ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 11ης Σεπτεμβρίου 2008 *

Στην υπόθεση C-11/07,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το hof van beroep te Gent (Βέλγιο) με απόφαση της 11ης Ιανουαρίου 2007, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Ιανουαρίου 2007, στο πλαίσιο της δίκης

Hans H. Eckelkamp,

Natalie H. Eckelkamp,

Monica H. Eckelkamp,

Saskia H. Eckelkamp,

Thomas H. Eckelkamp,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

Jessica H. Eckelkamp,

Joris H. Eckelkamp

κατά

Belgische Staat,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

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

γενικός εισαγγελέας: J. Mazák
γραμματέας: B. Fülöp, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 13ης Δεκεμβρίου 2007,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— οι H. Eckelkamp, N. H. Eckelkamp, M. H. Eckelkamp, S. H. Eckelkamp, T. H. Eckelkamp, J. H. Eckelkamp και J. H. Eckelkamp, εκπροσωπούμενοι από τους B. Coopman και M. Van Daele, advocaten,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την L. Van den Broeck, επικουρούμενη από τον A. Haelterman, advocaat,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal, A. Weimar και R. Troosters,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 13ης Μαρτίου 2008,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 12 ΕΚ, 17 ΕΚ, 18 ΕΚ, 56 ΕΚ και 58 ΕΚ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο εκδικάσεως διαφοράς μεταξύ των κληρονόμων μιας Γερμανίδας υπηκόου, της H. Eckelkamp, η οποία απεβίωσε στη Γερμανία, και της FOD Financiën, Administratie van de BTW, registratie en domeinen (ομοσπονδιακής υπηρεσίας δημοσίων οικονομικών, διεύθυνσης ΦΠΑ, καταχωρίσεων και δημοσίων κτημάτων) με αντικείμενο την άρνηση της δεύτερης, κατά τον υπολογισμό των οφειλόμενων φόρων μεταβίβασης ενός ακινήτου ιδιοκτησίας της H. Eckelkamp, το οποίο βρισκόταν στο Βέλγιο, να αφαιρέσει τα χρέη που βάρυναν το εν λόγω ακίνητο με το σκεπτικό ότι κατά τον χρόνο του θανάτου της η H. Eckelkamp δεν κατοικούσε στο Βέλγιο.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

3 Σύμφωνα με το άρθρο 1 της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης [νυν άρθρου 67 του Συνθήκης ΕΚ (το οποίο καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ)] (ΕΕ 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 Ι.

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 οδηγίας 88/361 αναγράφονται, υπό στοιχείο XI, οι «Κινήσεις κεφαλαίων προσωπικού χαρακτήρα», στις οποίες περιλαμβάνονται οι κληρονομιές.

Η εθνική νομοθεσία

5 Στο Βέλγιο οι περιφέρειες είναι αρμόδιες για τον καθορισμό του φορολογικού συντελεστή, της φορολογητέας βάσης, των φορολογικών απαλλαγών και εκπτώσεων που αφορούν τους φόρους κληρονομίας.

6 Το άρθρο 1 του φλαμανδικού κώδικα φορολογίας κληρονομιών (στο εξής: κώδικας) ορίζει τα εξής:

«Με το παρόν θεσπίζονται οι ακόλουθοι φόροι:

1) φόρος κληρονομίας επί της αξίας του συνόλου της κληρονομίας των κατοίκων του Βασιλείου του Βελγίου, μετά την έκπτωση των χρεών,

2) φόρος μεταβίβασης ακινήτου αιτία θανάτου επί της αξίας του ακινήτου που βρίσκεται στο Βέλγιο και συγκαταλέγεται στην κληρονομία προσώπου το οποίο δεν κατοικούσε στο Βασίλειο του Βελγίου.

Κάτοικος του Βασιλείου του Βελγίου θεωρείται κάθε πρόσωπο το οποίο, κατά τον χρόνο του θανάτου του, κατοικούσε στο Βασίλειο του Βελγίου ή του οποίου η περιουσία βρίσκεται στο κράτος αυτό.»

7 Βάσει του άρθρου 15 του κώδικα, ο φόρος κληρονομίας είναι καταβλητέος, μετά την έκπτωση των χρεών, επί του συνόλου της περιουσίας του θανόντος ή του αφάντου, οπουδήποτε κι αν αυτή βρίσκεται.

8 Το άρθρο 18 του κώδικα, το οποίο αφορά τους κατοίκους εξωτερικού, έχει ως εξής:

«Καταβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτου αιτία θανάτου για κάθε ακίνητο ευρισκόμενο στο Βέλγιο, το οποίο ανήκε στο θανόντα ή στον άφαντο, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία του παθητικού της κληρονομίας.»

9 Βάσει του άρθρου 29 του κώδικα, ένα χρέος, προκειμένου να γίνει δεκτό ως στοιχείο του παθητικού, πρέπει να εξακολουθεί να υφίσταται κατά την ημέρα του θανάτου, και τούτο δύναται να αποδειχθεί με κάθε παραδεκτό αποδεικτικό μέσο για την απόδειξη της χορήγησης πιστώσεων και της δημιουργίας χρεών.

10 Το άρθρο 40 του κώδικα προβλέπει ότι η δήλωση φόρου κληρονομίας πρέπει να υποβληθεί εντός πέντε μηνών από την ημερομηνία του θανάτου, όταν ο θάνατος συνέβη στο Βασίλειο του Βελγίου και εντός έξι μηνών από την ημερομηνία του θανάτου, όταν ο θάνατος συνέβη σε άλλο κράτος της Ευρώπης.

11 Κατά το άρθρο 41 του κώδικα:

«Η προθεσμία υποβολής της δήλωσης φόρου κληρονομίας μπορεί να παραταθεί με απόφαση του γενικού διευθυντή καταχωρίσεων και δημοσίων κτημάτων.

Η δήλωση η οποία υποβάλλεται εντός της προθεσμίας που ορίζει ο νόμος ή εντός της παραταθείσας προθεσμίας που έταξε ο γενικός διευθυντής μπορεί να τροποποιηθεί,

εφόσον δεν έχει λήξει, εκτός αν τα ενδιαφερόμενα μέρη έχουν ρητά παραιτηθεί από την εν λόγω δυνατότητα με νομίμως υποβληθείσα δήλωση».

12 Το άρθρο 48, παράγραφος 1, του κώδικα περιέχει πίνακες οι οποίοι αναγράφουν τους συντελεστές που εφαρμόζονται για τον φόρο κληρονομίας και για τον φόρο μεταβίβασης αιτία θανάτου. Η παράγραφος 2, τέταρτο εδάφιο, του άρθρου αυτού έχει ως εξής:

«Τα χρέη και τα έξοδα κηδείας εκπίπτουν κατά προτεραιότητα από τα κινητά και τα περιουσιακά στοιχεία που αναφέρει το άρθρο 60bis, εκτός αν ο δηλών αποδείξει ότι το χρέος ανέκυψε ειδικώς εξαιτίας της κτήσης ή της διατήρησης ακινήτου.»

13 Μεταξύ του Βασιλείου του Βελγίου και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας δεν υπάρχει διμερής σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τους φόρους κληρονομίας.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

14 Οι εφεσείοντες της κύριας δίκης είναι οι κληρονόμοι της H. Eckelkamp, η οποία απεβίωσε στο Düsseldorf (Γερμανία) στις 30 Δεκεμβρίου 2003.

15 Στις 13 Νοεμβρίου 2002 η H. Eckelkamp υπέγραψε ένα έγγραφο το οποίο περιείχε αναγνώριση χρέους της έναντι ενός εκ των εφεσειόντων της κύριας δίκης, του H. Eckelkamp. Με συμβολαιογραφικό έγγραφο της 5ης Ιουνίου 2003, η H. Eckelkamp του επέτρεψε να εγγράψει υποθήκη επί ακινήτου ευρισκόμενου στο Knokke-Heist (Βέλγιο) προς εξασφάλιση της εξόφλησης του χρέους αυτού.

16 Στις 29 Ιουνίου 2004 οι εφεσείοντες της κύριας δίκης υπέβαλαν δήλωση φόρου κληρονομίας στο Βέλγιο εντός της νόμιμης προθεσμίας των έξι μηνών από την ημερομηνία θανάτου της H. Eckelkamp, δηλώνοντας στα στοιχεία του ενεργητικού της κληρονομίας το ακίνητο αυτό, αξίας 200 000 ευρώ. Στα στοιχεία του παθητικού δηλώθηκε «ουδέν».

17 Από τις παρατηρήσεις των εφεσειόντων της κύριας δίκης και της Βελγικής Κυβέρνησης προκύπτει ότι, πριν την υποβολή της δήλωσης αυτής, έλαβε χώρα ανταλλαγή ηλεκτρονικών μηνυμάτων μεταξύ ενός των εφεσειόντων και της αρμόδιας εθνικής φορολογικής αρχής. Η αρχή αυτή επισήμανε, εν προκειμένω, ότι σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις της φλαμανδικής νομοθεσίας, ο φόρος μεταβίβασης ακινήτου αιτία θανάτου οφείλεται επί του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων του κληρονομούμενου που βρίσκονται στο Βέλγιο χωρίς έκπτωση των χρεών. Καθόσον η H. Eckelkamp δεν κατοικούσε στο Βέλγιο κατά τον χρόνο του θανάτου της, το χρέος της δεν μπορούσε να ληφθεί υπόψη κατά τον υπολογισμό των φόρων μεταβίβασης.

18 Οι επίμαχοι φόροι μεταβίβασης αιτία θανάτου στην υπόθεση της κύριας δίκης υπολογίστηκαν βάσει της δήλωσης που υποβλήθηκε στις 29 Ιουνίου 2004.

19 Οι εφεσείοντες της κύριας δίκης αφού κατέβαλαν τους φόρους αυτούς, οι οποίοι, σύμφωνα με τις παρατηρήσεις τους, καταβλήθηκαν «υπό την επιφύλαξη κάθε άλλου δικαιώματός τους», άσκησαν στις 31 Δεκεμβρίου 2004, ενώπιον του rechtbank van eerste aanleg te Brugge, προσφυγή με την οποία ζήτησαν να υπολογισθεί εκ νέου ο καταβληθείς φόρος και, ειδικότερα, να ληφθεί επίσης υπόψη κατά τον υπολογισμό του φόρου αυτού το χρέος της H. Eckelkamp.

20 Το δικαστήριο αυτό απέρριψε την προσφυγή των ενδιαφερομένων στις 30 Μαΐου 2005 με το σκεπτικό ότι, κατά την ημερομηνία άσκησής της, είχε παρέλθει η προθεσμία που προβλέπει ο κώδικας προκειμένου να ληφθούν υπόψη νέα στοιχεία ως βάση υπολογισμού των οφειλόμενων φόρων κληρονομίας ή μεταβίβασης.

21 Οι εφεσείοντες της κύριας δίκης άσκησαν έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, προβάλλοντας ότι οι διατάξεις του κώδικα περί των

φόρων μεταβίβασης αιτία θανάτου παραβιάζουν το κοινοτικό δίκαιο. Εκτιμούν ότι οι διατάξεις αυτές συνιστούν έμμεση διάκριση λόγω ιθαγένειας και εμποδίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

22 Ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, το Belgische Staat (βελγικό Δημόσιο) επικαλέστηκε την παρέλευση της προθεσμίας που προβλέπει ο κώδικας προκειμένου να ληφθούν υπόψη νέα στοιχεία ως βάση υπολογισμού του φόρου μεταβίβασης και υποστήριξε ότι, εν πάση περιπτώσει, δεν αποδείχθηκε ότι το επίμαχο χρέος εξακολουθούσε να υπάρχει κατά την ημερομηνία θανάτου της H. Eckelkamp. Καθόσον η ενδιαφερόμενη δεν κατοικούσε στο Βέλγιο κατά τον χρόνο του θανάτου της, κανένα στοιχείο του παθητικού δεν μπορούσε να εκπέσει από τη βάση υπολογισμού των φόρων μεταβίβασης. Το άρθρο 58 ΕΚ δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας.

23 Σύμφωνα με το αιτούν δικαστήριο, από το ιδιωτικό συμφωνητικό της 13ης Νοεμβρίου 2002 και το συμβολαιογραφικό έγγραφο της 5ης Ιουνίου 2003 προκύπτει σαφώς ότι η H. Eckelkamp ανέλαβε ένα χρέος ανερχόμενο σε 220 000 ευρώ.

24 Κρίνοντας ότι στο πλαίσιο της εκκρεμούς ενώπιόν του διαφοράς ανακύπτουν ζητήματα ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου, το hof van beroep te Gent αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το εξής προδικαστικό ερώτημα:

«Απαγορεύουν οι συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 12 [ΕΚ], 17 [ΕΚ] και 18 ΕΚ, αφενός, και οι συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 56 [ΕΚ] και 58 ΕΚ, αφετέρου, την εσωτερική ρύθμιση ενός κράτους μέλους, κατά την οποία, στην περίπτωση κτήσης κατόπιν κληρονομικής διαδοχής ακινήτου ευρισκόμενου σε ορισμένο κράτος μέλος (το κράτος τοποθεσίας του ακινήτου), το εν λόγω κράτος μέλος φορολογεί την αξία του ακινήτου που βρίσκεται στο κράτος τοποθεσίας του ακινήτου, επιτρέποντας έκπτωση αντιστοιχούσα στην αξία των χρεών που βαρύνουν το ακίνητο αυτό (όπως χρεών τα οποία ασφαλίζονται με εξουσιοδότηση προς εγγραφή υποθήκης επί του ακινήτου αυτού), αν ο κληρονομούμενος κατοικούσε, κατά τον χρόνο του θανάτου του, στο κράτος όπου βρίσκεται το ακίνητο, αλλά μη επιτρέποντας την έκπτωση αυτή αν ο κληρονομούμενος κατοικούσε, κατά τον χρόνο του θανάτου του, σε άλλο κράτος μέλος (το κράτος κατοικίας);»

Επί του παραδεκτού του προδικαστικού ερωτήματος

25 Η Βελγική Κυβέρνηση εκτιμά ότι η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως είναι απαράδεκτη. Ισχυρίζεται, αφενός, ότι, λόγω της μη εμπρόθεσμης άσκησης της προσφυγής με αίτημα τον εκ νέου υπολογισμό των επίμαχων φόρων μεταβίβασης, το αιτούν δικαστήριο δεν μπορεί, σε καμία περίπτωση, να δεχθεί το αίτημα των εφεσειόντων της κύριας δίκης. Η προθεσμία που διέθεταν κατά το βελγικό δικονομικό δίκαιο για την τροποποίηση των στοιχείων βάσει των οποίων υπολογίστηκαν οι φόροι μεταβίβασης είχε παρέλθει εδώ και μήνες. Επομένως, όχι μόνο δεν είναι αναγκαίο να δοθεί απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα αλλά επιπλέον το ερώτημα αυτό είναι σαφώς αλυσιτελές για την απόφαση που πρέπει να εκδώσει το αιτούν δικαστήριο.

26 Αφετέρου, εκτιμά ότι, στο στάδιο που βρίσκεται η υπόθεση της κύριας δίκης, το υποβληθέν ερώτημα είναι καθαρά υποθετικό. Στο στάδιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο δεν έχει δώσει ακόμη καμία απάντηση στα καθοριστικά ερωτήματα που αφορούν τη ρύθμιση της διαφοράς της κύριας δίκης όπως, μεταξύ άλλων, στο ερώτημα αν μεταξύ του χρέους και του οικείου ακινήτου υφίσταται σχέση που να αποδεικνύει την ύπαρξη χρέους που βαρύνει το εν λόγω ακίνητο. Συναφώς, η Βελγική Κυβέρνηση υπογράμμισε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ότι, εν προκειμένω, δεν υπάρχει υποθήκη που να βαρύνει το ακίνητο αυτό, το οποίο βρίσκεται στο Βέλγιο, αλλά μόνον εξουσιοδότηση προς σύσταση υποθήκης που παρέσχε η H. Eckelkamp στον αδερφό της πριν το θάνατό της. Σύμφωνα με την Κυβέρνηση αυτή, καθόσον η εξουσιοδότηση προς σύσταση υποθήκης συνιστά δικαίωμα που χορηγείται σε τρίτο με σκοπό την ενδεχόμενη εγγραφή υποθήκης επί οποιουδήποτε ακινήτου και καθόσον δεν πραγματοποιήθηκε η εν λόγω εγγραφή, δεν υπάρχει κανένα χρέος που να βαρύνει το εν λόγω ακίνητο, κατά την έννοια της νομολογίας του Δικαστηρίου. Συνεπώς, το υποβληθέν ερώτημα έχει υποθετικό χαρακτήρα.

27 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 234 ΕΚ, που στηρίζεται σε σαφή διάκριση των λειτουργιών μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου, κάθε εκτίμηση των επίδικων περιστατικών εμπίπτει στην αρμοδιότητα του εθνικού δικαστηρίου. Ομοίως, εναπόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο, που έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της μέλλουσας να εκδοθεί δικαστικής αποφάσεως, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες της υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα μιας προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δικής του αποφάσεως όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Συνεπώς, εφόσον τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν

την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου, το Δικαστήριο υποχρεούται, κατ' αρχήν, να απαντήσει (αποφάσεις της 12ης Απριλίου 2005, C-145/03, Keller, Συλλογή 2005, σ. I-2529, σκέψη 33, και της 18ης Ιουλίου 2007, C-119/05, Lucchini, Συλλογή 2007, σ. I-6199, σκέψη 43).

28 Δεν είναι δυνατό να προβληθεί άρνηση απαντήσεως σε προδικαστικό ερώτημα εθνικού δικαστηρίου παρά μόνον όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου την οποία ζητεί το εθνικό 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 ή νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του υποβλήθηκαν (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 13ης Μαρτίου 2001, C-379/98, PreussenElektra, Συλλογή 2001, σ. I-2099, σκέψη 39, της 22ας Ιανουαρίου 2002, C-390/99, Canal Satélite Digital, Συλλογή 2002, σ. I-607, σκέψη 19, και προπαρατεθείσα απόφαση Lucchini, σκέψη 44).

29 Επισημαίνεται ότι τούτο δεν συμβαίνει εν προκειμένω.

30 Το Δικαστήριο καλείται, όντως, να διευκρινίσει αν τα εθνικά δικαστήρια οφείλουν, βάσει του κοινοτικού δικαίου, να μην εφαρμόζουν ορισμένες διατάξεις του κώδικα που αφορούν τον υπολογισμό των φόρων μεταβίβασης ακινήτου αιτία θανάτου οι οποίες, όπως εκτιμούν οι εφεσείοντες της κύριας δίκης, εμποδίζουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Επομένως, το υποβληθέν ερώτημα έχει προφανώς σχέση με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όπως προσδιορίστηκε από το αιτούν δικαστήριο, και η απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα μπορεί να χρησιμεύσει στο δικαστήριο αυτό προκειμένου να μπορέσει να αποφασίσει αν οι διατάξεις του εν λόγω κώδικα είναι σύμφωνες με το κοινοτικό δίκαιο.

31 Ασφαλώς, η Βελγική Κυβέρνηση αμφισβητεί, αφενός, την ύπαρξη μεταξύ του χρέους της H. Eckelkamp προς τον αδερφό της και του κληρονομιαίου ακινήτου μιας σχέσης που να αποδεικνύει την ύπαρξη χρέους που βαρύνει το ακίνητο αυτό και υπογραμμίζει, αφετέρου, ότι, κατά την ημερομηνία άσκησης της προσφυγής της κύριας δίκης, είχαν παρέλθει οι προθεσμίες που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις του βελγικού δικαίου, εντός των οποίων επιτρέπεται η προσθήκη νέων στοιχείων στη βάση υπολογισμού των οφειλόμενων φόρων μεταβίβασης.

32 Εντούτοις, επιβάλλεται η υπόμνηση, αφενός, 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 4ης Μαΐου 1999, C-262/96, Sürül, Συλλογή 1999, σ. I-2685, σκέψη 95). Στο δικαστήριο αυτό και όχι στο Δικαστήριο εναπόκειται να καθορίσει, σύμφωνα με το βελγικό δίκαιο, το περιεχόμενο και την ισχύ της εξουσιοδότησης προς σύσταση υποθήκης καθώς και τις συνέπειες της εξουσιοδότησης αυτής όσον αφορά το ευρισκόμενο στο Βέλγιο κληρονομιαίο ακίνητο.

33 Επιπλέον, από τον φάκελο της υποθέσεως που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι, πρώτον, η μη αναφορά του επίμαχου χρέους στη δήλωση που υπέβαλαν οι εφεσείοντες της κύριας δίκης στηριζόταν στις διατάξεις του κώδικα που δεν προέβλεπαν τη συμπερίληψη των χρεών αυτών στην περίπτωση που ο κληρονομούμενος δεν κατοικούσε κατά τον χρόνο του θανάτου του στο Βέλγιο, διατάξεις που οδήγησαν το αιτούν δικαστήριο στην υποβολή προδικαστικού ερωτήματος για την ερμηνεία του κοινοτικού δικαίου. Δεύτερον, πριν την υποβολή της επίμαχης δήλωσης φόρου κληρονομίας, οι αρμόδιες αρχές ενημέρωσαν τους εφεσείοντες της κύριας δίκης ότι το χρέος της H. Eckelkamp δεν θα μπορούσε να ληφθεί υπόψη κατά τον υπολογισμό των φόρων μεταβίβασης ακινήτου αιτία θανάτου, καθόσον η H. Eckelkamp δεν κατοικούσε στο Βέλγιο κατά τον χρόνο του θανάτου της. Τρίτον, όπως προκύπτει από τη σκέψη 19 της παρούσας αποφάσεως, η εν λόγω δήλωση υποβλήθηκε μάλλον από τους εφεσείοντες της κύριας δίκης υπό την επιφύλαξη κάθε άλλου δικαιώματός τους.

34 Αφετέρου, υπενθυμίζεται ότι η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, της οποίας η υποβολή εξαρτάται αποκλειστικώς από την εκτίμηση του εθνικού δικαστηρίου σχετικά με τη λυσιτέλεια και την αναγκαιότητά της, βασίζεται σε ένα διάλογο μεταξύ δικαστών (βλ. απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2008, C-2/06, Kempter, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 42). Μολονότι το αιτούν δικαστήριο διαπίστωσε ότι η δήλωση που υπέβαλαν οι κληρονόμοι κατέστη οριστική κατά την ημερομηνία παρέλευσης της νόμιμης προθεσμίας υποβολής τέτοιου είδους δηλώσεων, παρ' όλ' αυτά το υποβληθέν ερώτημα επιτρέπει τη συναγωγή των στοιχείων ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου που το αιτούν δικαστήριο κρίνει ότι μπορεί να εφαρμόσει επωφελώς για να επιλύσει βάσει του δικαίου αυτού την ενώπιόν του εκκρεμή διαφορά (βλ., σχετικώς, απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 1982, 132/81, Vlaeminck, Συλλογή 1982, σ. 2953, σκέψεις 13 και 14).

35 Ως εκ τούτου, η υπό κρίση αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως πρέπει να κριθεί παραδεκτή.

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

36 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν οι διατάξεις των άρθρων 12 ΕΚ, 17 ΕΚ και 18 ΕΚ, αφενός, και εκείνες των άρθρων 56 ΕΚ και 58 ΕΚ, αφετέρου, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική ρύθμιση ενός κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, που αφορά τον υπολογισμό των οφειλόμενων φόρων μεταβίβασης και κληρονομίας ακινήτου ευρισκομένου στο εν λόγω κράτος μέλος και δεν προβλέπει τη δυνατότητα έκπτωσης των χρεών που βαρύνουν το ακίνητο αυτό, όταν ο κληρονομούμενος δεν κατοικούσε, κατά τον χρόνο του θανάτου του, στο κράτος όπου βρίσκεται το ακίνητο αυτό αλλά σε άλλο κράτος μέλος, μολονότι αυτή η δυνατότητα έκπτωσης προβλέπεται όταν το πρόσωπο αυτό κατοικούσε, κατά τον χρόνο του θανάτου του, στο κράτος όπου βρίσκεται το εν λόγω ακίνητο.

37 Το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ απαγορεύει γενικώς τους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών (απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2007, C-463/04 και C-464/04, Federconsumatori κ.λπ., Συλλογή 2007, σ. I-10419, σκέψη 19 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

38 Δεδομένου ότι η Συνθήκη ΕΚ δεν περιέχει ορισμό της έννοιας «κινήσεις κεφαλαίων» του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ, το Δικαστήριο έχει ήδη αναγνωρίσει την ενδεικτική αξία της ονοματολογίας που περιέχεται σε παράρτημα της οδηγίας 88/361, μολονότι η οδηγία αυτή εκδόθηκε βάσει των άρθρων 69 και 70, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΟΚ (τα οποία κατέστησαν άρθρα 69 και 70, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΚ, τα οποία καταργήθηκαν με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ), σημειουμένου ότι, σύμφωνα με το εισαγωγικό μέρος της ονοματολογίας, στον κατάλογο τον οποίο η ίδια περιέχει δεν γίνεται περιοριστική απαρίθμηση (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Συλλογή 2006, σ. I-1957, σκέψη 39, της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-452/04, Fidium Finanz, Συλλογή 2006, σ. I-9521, σκέψη 41, προπαρατεθείσα απόφαση Federconsumatori κ.λπ., σκέψη 20, και απόφαση της 17ης Ιανουαρίου 2008, C-256/06, Jäger, που δεν έχει ακόμη δημοσιευθεί στη Συλλογή, σκέψη 24).

39 Συναφώς, το Δικαστήριο, υπενθυμίζοντας μεταξύ άλλων ότι οι κληρονομίες που συνίστανται στη μεταβίβαση προς ένα ή περισσότερα πρόσωπα της περιουσίας που κατέλιπε ο θανών ή, με άλλα λόγια, στη μεταβίβαση στους κληρονόμους των

διαφόρων αγαθών, δικαιωμάτων κ.λπ. από τα οποία αποτελείται η περιουσία αυτή, εμπίπτουν στον τίτλο XI «Κινήσεις κεφαλαίων προσωπικού χαρακτήρα» του παραρτήματος I της οδηγίας 88/361, έκρινε ότι οι κληρονομίες αποτελούν κινήσεις κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 56 ΕΚ, εξαιρουμένων των περιπτώσεων που τα συστατικά τους στοιχεία βρίσκονται εντός ενός και μόνον κράτους μέλους (βλ. απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2003, C-364/01, Barbier, Συλλογή 2003, σ. I-15013, σκέψη 58, προπαρατεθείσα απόφαση van Hilten-van der Heijden, σκέψη 42, και προπαρατεθείσα απόφαση Jäger, σκέψη 25).

40 Η περίπτωση κατά την οποία ένα πρόσωπο που, κατά τον χρόνο του θανάτου του, κατοικεί στη Γερμανία καταλείπει σε άλλα πρόσωπα που κατοικούν στη Γερμανία και στις Κάτω Χώρες ένα ακίνητο ευρισκόμενο στο Βέλγιο και λαμβανόμενο υπόψη για τον υπολογισμό των φόρων μεταβίβασης στο Βέλγιο ουδαμώς συνιστά κατάσταση αμιγώς εσωτερικής φύσεως.

41 Συνεπώς, η επίμαχη στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης κληρονομία αποτελεί κίνηση κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ.

42 Πρέπει, κατ' αρχάς, να εξετασθεί αν, όπως υποστηρίζουν οι εφεσείοντες της κύριας δίκης και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, μια εθνική ρύθμιση, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, συνιστά περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων.

43 Συναφώς, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι οι εθνικές διατάξεις που προσδιορίζουν την αξία ενός ακινήτου προκειμένου να υπολογιστεί το ύψος του οφειλόμενου φόρου σε περίπτωση κτήσης του κατόπιν κληρονομικής διαδοχής μπορούν όχι μόνο να αποθαρρύνουν την αγορά ακινήτων που βρίσκονται στο οικείο κράτος μέλος, αλλά και να έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση της αξίας της περιουσίας που κληρονομεί ο κάτοικος κράτους μέλους διαφορετικού από αυτό στο οποίο βρίσκονται τα εν λόγω ακίνητα (βλ., σχετικώς, προπαρατεθείσες αποφάσεις Barbier, σκέψη 62, και Jäger, σκέψη 30).

44 Όσον αφορά τις κληρονομίες, η νομολογία έχει επιβεβαιώσει ότι ως μέτρα που απαγορεύονται από το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ, καθόσον συνιστούν περιορισμούς

των κινήσεων κεφαλαίων, νοούνται και εκείνα που έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση της αξίας της περιουσίας που κληρονομεί ο κάτοικος κράτους διαφορετικού από το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκονται τα οικεία περιουσιακά στοιχεία και το οποίο επιβάλλει φόρο κληρονομίας επ' αυτών (προπαρατεθείσες αποφάσεις van Hilten-van der Heijden, σκέψη 44, και Jäger, σκέψη 31).

45 Εν προκειμένω, καθόσον οι επίμαχες εθνικές διατάξεις στην υπόθεση της κύριας δίκης συνεπάγονται την υπαγωγή της κληρονομίας ακινήτου ευρισκομένου στο Βασίλειο του Βελγίου σε μεγαλύτερους φόρους μεταβίβασης από τους φόρους κληρονομίας που θα οφείλονταν αν ο κληρονομούμενος κατοικούσε, κατά τον χρόνο του θανάτου του, στο εν λόγω κράτος μέλος, οι διατάξεις αυτές έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων, μειώνοντας την αξία της κληρονομίας που περιλαμβάνει το ακίνητο αυτό.

46 Συγκεκριμένα, καθόσον η ρύθμιση αυτή εξαρτά τη δυνατότητα έκπτωσης ορισμένων χρεών που βαρύνουν το οικείο ακίνητο από τον τόπο κατοικίας του κληρονομούμενου κατά τον χρόνο του θανάτου του, η μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση στην οποία υποβάλλεται, ως εκ τούτου, η κληρονομία κατοίκων αλλοδαπής συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

47 Η ορθότητα του συμπεράσματος αυτού δεν αναιρείται από το επιχείρημα της Βελγικής Κυβέρνησης, σύμφωνα με το οποίο ο κώδικας δεν συνιστά περιορισμό, καθόσον υπάρχει αντικειμενική διαφορά μεταξύ της περίπτωσης των κατοίκων ημεδαπής και των κατοίκων αλλοδαπής κατά τον υπολογισμό των φόρων κληρονομίας και μεταβίβασης, στο μέτρο που μόνον το κράτος μέλος όπου κατοικούσε ο κληρονομούμενος είναι λογικά σε θέση να λάβει υπόψη, κατά τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας, όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της κληρονομίας, κινητά και ακίνητα. Πράγματι, οι περιστάσεις αυτές είναι άνευ σημασίας όσον αφορά τα κριτήρια που απορρέουν από τη νομολογία που παρατίθεται στα σκέψεις 43 και 44 της παρούσας αποφάσεως (βλ. επίσης, σχετικώς, προπαρατεθείσα απόφαση Jäger, σκέψη 34).

48 Η Βελγική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ωστόσο ότι η υπόθεση της κύριας δίκης, αντιθέτως προς την υπόθεση που οδήγησε στην έκδοση της προπαρατεθείσας αποφάσεως Barbier, χαρακτηρίζεται από το ότι δεν υπάρχει καμία άνευ αιρέσεων υποχρέωση

μεταβίβασης της κυριότητας του επίμαχου ακινήτου και καμία προηγούμενη εκχώρηση της οικονομικής ιδιοκτησίας του ακινήτου αυτού, αλλά και κανένα χρέος που να το βαρύνει, καθόσον η εξουσιοδότηση προς σύσταση υποθήκης που προέβαλαν οι εφεσείοντες της κύριας δίκης ουδόλως συνιστά χρέος που βαρύνει το εν λόγω ακίνητο κατά την έννοια της αποφάσεως αυτής.

49 Επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, στην προαναφερθείσα υπόθεση Barbier, το υποβληθέν ερώτημα αφορούσε τον υπολογισμό του ποσού του επιβλητέου φόρου στην περίπτωση της από κληρονομία κτήσης ακινήτου ευρισκομένου σε κράτος μέλος, καθώς και το ζήτημα αν, προκειμένου να εκτιμηθεί η αξία του ακινήτου αυτού, μπορεί να ληφθεί υπόψη η άνευ αιρέσεων υποχρέωση του κατόχου του εμπραγμάτου δικαιώματος να μεταβιβάσει το δικαίωμα αυτό σε άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει την «οικονομική ιδιοκτησία» του εν λόγω ακινήτου. Επομένως, το χρέος αυτό ήταν άμεσα συνδεδεμένο με το κληρονομιαίο ακίνητο.

50 Ομοίως, στο πλαίσιο των άρθρων 49 ΕΚ και 50 ΕΚ, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι η εθνική ρύθμιση που δεν αναγνωρίζει στους μη κατοίκους ημεδαπής, στο πλαίσιο της φορολόγησης, το δικαίωμα έκπτωσης των επαγγελματικών εξόδων που συνδέονται άμεσα με τη δραστηριότητα από την οποία προήλθαν τα φορολογητέα εισοδήματα στο οικείο κράτος μέλος, ενώ, τουναντίον, παρέχει το δικαίωμα αυτό στους κατοίκους ημεδαπής, εγκυμονεί τον κίνδυνο να αποβεί κυρίως σε βάρος των υπηκόων άλλων κρατών μελών και είναι αντίθετη προς τα άρθρα αυτά (βλ., σχετικώς, απόφαση της 12ης Ιουνίου 2003, C-234/01, Gerritse, Συλλογή 2003, σ. I-5933, σκέψεις 27 και 28).

51 Κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου επ' ακροατηρίου διαδικασία, τόσο οι εφεσείοντες της κύριας δίκης όσο και η Επιτροπή ισχυρίστηκαν ότι, δυνάμει της επίμαχης εξουσιοδότησης προς σύσταση υποθήκης, υπήρχε επαρκής σχέση μεταξύ του κληρονομιαίου ακινήτου και του οικείου χρέους. Η Επιτροπή, ωστόσο, αναγνώρισε ότι, στο μέτρο που η εξουσιοδότηση προς σύσταση υποθήκης δεν βαρύνει το οικείο ακίνητο που βρίσκεται στο Βέλγιο, αλλά ενδεχομένως άλλα ακίνητα, μπορεί να αμφισβητηθεί η σχέση μεταξύ του χρέους και του εν λόγω ακινήτου.

52 Εντούτοις, σύμφωνα με τη διατύπωση του ερωτήματος που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο, το χρέος που ασφαλίζεται με εξουσιοδότηση για την εγγραφή υποθήκης σε ακίνητο συνιστά χρέος που βαρύνει το ακίνητο αυτό. Στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 234 ΕΚ, το Δικαστήριο είναι αποκλειστικά αρμόδιο να αποφαίνεται επί

της ερμηνείας ή του κύρους κοινοτικού νομοθετήματος, βάσει πραγματικών περιστατικών που του επισημαίνονται από το εθνικό δικαστήριο (βλ., σχετικώς, απόφαση της 16ης Ιουλίου 1998, C-235/95, Dumon και Froment, Συλλογή 1998, σ. I-4531, σκέψη 25).

53 Όπως προκύπτει από τη σκέψη 32 της παρούσας αποφάσεως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο και όχι στο Δικαστήριο να επαληθεύσει τη φύση και τις συνέπειες, κατά το βελγικό δίκαιο, της εξουσιοδότησης προς σύσταση υποθήκης, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, και να καθορίσει αν υφίσταται όντως άμεση σχέση μεταξύ του χρέους και του ακινήτου το οποίο αφορά ο υπολογισμός των επίμαχων φόρων μεταβίβασης στην υπόθεση της κύριας δίκης.

54 Εν πάση περιπτώσει, επισημαίνεται ότι το γεγονός ότι η δυνατότητα έκπτωσης των χρεών που βαρύνουν ένα ακίνητο εξαρτάται από το αν ο κληρονομούμενος κατοικούσε, κατά τον χρόνο του θανάτου του, στο κράτος όπου βρίσκεται το ακίνητο αυτό συνιστά, κατ' αρχήν, παράνομο περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, σύμφωνα με το άρθρο 56, παράγραφο 1, ΕΚ.

55 Ακολούθως, πρέπει να εξετασθεί αν ο διαπιστωθείς περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει των διατάξεων της Συνθήκης.

56 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΕΚ, «το άρθρο 56 δεν θίγει 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».

57 Η διάταξη αυτή του άρθρου 58 ΕΚ πρέπει, ως παρέκκλιση από τη θεμελιώδη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, να ερμηνεύεται στενά. Επομένως, δεν πρέπει να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι κάθε φορολογική ρύθμιση που διακρίνει μεταξύ των φορολογουμένων αναλόγως του τόπου κατοικίας τους ή του κράτους μέλους εντός του οποίου έχουν επενδύσει τα κεφάλαιά τους είναι οπωσδήποτε συμβατή με τη Συνθήκη (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Jäger, σκέψη 40).

58 Πράγματι, η εξαίρεση την οποία προβλέπει το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΕΚ περιορίζεται με το άρθρο 58, παράγραφος 3, ΕΚ, που ορίζει 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 κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο 56» (βλ. αποφάσεις της 6ης Ιουνίου 2000, Verkooijen, C-35/98, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 44, της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 28, και την προπαρατεθείσα απόφαση Jäger, σκέψη 41). Εξάλλου, η διαφορετική μεταχείριση των οφειλομένων φόρων κληρονομίας και μεταβίβασης ακινήτου ευρισκομένου στο έδαφος του Βασιλείου του Βελγίου αναλόγως του αν ο κληρονομούμενος ήταν, κατά τον χρόνο του θανάτου του, κάτοικος του εν λόγω κράτους μέλους ή άλλου κράτους μέλος μπορεί να δικαιολογηθεί μόνον εφόσον δεν βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει η επίμαχη ρύθμιση.

59 Επομένως, η διαφορετική μεταχείριση η οποία επιτρέπεται δυνάμει του άρθρου 58, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΕΚ πρέπει να διακρίνεται από τις αυθαίρετες διακρίσεις που απαγορεύει η παράγραφος 3 του άρθρου αυτού. Πάντως, από τη νομολογία προκύπτει ότι μια εθνική φορολογική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία, προς υπολογισμό του ύψους του φόρου κληρονομίας, κάνει διάκριση όσον αφορά τη δυνατότητα έκπτωσης των χρεών που βαρύνουν ένα ακίνητο ευρισκόμενο στο οικείο κράτος μέλος, αναλόγως του αν ο κληρονομούμενος ήταν, κατά τον χρόνο του θανάτου του, κάτοικος του εν λόγω κράτους μέλος ή άλλου κράτους μέλος, μπορεί να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μόνον αν η διαφορετική μεταχείριση αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Verkooijen, σκέψη 43, Manninen, σκέψη 29, και Jäger, σκέψη 43).

60 Συναφώς, διαπιστώνεται, πρώτον, ότι, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζονται από τη Βελγική Κυβέρνηση και παρατίθενται στη σκέψη 47 της παρούσας αποφάσεως, η ύπαρξη καταστάσεων που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες δεν μπορεί να προβληθεί ως δικαιολογητικός λόγος για την εν λόγω διαφορετική μεταχείριση.

61 Πράγματι, υπό την επιφύλαξη των εξακριβώσεων στις οποίες θα προβεί το αιτούν δικαστήριο, όσον αφορά τη φύση και τα αποτελέσματα της εξουσιοδότησης προς σύσταση υποθήκης και το ερώτημα αν η επίμαχη εξουσιοδότηση στην υπόθεση της κύριας δίκης βαρύνει το κληρονομιαίο ακίνητο, όπως φαίνεται να προκύπτει από τη

δικογραφία, ο υπολογισμός των φόρων κληρονομίας και μεταβίβασης, κατ' εφαρμογή της ρύθμισης αυτής, συνδέεται άμεσα με την αξία του ακινήτου αυτού. Στην περίπτωση αυτή, δεν υφίσταται αντικειμενικώς καμία διαφορά στην κατάσταση των φορολογουμένων που να δικαιολογεί τη διαφορετική φορολογική μεταχείρισή τους ως προς το ύψος του φόρου κληρονομίας και μεταβίβασης που οφείλεται, αφενός, για ακίνητο ευρισκόμενο στο Βέλγιο και ανήκον σε πρόσωπο το οποίο, κατά τον χρόνο του θανάτου του, ήταν κάτοικος του εν λόγω κράτους μέλους και, αφετέρου, για ακίνητο ανήκον σε πρόσωπο το οποίο, κατά τον χρόνο του θανάτου του, ήταν κάτοικος άλλου κράτους μέλους. Συνεπώς, η κατάσταση των κληρονόμων της H. Eckelkamp μπορεί να συγκριθεί με εκείνη οποιουδήποτε άλλου κληρονόμου που κληρονομεί ακίνητο ευρισκόμενο στο Βέλγιο, το οποίο του κατέλιπε πρόσωπο που είχε την κατοικία του σ' αυτό το κράτος μέλος κατά τον χρόνο του θανάτου του (βλ., σχετικώς, προπαρατεθείσα απόφαση Jäger, σκέψη 44).

62 Όπως υποστήριξαν οι εφεσείοντες της κύριας δίκης, η βελγική ρύθμιση θεωρεί, κατ' αρχήν, τόσο τους κληρονόμους προσώπων που κατά τον χρόνο του θανάτου τους ήταν κάτοικοι ημεδαπής όσο και τους κληρονόμους προσώπων που ήταν κάτοικοι αλλοδαπής, ως υποκείμενους σε φόρο κληρονομίας και/ή μεταβίβασης ακινήτων που βρίσκονται στο Βέλγιο. Η διαφορετική μεταχείριση των κατοίκων αλλοδαπής έναντι των κατοίκων ημεδαπής υφίσταται μόνον όσον αφορά την έκπτωση των χρεών της κληρονομίας των κατοίκων της αλλοδαπής.

63 Εφόσον μια εθνική ρύθμιση θέτει, όσον αφορά τη φορολόγηση ακινήτου κτηθέντος από κληρονομία και ευρισκομένου στο οικείο κράτος μέλος, στην ίδια μοίρα τους κληρονόμους προσώπου το οποίο, κατά τον χρόνο του θανάτου του, είχε την ιδιότητα του κατοίκου ημεδαπής και τους κληρονόμους προσώπου το οποίο, κατά τον χρόνο αυτό, είχε την ιδιότητα του κατοίκου αλλοδαπής, δεν μπορεί, χωρίς να εισάγει διακρίσεις, να αντιμετωπίζει τους κληρονόμους αυτούς κατά τρόπο διαφορετικό, στο πλαίσιο της ίδιας φορολόγησης, όσον αφορά τη δυνατότητα έκπτωσης των χρεών που βαρύνουν το ακίνητο αυτό. Ο εθνικός νομοθέτης, αντιμετωπίζοντας τις κληρονομίες αυτών των δύο κατηγοριών προσώπων με τον ίδιο τρόπο, όσον αφορά τους φόρους κληρονομίας, εκτός από την έκπτωση των χρεών, δέχτηκε κατ' ουσίαν ότι δεν υφίσταται μεταξύ αυτών των δύο κατηγοριών, από πλευράς τρόπων και προϋποθέσεων επιβολής αυτής της φορολόγησης, καμία αντικειμενική διαφορά δυνάμενη να δικαιολογήσει διαφορετική μεταχείριση (βλ., κατ' αναλογία, στο πλαίσιο του δικαιώματος της εγκατάστασης, αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 20, της 14ης Δεκεμβρίου 2006, C-170/05, Denkavit Internationaal και Denkavit France, Συλλογή 2006, σ. I-11949, σκέψη 35, και, στο πλαίσιο της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και των φόρων κληρονομίας, σημερινή απόφαση στην υπόθεση C-43/07, Arens-Sikken, Συλλογή 2006, σ. I-6887, σκέψη 57).

64 Πρέπει, τέλος, να εξετασθεί αν ο περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων τον οποίο συνεπάγεται η εφαρμογή ρύθμισης όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης μπορεί να δικαιολογηθεί αντικειμενικώς από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος.

65 Η Βελγική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, δυνάμει της γερμανικής ρύθμισης η οποία είναι εφαρμοστέα επί της περιουσίας της κληρονομούμενης, το χρέος του οποίου την έκπτωση αιτούνται στο Βέλγιο οι εφεσείοντες υπήρξε, κατ' ουσίαν, αντικείμενο διπλής έκπτωσης, πράγμα το οποίο, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου (απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837), πρέπει να αποφεύγεται.

66 Συναφώς, επιβάλλεται, κατ' αρχάς, η υπόμνηση ότι το Δικαστήριο, με τη νομολογία του περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και περί φόρων κληρονομίας, επισήμανε ότι οι κοινοτικοί υπήκοοι δεν μπορούν να στερηθούν τη δυνατότητα επίκλησης των διατάξεων της Συνθήκης για τον λόγο ότι επωφελούνται φορολογικών πλεονεκτημάτων που προσφέρονται νομίμως από τους κανόνες που ισχύουν σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος κατοικίας τους (προπαρατεθείσα απόφαση Barbier, σκέψη 71).

67 Επιπλέον, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 13 της παρούσας αποφάσεως, μεταξύ του Βασιλείου του Βελγίου και της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας δεν υπάρχει διμερής σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τους φόρους κληρονομίας.

68 Το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται το κληρονομιαίο ακίνητο δεν μπορεί, προκειμένου να δικαιολογήσει έναν περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων που οφείλεται στη νομοθεσία του, να επικαλεστεί την ύπαρξη της ανεξάρτητης από τη θέλησή του δυνατότητας παροχής πίστωσης φόρου από άλλο κράτος μέλος, όπως το κράτος μέλος στο οποίο κατοικούσε ο κληρονομούμενος κατά τον χρόνο του θανάτου του, η οποία θα μπορούσε να αντισταθμίσει, εν όλω ή εν μέρει, τη ζημία που υφίστανται οι κληρονόμοι του λόγω της μη δυνατότητας έκπτωσης, κατά τον υπολογισμό των φόρων μεταβίβασης στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται το κληρονομιαίο ακίνητο, των χρεών που βαρύνουν το εν λόγω ακίνητο (βλ., σχετικώς, προπαρατεθείσα απόφαση Arens-Sikken, σκέψη 65).

69 Πράγματι, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να επικαλεστεί πλεονέκτημα που χορηγεί μονομερώς άλλο κράτος μέλος, εν προκειμένω το κράτος μέλος στο οποίο κατοικούσε ο κληρονομούμενος κατά τον χρόνο του θανάτου του, προκειμένου να απαλλαγεί από τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη, ειδικότερα από τις διατάξεις της περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (βλ., σχετικώς, απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2007, C-379/05, Amurta, Συλλογή 2007, σ. I-9569, σκέψη 78).

70 Τέλος, από τον φάκελο της υποθέσεως που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο προκύπτει ότι, κατά τον υπολογισμό των φόρων μεταβίβασης, η επίμαχη εθνική νομοθεσία στην υπόθεση της κύριας δίκης αποκλείει κατά τρόπο ρητό και κατηγορηματικό την έκπτωση των χρεών που βαρύνουν το κληρονομιαίο ακίνητο, όταν ο κληρονομούμενος δεν κατοικούσε, κατά τον χρόνο του θανάτου του, στο κράτος όπου βρίσκεται το κληρονομιαίο ακίνητο, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η μεταχείριση των εν λόγω χρεών και, μεταξύ άλλων, η μη ύπαρξη πίστωσης φόρου σε άλλο κράτος μέλος, όπως το κράτος μέλος στο οποίο κατοικούσε ο θανών.

71 Ως εκ τούτου, πρέπει να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι οι συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 56 ΕΚ και 58 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική ρύθμιση ενός κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, που αφορά τον υπολογισμό των οφειλόμενων φόρων κληρονομίας και μεταβίβασης ακινήτου ευρισκομένου σε κράτος μέλος και δεν προβλέπει τη δυνατότητα έκπτωσης των χρεών που βαρύνουν το ακίνητο αυτό, όταν ο κληρονομούμενος δεν κατοικούσε, κατά τον χρόνο του θανάτου του, στο κράτος αυτό αλλά σε άλλο κράτος μέλος, μολονότι αυτή η δυνατότητα έκπτωσης προβλέπεται όταν το πρόσωπο αυτό κατοικούσε, κατά τον χρόνο του θανάτου του, στο κράτος όπου βρίσκεται το κληρονομιαίο ακίνητο.

72 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, δεν είναι αναγκαίο να δοθεί απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα όσον αφορά την ερμηνεία των άρθρων 12 ΕΚ, 17 ΕΚ και 18 ΕΚ.

Επί των δικαστικών εξόδων

73 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 (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

Οι συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 56 ΕΚ και 58 ΕΚ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν εθνική ρύθμιση ενός κράτους μέλους, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, που αφορά τον υπολογισμό των οφειλόμενων φόρων κληρονομίας και μεταβίβασης ακινήτου ευρισκομένου σε κράτος μέλος και δεν προβλέπει τη δυνατότητα έκπτωσης των χρεών που βαρύνουν το ακίνητο αυτό, όταν ο κληρονομούμενος δεν κατοικούσε, κατά τον χρόνο του θανάτου του, στο κράτος αυτό αλλά σε άλλο κράτος μέλος, μολονότι αυτή η δυνατότητα έκπτωσης προβλέπεται όταν το πρόσωπο αυτό κατοικούσε, κατά τον χρόνο του θανάτου του, στο κράτος όπου βρίσκεται το κληρονομιαίο ακίνητο.

(υπογραφές)