

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JEAN MISCHO

της 12ης Δεκεμβρίου 2002¹

1. Το *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (Κάτω Χώρες) υπέβαλε στο Δικαστήριο πέντε προδικαστικά ερωτήματα σχετικά με τη φορολόγηση της κληρονομιάς κληρονομούμενου κατοίκου εξωτερικού.

κεφαλαίων, έχει εφαρμογή το άρθρο 67 της συνθήκης ΕΟΚ (το οποίο καταργήθηκε από τη συνθήκη του Άμστερνταμ), όπως τέθηκε σε εφαρμογή από την οδηγία 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της συνθήκης³.

I — Το νομικό πλαίσιο

3. Επίσης, γίνεται επίκληση των άρθρων 6 και 8 Α της συνθήκης ΕΚ (κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρων 12 ΕΚ και 18 ΕΚ).

A — Το κοινοτικό δίκαιο

2. Τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υποθέσεως έλαβαν χώρα πριν από τη θέση σε ισχύ της συνθήκης του Μάαστριχτ. Οι εφαρμοστέες κοινοτικές διατάξεις ανήκουν, επομένως, στη συνθήκη ΕΟΚ. Ειδικότερα, κατά το μέρος που αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, γίνεται επίκληση των άρθρων 48 και 52 της συνθήκης ΕΟΚ (μετέπειτα άρθρων 48 και 52 της Συνθήκης ΕΚ και, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρων 39 ΕΚ και 43 ΕΚ) και της οδηγίας 90/364/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Ιουνίου 1990, σχετικά με το δικαίωμα διαμονής². Όσον αφορά, δε, την ελεύθερη κίνηση των

B — Η εθνική νομοθεσία

4. Από τον φάκελο της υποθέσεως προκύπτουν τα ακόλουθα στοιχεία.

5. Κατά το ολλανδικό δίκαιο, οι κληρονομίες υπόκεινται σε φορολόγηση. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του *Successiewet 1956* (νόμος του 1956 περί κληρονομιών⁴) εισάγει διά-

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — ΕΕ L 180, σ. 26.

3 — ΕΕ L 178, σ. 5.

4 — *Sbtl.* 1956, σ. 362, στο εξής: *SW* του 1956.

κριση ανάλογα με το αν ο θανών ήταν κάτοικος εν ζωή των Κάτω Χωρών ή του εξωτερικού:

- 1) Αν ήταν κάτοικος των Κάτω Χωρών, επιβάλλεται φόρος κληρονομίας επί της αξίας του συνόλου των αγαθών που μεταβιβάζονται.
- 2) Αν δεν ήταν κάτοικος των Κάτω Χωρών, επιβάλλεται φόρος κληρονομίας επί της αξίας των «περιουσιακών στοιχείων της ημεδαπής» (τα οποία, στην παρούσα υπόθεση, περιλαμβάνουν τα ακίνητα που βρίσκονται στις Κάτω Χώρες), μετά από ενδεχόμενη έκπτωση των χρεών.

6. Εντούτοις, δυνάμει του άρθρου 13 του Wet op de vermogensbelasting 1964, Sbl. 520 (νόμου του 1964 περί φόρου ιδιοκτησίας⁵), όπως έχει ερμηνευθεί από τα ολλανδικά δικαστήρια, μπορούν να εκπέσουν κατά τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος μόνο τα χρέη που έχουν ως εγγύηση υποθήκη επί ακινήτου στις Κάτω Χώρες. Ειδικότερα, η διάταξη αυτή εφαρμόζεται σε περίπτωση που ο θανών είχε μεταβιβάσει προ του θανάτου του τα οικονομικά οφέλη του ακινήτου αυτού με αγοραπωλησία σε άλλο νομικό πρόσωπο. Αντιθέτως προς ό,τι συμβαίνει με τον κληρονόμο θανόντος που κατοικούσε στις Κάτω Χώρες, ο κληρονόμος του θανόντος κατοίκου εξωτερικού οφείλει να δηλώσει την πλήρη αξία του ακινήτου αυτού παρά το γεγονός ότι δικαιούχος της «οικονομικής ιδιοκτησίας» είναι τρίτος.

II — Πραγματικά περιστατικά και διαδικασία

7. Ο H. Barbier, Ολλανδός υπήκοος, γεννηθείς το 1941, απεβίωσε στις 24 Αυγούστου 1993 στο Βέλγιο, τελευταίο τόπο κατοικίας του. Άφησε ως κληρονόμους τη σύζυγό του και τον μοναδικό του γιο (στο εξής: κληρονόμοι).

8. Κατά την περίοδο από το 1970 μέχρι το 1988, και ενώ κατοικούσε στο Βέλγιο, ο H. Barbier απέκτησε στις Κάτω Χώρες διάφορα ακίνητα, από τα οποία εισέπραττε μισθώματα. Τα περισσότερα από τα ακίνητα αυτά προορίζονταν για εμπορικούς σκοπούς, ως καταστήματα, αποθήκες ή αναψυκτήρια.

9. Το 1988, ο H. Barbier πραγματοποίησε σειρά πωλήσεων, με τις οποίες μεταβίβασε τα ακίνητά του σε διευθυνόμενες από τον ίδιο ολλανδικές εταιρίες.

10. Κατά τη μεταβίβαση των κειμένων στις Κάτω Χώρες ακινήτων, αποφεύχθηκε η μεταγραφή στα οικεία δημόσια βιβλία με τη μεταβίβαση μόνο της λεγόμενης «οικονομικής ιδιοκτησίας» των ακινήτων, γεγονός που επέτρεψε την αποφυγή της καταβολής των τελών μεταγραφής ύψους 6 %. Ο H. Barbier είχε αναλάβει την υποχρέωση να μεταβιβάσει τα πωληθέντα ακίνητα (ήτοι, το εμπράγματο δικαίωμα) και ενόψει της μεταβίβασης αυτής ενχώρησε κάθε σχετικό του δικαίωμα. Η υποχρέωση αυτή, ωστόσο, δεν ασφαλίστηκε με υποθήκη.

5 — Sbl. 1964, σ. 520, στο εξής: WB του 1964.

11. Μετά τον θάνατο του H. Barbier, ο συμβολαιογράφος του δήλωσε, ενόψει της καταβολής φόρου κληρονομίας, την αξία τριών άλλων ακινήτων πλήρους κυριότητας του H. Barbier, αφαιρώντας τα ενυπόθηκα χρέη που είχαν δημιουργηθεί για την απόκτηση των ακινήτων αυτών. Η αξία των ακινήτων των οποίων είχε μεταβιβαστεί η «οικονομική ιδιοκτησία» στις ιδιωτικού δικαίου εταιρίες δεν περιελήφθη στη δήλωση αυτή.

12. Εντούτοις, ο διευθυντής της Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland du Rijksbelastingdienst (στο εξής: έφορος) προσέθεσε στη δηλωθείσα κληρονομία την αξία του συνόλου των ακινήτων των οποίων ο H. Barbier είχε διατηρήσει τη «νομική ιδιοκτησία». Έτσι, δεν έλαβε υπόψη καμιά έκπτωση της υποχρέωσης μεταβιβάσεως.

13. Οι κληρονόμοι άσκησαν προσφυγή κατά της αποφάσεως του εφόρου ενώπιον του Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, ζητώντας την επιβολή μηδενικού φόρου, λόγω του ότι ο έφορος είχε αρνηθεί την έκπτωση της υποχρέωσης μεταβιβάσεως. Το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch υπέβαλε στο Δικαστήριο τα εξής πέντε προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Απαιτείται ακόμα και τώρα για την επίκληση του κοινοτικού δικαίου διασυνοριακή οικονομική δραστηριότητα;

2) Απαγορεύει το κοινοτικό δίκαιο σε κράτος μέλος (το κράτος τοποθεσίας του ακινήτου), στην περίπτωση που βάσει κληρονομικού δικαιώματος έχει αποκτηθεί ακίνητο που βρίσκεται στο κράτος αυτό, να επιβάλει φόρο επί της αξίας του εν λόγω ακινήτου στο πλαίσιο του οποίου φόρου το κράτος τοποθεσίας του ακινήτου επιτρέπει την έκπτωση της αξίας της υποχρέωσης μεταβιβάσεως του ακινήτου αυτού όταν ο κληρονομούμενος κατά τον χρόνο του θανάτου του κατοικούσε στο κράτος τοποθεσίας του ακινήτου, αλλά όχι όταν ο κληρονομούμενος κατά τον χρόνο του θανάτου του κατοικούσε σε άλλο κράτος μέλος (κράτος κατοικίας);

3) Επηρεάζει την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα το αν κατά τον χρόνο αποκτήσεως του ακινήτου αυτού ο κληρονομούμενος δεν κατοικούσε πλέον στο κράτος τοποθεσίας του ακινήτου;

4) Επηρεάζει την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα ο επιμερισμός του κεφαλαίου του κληρονομούμενου στο κράτος τοποθεσίας του ακινήτου, στο κράτος κατοικίας του και ενδεχομένως σε άλλα κράτη;

5) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, όταν έναντι εταιρίας περιορισμένης ευθύνης υπάρχει δικαίωμα λήψεως τόκων από τρεχούμενο λογαριασμό της, σε ποιο κράτος έχει επενδυθεί κεφάλαιο, όπως το κεφάλαιο που έχει επενδυθεί κατά τον τρόπο που περιγράφεται στο σημείο 2.4 [της διατάξεως παραπομπής];»

III — Ανάλυση

τότε από το Βέλγιο ακίνητα κείμενα στις Κάτω Χώρες.

A — Επί του πρώτου ερωτήματος

14. Το παραπέμπον δικαστήριο παρατηρεί ότι τίθενται ενώπιόν του διάφορα ζητήματα κοινοτικού δικαίου. Αν υποτεθεί ότι η ύπαρξη ή μη ύπαρξη διασυνοριακής οικονομικής δραστηριότητας ασκεί ακόμη επιρροή, λαμβανομένης υπόψη της οδηγίας σχετικά με το δικαίωμα διαμονής⁶ και των διατάξεων της συνθήκης του Μάαστριχτ σχετικά με την ευρωπαϊκή ιθαγένεια, τίθεται το ερώτημα ποια από τις θεμελιώδεις ελευθερίες θίγεται στην υπό κρίση υπόθεση.

15. Συναφώς, κατά το παραπέμπον δικαστήριο, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι διακυβεύεται η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων, διότι ούτε ο κληρονομούμενος ούτε οι κληρονόμοι του είχαν παρεμποδιστεί κατά την προσωπική επιλογή της κατοικίας ή της εγκαταστάσεως. Μάλιστα, κατοικούσαν ήδη στο Βέλγιο όταν ο κληρονομούμενος αγόρασε το πρώτο από τα ακίνητα.

16. Αντιθέτως, το *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* φρονεί ότι συντρέχει διασυνοριακή κίνηση κεφαλαίων από το 1970, ημερομηνία μετακομίσεως του κληρονομούμενου από τις Κάτω Χώρες στο Βέλγιο. Συγκεκριμένα, ο κληρονομούμενος αγόρασε

17. Η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, πάντως, ισχυρίζεται ότι το πρώτο ερώτημα στερείται σημασίας για την παρούσα υπόθεση. Υπενθυμίζει συναφώς ότι το άρθρο 18 ΕΚ δεν έχει εφαρμογή *ratione temporis* και ότι η οδηγία 90/364 αποσκοπεί, μεταξύ άλλων στην εναρμόνιση των εθνικών διατάξεων των σχετικών με τη διαμονή των πολιτών των κρατών μελών σε κράτος μέλος διαφορετικό από το δικό τους. Στην υπό κρίση υπόθεση, όμως, οι επίδικες στην κύρια δίκη διατάξεις του SW του 1956 δεν έχουν καμιά σχέση με τις προϋποθέσεις εισόδου και διαμονής σε έδαφος άλλου κράτους μέλους και δεν περιορίζουν ούτε παρεμποδίζουν κατά κανέναν τρόπο το δικαίωμα της οικογένειας Barbier να εγκατασταθεί εκτός των Κάτω Χωρών.

18. Ούτε οι διατάξεις οι σχετιζόμενες με την ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων έχουν εδώ εφαρμογή. Συγκεκριμένα, δεν υπάρχει στην υπό κρίση υπόθεση διασυνοριακή οικονομική δραστηριότητα, η οποία να παρεμποδίζεται από το ολλανδικό φορολογικό δίκαιο. Έτσι, η αγορά των ακινήτων στις Κάτω Χώρες από τον κληρονομούμενο ο οποίος κατοικούσε στο Βέλγιο δεν εμποδίστηκε καθόλου και έφθασε μέχρι τη μεταβίβαση της «οικονομικής ιδιοκτησίας» τους, ως προς την οποία είχε την ίδια μεταχείριση με τους κατοίκους των Κάτω Χωρών.

19. Αντιθέτως, η απόκτηση ακινήτων λόγω κληρονομίας δεν συνιστά οικονομική δραστηριότητα. Το ίδιο ισχύει για τις αποκλειστικά «νομικές ιδιοκτησίες», χωρίς κατοχή της «οικονομικής ιδιοκτησίας». Συναφώς, η

⁶ — Υποθέτω ότι το παραπέμπον δικαστήριο αναφέρεται στην οδηγία 90/364/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 28ης Ιουνίου 1990, σχετικά με το δικαίωμα διαμονής (ΕΕ L 180, σ. 26).

Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών υπογραμμίζει ότι ο κληρονομούμενος επέλεξε τις ως άνω πράξεις για φορολογικούς λόγους. Δεν συντρέχει, επομένως, καμιά ανάγκη προστασίας της Συνθήκης.

εκτιμηθεί υπό το πρίσμα του κοινοτικού δικαίου που ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υποθέσεως. Όμως, η Συνθήκη του Μάαστριχτ δεν είχε ακόμη τεθεί σε εφαρμογή κατά τον χρόνο του θανάτου του H. Barbier.

20. Οι προσφεύγοντες στην κύρια δίκη επισημαίνουν, αντιθέτως, ότι στην υπό κρίση υπόθεση θίγεται τόσο η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων όσο και η ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων. Συναφώς, αναφέρονται ιδίως στις αποφάσεις Baars⁷ και Verkooijen⁸. Κατά την άποψή τους, στην απόφαση Baars το Δικαστήριο έκρινε σιωπηρώς ότι δεν υπάρχει προϋπόθεση διασυννοριακής οικονομικής δραστηριότητας ή ότι τέτοια δραστηριότητα υπάρχει όταν, όπως στην υπό κρίση υπόθεση, πρόκειται για διασυννοριακές επενδύσεις σε ακίνητα μέσω εταιρίας ιδιωτικού δικαίου, επενδύσεις που παράγουν εισοδήματα από διασυννοριακούς τόκους (συγκρίσιμους, κατ' ουσίαν, με τα διασυννοριακά μερίσματα στην προπαρατεθείσα υπόθεση Verkooijen).

23. Όσον αφορά την οδηγία 90/364, φρονώ επίσης ότι δεν ασκεί επιρροή στην υπόθεση, αν και όχι για τους ίδιους λόγους με αυτούς που προβάλλει η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών. Η οδηγία αυτή, η οποία ερείζεται στο άρθρο 235 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 308 ΕΚ), επιβάλλει πράγματι στα κράτη μέλη να παρέχουν, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, δικαίωμα διαμονής στους υπηκόους των κρατών μελών που δεν έχουν αυτό το δικαίωμα «βάσει άλλων διατάξεων του κοινοτικού δικαίου». Η τελευταία αυτή έκφραση αναφέρεται κατ' ουσίαν στις διατάξεις τις σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων και με την ελευθερία εγκαταστάσεως.

21. Ποια πρέπει να είναι η θέση μας έναντι των επιχειρημάτων αυτών;

24. Δεν αποκλείεται το δικαίωμα διαμονής του H. Barbier να βασίστηκε στην πραγματικότητα σε αυτή την οδηγία και το ίδιο να ισχύει για τους κληρονόμους του, αλλά, εξ όσων γνωρίζω, το δικαίωμα αυτό διαμονής στο Βέλγιο δεν αμφισβητήθηκε ποτέ.

22. Συμμερίζομαι την ανάλυση της Κυβέρνησεως των Κάτω Χωρών ως προς τη μη εφαρμογή *ratione temporis* του άρθρου 8 Α της Συνθήκης. Πράγματι, όπως υπενθυμίζει η εν λόγω κυβέρνηση, η κατάσταση πρέπει να

25. Το πρόβλημα που τίθεται στην παρούσα υπόθεση είναι διαφορετικό. Πρόκειται για το αν οι κληρονόμοι του H. Barbier μπορούν να συναγάγουν από τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης εγκαταστάσεως και ελεύθε-

7 — Απόφαση της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98 (Συλλογή 2000, σ. I-2787).

8 — Απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98 (Συλλογή 2000, σ. I-4071).

ρης κινήσεως των κεφαλαίων και να αντιτάξουν στις ολλανδικές αρχές το δικαίωμα να μην υπόκεινται σε φόρο μεταβιβάσεως διαφορετικό από τον φόρο κληρονομιάς που θα κατέβαλλαν εάν ο κληρονομούμενος εξακολουθούσε να κατοικεί στις Κάτω Χώρες.

26. Πράγματι, δεν αμφισβητείται ότι οι ολλανδικές φορολογικές αρχές επιφυλάσσουν διαφορετική μεταχείριση, από πλευράς φόρου κληρονομιάς ή εξομοιούμενων με αυτόν φόρων, στα ακίνητα που βρίσκονται στις Κάτω Χώρες, αναλόγως με το αν ο θανών κατοικούσε ή όχι στις Κάτω Χώρες κατά το χρόνο του θανάτου.

27. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η κληρονομία του H. Barbier επιβαρύνεται λόγω του γεγονότος ότι ο ίδιος κατοικούσε στο Βέλγιο. Από τη διάταξη περί παραπομπής, όμως, προκύπτει επιπλέον ότι ο H. Barbier συνέχισε και μετά την αναχώρησή του από τις Κάτω Χώρες για το Βέλγιο τις δραστηριότητές του ως διευθυντής εταιρίας με έδρα στις Κάτω Χώρες. Η διάταξη δεν αναφέρει, πάντως, αν μεταγενέστερα έπαυσε τις δραστηριότητές αυτές.

28. Πρέπει, επομένως, να εφαρμοστεί εν προκειμένω η νομολογία του Δικαστηρίου, σύμφωνα με την οποία, «το περιεχόμενο του άρθρου 52 της Συνθήκης δεν μπορεί να ερμηνευθεί κατά τρόπο ώστε να αποκλείονται από τις ευεργετικές διατάξεις του κοινοτικού δικαίου οι υπήκοοι συγκεκριμένου κράτους μέλους όταν αυτοί, από δικές τους ενέργειες, βρίσκονται, έναντι του κράτους καταγωγής τους, σε κατάσταση εξομοίωσιμη

προς αυτήν οποιουδήποτε άλλου υποκειμένου δικαίου το οποίο απολαύει των δικαιωμάτων και ελευθεριών που διασφαλίζονται από τη Συνθήκη»⁹.

29. Πρέπει, επιπλέον, να υπογραμμιστεί ότι οι επίδικες ολλανδικές διατάξεις είναι δυνατόν να θίγουν την ελευθερία ενός επιχειρηματία να εγκατασταθεί σε άλλο κράτος μέλος, ακόμη και αν, όπως τονίζουν το παραπέμπον δικαστήριο και η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, δεν θίγουν άμεσα το δικαίωμα εισόδου ή διαμονής σε άλλο κράτος μέλος. Πράγματι, ο επιχειρηματίας αυτός που διαθέτει ή προτίθεται να αποκτήσει ακίνητα στις Κάτω Χώρες μπορεί να αποθαρρυνθεί από την άσκηση του δικαιώματός του στην ελεύθερη κυκλοφορία, λόγω του ότι η κληρονομία του θα υπόκειται σε δυσμενή φορολογική μεταχείριση.

30. Είναι αληθές ότι, εξ ορισμού, τα αποτελέσματα της ασκήσεως της ελεύθερης κυκλοφορίας τα σχετικά με τον φόρο κληρονομιάς δεν αφορούν πλέον άμεσα τον ενδιαφερόμενο. Παρά ταύτα, όμως, όπως προβάλλει η Επιτροπή, μπορούν να δημιουργήσουν εμπόδια στις προαναφερθείσες ελευθερίες. Είναι δε σκόπιμο να τονιστεί συναφώς ότι τα ως άνω αποτελέσματα αποτελούν στοιχεία που πρέπει να λαμβάνονται οπωσδήποτε υπόψη από κάθε ενδιαφερόμενο κατά την απόφασή του να κάνει ή να μην κάνει χρήση αυτής της ελευθερίας της κυκλοφορίας.

9 — Βλ., υπ' αυτή την έννοια, τις αποφάσεις της 7ης Φεβρουαρίου 1979, 115/78, *Knors* (Συλλογή 1979, σ. 399, σκέψη 24)· της 3ης Οκτωβρίου 1990, C-61/89, *Bouchoucha* (Συλλογή 1990, σ. I-3551, σκέψη 13)· της 31ης Μαρτίου 1993, C-19/92, *Kraus* (Συλλογή 1993, σ. I-1663, σκέψη 15)· της 23ης Φεβρουαρίου 1994, C-419/92 (*Scholz*, Συλλογή 1994, σ. I-505), και της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, *Asscher* (Συλλογή 1996, σ. I-3089, σκέψη 32).

31. Το ίδιο ισχύει, εξάλλου, τόσο για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων όσο και για την ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων, η οποία, φρονώ και εγώ όπως και η Επιτροπή, ότι διακυβεύεται επίσης στην υπό κρίση υπόθεση.

που αφορούν μόνο τη «νομική ιδιοκτησία» δεν είναι στην πραγματικότητα οικονομικές και, αφετέρου, επιδιώκει στην υπό κρίση υπόθεση τη φορολόγηση του κατόχου της «νομικής ιδιοκτησίας» ως εάν να κατείχε την «οικονομική ιδιοκτησία».

32. Πράγματι, δικαίως η Επιτροπή παραθέτει την οδηγία 88/361, η οποία ήταν εφαρμοστέα κατά τον χρόνο των πραγματικών γεγονότων της υποθέσεως της κύριας δίκης και έθετε σε εφαρμογή το άρθρο 67 της Συνθήκης σχετικά με την ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων. Προκύπτει ότι αυτή εφαρμόζεται στις επενδύσεις σε ακίνητα που πραγματοποιούνται στο εθνικό έδαφος από κατοίκους εξωτερικού. Οι αγορές ακινήτων που πραγματοποίησε ο H. Barbier στις Κάτω Χώρες από την κατοικία του στο Βέλγιο, όπως περιγράφει η διάταξη περί παραπομπής, εμπίπτουν αναμφισβήτητα στην κατηγορία αυτή.

35. Για τους ανωτέρω λόγους, προτείνεται να δοθεί στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα η εξής απάντηση:

— Το άρθρο 1 της οδηγίας 88/361 έχει την έννοια ότι η κατοχυρούμενη από τη διάταξη αυτή ελευθερία διακυβεύεται υπό συνθήκες παρόμοιες με αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, της σχετικής με την κληρονομία προσώπου το οποίο απέκτησε ακίνητο στις Κάτω Χώρες ενώ ήταν κάτοικος άλλου κράτους μέλους.

33. Πρέπει να παρατηρηθεί συναφώς ότι ο χαρακτηρισμός αυτός είναι καθαρά αντικειμενικός και ουδαμώς συνδέεται με τα κίνητρα των προσώπου που προέβη στις εν λόγω κινήσεις. Το ενδεχόμενο φορολογικό κίνητρο που προβάλλει η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών δεν μπορεί, επομένως, να στερήσει την πράξη από τον χαρακτήρα της ως κινήσεως κεφαλαίου κατά την έννοια του κοινοτικού δικαίου.

— Τα άρθρα 48 και 52 της Συνθήκης έχουν την έννοια ότι η κατοχυρούμενη από τις διατάξεις αυτές ελευθερία διακυβεύεται υπό συνθήκες παρόμοιες με αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, της σχετικής με την κληρονομία κατοίκου των Κάτω Χωρών, ο οποίος είχε μεταφέρει την κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος, εξακολουθώντας, όμως, τις επαγγελματικές του δραστηριότητες στις Κάτω Χώρες, και ο οποίος στη συνέχεια απέκτησε ακίνητο στις Κάτω Χώρες.

34. Επιπλέον, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι υπάρχει αντίφαση στην επιχειρηματολογία της Κυβερνήσεως των Κάτω Χωρών, η οποία, αφενός, ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές

B — Επί του δεύτερου ερωτήματος

υποχρεώσεις, όπως η επίδικη υποχρέωση μεταβιβάσεως, εμπίπτουν στην αρμοδιότητα του κράτους κατοικίας.

36. Με το ερώτημα αυτό το παραπέμπον δικαστήριο ερωτά εάν το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει τη διαφορετική φορολόγηση της κληρονομίας κληρονομούμενου κατοίκου εξωτερικού από αυτήν κληρονομούμενου κατοίκου εσωτερικού.

37. Η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών δεν αμφισβητεί την ύπαρξη διαφορετικής μεταχείρισης με μόνο κριτήριο την κατοικία. Δέχεται, συγκεκριμένα, ότι αν ο κληρονομούμενος κατοικούσε στις Κάτω Χώρες, είναι δυνατή η έκπτωση της υποχρεώσεως μεταβιβάσεως, ενώ στην περίπτωση κληρονομούμενου που κατοικούσε εν ζωή σε άλλο κράτος μέλος, δεν είναι δυνατή.

38. Υποστηρίζει, ωστόσο, ότι δεν υπάρχει στην επίδικη περίπτωση διαφορετική μεταχείριση ιδίων καταστάσεων. Συγκεκριμένα, κατά την άποψή της, η κατάσταση κληρονομούμενου κατοίκου εν ζωή των Κάτω Χωρών δεν μπορεί να συγκριθεί με αυτήν κληρονομούμενου κατοίκου εν ζωή άλλου κράτους μέλους.

39. Συναφώς, ισχυρίζεται πρέπει να εφαρμοστεί η αρχή του διεθνούς φορολογικού δικαίου περί καταμερισμού των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ κρατών, δυνάμει της οποίας οι εμπράγματα υποχρεώσεις εμπίπτουν στην αρμοδιότητα του κράτους της τοποθεσίας του ακινήτου, ενώ οι ενοχικές

40. Βάσει της αρχής αυτής, η κατάσταση του κληρονομούμενου που κατοικούσε εν ζωή στις Κάτω Χώρες είναι διαφορετική από αυτήν του κληρονομούμενου που κατοικούσε εν ζωή σε άλλο κράτος μέλος. Στην πρώτη περίπτωση, το σύνολο της περιουσιακής καταστάσεως, συμπεριλαμβανομένων των ενοχικών υποχρεώσεων, υπάγεται στην αρμοδιότητα των Κάτω Χωρών ως κράτους της τοποθεσίας του αγαθού και κατοικίας του ενδιαφερομένου.

41. Αντιθέτως, στη δεύτερη περίπτωση, μόνον οι εμπράγματα υποχρεώσεις υπάγονται στην αρμοδιότητα των Κάτω Χωρών, κράτους της τοποθεσίας του ακινήτου, ενώ οι ενοχικές υποχρεώσεις υπάγονται φορολογικώς στην αρμοδιότητα του κράτους κατοικίας.

42. Πρέπει να σημειωθεί ότι το παραπέμπον δικαστήριο αμφισβητεί την ύπαρξη της αρχής αυτής του καταμερισμού των φορολογικών αρμοδιοτήτων.

43. Πρέπει, ακόμη, να τονιστεί ότι οι έννοιες του εθνικού δικαίου, όπως η διάκριση μεταξύ εμπράγματων και ενοχικών υποχρεώσεων, ή ακόμη οι προβαλλόμενες αρχές του διεθνούς φορολογικού δικαίου δεν μπορούν να δικαιολογήσουν παράβαση του κοινοτικού δικαίου.

44. Είναι αληθές ότι, θεωρητικώς, ο κληρονόμος κληρονομούμενου που είχε δυσμενέστερη μεταχείριση από την ολλανδική νομοθεσία μπορεί να επιδιώξει την αναγνώριση υπέρ του ενός «αντισταθμιστικού πλεονεκτήματος» δυνάμει της νομοθεσίας του κράτους κατοικίας του, υπό την προϋπόθεση, βέβαια, ότι αυτό εφαρμόζει τα ίδια κριτήρια φορολογικής αρμοδιότητας με τις Κάτω Χώρες.

45. Πρέπει, πάντως, να αναγνωριστεί ότι η ολλανδική νομοθεσία δεν λαμβάνει υπόψη τη μεταχείριση του φορολογουμένου από το κράτος μέλος κατοικίας. Αν, όμως, υποτεθεί ότι το κράτος αυτό δεν λαμβάνει υπόψη ολόκληρη την αξία των επίδικων ενοχικών υποχρεώσεων και ότι, επομένως, δεν υπάρχει κανένα «αντισταθμιστικό πλεονέκτημα» τέτοιου είδους, ο κληρονόμος θανόντος που κατοικούσε εν ζωή σε αυτό είναι στην ίδια κατάσταση με τον κληρονόμο θανόντος που κατοικούσε εν ζωή στις Κάτω Χώρες, του οποίου επίσης οι ενοχικές υποχρεώσεις δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη από τις αρχές άλλου κράτους μέλους. Δεν υπάρχει, επομένως, στην υπόθεση αυτή κανένας λόγος διαφορετικής μεταχειρίσεως του κληρονόμου θανόντος, ο οποίος ήταν εν ζωή κάτοικος των Κάτω Χωρών.

46. Επομένως, αντιθέτως προς όσα ισχυρίζεται η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, μπορεί όντως να συντρέχει διαφορετική μεταχείριση ίδιων καταστάσεων. Ο ολλανδικός νόμος προσφέρει στον φορολογούμενο τη δυνατότητα να έχει έκπτωση σε άλλο κράτος μέλος, χωρίς να είναι καθόλου βέβαιο αν αυτό ισχύει στην προκειμένη περίπτωση και χωρίς να δίνεται στον φορολογούμενο το δικαίωμα να αποδείξει την απουσία τέτοιας δυνατότητας. Το γεγονός αυτό είναι ακόμη σοβαρότερο, διότι υπάρχουν, όπως είδαμε,

αμφιβολίες, όπως αυτές που εξέφρασε το παραπέμπον δικαστήριο, περί του διεθνούς χαρακτήρα της αρχής του καταμερισμού των φορολογικών αρμοδιοτήτων, την οποία εφαρμόζουν οι ολλανδικές αρχές.

47. Η επίδικη εθνική νομοθεσία αξίζει, επομένως, σε κάθε περίπτωση την ίδια ακριβώς προσέγγιση με αυτή που ακολούθησε το Δικαστήριο κατά της γερμανικής νομοθεσίας στην απόφαση *Schumacker*¹⁰, δηλαδή του αποκλεισμού της δυνατότητας να ληφθεί υπόψη από μια φορολογική αρχή κατά τη επίδικη φορολόγηση το σύνολο των περιστάσεων που συντρέχουν στο πρόσωπο του φορολογουμένου, αντιθέτως προς τη γερμανική νομολογία στην απόφαση *Gschwind*¹¹, την οποία επίσης επικαλέστηκε η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών.

48. Κατά της απόψεως της Κυβερνήσεως των Κάτω Χωρών υπάρχει ένα δεύτερο επιχείρημα, το οποίο νομίζουμε ότι την αντικρούει ακόμη πιο καθοριστικά.

49. Πρέπει, όντως, να υπογραμμιστεί ότι το κριτήριο της διακρίσεως που εφαρμόζουν οι Κάτω Χώρες δεν έχει καμιά σχέση με την περιουσιακή κατάσταση και ότι καταλήγει και πάλι σε μεταχείριση ριζικά διαφορετική παρόμοιων οικονομικών καταστάσεων.

10 — Απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93 (Συλλογή 1995, σ. I-225).

11 — Απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, C-391/97 (Συλλογή 1999, σ. I-5451).

50. Πράγματι, σε περιπτώσεις όπως η υπό κρίση, το ολλανδικό δίκαιο επιτρέπει στους κληρονόμους του κληρονομούμενου που ήταν εν ζωή κάτοικος εσωτερικού να φορολογούνται σύμφωνα με την περιουσιακή τους κατάσταση, δηλαδή το αγαθό που βαρύνεται με υποχρέωση μεταβιβάσεως εξαιρείται από τη φορολογητέα βάση της κληρονομίας. Αντιθέτως, οι κληρονόμοι του κληρονομούμενου που ήταν εν ζωή κάτοικος εξωτερικού, οι οποίοι βρίσκονται στην ίδια ακριβώς περιουσιακή κατάσταση όσον αφορά το επίδικο αγαθό, φορολογούνται όπως θα φορολογούνταν εάν το αγαθό αυτό είχε παραμείνει στην πλήρη κυριότητα του κληρονομούμενου.

51. Δεδομένου ότι οι περιουσιακές αυτές καταστάσεις είναι ίδιες, δεν μπορεί να θεωρηθεί καθοριστικός ο εμπράγματος ή ο ενοχικός χαρακτήρας των υποχρεώσεων των οποίων ζητείται η έκπτωση. Αυτό που έχει σημασία είναι ότι ίδιες περιουσιακές καταστάσεις, δηλαδή αγαθά βεβαρημένα με υποχρέωση μεταβιβάσεως, πρέπει να έχουν την ίδια μεταχείριση και όχι διαφορετική μεταχείριση που θα εξαρτάται από την κατοικία του κληρονομούμενου.

52. Πολλώ μάλλον ισχύουν τα ανωτέρω στην υπό κρίση υπόθεση, στην οποία η επίδικη ενοχική υποχρέωση, δηλαδή αυτή της μεταβιβάσεως της «οικονομικής ιδιοκτησίας» του φορολογούμενου αγαθού, συνδέεται ιδιαίτερα στενά με το επίδικο αγαθό και έχει αποφασιστική επιρροή στην αξία που έχει το αγαθό αυτό για τους κληρονόμους. Ο σύνδεσμος αυτός είναι εξίσου στενός με αυτόν μιας εμπράγματης υποχρεώσεως επί αγαθού και δεν υπάρχει, επομένως, σοβαρός λόγος να μη γίνει δεκτή η έκπτωση για τις ενοχικές υποχρεώσεις, όταν γίνεται δεκτή για τις εμπράγματες.

53. Επιπλέον, και εν πάση περιπτώσει, πρέπει να αναγνωριστεί ότι, παρά τους ισχυρισμούς της Κυβερνήσεως των Κάτω Χωρών, η άποψή της δεν βρίσκει κανένα έρεισμα στη νομολογία.

54. Η εν λόγω κυβέρνηση επιμένει συναφώς ότι από την απόφαση Gilly¹² προκύπτει ότι τα κράτη μέλη δικαιούνται να καθορίσουν τα κριτήρια φορολογήσεως που εφαρμόζουν και ότι μπορούν στο πλαίσιο αυτό να εμπνευστούν από το υπόδειγμα του ΟΟΣΑ. Μπορεί επίσης να ληφθεί υπόψη η τοποθεσία των ακινήτων.

55. Εντούτοις, το Δικαστήριο πάντοτε υπογράμμισε¹³ ότι, κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων αυτών, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να απαλλάσσονται της τηρήσεως των κοινωτικών κανόνων.

56. Η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών παραθέτει επίσης τη νομολογία¹⁴, σύμφωνα με την οποία η κατάσταση των φορολογούμενων κατοίκων εσωτερικού δεν είναι, κατά κανόνα, εξομοιώσιμη με αυτή των κατοίκων εξωτερικού. Είναι, όμως, αναγκαίο να υπογραμμιστεί ότι η διαπίστωση αυτή δεν εμπόδισε το Δικαστήριο να αναγνωρίσει σε πολλές υποθέσεις ότι οι κάτοικοι εσωτερικού

12 — Απόφαση της 12ης Μαΐου 1998, C-336/96 (Συλλογή 1998, σ. I-2793).

13 — Βλ., ενδεικτικά, απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN (Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 58).

14 — Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Schumacker.

βρίσκονταν σε εξομοιώσιμη κατάσταση με τους κατοίκους εξωτερικού, όσον αφορά την επίδικη εθνική νομοθεσία.

57. Ειδικότερα, προκύπτει από πάγια νομολογία¹⁵ ότι όταν ένα κράτος μέλος τοποθετεί τους κατοίκους εσωτερικού και τους κατοίκους εξωτερικού στην ίδια θέση από φορολογικής απόψεως, πρέπει να κάνει το ίδιο και για τις εκπτώσεις από τη φορολογία αυτή.

58. Πράγματι, ο νομοθέτης του κράτους μέλους αυτού, υιοθετώντας την ίδια μεταχείριση από φορολογικής απόψεως, δέχτηκε ότι δεν υπάρχει μεταξύ των κατοίκων εσωτερικού και των κατοίκων εξωτερικού καμία αντικειμενική διαφορά που να δικαιολογεί διαφορετική μεταχείριση ως προς τις διατυπώσεις και τις προϋποθέσεις της φορολογήσεως.

59. Η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών ισχυρίζεται συναφώς ότι, βάσει της αρχής της εδαφικότητας, η κληρονομία προσώπου που ήταν εν ζωή κάτοικος των Κάτω Χωρών υπόκειται σε φόρο επί των απανταχού στοιχείων της, ενώ η κληρονομική υποχρέωση των κληρονόμων προσώπου που ήταν κάτοικος εν ζωή άλλου κράτους μέλους περιορίζεται στα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στις Κάτω Χώρες.

60. Ωστόσο, ως προς την επιβολή φόρου κληρονομίας στα ακίνητα που βρίσκονται στις Κάτω Χώρες, οι ολλανδικές αρχές εξακολουθούν να θεωρούν τους κατοίκους εσωτερικού φορολογητέους κατά τον ίδιο τρόπο με τους κατοίκους εξωτερικού. Δεν μπορούν, κατά συνέπεια, στο πλαίσιο της φορολογήσεως αυτής να αρνούνται στους τελευταίους τις εκπτώσεις που παρέχουν στους πρώτους.

61. Στο σημείο αυτό η κατάσταση παρουσιάζει εντυπωσιακή ομοιότητα με την προπαρατεθείσα υπόθεση Saint-Gobain ZN, στην οποία η Γερμανική Κυβέρνηση προέβαλε ότι οι εδρεύουσες στη Γερμανία εταιρίες υπέκειντο σε φορολόγηση του συνόλου της περιουσίας τους, ενώ οι εδρεύουσες σε άλλο κράτος μέλος εταιρίες υπέκειντο σε φορολόγηση μόνο της περιουσίας που είχαν στη Γερμανία. Ο ισχυρισμός αυτός δεν εμπόδισε το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι οι καταστάσεις των δύο κατηγοριών ήταν εξομοιωσιμες ως προς την επίδικη φορολόγηση.

62. Βρισκόμαστε επομένως ενώπιον διαφορετικής μεταχείρισεως αναλόγως της κατοικίας, κριτήριο που δεν μπορεί να είναι δυσμενές για τους υπηκόους των άλλων κρατών μελών. Καμία πειστική δικαιολογία δεν προβλήθηκε από την Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών για την άνιση αυτή μεταχείριση.

63. Η εν λόγω κυβέρνηση τονίζει τις νομοθετικές μεταρρυθμίσεις του 2000, επτά έτη μετά τον θάνατο του H. Barbier, μετά τις οποίες δεν μπορεί πλέον σήμερα να ανακύ-

15 — Βλ. την απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1986, σ. 273), και την προπαρατεθείσα Saint-Gobain ZN.

ψει τέτοιας φύσεως διαφορά. Εντούτοις, επειδή οι διατάξεις αυτές δεν ήταν εφαρμοστέες στη διαφορά της κύριας δίκης και το Δικαστήριο δεν είχε ακόμη επιληφθεί αυτής, δεν μπορεί να αποφανθεί συναφώς.

64. Η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών υποστηρίζει επίσης ότι ο σύνδεσμος μεταξύ της διαφορετικής μεταχειρίσεως της κληρονομίας και των οικονομικών δραστηριοτήτων που πραγματοποίησε ο κληρονομούμενος είναι τόσο χαλαρός που δεν μπορεί να γίνει δεκτή η ύπαρξη περιορισμού στην ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων. Πρέπει, ωστόσο, να αναγνωριστεί ότι αυτό δεν αναιρεί το γεγονός ότι συντρέχει δυσμενής μεταχείριση με σημαντικές συνέπειες βάσει του κριτηρίου της κατοικίας και μόνο.

65. Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ακολούθως ότι η φορολογική αρχή, καθώς στην κύρια δίκη, προβάλλει και άλλα επιχειρήματα στο ίδιο πλαίσιο, τα οποία αναλύονται από την Επιτροπή.

66. Για παράδειγμα, υποστηρίχθηκε ότι σε περίπτωση εκπτώσεως της αξίας της υποχρεώσεως μεταβιβάσεως δεν θα επιβαλλόταν κανένας φόρος, ούτε λόγω της αρχικής μεταβιβάσεως ούτε λόγω του θανάτου. Συμμερίζομαι, εντούτοις, την άποψη της Επιτροπής, σύμφωνα με την οποία ο φόρος μεταβιβάσεως και ο φόρος κληρονομίας δεν συνδέονται μεταξύ τους.

67. Επιπλέον, το ίδιο πρόβλημα μη καταβολής φόρου θα υπήρχε και στην περίπτωση κληρονομούμενου που κατοικούσε εν ζωή στις Κάτω Χώρες, ο οποίος θα είχε προβεί στις ίδιες μεταβιβάσεις «οικονομικής δραστηριότητας» με τον H. Barbier, χωρίς εγγραφή υποθήκης.

68. Τέλος, το επιχείρημα είναι πολύ περισσότερο αβάσιμο λόγω του ότι οι κληρονόμοι είχαν τη δυνατότητα να προβάλουν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, χωρίς αντίκρουση στο σημείο αυτό, ότι ο φόρος μεταβιβάσεως θα ήταν απαιτητός κατά τον χρόνο που θα μεταβιβαζόταν τελικά και η «νομική ιδιοκτησία».

69. Σύμφωνα με το παραπέμπον δικαστήριο, η καθώς στην κύρια δίκη φορολογική αρχή προέβαλε επίσης ότι, από απόψεως ελέγχου, είναι θεμιτό να λαμβάνεται υπόψη μόνον η μεταβίβαση της «νομικής ιδιοκτησίας» και όχι οι αναγκαστικού δικαίου συμβάσεις που προβλέπουν την υποχρέωση μεταβιβάσεως της «ιδιοκτησίας» αυτής.

70. Και στο σημείο αυτό συμμερίζομαι την άποψη της Επιτροπής ότι δεν είναι σαφές κατά τι θα διέφερε αυτό το πρόβλημα του ελέγχου με κριτήριο τον τόπο κατοικίας του κληρονομούμενου. Σε περίπτωση, βέβαια, που η κατοικία αυτή είναι στις Κάτω Χώρες, οι αρμόδιες αρχές αρκούνται στις αναγκαστικού δικαίου συμβάσεις.

71. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η επίδικη εθνική νομοθεσία υιοθετεί συγκεκριμένη άνιση μεταχείριση λόγω ιθαγένειας και ότι δεν μπορεί να αναγνωρισθεί κανένας σοβαρός λόγος που να την δικαιολογεί.

72. Η επίκληση του άρθρου 73 Δ δεν ενισχύει καθόλου την άποψη της Κυβέρνησεως των Κάτω Χωρών. Συγκεκριμένα, η διάταξη αυτή όχι μόνον δεν ίσχυε κατά την κρίσιμη για την παρούσα υπόθεση περίοδο, όπως υπενθυμίζει εξάλλου η ίδια η Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, αλλά, επιπλέον, προκύπτει ρητώς ότι δεν μπορεί να αποτελεί μέσο αυθαίρετων διακρίσεων¹⁶.

73. Ως εκ τούτου, πρέπει να δοθεί στο παραπέμπτον δικαστήριο η απάντηση ότι η Συνθήκη απαγορεύει την εφαρμογή της επίδικης εθνικής νομοθεσίας.

Γ — Επί του τρίτου ερωτήματος

74. Με το ερώτημα αυτό το παραπέμπτον δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο αν στο

πλαίσιο της απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα έχει σημασία το γεγονός ότι, κατά τον χρόνο αποκτήσεως του ακινήτου, ο κληρονομούμενος δεν κατοικούσε πλέον στο κράτος τοποθεσίας του ακινήτου αυτού.

75. Σύμφωνα με την Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, τη μόνη από τους διαδίκους που κατέθεσε παρατηρήσεις που εξέταζαν συγκεκριμένα το ζήτημα αυτό, δεν πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ των δύο αυτών καταστάσεων. Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι η επίδικη φορολόγηση δεν θίγει καθεαυτήν την αγορά του αγαθού, αλλά την κληρονομία. Διαφορετική μεταχείριση θα μπορούσε να υπάρξει μόνο αν ο κληρονομούμενος κατοικούσε εκτός των Κάτω Χωρών κατά τον χρόνο του θανάτου του και αν κατά τον χρόνο αυτόν είχαν ήδη χωριστεί η «οικονομική» από τη «νομική ιδιοκτησία».

76. Κατά την άποψή μου, από την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα προκύπτει σαφώς ότι δεν ασκεί επιρροή το αν ο κληρονομούμενος κατοικούσε στο κράτος της τοποθεσίας του ακινήτου κατά τον χρόνο της αγοράς του φορολογητέου ακινήτου. Ειδικότερα, η διαφορετική μεταχείριση δεν εξαρτάται από το ζήτημα αυτό, αλλά, και στο σημείο αυτό συμφωνώ με τις παρατηρήσεις της Κυβέρνησεως των Κάτω Χωρών, αποκλειστικά από τον τόπο κατοικίας του κληρονομούμενου κατά τον χρόνο του θανάτου του. Επιπλέον, και πρωτίστως, η απουσία δικαιολογήσεως της διαφορετικής μεταχειρίσεως δεν συνδέεται ούτε με τον τόπο κατοικίας του κληρονομούμενου κατά τον χρόνο αγοράς του αγαθού.

77. Πράγματι, η συλλογιστική που αναπτύσσεται ανωτέρω ως προς το δεύτερο

¹⁶ — Βλ. συναφώς την απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkoorjen (Συλλογή 2000, σ. I-4071).

προδικαστικό ερώτημα, από την οποία προκύπτει ότι συντρέχει διαφορετική μεταχείριση στερούμενη αντικειμενικής δικαιολογήσεως, ισχύει οιοσδήποτε και αν είναι ο τόπος κατοικίας του κληρονομουμένου κατά τον χρόνο της αγοράς του επίδικου ακινήτου.

78. Παρότι ο προσδιορισμός του τόπου κατοικίας του κληρονομουμένου κατά τον χρόνο της αγοράς του ακινήτου δεν ασκεί επιρροή στην υπόθεση στο πλαίσιο του δεύτερου ερωτήματος του παραπέμποντος δικαστηρίου, πρέπει, ωστόσο, να παρατηρηθεί ότι δεν ισχύει ακριβώς το ίδιο όσον αφορά το πρώτο ερώτημα.

80. Εντούτοις, από τις σχετικές με το πρώτο ερώτημα παρατηρήσεις μου προκύπτει ότι, στην υποθετική αυτή περίπτωση, οι διατάξεις για την ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων θα εξακολουθούσαν να είναι εφαρμοστέες.

81. Για τους ανωτέρω λόγους, προτείνω να δοθεί στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι το γεγονός ότι κατά τον χρόνο αγοράς του ακινήτου αυτού ο κληρονομούμενος δεν κατοικούσε πλέον στο κράτος τοποθεσίας του ακινήτου δεν επηρεάζει την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

Δ — *Επί του τέταρτου ερωτήματος*

79. Φρονώ, πράγματι, ότι, όπως προκύπτει από τις σχετικές με αυτό παρατηρήσεις μου, σε περίπτωση που η επίδικη φορολόγηση αφορούσε ακίνητο αγορασμένο από τον κληρονομούμενο κατά τον χρόνο που κατοικούσε ακόμη στις Κάτω Χώρες, περίπτωση που δεν φαίνεται να συντρέχει εν προκειμένω, δεδομένου ότι η διάταξη περί παραπομπής αναφέρεται μόνο σε ακίνητα αγορασμένα μετά τη μετακόμιση του H. Barbier, δεν θα είχαμε a priori μέτρο που να θίγει την ελεύθερη κίνηση των κεφαλαίων, διότι, στην περίπτωση αυτή, η αγορά του αγαθού δεν θα συνοδευόταν από κίνηση κεφαλαίων κατά την έννοια της οδηγίας 88/361. Εξάλλου, δεν υποστηρίζεται ότι υπήρξε το ελάχιστο εμπόδιο στην είσπραξη των εισοδημάτων που προέρχονταν από το αγαθό αυτό.

82. Με το ερώτημα αυτό το παραπέμπον δικαστήριο ερωτά εάν ο επιμερισμός του κεφαλαίου του κληρονομούμενου στο κράτος τοποθεσίας του ακινήτου, στο κράτος κατοικίας του και ενδεχομένως σε άλλα κράτη μέλη επηρεάζει την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.

83. Σύμφωνα με την Κυβέρνηση των Κάτω Χωρών, πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση, βάσει του κριτηρίου ότι, όταν η περιουσία του κληρονομουμένου βρίσκεται αποκλειστικά ή σχεδόν αποκλειστικά σε κράτος διαφορετικό από αυτό της κατοικίας, το κράτος της τοποθεσίας του ακινήτου είναι

φορολογικώς αρμόδιο, μεταξύ άλλων, και για τις ενοχικές υποχρεώσεις. Είναι ενδιαφέρον να σημειωθεί ότι, όπως προκύπτει από τον φάκελο της υποθέσεως, το κριτήριο αυτό δεν προβλέπεται από την εθνική νομοθεσία που είναι εφαρμοστέα στη διαφορά της κύριας δίκης.

προαναφερθέντα. Πράγματι, από τη νομολογία¹⁷ προκύπτει ότι το φορολογικό πλεονέκτημα που απορρέει ενδεχομένως για τους παρέχοντες υπηρεσίες από τη χαμηλή φορολογία στην οποία υπόκεινται στο κράτος μέλος εντός του οποίου είναι εγκατεστημένοι δεν μπορεί να επιτρέπει σε άλλο κράτος μέλος να δικαιολογεί τη δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση των αποδεκτών των υπηρεσιών που είναι εγκατεστημένοι στο τελευταίο αυτό κράτος.

84. Εν πάση περιπτώσει, δεν συμμερίζομαι την ανάλυση της Κυβερνήσεως των Κάτω Χωρών. Πράγματι, το καθοριστικό στοιχείο στην υπό κρίση υπόθεση είναι η αντιστοιχία που πρέπει να υπάρχει μεταξύ της επιβολής του φόρου και των οφέλους των δυνατοτήτων εκπτώσεως. Αφής στιγμής τα ακίνητα που ανήκουν στον κάτοικο εξωτερικού είναι φορολογητέα όπως αυτά που ανήκουν στους κατοίκους εσωτερικού, οι σχετικές εκπτώσεις πρέπει επίσης, όπως είδαμε, να παρέχονται στους κατοίκους εξωτερικού όπως και στους κατοίκους εσωτερικού.

87. Επομένως, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση.

Ε — Επί του πέμπτου ερωτήματος

85. Δεν υπάρχει, επομένως, κανένας λόγος να γίνεται διάκριση ανάλογα με τον επιμερισμό της περιουσίας των κατοίκων εξωτερικού στερώντας την έκπτωση από κάποιους εξ αυτών, ενώ η έκπτωση αυτή παρέχεται στο σύνολο των κατοίκων εσωτερικού.

88. Κατά πάγια νομολογία¹⁸, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμά την αναγκαιότητα και τον κρίσιμο χαρακτήρα των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Εν προκειμένω, όμως, το παραπέμπον δικαστήριο υπέβαλε το πέμπτο αυτό ερώτημα υπό την προϋπόθεση καταφατικής απαντήσεως στο προηγούμενο ερώτημα.

89. Από όσα εξέθεσα ανωτέρω προκύπτει ότι η περίπτωση αυτή δεν συντρέχει εν προκειμένω. Δεν χρειάζεται, επομένως, να απαντηθεί το ερώτημα αυτό.

86. Το γεγονός ότι κάποιοι από τους κατοίκους εξωτερικού μπορεί ενδεχομένως να επωφελούνται εκπτώσεων στο κράτος κατοικίας τους δεν αναιρεί καθόλου τα

17 — Απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 1999, C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Συλλογή 1999, σ. I-7447, σκέψη 44, και τις εκεί παρατιθέμενες παραπομπές.

18 — Βλ. ενδεικτικά την απόφαση της 26ης Νοεμβρίου 1998, C-797, Bronner (Συλλογή 1998, σ. I-7791), σκέψη 16.

IV — Πρόταση

90. Για τους λόγους που εκτέθηκαν ανωτέρω, προτείνεται στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα που έθεσε το *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (Κάτω Χώρες) ως εξής:

Στο πρώτο ερώτημα

«— Το άρθρο 1 της οδηγίας 88/361 του Συμβουλίου της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή το άρθρου 67 της Συνθήκης, έχει την έννοια ότι η κατοχυρούμενη από τη διάταξη αυτή ελευθερία διακυβεύεται υπό συνθήκες παρόμοιες με αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, όσον αφορά την κληρονομία προσώπου το οποίο απέκτησε ακίνητο στις Κάτω Χώρες ενώ ήταν κάτοικος άλλου κράτους μέλους.

— Τα άρθρα 48 και 52 της Συνθήκης ΕΟΚ (στη συνέχεια άρθρων 48 και 52 της Συνθήκης ΕΚ και νυν, κατόπιν τροποποιήσεως, άρθρων 39 ΕΚ και 42 ΕΚ) έχουν την έννοια ότι η κατοχυρούμενη από τις διατάξεις αυτές ελευθερία διακυβεύεται υπό συνθήκες παρόμοιες με αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, όσον αφορά την κληρονομία κατοίκου των Κάτω Χωρών, ο οποίος είχε μεταφέρει την κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος, εξακολουθώντας, όμως, τις επαγγελματικές του δραστηριότητες στις Κάτω Χώρες, και ο οποίος στη συνέχεια απέκτησε ακίνητο στις Κάτω Χώρες.»

Στο δεύτερο ερώτημα

«Το κοινοτικό δίκαιο απαγορεύει στα κράτη μέλη (στο κράτος μέλος τοποθεσίας) να επιβάλλουν σε περίπτωση αποκτήσεως λόγω κληρονομιάς ακινήτου, το οποίο βρι-

σκεται στο κράτος τοποθεσίας, φόρο επί της αξίας του ακινήτου αυτού παρέχοντας έκπτωση της αξίας της υποχρεώσεως μεταβιβάσεως του εν λόγω ακινήτου αν ο κληρονομούμενος κατοικούσε κατά τον χρόνο του θανάτου του στο κράτος τοποθεσίας και όχι σε άλλο κράτος μέλος (το κράτος μέλος κατοικίας).»

Στο τρίτο ερώτημα

«Το γεγονός ότι κατά τον χρόνο αποκτήσεως του ακινήτου αυτού ο κληρονομούμενος δεν κατοικούσε πλέον στο κράτος τοποθεσίας του ακινήτου δεν επηρεάζει την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.»

Στο τέταρτο ερώτημα

«Ο επιμερισμός του κεφαλαίου του κληρονομουμένου μεταξύ του κράτους τοποθεσίας, του κράτους κατοικίας και ενδεχομένως άλλων κρατών μελών δεν επηρεάζει την απάντηση στο δεύτερο ερώτημα.»

Στο πέμπτο ερώτημα

«Το πέμπτο ερώτημα δεν χρειάζεται να απαντηθεί.»