



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 8ης Ιουνίου 2016 *

«Προδικαστική παραπομπή — Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων — Άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ — Φόρος δωρεών — Δωρεά ακινήτου ευρισκομένου στην ημεδαπή — Εθνική ρύθμιση προβλέπουσα υψηλότερο αφορολόγητο ποσό για τους κατοίκους ημεδαπής έναντι των κατοίκων εξωτερικού — Ύπαρξη προαιρετικού καθεστώτος παρέχοντος τη δυνατότητα σε κάθε άτομο που κατοικεί σε κράτος μέλος της Ένωσης να επωφεληθεί του υψηλότερου αφορολόγητου ποσού»

Στην υπόθεση C-479/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Finanzgericht Düsseldorf (φορολογικό δικαστήριο του Ντύσελντορφ, Γερμανία) με απόφαση της 22ας Οκτωβρίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 28 Οκτωβρίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

Sabine Hünnebeck

κατά

Finanzamt Krefeld,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, πρόεδρο τμήματος, A. Arabadjiev, J.-C. Bonichot, S. Rodin και E. Regan (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: C. Strömholm, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 16ης Δεκεμβρίου 2015,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η S. Hünnebeck, εκπροσωπούμενη από τον M. Sarburg, Rechtsanwalt,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον T. Henze και την K. Petersen,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους M. Wasmeier, W. Roels και B.-R. Killmann,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 18ης Φεβρουαρίου 2016,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 63, παράγραφος 1, και 65 ΣΛΕΕ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Sabine Hünnebeck και του Finanzamt Krefeld (φορολογικής αρχής του Krefeld), σχετικά με τον υπολογισμό του φόρου μεταβιβάσεως λόγω δωρεάς οικοπέδου ευρισκομένου στη Γερμανία, του οποίου η S. Hünnebeck ήταν συνιδιοκτήτρια.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

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

«1. 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.

2. Οι μεταφορές που έχουν σχέση με κινήσεις κεφαλαίων πραγματοποιούνται κάτω από τις ίδιες συναλλαγματικές προϋποθέσεις με εκείνες που ισχύουν για τις πληρωμές που αφορούν τις τρέχουσες συναλλαγές.»

- 4 Μεταξύ των κινήσεων κεφαλαίων που απαριθμούνται στο παράρτημα I της εν λόγω οδηγίας περιλαμβάνονται ιδίως, υπό το στοιχείο XI του ως άνω παραρτήματος, με τίτλο «Κινήσεις κεφαλαίων προσωπικού χαρακτήρα», οι δωρεές και οι χορηγήσεις.

Το γερμανικό δίκαιο

- 5 Ο Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (νόμος περί φορολογίας κληρονομιών και δωρεών), όπως δημοσιεύθηκε στις 27 Φεβρουαρίου 1997 (*BGBI.* 1997 I, σ. 378) και όπως τροποποιήθηκε πλέον πρόσφατα με το άρθρο 11 του νόμου της 7ης Δεκεμβρίου 2011 (*BGBI.* 2011 I, σ. 2592) (στο εξής: ErbStG), προβλέπει, στο άρθρο 1, με τίτλο «Φορολογητέες πράξεις», τα ακόλουθα:

«1. Σε φόρο κληρονομίας (ή δωρεάς) υπόκεινται

- 1) οι μεταβιβάσεις αιτία θανάτου·
- 2) οι δωρεές εν ζωή·
- 3) οι δωρεές υπό τρόπο·

[...]

2. Με την επιφύλαξη αντίθετης διατάξεως, οι διατάξεις του παρόντος νόμου σχετικά με τις μεταβιβάσεις αιτία θανάτου ισχύουν επίσης για τις δωρεές και τις δωρεές υπό τρόπο, ενώ οι διατάξεις σχετικά με τις δωρεές ισχύουν και για τις δωρεές υπό τρόπο εν ζωή.»

6 Το άρθρο 2 του ErbStG, με τίτλο «Προσωπική φορολογική υποχρέωση», ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Φορολογική υποχρέωση υφίσταται

1) στις περιπτώσεις του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 3, αν ο κληρονομούμενος κατά τον χρόνο του θανάτου του, ο δωρητής κατά τον χρόνο της εκτέλεσής της δωρεάς ή ο αποκτών κατά τον χρόνο του γενεσιουργού της φορολογικής υποχρέωσης γεγονότος (άρθρο 9) είναι κάτοικοι ημεδαπής, για το σύνολο της μεταβιβαζόμενης περιουσίας (απεριόριστη φορολογική υποχρέωση). Ως κάτοικοι ημεδαπής λογίζονται:

- a) τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους στην ημεδαπή,
- b) οι Γερμανοί πολίτες οι οποίοι δεν έχουν συμπληρώσει συνεχή διαμονή στην αλλοδαπή για διάστημα πλέον των πέντε ετών, χωρίς να έχουν κατοικία στην ημεδαπή,

[...]

3) σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, με την επιφύλαξη της παραγράφου 3, για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων συγκαταλεγμένων στην εγχώρια περιουσία κατά την έννοια του άρθρου 121 του Bewertungsgesetz [(νόμου για τις αποτιμήσεις, στο εξής: BewG)] (περιορισμένη φορολογική υποχρέωση).

[...]

3. Κατόπιν αιτήσεως του αποκτώντος, το σύνολο περιουσιακής μεταβιβάσεως που περιλαμβάνει περιουσιακά στοιχεία συγκαταλεγόμενα στην εγχώρια περιουσία κατά την έννοια του άρθρου 121 του [BewG] (παράγραφος 1, σημείο 3) λογίζεται ότι υπόκειται σε απεριόριστη φορολογική υποχρέωση αν ο κληρονομούμενος, κατά τον χρόνο του θανάτου, ο δωρητής, κατά τον χρόνο εκτέλεσής της δωρεάς ή ο αποκτών, κατά τον χρόνο του γενεσιουργού της φορολογικής υποχρέωσης γεγονότος (άρθρο 9) είναι κάτοικος κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή κράτους στο οποίο εφαρμόζεται η Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο [της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994, L 1, σ. 3, στο εξής: Συμφωνία ΕΟΧ)]. Σε περίπτωση πολλαπλών μεταβιβάσεων από το ίδιο άτομο εντός περιόδου δέκα ετών πριν από την περιουσιακή μεταβίβαση και δέκα ετών μετά από αυτήν, οι εν λόγω μεταβιβάσεις επίσης υπόκεινται σε απεριόριστη φορολογική υποχρέωση και αθροίζονται σύμφωνα με το άρθρο 14. [...]

7 Το άρθρο 14 του ErbStG, με τίτλο «Συνυπολογισμός προηγούμενων μεταβιβάσεων», προβλέπει, στην παράγραφο 1, τα εξής:

«Σε περίπτωση πολλαπλών μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων από και προς το ίδιο άτομο εντός δέκα ετών, οι προηγούμενες μεταβιβάσεις προστίθενται στην τελευταία με την αξία που είχαν τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία κατά τον χρόνο της μεταβιβάσεώς τους. Από τον φόρο μεταβιβάσεως επί της συνολικής αξίας εκπίπτουν οι φόροι που θα οφείλονταν, με βάση την προσωπική κατάσταση του αποκτώντος, για τις προηγούμενες μεταβιβάσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις που είναι εφαρμοστέες κατά τον χρόνο της τελευταίας μεταβιβάσεως. [...]

- 8 Το άρθρο 15 του ErbStG, με τίτλο «Φορολογικές κατηγορίες», ορίζει, στην παράγραφο 1, τα ακόλουθα:

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

Φορολογική κατηγορία I:

- 1) ο σύζυγος και ο σύντροφος,
- 2) τα τέκνα, καθώς και τα τέκνα του συζύγου,

[...].».

- 9 Το άρθρο 16, με τίτλο «Αφορολόγητα ποσά», έχει ως ακολούθως:

«1. Στις περιπτώσεις της απεριόριστης φορολογικής υποχρέωσης (άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 1, και παράγραφος 3) απαλλάσσεται από τον φόρο η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων

- 1) στον σύζυγο και στον σύντροφο μέχρι ποσού 500 000 ευρώ·
- 2) στα τέκνα, κατά την έννοια της κατηγορίας I, σημείο 2, και στα τέκνα προαποβιωσάντων τέκνων, κατά την έννοια της κατηγορίας I, σημείο 2, μέχρι ποσού 400 000 ευρώ·

[...]

2. Σε περίπτωση περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης (άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 3), το αφορολόγητο ποσό της παραγράφου 1 ανέρχεται σε 2 000 ευρώ.»

- 10 Υπό τον τίτλο «Εγχώρια περιουσία», το άρθρο 121 του BewG, όπως δημοσιεύθηκε την 1η Φεβρουαρίου 1991 (*BGBI.* 1991 I, σ. 230) και όπως τροποποιήθηκε πλέον πρόσφατα με το άρθρο 10 του νόμου της 7ης Δεκεμβρίου 2011 (*BGBI.* 2011 I, σ. 2592), έχει ως ακολούθως:

«Στην εγχώρια περιουσία περιλαμβάνονται:

- 1) η εγχώρια αγροτική και δασική περιουσία·
- 2) η εγχώρια ακίνητη περιουσία·

[...].».

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 11 Η S. Hünnebeck και οι δύο θυγατέρες της είναι Γερμανίδες υπήκοοι, που κατοικούν στο Gloucestershire, στο Ηνωμένο Βασίλειο. Η S. Hünnebeck δεν κατοικεί πλέον στη Γερμανία από το έτος 1996. Οι θυγατέρες της ουδέποτε υπήρξαν κάτοικοι Γερμανίας.
- 12 Η S. Hünnebeck υπήρξε συνιδιοκτήτρια κατά ποσοστό 50 % οικοπέδου κείμενου στο Ντύσελντορφ στη Γερμανία. Με συμβολαιογραφική πράξη της 20ής Σεπτεμβρίου 2011 μεταβίβασε το εν λόγω μερίδιό της στις θυγατέρες της κατ' ισομοιρίαν. Ο τυχόν αναλογών φόρος μεταβίβασης λόγω δωρεάς συμφωνήθηκε να καταβληθεί από την ίδια. Στις 12 Ιανουαρίου 2012 ένας δικηγόρος, ενεργών ως εκπρόσωπος των δύο ανήλικων θυγατέρων της S. Hünnebeck, ενέκρινε τις δηλώσεις που περιλαμβάνονταν στη σύμβαση της 20ής Σεπτεμβρίου 2011.

- 13 Με δύο αποφάσεις της 31ης Μαΐου 2012 η φορολογική αρχή του Krefeld καθόρισε το ποσό του φόρου μεταβιβάσεως που όφειλε η S. Hünnebeck για κάθε μερίδιο κυριότητας σε 146 509 ευρώ. Κατά τον υπολογισμό του φόρου αυτού, η φορολογική αρχή του Krefeld αφαίρεσε κάθε φορά από την αξία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου το αφορολόγητο ποσό που προβλέπεται για φορολογούμενους με περιορισμένη φορολογική υποχρέωση, ύψους 2 000 ευρώ.
- 14 Η S. Hünnebeck άσκησε διοικητική προσφυγή ζητώντας να ληφθεί υπόψη, για καθένα από τα μεταβιβαζόμενα στα δύο τέκνα της μερίδια, αφορολόγητο προσωπικό ποσό 400 000 ευρώ, όπως προβλέπεται για τους φορολογούμενους που υπέχουν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση, σύμφωνα με το άρθρο 16, παράγραφος 1, σημείο 2, του ErbStG. Η προσφυγή αυτή απορρίφθηκε. Κατόπιν της ως άνω απορρίψεως, η S. Hünnebeck προσέφυγε ενώπιον του Finanzgericht Düsseldorf (φορολογικού δικαστηρίου του Ντύσελντορφ, Γερμανία), ζητώντας να ληφθεί υπόψη ένα τέτοιο αφορολόγητο ποσό. Ενώπιον του δικαστηρίου αυτού, η S. Hünnebeck υποστηρίζει ότι δεν υπέβαλε στις φορολογικές αρχές αίτημα υπολογισμού αφορολόγητου ποσού δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 3, του ErbStG, διότι η διάταξη αυτή, που άρχισε να ισχύει μετά τις επίμαχες δωρεές, δεν έχει εφαρμογή έναντι της ίδιας και διότι συνεπάγεται τον συνυπολογισμό δωρεών που είχαν πραγματοποιηθεί πριν από την επίμαχη στην κύρια δίκη δωρεά.
- 15 Η φορολογική αρχή του Krefeld υποστηρίζει, ενώπιον του ως άνω δικαστηρίου, ότι το άρθρο 2, παράγραφος 3, του ErbStG εξασφαλίζει απολύτως ίση μεταχείριση των φορολογουμένων που υπέχουν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση και αυτών που υπέχουν περιορισμένη φορολογική υποχρέωση.
- 16 Το αιτούν δικαστήριο διατηρεί αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον συνάδει προς τα άρθρα 63, παράγραφος 1, και 65 ΣΛΕΕ το άρθρο 16, παράγραφος 2, του ErbStG, περιλαμβανομένης της περιπτώσεως στην οποία αυτό εφαρμόζεται σε συνδυασμό με το άρθρο 2, παράγραφος 3, του εν λόγω νόμου.
- 17 Το δικαστήριο αυτό παρατηρεί ότι, με την απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί επί της συμφωνίας προς το δίκαιο της Ένωσης του άρθρου 16, παράγραφος 2, του ErbStG, το οποίο έχει διατύπωση ουσιαστικά ταυτόσημη προς εκείνη της διατάξεως που είναι κρίσιμη στη διαφορά της κύριας δίκης. Εκτιμά ότι, βάσει αυτής της αποφάσεως και μόνον, πρέπει να δεχθεί την προσφυγή της οποίας έχει επιληφθεί, καθόσον το δίκαιο της Ένωσης αντιτίθεται σε εφαρμογή των άρθρων 2, παράγραφος 1, σημείο 3, και 16, παράγραφος 2, του ErbStG η οποία οδηγεί στην αναγνώριση υπέρ της S. Hünnebeck και των θυγατέρων της αφορολόγητου ποσού 2 000 ευρώ λόγω του ότι αυτές κατοικούσαν, κατά την ημερομηνία της επίμαχης στην κύρια δίκη δωρεάς, στο Ηνωμένο Βασίλειο, ενώ το αφορολόγητο αυτό ποσό θα ανερχόταν σε 400 000 ευρώ, δυνάμει του συνδυασμού των διατάξεων του άρθρου 2, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, του άρθρου 15, παράγραφος 1, και του άρθρου 16, παράγραφος 1, σημείο 2, του ErbStG, αν η δωρήτρια ή οι δωρεοδόχοι κατοικούσαν, την ίδια ημερομηνία, στη Γερμανία.
- 18 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η κατάσταση είναι διαφορετική κατόπιν της θεσπίσεως του άρθρου 2, παράγραφος 3, του ErbStG, από τον Γερμανό νομοθέτη, σε συνέχεια της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 22ας Απριλίου 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216).
- 19 Στηριζόμενο στη νομολογία που απορρέει από τις αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 162), της 18ης Μαρτίου 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, σκέψη 53), και της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, σκέψη 62), το δικαστήριο αυτό επισημαίνει ότι, καίτοι το Δικαστήριο δεν έχει ακόμη αποφανθεί επί του ζητήματος αυτού, έχει κρίνει ωστόσο ότι εθνική ρύθμιση προαιρετικής εφαρμογής μπορεί να είναι αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης. Κατά συνέπεια, το εν λόγω δικαστήριο εκτιμά πιθανό ότι η θέσπιση του άρθρου 2, παράγραφος 3, του ErbStG δεν αίρει την ασυμβατότητα του άρθρου 16, παράγραφος 2, του ErbStG προς το δίκαιο της Ένωσης διότι, ιδίως, η τελευταία αυτή διάταξη εφαρμόζεται συστηματικά όταν δεν υποβάλλεται κανένα σχετικό αίτημα εκ μέρους του φορολογουμένου.

- 20 Το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει επίσης επί του συμβατού προς το δίκαιο της Ένωσης του κανόνα που ορίζεται στο άρθρο 2, παράγραφος 3, του ErbStG.
- 21 Αφενός, δυνάμει της διατάξεως αυτής, ο δικαιούχος δεν μπορεί να ζητήσει να ληφθεί υπόψη το αυξημένο αφορολόγητο ποσό παρά μόνον αν ο κληρονομούμενος, ο δωρητής ή ο δικαιούχος κατοικούσαν, κατά την ημερομηνία μεταβιβάσεως του περιουσιακού στοιχείου, σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε κράτος στο οποίο έχει εφαρμογή η Συμφωνία ΕΟΧ, ενώ το Δικαστήριο, με την απόφασή του της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), έκρινε ότι οι διατάξεις του δικαίου της Ένωσης αντιτίθενται στην εφαρμογή κανονιστικής ρυθμίσεως κράτους μέλους σχετικής με τον υπολογισμό φόρου κληρονομιάς που προβλέπει, σε περίπτωση κτήσεως, λόγω κληρονομικής διαδοχής, ακινήτου κειμένου εντός του κράτους μέλους αυτού, ότι το αφορολόγητο ποσό, όταν ο κληρονομούμενος και ο κληρονόμος ήταν κάτοικοι τρίτης χώρας κατά τον χρόνο του θανάτου, είναι μικρότερο από το αφορολόγητο ποσό που θα ίσχυε αν ένα τουλάχιστον από τα ως άνω άτομα ήταν, κατά τον ίδιο χρόνο, κάτοικος του εν λόγω κράτους μέλους.
- 22 Αφετέρου, το αιτούν δικαστήριο διαπιστώνει ότι το άρθρο 2, παράγραφος 3, δεύτερη περίοδος, του ErbStG υπάγει σε καθεστώς απεριόριστης φορολογικής υποχρεώσεως το σύνολο των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων που πραγματοποιήθηκαν από το ίδιο άτομο κατά τη διάρκεια δέκα ετών πριν και δέκα ετών μετά την οικεία περιουσιακή μεταβίβαση, συνυπολογίζοντάς τες σύμφωνα με το άρθρο 14 του ErbStG. Έτσι, ενώ, προκειμένου περί των υποκειμένων στον φόρο περί των οποίων γίνεται λόγος στο άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 1, του ErbStG, το αφορολόγητο ποσό αφορά το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων που μεταβίβασε το ίδιο άτομο κατά τη διάρκεια χρονικού διαστήματος δέκα ετών, το διάστημα που λαμβάνεται υπόψη για τους υποκειμένους στον φόρο περί των οποίων γίνεται λόγος στο άρθρο αυτό 2, παράγραφος 3, είναι 20 έτη.
- 23 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Düsseldorf (φορολογικό δικαστήριο του Ντύσελντορφ) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το εξής προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με το άρθρο 65 ΣΛΕΕ, την έννοια ότι αντιτίθεται σε κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους κατά την οποία, για τον υπολογισμό του φόρου δωρεάς ακινήτου κειμένου στο έδαφος του εν λόγω κράτους, σε περίπτωση που ο δωρητής και ο δωρεοδόχος είναι κατά τον χρόνο πραγματοποίησεως της δωρεάς κάτοικοι άλλου κράτους μέλους, το αφορολόγητο ποσό που ισχύει στο πλαίσιο του καθορισμού της φορολογητέας αξίας είναι μικρότερο από το ποσό που θα ίσχυε σε περίπτωση που τουλάχιστον ένας εξ αυτών ήταν την ίδια ημερομηνία κάτοικος του πρώτου κράτους μέλους, ακόμη και στην περίπτωση που βάσει άλλης ρυθμίσεως του κράτους μέλους ο δωρεοδόχος δύναται να αιτηθεί να ισχύσει το μεγαλύτερο αφορολόγητο ποσό, εφόσον συνυπολογιστούν όλες οι περιουσιακές μεταβιβάσεις που πραγματοποιήθηκαν από τον δωρητή δέκα χρόνια πριν και δέκα χρόνια μετά την πραγματοποίηση της δωρεάς;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

- 24 Καταρχάς, πρέπει να υπομνησθεί ότι ο μηχανισμός που προβλέπει ο Γερμανός νομοθέτης, κατά τον οποίο, για τον υπολογισμό του φόρου δωρεών, το αφορολόγητο ποσό σε περίπτωση δωρεάς ακινήτου ευρισκομένου στο έδαφος του κράτους αυτού είναι μικρότερο όταν ο δωρητής και ο δωρεοδόχος κατοικούν, την ημερομηνία πραγματοποίησεως της δωρεάς, σε άλλο κράτος μέλος, από το αφορολόγητο ποσό που θα ίσχυε αν τουλάχιστον ένας εξ αυτών κατοικούσε, την ίδια ημερομηνία, στο πρώτο κράτος μέλος, έχει χαρακτηριστεί από το Δικαστήριο ως αδικαιολόγητος περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων με την απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, Mattner (C-510/08,

EU:C:2010:216), ενώ επίσης αποτέλεσε την αιτία για την έκδοση της διαπιστώνουσας παράβαση κράτους μέλους αποφάσεως της 4ης Σεπτεμβρίου 2014, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-211/13, EU:C:2014:2148).

- 25 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι ο φορολογικός αυτός μηχανισμός εξακολουθεί να εφαρμόζεται, ελλείψει αιτήματος του δωρεοδόχου να υπαχθεί στη ρύθμιση περί του αυξημένου αφορολόγητου ποσού, σε περίπτωση δωρεών μεταξύ κατοίκων εξωτερικού. Από κανένα από τα στοιχεία της δικογραφίας που διαθέτει το Δικαστήριο δεν προκύπτει ότι ο ως άνω φορολογικός μηχανισμός πρέπει να εξεταστεί με διαφορετικό τρόπο στο πλαίσιο της παρούσας αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως.
- 26 Πάντως, ενώ διατήρησε σε ισχύ τον μηχανισμό αυτόν, ο εθνικός νομοθέτης τροποποίησε το άρθρο 2 του ErbStG με προσθήκη μιας παραγράφου 3, δυνάμει της οποίας, σε περίπτωση δωρεάς μεταξύ κατοίκων εξωτερικού, ο δωρεοδόχος μπορεί να ζητήσει να ισχύσει το αυξημένο αφορολόγητο ποσό που προβλέπεται σε περίπτωση δωρεών στις οποίες μετέχει ένας τουλάχιστον κάτοικος ημεδαπής.
- 27 Στη συνέχεια, πρέπει να διευκρινιστεί το αντικείμενο της παρούσας αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως.
- 28 Πρώτον, πρέπει να σημειωθεί ότι η Επιτροπή υποστηρίζει ότι η προϋπόθεση που προβλέπει ο ErbStG, κατά την οποία οι δικαιούχοι κάτοικοι εξωτερικού δεν μπορούν να ζητήσουν να ισχύσει το αυξημένο αφορολόγητο ποσό παρά μόνον αν ο δικαιούχος ή ο δωρητής κατοικεί σε κράτος μέλος της Ένωσης ή σε κράτος στο οποίο έχει εφαρμογή η Συμφωνία ΕΟΧ, αντιβαίνει προς τη νομολογία του Δικαστηρίου που απορρέει από την απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), διότι ένα τέτοιο αφορολόγητο ποσό δεν έχει εφαρμογή στις μεταβιβάσεις μεταξύ δωρητών και δικαιούχων κατοίκων τρίτων κρατών.
- 29 Καίτοι στο κείμενο του ερωτήματος δεν γίνεται ρητή αναφορά στην πτυχή αυτή της επίμαχης εθνικής ρυθμίσεως, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο διατηρεί και όσον αφορά αυτό το ζήτημα αμφιβολίες περί της συμφωνίας της εθνικής ρυθμίσεως προς το δίκαιο της Ένωσης.
- 30 Εντούτοις, πρέπει να υπομνησθεί ότι, καίτοι για τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο, στο πλαίσιο του πραγματικού και νομικού πλαισίου το οποίο έχει προσδιορίσει το ίδιο με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο, ισχύει το τεκμήριο ότι τα ερωτήματα αυτά είναι λυσιτελή, το Δικαστήριο μπορεί να αρνηθεί να απαντήσει σε ερώτημα που έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης την οποία ζητεί το εν λόγω δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή ακόμα όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, σκέψη 19 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 31 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι η S. Hünnebeck και οι δύο θυγατέρες της, δικαιούχοι της σχετικής δωρεάς, κατοικούσαν και οι τρεις στο Ηνωμένο Βασίλειο την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η δωρεά αυτή.
- 32 Υπό τις συνθήκες αυτές, καθόσον δεν έχει σχέση με τις συγκεκριμένες περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης, το πρόβλημα του προβαλλόμενου ασυμβίβαστου περί του οποίου γίνεται λόγος στη σκέψη 28 της παρούσας αποφάσεως είναι υποθετικό και, επομένως, δεν χρήζει απαντήσεως εκ μέρους του Δικαστηρίου στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας.

- 33 Δεύτερον, υφίσταται διαφωνία επί της ερμηνείας της επίμαχης εθνικής ρυθμίσεως ως προς τη χρονική περίοδο που πρέπει να ληφθεί υπόψη για τον συνυπολογισμό των δωρεών στην περίπτωση περί της οποίας γίνεται λόγος στο άρθρο 2, παράγραφος 3, του ErbStG.
- 34 Συγκεκριμένα, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι, στην εν λόγω περίπτωση, η βάση υπολογισμού του φόρου από την οποία αφαιρείται το προβλεπόμενο αφορολόγητο ποσό ισούται προς το σύνολο των δωρεών που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια χρονικού διαστήματος 20 ετών, ενώ, σε περίπτωση που ο δωρητής ή ο δικαιούχος κατοικούν στη Γερμανία, η ως άνω βάση υπολογισμού του φόρου ισούται προς το σύνολο των δωρεών που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια περιόδου δέκα ετών.
- 35 Αντιθέτως, η Γερμανική Κυβέρνηση αμφισβητεί την ως άνω ερμηνεία των άρθρων 2, παράγραφος 3, και 14 του ErbStG. Κατά την κυβέρνηση αυτή, σε περίπτωση τόσο δωρεάς μεταξύ κατοίκων εξωτερικού όσο και δωρεάς στην οποία μετέχει ένας τουλάχιστον κάτοικος ημεδαπής, συνυπολογίζονται οι δωρεές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια περιόδου δέκα ετών προ της τελευταίας δωρεάς. Η εφαρμογή όμως των διατάξεων αυτών αιτήσει του δικαιούχου συνεπάγεται την υπαγωγή του στο σύστημα της απεριόριστης φορολογικής υποχρεώσεως του συνόλου των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων κατά τη διάρκεια περιόδου 20 ετών.
- 36 Συναφώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι το αιτούν δικαστήριο είναι το μόνο αρμόδιο να διαπιστώσει και να εκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της οποίας επιλαμβάνεται, καθώς και να ερμηνεύσει και να εφαρμόσει το εθνικό δίκαιο (βλ. απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, Eckelkamp κ.λπ., C-11/07, EU:C:2008:489, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Πρέπει να υπομνησθεί επίσης ότι το Δικαστήριο πρέπει καταρχήν να περιορίσει την εξέτασή του στα στοιχεία εκτιμήσεως που αποφάσισε να του υποβάλει το αιτούν δικαστήριο. Όσον αφορά την εφαρμογή της κρίσιμης εθνικής ρυθμίσεως, το Δικαστήριο πρέπει, συνεπώς, να εξετάσει την κατάσταση που το εν λόγω αιτούν δικαστήριο κρίνει δεδομένη και δεν δεσμεύεται από τις απόψεις που προβάλλει κάποιος από τους διαδίκους της κύριας δίκης (απόφαση της 6ης Μαρτίου 2003, Kaba, C-466/00, EU:C:2003:127, σκέψη 41). Επομένως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο και όχι στο Δικαστήριο να προσδιορίσει το περιεχόμενο και το αποτέλεσμα, στο πλαίσιο του γερμανικού δικαίου, της επίμαχης εθνικής ρυθμίσεως και, ειδικότερα, τις έννομες συνέπειες για τους δικαιούχους κατοίκους εξωτερικού της εφαρμογής στην περίπτωση τους, κατόπιν αιτήσεώς τους, του αυξημένου αφορολόγητου ποσού.
- 37 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση που προβλέπει για τις δωρεές μεταξύ κατοίκων εξωτερικού, αφενός, ελλείψει ειδικού αιτήματος του δικαιούχου, υπολογισμό του φόρου με βάση ένα μειωμένο αφορολόγητο ποσό και, αφετέρου, αιτήσει του δικαιούχου, υπολογισμό του φόρου με βάση ένα αυξημένο αφορολόγητο ποσό που εφαρμόζεται κατά προτεραιότητα προκειμένου περί δωρεών όπου μετέχει ένας τουλάχιστον κάτοικος ημεδαπής, όταν η χρήση της δυνατότητας αυτής από τον δικαιούχο κάτοικο εξωτερικού συνεπάγεται τον συνυπολογισμό, όσον αφορά τον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου για την οικεία δωρεά, όλων των δωρεών προς τον δωρεοδόχο αυτόν εκ μέρους του ιδίου προσώπου κατά τη διάρκεια δέκα ετών πριν και δέκα ετών μετά τη δωρεά αυτή.

Επί της υπάρξεως περιορισμού στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων

- 38 Κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ απαγορεύει γενικά τους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών (βλ. απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2015, F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612, σκέψη 35 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 39 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη δωρεά αποτελεί πράξη εμπίπτουσα στο άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

- 40 Όσον αφορά το ζήτημα αν η ως άνω ρύθμιση συνιστά περιορισμό υπό την έννοια της διατάξεως αυτής, πρέπει να υπομνησθεί ότι εθνικές διατάξεις που καθορίζουν την αξία ακινήτου όσον αφορά τον υπολογισμό του φόρου που οφείλεται σε περίπτωση κτήσεως με δωρεά μπορούν όχι μόνον να αποθαρρύνουν την αγορά ακινήτων εντός του οικείου κράτους μέλους, αλλά και να έχουν ως συνέπεια τη μείωση της αξίας της δωρεάς κατοίκου κράτους μέλους διαφορετικού από αυτό στο οποίο βρίσκονται τα εν λόγω ακίνητα (βλ. απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 25).
- 41 Στην υπό κρίση υπόθεση, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει, αφενός, ότι ο φορολογικός μηχανισμός ο οποίος προβλέφθηκε με το άρθρο 2, παράγραφος 3, του ErbStG, που παρέχει τη δυνατότητα στον δικαιούχο δωρεάς μεταξύ κατοίκων εξωτερικού να υπαχθεί στη ρύθμιση περί αυξημένου αφορολόγητου ποσού το οποίο προβλέπεται σε περίπτωση δωρεών στις οποίες μετέχει ένας τουλάχιστον κάτοικος ημεδαπής, εφαρμόζεται προαιρετικώς και, αφετέρου, ότι η χρήση της δυνατότητας αυτής από τον δικαιούχο κάτοικο εξωτερικού συνεπάγεται τον συνυπολογισμό, στο πλαίσιο του προσδιορισμού του οφειλόμενου για την οικεία δωρεά φόρου, όλων των δωρεών προς τον δωρεοδόχο από το ίδιο άτομο κατά τη διάρκεια δέκα ετών πριν και δέκα ετών μετά τη δωρεά αυτή, ενώ, για τις δωρεές στις οποίες μετέχει ένας τουλάχιστον κάτοικος ημεδαπής, συνυπολογίζονται μόνον οι δωρεές που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια περιόδου δέκα ετών.
- 42 Όσον αφορά τον προαιρετικό χαρακτήρα του εν λόγω φορολογικού μηχανισμού, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι, ακόμα και αν γίνει δεκτό ότι ο μηχανισμός αυτός είναι σύμφωνος προς το δίκαιο της Ένωσης, κατά πάγια νομολογία, εθνικό σύστημα που περιορίζει την ελευθερία κυκλοφορίας δεν παύει να είναι ασύμβατο με το δίκαιο της Ένωσης έστω και αν η εφαρμογή του είναι προαιρετική. Η ύπαρξη δυνατότητας επιλογής, η οποία θα καθιστούσε ενδεχομένως συμβατή μια κατάσταση με το δίκαιο της Ένωσης, δεν αρκεί για τη θεραπεία του παράνομου χαρακτήρα συστήματος, όπως του επίμαχου, που εξακολουθεί να περιλαμβάνει έναν φορολογικό μηχανισμό ασύμβατο προς το εν λόγω δίκαιο. Πρέπει να προστεθεί ότι τούτο ισχύει κατά μείζονα λόγο στην περίπτωση που ο ασύμβατος με το δίκαιο της Ένωσης μηχανισμός είναι εκείνος που εφαρμόζεται αυτομάτως όταν ο υποκείμενος στον φόρο δεν κάνει χρήση της δυνατότητας επιλογής (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 28ης Φεβρουαρίου 2013, *Beker*, C-168/11, EU:C:2013:117, σκέψη 62 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 43 Για να δοθεί χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως πρέπει να εξεταστεί το ζήτημα της συμφωνίας φορολογικού μηχανισμού, όπως του προβλεφθέντος με το άρθρο 2, παράγραφος 3, του ErbStG, προς τις διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.
- 44 Συναφώς, όσον αφορά τη διάρκεια της περιόδου συνυπολογισμού των δωρεών που λαμβάνεται υπόψη όταν έχει εφαρμογή το αυξημένο αφορολόγητο ποσό στις δωρεές μεταξύ κατοίκων εξωτερικού αιτήσεως των δικαιούχων, μολονότι το σχετικό ποσό είναι το ίδιο με εκείνο που ισχύει για τις δωρεές στις οποίες μετέχει ένας τουλάχιστον κάτοικος ημεδαπής, εντούτοις, το χρονικό διάστημα που λαμβάνεται ως βάση για τον συνυπολογισμό των δωρεών είναι διαφορετικό, αναλόγως του αν πρόκειται για δωρεές υπαγόμενες στην πρώτη ή στη δεύτερη από τις κατηγορίες αυτές.
- 45 Σε μια τέτοια περίπτωση, την ύπαρξη της οποίας εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να επιβεβαιώσει, χωρίς να απαιτείται να αποφανθεί το Δικαστήριο επί της συμβατότητας μηχανισμού όπως αυτού τον οποίο προβλέπει το άρθρο 2, παράγραφος 3, του ErbStG, που υπάγει το σύνολο των μεταβιβάσεων εκ μέρους κατοίκου εξωτερικού στο σύστημα της απεριόριστης φορολογικής υποχρεώσεως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το γεγονός ότι λαμβάνεται ως βάση μεγαλύτερο χρονικό διάστημα συνυπολογισμού για τις δωρεές μεταξύ κατοίκων εξωτερικού έναντι των δωρεών στις οποίες μετέχει ένας τουλάχιστον κάτοικος ημεδαπής ενδέχεται να έχει ως αποτέλεσμα, κατά περίπτωση, ότι το αφορολόγητο ποσό θα αφορά, για την πρώτη κατηγορία δωρεών, μεγαλύτερη βάση επιβολής φόρου σε σχέση με τη δεύτερη και, επομένως, ότι η πρώτη αυτή κατηγορία δωρεών θα επιβαρύνεται με φόρο δωρεών υψηλότερο από εκείνον που θα ίσχυε για τη δεύτερη κατηγορία δωρεών. Ένας τέτοιος

μηχανισμός έχει ως αποτέλεσμα τον περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων, διότι είναι ικανός να μειώσει την αξία της δωρεάς που αφορά ένα τέτοιο περιουσιακό στοιχείο (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 27).

- 46 Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι η κατάσταση αυτή επιδεινώνεται ακόμη περισσότερο λόγω του ότι, ενώ στις δωρεές στις οποίες μετέχει ένας τουλάχιστον κάτοικος ημεδαπής για τον υπολογισμό του φόρου μπορούν να συνυπολογίζονται μόνον οι προγενέστερες δωρεές, παρεχομένης με τον τρόπο αυτόν της δυνατότητας στον υποκείμενο στον φόρο να προβλέψει το ποσό του καταβλητέου φόρου, αντιθέτως, όσον αφορά τις δωρεές μεταξύ κατοίκων εξωτερικού, ο συνυπολογισμός των μεταβιβάσεων αφορά επίσης εκείνες που θα πραγματοποιηθούν εντός δέκα ετών μετά την οικεία δωρεά, με αποτέλεσμα οι δικαιούχοι να μην μπορούν να γνωρίζουν τον μεταγενεστέρως απαιτητό φόρο μεταβιβάσεως. Συναφώς, η S. Hünnebeck δηλώνει ότι δεν ζήτησε να υπαχθεί στη ρύθμιση η οποία προβλέπει το αυξημένο αφορολόγητο ποσό δυνάμει του άρθρου 2, παράγραφος 3, του ErbStG, ιδίως λόγω της ως άνω αδυναμίας προβλέψεως της μέλλουσας καταστάσεως της.
- 47 Διαπιστώνεται ότι μια τέτοια αδυναμία προβλέψεως της μέλλουσας καταστάσεως μπορεί να έχει ως συνέπεια να αποθαρρύνει τους κατοίκους εξωτερικού να αποκτούν ή να διατηρούν στην κυριότητά τους περιουσιακά στοιχεία ευρισκόμενα στη Γερμανία, καθόσον η μεταγενέστερη μεταβίβαση των στοιχείων αυτών σε άλλους κατοίκους εξωτερικού θα θέσει τους τελευταίους για περισσότερο χρόνο σε κατάσταση αβεβαιότητας όσον αφορά τους μελλοντικούς φόρους που θα κληθούν ενδεχομένως να καταβάλουν στο κράτος μέλος αυτό (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, *Halley*, C-132/10, EU:C:2011:586, σκέψεις 22 έως 25).
- 48 Υπό τις συνθήκες αυτές, με την επιφύλαξη των εξακριβώσεων στις οποίες πρέπει να προβεί το αιτούν δικαστήριο σχετικά με την περίοδο που λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή, αιτήσκει των δικαιούχων κατοίκων εξωτερικού, του αυξημένου αφορολόγητου ποσού, οι οποίες αφορούν την ερμηνεία και την εφαρμογή του γερμανικού δικαίου, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, όσον αφορά την περίοδο συνυπολογισμού των δωρεών που λαμβάνεται υπόψη προκειμένου να τύχει εφαρμογής το αυξημένο αφορολόγητο ποσό, η λιγότερο ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση των δωρεών μεταξύ κατοίκων εξωτερικού έναντι εκείνης που επιφυλάσσεται υπέρ των δωρεών στις οποίες μετέχει ένας τουλάχιστον κάτοικος ημεδαπής συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων απαγορευόμενο, καταρχήν, από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
- 49 Εξάλλου, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Γερμανική Κυβέρνηση, η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση δεν μπορεί να λογίζεται σύμφωνη προς τις διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων με την προβαλλόμενη αιτιολογία ότι αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες. Ειδικότερα, η κυβέρνηση αυτή υποστηρίζει ότι η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής και εκείνη των κατοίκων εξωτερικού δεν είναι συγκρίσιμες όσον αφορά τη βάση επιβολής του φόρου. Οι εν λόγω δύο κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο δεν μπορούν να τυγχάνουν της ίδιας ακριβώς μεταχειρίσεως λόγω της αρχής της εδαφικότητας.
- 50 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι, κατά το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ «δεν θίγ[ει] το δικαίωμα των κρατών μελών [...] να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους».
- 51 Η διάταξη αυτή του άρθρου 65 ΣΛΕΕ, καθόσον εισάγει παρέκκλιση από τη θεμελιώδη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Επομένως, δεν πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι κάθε φορολογική νομοθεσία που διακρίνει μεταξύ των φορολογουμένων αναλόγως του τόπου κατοικίας τους ή του κράτους μέλους εντός του οποίου έχουν επενδύσει τα κεφάλαιά τους είναι άνευ ετέρου συμβατή με τη Συνθήκη (βλ. απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2013, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 52 Πράγματι, η παρέκκλιση του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ τελεί υπό τον περιορισμό της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου, που προβλέπει ότι οι εθνικές διατάξεις στις οποίες αναφέρεται η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού «δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο 63 [ΣΛΕΕ]» (βλ. απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 43 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 53 Επομένως, πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ, αφενός, της επιτρεπόμενης δυνάμει του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ διαφορετικής μεταχειρίσεως και, αφετέρου, των αυθαίρετων διακρίσεων τις οποίες απαγορεύει η παράγραφος 3 του ίδιου άρθρου. Όπως προκύπτει από πάγια νομολογία, για να μπορεί να λογίζεται συμβατή με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων εθνική φορολογική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη η οποία, προκειμένου για τον υπολογισμό του φόρου δωρεών, διαφοροποιεί το χρονικό διάστημα που λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή αφορολόγητου ποσού σε σχέση με ακίνητο κείμενο εντός του κράτους αυτού αναλόγως του αν ο δωρητής ή ο δωρεοδόχος είναι κάτοικος του εν λόγω κράτους μέλους ή του αν αμφότεροι είναι κάτοικοι άλλου κράτους μέλους, απαιτείται η διαφορετική αυτή μεταχείριση μεταξύ των δύο αυτών κατηγοριών δωρεών να αφορά περιπτώσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον, για να μπορεί να δικαιολογείται, η διαφορετική μεταχείριση δεν πρέπει να υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει η οικεία εθνική ρύθμιση (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 54 Όσον αφορά την επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση, από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει ότι το ποσό του φόρου δωρεών για ακίνητο ευρισκόμενο στη Γερμανία υπολογίζεται κατ' εφαρμογήν του ErbStG, σε συνάρτηση τόσο με την αξία του ακινήτου αυτού όσο και με την ενδεχόμενη οικογενειακή σχέση μεταξύ δωρητή και δωρεοδόχου. Εντούτοις, κανένα από τα δύο αυτά κριτήρια δεν εξαρτάται από τον τόπο κατοικίας του δωρητή ή του δωρεοδόχου. Επομένως, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 62 των προτάσεων του, προκειμένου περί φόρου δωρεών οφειλόμενου για ακίνητο ευρισκόμενο στη Γερμανία και αποτελούντος το αντικείμενο δωρεάς, δεν υπάρχει καμία αντικειμενική διαφορά που να δικαιολογεί άνιση φορολογική μεταχείριση μεταξύ, αντιστοίχως, της καταστάσεως στην οποία κανένα από τα συμβαλλόμενα μέρη στη δωρεά δεν κατοικεί στο κράτος μέλος αυτό και εκείνης στην οποία ένας τουλάχιστον από τους συμβαλλομένους κατοικεί στο εν λόγω κράτος. Επομένως, η κατάσταση των θυγατέρων της S. Hünnebeck είναι συγκρίσιμη με εκείνη κάθε δωρεοδόχου που αποκτά με δωρεά ακίνητο ευρισκόμενο στη Γερμανία από άτομο που κατοικεί στη γερμανική επικράτεια και με το οποίο συνδέεται με σχέση γονέα προς τέκνο, καθώς και με εκείνη κάθε κατοικούντος στην εν λόγω χώρα δωρεοδόχου ο οποίος λαμβάνει δωρεά από άτομο που δεν κατοικεί σε αυτήν (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 36).
- 55 Η γερμανική ρύθμιση θεωρεί, καταρχήν, τόσο τον δωρεοδόχο σε δωρεά μεταξύ κατοίκων εξωτερικού όσο και εκείνον σε δωρεά στην οποία μετέχει ένας τουλάχιστον κάτοικος ημεδαπής ως υποκειμένους στον φόρο για τους σκοπούς της εισπράξεως φόρου μεταβιβάσεως επί των δωρεών ακινήτων κειμένων στη Γερμανία. Μόνον ως προς το διάστημα που λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή του αφορολόγητου ποσού η εν λόγω ρύθμιση προβλέπει, για τον υπολογισμό του φόρου, διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των δωρεών που πραγματοποιούνται μεταξύ κατοίκων εξωτερικού και εκείνων στις οποίες μετέχει ένας τουλάχιστον κάτοικος ημεδαπής. Αντιθέτως, δεν αμφισβητείται ότι ο προσδιορισμός της φορολογικής κλάσεως και του φορολογικού συντελεστή πραγματοποιείται βάσει των ίδιων κανόνων για τις δύο αυτές κατηγορίες δωρεών (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 37).
- 56 Όταν εθνική ρύθμιση αντιμετωπίζει με τον ίδιο τρόπο, όσον αφορά τη φορολόγηση της μεταβιβάσεως ακινήτου ευρισκόμενου εντός του οικείου κράτους μέλους, αφενός, τους δωρεοδόχους κατοίκους εξωτερικού που αποκτούν το ακίνητο αυτό από κάτοικο εξωτερικού και, αφετέρου, τους δωρεοδόχους

κατοίκους εξωτερικού ή ημεδαπής που αποκτούν ένα τέτοιο ακίνητο από δωρητή κάτοικο ημεδαπής, καθώς και τους δωρεοδόχους κατοίκους ημεδαπής που αποκτούν το ίδιο ακίνητο από δωρητή κάτοικο εξωτερικού, η ρύθμιση αυτή δεν μπορεί, χωρίς να παραβιάσει τις απαιτήσεις του δικαίου της Ένωσης, να επιφυλάσσει διαφορετική μεταχείριση για τους ως άνω δωρητές, στο πλαίσιο της ίδιας φορολογήσεως, όσον αφορά την εφαρμογή αφορολόγητου ποσού για τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του φόρου επί του ακινήτου αυτού. Πράγματι, ο εθνικός νομοθέτης, προβλέποντας την ίδια μεταχείριση, εξαιρέσει της περιόδου που λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή του αφορολόγητου ποσού που μπορεί να ισχύσει έναντι του δωρεοδόχου, για τις δωρεές που πραγματοποιούνται υπέρ των δύο αυτών κατηγοριών ατόμων, δέχθηκε ότι δεν υπάρχει μεταξύ τους, σε σχέση με τις λεπτομέρειες εφαρμογής και τους όρους επιβολής φόρου δωρεών, καμία αντικειμενική διαφορετική κατάσταση ικανή να δικαιολογήσει διαφορετική μεταχείριση (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 38).

- 57 Ασφαλώς, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, όπως υποστηρίζει κατ' ουσίαν η Γερμανική Κυβέρνηση, η βάση επιβολής του φόρου δωρεάς δωρεοδόχου κατοίκου εξωτερικού, όταν αυτός υπέχει μερική φορολογική υποχρέωση όσον αφορά τον φόρο δωρεών στη Γερμανία, είναι, καταρχήν, χαμηλότερη από εκείνη δωρεοδόχου, κατοίκου ημεδαπής ή κατοίκου εξωτερικού, που υπέχει απεριόριστη φορολογική υποχρέωση όσον αφορά τον φόρο αυτό εντός του κράτους μέλους αυτού (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 52).
- 58 Εντούτοις, η περίπτωση αυτή δεν μπορεί να κλονίσει τις ανωτέρω διαπιστώσεις, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου (βλ., ιδίως, απόφαση της 3ης Σεπτεμβρίου 2014, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-127/12, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:2130, σκέψεις 77 και 78), τούτο δε καθόσον μάλιστα η περίοδος που λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή του αφορολόγητου ποσού το οποίο προβλέπει η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση ουδόλως διαφέρει σε συνάρτηση με το ποσό της φορολογητέας αξίας της δωρεάς, αλλά εξακολουθεί να είναι η ίδια ανεξαρτήτως του ποσού αυτού.
- 59 Εκ των ανωτέρω έπεται ότι, καθόσον η χρονική περίοδος που λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή του αφορολόγητου ποσού δεν αποτελεί συνάρτηση του ύψους της φορολογητέας βάσεως, αλλά αναγνωρίζεται υπέρ του δωρεοδόχου λόγω της ιδιότητάς του ως υποκείμενου στον φόρο, τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της βάσεως επιβολής του φόρου του δωρεοδόχου κατοίκου εξωτερικού που λαμβάνει δωρεά από δωρητή κάτοικο εξωτερικού δεν καθιστούν αντικειμενικά διαφορετική, σε συνάρτηση με την εν λόγω περίοδο, την κατάσταση του ως άνω δωρεοδόχου σε σχέση με αυτήν του δωρεοδόχου κατοίκου εξωτερικού που λαμβάνει δωρεά από δωρητή κάτοικο ημεδαπής ή από αυτή δωρεοδόχου κατοίκου ημεδαπής που λαμβάνει δωρεά από δωρητή κάτοικο εξωτερικού (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 55).
- 60 Επομένως, πρέπει να εξεταστεί αν περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων όπως αυτός που διαπιστώνεται στη σκέψη 48 της παρούσας αποφάσεως μπορεί να δικαιολογηθεί αντικειμενικά από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος.

Επί της δικαιολογήσεως του περιορισμού λόγω της συνδρομής επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος

- 61 Όσον αφορά την ύπαρξη ενδεχόμενης δικαιολογήσεως, στηριζόμενης σε επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, του περιορισμού τον οποίο συνιστά η λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση των κατοίκων εξωτερικού όσον αφορά την περίοδο συνυπολογισμού των δωρεών που λαμβάνεται υπόψη για τους σκοπούς εφαρμογής του αυξημένου αφορολόγητου ποσού, οι λόγοι που προβάλλει η Γερμανική Κυβέρνηση δεν είναι βάσιμοι.
- 62 Πρώτον, όσον αφορά τον λόγο που στηρίζεται στην ανάγκη διασφάλισης της συνοχής του γερμανικού φορολογικού συστήματος, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όπως ασφαλώς προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η ανάγκη αυτή μπορεί να δικαιολογεί περιορισμό των θεμελιωδών ελευθεριών που εγγυάται η Συνθήκη. Εντούτοις, για να μπορεί να γίνει δεκτή μια τέτοια δικαιολογία,

απαιτείται να αποδεικνύεται ότι υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της παροχής του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του με συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση (βλ. απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 53 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 63 Ωστόσο, εν προκειμένω, αρκεί η διαπίστωση ότι, ενώ η Γερμανική Κυβέρνηση περιορίζεται στο να υποστηρίζει, όλως γενικώς, ότι το άρθρο 2, παράγραφος 3, του ErbStG επέφερε «πλήρη τροποποίηση» του προσωπικού πεδίου εφαρμογής του συστήματος φορολογήσεως των δωρεοδόχων κατοίκων εξωτερικού και ότι όλα τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα που απορρέουν από την εφαρμογή του ενός ή του άλλου από τα δύο αυτά προσωπικά συστήματα φορολογήσεως τα οποία ο δικαιούχος κάτοικος εξωτερικού μπορεί να επιλέξει «αντισταθμίζονται αμοιβαίως», δεν αποδεικνύει πώς ο συνυπολογισμός των δωρεών για περίοδο 20 ετών, όταν ο δικαιούχος ζητεί την εφαρμογή του αυξημένου αφορολόγητου ποσού, μπορεί να λογίζεται ως πρόσφορο μέσο προς διασφάλιση της συνοχής του γερμανικού φορολογικού συστήματος. Συναφώς, πρέπει να σημειωθεί ότι το φορολογικό πλεονέκτημα που προκύπτει όταν λαμβάνεται υπόψη, προκειμένου να ισχύσει το αυξημένο αφορολόγητο ποσό, περίοδος δέκα ετών προ της δωρεάς στην οποία μετέχει ένας τουλάχιστον κάτοικος Γερμανίας δεν αντισταθμίζεται με καμία συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση στο πλαίσιο του φόρου δωρεών (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 22ας Απριλίου 2010, *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 54, και της 17ης Οκτωβρίου 2013, *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 60).
- 64 Επομένως, περιορισμός όπως αυτός που διαπιστώνεται στη σκέψη 48 της παρούσας αποφάσεως δεν μπορεί να δικαιολογείται με την ανάγκη διαφυλάξεως της συνοχής του γερμανικού φορολογικού συστήματος.
- 65 Όσον αφορά, δεύτερον, τη δικαιολογία που στηρίζεται στην αρχή της εδαφικότητας και στην προβαλλόμενη ανάγκη εξασφάλισης ισόρροπης κατανομής της εξουσίας επιβολής φόρου μεταξύ των κρατών μελών, πρέπει να υπομνησθεί ότι πρόκειται για θεμιτό σκοπό αναγνωρισμένο από το Δικαστήριο (απόφαση της 7ης Νοεμβρίου 2013, *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, σκέψη 50 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 66 Ωστόσο, πρέπει να σημειωθεί ότι, εν προκειμένω, η διαφορετική μεταχείριση σχετικά με την περίοδο που λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή του αυξημένου αφορολόγητου ποσού απορρέει από την εφαρμογή και μόνον της σχετικής γερμανικής ρυθμίσεως (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, *Arens-Sikken*, C-43/07, EU:C:2008:490, σκέψη 41). Επιπλέον, η Γερμανική Κυβέρνηση δεν αποδεικνύει ότι η διαφορετική αυτή μεταχείριση είναι αναγκαία προς εξασφάλιση της εξουσίας της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας προς επιβολή φόρου. Κακώς, επομένως, η Γερμανική Κυβέρνηση επικαλείται μια τέτοια δικαιολογία.
- 67 Ως εκ τούτου, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι εν προκειμένω δεν αποδείχθηκε ότι περιορισμός όπως αυτός που διαπιστώνεται στη σκέψη 48 της παρούσας αποφάσεως καθιστά δυνατή την επίτευξη των σκοπών γενικού συμφέροντος τους οποίους η Γερμανική Κυβέρνηση διατείνεται ότι επιδιώκει.
- 68 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβαλλόμενο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει, για τις δωρεές μεταξύ κατοίκων εξωτερικού, όταν δεν έχει υποβληθεί ειδικό σχετικό αίτημα από τον δικαιούχο, τρόπο υπολογισμού του φόρου προβλέποντα μειωμένο αφορολόγητο ποσό. Τα άρθρα αυτά αντιτίθενται επίσης, και εν πάση περιπτώσει, σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει, αιτήσει ενός τέτοιου δικαιούχου, τρόπο υπολογισμού του φόρου προβλέποντα αυξημένο αφορολόγητο ποσό για τις δωρεές στις οποίες μετέχει ένας τουλάχιστον κάτοικος ημεδαπής, όταν η χρήση της σχετικής δυνατότητας εκ μέρους του δικαιούχου κατοίκου εξωτερικού συνεπάγεται τον συνυπολογισμό, όσον αφορά τον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου για την οικεία δωρεά, όλων των δωρεών προς τον δωρεοδόχο από το ίδιο άτομο κατά τη διάρκεια δέκα ετών πριν και δέκα ετών μετά τη δωρεά αυτή.

Επί των δικαστικών εξόδων

- ⁶⁹ 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 (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

Τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει, για τις δωρεές μεταξύ κατοίκων εξωτερικού, όταν δεν έχει υποβληθεί ειδικό σχετικό αίτημα από τον δικαιούχο, τρόπο υπολογισμού του φόρου προβλέποντα μειωμένο αφορολόγητο ποσό. Τα άρθρα αυτά αντιτίθενται επίσης, και εν πάση περιπτώσει, σε εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει, αιτήσει ενός τέτοιου δικαιούχου, τρόπο υπολογισμού του φόρου προβλέποντα αυξημένο αφορολόγητο ποσό για τις δωρεές στις οποίες μετέχει ένας τουλάχιστον κάτοικος ημεδαπής, όταν η χρήση της σχετικής δυνατότητας εκ μέρους του δικαιούχου κατοίκου εξωτερικού συνεπάγεται τον συνυπολογισμό, όσον αφορά τον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου για την οικεία δωρεά, όλων των δωρεών προς τον δωρεοδόχο από το ίδιο άτομο κατά τη διάρκεια δέκα ετών πριν και δέκα ετών μετά τη δωρεά αυτή.

(υπογραφές)