί στο Βέλγιο, αγόρασε ακίνητα στις Κάτω Χώρες. Το 1988, μεταβίβασε τη λεγόμενη «οικονομική» ιδιοκτησία των ακινήτων αυτών σε ολλανδικές ιδιωτικές εταιρίες τις οποίες ήλεγχε. Για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς, η εφορία έλαβε υπόψη την αξία του συνόλου των ακινήτων αυτών.

67. Το σκεπτικό με το οποίο το αιτούν δικαστήριο κατέληξε στο αντίθετο συμπέρασμα δεν νομίζω ότι πρέπει να θέσει υπό αμφισβήτηση την ανάλυσή μου. Το *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* εκτίμησε ότι η ρύθμιση αυτή αντίκειται στην πιο πάνω διάταξη της Συνθήκης καθόσον, αφενός, αποτελεί «εμπόδιο για την έξοδο» των κληρονομιών και, αφετέρου, εισάγει διακρίσεις εις βάρος των Ολλανδών υπηκόων. Δεν νομίζω ότι το σκεπτικό αυτό μπορεί να γίνει δεκτό.

68. Κατ' αρχάς, όσον αφορά την ύπαρξη «εμποδίου για την έξοδο», όπως είδαμε πιο πάνω, η μόνη κίνηση κεφαλαίων την οποία αφορά η επίμαχη ρύθμιση είναι η μεταβίβαση της περιουσίας της θανούσης στους κληρονόμους της μέσω της κληρονομίας. Αυτή καθ' εαυτή, η μεταφορά της κατοικίας δεν αποτελεί κίνηση κεφαλαίων. Κατά συνέπεια, αν, όπως εκθέτει το αιτούν δικαστήριο, η επίμαχη ρύθμιση αποτελούσε «εμπόδιο για την έξοδο» όταν μεταφέρθηκε η κατοικία, το εμπόδιο αυτό δεν θα αφορούσε την έξοδο των κληρονομιών, αλλά την έξοδο του ίδιου του σχετικού προσώπου. Σε μια τέτοια περίπτωση, όπως εκθέτει η Επιτροπή, το ασύμβατο της επίμαχης ρυθμίσεως με το κοινοτικό δίκαιο δεν θα έπρεπε να διαπιστωθεί με γνώμονα τους κανόνες της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, οι οποίοι είναι οι μόνοι που έχουν εφαρμογή εν προκειμένω. Το ασύμβατο θα μπορούσε να διαπιστωθεί μόνο με γνώμονα την ελευθερία κυκλοφορίας των προσώπων ή, εν ανάγκη, με γνώμονα το δικαίωμα διαμονής σε άλλο κράτος μέλος, δικαίωμα που παρέχεται από

την ιδιότητα του πολίτη της Ευρωπαϊκής Ενώσεως κατά το άρθρο 8 Α της Συνθήκης ΕΚ³², πράγμα που εν προκειμένω θα προϋπέθετε ότι η Μ. Ε. Α. van Hilten, όταν απεβίωσε, κατοικούσε όχι στην Ελβετία αλλά σε άλλο κράτος μέλος.

69. Ωστόσο, ακόμη και αν υποθεθεί ότι έτσι είχαν τα πράγματα, δεν νομίζω ότι η επίμαχη ρύθμιση θα μπορούσε να θεωρηθεί εμπόδιο για την άσκηση του δικαιώματος των Ολλανδών υπηκόων να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος ούτε του δικαιώματος να διαμείνουν εκεί, που τους παρέχει η ιδιότητά τους ως πολιτών της Ευρωπαϊκής Ενώσεως.

70. Όπως είδαμε, εκείνο που οι προσφεύγοντες της κύριας δίκης και το αιτούν δικαστήριο προσάπτουν στην επίμαχη ρύθμιση είναι στην πραγματικότητα ότι η ρύθμιση αυτή στερεί τους Ολλανδούς υπηκόους που μεταφέρουν την κατοικία τους στην αλλοδαπή, αν αποβιώσουν εντός δέκα ετών μετά τη μεταφορά αυτή, της δυνατότητας να είναι ελαφρύτερος ο συνολικός φόρος της κληρονομίας τους κατ' εφαρμογήν της νομοθεσίας που ισχύει στο νέο κράτος κατοικίας τους και στα κράτη που φορολογούν τα αγαθά που βρίσκονται στο έδαφός τους. Συγκεκριμένα, ξέρουμε ότι η ρύθμιση αυτή έχει ως αποτέλεσμα να επιφυλάσσεται στους υπη-

32 — Νυν, κατόπιν τροποποίησης, άρθρο 18 ΕΚ.

κούς αυτούς ίδια μεταχείριση ως εάν είχαν παραμείνει στις Κάτω Χώρες³³.

71. Κατά συνέπεια, η επίμαχη ρύθμιση συνάδει με τις τωρινές επιταγές του κοινοτικού δικαίου, όπως αυτές προκύπτουν από τη νομολογία που παρέθεσε το αιτούν δικαστήριο. Κατά τη νομολογία αυτή, τα κράτη μέλη δεν πρέπει να επιφυλάσσουν στους ημεδαπούς που ασκούν τις ελευθερίες κυκλοφορίας τις οποίες παρέχει το κοινοτικό δίκαιο λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση από εκείνη που θα τους επιφύλασσαν αν οι τελευταίοι δεν είχαν ασκήσει τις ελευθερίες αυτές. Έτσι, στον τομέα της φορολογίας, απαγορεύεται στα κράτη μέλη να επιφυλάσσουν στους φορολογούμενους που θέλουν να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα σε άλλο κράτος μέλος είτε στο πλαίσιο μισθωτής εργασίας είτε ως αυτοαπασχολούμενοι, για να παράσχουν εκεί υπηρεσίες ή ακόμη στο πλαίσιο της ελευθερίας εγκαταστάσεως, δυσμενή μεταχείριση σε σχέση με εκείνη που θα τους επιφυλάσσόταν αν είχαν ασκήσει τις δραστηριότητές τους στην ημεδαπή³⁴. Η νομολογία αυτή μπορεί να μεταφερθεί στην κατάσταση των υπηκόων κράτους μέλους οι οποίοι ασκούν τα δικαιώματα κυκλοφορίας και διαμονής σε άλλο κράτος μέλος που τους

παρέχει η ιδιότητά τους ως πολιτών της Ευρωπαϊκής Ενώσεως³⁵.

72. Ωστόσο, το κοινοτικό δίκαιο, στο τωρινό στάδιο εξελίξεώς του, δεν επιβάλλει στο κράτος μέλος καταγωγής να επιφυλάσσει στους ημεδαπούς, που ασκούν τις ελευθερίες κυκλοφορίας και διαμονής τις οποίες παρέχει η Συνθήκη, ευνοϊκότερη μεταχείριση από εκείνη η οποία θα τους επιφυλάσσόταν αν είχαν παραμείνει στην ημεδαπή³⁶. Εν προκειμένω, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, εξασφαλίζοντας μέσω διμερών συμβάσεων ή της νομοθεσίας του ότι οι αλλοδαποί φόροι κληρονομίας εκπίπτουν από τον φόρο που του οφείλεται, τηρεί, κατ' εμέ, την υποχρέωσή του να επιτύχει οι ημεδαποί που μεταφέρουν την κατοικία τους σε άλλο κράτος μέλος στο πλαίσιο της ασκήσεως μιας ελευθερίας κυκλοφορίας ή του δικαιώματός τους διαμονής σε άλλο κράτος μέλος υπό την ιδιότητά τους ως πολιτών της Ευρωπαϊκής Ενώσεως να μη τίθενται σε δυσμενή θέση σε σχέση με εκείνους οι οποίοι παρέμειναν στην ημεδαπή.

73. Σύμφωνα με τη νομολογία αυτή, δεν νομίζω ούτε ότι μπορεί να προσαφθεί στην ολλανδική ρύθμιση ότι δεν προβλέπει την επιστροφή του παραπάνω φόρου κληρονομίας που μπορεί να οφείλεται όταν το ποσό του φόρου που οφείλεται στην αλλοδαπή υπερβαίνει εκείνο που είναι απαιτητό στις Κάτω Χώρες. Ναι μεν, στην περίπτωση αυτή, η μεταφορά της κατοικίας όντως δύναται να συνεπάγεται ένα μειονέκτημα, πλην όμως το

33 — Είδαμε ότι η εφαρμογή του άρθρου 3 του SW, σε συνδυασμό με τη Σύμβαση μεταξύ του Βασιλείου των Κάτω Χωρών και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας ή την ολλανδική ρύθμιση περί διπλής φορολογίας, έχει ως συνέπεια ότι το ποσό του οφειλόμενου στο Βασίλειο των Κάτω Χωρών φόρου της κληρονομίας των πιο πάνω Ολλανδών υπηκόων είναι ακριβώς το ίδιο με εκείνο που θα οφειλόταν αν είχαν διατηρήσει την κατοικία τους σε αυτό το κράτος μέλος.

34 — Βλ., για ένα πρόσφατο παράδειγμα φορολογικού εμποδίου για την «έξοδο», την απόφαση της 11ης Μαρτίου 2004, C-9/02, De Lasteyrie du Saillant (Συλλογή 2004, σ. I-2409, σκέψη 45) σχετικά με εθνική ρύθμιση η οποία επέβαλλε στους φορολογούμενους που ήθελαν να μεταφέρουν την κατοικία τους έξω από το σχετικό κράτος μέλος φόρο επί της υπεραξίας κινητών αξιών που δεν είχαν ακόμη ρευστοποιηθεί.

35 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, τις αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, C-224/02, Pusa (Συλλογή 2004, σ. I-5763, σκέψεις 18 έως 20), και της 15ης Ιουλίου 2004, C-365/02, Lindfors (Συλλογή 2004, σ. I-7183, σκέψη 35).

36 — Τουτό ουδόλως φαλκιδεύει την υποχρέωση του κράτους εγκαταστάσεως ή διαμονής να χορηγεί στους υπηκόους αυτούς τα ίδια πλεονεκτήματα με τους ημεδαπούς αν οι πρώτοι βρίσκονται στην ίδια κατάσταση με τους δεύτερους.

μειονέκτημα αυτό οφείλεται πρωτίστως στην έλλειψη εναρμονίσεως των εθνικών νομοθεσιών περί φόρου κληρονομιάς. Λαμβανομένης υπόψη της πιο πάνω ελλείψεως εναρμονίσεως, η Συνθήκη δεν δύναται να εγγυηθεί σε έναν πολίτη της Ευρωπαϊκής Ένώσεως ότι η μεταφορά των δραστηριοτήτων του ή απλώς της κατοικίας του σε άλλο κράτος από εκείνο στο οποίο προηγουμένως κατοικούσε θα είναι τελείως ουδέτερη από φορολογικής απόψεως³⁷.

74. Κατά συνέπεια, το γεγονός ότι η κληρονομία των Ολλανδών υπηκόων οι οποίοι μετέφεραν την κατοικία τους στην αλλοδαπή λιγότερο από δέκα χρόνια πριν από τον θάνατό τους φορολογείται στις Κάτω Χώρες ως εάν τα πρόσωπα αυτά συνέχιζαν να κατοικούν σε αυτό το κράτος δεν μπορεί να θεωρηθεί εμπόδιο για την άσκηση, από τα πιο πάνω πρόσωπα, των ελευθεριών κυκλοφορίας και διαμονής που τους παρέχει η Συνθήκη.

75. Στη συνέχεια, όσον αφορά το αν η επίμαχη ρύθμιση εισάγει δυσμενείς διακρίσεις, ο γενεσιουργός δυσμενών διακρίσεων χαρακτήρας απορρέει, κατά το αιτούν δικαστήριο, από το γεγονός ότι η ρύθμιση αυτή έχει εφαρμογή μόνον επί των Ολλανδών υπηκόων. Έτσι, οι τελευταίοι περιέρχονται σε δυσμενή θέση σε σχέση με τους υπηκόους άλλων κρατών μελών οι οποίοι και αυτοί ήσαν κάτοικοι Κάτω Χωρών και μετά

μετέφεραν την κατοικία τους στην αλλοδαπή. Κατά συνέπεια, πρόκειται για αντίθετη προς το άρθρο 6 της Συνθήκης ΕΚ³⁸ και το άρθρο 8 Α της Συνθήκης διάκριση λόγω ιθαγενείας, καθόσον οι Ολλανδοί υπήκοοι είναι, όπως οι υπήκοοι των άλλων κρατών μελών, πολίτες της Ευρωπαϊκής Ένώσεως και η ιδιότητα αυτή προορίζεται να είναι η βασική ιδιότητά τους. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η σχετική με την έννοια των δυσμενών διακρίσεων νομολογία που διαμορφώθηκε στο πλαίσιο των άρθρων 6 και 8 Α της Συνθήκης πρέπει να μεταφερθεί στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 73 Β της Συνθήκης, το οποίο αποτελεί ειδική έκφραση της αρχής της απαγορεύσεως των δυσμενών διακρίσεων.

76. Όπως η Ολλανδική και η Γερμανική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή, έτσι και εγώ δεν νομίζω ότι η άποψη αυτή μπορεί να γίνει δεκτή. Όπως είδαμε, η άμεση φορολογία εξακολουθεί να ανήκει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών. Έτσι, τα τελευταία διατηρούν την εξουσία να καθορίζουν τα κριτήρια της μεταξύ τους κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως προκειμένου να εξαλειφθεί η διπλή φορολογία³⁹, υπό την προϋπόθεση ότι τηρείται το κοινοτικό δίκαιο. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, ελλείψει μέτρων ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως της αρμοδιότητας των κρατών μελών για τη μεταξύ τους εξάλειψη της διπλής φορολογίας, το κριτήριο της ιθαγένειας μπορεί να γίνει δεκτό ως κριτήριο φορολογικού συνδέσμου χωρίς να έχει ως εκ τούτου χαρακτήρα γενεσιουργό δυσμενών διακρίσεων⁴⁰. Η νομολογία αυτή έχει εφαρμογή στο ειδικό πλαίσιο της φορολογήσεως των κληρονομιών, η οποία και αυτή ανήκει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών στον τομέα

37 — Βλ., στο ίδιο πνεύμα, την απόφαση της 12ης Μαΐου 1998, C-336/96, Gilly (Συλλογή 1998, σ. I-2793, σκέψη 47), και την προαναφερθείσα απόφαση Lindfors, (σκέψη 34).

38 — Νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρο 12 ΕΚ.

39 — Προαναφερθείσα απόφαση Gilly (σκέψη 30).

40 — Αυτόθι.

της άμεσης φορολογίας και δεν έχει γίνει το αντικείμενο μέτρων ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας.

77. Κατά συνέπεια, λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων αυτών, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών έχει δικαίωμα να θεσπίσει τους κανόνες που έχουν εφαρμογή στους ημεδαπούς όσον αφορά τη φορολόγηση των κληρονομιών τους, περιλαμβανομένων των περιπτώσεων στις οποίες τα πρόσωπα αυτά εγκαταλείπουν την ημεδαπή, υπό την προϋπόθεση όμως ότι οι Κάτω Χώρες ασκούν το δικαίωμα αυτό τηρουμένου του κοινοτικού δικαίου, δηλαδή όπως είδαμε πιο πάνω, δεν θίγουν τις διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν τις ελευθερίες κυκλοφορίας και διαμονής στο έδαφος των άλλων κρατών μελών.

78. Δεν νομίζω ότι η ιδιότητα του πολίτη της Ευρωπαϊκής Ενώσεως και η από το Δικαστήριο ερμηνεία των δικαιωμάτων που παρέχει η ιδιότητα αυτή μπορούν να θέσουν υπό αμφισβήτηση την πιο πάνω αρμοδιότητα ενός κράτους μέλους και τα όρια που της τίθενται. Ασφαλώς, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η ιδιότητα του πολίτη της Ευρωπαϊκής Ενώσεως προορίζεται να είναι η βασική ιδιότητα των υπηκόων των κρατών μελών και ενισχύει την απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων, καθόσον παρέχει στους υπηκόους αυτούς που βρίσκονται στην ίδια κατάσταση τη δυνατότητα να τυγχάνουν της ίδιας νομικής μεταχειρίσεως στον τομέα της *ratione materiae* εφαρμογής της Συνθήκης, ανεξαρτήτως της ιθαγένειάς τους και τηρουμένων των

εξαιρέσεων που ρητώς προβλέπονται συναφώς⁴¹.

79. Ωστόσο, η ιδιότητα αυτή δεν υποκαθιστά την ιθαγένεια των κρατών μελών. Εφόσον η κατοχή της τελευταίας αποτελεί εκ των ων ουκ άνευ προϋπόθεση της ιδιότητας του πολίτη της Ευρωπαϊκής Ενώσεως, η κοινή αυτή ιδιότητα όλων των υπηκόων της Ευρωπαϊκής Ενώσεως δεν εξαφανίζει τον ιδιαίτερο σύνδεσμο καθενός από αυτούς με το κράτος μέλος του οποίου έχει την ιθαγένεια. Άλλωστε, η ιδιότητα του πολίτη της Ευρωπαϊκής Ενώσεως δύναται να παράσχει μόνον τα δικαιώματα που συνδέονται με αυτήν, όπως αυτά απαριθμούνται από τη Συνθήκη. Στο τωρινό στάδιο εξέλιξης του κοινοτικού δικαίου, η ιδιότητα του πολίτη της Ευρωπαϊκής Ενώσεως επιβάλλει στα κράτη μέλη, έναντι των ημεδαπών, τα ίδια όρια στον τομέα της άμεσης φορολογίας με εκείνα που απορρέουν από τις περιεχόμενες στη Συνθήκη ελευθερίες κυκλοφορίας. Έτσι, η ιδιότητα αυτή επιβάλλει στα κράτη μέλη να μην επιφυλάσσουν στους ημεδαπούς που ασκούν τις ελευθερίες κυκλοφορίας και διαμονής τις οποίες τους παρέχει το άρθρο 8 Α της Συνθήκης δυσμενέστερη μεταχείριση από εκείνη που θα τους επιφυλάσσονταν αν δεν είχαν ασκήσει τις ελευθερίες αυτές.

80. Όπως είδαμε πιο πάνω, η ιδιότητα του πολίτη της Ευρωπαϊκής Ενώσεως δεν οδηγεί στο να αναγνωρισθεί σε Ολλανδούς υπηκόους που μετέφεραν την κατοικία τους σε

41 — Βλ., μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, C-184/99, Grzelczyk (Συλλογή 2001, σ. I-6193, σκέψη 31) της 11ης Ιουλίου 2002, C-224/98, D'Hoop (Συλλογή 2002, σ. I-6191, σκέψη 28) και της 2ας Οκτωβρίου 2003, C-148/02, García Avello (Συλλογή 2003, σ. I-11613, σκέψεις 22 και 23), και την προαναφερθείσα απόφαση Pusa (σκέψη 16).

άλλο κράτος μέλος το δικαίωμα να φορολογηθεί η κληρονομία τους μόνον κατ' εφαρμογήν του τυχόν ευνοϊκότερου νόμου του νέου κράτους κατοικίας τους.

81. Επομένως, η ιδιότητα του πολίτη της Ευρωπαϊκής Ενώσεως δεν θέτει υπό αμφισβήτηση την εξουσία του Βασιλείου των Κάτω Χωρών να καθορίζει τα κριτήρια συνδέσεως με την εσωτερική του νομοθεσία περί φόρου κληρονομίας. Κατά συνέπεια, η περίπτωση ότι η επίμαχη ρύθμιση έχει εφαρμογή μόνον επί των Ολλανδών υπηκόων που παλαιότερα είχαν την κατοικία τους στις Κάτω Χώρες και όχι επί των υπηκόων άλλων κρατών μελών που και αυτοί παλαιότερα είχαν την κατοικία τους στις Κάτω Χώρες δεν συνιστά διάκριση λόγω ιθαγενείας υπό την έννοια του άρθρου 6 της Συνθήκης.

82. Τέλος, έχει γίνει δεκτό και το ότι, στο πλαίσιο της ασκήσεως της κυριαρχίας τους στον φορολογικό τομέα, δεν είναι άτοπο να λάβουν τα κράτη μέλη υπόψη τη διεθνή πρακτική και το υπόδειγμα συμβάσεως που κατήρτισε ο Οργανισμός για την Οικονομική Συνεργασία και Ανάπτυξη (ΟΟΣΑ)⁴². Θα σημειώσω ότι η ολλανδική ρύθμιση συνάδει με το σύστημα που περιγράφεται στα σχόλια των άρθρων του καταρτισθέντος το 1982 από την επιτροπή φορολογικών υποθέσεων του ΟΟΣΑ υποδείγματος συμβάσεως για

την αποφυγή της διπλής φορολογίας των κληρονομιών και δωρεών⁴³.

83. Κατόπιν αυτών, προτείνω να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο η απάντηση ότι το άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αντιτίθεται στη νομοθεσία κράτους μέλους βάσει της οποίας η κληρονομία ενός υπηκόου του κράτους αυτού ο οποίος μετέφερε την κατοικία του από την ημεδαπή στην αλλοδαπή λιγότερο από δέκα χρόνια πριν από τον θάνατό του φορολογείται ως εάν ο υπήκοος αυτός είχε διατηρήσει την κατοικία του στο πιο πάνω κράτος.

84. Εφόσον, κατ' εμέ, η επίμαχη ρύθμιση δεν αποτελεί περιορισμό για τις κινήσεις κεφαλαίων, παρέλκει να εξετάσω το αν η ρύθμιση αυτή μπορεί να δικαιολογηθεί κατ' εφαρμογήν των διατάξεων των άρθρων 73 Γ και 73 Δ της Συνθήκης. Τα ζητήματα αυτά δεν είναι χρήσιμα για τη λύση της διαφοράς της κύριας δίκης. Κατά συνέπεια, νομίζω ότι δεν είναι αναγκαίο να εξετάσω τα προδικαστικά ερωτήματα που έθεσε το αιτούν δικαστήριο.

43 — Από τα σχόλια αυτά προκύπτει ότι είναι δικαιολογημένο για ένα κράτος να αποτραπεί η φοροαποφυγή το σύστημα κατά το οποίο τα κράτη, για να αποφύγουν το ενδεχόμενο ορισμένοι από τους υπηκόους τους, εν όψει του θανάτου τους, να μεταφέρουν την κατοικία τους σε άλλο κράτος απλώς και μόνο για να αποφύγουν τον φόρο κληρονομίας που επιβάλλει το κράτος καταγωγής τους, φορολογούν ολόκληρη την κληρονομία των υπηκόων τους, ακόμη και αν οι τελευταίοι κατοικούν στην αλλοδαπή. Ωστόσο, είναι αναγκαίο να προβλέπεται μια ανώτατη προθεσμία δέκα ετών μεταξύ της μεταφοράς της κατοικίας στην αλλοδαπή και του θανάτου. Επιπλέον, στην περίπτωση αυτή, το κράτος που εισπράττει φόρο βάσει της ιθαγενείας πρέπει να αφαιρεί από τον φόρο που υπολογίζει τον φόρο που εισπράχθηκε στο κράτος κατοικίας του θανόντος και στα κράτη που φορολογούν τα αγαθά τα οποία βρίσκονται στο έδαφός τους (*Modèle de convention de double imposition concernant les successions et les donations*, ΟΟΣΑ, Παρίσι, 1983, σχόλια των άρθρων 4, 7, 9 Α και 9 Β).

42 — Προαναφερθείσα απόφαση Gilly (σκέψη 31).

IV — Συμπέρασμα

85. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει στα ερωτήματα που έθεσε το *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* την εξής απάντηση:

«Το άρθρο 73 Β, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ) πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αντιτίθεται στη νομοθεσία κράτους μέλους βάσει της οποίας η κληρονομία ενός υπηκόου του κράτους αυτού ο οποίος μετέφερε την κατοικία του από την ημεδαπή στην αλλοδαπή λιγότερο από δέκα χρόνια πριν από τον θάνατό του φορολογείται ως εάν ο υπήκοος αυτός είχε διατηρήσει την κατοικία του στο πιο πάνω κράτος.»