Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ANTHONY COLLINS
της 9ης Φεβρουαρίου 2023 [1]

Υπόθεση C-670/21

BA
κατά
Finanzamt X

[αίτηση του Finanzgericht Köln (φορολογικού δικαστηρίου Κολωνίας, Γερμανία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων – Άρθρα 63 έως 65 ΣΛΕΕ – Φόρος κληρονομίας – Ακίνητο που βρίσκεται σε τρίτη χώρα – Ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση ακινήτου που βρίσκεται σε κράτος μέλος ή σε κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου – Περιορισμός – Δικαιολογητικοί λόγοι κοινωνικής πολιτικής – Στεγαστική πολιτική – Αναλογικότητα»

I. Εισαγωγή

1. Στις παρούσες προτάσεις θα εξετάσω, κατόπιν υποδείξεως του Δικαστηρίου, ένα καινοφανές ζήτημα: μπορούν τα κράτη μέλη να επιδιώκουν στο έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης σκοπούς κοινωνικής πολιτικής, όπως την προώθηση της διαθεσιμότητας οικονομικά προσιτών κατοικιών προς μίσθωση, με μέτρα που συνιστούν περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων από και προς τρίτες χώρες;

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Η συμφωνία για τον ΕΟΧ

2. Το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (στο εξής: συμφωνία ΕΟΧ), της 2ας Μαΐου 1992 [2], προβλέπει ότι, στο πλαίσιο των διατάξεων της εν λόγω συμφωνίας, δεν επιβάλλονται περιορισμοί μεταξύ των συμβαλλομένων μερών στις κινήσεις κεφαλαίων που ανήκουν σε πρόσωπα τα οποία έχουν κατοικία σε κράτος μέλος της Ένωσης ή της Ευρωπαϊκής Ζώνης Ελεύθερων Συναλλαγών (ΕΖΕΣ), ούτε διάκριση μεταχείρισης που βασίζεται στην ιθαγένεια ή στην κατοικία των μερών ή στον τόπο της επένδυσης.

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

[2] ΕΕ 1994, L 1, σ. 3.

Β. Το γερμανικό δίκαιο

3. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, περίπτωση 1, του Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (νόμου περί φορολογίας κληρονομιών και δωρεών), της 27ης Φεβρουαρίου 1997[3], όπως τροποποιήθηκε με τον Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (νόμο περί μεταρρύθμισης του καθεστώτος φορολογίας κληρονομιών και των κανόνων αποτίμησης), της 24ης Δεκεμβρίου 2008[4], επιβάλλει φόρο κληρονομίας στις κτήσεις περιουσιακών στοιχείων αιτία θανάτου.

4. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 1, του νόμου περί φορολογίας κληρονομιών και δωρεών, φορολογική υποχρέωση γεννάται:

«[…]

1. στις περιπτώσεις 1 έως 3 του άρθρου 1, παράγραφος 1, για το σύνολο των μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων […], αν ο κληρονομούμενος κατά τον χρόνο επέλευσης του θανάτου, ο δωρητής κατά τον χρόνο εκτέλεσης της δωρεάς ή ο αποκτών κατά τον χρόνο του γενεσιουργού της φορολογικής υποχρέωσης γεγονότος, είναι ημεδαποί. Ως ημεδαποί θεωρούνται:

α) τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στην ημεδαπή,

[…]».

5. Το άρθρο 13c[5] του νόμου περί φορολογίας κληρονομιών και δωρεών, το οποίο φέρει τον τίτλο «Ειδικές ρυθμίσεις για τα ακίνητα που εκμισθώνονται για οικιστική χρήση», προβλέπει τα εξής:

«1. Τα ακίνητα της παραγράφου 3 αποτιμώνται στο 90 % της εμπορικής τους αξίας.

[…]

3. Η μέθοδος της μειωμένης εμπορικής αξίας εφαρμόζεται στα ακίνητα ή στα μέρη τους που:

1. εκμισθώνονται για οικιστική χρήση,

2. βρίσκονται στη Γερμανία, σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε κράτος μέλος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, και

3. δεν ανήκουν στο ενεργητικό επιχείρησης ή γεωργικής ή δασικής εκμετάλλευσης κατά την έννοια του άρθρου 13a.

[…]»

[3] BGB1. 1997 I, σ. 378.

[4] BGB1. 2008 I, σ. 3018.

[5] Η διάταξη περί παραπομπής αναφέρεται στο άρθρο 13c του νόμου περί φορολογίας κληρονομιών και δωρεών, νυν άρθρο 13d του νόμου περί φορολογίας κληρονομιών και δωρεών. Βλ. Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (νόμο περί προσαρμογής της νομοθεσίας περί φορολογίας κληρονομιών και δωρεών στη νομολογία του Ομοσπονδιακού Συνταγματικού Δικαστηρίου) της 4ης Νοεμβρίου 2016 (BGBl. 2016 I, σ. 2464).

Γ. Η σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ Γερμανίας και Καναδά

6. Στις 19 Απριλίου 2001 η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας και ο Καναδάς συνήψαν σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και ορισμένους άλλους φόρους, την πρόληψη της φοροδιαφυγής και την παροχή συνδρομής στον τομέα της φορολογίας (στο εξής: ΣΑΔΦ)[6]. Κατά το άρθρο 2 της ΣΑΔΦ, η εν λόγω σύμβαση δεν εφαρμόζεται στους φόρους κληρονομίας. Παρά ταύτα, το άρθρο 26 προβλέπει τα εξής:

«(1) Οι αρμόδιες αρχές των συμβαλλόμενων κρατών ανταλλάσσουν τις πληροφορίες που είναι χρήσιμες για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας σύμβασης ή της εσωτερικής νομοθεσίας των συμβαλλόμενων κρατών σχετικά με τους φόρους που εμπίπτουν στη σύμβαση, στο μέτρο που η σχετική φορολόγηση δεν αντιβαίνει στη σύμβαση. Η ανταλλαγή πληροφοριών δεν περιορίζεται από το άρθρο 1. […]

[…]

(4) Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ως φόροι που εμπίπτουν στην παρούσα σύμβαση θεωρούνται, παρά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 2, όλοι οι φόροι που επιβάλλονται από συμβαλλόμενο κράτος.»

III. Η διαφορά της κύριας δίκης, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

7. Ο A, όταν απεβίωσε το 2016, ήταν κάτοικος Γερμανίας. Κληροδότησε στον υιό του, BA, επίσης κάτοικο Γερμανίας, μερίδιο κυριότητας επί ακινήτου που βρισκόταν στον Καναδά και εκμισθωνόταν για οικιστική χρήση.

8. Με απόφαση της 17ης Ιουλίου 2017, η Finanzamt X (φορολογική αρχή X, Γερμανία) επέβαλε στον BA φόρο κληρονομίας για το εν λόγω ακίνητο.

9. Στις 19 Μαρτίου 2018 ο BA ζήτησε, δυνάμει του άρθρου 13c, παράγραφος 1, του νόμου περί φορολογίας κληρονομιών και δωρεών, να τροποποιηθεί η πράξη καθορισμού του ύψους του εν λόγω φόρου κληρονομίας και να φορολογηθεί το ακίνητο που βρίσκεται στον Καναδά σε ποσοστό 90 % της εμπορικής αξίας του. Ο BA υποστήριξε ότι το ακίνητο πληροί όλες τις προϋποθέσεις της εν λόγω διάταξης, πλην της προϋπόθεσης που αφορά την τοποθεσία του. Επίσης, υποστήριξε ότι η προβλεπόμενη στον νόμο περί φορολογίας κληρονομιών και δωρεών προϋπόθεση ότι το ακίνητο πρέπει να βρίσκεται στη Γερμανία, σε άλλο κράτος μέλος ή σε κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ) προκειμένου να τύχει του φορολογικού πλεονεκτήματος του άρθρου 13c, παράγραφος 1, παραβιάζει την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών και τρίτων χωρών, η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ.

10. Με απόφαση της 25ης Απριλίου 2018, η φορολογική αρχή X απέρριψε την αίτηση του BA. Ο BA άσκησε διοικητική ένσταση κατά της απόφασης αυτής. Η φορολογική αρχή X απέρριψε την ένσταση του BA στις 23 Απριλίου 2019, κρίνοντας ότι η ευνοϊκή μεταχείριση, από απόψεως φόρου κληρονομίας, των ακινήτων που εκμισθώνονται για οικιστική χρήση και βρίσκονται σε κράτος μέλος ή σε κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ) δεν αντιβαίνει στο

[6] BGB1. 2002 II, σ. 670.

άρθρο 63 ΣΛΕΕ. Στις 24 Μαΐου 2019 ο BA άσκησε ενώπιον του Finanzgericht Köln (φορολογικού δικαστηρίου Κολωνίας, Γερμανία) προσφυγή με αίτημα την ακύρωση της απόφασης περί απόρριψης της ένστασης του.

11. Στη διάταξή του περί παραπομπής, το εν λόγω δικαστήριο εκφράζει αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα των κρίσιμων διατάξεων του νόμου περί φορολογίας κληρονομιών και δωρεών με το άρθρο 63 ΣΛΕΕ. Το επίμαχο ακίνητο πληροί όλες τις προϋποθέσεις του εθνικού δικαίου που θα του επέτρεπαν να τύχει της μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου κατά 10 %, εκτός από το γεγονός ότι βρίσκεται σε κράτος εκτός του ΕΟΧ. Κατά τη νομολογία, η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων των ακινήτων, από την κληρονομία θανόντος σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα αποτελεί κίνηση κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 63 ΣΛΕΕ[7]. Το Finanzgericht Köln (φορολογικό δικαστήριο Κολωνίας) επισημαίνει ότι στους περιορισμούς της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων περιλαμβάνονται και τα μέτρα που ενδέχεται να αποτρέπουν τους κατοίκους κράτους μέλους από το να πραγματοποιούν επενδύσεις σε άλλα κράτη[8], συμπεριλαμβανομένων των τρίτων χωρών. Επίσης, το Finanzgericht Köln (φορολογικό δικαστήριο Κολωνίας) διατηρεί αμφιβολίες για το κατά πόσον ο ανωτέρω περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μπορεί να δικαιολογηθεί από τη ρήτρα standstill του άρθρου 64 ΣΛΕΕ, από τους δικαιολογητικούς λόγους του άρθρου 65 ΣΛΕΕ ή από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος. Συγκεκριμένα, εκτιμά ότι η ρήτρα standstill δεν έχει εφαρμογή, δεδομένου ότι το επίμαχο φορολογικό πλεονέκτημα θεσπίστηκε το 2008. Επίσης, τα ακίνητα που εκμισθώνονται για οικιστική χρήση, ανεξάρτητα από το αν βρίσκονται σε κράτος μέλος, σε κράτος του ΕΟΧ ή σε τρίτη χώρα, βρίσκονται στην ίδια κατάσταση για τους σκοπούς της εφαρμογής του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α′, ΣΛΕΕ. Τέλος, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι δεν φαίνεται να υφίσταται επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος ικανός να δικαιολογήσει τον επίμαχο περιορισμό.

12. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Köln (φορολογικό δικαστήριο Κολωνίας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν το άρθρο 63, παράγραφος 1, και τα άρθρα 64 και 65 ΣΛΕΕ την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτά εθνική ρύθμιση κράτους μέλους σχετικά με την επιβολή φόρου κληρονομίας, η οποία για τον υπολογισμό του εν λόγω φόρου προβλέπει ότι λαμβάνεται υπόψη το σύνολο της αξίας οικοδομηθέντος ακινήτου το οποίο αποτελεί ατομική περιουσία και βρίσκεται σε τρίτη χώρα (εν προκειμένω στον Καναδά) και εκμισθώνεται ως κατοικία, ενώ αντιστοίχως λαμβάνεται υπόψη μόνο το 90 % της αξίας ακινήτου το οποίο αποτελεί ατομική περιουσία και βρίσκεται στην ημεδαπή, σε κράτος μέλος ή σε κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου και εκμισθώνεται ως κατοικία;»

13. Η Γερμανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 17ης Νοεμβρίου 2022, ο BA, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή ανέπτυξαν προφορικώς τις παρατηρήσεις τους και απάντησαν στις ερωτήσεις του Δικαστηρίου.

[7] Αποφάσεις της 15ης Οκτωβρίου 2009, Busley και Cibrian Fernandez (C-35/08, EU:C:2009:625, σκέψη 18), και της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 20).

[8] Απόφαση της 22ας Ιανουαρίου 2009, STEKO Industriemontage (C-377/07, EU:C:2009:29, σκέψη 23).

14. Σύμφωνα με τη σχετική υπόδειξη του Δικαστηρίου, στο πλαίσιο των παρουσών προτάσεων θα εξετασθεί αν τα κράτη μέλη δύνανται να δικαιολογούν περιορισμούς στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων από και προς τρίτες χώρες επικαλούμενα επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος.

IV. Εκτίμηση

A. Τα επιχειρήματα των μετεχόντων στη διαδικασία

15. Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ εφαρμόζεται στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών. Δεδομένου ότι για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας που οφείλεται για τα ακίνητα που βρίσκονται σε τρίτη χώρα εφαρμόζεται υψηλότερη βάση υπολογισμού, ο BA, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή συμφωνούν ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση περιορίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 63 ΣΛΕΕ. Διαφωνούν ως προς το αν ο περιορισμός αυτός μπορεί να δικαιολογηθεί με επίκληση επιτακτικού λόγου γενικού συμφέροντος.

16. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο BA ισχυρίστηκε ότι η εφαρμοστέα γερμανική νομοθεσία δεν προάγει τη διαθεσιμότητα οικονομικά προσιτών κατοικιών προς μίσθωση, δεδομένου ότι το φορολογικό πλεονέκτημα εφαρμόζεται σε όλα τα ακίνητα ανεξαρτήτως αξίας. Κατ' αυτόν, δεν υπάρχει κανένας λόγος τα ακίνητα που βρίσκονται σε τρίτες χώρες να μην τυγχάνουν του εν λόγω φορολογικού πλεονεκτήματος.

17. Η Γερμανική Κυβέρνηση τόνισε ότι η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, σε αντιδιαστολή προς την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων μεταξύ κρατών του ΕΟΧ. Όπως προβάλλει η εν λόγω Κυβέρνηση, κατά την εκτίμηση της συνδρομής επιτακτικού λόγου γενικού συμφέροντος, πρέπει να ληφθεί υπόψη ο υψηλότερος βαθμός νομικής ολοκλήρωσης μεταξύ των κρατών μελών. Επομένως, περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες μπορεί να δικαιολογείται για λόγους που δεν θα δικαιολογούσαν περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών.

18. Η Γερμανική Κυβέρνηση επισήμανε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι, στις μεγάλες γερμανικές πόλεις, τέσσερα στα δέκα νοικοκυριά δαπανούν άνω του 30 % των διαθέσιμων εισοδημάτων τους για τη μίσθωση κατοικίας. Παρόμοιο πρόβλημα υφίσταται και σε άλλα κράτη μέλη και προκαλεί ανησυχία στις δημόσιες αρχές τους. Όπως προκύπτει από το σχέδιο νόμου περί μεταρρυθμίσεως των κανόνων που διέπουν τη φορολογία κληρονομιών και δωρεών, ο Γερμανός νομοθέτης επεδίωκε, με τη θέσπιση του άρθρου 13c, σκοπό γενικού συμφέροντος, ήτοι την αύξηση της διαθεσιμότητας ακινήτων ατομικής ιδιοκτησίας για οικιστική χρήση, προκειμένου να μειωθεί η συγκέντρωση κατοικιών προς μίσθωση στην κατοχή επενδυτικών ομίλων[9]. Η Γερμανική Κυβέρνηση επισημαίνει ότι οι επενδυτικοί όμιλοι, εν αντιθέσει με τα φυσικά πρόσωπα, δεν υπόκεινται σε φόρο κληρονομίας. Σκοπός του φορολογικού πλεονεκτήματος είναι να μειωθεί η πίεση την οποία υφίστανται τα φυσικά πρόσωπα που κληρονομούν ακίνητα εκμισθωμένα για οικιστική χρήση να τα πωλήσουν, προκειμένου να εξοφλήσουν τον φόρο, και ως εκ τούτου να διατηρηθεί η ανωτέρω χρήση τους.

[9] Βλ. Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (σχέδιο νόμου περί μεταρρύθμισης του καθεστώτος φορολογίας κληρονομιών και των κανόνων αποτίμησης) 16/7918, της 28ης Ιανουαρίου 2008, σ. 25 και 36.

19. Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η ενίσχυση του ανταγωνισμού στην αγορά ακινήτων προς μίσθωση συμβάλλει στη διαθεσιμότητα και χρηματοδότηση οικονομικά προσιτών κατοικιών, η οποία δύναται να αποτελεί επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος[10]. Η διευκόλυνση της πρόσβασης σε οικονομικά προσιτές κατοικίες αποτελεί σκοπό ευρωπαϊκής πολιτικής και εξ αυτού του λόγου η εφαρμοστέα γερμανική ρύθμιση επέκτεινε το επίμαχο φορολογικό πλεονέκτημα στα ακίνητα που βρίσκονται σε χώρες του ΕΟΧ. Ούτε η Γερμανική Κυβέρνηση, ούτε η Ευρωπαϊκή Ένωση, ούτε ο ΕΟΧ είναι υπεύθυνοι για την προώθηση της διαθεσιμότητας οικονομικά προσιτών κατοικιών σε τρίτες χώρες. Είναι ανέφικτο να εκτιμηθεί η ανάγκη για κοινωνική στέγαση σε τρίτες χώρες, δεδομένου ότι τούτο θα απαιτούσε πολύ υψηλού επιπέδου συνεργασία με τις χώρες αυτές. Η επέκταση του φορολογικού πλεονεκτήματος σε ακίνητα που βρίσκονται σε τρίτες χώρες θα αύξανε επίσης το κόστος του μέτρου για το Δημόσιο Ταμείο, χωρίς να αποφέρει κανένα πρόσθετο όφελος για τον πληθυσμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του ΕΟΧ. Ο περιορισμός του οφέλους το οποίο αποφέρει το φορολογικό πλεονέκτημα στα μισθωμένα ακίνητα που βρίσκονται στην Ευρωπαϊκή Ένωση ή στον ΕΟΧ παρέχει κίνητρα για επενδύσεις στα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία και συμβάλλει, ως εκ τούτου, στην επίτευξη του επιδιωκόμενου κοινωνικού σκοπού. Η Γερμανική Κυβέρνηση θεωρεί ότι μπορεί να «χαράξει μια διαχωριστική γραμμή» και να εξαιρέσει από το όφελος το οποίο αποφέρει το φορολογικό πλεονέκτημα τα ακίνητα που βρίσκονται σε τρίτες χώρες.

20. Η Γερμανική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι ο περιορισμός της χορήγησης του φορολογικού πλεονεκτήματος είναι αναλογικός, δεδομένου ότι είναι πρόσφορος για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξή του. Συναφώς, επισημαίνει ότι η χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος εξαρτάται από την τοποθεσία του ακινήτου και όχι από τον τόπο διαμονής του θανόντος ή των κληρονόμων του.

21. Επίσης, η Γερμανική Κυβέρνηση δικαιολογεί τον περιορισμό της χορήγησης του φορολογικού πλεονεκτήματος επικαλούμενη την ανάγκη προστασίας της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων. Ελλείψει μηχανισμών ανταλλαγής πληροφοριών με τρίτες χώρες, οι γερμανικές αρχές δεν είναι σε θέση να εξακριβώσουν εάν ένα ακίνητο εκμισθώνεται για οικιστική χρήση. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Γερμανική Κυβέρνηση παραδέχθηκε πάντως ότι η ΣΑΔΦ παρέχει στις γερμανικές αρχές τη δυνατότητα να ζητούν σχετικές πληροφορίες από τις καναδικές αρχές προκειμένου να καθορίσουν το ύψος του φόρου κληρονομίας.

22. Η Επιτροπή θεωρεί ότι ουδείς επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος μπορεί να δικαιολογήσει τον επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης περιορισμό.

23. Όσον αφορά την προώθηση οικονομικά προσιτών κατοικιών προς μίσθωση, η Επιτροπή υποστήριξε στις γραπτές παρατηρήσεις της ότι από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι τα ακίνητα που βρίσκονται σε τρίτες χώρες όπως ο Καναδάς δεν τελούν σε κατάσταση συγκρίσιμη με εκείνη των ακινήτων που βρίσκονται στη Γερμανία, την Ευρωπαϊκή Ένωση ή τον ΕΟΧ. Απαντώντας σε ερωτήσεις του Δικαστηρίου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή παραδέχθηκε ότι η προώθηση οικονομικά προσιτών κατοικιών προς μίσθωση δύναται να θεωρηθεί ότι συνιστά βάσιμο δικαιολογητικό λόγο για τον περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών ή κρατών του ΕΟΧ και τρίτων χωρών, ανεξάρτητα από το αν υφίστανται παρόμοια ανάγκη στις εν λόγω τρίτες χώρες. Πλην όμως, εναπόκειται στη Γερμανική Κυβέρνηση να αποδείξει ότι η νομοθετική της ρύθμιση επιδιώκει θεμιτό σκοπό κοινωνικής πολιτικής και ότι είναι αναλογική. Στο πλαίσιο αυτό, η εφαρμοστέα γερμανική νομοθεσία εγείρει τουλάχιστον δύο ζητήματα. Πρώτον, πρόσωπο που κληρονομεί

[10] Απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, σκέψη 30).

ακίνητο το οποίο εκμισθώνεται για οικιστική χρήση δύναται να τύχει του φορολογικού πλεονεκτήματος και στη συνέχεια να πωλήσει το ακίνητο σε θεσμικό επενδυτή. Δεύτερον, το φορολογικό πλεονέκτημα ισχύει για όλα τα ακίνητα, συμπεριλαμβανομένων των πολυτελών ακινήτων.

24. Επιπλέον, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ο επίμαχος περιορισμός δεν μπορεί να δικαιολογηθεί με επίκληση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων, δεδομένου ότι το φορολογικό πλεονέκτημα δεν χορηγείται για όλα τα ακίνητα που βρίσκονται σε τρίτες χώρες, ανεξάρτητα από το αν η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας έχει συνάψει συμφωνία ανταλλαγής πληροφοριών με την οικεία χώρα, όπως έχει πράξει με τον Καναδά.

Β. Γενικές αρχές

25. Βάσει του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων εφαρμόζεται στις κινήσεις κεφαλαίων τόσο μεταξύ κρατών μελών όσο και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, χωρίς την προϋπόθεση της αμοιβαιότητας[11]. Το χαρακτηριστικό αυτό διακρίνει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων από όλες τις άλλες ελευθερίες της εσωτερικής αγοράς, δεδομένου ότι οι τελευταίες ισχύουν αποκλειστικά και μόνο στο έδαφος των κρατών μελών[12].

26. Η εξάρτηση της χορήγησης πλεονεκτήματος κατά τον καθορισμό του ύψους του φόρου κληρονομιάς από την προϋπόθεση το περιουσιακό στοιχείο να βρίσκεται στο έδαφος κράτους μέλους ή κράτους του ΕΟΧ συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ο οποίος απαγορεύεται κατ' αρχήν από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ[13]. Η ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση των ακινήτων που βρίσκονται σε κράτη μέλη ή σε κράτη του ΕΟΧ ενδέχεται να αποθαρρύνει την επένδυση στην εν λόγω κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, όταν αυτά βρίσκονται σε τρίτες χώρες.

27. Κατά πάγια νομολογία, η έννοια του περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων πρέπει να ερμηνεύεται κατά τον ίδιο τρόπο όσον αφορά τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, τις συναλλαγές από και προς κράτη του ΕΟΧ[14] και τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών[15].

[11] Πρβλ. απόφαση της 10ης Φεβρουαρίου 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen (C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψεις 127 και 128).

[12] Εξακολουθεί να αποτελεί αντικείμενο συζήτησης το οικονομικό όφελος που αποφέρει η πλήρης απελευθέρωση της κυκλοφορίας των κεφαλαίων ως προς τις τρίτες χώρες. Μια πολύ συνοπτική επισκόπηση των δύο αντίθετων σχολών σκέψης παρατίθεται σε Antonaki, I., *Capital, Market and the State. Reconciling Free Movement of Capital with Public Interest Objectives*, Brill Nijhoff, Leiden, 2022, σ. 11-16. Βλ., επίσης, Stiglitz, J., «Capital Market Liberalization, Economic Growth and Instability», *World Development*, 2000, τόμος 28, τεύχος 6, σ. 1075-1086· Alesina, A., Grilli, V., και Milsei-Ferretti, G. M., «The Political Economy of Capital Controls» σε Leiderlman, L. και Razin, A (επιμ.), *Capital Mobility: The Impact on Consumption, Investment and Growth*, Cambridge University Press, 1994, σ. 380.

[13] Βλ., κατ' αναλογίαν, αποφάσεις της 22ας Νοεμβρίου 2018, Huijbrechts (C-679/17, EU:C:2018:940, σκέψη 19), και της 17ης Ιανουαρίου 2008, Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, σκέψη 35).

[14] Πρβλ. αποφάσεις της 19ης Νοεμβρίου 2009, Επιτροπή κατά Ιταλίας (C-540/07, EU:C:2009:717, σκέψη 66), και της 5ης Μαΐου 2011, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (C-267/09, EU:C:2011:273, σκέψη 51).

[15] Πρβλ. απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, σκέψεις 28 και 31).

28. Πέραν των δικαιολογητικών λόγων που απαριθμούνται στη Συνθήκη, περιορισμοί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μπορούν να γίνουν δεκτοί εφόσον δικαιολογούνται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, υπό την προϋπόθεση ότι συνάδουν προς την αρχή της αναλογικότητας [16].

29. Η δυνατότητα επίκλησης επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος υφίσταται μόνον εφόσον δεν υφίστανται μέτρα εναρμόνισης της Ένωσης που να διασφαλίζουν την προστασία των εν λόγω συμφερόντων. Ελλείψει τέτοιων μέτρων εναρμόνισης, εναπόκειται κατ' αρχήν στα κράτη μέλη να αποφασίζουν το επίπεδο της προστασίας που προτίθενται να εξασφαλίσουν στα εν λόγω συμφέροντα, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο θα επιτευχθεί αυτό το επίπεδο προστασίας. Τα μέτρα αυτά πρέπει να παραμένουν εντός των ορίων που χαράσσει η Συνθήκη και να είναι αναλογικά [17].

30. Τα κράτη μέλη δύνανται, κατ' αρχήν, να επικαλούνται επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος για να δικαιολογούν περιορισμούς στην κίνηση κεφαλαίων με τρίτες χώρες. Μεταξύ των λόγων αυτών περιλαμβάνονται η διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων και η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής [18], η πρόληψη των αμιγώς τεχνητών ρυθμίσεων [19] και η διατήρηση τόσο της συνοχής των φορολογικών συστημάτων [20] όσο και της ισορροπημένης κατανομής της φορολογικής εξουσίας στις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών και των τρίτων χωρών [21]. Μολονότι το Δικαστήριο έχει συχνά απορρίψει δικαιολογητικούς λόγους που προβλήθηκαν προς στήριξη τέτοιων περιορισμών, έχει δεχθεί, σε πολλές περιπτώσεις, δικαιολογητικούς λόγους για περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών υπό περιστάσεις στις οποίες δεν θα είχε δεχθεί περιορισμούς σε αντίστοιχες κινήσεις μεταξύ κρατών μελών [22].

[16] Η αρχή επιτάσσει οι περιορισμοί να είναι πρόσφοροι για τη διασφάλιση της επίτευξης του επιδιωκόμενου σκοπού και να μη βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού μέτρου. Πρβλ. αποφάσεις της 13ης Μαΐου 2003, Επιτροπή κατά Ισπανίας (C-463/00, EU:C:2003:272, σκέψη 68), και της 22ας Νοεμβρίου 2018, Huijbrechts (C-679/17, EU:C:2018:940, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[17] Απόφαση της 28ης Σεπτεμβρίου 2006, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-282/04 και C-283/04, EU:C:2006:608, σκέψεις 32 και 33).

[18] Αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψη 172), της 18ης Δεκεμβρίου 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, σκέψη 55), της 10ης Φεβρουαρίου 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen (C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψη 69), της 5ης Μαΐου 2011, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (C-267/09, EU:C:2011:273, σκέψη 42), της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 63), της 10ης Απριλίου 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, σκέψη 71), και της 26ης Φεβρουαρίου 2019, X (Εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες ενδιάμεσες εταιρίες) (C-135/17, EU:C:2019:136, σκέψεις 73 και 74).

[19] Απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2019, X (Εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες ενδιάμεσες εταιρίες) (C-135/17, EU:C:2019:136, σκέψεις 81 και 84).

[20] Αποφάσεις της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 59), και της 10ης Απριλίου 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, σκέψεις 91 και 92).

[21] Αποφάσεις της 10ης Φεβρουαρίου 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen (C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψεις 118 και 121), της 10ης Απριλίου 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, σκέψη 98), και της 26ης Φεβρουαρίου 2019, X (Εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες ενδιάμεσες εταιρίες) (C-135/17, EU:C:2019:136, σκέψη 72).

[22] Βλ., για παράδειγμα, αποφάσεις της 27ης Ιανουαρίου 2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψεις 66 έως 70), της 19ης Νοεμβρίου 2009, Επιτροπή κατά Ιταλίας (C-540/07, EU:C:2009:717, σκέψεις 64, 72 και 73), και της 5ης Μαΐου 2011, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (C-267/09, EU:C:2011:273, σκέψεις 46, 57 και 58). Βλ., επίσης, αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, σκέψεις 60 έως 66), της 10ης Απριλίου 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, σκέψεις 85 έως 88), και της 26ης Φεβρουαρίου 2019, X (Εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες ενδιάμεσες εταιρίες) (C-135/17, EU:C:2019:136, σκέψεις 94 και 95). Κατά τις αποφάσεις αυτές, στα αιτούντα δικαστήρια εναπόκειται να κρίνουν, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων της κάθε επιμέρους περίπτωσης, το αν περιορισμοί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων είναι δικαιολογημένοι, ιδίως υπό το πρίσμα της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων.

31. Η προσέγγιση αυτή οφείλεται στο ότι οι κινήσεις κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες λαμβάνουν χώρα σε διαφορετικό νομικό πλαίσιο από ό,τι οι κινήσεις μεταξύ των κρατών μελών [23] ή εντός του ΕΟΧ [24]. Λόγω του διαφορετικού βαθμού νομικής ολοκλήρωσης μεταξύ των κρατών μελών, η φορολόγηση των διασυνοριακών οικονομικών δραστηριοτήτων μεταξύ των κρατών μελών δεν είναι πάντοτε συγκρίσιμη με τη φορολόγηση παρόμοιων δραστηριοτήτων μεταξύ των κρατών αυτών και τρίτων χωρών. Το ότι η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων από και προς τρίτες χώρες διέπεται από διαφορετικό νομικό πλαίσιο αποτελεί, επίσης, τον λόγο για τον οποίο το άρθρο 64, το άρθρο 65, παράγραφος 4, και το άρθρο 66 ΣΛΕΕ προβλέπουν ότι τα κράτη μέλη δύνανται να θεσπίζουν ειδικές παρεκκλίσεις από την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών. Το διαφορετικό αυτό νομικό πλαίσιο έχει συνέπειες όσον αφορά την επίκληση επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος από τα κράτη μέλη. Ένα κράτος μέλος μπορεί, κατ' αρχήν, να είναι σε θέση να αποδείξει ότι περιορισμός της κίνησης κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες δικαιολογείται από λόγο που δεν θα δικαιολογούσε οπωσδήποτε περιορισμό της κίνησης κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών [25].

Γ. Ανάλυση

32. Στην υπό κρίση υπόθεση η Γερμανική Κυβέρνηση προβάλλει την ύπαρξη δύο επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος προκειμένου να δικαιολογήσει τους περιορισμούς που επιβάλλει η νομοθεσία της: πρώτον, την προώθηση οικονομικά προσιτών κατοικιών προς μίσθωση ως σκοπό κοινωνικής πολιτικής και, δεύτερον, την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων.

33. Όσον αφορά τον πρώτο δικαιολογητικό λόγο, το Δικαστήριο έχει δεχθεί, σε υποθέσεις που αφορούσαν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών, δικαιολογητικούς λόγους κοινωνικής πολιτικής ως επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Στην υπόθεση Jäger, το Δικαστήριο εξέτασε τον δικαιολογητικό λόγο τον οποίον επικαλέστηκε η Γερμανική Κυβέρνηση σχετικά με ρύθμιση περί φόρου κληρονομίας η οποία παρείχε ευνοϊκότερη μεταχείριση στην αποτίμηση των γεωργικών και δασικών εκτάσεων που βρίσκονται στη Γερμανία σε σύγκριση με παρόμοια περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος. Αφού διαπίστωσε ότι η ευνοϊκότερη μεταχείριση των περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται στο εσωτερικό του οικείου κράτους μέλους συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων [26], το Δικαστήριο έκρινε ότι η κοινωνική αποστολή των γεωργικών και δασικών εκτάσεων, συμπεριλαμβανομένης της διατήρησης της απασχόλησης στις περιπτώσεις που οι εκτάσεις αυτές κληρονομούνται, συνιστούσε επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος [27]. Ωστόσο, το Δικαστήριο απεφάνθη ότι ο εν λόγω περιορισμός δεν ήταν δικαιολογημένος, δεδομένου ότι από κανένα στοιχείο δεν προέκυπτε ότι ο επιδιωκόμενος κοινωνικός σκοπός δεν ήταν εξίσου άξιος προστασίας σε άλλα κράτη μέλη [28].

[23] Απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, σκέψη 36).

[24] Αποφάσεις της 19ης Νοεμβρίου 2009, Επιτροπή κατά Ιταλίας (C-540/07, EU:C:2009:717, σκέψη 69), και της 5ης Μαΐου 2011, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (C-267/09, EU:C:2011:273, σκέψη 54).

[25] Αποφάσεις της 12ης Δεκεμβρίου 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, σκέψεις 170 και 171), και της 18ης Δεκεμβρίου 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, σκέψη 37). Στη νομική θεωρία επισημαίνεται ότι η εξωενωσιακή πτυχή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, ιδίως ως προς τους δικαιολογητικούς λόγους, έχει μελετηθεί ελάχιστα. Βλ. Snell, J., «Free movement of capital: evolution as a non-linear process», σε Craig., P και de Búrca G., (επιμ.), *The Evolution of EU Law*, Oxford University Press, Οξφόρδη, 2021, σ. 597 έως 607.

[26] Απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2008, Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, σκέψη 35).

[27] Όπ.π. (σκέψεις 47 και 50).

[28] Όπ.π. (σκέψη 52).

34. Στην απόφαση Woningstichting Sint Servatius, το Δικαστήριο εξέτασε ένα σύστημα κοινωνικής στέγασης στις Κάτω Χώρες, με αφορμή την άρνηση της κυβέρνησής τους να χορηγήσει άδεια για μια επένδυση σε πειραματικό σχέδιο έργου που θα υλοποιούνταν στο Βέλγιο, πλησίον των συνόρων με τις Κάτω Χώρες. Τόσο η απαίτηση προηγούμενης άδειας όσο και η άρνηση χορήγησής της θεωρήθηκαν περιορισμοί στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων [29]. Το Δικαστήριο επισήμανε ότι σκοπός του συστήματος κοινωνικής στέγασης ήταν να διασφαλισθεί η επαρκής προσφορά στέγης σε πρόσωπα με χαμηλό εισόδημα που διαμένουν στις Κάτω Χώρες [30]. Έκρινε ότι οι απαιτήσεις που αφορούν πολιτικές κοινωνικής στέγασης μπορούν να συνιστούν επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος [31]. Όσον αφορά την αρχή της αναλογικότητας, η απαίτηση περί προηγούμενης άδειας μπορεί να συνιστά μέτρο αναγκαίο και ανάλογο προς την επίτευξη του εν λόγω σκοπού μιας πολιτικής κοινωνικής στέγασης [32]. Ωστόσο, το Δικαστήριο έκρινε ότι το εν λόγω σύστημα αδειοδότησης δεν βασιζόταν σε αντικειμενικά κριτήρια, μη εισάγοντα διακρίσεις και εκ των προτέρων γνωστά, και ως εκ τούτου δεν οριοθετούνταν επαρκώς η άσκηση της εξουσίας εκτιμήσεως των εθνικών αρχών. Ο περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων ήταν αδικαιολόγητος, δεδομένου ότι το μοναδικό κριτήριο ήταν το να θεωρείται ένα σχέδιο ότι «εξυπηρετεί το συμφέρον της λαϊκής στέγης στις Κάτω Χώρες» [33].

35. Το Δικαστήριο εξέτασε την υλοποίηση σκοπών στεγαστικής πολιτικής κράτους μέλους και στην απόφαση Busley και Cibrián Fernández. Η γερμανική νομοθεσία παρείχε ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση στα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακινήτων που βρίσκονταν στη Γερμανία από ό,τι στα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακινήτων που βρίσκονταν σε άλλα κράτη μέλη, και η ρύθμιση αυτή κρίθηκε ότι συνιστούσε περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων [34]. Το Δικαστήριο δέχθηκε ότι ο σκοπός κοινωνικής πολιτικής τον οποίον επιδίωκε η εθνική ρύθμιση, δηλαδή η ενθάρρυνση της κατασκευής κατοικιών προς μίσθωση, προκειμένου να ικανοποιηθούν οι στεγαστικές ανάγκες του γερμανικού πληθυσμού, μπορούσε να αποτελέσει επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος. Πλην όμως, έκρινε τελικά ότι η εν λόγω εθνική ρύθμιση δεν ήταν σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι εφαρμοζόταν σε όλα τα ακίνητα προς μίσθωση, συμπεριλαμβανομένων των πολυτελών ακινήτων, και δεν επικεντρωνόταν σε περιοχές της Γερμανίας όπου υπήρχε ιδιαίτερη έλλειψη κατοικιών [35].

36. Συνεπώς, τα κράτη μέλη δύνανται, κατ' αρχήν, να επικαλούνται σκοπούς κοινωνικής πολιτικής, όπως την προώθηση της διαθεσιμότητας οικονομικά προσιτών κατοικιών, ως επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, για να δικαιολογήσουν περιορισμούς της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών. Συναφώς, στο προοίμιο της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση διακηρύσσεται η αποφασιστικότητα των κρατών μελών να προωθήσουν την κοινωνική πρόοδο των λαών τους. Το άρθρο 3, παράγραφος 3, της εν λόγω συνθήκης αναθέτει στην Ευρωπαϊκή Ένωση, μεταξύ άλλων, το καθήκον της προώθησης της κοινωνικής συνοχής και της αλληλεγγύης μεταξύ των κρατών μελών. Ομοίως, στο άρθρο 151 ΣΛΕΕ, υπό τον τίτλο Χ, ο οποίος αφορά την «Κοινωνική πολιτική», η διασφάλιση της κατάλληλης κοινωνικής προστασίας καθορίζεται ως σκοπός τόσο της Ευρωπαϊκής Ένωσης όσο και των κρατών μελών

[29] Απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, σκέψεις 21 έως 24).

[30] Όπ.π. (σκέψη 27).

[31] Όπ.π. (σκέψη 30).

[32] Όπ.π. (σκέψεις 32 έως 34).

[33] Όπ.π. (σκέψεις 35 έως 38).

[34] Απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2009, Busley και Cibrián Fernández (C-35/08, EU:C:2009:625, σκέψεις 26 και 27).

[35] Όπ.π. (σκέψεις 31 και 32).

της. Δεν θα ήταν εύλογο να οφείλουν τα κράτη μέλη να εκπληρώσουν το καθήκον αυτό χωρίς να δύνανται να ασκούν, σε εθνικό επίπεδο, πολιτικές που αποβλέπουν στην προώθηση της κοινωνικής συνοχής και της αλληλεγγύης.

37. Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι, δεδομένου ότι οι σκοποί της Ένωσης είναι οικονομικοί και κοινωνικοί, τα δικαιώματα που κατοχυρώνονται στις διατάξεις της Συνθήκης περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων πρέπει να σταθμίζονται με σκοπούς κοινωνικής πολιτικής, στους οποίους συγκαταλέγεται η διασφάλιση της κατάλληλης κοινωνικής προστασίας[36]. Το άρθρο 4, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ προβλέπει ότι η κοινωνική πολιτική αποτελεί συντρέχουσα αρμοδιότητα της Ένωσης και των κρατών μελών της. Το άρθρο 9 ΣΛΕΕ προβλέπει ότι η Ένωση πρέπει να διασφαλίζει ικανοποιητικό επίπεδο κοινωνικής προστασίας κατά τον καθορισμό και την εφαρμογή των πολιτικών και δράσεών της, ενώ, περαιτέρω, το άρθρο 153 ΣΛΕΕ προβλέπει ότι η Ένωση υποστηρίζει και συμπληρώνει τις δράσεις των κρατών μελών για την καταπολέμηση του κοινωνικού αποκλεισμού.

38. Επομένως, δεν φαίνεται να υπάρχει λόγος να μην μπορεί κράτος μέλος να επικαλεσθεί λόγους κοινωνικής πολιτικής για να δικαιολογήσει περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων από και προς τρίτες χώρες. Ωστόσο, οι ανωτέρω διατάξεις ή άλλες διατάξεις των Συνθηκών ουδόλως επιβάλλουν στα κράτη μέλη την υποχρέωση να επιδιώκουν σκοπούς κοινωνικής πολιτικής σε τρίτες χώρες[37]. Κατά συνέπεια, η ευθύνη των δημόσιων αρχών για τη διασφάλιση της κοινωνικής προστασίας αφορά κατά κύριο λόγο τον πληθυσμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης και, ως εκ τούτου, τα κράτη μέλη δύνανται να θεσπίζουν μέτρα για αυτόν τον σκοπό.

39. Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της, φρονώ ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν απαιτεί από τα κράτη μέλη να λαμβάνουν υπόψη τους τη διαθεσιμότητα οικονομικά προσιτών κατοικιών σε τρίτες χώρες προκειμένου να δικαιολογήσουν περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μεταξύ της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τρίτων χωρών. Το επίπεδο νομικής ολοκλήρωσης μεταξύ των κρατών μελών και οι από κοινού επιδιωκόμενοι σκοποί πολιτικής, λόγω των οποίων ακολουθείται αυστηρή προσέγγιση στη νομολογία όσον αφορά την αποδοχή δικαιολογητικών λόγων για τους περιορισμούς της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών[38] δεν ισχύουν αυτομάτως για τους ίδιους αυτούς δικαιολογητικούς λόγους όταν προβάλλονται σε σχέση με την κυκλοφορία κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών. Όπως επισημάνθηκε στο σημείο 31 των παρουσών προτάσεων, η ανωτέρω εκτίμηση καθιστά σαφές για ποιον λόγο το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι περιορισμοί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων από ή προς τρίτες χώρες μπορεί να είναι δικαιολογημένοι υπό περιστάσεις στις οποίες ο ίδιος περιορισμός δεν θα ήταν δικαιολογημένος όσον αφορά την κυκλοφορία κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών.

40. Το ανωτέρω συμπέρασμα δεν αναιρείται από το γεγονός ότι τα κράτη μέλη δύνανται να επεκτείνουν το πεδίο εφαρμογής ενός φορολογικού πλεονεκτήματος ώστε να περιλαμβάνει και ακίνητα που βρίσκονται σε κράτη που είναι συμβαλλόμενα μέρη της συμφωνίας ΕΟΧ. Κατ' αυτόν τον τρόπο, τα κράτη μέλη απλώς αποφεύγουν τη δημιουργία περιορισμού στην

[36] Βλ. απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, ΑΓΕΤ Ηρακλής (C-201/15, EU:C:2016:972, σκέψη 77), και πρώτο εδάφιο του άρθρου 151 ΣΛΕΕ.

[37] Τούτο δεν θίγει τη δυνατότητα της Ευρωπαϊκής Ένωσης να συνάπτει διεθνείς συμφωνίες με τρίτες χώρες, όπως εμπορικές συμφωνίες, οι οποίες ενδέχεται να επιδιώκουν διάφορους σκοπούς, συμπεριλαμβανομένης της κοινωνικής προστασίας και της προστασίας του περιβάλλοντος.

[38] Βλ. τη μνημονευθείσα στα σημεία 33 έως 35 των παρουσών προτάσεων νομολογία.

ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων προς και από τα κράτη του ΕΟΧ, τα οποία, δυνάμει της συμφωνίας ΕΟΧ, έχουν στενότερο βαθμό νομικής ολοκλήρωσης με την Ευρωπαϊκή Ένωση απ' ό, τι οι τρίτες χώρες.

41. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται κυρίως να εκτιμήσει τη συμμόρφωση της εθνικής ρύθμισης προς την αρχή της αναλογικότητας. Στο πλαίσιο της εκτίμησης αυτής, θα πρέπει να λάβει υπόψη ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως κατά την επιλογή των μέτρων που είναι πρόσφορα για την επίτευξη των σκοπών της κοινωνικής πολιτικής τους, παρά το γεγονός ότι το περιθώριο αυτό εκτιμήσεως δεν δικαιολογεί να θίγονται τα δικαιώματα που αντλούν οι ιδιώτες από τις Συνθήκες [39].

42. Οι περιορισμοί θεωρούνται πρόσφοροι όταν είναι κατάλληλοι για την επίτευξη του σκοπού γενικού συμφέροντος τον οποίον επιδιώκουν, όπως εν προκειμένω της διαθεσιμότητας οικονομικά προσιτών κατοικιών προς μίσθωση στην Ευρωπαϊκή Ένωση και στον ΕΟΧ. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να κρίνει, βάσει των ενώπιόν του προσκομισθέντων στοιχείων, αν η μείωση κατά 10 % της βάσης υπολογισμού της αξίας των ακινήτων που εκμισθώνονται για οικιστική χρήση, για τους σκοπούς της επιβολής του φόρου κληρονομίας, είναι ικανή να αμβλύνει την πίεση που ασκείται στους κληρονόμους να πωλήσουν τα εν λόγω ακίνητα, καθώς και τις επιπτώσεις όσον αφορά τη διαθεσιμότητα των ακινήτων προς μίσθωση.

43. Προκειμένου να εκτιμηθεί αν ένας περιορισμός υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού μέτρο, τίθεται το ζήτημα αν λιγότερο περιοριστικά μέτρα θα μπορούσαν να διασφαλίσουν την επίτευξή του κατά τρόπο εξίσου αποτελεσματικό [40]. Μολονότι εναπόκειται και πάλι στο αιτούν δικαστήριο να το κρίνει, αν το πεδίο εφαρμογής του φορολογικού πλεονεκτήματος ήταν στενότερο και περιλάμβανε μόνον ακίνητα των οποίων η αξία δεν υπερβαίνει ορισμένο όριο, αποκλειομένων ως εκ τούτου των ακινήτων πολυτελείας, οι επιπτώσεις του περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων από και προς τις τρίτες χώρες θα μπορούσαν να αμβλυνθούν. Ένας τέτοιος περιορισμός θα μπορούσε, επίσης, να προσδώσει προοδευτικό χαρακτήρα στη βάση επιβολής του φόρου, ευνοώντας κατ' αυτόν τον τρόπο ενδεχομένως την πρόσβαση σε οικονομικά προσιτές κατοικίες προς μίσθωση.

44. Ως εκ τούτου, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ότι δεν αντιβαίνει στο άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ εθνική ρύθμιση η οποία, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας, θεσπίζει ευνοϊκότερη μεταχείριση της αξίας των ακινήτων που εκμισθώνονται σε κράτος μέλος ή σε κράτος του ΕΟΧ σε σχέση με τα ακίνητα που βρίσκονται σε τρίτη χώρα και χρησιμοποιούνται για τον ίδιο σκοπό, προκειμένου να προωθηθεί η διαθεσιμότητα οικονομικά προσιτών κατοικιών προς μίσθωση στην Ευρωπαϊκή Ένωση και στον ΕΟΧ. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει αν η εθνική αυτή ρύθμιση είναι πρόσφορη για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και αν υφίστανται μέτρα λιγότερο περιοριστικά αλλά εξίσου αποτελεσματικά για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού.

45. Στη συνέχεια, θα εξετάσω τον δεύτερο επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος τον οποίον προβάλλει η Γερμανική Κυβέρνηση για να δικαιολογήσει τον περιορισμό, ήτοι την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων.

46. Η μνημονευόμενη στο σημείο 30 των παρουσών προτάσεων νομολογία περιέχει πολυάριθμα παραδείγματα υποθέσεων στις οποίες το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων δικαιολογεί περιορισμούς στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων από

[39] Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, ΑΓΕΤ Ηρακλής (C-201/15, EU:C:2016:972, σκέψη 81).

[40] Πρβλ. απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, ΑΓΕΤ Ηρακλής (C-201/15, EU:C:2016:972, σκέψη 93).

και προς τρίτες χώρες[41]. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες εθνική ρύθμιση εξαρτά τη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος από την πλήρωση ορισμένων προϋποθέσεων και δεν υφίσταται νομικό πλαίσιο σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, το κράτος μέλος μπορεί να μην είναι σε θέση να ελέγξει την πλήρωση των προϋποθέσεων για τη χορήγηση του εν λόγω φορολογικού πλεονεκτήματος.

47. Από τα στοιχεία της δικογραφίας που έχει στη διάθεσή του το Δικαστήριο στην υπό κρίση υπόθεση, προκύπτει ότι η πρόσβαση στο επίμαχο φορολογικό πλεονέκτημα εξαρτάται από την προϋπόθεση το ακίνητο να εκμισθώνεται για στεγαστική χρήση. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει την ύπαρξη νομικού πλαισίου σχετικά με την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των αρμόδιων φορολογικών αρχών. Μολονότι η ΣΑΔΦ δεν έχει εφαρμογή στους φόρους κληρονομίας, η Γερμανική Κυβέρνηση δέχθηκε, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι, βάσει του άρθρου 26 της εν λόγω σύμβασης, η υποχρέωση ανταλλαγής πληροφοριών ισχύει για το σύνολο των φόρων που επιβάλλονται από τα συμβαλλόμενα κράτη.

48. Κατόπιν των προεκτεθέντων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο δεύτερο ζήτημα που τέθηκε από το αιτούν δικαστήριο ότι αντιβαίνει στο άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ εθνική ρύθμιση η οποία, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας, θεσπίζει ευνοϊκότερη μεταχείριση της αξίας των ακινήτων που εκμισθώνονται σε κράτος μέλος ή σε κράτος του ΕΟΧ σε σχέση με τα ακίνητα που βρίσκονται σε τρίτη χώρα και χρησιμοποιούνται για τον ίδιο σκοπό, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, εφόσον υφίσταται νομικό πλαίσιο για την ανταλλαγή των σχετικών πληροφοριών μεταξύ των αρμόδιων φορολογικών αρχών.

V. Πρόταση

49. Κατόπιν των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα του Finanzgericht Köln (φορολογικού δικαστηρίου Κολωνίας, Γερμανία) ως εξής:

Το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι:

– δεν αντιβαίνει στη διάταξη αυτή εθνική ρύθμιση η οποία, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας, θεσπίζει ευνοϊκότερη μεταχείριση της αξίας των ακινήτων που εκμισθώνονται σε κράτος μέλος ή σε κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου σε σχέση με τα ακίνητα που βρίσκονται σε τρίτη χώρα και χρησιμοποιούνται για τον ίδιο σκοπό, προκειμένου να προωθηθεί η διαθεσιμότητα οικονομικά προσιτών κατοικιών προς μίσθωση στην Ευρωπαϊκή Ένωση και στον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, υπό την προϋπόθεση ότι η εθνική αυτή ρύθμιση είναι πρόσφορη για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και ότι δεν υφίστανται μέτρα λιγότερο περιοριστικά αλλά εξίσου αποτελεσματικά για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού·

– αντιβαίνει στη διάταξη αυτή εθνική ρύθμιση η οποία, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας, θεσπίζει ευνοϊκότερη μεταχείριση της αξίας των ακινήτων που εκμισθώνονται σε κράτος μέλος ή σε κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου σε σχέση με τα ακίνητα που βρίσκονται σε τρίτη χώρα και χρησιμοποιούνται για τον ίδιο σκοπό, προκειμένου να

[41] Το Δικαστήριο διατύπωσε απερίφραστα την κρίση αυτή στην απόφαση της 5ης Μαΐου 2011, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (C-267/09, EU:C:2011:273, σκέψεις 53 έως 58). Βλ., επίσης, αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, σκέψεις 55 έως 66), και της 26ης Φεβρουαρίου 2019, X (Εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες ενδιάμεσες εταιρίες) (C-135/17, EU:C:2019:136, σκέψεις 74 και 93 έως 95), στις οποίες το Δικαστήριο έκρινε ότι ο περιορισμός θα μπορούσε να θεωρηθεί δικαιολογημένος, αλλά επαφιόταν στο αιτούν δικαστήριο να το εξακριβώσει.

διασφαλισθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων, εφόσον υφίσταται νομικό πλαίσιο για την ανταλλαγή των σχετικών πληροφοριών μεταξύ των αρμόδιων φορολογικών αρχών.