

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 15ης Σεπτεμβρίου 2011 *

Στην υπόθεση C-132/10,

με αντικείμενο αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το rechtbank van eerste aanleg te Leuven (Βέλγιο) με απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 15 Μαρτίου 2010, στο πλαίσιο της δίκης

Olivier Halley,

Julie Halley,

Marie Halley

κατά

Belgische Staat,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.N. Cunha Rodrigues, πρόεδρο τμήματος, A. Arabadjiev, A. Rosas, U. Lõhmus (εισηγητή) και A. Ó. Caoimh, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Jääskinen,
γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 13ης Ιανουαρίου 2011,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- ο O. Halley, η J. Halley και η M. Halley, εκπροσωπούμενοι από τους A. Biesmans και R. Deblauwe, advocaten,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την M. Jacobs και τον J.-C. Halleux,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal, P. van Nuffel και W. Roels,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 26 ΣΛΕΕ, 49 ΣΛΕΕ, 63 ΣΛΕΕ και 65 ΣΛΕΕ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, του O. Halley, της J. Halley και της M. Halley και, αφετέρου, του Belgische Staat με αντικείμενο τον οφειλόμενο φόρο κληρονομιάς επί των ονομαστικών μετοχών επιχειρήσεως της οποίας η πραγματική έδρα της διοικήσεως δεν βρίσκεται στο Βέλγιο.

Το νομικό πλαίσιο

Η νομοθεσία της Ένωσης

- 3 Κατά το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης [άρθρο το οποίο καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ] (ΕΕ L 178, σ. 5):

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

- 4 Μεταξύ των κινήσεων κεφαλαίων που προβλέπει το άρθρο 1 της οδηγίας 88/361, στο παράρτημα Ι αυτής αναγράφονται, υπό στοιχείο XI, οι «Κινήσεις κεφαλαίων προσωπικού χαρακτήρα», στις οποίες περιλαμβάνονται οι κληρονομίες.

Η εθνική νομοθεσία

- 5 Το άρθρο 1, σημείο 1, του κώδικα φόρου κληρονομίας, ο οποίος θεσπίστηκε με το βασιλικό διάταγμα 308 της 31ης Μαρτίου 1936 (*Belgisch Staatsblad* της 7ης Απριλίου 1936, σ. 2403), που κυρώθηκε με τον νόμο της 4ης Μαΐου 1936 (*Belgisch Staatsblad* της 7ης Μαΐου 1936, σ. 3426, στο εξής: κώδικας), ορίζει ότι ο φόρος κληρονομίας επιβάλλεται επί της αξίας του συνόλου της κληρονομίας του θανόντος που αποδέχθηκαν οι κληρονόμοι του, αφαιρουμένων των χρεών.

- 6 Το άρθρο 111 του κώδικα προβλέπει τα εξής:

«Προκειμένου να διαπιστωθεί αν η δηλωθείσα αγοραία αξία της ευρισκόμενης στο Βασίλειο [του Βελγίου] κληρονομίας είναι υποτιμημένη εν όλω ή εν μέρει, ο οικονομικός έφορος δύναται, χωρίς να αποκλείονται άλλα αποδεικτικά μέσα προβλεπόμενα από το άρθρο 105, να απαιτήσει τη διενέργεια πραγματογνωμοσύνης για τα εν λόγω κληρονομιαία αγαθά. Εντούτοις, όσον αφορά τα ενσώματα κινητά, το εν λόγω δικαίωμα διενέργειας πραγματογνωμοσύνης ισχύει μόνον για πλοία και σκάφη.»

- 7 Το άρθρο 137, πρώτο εδάφιο, σημείο 2, του εν λόγω κώδικα προβλέπει ότι η μεν αξίωση «διενέργειας πραγματογνωμοσύνης για την αποτίμηση της αξίας των αγαθών που υπόκεινται σε τέτοιο έλεγχο και η αξίωση καταβολής φόρων, τόκων και προστίμων σε περίπτωση ανεπαρκούς αποτιμήσεως της αξίας των εν λόγω αγαθών παραγράφονται μετά από δύο έτη, η [δε] αξίωση καταβολής φόρων, τόκων και προστίμων σε περίπτωση ανεπαρκούς αποτιμήσεως της αξίας αγαθών μη υποκειμένων σε πραγματογνωμοσύνη παραγράφεται μετά από δέκα έτη, από την ημερομηνία καταθέσεως της δηλώσεως φόρου κληρονομίας».

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 8 Η Α. De Pinsun και ο P.L. Halley, γονείς των προσφευγόντων στην υπόθεση της κύριας δίκης, συναπεβίωσαν στις 6 Δεκεμβρίου 2003, κατοικούσαν δε εν ζωή στο Ternuren (Βέλγιο) και η δήλωση του φόρου κληρονομιάς τους έπρεπε να υποβληθεί στη Louvain.
- 9 Στις 16 Αυγούστου 2004 και 2005, οι προσφεύγοντες στην υπόθεση της κύριας δίκης κατέβαλαν ως προκαταβολή των φόρων κληρονομιάς 16 εκατομμύρια ευρώ και 4 εκατομμύρια ευρώ αντιστοίχως.
- 10 Στις 7 Νοεμβρίου 2005, οι προσφεύγοντες στην υπόθεση της κύριας δίκης υπέβαλαν ενώπιον της φορολογικής αρχής της Louvain δύο δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, μία για την κληρονομία του πατέρα τους και μία για την κληρονομία της μητέρας τους.
- 11 Στην κληρονομία περιλαμβανόταν, σε κάθε περίπτωση, το ήμισυ εξ αδιαίρετου 2 172 600 ονομαστικών μετοχών της εταιρείας Carrefour SA, της οποίας η εταιρική έδρα βρισκόταν, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστάσεων της υπόθεσης της κύριας δίκης, στο Levallois-Perret (Γαλλία), και 2 085 ανώνυμων μετοχών της ίδιας εταιρείας. Οι προσφεύγοντες στην υπόθεση της κύριας δίκης αποτίμησαν την αξία των ονομαστικών μετοχών σε 28,31 ευρώ ανά μετοχή, ήτοι βάσει της χρηματιστηριακής αξίας τους, κατά την ημερομηνία θανάτου των γονέων τους, με απόσβεση 35 %.
- 12 Με έγγραφο της 20ής Φεβρουαρίου 2008, η derde Ontvangkantoor van de Registratie te Leuven (τρίτη υπηρεσία εσόδων της οικονομικής εφορίας της Louvain) πληροφόρησε τους προσφεύγοντες στην υπόθεση της κύριας δίκης ότι η κεντρική οικονομική εφορία των Βρυξελλών είχε αποφασίσει, στις 29 Ιανουαρίου 2008, ότι οι μετοχές έπρεπε να αποτιμηθούν με αξία 43,55 ευρώ ανά μετοχή.

- 13 Με προσφυγή που άσκησαν ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, οι προσφεύγοντες στην υπόθεση της κύριας δίκης προβάλλουν την παραγραφή της αξιώσεως της βελγικής φορολογικής αρχής να προβεί σε αποτίμηση προκειμένου να διαπιστωθεί αν είναι υποτιμημένη η αξία των εν λόγω ονομαστικών μετοχών. Επικουρικός, αμφισβητούν την αξία των μετοχών που δέχθηκε η εν λόγω αρχή.
- 14 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, βάσει του άρθρου 111 σε συνδυασμό με το άρθρο 137, πρώτο εδάφιο, σημείο 2, του κώδικα, η κατά το εν λόγω άρθρο 111 αποτίμηση της αξίας των ονομαστικών μετοχών με τη διενέργεια πραγματογνωμοσύνης είναι δυνατή, εφόσον πρόκειται για μετοχές εταιρείας η οποία εδρεύει στο Βέλγιο. Τέτοια περίπτωση συντρέχει όταν η πραγματική έδρα της διοικήσεως της οικείας εταιρείας βρίσκεται στο εν λόγω κράτος μέλος. Η προθεσμία παραγραφής της αξιώσεως αποτιμήσεως των μετοχών είναι, στην περίπτωση αυτή, διετής. Εντούτοις, στην περίπτωση μετοχών εταιρείας της οποίας η πραγματική έδρα της διοικήσεως βρίσκεται εκτός Βελγίου, η εν λόγω πραγματογνωμοσύνη δεν είναι δυνατή και η προθεσμία παραγραφής της ανωτέρω αξιώσεως ανέρχεται σε δέκα έτη.
- 15 Κρίνοντας ότι στο πλαίσιο της εκκρεμούς ενώπιόν του διαφοράς ανακύπτουν ζητήματα ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης, το *rechtbank van eerste aanleg te Leuven* αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το εξής προδικαστικό ερώτημα:

«Είναι το άρθρο 137, πρώτο εδάφιο, σημείο 2, του κώδικα [...], σε συνδυασμό με το άρθρο 111 του κώδικα αυτού, συμβατό με τα άρθρα 26 [ΣΛΕΕ], 49 [ΣΛΕΕ], 63 [ΣΛΕΕ] και 65 [ΣΛΕΕ], καθόσον η προθεσμία παραγραφής του φόρου κληρονομίας που οφείλεται για ονομαστικές μετοχές ανέρχεται σε δύο έτη όταν η πραγματική έδρα της διοικήσεως της εταιρείας βρίσκεται στο Βέλγιο, ενώ η ανωτέρω προθεσμία παραγραφής ανέρχεται σε δέκα έτη όταν η πραγματική έδρα της διοικήσεως της εταιρείας δεν βρίσκεται στο Βέλγιο;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

Ως προς την επίμαχη ελευθερία στην υπόθεση της κύριας δίκης

- ¹⁶ Το προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο αφορά τα άρθρα 26 ΣΛΕΕ, 49 ΣΛΕΕ, 63 ΣΛΕΕ και 65 ΣΛΕΕ. Με τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν στο Δικαστήριο η Βελγική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υποστηρίζουν ότι μόνον τα δύο τελευταία άρθρα, τα οποία αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, είναι λυσιτελή στην υπόθεση της κύριας δίκης.
- ¹⁷ Συναφώς, προκειμένου να κριθεί αν μια εθνική νομοθετική ρύθμιση εμπίπτει σε μια από τις ελευθερίες κυκλοφορίας, από πάγια πλέον νομολογία προκύπτει ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη ο σκοπός της εν λόγω νομοθεσίας (αποφάσεις της 24ης Μαΐου 2007, C-157/05, Holböck, Συλλογή 2007, σ. I-4051, σκέψη 22, και της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, C-182/08, Glaxo Wellcome, Συλλογή 2009, σ. I-8591, σκέψη 36).
- ¹⁸ Στην υπόθεση της κύριας δίκης, σκοπός της επίμαχης εθνικής ρυθμίσεως είναι ο καθορισμός της προθεσμίας εντός της οποίας μπορεί να διενεργηθεί αποτίμηση της αξίας των ονομαστικών μετοχών εταιρείας της οποίας η πραγματική έδρα της διοικήσεως βρίσκεται εκτός Βελγίου και οι οποίες μεταβιβάστηκαν με κληρονομική διαδοχή.
- ¹⁹ Από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η κληρονομική διαδοχή που συνίσταται στη μεταβίβαση προς ένα ή περισσότερα πρόσωπα της περιουσίας που κατέλιπε ο θανών εμπίπτει στο σημείο XI του παραρτήματος I της οδηγίας 88/361, που επιγράφεται «Κινήσεις κεφαλαίων προσωπικού χαρακτήρα», οι δε κληρονομίες αποτελούν κινήσεις κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 63 ΣΛΕΕ, εκτός αν τα συστατικά στοιχεία τους είναι συγκεντρωμένα εντός ενός και μόνον κράτους

μέλους (βλ., συναφώς, απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, C-11/07, Eckelkamp κ.λπ., Συλλογή 2008, σ. I-6845, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Μια περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, κατά την οποία τις μετοχές εταιρείας, της οποίας η πραγματική έδρα της διοικήσεως βρίσκεται στη Γαλλία, κατείχε πρόσωπο που κατοικούσε στο Βέλγιο, ουδόλως αποτελεί αμιγώς εσωτερική κατάσταση.

- 20 Εξ αυτού συνάγεται ότι οι διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων έχουν εφαρμογή σε υπόθεση όπως αυτή της κύριας δίκης.
- 21 Ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι απαγορεύει νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους η οποία προβλέπει, σχετικά με τους φόρους κληρονομιάς, διαφορετική προθεσμία παραγραφής για την αποτίμηση της αξίας ονομαστικών μετοχών με κριτήριο το αν η πραγματική έδρα της διοικήσεως της εκδότριας εταιρείας της οποίας μέτοχος ήταν ο θανών βρίσκεται ή όχι στο εν λόγω κράτος μέλος.

Ως προς το ζήτημα αν υφίσταται περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων

- 22 Πρέπει να υπομνησθεί ότι μεταξύ των μέτρων που απαγορεύονται από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ως περιορισμοί στις κινήσεις κεφαλαίων, συγκαταλέγονται και εκείνα που είναι ικανά να αποτρέψουν τους κατοίκους αλλοδαπής από το να πραγματοποιούν ή να διατηρούν επενδύσεις σε ορισμένο κράτος μέλος (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 22ας Ιανουαρίου 2009, C-377/07, STEKO Industriemontage, Συλλογή 2009, σ. I-299, σκέψεις 23 και 24, και της 31ης Μαρτίου 2011, C-450/09, Schröder, Συλλογή 2011, σ. I-2497, σκέψη 30).

- 23 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η επίμαχη νομοθετική ρύθμιση στην υπόθεση της κύριας δίκης εισάγει διάκριση όσον αφορά την προθεσμία παραγραφής για την αποτίμηση της αξίας ονομαστικών μετοχών, με σκοπό την επιβολή φόρου κληρονομιάς, βάσει του τόπου στον οποίο βρίσκεται η πραγματική έδρα της διοικήσεως της εκδότριας επιχειρήσεως, καθόσον η προθεσμία παραγραφής για την αποτίμηση της αξίας των μετοχών εταιρείας της οποίας η πραγματική έδρα της διοικήσεως βρίσκεται στο Βέλγιο είναι διετής, ενώ η εν λόγω προθεσμία παραγραφής στην περίπτωση μετοχών εταιρείας της οποίας η έδρα βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος ανέρχεται σε δέκα έτη.
- 24 Η εφαρμογή μεγαλύτερης προθεσμίας παραγραφής σε κληρονόμους που κατέχουν μετοχές εταιρείας της οποίας η πραγματική διοίκηση εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος πλην του Βασιλείου του Βελγίου ενδέχεται να έχει ως επακόλουθο να αποτρέψει τους κατοίκους Βελγίου από το να πραγματοποιούν ή να διατηρούν επενδύσεις σε περιουσιακά στοιχεία ευρισκόμενα εκτός του εν λόγω κράτους μέλους, δεδομένης της αβεβαιότητας που θα έχουν οι κληρονόμοι τους για μεγαλύτερο χρονικό διάστημα ως προς το ενδεχόμενο να τύχουν φορολογικής αναπροσαρμογής.
- 25 Μια τέτοια εθνική νομοθετική ρύθμιση αποτελεί, κατά συνέπεια, περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, κατά την έννοια του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

Ως προς τη δικαιολόγηση του περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων

- 26 Η Βελγική Κυβέρνηση, προκειμένου να δικαιολογήσει τον περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, προβάλλει επιχειρήματα, αφενός, σχετικά με την αναγκαιότητα να διασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων και, αφετέρου, σχετικά με την πάταξη της φοροδιαφυγής.

- 27 Κατά την εν λόγω κυβέρνηση, όσον αφορά την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, η εφαρμογή μεγαλύτερης προθεσμίας παραγραφής στην περίπτωση αποτιμήσεως της αξίας μετοχών εταιρειών που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος εκτός του Βασιλείου του Βελγίου είναι αναγκαία προκειμένου να καταστεί δυνατή η λήψη πληροφοριών για τις εν λόγω μετοχές.
- 28 Όσον αφορά την πάταξη της φοροδιαφυγής, η εν λόγω προθεσμία παρέχει στις βελγικές φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να διενεργήσουν έρευνα, σε περίπτωση που διαπιστώσουν ότι η αξία των μετοχών εταιρειών που εδρεύουν στην αλλοδαπή είναι υποτιμημένη, και να επιβάλουν συμπληρωματικό φόρο εάν προκύψει ότι για τις εν λόγω μετοχές επιβλήθηκε μικρότερος φόρος.
- 29 Εξάλλου, η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι μια νομοθετική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, είναι αναγκαία διότι οι εν λόγω αρχές δεν έχουν στην πράξη τη δυνατότητα να αντλήσουν πληροφορίες για περιουσιακά στοιχεία ευρισκόμενα σε άλλο κράτος μέλος εκτός του Βασιλείου του Βελγίου. Η εν λόγω κυβέρνηση παρατηρεί ότι η κατά το άρθρο 2 της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 15), αίτηση παροχής πληροφοριών μπορεί να υποβληθεί από κράτος μέλος μόνο στη συγκεκριμένη περίπτωση κατά την οποία το εν λόγω κράτος έχει ήδη στη διάθεσή του κατ' αρχάς επαρκή στοιχεία.
- 30 Συναφώς, από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι αποτελούν επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, δυνάμενους να δικαιολογήσουν περιορισμό στην άσκηση των ελευθεριών κυκλοφορίας που εγγυάται η Συνθήκη ΛΕΕ, η πάταξη της φοροδιαφυγής και η ανάγκη διασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων (βλ., μεταξύ άλλων, όσον αφορά την πάταξη της φοροδιαφυγής, την απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Συλλογή 2006, σ. I-8203, σκέψη 32, και, όσον αφορά την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, την απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2009, C-318/07, Persche, Συλλογή 2009, σ. I-359, σκέψη 52).

- 31 Εντούτοις, οποιοσδήποτε περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μπορεί να γίνει δεκτός, εκ του λόγου αυτού, μόνον υπό την προϋπόθεση ότι είναι κατάλληλος για τη διασφάλιση της επιτεύξεως του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 28ης Οκτωβρίου 2010, C-72/09, *Établissements Rimbaud*, Συλλογή 2010, σ. I-10659, σκέψη 33 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 32 Ακόμη και αν υποτεθεί ότι η επίμαχη εθνική ρύθμιση στην υπόθεση της κύριας δίκης είναι πρόσφορη για την επίτευξη των σκοπών που έχουν σχέση με την αναγκαιότητα διασφάλισης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και την πάταξη της φοροδιαφυγής, πρέπει να επισημανθεί ότι μια τέτοια ρύθμιση υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών μέτρο.
- 33 Συγκεκριμένα, από τη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με την προθεσμία για την έκδοση διορθωτικής βεβαίωσης φόρου σε περίπτωση αποσιωπήσεως έναντι των φορολογικών αρχών των προερχομένων από αποταμίευση περιουσιακών στοιχείων και των εξ αυτών πραγματοποιούμενων εισοδημάτων προκύπτει ότι πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ δύο περιπτώσεων, εκ των οποίων η μεν πρώτη αντιστοιχεί σε κατάσταση κατά την οποία τα φορολογητέα περιουσιακά στοιχεία αποσιωπήθηκαν χωρίς οι αρχές αυτές να έχουν στη διάθεσή τους καμία πληροφορία για την ύπαρξή τους, βάσει της οποίας να μπορεί να κινηθεί έρευνα, ενώ στη δεύτερη περίπτωση οι εν λόγω αρχές έχουν στη διάθεσή τους πληροφορίες για τα συγκεκριμένα φορολογητέα περιουσιακά στοιχεία (απόφαση της 11ης Ιουνίου 2009, C-155/08 και C-157/08, X και *Passenheim-van Schoot*, Συλλογή 2009, σ. I-5093, σκέψεις 62 και 63).
- 34 Στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν αμφισβητείται ότι οι επίμαχες ονομαστικές μετοχές δηλώθηκαν με τις δηλώσεις φόρου κληρονομίας, με αποτέλεσμα οι φορολογικές αρχές του οικείου κράτους μέλους να έχουν στη διάθεσή τους τις σχετικές με τις εν λόγω μετοχές πληροφορίες. Η επίμαχη ρύθμιση στην υπόθεση της κύριας δίκης εμπίπτει, συνεπώς, στη δεύτερη περίπτωση που εκτίθεται στην προηγούμενη σκέψη.
- 35 Στη δεύτερη αυτή περίπτωση, το Δικαστήριο έκρινε με τη σκέψη 74 της προπαρατεθείσας αποφάσεως X και *Passenheim-van Schoot* ότι δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η εφαρμογή από ορισμένο κράτος μέλος μεγαλύτερης προθεσμίας για την έκδοση διορθωτικής βεβαίωσης φόρου, η οποία δεν σκοπεύει συγκεκριμένα να δοθεί στις φορολογικές αρχές του εν λόγω κράτους μέλους η δυνατότητα επωφελούς χρησιμοποίησεως των μηχανισμών αμοιβαίας αρωγής μεταξύ κρατών μελών, η οποία

ενεργοποιείται όταν τα οικεία φορολογητέα περιουσιακά στοιχεία βρίσκονται εντός άλλου κράτους μέλους.

- 36 Ειδικότερα, όταν οι φορολογικές αρχές κράτους μέλους έχουν στη διάθεσή τους στοιχεία, βάσει των οποίων μπορούν να απευθυνθούν στις αρμόδιες αρχές άλλων κρατών μελών, μέσω της αμοιβαίας αρωγής που προβλέπει η οδηγία 77/799 ή διμερείς συμβάσεις, ώστε οι αρχές αυτών των άλλων κρατών να τους κοινοποιήσουν τις πληροφορίες που απαιτούνται για τον ορθό προσδιορισμό του ποσού του φόρου, το γεγονός και μόνον ότι τα οικεία φορολογητέα περιουσιακά στοιχεία βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος δεν δικαιολογεί τη γενική εφαρμογή πρόσθετης προθεσμίας για την έκδοση διορθωτικής βεβαιώσεως φόρου, η οποία ουδόλως αποτελεί συνάρτηση του χρονικού διαστήματος που απαιτείται για την επωφελή χρήση αυτών των μηχανισμών αμοιβαίας αρωγής (απόφαση X και Passenheim-van Schoot, προπαρατεθείσα, σκέψη 75).
- 37 Εν προκειμένω, καίτοι είναι αληθές ότι η εν λόγω οδηγία δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση φόρων κληρονομίας, από την υποβληθείσα στο Δικαστήριο δικογραφία προκύπτει ότι δεν μπορεί να αποκλεισθεί ότι οι βελγικές φορολογικές αρχές θα μπορούσαν, εντούτοις, να στηριχθούν, για την εξακρίβωση της αξίας των επίμαχων μετοχών, σε άλλες διεθνείς συμβάσεις περί αμοιβαίας αρωγής, όπως, μεταξύ άλλων, η διεθνής σύμβαση μεταξύ Γαλλίας και Βελγίου για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και τη ρύθμιση ορισμένων άλλων θεμάτων περί φόρων κληρονομιών και τελών καταχωρίσεως, η οποία υπογράφηκε στις Βρυξέλλες στις 20 Ιανουαρίου 1959.
- 38 Εν πάση περιπτώσει, όπως ορθώς επισήμανε η Επιτροπή, για την αποτίμηση της αξίας των μετοχών εισηγμένων στο χρηματιστήριο εταιρειών, όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, τίποτα δεν εμποδίζει τις βελγικές φορολογικές αρχές να λάβουν υπόψη την αναγραφόμενη στον Τύπο ή στο Διαδίκτυο τιμή πωλήσεως των εν λόγω μετοχών κατά την ημερομηνία θανάτου του κυρίου τους, για την κίνηση της έρευνάς τους. Εξάλλου, όπως προκύπτει από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο, οι επίμαχες μετοχές στην υπόθεση της κύριας δίκης αποτιμήθηκαν τελικώς

από τις βελγικές φορολογικές αρχές βάσει της εν λόγω τιμής, μετά την παρέλευση πλέον των δύο ετών από την υποβολή των δηλώσεων φόρου κληρονομίας.

- 39 Ως εκ τούτου, η εφαρμογή προθεσμίας δέκα ετών για την αποτίμηση της αξίας των μετοχών εταιρείας της οποίας η πραγματική έδρα της διοικήσεως βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος εκτός του Βασιλείου του Βελγίου δεν δικαιολογείται στο μέτρο που η γενική εφαρμογή μιας τέτοιας προθεσμίας ουδόλως αποτελεί συνάρτηση του χρονικού διαστήματος που απαιτείται για την επωφελή χρήση αυτών των μηχανισμών αμοιβαίας αρωγής ή άλλων εναλλακτικών μέσων που καθιστούν δυνατή τη διερεύνηση της αξίας των μετοχών αυτών.
- 40 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι απαγορεύει νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει, σχετικά με τους φόρους κληρονομίας, δεκαετή προθεσμία παραγραφής για την αποτίμηση της αξίας ονομαστικών μετοχών εταιρείας της οποίας μέτοχος ήταν ο θανών και της οποίας η πραγματική έδρα της διοικήσεως βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, ενώ η ίδια προθεσμία είναι διετής όταν η πραγματική έδρα της διοικήσεως βρίσκεται στο πρώτο κράτος μέλος.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 41 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. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι απαγορεύει νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία προβλέπει, σχετικά με τους φόρους κληρονομίας, δεκαετή προθεσμία παραγραφής για την αποτίμηση της αξίας ονομαστικών μετοχών εταιρείας της οποίας μέτοχος ήταν ο θανών και της οποίας η πραγματική έδρα της διοικήσεως βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, ενώ η ίδια προθεσμία είναι διετής όταν η πραγματική έδρα της διοικήσεως βρίσκεται στο πρώτο κράτος μέλος.

(υπογραφές)