Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΌΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΊΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 21ης Δεκεμβρίου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων – Άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ – Εθνική ρύθμιση περί φόρου κληρονομίας – Ακίνητα κείμενα εντός της εθνικής επικράτειας – Περιορισμένη φορολογική υποχρέωση – Διαφορετική μεταχείριση των κατοίκων ημεδαπής και των κατοίκων αλλοδαπής – Δικαίωμα έκπτωσης ποσού από τη φορολογητέα βάση – Αναλογική μείωση σε περίπτωση περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης – Υποχρεώσεις από τη νόμιμη μοίρα – Μη έκπτωση σε περίπτωση περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης»

Στην υπόθεση C-394/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Finanzgericht Düsseldorf (φορολογικό δικαστήριο Ντίσελντορφ, Γερμανία) με απόφαση της 20ής Ιουλίου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 18 Αυγούστου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

XY

κατά

Finanzamt V,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Regan (εισηγητή), πρόεδρο, K. Lenaerts, Πρόεδρο του Δικαστηρίου, ασκούντα καθήκοντα δικαστή του πέμπτου τμήματος, K. Λυκούργο, πρόεδρο του τετάρτου τμήματος, I. Jarukaitis και M. Ilešič, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Richard de la Tour

γραμματέας: C. Di Bella, διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 9ης Ιουνίου 2021,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η XY, εκπροσωπούμενη από τον R. Weller, Steuerberater,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

– η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J. Möller και R. Kanitz καθώς και από την S. Costanzo,

– η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την M. J. Ruiz Sánchez,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους W. Roels και B.-R. Killmann,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2021,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 63 και 65 ΣΛΕΕ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της XY και της Finanzamt V (φορολογικής αρχής V, Γερμανία), με αντικείμενο τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας για ακίνητα κείμενα στη Γερμανία.

Το νομικό πλαίσιο

3 Ο Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (νόμος περί φορολογίας κληρονομιών και δωρεών), όπως δημοσιεύθηκε στις 27 Φεβρουαρίου 1997 (BGBl. 1997 I, σ. 378), και όπως τροποποιήθηκε από τον Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (νόμου περί καταπολέμησης της φοροαποφυγής και τροποποίησης άλλων φορολογικών διατάξεων), της 23ης Ιουνίου 2017 (BGBl. 2017 I, σ. 1682) (στο εξής: ErbStG), προβλέπει στο άρθρο 1, με τίτλο «Φορολογητέες πράξεις», τα ακόλουθα:

«(1) Σε φόρο κληρονομιών (ή δωρεών) υπόκεινται

1. οι κτήσεις αιτία θανάτου·

2. οι δωρεές εν ζωή·

[…]».

4 Το άρθρο 2 του ErbStG, το οποίο φέρει τον τίτλο «Προσωπική φορολογική υποχρέωση», προβλέπει τα εξής:

«(1) Φορολογική υποχρέωση γεννάται

1. στις περιπτώσεις του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημεία 1 έως 3, για το σύνολο της επαχθείσας περιουσίας (απεριόριστη φορολογική υποχρέωση) αν ο κληρονομούμενος κατά τον χρόνο του θανάτου του, ο δωρητής κατά τον χρόνο εκτέλεσης της δωρεάς ή ο αποκτών κατά τον χρόνο επέλευσης του γενεσιουργού της φορολογικής υποχρέωσης γεγονότος (άρθρο 9) είναι κάτοικοι ημεδαπής. Κάτοικοι ημεδαπής είναι:
   a) τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους στην ημεδαπή·

b) οι Γερμανοί υπήκοοι οι οποίοι δεν έχουν συμπληρώσει περισσότερα από πέντε έτη συνεχούς διαμονής στην αλλοδαπή, χωρίς να έχουν κατοικία στη Γερμανία,

[…]

3. σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, με την επιφύλαξη της παραγράφου 3, για την επαχθείσα περιουσία που αποτελεί κείμενη στην ημεδαπή περιουσία κατά την έννοια του άρθρου 121 του Bewertungsgesetz [νόμου για τις αποτιμήσεις] (περιορισμένη φορολογική υποχρέωση).

[…]»

5 Το άρθρο 3 του ErbStG, το οποίο φέρει τον τίτλο «Κτήση αιτία θανάτου», ορίζει στην παράγραφο 1 τα εξής:

«Κτήση αιτία θανάτου αποτελούν

1. η κτήση λόγω κληρονομικής διαδοχής […], κληροδοσίας […] ή λόγω δικαιώματος νόμιμης μοίρας το οποίο προβάλλει ο δικαιούχος (άρθρα 2303 επ. του Bürgerliches Gesetzbuch [(αστικού κώδικα), όπως δημοσιεύθηκε στις 2 Ιανουαρίου 2002 (BGBl. 2002 I, σ. 42, και διορθωτικά BGBl. 2002 I, σ. 2909, και BGBl. 2003 I, σ. 738), στο εξής: BGB]·

[…]».

6 Το άρθρο 9 του ErbStG προβλέπει ότι, σε περίπτωση κτήσης αιτία θανάτου, η γενεσιουργός αιτία του φόρου είναι ο θάνατος του κληρονομουμένου.

7 Το άρθρο 10 του ErbStG, με τίτλο «Φορολογητέα κτήση περιουσίας», ορίζει τα εξής:

«(1) Φορολογητέα κτήση περιουσίας αποτελεί ο πλουτισμός του αποκτώντος, εκτός αν ο πλουτισμός αυτός απαλλάσσεται από τον φόρο […]. Στις περιπτώσεις του άρθρου 3, ο πλουτισμός αντιστοιχεί στο ποσό που προκύπτει όταν από την αξία […] του συνόλου της επαχθείσας περιουσίας, εφόσον αυτή υπόκειται σε φορολόγηση βάσει του παρόντος νόμου, αφαιρεθούν το κατά τις παραγράφους 3 έως 9 εκπεστέο παθητικό της κληρονομίας […]

[…]

(5) Εφόσον δεν ορίζεται άλλως στις παραγράφους 6 έως 9, από την αποκτηθείσα περιουσία εκπίπτουν ως παθητικό της κληρονομίας

1. τα χρέη του κληρονομουμένου […]·

2. υποχρεώσεις από κληροδοσίες, τρόπους καθώς και προβληθέντα δικαιώματα νόμιμης μοίρας και κληρονομικές αξιώσεις τέκνου εκτός γάμου […]

(6) Δεν εκπίπτουν χρέη και βάρη εφόσον τελούν σε οικονομική συνάφεια με στοιχεία της κληρονομίας τα οποία δεν υπόκεινται σε φορολόγηση βάσει του παρόντος νόμου. Αν η φορολόγηση περιορίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία της κληρονομίας (άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 3, […]), εκπίπτουν μόνον τα χρέη και βάρη που τελούν σε οικονομική συνάφεια με αυτά. […]

[…]»

8 Το άρθρο 15 του ErbStG, το οποίο τιτλοφορείται «Φορολογικές κατηγορίες», ορίζει τα εξής:

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

Φορολογική κατηγορία I:

1. ο σύζυγος και ο σύντροφος,

2. τα τέκνα καθώς και τα τέκνα του συζύγου,

[…]».

9 Το άρθρο 16 του ErbStG, με τίτλο «Αφορολόγητα ποσά», προβλέπει τα ακόλουθα:

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

1. από τον σύζυγο και τον σύντροφο μέχρι ποσού 500 000 ευρώ,

2. από τα τέκνα, κατά την έννοια της κατηγορίας I, σημείο 2, και τα τέκνα προαποβιωσάντων τέκνων, κατά την έννοια της κατηγορίας I, σημείο 2, μέχρι ποσού 400 000 ευρώ·

[…]

(2) Στις περιπτώσεις περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης (άρθρο 2, παράγραφος 1, σημείο 3), το κατά την παράγραφο 1 αφορολόγητο ποσό μειώνεται κατά ένα επιμέρους ποσό. Το επιμέρους αυτό ποσό αντιστοιχεί στον λόγο μεταξύ, αφενός, του αθροίσματος των αξιών της κατά το ίδιο χρονικό σημείο αποκτηθείσας περιουσίας, η οποία δεν υπόκειται στην περιορισμένη φορολογική υποχρέωση, και των περιουσιακών στοιχείων τα οποία δεν υπόκεινται στην περιορισμένη φορολογική υποχρέωση και τα οποία μεταβιβάστηκαν από το ίδιο πρόσωπο εντός δέκα ετών και, αφετέρου, της αξίας της συνολικής περιουσίας η οποία μεταβιβάστηκε από το ίδιο πρόσωπο εντός δέκα ετών. Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης λαμβάνεται η αξία που είχαν κατά τον χρόνο της μεταβίβασής τους.

[…]»

10 Το άρθρο 37 του ErbStG, το οποίο τιτλοφορείται «Εφαρμογή του νόμου», ορίζει στην παράγραφο 14 τα εξής:

«Τα άρθρα […] και 16, παράγραφοι 1 και 2, ως είχαν στις 25 Ιουνίου 2017, εφαρμόζονται σε αποκτήσεις για τις οποίες το γενεσιουργό της φορολογικής υποχρέωσης γεγονός είναι μεταγενέστερο της 24ης Ιουνίου 2017.»

11 Το άρθρο 121 του Bewertungsgesetz [νόμου για τις αποτιμήσεις], όπως δημοσιεύθηκε την 1η Φεβρουαρίου 1991 (BGBl. 1991 I, σ. 230), και όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο της 4ης Νοεμβρίου 2016, με τίτλο «Κείμενη στην ημεδαπή περιουσία», προβλέπει τα εξής:

«Στην κείμενη στην ημεδαπή περιουσία περιλαμβάνονται:

1. η κείμενη στην ημεδαπή αγροτική και δασική περιουσία·

2. η κείμενη στην ημεδαπή ακίνητη περιουσία·

[…]».

12 Το άρθρο 2303 του BGB, με τίτλο «Νόμιμοι μεριδούχοι· ύψος της νόμιμης μοίρας», προβλέπει στην παράγραφο 1 τα ακόλουθα:

«Αν κατιών του κληρονομουμένου αποκλεισθεί από την κληρονομική διαδοχή με διάταξη αιτία θανάτου, μπορεί να απαιτήσει από τον κληρονόμο τη νόμιμη μοίρα. Η νόμιμη μοίρα είναι το μισό της εξ αδιαθέτου μερίδας […]».

13 Το άρθρο 2311 του BGB, το οποίο φέρει τον τίτλο «Αξία της κληρονομίας», ορίζει τα εξής:

«(1) Η νόμιμη μοίρα υπολογίζεται με βάση τα στοιχεία της κληρονομίας και την αξία τους κατά τον χρόνο επαγωγής της […]

(2) Η αξία υπολογίζεται, εφόσον είναι αναγκαίο, κατ' εκτίμηση. Η αποτίμηση της αξίας από τον κληρονομούμενο δεν ασκεί επιρροή.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

14 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης είναι Αυστριακή υπήκοος η οποία κατοικεί στην Αυστρία. Είναι η κόρη του Ε, ο οποίος ήταν επίσης Αυστριακός υπήκοος και κάτοικος Αυστρίας και ο οποίος απεβίωσε στις 12 Αυγούστου 2018.

15 Ο τελευταίος ήταν κύριος τριών οικοδομημένων ακινήτων και ενός ανοικοδόμητου οικοπέδου στη Γερμανία. Με τη διαθήκη που είχε συντάξει, ο Ε όρισε μοναδική κληρονόμο του την προσφεύγουσα, ενώ στη σύζυγο και στον γιο του κατέλιπε τη νόμιμη μοίρα.

16 Κατόπιν του θανάτου του πατέρα της, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης ανέλαβε συμβατικώς την υποχρέωση να καταβάλει στη μητέρα της και στον αδελφό της τα ποσά των 1 700 000 ευρώ και 2 850 000 ευρώ, προς ικανοποίηση των αξιώσεών τους από τη νόμιμη μοίρα. Με τη δήλωση φόρου κληρονομίας που υπέβαλε προς τη φορολογική αρχή V, η προσφεύγουσα ζήτησε την έκπτωση, από την αξία της κληρονομίας, των υποχρεώσεων που αφορούσαν τη νόμιμη μοίρα, ως παθητικού της κληρονομίας, κατά ποσοστό 43 % της αξίας της νόμιμης μοίρας, δηλαδή την έκπτωση συνολικού ποσού 1 956 500 ευρώ. Εκτίμησε ότι το τμήμα της ακίνητης περιουσίας της υποκείμενης στον γερμανικό φόρο κληρονομίας αντιστοιχούσε σε ποσοστό 43 % της αξίας της κληρονομιαίας περιουσίας, συνολικού ύψους 11 592 598,10 ευρώ, η οποία περιελάμβανε επίσης κινητές αξίες και ένα ακίνητο στην Ισπανία.

17 Η φορολογική αρχή V επέβαλε στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης φόρο κληρονομίας ύψους 642 333 ευρώ. Ο επιβληθείς φόρος αφορούσε μόνον τα ακίνητα στη Γερμανία. Η φορολογική αρχή V απέρριψε το αίτημα περί έκπτωσης των υποχρεώσεων από τη νόμιμη μοίρα ως παθητικού της κληρονομίας με την αιτιολογία ότι, όπως προκύπτει από το άρθρο 10, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, του ErbStG, η εν λόγω νόμιμη μοίρα δεν τελούσε σε οικονομική συνάφεια με τα ακίνητα τα οποία συγκαταλέγονταν στην κληρονομιαία περιουσία. Περαιτέρω, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας, η εν λόγω φορολογική αρχή έλαβε υπόψη, αντί του αφορολόγητου ποσού 400 000 ευρώ το οποίο προβλέπεται, κατ' αρχήν, για τα τέκνα του κληρονομουμένου βάσει του άρθρου 16, παράγραφος 1, σημείο 2, του ErbStG, χαμηλότερο αφορολόγητο ποσό, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 16, παράγραφος 2, του ErbStG.

18 Με την προσφυγή της ενώπιον του Finanzgericht Düsseldorf (φορολογικού δικαστηρίου Ντίσελντορφ, Γερμανία), η προσφεύγουσα της κύριας δίκης υποστηρίζει ότι δικαιούται το σύνολο του αφορολόγητου ποσού που προβλέπει το άρθρο 16, παράγραφος 1, σημείο 2, του ErbStG, υποστηρίζοντας ότι η παράγραφος 2 της διάταξης αυτής είναι αντίθετη προς το δίκαιο της Ένωσης. Εκτιμά, επιπλέον, ότι το ίδιο ισχύει ως προς την απόρριψη του αιτήματός της περί έκπτωσης, ως παθητικού της κληρονομίας, του συνόλου ή μέρους της αξίας των υποχρεώσεων από τη νόμιμη μοίρα, μέχρι του ποσού που υπολόγισε η εν λόγω προσφεύγουσα της κύριας δίκης.

19 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η επίλυση της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί εξαρτάται από το ζήτημα αν το άρθρο 16, παράγραφος 2, του ErbStG και το άρθρο 10, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, του ίδιου νόμου, τα οποία έχουν εφαρμογή σε περίπτωση περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης ως προς τον φόρο κληρονομίας όταν, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, ούτε ο κληρονομούμενος ούτε ο κληρονόμος είχαν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στη Γερμανία κατά τον χρόνο του θανάτου, συνάδουν προς το άρθρο 63, παράγραφος 1, και το άρθρο 65 ΣΛΕΕ.

20 Πρώτον, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι το εν λόγω άρθρο 16, παράγραφος 2, του ErbStG θεσπίστηκε από τον Γερμανό νομοθέτη στο πλαίσιο συμμόρφωσης προς την απόφαση της 8ης Ιουνίου 2016, Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412). Δυνάμει της διάταξης αυτής και σύμφωνα με το άρθρο 37, παράγραφος 14, του ErbStG, όσον αφορά τις κτήσεις αιτία θανάτου για τις οποίες η γενεσιουργός αιτία του φόρου είναι μεταγενέστερη της 24ης Ιουνίου 2017, το προβλεπόμενο στο άρθρο 16, παράγραφος 1, του ErbStG αφορολόγητο πρέπει να μειωθεί κατά ποσό υπολογιζόμενο κατ' εφαρμογήν της παραγράφου 2 της διάταξης αυτής. Το εν λόγω δικαστήριο εκφράζει ωστόσο αμφιβολίες ως προς τη συμβατότητα της νέας αυτής ρύθμισης με το άρθρο 63, παράγραφος 1, και με το άρθρο 65 ΣΛΕΕ, όπως έχουν ερμηνευθεί από το Δικαστήριο.

21 Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επίσης ως προς τη συμβατότητα του άρθρου 10, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, του ErbStG με τις ως άνω διατάξεις.

22 Στο πλαίσιο της περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης ως προς τον φόρο κληρονομίας, η φορολογική αρχή V επέβαλε φόρο μόνο για την κείμενη στην ημεδαπή ακίνητη περιουσία. Συναφώς, το άρθρο 10, παράγραφος 6, δεύτερη περίοδος, του ErbStG δεν παρέχει στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης τη δυνατότητα να εκπέσει, ως παθητικό της κτήσης αιτία θανάτου, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 10, παράγραφος 5, του ErbStG, την αξία των υποχρεώσεων από τη νόμιμη μοίρα της μητέρας και του αδελφού της τις οποίες η προσφεύγουσα πρέπει να εκπληρώσει.

23 Συγκεκριμένα, κατά τη νομολογία του γερμανικού Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία), η οικονομική συνάφεια την οποία απαιτεί το άρθρο 10, παράγραφος 6, του ErbStG για τη δυνατότητα έκπτωσης χρεών ή βαρών υπάρχει μόνον όταν τα εν λόγω χρέη ή βάρη μπορούν να συνδεθούν με ορισμένα περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στην κληρονομία. Όμως, κατά τη νομολογία αυτή, το γεγονός ότι η νόμιμη μοίρα υπολογίζεται, σύμφωνα με το άρθρο 2311 του BGB, βάσει της αξίας της κληρονομίας δεν δημιουργεί τέτοια οικονομική συνάφεια αλλά, το πολύ, νομικό δεσμό.

24 Το δικαστήριο αυτό επισημαίνει ότι, αν υποτεθεί ότι, κατά τον χρόνο του θανάτου, ο κληρονομούμενος ή η προσφεύγουσα της κύριας δίκης είχαν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στη Γερμανία, η κατάσταση αυτή θα συνεπαγόταν την απεριόριστη φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας της κύριας δίκης, η οποία θα της παρείχε τη δυνατότητα να εκπέσει εξ ολοκλήρου από την περιουσία που μεταβιβάσθηκε αιτία θανάτου τις υποχρεώσεις από τη νόμιμη μοίρα, ως παθητικό της κληρονομίας, βάσει του άρθρου 10, παράγραφος 5, σημείο 2, του ErbStG.

25 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Finanzgericht Düsseldorf (φορολογικό δικαστήριο Ντίσελντορφ) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχουν τα άρθρα 63, παράγραφος 1, και 65 [ΣΛΕΕ] την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση κράτους μέλους για την επιβολή του φόρου κληρονομίας, η οποία προβλέπει ως προς τον υπολογισμό του φόρου ότι, σε περίπτωση απόκτησης κείμενου στην ημεδαπή ακινήτου, όταν κατά τον χρόνο του θανάτου ο κληρονομούμενος και ο κληρονόμος είχαν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους σε άλλο κράτος μέλος, το αφορολόγητο ποσό στο πλαίσιο της φορολογητέας βάσης είναι χαμηλότερο από το αφορολόγητο ποσό που θα ίσχυε αν τουλάχιστον ένας από αυτούς είχε κατά το χρονικό αυτό σημείο την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο πρώτο κράτος μέλος;

2) Έχουν τα άρθρα 63, παράγραφος 1, και 65 [ΣΛΕΕ] την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση κράτους μέλους για την επιβολή του φόρου κληρονομίας, η οποία προβλέπει ως προς τον υπολογισμό του φόρου ότι, σε περίπτωση απόκτησης κείμενου στην ημεδαπή ακινήτου, όταν κατά τον χρόνο του θανάτου ο κληρονομούμενος και ο κληρονόμος είχαν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους σε άλλο κράτος μέλος, δεν εκπίπτουν υποχρεώσεις από τη νόμιμη μοίρα, ενώ οι υποχρεώσεις αυτές θα εξέπιπταν πλήρως από την αξία των αποκτηθέντων αιτία θανάτου στοιχείων αν τουλάχιστον είτε ο κληρονομούμενος είτε ο κληρονόμος είχε κατά τον χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο πρώτο κράτος μέλος;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

26 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους σχετική με τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας η οποία προβλέπει ότι, σε περίπτωση απόκτησης ακινήτων κειμένων στην ημεδαπή, όταν, κατά τον χρόνο του θανάτου, ούτε ο κληρονομούμενος ούτε ο κληρονόμος είχαν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους στο κράτος μέλος αυτό, το αφορολόγητο ποσό είναι μειωμένο σε σχέση με το αφορολόγητο ποσό που θα ίσχυε αν τουλάχιστον ένας από αυτούς είχε κατά το ίδιο χρονικό σημείο την κατοικία του ή τη συνήθη

διαμονή του στο εν λόγω κράτος μέλος, κατά ποσό αντίστοιχο προς το τμήμα που αντιπροσωπεύει η αξία της περιουσίας η οποία δεν υπόκειται στον φόρο στο ίδιο αυτό κράτος μέλος σε σχέση με την αξία του συνόλου της κληρονομιαίας περιουσίας.

27 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, μολονότι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη οφείλουν πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης και, ιδίως, τις θεμελιώδεις ελευθερίες που εγγυάται η Συνθήκη ΛΕΕ [βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία· της 3ης Μαρτίου 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, σκέψη 73 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 29ης Απριλίου 2021, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Εσοδα από ΟΣΕΚΑ), C-480/19, EU:C:2021:334, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

28 Το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ απαγορεύει γενικώς τους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών, καθώς και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.

29 Ο φόρος κληρονομίας, η οποία συνίσταται στη μεταβίβαση της περιουσίας που κατέλιπε ο κληρονομούμενος προς ένα ή περισσότερα πρόσωπα, εμπίπτει στις διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ σχετικά με τις κινήσεις κεφαλαίων που εμπίπτουν στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ, εξαιρουμένων των περιπτώσεων όπου τα συστατικά στοιχεία των πράξεων αυτών περιορίζονται στο εσωτερικό ενός μόνον κράτους μέλους (απόφαση της 26ης Μαΐου 2016, Επιτροπή κατά Ελλάδας, C-244/15, EU:C:2016:359, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

30 Η περίπτωση κατά την οποία κράτος μέλος επιβάλλει φόρο κληρονομίας επί κληρονομιαίων περιουσιακών στοιχείων ευρισκόμενων στο έδαφός του τα οποία ανήκουν σε πρόσωπο που δεν κατοικούσε σε αυτό κατά τον χρόνο του θανάτου του και περιέρχονται σε κληρονόμο ο οποίος επίσης είναι κάτοικος αλλοδαπής δεν μπορεί να θεωρηθεί ως αμιγώς εσωτερική κατάσταση. Κατά συνέπεια, μια τέτοια κατάσταση εμπίπτει στις κινήσεις κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.

31 Επομένως, πρέπει να εξετασθεί αν μια εθνική ρύθμιση η οποία προβλέπει μείωση του αφορολόγητου ποσού στην περίπτωση περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης ως προς τον φόρο κληρονομίας συνιστά περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, αν ο περιορισμός αυτός είναι δικαιολογημένος.

Επί της ύπαρξης περιορισμού κατά την έννοια του άρθρου 63 ΣΛΕΕ

32 Όσον αφορά την περίπτωση των κληρονομιών, στα μέτρα που συνιστούν περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, όσα έχουν ως συνέπεια την απομείωση της αξίας της κληρονομίας κατοίκου κράτους διαφορετικού από το κράτος στο οποίο βρίσκονται τα οικεία περιουσιακά στοιχεία (απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

33 Εν προκειμένω, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση προβλέπει ότι, όταν η κληρονομία περιλαμβάνει ακίνητα κείμενα στη Γερμανία και εφόσον ούτε ο κληρονομούμενος ούτε ο κληρονόμος κατοικούν στο κράτος μέλος αυτό κατά τον χρόνο του θανάτου, το αφορολόγητο ποσό είναι μικρότερο από εκείνο που θα είχε ίσχυε αν ο κληρονομούμενος ή ο κληρονόμος είχε, κατά την ημερομηνία αυτή, κατοικία στο εν λόγω κράτος μέλος. Συγκεκριμένα, το αφορολόγητο

ποσό μειώνεται κατά ποσό αντίστοιχο προς το τμήμα που αντιπροσωπεύει η αξία της περιουσίας η οποία δεν υπόκειται στον φόρο στο ίδιο αυτό κράτος μέλος σε σχέση με την αξία του συνόλου της κληρονομιαίας περιουσίας.

34 Κατά συνέπεια, μια τέτοια ρύθμιση έχει ως αποτέλεσμα να καθίσταται επαχθέστερη η φορολογική μεταχείριση των κληρονομιών μεταξύ κατοίκων αλλοδαπής σε σύγκριση με τη μεταχείριση των κληρονομιών που αφορούν έναν τουλάχιστον κάτοικο ημεδαπής και, ως εκ τούτου, έχει ως αποτέλεσμα την απομείωση της αξίας της κληρονομίας. Επομένως, εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη συνιστά περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψεις 25 και 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

Επί της συνδρομής δικαιολογητικού λόγου για τον περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων δυνάμει του άρθρου 65 ΣΛΕΕ

35 Από την παράγραφο 1 του άρθρου 65 ΣΛΕΕ, σε συνδυασμό με την παράγραφο 3 του ίδιου αυτού άρθρου, προκύπτει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να διακρίνουν, με την εθνική τους νομοθεσία, μεταξύ των φορολογουμένων κατοίκων ημεδαπής και των φορολογουμένων κατοίκων αλλοδαπής, εφόσον η διάκριση αυτή δεν συνιστά μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

36 Πρέπει επομένως να γίνει διάκριση μεταξύ της άνισης μεταχείρισης που επιτρέπεται βάσει του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ και των αυθαίρετων διακρίσεων που απαγορεύει η παράγραφος 3 του ίδιου αυτού άρθρου. Συναφώς, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, για να μπορεί μια εθνική φορολογική ρύθμιση να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει η διαφορετική μεταχείριση να αφορά καταστάσεις που δεν είναι εξ αντικειμένου συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος (πρβλ. απόφαση της 30ής Ιουνίου 2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Στην τελευταία αυτή περίπτωση, η διαφορετική μεταχείριση πρέπει να είναι ικανή να διασφαλίσει την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (πρβλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

– *Επί του συγκρίσιμου χαρακτήρα των επίμαχων περιπτώσεων*

37 Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η κληρονομία που αφορά κατοίκους αλλοδαπής και η κληρονομία που αφορά κάτοικο ημεδαπής αποτελούν δύο αντικειμενικά διαφορετικές περιπτώσεις. Επομένως, η διαφορετική φορολογική μεταχείριση μιας κληρονομίας που αφορά κατοίκους αλλοδαπής και εκείνης που αφορά κάτοικο ημεδαπής όσον αφορά τον φόρο κληρονομίας ακινήτων κειμένων στη Γερμανία δικαιολογείται αντικειμενικώς.

38 Επισημαίνεται ότι, δυνάμει της επίμαχης στην κύρια δίκη ρύθμισης, το ύψος του φόρου κληρονομίας για ακίνητα κείμενα στη Γερμανία υπολογίζεται βάσει τόσο της αξίας των ακινήτων αυτών όσο και της προσωπικής σχέσης μεταξύ του κληρονομούμενου και του κληρονόμου. Πάντως, κανένα από τα δύο αυτά κριτήρια δεν εξαρτάται από τον τόπο κατοικίας των ως άνω προσώπων. Επιπλέον, κατά την επίμαχη εθνική ρύθμιση, τόσο ο κληρονόμος στο πλαίσιο κληρονομικής διαδοχής μεταξύ κατοίκων αλλοδαπής όσο και ο κληρονόμος στο πλαίσιο κληρονομικής διαδοχής που αφορά έναν τουλάχιστον κάτοικο ημεδαπής θεωρούνται ως

υποκείμενοι στον φόρο αναφορικά με την επιβολή φόρου κληρονομίας για ακίνητα κείμενα εντός της Γερμανίας. Πράγματι, σε αμφότερες τις περιπτώσεις, για τον υπολογισμό του ποσού του φόρου κληρονομίας, ο προσδιορισμός της φορολογικής κλίμακας και του φορολογικού συντελεστή προκύπτει από τους ίδιους κανόνες. Η μόνη διαφορετική μεταχείριση που εισάγει η ρύθμιση αυτή, αναφορικά με τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας για ακίνητα κείμενα εντός της Γερμανίας, μεταξύ, αφενός, της κληρονομικής διαδοχής μεταξύ κατοίκων αλλοδαπής και, αφετέρου, της κληρονομικής διαδοχής που αφορά έναν κάτοικο ημεδαπής συνίσταται στον καθορισμό πλουτισμού για τον οποίον πρέπει να φορολογηθεί ο δικαιούχος.

39 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ο εθνικός νομοθέτης, κατατάσσοντας στην ίδια μοίρα, όσον αφορά τη φορολόγηση ακινήτων, αφενός, τους κληρονόμους κατοίκους αλλοδαπής που απέκτησαν το ακίνητο αυτό από κληρονομούμενο κάτοικο αλλοδαπής και, αφετέρου, τους κληρονόμους κατοίκους αλλοδαπής ή ημεδαπής που απέκτησαν τέτοιο ακίνητο από κληρονομούμενο κάτοικο ημεδαπής καθώς και τους κληρονόμους κατοίκους ημεδαπής που απέκτησαν το ίδιο αυτό ακίνητο απλό κληρονομούμενο κάτοικο αλλοδαπής, έκρινε ο ίδιος ότι, όσον αφορά τις λεπτομέρειες και τους όρους της επιβολής φόρου κληρονομίας, δεν υφίστατο καμία αντικειμενική διαφορά ως προς την κατάσταση των δύο αυτών κατηγοριών κληρονόμων (πρβλ. απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 51).

40 Βεβαίως, όπως υποστηρίζει η Γερμανική Κυβέρνηση, αφενός, η γερμανική φορολογική αρμοδιότητα στις περιπτώσεις περιορισμένης υποχρέωσης καταβολής του φόρου κληρονομίας που επιβάλλεται στις κληρονομικές διαδοχές μεταξύ κατοίκων αλλοδαπής περιορίζεται στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην ημεδαπή, ενώ στις περιπτώσεις πλήρους υποχρέωσης καταβολής του εν λόγω φόρου κληρονομίας που επιβάλλεται στις κληρονομίες που αφορούν τουλάχιστον έναν κάτοικο ημεδαπής, η αρμοδιότητα αυτή εκτείνεται στο σύνολο της επαχθείσας περιουσίας. Αφετέρου, στην υπόθεση της κύριας δίκης, αντιθέτως προς τις διατάξεις που αποτέλεσαν, μεταξύ άλλων, αντικείμενο της απόφασης της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), το αφορολόγητο ποσό που ισχύει για τους υπέχοντες περιορισμένη φορολογική υποχρέωση κληρονόμους καθορίζεται όχι πλέον κατ' αποκοπήν, αλλά κατ' αναλογία της αξίας της περιουσίας επί της οποίας ασκείται η εν λόγω αρμοδιότητα σε σχέση με την αξία του συνόλου της κληρονομιαίας περιουσίας.

41 Εντούτοις, οι περιστάσεις αυτές δεν αναιρούν το συμπέρασμα που περιλαμβάνεται στη σκέψη 39 της παρούσας απόφασης. Πράγματι, στις περιπτώσεις πλήρους φορολογικής υποχρέωσης, το αφορολόγητο ποσό το οποίο προβλέπει η επίμαχη ρύθμιση ουδόλως μεταβάλλεται αναλόγως του ύψους της φορολογητέας βάσης που υπάγεται στη γερμανική φορολογική αρμοδιότητα. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο, το εν λόγω αφορολόγητο ποσό, το οποίο υπολογίζεται σε συνάρτηση με τον συγγενικό δεσμό που υφίσταται μεταξύ του κληρονόμου και του κληρονομουμένου, αναγνωρίζεται αυτομάτως σε όλους τους κληρονόμους λόγω και μόνο της ιδιότητάς τους ως υποκείμενων στον φόρο κληρονομίας στη Γερμανία, ώστε να διασφαλίζεται η απαλλαγή από τον φόρο μέρους της οικογενειακής περιουσίας μέσω της μείωσης της συνολικής φορολογητέας αξίας της κληρονομίας. Όσον αφορά τη φορολογία που προκύπτει από την εκ μέρους της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας άσκηση της φορολογικής της αρμοδιότητας, ο υπέχων περιορισμένη φορολογική υποχρέωση κληρονόμος βρίσκεται σε κατάσταση συγκρίσιμη με εκείνη ενός κληρονόμου που υπέχει πλήρη φορολογική υποχρέωση, λαμβανομένου υπόψη ότι, όπως ακριβώς η ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο δεν συναρτάται με τον τόπο κατοικίας του, δεδομένου ότι, κατά την επίμαχη ρύθμιση, κάθε κτήση ακινήτου κείμενου στη Γερμανία υπόκειται σε φόρο κληρονομίας ανεξαρτήτως του αν ο κληρονομούμενος και ο κληρονόμος είναι ή όχι κάτοικοι ημεδαπής, έτσι και η φύση του

συγγενικού δεσμού που συνδέει τα τελευταία αυτά πρόσωπα καθώς και ο σκοπός της μερικής απαλλαγής της οικογενειακής περιουσίας επίσης δεν συναρτώνται με τον τόπο κατοικίας (πρβλ. απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 53).

42 Επομένως, στην περίπτωση κληρονομίας της οποίας η φορολογητέα βάση στη Γερμανία αποτελείται από ακίνητα ισοδύναμα με εκείνα για τα οποία υπόκειται στον φόρο κληρονομίας η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, ο κληρονόμος, εφόσον απέκτησε τα περιουσιακά αυτά στοιχεία από πρόσωπο που κατοικούσε στη γερμανική επικράτεια και με το οποίο υφίστατο συγγενικός δεσμός ή εφόσον, ενόσω κατοικούσε στην εν λόγω επικράτεια, απέκτησε το ακίνητο αυτό από πρόσωπο το οποίο δεν κατοικούσε εκεί, θα δικαιούνταν, αντιθέτως προς την προσφεύγουσα, το σύνολο του αφορολόγητου ποσού που προβλέπει η εθνική νομοθεσία.

43 Επομένως, οι περιστάσεις τις οποίες επικαλείται η Γερμανική Κυβέρνηση δεν είναι ικανές να καταστήσουν αντικειμενικά διαφορετική, όσον αφορά το εν λόγω αφορολόγητο ποσό, την περίπτωση του κληρονόμου κατοίκου αλλοδαπής στον οποίο περιέρχεται η περιουσία κληρονομούμενου κατοίκου αλλοδαπής σε σχέση με την περίπτωση του κληρονόμου κατοίκου αλλοδαπής στον οποίο περιέρχεται η περιουσία κληρονομούμενου κατοίκου ημεδαπής ή με την περίπτωση του κληρονόμου κατοίκου ημεδαπής στον οποίο περιέρχεται η περιουσία κληρονομούμενου κατοίκου ημεδαπής ή αλλοδαπής (πρβλ. απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 55).

44 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά το ευεργέτημα αφορολόγητου ποσού όπως το επίμαχο στην κύρια δίκη αφορά καταστάσεις αντικειμενικώς συγκρίσιμες.

– Επί της δικαιολόγησης του περιορισμού λόγω συνδρομής επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος

45 Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι αυτή η διαφορετική μεταχείριση μπορεί να δικαιολογηθεί, μεταξύ άλλων, από την ανάγκη διασφάλισης της συνοχής του φορολογικού της συστήματος.

46 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι η ανάγκη διατήρησης της συνοχής του φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό στην άσκηση των ελευθεριών κυκλοφορίας που κατοχυρώνει η Συνθήκη. Εντούτοις, για να ευσταθεί ο δικαιολογητικός λόγος αυτός, πρέπει να αποδεικνύεται ότι υφίσταται άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντιστάθμισής του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση, ο άμεσος δε χαρακτήρας του συνδέσμου αυτού πρέπει να εκτιμάται σε σχέση με τον σκοπό της επίμαχης ρύθμισης (απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 59 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

47 Εν προκειμένω, όπως εκτέθηκε στη σκέψη 41 της παρούσας απόφασης, η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι, στο πλαίσιο του φόρου κληρονομίας που έχει ως αντικείμενο τη φορολόγηση του πλουτισμού που προκύπτει από κτήση αιτία θανάτου, το προβλεπόμενο στο άρθρο 16 του ErbStG αφορολόγητο ποσό, το ύψος του οποίου εξαρτάται από τον δεσμό συγγένειας που υφίσταται μεταξύ του κληρονομούμενου και του κληρονόμου, αποσκοπεί στη διασφάλιση της φορολογικής απαλλαγής μέρους της οικογενειακής περιουσίας μέσω της μείωσης της συνολικής αξίας της κληρονομίας. Ειδικότερα, έχει ως σκοπό να διασφαλίσει, στην περίπτωση στενώς συνδεόμενων μελών της ίδιας οικογένειας, ότι καθένας από τους εν λόγω υποκειμένους στον

φόρο θα μπορεί να ωφεληθεί από την κληρονομία που του αναλογεί, απαλλασσόμενος από τον φόρο κληρονομίας μερικώς, ή ακόμη και πλήρως όσον αφορά τις μεταβιβάσεις μικρής αξίας εντός της οικογένειας.

48 Προς τον σκοπό αυτό, δυνάμει του άρθρου 16, παράγραφος 1, του ErbStG, οι δικαιούχοι της κληρονομίας δικαιούνται να αφαιρέσουν το σύνολο του εν λόγω αφορολόγητου ποσού όταν η φορολογική επιβάρυνση με την οποία αυτό συναρτάται εκτείνεται στο σύνολο της μεταβιβαζόμενης κληρονομιαίας περιουσίας.

49 Αντιθέτως, η παράγραφος 2 του άρθρου αυτού προβλέπει ότι το αφορολόγητο ποσό το οποίο μπορεί να αξιώσει ο κληρονόμος λόγω του συγγενικού δεσμού με τον κληρονομούμενο μειώνεται κατά το ποσοστό του πλουτισμού του κληρονόμου που δεν υπάγεται στη φορολογική αρμοδιότητα της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.

50 Επομένως, μια ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη εγκαθιδρύει άμεσο σύνδεσμο μεταξύ του αφορολόγητου ποσού που μπορεί να αξιώσει ο κληρονόμος και της έκτασης της φορολογικής αρμοδιότητας που ασκείται σε σχέση με τον πλουτισμό που προκύπτει για τον κληρονόμο από την κτήση αιτία θανάτου.

51 Εκτός αυτού, λαμβανομένων υπόψη των αρχών που υπομνήσθηκαν στη σκέψη 36 της παρούσας απόφασης, επισημαίνεται, αφενός, ότι ο σύνδεσμος αυτός είναι κατάλληλος να διασφαλίσει την επίτευξη του σκοπού που επιδιώκεται με τη ρύθμιση αυτή. Πράγματι, η επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση διασφαλίζει ότι, για συνολικό πλουτισμό ίδιας αξίας, το χορηγούμενο αφορολόγητο ποσό αντιπροσωπεύει ισοδύναμο ποσοστό του τμήματος της κληρονομιαίας περιουσίας που υπόκειται σε φόρο, ανεξαρτήτως του αν πρόκειται για περίπτωση πλήρους ή περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης.

52 Επομένως, η ρύθμιση αυτή έχει ως αποτέλεσμα να αποτρέπεται το ενδεχόμενο να υποτιμάται συστηματικά η φοροδοτική ικανότητα του του κληρονόμου που υπέχει περιορισμένη φορολογική υποχρέωση, μέσω χορήγησης σε αυτόν δικαιώματος έκπτωσης του συνόλου του αφορολόγητου ποσού, έστω και αν το αφορολόγητο αυτό ποσό δεν αφορά φορολογική επιβάρυνση πλήττουσα το σύνολο του πλουτισμού που προκύπτει από την κληρονομική μεταβίβαση.

53 Αφετέρου, η εν λόγω ρύθμιση δεν βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού, καθόσον το πλεονέκτημα που αντλείται από το επίμαχο στην κύρια δίκη αφορολόγητο ποσό τελεί σε αναλογία προς την έκταση της φορολογικής αρμοδιότητας που ασκεί η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας σε σχέση με το σύνολο της κληρονομιαίας περιουσίας. Ειδικότερα, από την ίδια αυτή ρύθμιση προκύπτει ότι, αν τα ακίνητα που φορολογούνται από το εν λόγω κράτος μέλος ισοδυναμούν με το σύνολο της εν λόγω κληρονομιαίας περιουσίας, ο υπέχων περιορισμένη φορολογική υποχρέωση κληρονόμος δικαιούται, όπως και ο κληρονόμος που υπέχει πλήρη φορολογική υποχρέωση, να εκπέσει το σύνολο του αφορολόγητου ποσού που προβλέπεται λόγω του συγγενικού του δεσμού με τον κληρονομούμενο.

54 Εξ αυτού έπεται ότι, αντιθέτως προς τη νομοθεσία που προέβλεπε κατ' αποκοπήν αφορολόγητο ποσό στις περιπτώσεις περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης τις οποίες αφορούσε η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), ο περιορισμός στις κινήσεις κεφαλαίων, κατά την έννοια του άρθρου 63,

παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ο οποίος απορρέει από εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, στον βαθμό που αφορά το αφορολόγητο ποσό, δικαιολογείται από την ανάγκη διατήρησης της συνοχής του φορολογικού συστήματος.

55 Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους σχετική με τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας η οποία προβλέπει ότι, σε περίπτωση απόκτησης ακινήτων κειμένων στην ημεδαπή, όταν, κατά τον χρόνο του θανάτου, ούτε ο κληρονομούμενος ούτε ο κληρονόμος είχαν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους στο κράτος μέλος αυτό, το αφορολόγητο ποσό είναι μειωμένο, σε σχέση με το αφορολόγητο ποσό που θα ίσχυε αν τουλάχιστον ένας από αυτούς είχε κατά το ίδιο χρονικό σημείο την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο εν λόγω κράτος μέλος, κατά ποσό αντίστοιχο προς το τμήμα που αντιπροσωπεύει η αξία της περιουσίας η οποία δεν υπόκειται στον φόρο στο ίδιο αυτό κράτος μέλος σε σχέση με την αξία του συνόλου της κληρονομιαίας περιουσίας.

Επί του δεύτερου ερωτήματος

56 Με το δεύτερο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους σχετική με τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας η οποία προβλέπει ότι, σε περίπτωση απόκτησης ακινήτων κειμένων στην ημεδαπή, όταν, κατά τον χρόνο του θανάτου, ούτε ο κληρονομούμενος ούτε ο κληρονόμος είχαν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους στο κράτος μέλος αυτό, οι υποχρεώσεις από τη νόμιμη μοίρα δεν μπορούν να εκπέσουν, ως παθητικό της κληρονομίας, από την αξία της κληρονομίας, ενώ οι υποχρεώσεις αυτές θα μπορούσαν να εκπέσουν εξ ολοκλήρου αν, κατά τον ίδιο χρόνο, τουλάχιστον ένας εξ αυτών είχε την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο εν λόγω κράτος μέλος.

57 Από τις εκτιμήσεις που εκτίθενται στις σκέψεις 27 έως 30 της παρούσας απόφασης προκύπτει ότι πρέπει να εξετασθεί αν μια τέτοια εθνική ρύθμιση συνιστά περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ και, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, αν ο περιορισμός αυτός είναι δικαιολογημένος.

Επί της ύπαρξης περιορισμού κατά την έννοια του άρθρου 63 ΣΛΕΕ

58 Όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 32 της παρούσας απόφασης, σε περίπτωση διαδοχής, στα μέτρα που συνιστούν περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, όσα έχουν ως συνέπεια την απομείωση της αξίας της κληρονομίας κατοίκου κράτους διαφορετικού από το κράτος στο οποίο βρίσκονται τα οικεία περιουσιακά στοιχεία.

59 Εν προκειμένω, η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση ορίζει ότι, σε περίπτωση κτήσης, λόγω κληρονομικής διαδοχής, ακινήτου κείμενου εντός της Γερμανίας, αν, κατά τον χρόνο του θανάτου, ούτε ο κληρονομούμενος ούτε ο κληρονόμος ήταν κάτοικοι του κράτους μέλους αυτού, ο εν λόγω κληρονόμος δεν μπορεί να εκπέσει, ως παθητικό της κληρονομίας, τις υποχρεώσεις από τη νόμιμη μοίρα, ενώ η δυνατότητα της έκπτωσης αυτής προβλέπεται όταν ο κληρονομούμενος ή ο κληρονόμος είχαν, κατά τον ως άνω χρόνο, την κατοικία τους εντός της γερμανικής επικράτειας.

60 Κατά συνέπεια, μια τέτοια ρύθμιση, η οποία εξαρτά από τον τόπο κατοικίας του κληρονομουμένου και του κληρονόμου κατά τον χρόνο του θανάτου τη δυνατότητα έκπτωσης από τη φορολογητέα βάση της κληρονομίας των υποχρεώσεων από τη νόμιμη μοίρα επί

ακινήτων κειμένων στην ημεδαπή, έχει ως συνέπεια να υπόκεινται οι κληρονομίες μεταξύ κατοίκων αλλοδαπής που αφορούν τέτοια ακίνητα σε μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση σε σχέση με εκείνες που αφορούν τουλάχιστον έναν κάτοικο ημεδαπής και, ως εκ τούτου, έχει ως αποτέλεσμα την απομείωση της αξίας της εν λόγω κληρονομίας. Επομένως, εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη συνιστά περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων, κατά την έννοια του άρθρου 63 παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, Eckelkamp κ.λπ., C-11/07, EU:C:2008:489, σκέψεις 45 και 46).

Επί της συνδρομής δικαιολογητικού λόγου για τον περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων δυνάμει του άρθρου 65 ΣΛΕΕ

61 Επομένως, πρέπει να εξεταστεί αν ο διαπιστωθείς περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ και αν, υπό το πρίσμα της αιτιολογίας που παρατίθεται στις σκέψεις 35 και 36 της παρούσας απόφασης, η διαφορετική μεταχείριση αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή αν ανταποκρίνεται σε επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος και, ενδεχομένως, αν είναι κατάλληλη να διασφαλίσει την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού χωρίς να υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο.

– *Επί του συγκρίσιμου χαρακτήρα των επίμαχων περιπτώσεων*

62 Όπως προκύπτει από τις σκέψεις 37 έως 39 της παρούσας απόφασης, όσον αφορά το ύψος του φόρου κληρονομίας που οφείλεται για ακίνητα κείμενα στη Γερμανία, δεν υφίσταται καμία αντικειμενική διαφορά μεταξύ, αντιστοίχως, των κληρονομιών μεταξύ προσώπων εκ των οποίων κανένα δεν κατοικεί, κατά τον χρόνο του θανάτου, στο κράτος μέλος αυτό και των κληρονομιών μεταξύ προσώπων εκ των οποίων ένα τουλάχιστον κατοικεί, κατά την ίδια ημερομηνία, στο εν λόγω κράτος.

63 Η εκτίμηση αυτή δεν αναιρείται από το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβέρνησης ότι, σε αντίθεση προς τη νομολογία που απορρέει, μεταξύ άλλων, από την απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, Eckelkamp κ.λπ. (C-11/07, EU:C:2008:489), και αφορά τη δυνατότητα έκπτωσης χρεών που βαρύνουν ακίνητο υποκείμενο σε φόρο κληρονομίας, οι υποχρεώσεις από τη νόμιμη μοίρα δεν συνδέονται άμεσα με τα ακίνητα που βρίσκονται στο γερμανικό έδαφος και υπόκεινται στον φόρο κληρονομίας.

64 Πράγματι, ανεξαρτήτως του χαρακτηρισμού τους κατά το εθνικό δίκαιο, οι υποχρεώσεις από τη νόμιμη μοίρα αφορούν, τουλάχιστον εν μέρει, τα ακίνητα που βρίσκονται στη Γερμανία και επί των οποίων η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ασκεί, εξ αυτού του λόγου, τη φορολογική αρμοδιότητά της.

65 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η διαφορετική μεταχείριση όσον αφορά τη δυνατότητα έκπτωσης των υποχρεώσεων από τη νόμιμη μοίρα, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, αφορά αντικειμενικά συγκρίσιμες καταστάσεις.

– Επί της δικαιολόγησης του περιορισμού λόγω της συνδρομής επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος

66 Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι αυτή η διαφορετική μεταχείριση μπορεί να δικαιολογηθεί, πρώτον, από την ανάγκη διασφάλισης της συνοχής του φορολογικού της συστήματος.

67 Όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 46 της παρούσας απόφασης, η ανάγκη διατήρησης της συνοχής του φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό στην άσκηση των ελευθεριών κυκλοφορίας που κατοχυρώνει η Συνθήκη. Ωστόσο, για να ευσταθεί ο δικαιολογητικός αυτός λόγος, πρέπει να αποδεικνύεται ότι υφίσταται άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντιστάθμισής του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση, ο άμεσος δε χαρακτήρας του συνδέσμου αυτού πρέπει να εκτιμάται σε σχέση με τον σκοπό της επίμαχης ρύθμισης.

68 Εν προκειμένω, η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι οι διατάξεις σχετικά με τη δυνατότητα έκπτωσης των υποχρεώσεων από τη νόμιμη μοίρα έχουν ως σκοπό να καταστήσουν δυνατό τον προσδιορισμό της πραγματικής αύξησης της περιουσίας που προκύπτει από την κτήση αιτία θανάτου και λόγω της οποίας οφείλεται φόρος κληρονομίας.

69 Όμως, η διαφορετική μεταχείριση που απορρέει από την επίμαχη στην κύρια δίκη ρύθμιση δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από την ανάγκη διατήρησης της συνοχής του γερμανικού φορολογικού συστήματος, στο μέτρο που, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 104 των προτάσεών του, το άρθρο 10, παράγραφος 6, του ErbStG έχει ως αποτέλεσμα να αποκλείει την έκπτωση της υποχρέωσης από τη νόμιμη μοίρα, όταν, κατά τον χρόνο του θανάτου, ούτε ο κληρονομούμενος ούτε ο κληρονόμος είχαν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους στη γερμανική επικράτεια, τούτο δε ακόμη και αν, όπως προκύπτει από τη σκέψη 64 της παρούσας απόφασης, οι υποχρεώσεις αυτές παρουσιάζουν, τουλάχιστον εν μέρει, επαρκή σύνδεσμο με τα στοιχεία της κληρονομιαίας περιουσίας επί των οποίων η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ασκεί τη φορολογική της αρμοδιότητα και αντιστοιχούν προς τμήμα της κληρονομιαίας περιουσίας το οποίο δεν συνιστά πλουτισμό των κληρονόμων που υπέχουν περιορισμένη φορολογική υποχρέωση.

70 Η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει, δεύτερον, ότι διαφορετική μεταχείριση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη μπορεί να δικαιολογηθεί από την αρχή της εδαφικότητας και από την ανάγκη διασφάλισης ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών, πράγμα το οποίο συνιστά, βεβαίως, θεμιτό σκοπό αναγνωρισμένο από το Δικαστήριο (απόφαση της 8ης Ιουνίου 2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, σκέψη 65).

71 Επισημαίνεται, εντούτοις, ότι η διαφορετική μεταχείριση σχετικά με τη δυνατότητα έκπτωσης των επίμαχων στην υπόθεση της κύριας δίκης υποχρεώσεων από τη νόμιμη μοίρα απορρέει από την εφαρμογή και μόνον της οικείας γερμανικής νομοθεσίας. Επιπλέον, η Γερμανική Κυβέρνηση δεν εκθέτει τους λόγους για τους οποίους η συνεκτίμηση των υποχρεώσεων από τη νόμιμη μοίρα, όταν αυτές συνδέονται με ακίνητα επί των οποίων η Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας ασκεί τη φορολογική της αρμοδιότητα στο πλαίσιο μερικής φορολόγησης, θα οδηγούσε το εν λόγω κράτος μέλος να παραιτηθεί από μέρος της αρμοδιότητας αυτής υπέρ άλλων κρατών μελών ή θα επηρέαζε τη φορολογική εξουσία του εν λόγω κράτους μέλους (πρβλ. αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, σκέψη 66 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 22ας Ιουνίου 2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, σκέψη 70).

72 Στο μέτρο που το εν λόγω κράτος μέλος υποστηρίζει ότι η διαφορετική αυτή μεταχείριση δικαιολογείται προκειμένου να αποφευχθεί διπλή έκπτωση του παθητικού που συνδέεται με τη νόμιμη μοίρα, υπενθυμίζεται, καταρχάς, ότι δεν μπορεί ένας υπήκοος κράτους μέλους να στερηθεί τη δυνατότητα επίκλησης διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ για τον λόγο ότι τυγχάνει φορολογικών πλεονεκτημάτων νομίμως παρεχομένων βάσει των κανόνων που ισχύουν σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος κατοικίας του (απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

73 Εν συνεχεία, όπως διευκρίνισε η Γερμανική Κυβέρνηση με τις γραπτές παρατηρήσεις της και υπό την επιφύλαξη της εξακρίβωσης από το αιτούν δικαστήριο, μεταξύ της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας και της Δημοκρατίας της Αυστρίας δεν υπάρχει διμερής σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας κληρονομιών. Υπό τις συνθήκες αυτές, το κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου βρίσκονται τα κληρονομιαία ακίνητα 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 του κληρονόμου να τύχει παρόμοιας έκπτωσης χορηγούμενης από άλλο κράτος μέλος η οποία θα μπορούσε να αντισταθμίσει, εν όλω ή εν μέρει, τη ζημία που υφίσταται ο κληρονόμος λόγω της μη συνεκτίμησης, από το κράτος μέλος στο οποίο βρίσκονται τα εν λόγω κληρονομιαία ακίνητα, των υποχρεώσεων από τη νόμιμη μοίρα κατά τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, Eckelkamp κ.λπ., C-11/07, EU:C:2008:489, σκέψεις 67 και 68· της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, σκέψεις 64 και 65, καθώς και της 22ας Απριλίου 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 42).

74 Πράγματι, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να επικαλεστεί πλεονέκτημα μονομερώς χορηγούμενο από άλλο κράτος μέλος, προκειμένου να μην εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΛΕΕ και, ειδικότερα, από τις διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 43 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

75 Επομένως, ο περιορισμός στις κινήσεις κεφαλαίων, κατά την έννοια του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, ο οποίος απορρέει από εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, στο μέτρο που αφορά την αδυναμία έκπτωσης των υποχρεώσεων από τη νόμιμη μοίρα, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί ούτε από την ανάγκη διατήρησης της συνοχής του γερμανικού φορολογικού συστήματος ούτε από την αρχή της εδαφικότητας και από την ανάγκη διασφάλισης ισόρροπης κατανομής της φορολογικής εξουσίας μεταξύ των κρατών μελών.

76 Ως εκ τούτου, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους σχετική με τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας η οποία προβλέπει ότι, σε περίπτωση απόκτησης ακινήτων κειμένων στην ημεδαπή, όταν, κατά τον χρόνο του θανάτου, ούτε ο κληρονομούμενος ούτε ο κληρονόμος είχαν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους στο κράτος μέλος αυτό, οι υποχρεώσεις από τη νόμιμη μοίρα δεν μπορούν να εκπέσουν, ως παθητικό της κληρονομίας, από την αξία της κληρονομίας, ενώ οι υποχρεώσεις αυτές θα μπορούσαν να εκπέσουν εξ ολοκλήρου αν, κατά τον ίδιο χρόνο, τουλάχιστον ένας εξ αυτών είχε την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο εν λόγω κράτος μέλος.

Επί των δικαστικών εξόδων

77 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος 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 (πέμπτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους σχετική με τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας η οποία προβλέπει ότι, σε περίπτωση απόκτησης ακινήτων κειμένων στην ημεδαπή, όταν, κατά τον χρόνο του θανάτου, ούτε ο κληρονομούμενος ούτε ο κληρονόμος είχαν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους στο κράτος μέλος αυτό, το αφορολόγητο ποσό μειώνεται, σε σχέση με το αφορολόγητο ποσό που θα ίσχυε αν τουλάχιστον ένας από αυτούς είχε κατά το ίδιο χρονικό σημείο την κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του στο εν λόγω κράτος μέλος, κατά ποσό αντίστοιχο προς το τμήμα που αντιπροσωπεύει η αξία της περιουσίας η οποία δεν υπόκειται στον φόρο στο ίδιο αυτό κράτος μέλος σε σχέση με την αξία του συνόλου της κληρονομιαίας περιουσίας.**

2) **Τα άρθρα 63 και 65 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους σχετική με τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας η οποία προβλέπει ότι, σε περίπτωση απόκτησης ακινήτων κειμένων στην ημεδαπή, όταν, κατά τον χρόνο του θανάτου, ούτε ο κληρονομούμενος ούτε ο κληρονόμος είχαν την κατοικία τους ή τη συνήθη διαμονή τους στο κράτος μέλος αυτό, οι υποχρεώσεις από τη νόμιμη μοίρα δεν μπορούν να εκπέσουν, ως παθητικό της κληρονομίας, από την αξία της κληρονομίας, ενώ οι υποχρεώσεις αυτές θα μπορούσαν να εκπέσουν εξ ολοκλήρου αν, κατά τον ίδιο χρόνο, τουλάχιστον ένας εξ αυτών είχε την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο εν λόγω κράτος μέλος.**

(υπογραφές)