

**ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ**

**ΓΕΝΙΚΟ ΤΜΗΜΑ ΔΙΚΑΙΟΥ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
<<ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ>>
*ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ***

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
στο
Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο**

Θέμα:

«Η φορολόγηση κληρονομιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση»

**ΜΑΡΙΑ ΤΣΙΡΙΔΗ
(0910M026)**

ΑΚΑΔΗΜΑΪΚΟ ΕΤΟΣ: 2011 - 2012

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Ευχαριστώ ιδιαίτερα την κ. Πεδιαδιτάκη, Δικηγόρο, IBFD Senior Research Associate, για την απεριόριστη βοήθειά της κατά τη συγγραφή της παρούσας εργασίας. Μπορώ να πω ότι εκμηδένισε τη χιλιομετρική απόσταση μεταξύ μας και με συνέδραμε ασταμάτητα με πολύτιμες συμβουλές αλλά και με υλικό. Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον Καθηγητή κ. Κουγέα για τη βοήθειά του στην τελική επιλογή του θέματος αλλά και για τις συμβουλές του στον τρόπο προσέγγισης του υπό μελέτη αντικειμένου. Επιπλέον, ευχαριστώ από καρδιάς την οικογένειά μου ιδίως για την ψυχολογική υποστήριξη. Ειδική αναφορά θα ήθελα να κάνω στην αδελφή μου η οποία υπό το άγρυπνο φιλολογικό της βλέμμα μού μετέφρασε ξενόγλωσσες πηγές και επιμελήθηκε μαζί με την ξαδέλφή μου την εργασία γλωσσολογικά και εκφραστικά. Θα ήθελα ακόμα να ευχαριστήσω το συνάδελφο και συνεργάτη Δικηγόρο Νάσο Φανό για τον εντοπισμό πηγών και τις μεταφράσεις γερμανικών κειμένων. Τέλος, ευχαριστώ τον Κωνσταντίνο μου για την αγάπη του και την έμπρακτη συνεχή παρουσία του στο πλευρό μου.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σελίδα
Συνομογραφίες.....	5
Πίνακες.....	7
Περίληψη.....	8
Abstract.....	9
Εισαγωγή.....	10
Κεφάλαιο 1ο: Γενικό Μέρος.....	14
1.1 Αντικείμενο του φόρου κληρονομιών και προϋποθέσεις επιβολής του.....	14
1.2 Οι βασικές εθνικές αρχές που ρυθμίζουν την άσκηση της φορολογικής κυριαρχίας στη φορολόγηση κληρονομιών.....	18
1.2.1 Τα προσωπικά συνδετικά στοιχεία.....	19
1.2.1.1 Η αρχή της ιθαγένειας.....	19
1.2.1.2 Η αρχή της κατοικίας.....	20
1.2.1.3 Η αρχή της διαμονής.....	22
1.2.2 Η αρχή της εδαφικότητας ή της χωρικότητας.....	24
1.3 Συστήματα επιβολής του φόρου των κληρονομιών.....	26
Κεφάλαιο 2ο: Συγκριτική Θεώρηση της Φορολόγησης Κληρονομιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση.....	29
2.1 Βασικά κοινά χαρακτηριστικά του φόρου κληρονομιών στα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.....	29
2.2 Διαφορές του φόρου κληρονομιών.....	33
2.3 Η φορολόγηση κληρονομιών στην ΕΕ ανά κράτος-μέλος.....	36
2.3.1 Κράτη - μέλη που επιβάλλουν φόρο κληρονομιών.....	36
Ελλάδα.....	36
Βουλγαρία.....	40
Γερμανία.....	41
Ιρλανδία.....	43
Λιθουανία.....	44
Λουξεμβούργο.....	45
Ολλανδία.....	47
Ουγγαρία.....	48

Πολωνία.....	49
Ρουμανία.....	50
Σλοβενία.....	52
Τσεχία.....	53
Φιλανδία.....	54
2.3.2 Κράτη - μέλη που επιβάλλουν φόρο μεταβίβασης περιουσίας	56
Βέλγιο.....	56
Γαλλία.....	58
Ηνωμένο Βασίλειο	59
2.3.3 Κράτη - μέλη που επιβάλλουν φόρο κληρονομιάς και ταυτόχρονα φόρο μεταβίβασης ακινήτων.....	61
2.3.3.1 Δανία.....	61
2.3.4 Κράτη - μέλη που επιβάλλουν και άλλους φόρους σχετιζόμενους με την κληρονομιά εκτός από φόρο κληρονομιών ή φόρο μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας.....	63
Ισπανία.....	63
Ιταλία.....	65
2.3.5 Κράτη - μέλη που δεν επιβάλλουν φόρο κληρονομιάς.....	66
Αυστρία.....	66
Εσθονία.....	67
Κύπρος.....	68
Λετονία.....	69
Μάλτα.....	70
Πορτογαλία.....	70
Σλοβακία.....	71
Σουηδία.....	72
Κεφάλαιο 3ο: Το Πρόβλημα της Διπλής Φορολόγησης Κληρονομιών.....	73
3.1 Οριοθέτηση προβλήματος.....	73
3.2 Τρόποι αντιμετώπισης του προβλήματος της διπλής φορολογίας κληρονομιών	79
3.2.1 Οι διμερείς συμβάσεις.....	79
3.2.1.1 Το μοντέλο του ΟΟΣΑ.....	79
3.2.1.2 Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.....	86
3.2.2 Οι πολυμερείς συμβάσεις.....	91

3.2.3 Μονομερή μέτρα.....	99
3.2.3.1 Η μέθοδος έκπτωσης.....	100
3.2.3.2 Η μέθοδος της απαλλαγής.....	101
Κεφάλαιο 4ο: Η Φορολόγηση Κληρονομιών Υπό Το Φως του Ευρωπαϊκού Δικαίου..	103
4.1. Περιπτώσεις όπου το Δικαστήριο έκρινε τη φορολογική νομοθεσία των κρατών μελών για την κληρονομιά ασυμβίβαστη με το δίκαιο της ΕΕ.....	105
4.1.1 Η υπόθεση Barbier (C-364/2001).....	105
4.1.2 Η υπόθεση Maria Geurts (C-464/05).....	106
4.1.3 Η υπόθεση Jäger (C-256/06).....	108
4.1.4 Οι υποθέσεις Eckelkamp (C-11/07) Arens - Sikken (C-43/07).....	109
4.1.5 Η υπόθεση Mattner (C-510/08).....	111
4.1.6 Η υπόθεση Halley (C-132/10).....	112
4.2 Περιπτώσεις όπου το ΔΕΕ έκρινε τη φορολογική νομοθεσία των κρατών μελών για την κληρονομιά συμβατή με το δίκαιο της ΕΕ.....	113
4.2.1 Η υπόθεση Van Hilten - Van der Heijden (C-513/03).....	113
4.3 Περιπτώσεις όπου το ΔΕΕ ασχολήθηκε με την παράλληλη άσκηση των φορολογικών εξουσιών των δύο κρατών μελών.....	114
4.3.1 Η περίπτωση Block (C-67/2008).....	114
4.4 Περιπτώσεις όπου το ΔΕΕ ασχολήθηκε με τη φορολογική μεταχείριση κληρονομιών των ξένων φιλανθρωπικών οργανώσεων.....	116
4.4.1 Η υπόθεση Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10).....	116
4.5. Αρχές που συνάγονται από τη νομολογία.....	117
Συμπεράσματα.....	121
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ.....	126
I.Ελληνόγλωσση.....	126
II.Ξενόγλωσση.....	129

Συντομογραφίες

Άρθρ.	Άρθρο
Βλ.	Βλέπε
Δ.Λ.Π.	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
ΔΕΕ	Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιριών (νομικό περιοδικό)
ΔΕΕ	Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης
ΔΕΚ	Δικαστήριο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων
ΔΦΝ	Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας (νομικό περιοδικό)
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΕΕυρΔ	Ελληνική Επιθεώρηση Ευρωπαϊκού Δικαίου (νομικό περιοδικό)
Εκδ.	Εκδόσεις
ΕλλΔνη	Ελληνική Δικαιοσύνη (νομικό περιοδικό)
Επ.	Επόμενα
Επιμ.	Επιμέλεια
ΕΟΚ	Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα
ΕΟΚΕ	Ευρωπαϊκή και Οικονομική Επιτροπή
Κεφ.	Κεφάλαιο
Ν.	Νόμος
ΟΗΕ	Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών
ΟΟΣΑ	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης
Ό.π.	Όπως παραπάνω
Παρ.	Παράγραφος
Περ.	Περίπτωση
ΣΑΔΦ	Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας
ΣΕΚ	Συνθήκη για την Ευρωπαϊκή Κοινότητα
ΣΛΕΕ	Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης
Σελ.	Σελίδα

T.	Τόμος
Υποθ.	Υπόθεση
Υποσημ.	Υποσημείωση
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
ΧρΙΔ	Χρονικά Ιδιωτικού Δικαίου (νομικό περιοδικό)
COM	Commission
DMTG	Droit de mutation à titre graduit
ECJ	European Court of Justice
EC	European Community
EU	European Union
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IHT	Inheritance tax
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
V.A.T.	Value Added Tax
Vol	Volume

Πίνακες

	Σελ.
Πίνακας 2.3.1.1: Ο τρόπος φορολόγησης κληρονομιών στην Ελλάδα για την πρώτη κατηγορία κληρονόμων.....	38
Πίνακας 2.3.1.2: Ο τρόπος φορολόγησης κληρονομιών στην Ελλάδα για τη δεύτερη κατηγορία κληρονόμων.....	39
Πίνακας 2.3.1.3: Ο τρόπος φορολόγησης κληρονομιών στην Ελλάδα για την τρίτη κατηγορία κληρονόμων.....	39
Πίνακας 2.3.1.4: Ο τρόπος φορολόγησης κληρονομιών στη Γερμανία.....	42
Πίνακας 2.3.1.5: Φορολογικές κλίμακες στη φορολόγηση κληρονομιών στο Λουξεμβούργο.....	46
Πίνακας 2.3.1.6: Ο φόρος κληρονομιών στην Ουγγαρία.....	49
Πίνακας 2.3.1.7: Ταξινόμηση κληρονόμων στη Σλοβενία ανά κλάσεις.....	52
Πίνακας 2.3.1.8: Ο τρόπος φορολόγησης κληρονομιών στη Σλοβενία.....	53
Πίνακας 2.3.1.9: Ο φόρος κληρονομιών στη Φινλανδία στις δύο πρώτες κατηγορίες κληρονόμων.....	55
Πίνακας 2.3.2.1: Οι φορολογικοί συντελεστές στο Ηνωμένο Βασίλειο.....	60

Περίληψη

Ο φόρος κληρονομιάς περιλαμβάνει όλα τα είδη του φόρου που επιβάλλονται λόγω του θανάτου ενός ατόμου. Αυτός ο ευρύς ορισμός επιδιώκει να καλύψει τις εντελώς διαφορετικές προσεγγίσεις για τον φόρο κληρονομιάς που υπάρχουν στα κράτη μέλη, τα οποία είναι ελεύθερα να αποφασίσουν σχετικά με τις φορολογικές διατάξεις που επιθυμούν να επιβάλλουν σχετικά με μία κληρονομιά που συνδέεται με το έδαφός τους, αν και η νομοθεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης απαγορεύει τους από την εφαρμογή των κανόνων τους σε ένα αμερόληπτο τρόπο. Έτσι, κάθε κράτος μέλος έχει το δικό του φορολογικό σύστημα της κληρονομιάς. Οι πολίτες της ΕΕ και οι επιχειρήσεις ενδέχεται να αντιμετωπίσουν προβλήματα σχετικά με το φόρο κληρονομιάς, ειδικά σε περιπτώσεις κληρονομιάς με διασυνοριακό χαρακτήρα. Πρώτον, υπάρχει ο κίνδυνος της διπλής φορολογίας κληρονομιάς από περισσότερα του ενός κράτη μέλη, χωρίς απαλλαγή ή με μερική απαλλαγή για τη διπλή φορολογία. Δεύτερον, μπορούν να εκτεθούν σε φορολογικές διακρίσεις. Η διπλή φορολόγηση δεν απαγορεύεται βάσει της νομοθεσίας της ΕΕ, αλλά μπορεί να αποτρέψει τους πολίτες και τις επιχειρήσεις να ασκήσουν πλήρως το δικαίωμά τους να κυκλοφορούν και να λειτουργούν ελεύθερα πέραν των συνόρων του κράτους μέλους τους στην εσωτερική αγορά.

Η διπλή φορολογία περιορίζεται είτε από ορισμένες συναφθείσες διμερείς συμφωνίες, οι οποίες ως επί το πλείστον βασίζονται στην πρότυπη σύμβαση του ΟΟΣΑ, η οποία όμως δεν έχει επικαιροποιηθεί από το 1982, είτε από εγχώριες διατάξεις που αφορούν σε μονομερή μέτρα που απαλλάσσουν από τη διπλή φορολογία.

Βασική αιτία για την ύπαρξη του προβλήματος διπλής φορολόγησης κληρονομιών είναι η ύπαρξη ανόμοιων φορολογικών συστημάτων και, επομένως, προκειμένου να λυθεί ολοκληρωτικά το πρόβλημα, υπάρχει ανάγκη να εναρμονιστούν οι φορολογικοί κανόνες των κρατών μελών σχετικά με τις κληρονομίες. Προς το σκοπό αυτό, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρέπει να υποβάλει νομοθετική πρόταση προς το Συμβούλιο, η οποία να περιλαμβάνει αρχές που θα έχουν ως στόχο την καταπολέμηση διακρίσεων όσον αφορά, για παράδειγμα, τη γεωγραφική τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων ή την κατοικία του θανόντος ή του κληρονόμου. Μια άλλη πιθανή λύση θα ήταν η υπογραφή μιας πολυμερούς συνθήκης η οποία θα οδηγήσει σε συμφωνία των κρατών μελών σχετικά με ζητήματα φορολόγησης κληρονομιών. Επιπλέον, το ΔΕΕ μπορεί να βοηθήσει στην καταπολέμηση της διπλής φορολόγησης, αλλά η μέχρι τώρα νομολογία έχει αποδείξει ότι υστερεί όταν πρόκειται για διπλή φορολογία που εκπορεύεται από την παράλληλη άσκηση φορολογικής κυριαρχίας δύο κρατών μελών.

Abstract

Inheritance tax means all taxes levied upon the death of an individual. This broad definition is intended to encompass the very different approaches to inheritance tax in member states, which are free to decide on the tax rules they wish to apply to the inheritance connected to their territories, although EU law prohibits them from applying their rules in a discriminatory way. So, each member state has its own inheritance tax system. EU citizens and businesses can potentially face inheritance tax problems especially in cross-border situations. First, there is the risk of taxation of a single inheritance by several Member States with no relief or only partial relief for the double taxation. Secondly, they may be exposed to tax discrimination. Double taxation is not prohibited under EU law, but may deter citizens and businesses from taking full advantage of their right to move and operate freely across borders in the internal market.

Double taxation is sometimes reduced by few bilateral treaties that are mostly based on the OECD Model Convention which has not been updated since 1982 or domestic provisions granting unilateral relief for double taxation.

The basic reason for the double taxation problem is the existence of disparate tax systems and, therefore, in order to completely solve the problem, there is need to harmonize Member States' inheritance tax rules to overcome most of problems. For the accomplishment of this goal, the European Commission should present a legislative proposal to the European Council on principles that fight discrimination with regard to, for example, the geographical location of the assets or the residence of the deceased or the heir. Another possible solution would be the assignment of a multilateral treaty which will lead to an agreement among Member States on issues of inheritance taxation. Furthermore, the European Court of Justice can help fight discriminatory taxation but when it comes to double taxation it has so far proved itself less powerful.

«Τίποτα δεν είναι βέβαιο εκτός από το θάνατο και τους φόρους.»

Βενιαμίν Φραγκλίνος

Εισαγωγή

Ο φόρος κληρονομιών αποτελούσε μέχρι πρόσφατα έναν από τους φόρους που δεν είχε απασχολήσει ιδιαίτερα τους πολίτες και τα όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) αλλά ούτε και τις εθνικές φορολογικές αρχές, οι οποίες είχαν και έχουν την ευχέρεια να καταρτίζουν κατά το δοκούν τους κανόνες φορολόγησης κληρονομιών χωρίς ιδιαίτερους περιορισμούς. Ωστόσο, η φορολόγηση κληρονομιών αποτελεί ένα ζήτημα που αφορά άμεσα όλους μας, αφού είναι σχεδόν βέβαιο ότι ο καθένας μας θα βρεθεί έστω μία φορά στη ζωή του αντιμέτωπος με τη φορολόγηση περιουσίας που επιθυμεί να αφήσει στους κληρονόμους του ή που κληρονόμησε και τότε θα διερωτηθεί εάν θα πρέπει να καταβάλλει φόρο κληρονομιών και, εάν ναι, πόσο και σε ποια αρμόδια αρχή. Η απάντηση στο ως άνω ερώτημα ποικίλλει λόγω της διαφορετικότητας του τρόπου φορολόγησης κληρονομιών στα κράτη μέλη της ΕΕ, τα οποία στο παρόν στάδιο εξέλιξης του κοινοτικού δικαίου δε δεσμεύονται από κάποιον ενωσιακό κανόνα να νομοθετήσουν για το συγκεκριμένο θέμα με ορισμένο τρόπο.

Το ζήτημα περιπλέκεται καθώς οι πολίτες της ΕΕ ολοένα μετακινούνται περισσότερο ή ακόμα δραστηριοποιούνται επαγγελματικά σε άλλα κράτη πλην του κράτους μέλους προέλευσής τους, με αποτέλεσμα συχνά να δημιουργούν περιουσία σε περισσότερα του ενός κράτη μέλη της ΕΕ και συνακόλουθα να προκύπτουν διασυνοριακές κληρονομίες. Η ύπαρξη διασυνοριακών κληρονομιών δημιουργεί ποικίλα προβλήματα σε θέματα φορολόγησης. Το σημαντικότερο πρόβλημα είναι η επιβολή διπλής φορολογίας, η οποία έχει αρχίσει να απασχολεί έντονα τους πολίτες της ΕΕ. Είναι χαρακτηριστικό ότι σύμφωνα με έρευνα που δημοσιεύτηκε το 2011 το εν λόγω πρόβλημα συμπεριλήφθηκε στα είκοσι (20) πιο σημαντικά προβλήματα φορολόγησης που αντιμετωπίζουν οι υπήκοοι των κρατών μελών της ΕΕ όταν δραστηριοποιούνται εκτός των συνόρων του κράτους-μέλους τους¹.

1 *Snapshot of citizens' and businesses' concerns in the Internal Market*, εκδόσεις Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2011, μελέτη προσβάσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση http://ec.europa.eu/internal_market/strategy/index_en.htm#20concerns (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

Επομένως, πέραν της αντιμετώπισης του φόρου κληρονομιών ανά κράτος, ενδιαφέρον παρουσιάζουν και οι καταστάσεις στις οποίες έχουν δικαίωμα φορολόγησης περισσότερα του ενός κράτη. Συνεπώς, η απάντηση στο ερώτημα πόσος φόρος κληρονομιάς πρέπει να καταβληθεί και πού είναι πιο σύνθετη, καθώς πρέπει να εξεταστούν οι νομοθετικές προβλέψεις όλων των εμπλεκόμενων κρατών αλλά και οι μεταξύ τους σχέσεις. Στις περιπτώσεις αυτές, ανακύπτουν συχνά προβλήματα εξαιτίας συγκρουόμενων διατάξεων, οι οποίες καταλήγουν σε διπλή φορολόγηση ή/ και φορολογικές διακρίσεις. Δημιουργείται, επομένως, ένα ιδιαίτερα ενδιαφέρον πλέγμα, το οποίο χρήζει περαιτέρω έρευνας.

Στόχος της παρούσας μελέτης είναι η διερεύνηση της διαφορετικότητας των συστημάτων φορολόγησης κληρονομιών των κρατών μελών ΕΕ και η αναζήτηση τρόπων αντιμετώπισης των προβλημάτων που προκύπτουν εξαιτίας αυτής της διαφορετικότητας. Γίνεται προσπάθεια να ερευνηθούν σε βάθος οι ειδικότερες συνισταμένες κάθε συστήματος προκειμένου να διαγνωστούν οι αντίστοιχες αντιλήψεις των κρατών για το συγκεκριμένο φόρο. Μέσω της βαθύτερης έρευνας των διαφόρων φορολογικών συστημάτων αναζητώνται τα σημεία απόκλισης και σύγκλισης των κρατών μελών στον τομέα της φορολόγησης κληρονομιών, τα οποία μπορούν να αποτελέσουν το μοχλό για να ξεπεραστούν τα προβλήματα που προκύπτουν από την ύπαρξη εντελώς ανόμοιων συστημάτων φορολόγησης και κυρίως της διπλής φορολογίας κληρονομιών. Παράλληλα, γίνεται προσπάθεια να δοθούν απαντήσεις σε καίρια και συνάμα πρακτικά ερωτήματα που σχετίζονται με τη φορολόγηση κληρονομιών, όπως ποιος φορολογείται, από ποιά αρχή, για ποιά στοιχεία της κληρονομιάς και σε ποια έκταση. Επιπλέον, ερευνάται σε τι μπορεί να συνίσταται η άνιση μεταχείριση υπηκόων κρατών μελών σχετικά με τη φορολόγηση κληρονομιών και πώς μπορεί να αντιμετωπιστεί. Αντικείμενο μελέτης συνιστούν τόσο οι απλές περιπτώσεις, στις οποίες αρμοδιότητα για φορολόγηση έχει μόνο ένα κράτος μέλος, όσο και οι πολύπλοκες περιπτώσεις διασυνοριακών κληρονομιών, στις οποίες εμπλέκονται περισσότερα του ενός κράτη.

Πρέπει σε αυτό το σημείο να επισημανθεί ότι η συγχρονικότητα του θέματος σε συνδυασμό με την ταυτόχρονη εξέταση ανόμοιων συστημάτων, για τα οποία η ανεύρεση πληροφοριών συχνά καθίσταται δυσχερής, δημιουργεί επιπρόσθετες δυσκολίες στον χειρισμό της υπό μελέτη θεματικής ενότητας. Καταρχάς, διότι απαιτείται συνεχής ενημέρωση από την έντυπη και ηλεκτρονική βιβλιογραφία, καθώς

η ροή των πληροφοριών είναι ασταμάτητη και οι μετασχηματισμοί στα φορολογικά συστήματα, είκοσι επτά (27) μάλιστα διαφορετικών κρατών, συνεχείς. Ταυτόχρονα, η επεξεργασία και η αξιολόγηση των πηγών καθίστανται προβληματικές, αφού οι γνώμες που διατυπώνονται και οι αναλύσεις που παρατίθενται πολλές φορές δίστανται και απαιτείται έρευνα σε βάθος προκειμένου να διαπιστωθεί ποια πληροφορία πραγματικά ισχύει. Επιπλέον, τα δεδομένα που απεικονίζονται φέρουν το βάρος του παρόντος και είναι εύκολο να ανατραπούν ανά πάσα στιγμή. Υπ' αυτή την έννοια, η συγκεκριμένη εργασία χαρακτηρίζεται από την παροντική φύση που διέπει τα ίδια τα συστήματα που επιχειρεί να περιγράψει. Επιπλέον, όταν το αντικείμενο μελέτης είναι τόσο πολυδιάστατο όσο αυτό που εν προκειμένω μας απασχολεί, αφενός ο μελετητής δεν μπορεί να το εξαντλήσει σε μία μελέτη αυτού του μεγέθους, αφετέρου δε καλείται να εξετάσει όσο το δυνατόν περισσότερες πτυχές του θέματος μπορεί προκειμένου να σχηματίσει μία όσο το δυνατόν περισσότερο ολοκληρωμένη άποψη και να προτείνει λύσεις που θα αντέξουν σε βάθος χρόνου.

Προκειμένου να επιτευχθεί ο στόχος της εργασίας, κρίθηκε σκόπιμο η μελέτη να διαρθρωθεί σε τέσσερα κεφάλαια. Αρχικά, γίνεται μία εισαγωγή στο φόρο κληρονομιών, στο αντικείμενο και τις προϋποθέσεις επιβολής του ενώ παράλληλα παρουσιάζονται οι τέσσερις εθνικές αρχές που ρυθμίζουν την έκταση του φόρου κληρονομιών, ήτοι η αρχή της ιθαγένειας, η αρχή της κατοικίας, η αρχής διαμονής και η αρχή της εδαφικότητας. Το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την παρουσίαση των τριών συστημάτων φορολόγησης κληρονομιών που επικρατούν στα κράτη-μέλη με βάση το σύνολο της αξίας τη κληρονομιάς, την αξία της κληρονομικής μερίδας ή και τα δύο (**Κεφάλαιο 1ο**). Ακολουθεί μία παρουσίαση των βασικών κοινών χαρακτηριστικών αλλά και διαφορών του φόρου κληρονομιών στην ΕΕ και παρουσιάζονται τα βασικά στοιχεία του τρόπου φορολόγησης ανά κράτος μέλος. Τα κράτη μέλη της ΕΕ χωρίζονται και παρουσιάζονται σε πέντε κατηγορίες, ανάλογα με τον τρόπο που έχουν επιλέξει να φορολογήσουν ή όχι τις κληρονομίες ώστε να μπορεί να γίνει ευχερέστερα κατανοητή η ύπαρξη ομοιοτήτων και διαφορών μεταξύ των διαφόρων συστημάτων (**Κεφάλαιο 2ο**). Στη συνέχεια, θίγεται το σημαντικότερο πρόβλημα που προκύπτει από την ανομοιογένεια των φορολογικών συστημάτων που δεν είναι άλλο από το φαινόμενο της διπλής ή πολλαπλής φορολογίας κληρονομιών και ερευνώνται οι πιθανοί τρόποι επίλυσής του με σκοπό να βρεθεί ο αποτελεσματικότερος εστιάζοντας στη σύναψη διμερών/πολυμερών συμβάσεων και

των μονομερών μέτρων που εκλαμβάνονται από τα κράτη μέλη. Ειδικότερα, σε σχέση με τις διμερείς συμβάσεις γίνεται ιδιαίτερη μνεία στο Μοντέλο Σύμβασης του 1982, που αποτελεί το βασικό πρότυπο για όλες τις μέχρι σήμερα συναφθείσες διμερείς συμβάσεις στον τομέα αποφυγής διπλής φορολογίας κληρονομιών και δωρεών, και επισημαίνονται τόσο τα θετικά όσο και τα μεμπτά του σημεία. Επιπλέον, εξετάζεται εάν μία πολυμερής σύμβαση θα μπορούσε να δώσει οριστική λύση στο πρόβλημα διπλής φορολογίας **(Κεφάλαιο 3ο)**. Ακολουθεί παρουσίαση και ανάλυση της σχετικής με το θέμα νομολογίας του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ). Συγκεκριμένα, οι εκδοθείσες αποφάσεις με αντικείμενο τη φορολόγηση κληρονομιών χωρίστηκαν σε τέσσερις κατηγορίες, ανάλογα με το θέμα με το οποίο ασχολούνται, ώστε να μπορεί εντοπισθεί ευχερέστερα η τάση της νομολογίας ανά περίπτωση αλλά και τα αντίστοιχα δικαιώματα των πολιτών. Τέλος, παρουσιάζονται οι αρχές που συνάγονται από τη μέχρι τώρα νομολογία του ΔΕΕ, οι οποίες μπορούν να αποτελέσουν οδηγό για τους πολίτες αλλά και τα κράτη μέλη αναφορικά με τα στοιχεία του φόρου που έρχονται σε αντίθεση με το δίκαιο της Ένωσης **(Κεφάλαιο 4ο)**.

Κεφάλαιο 1ο: Γενικό Μέρος

1.1 Αντικείμενο του φόρου κληρονομιών και προϋποθέσεις επιβολής του

Ο φόρος κληρονομιών, ο οποίος επιβάλλεται σε πολλές από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης αλλά και ολόκληρου του κόσμου², ρυθμίζει τη φορολογία για τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου. Υπόχρεοι σε καταβολή του φόρου είναι οι δικαιούχοι κτήσης λόγω θανάτου, δηλαδή οι κληρονόμοι και οι κληροδόχοι, τόσο φυσικά πρόσωπα όσο και νομικά. Η φορολόγηση κληρονομιών σε ευρωπαϊκό επίπεδο περιλαμβάνει τους φόρους που επιβάλλονται μετά το θάνατο ενός ατόμου, ανεξάρτητα από την ονομασία του φόρου³, τον τρόπο με τον οποίο εισπράχθηκε, αν εφαρμοζόταν σε εθνικό, περιφερειακό ή τοπικό επίπεδο και αν επιβλήθηκε στην κληρονομιαία περιουσία ή στον κληρονόμο⁴.

Προκειμένου να σχηματιστεί μία ολοκληρωμένη εικόνα σχετικά με το φόρο κληρονομιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση, κρίνεται αρχικά απαραίτητο να παρουσιασθούν ορισμένες βασικές προϋποθέσεις, οι οποίες πρέπει να ισχύουν σωρευτικά, προκειμένου να επιβληθεί ο φόρος στα υποκείμενά του, δηλαδή στους κληρονόμους ή κληροδόχους.

Πρώτη βασική προϋπόθεση για την επιβολή του φόρου κληρονομιών είναι η ύπαρξη κληρονομιαίας περιουσίας. Με τον όρο κληρονομιαία περιουσία εννοούμε το σύνολο της περιουσίας του φυσικού προσώπου που απεβίωσε ως σύνολο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που περιέρχονται είτε βάση νόμου, είτε βάση διαθήκης στους κληρονόμους του. Μία διάκριση που είναι αναγκαίο να αναφερθεί προκειμένου να γίνει κατανοητό σε τι συνίσταται η κληρονομιαία περιουσία είναι η διττή διάκριση των εννόμων σχέσεων του κληρονομούμενου σε κληρονομητές και ακληρονόμητες. Οι

² Εκτός της ΕΕ ο φόρος κληρονομιών επιβάλλεται στην Κορέα, στη Νότια Αφρική, στην Τουρκία, στην Ιαπωνία, σε κάποιες από τις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής (για παράδειγμα στη Νεμπράσκα, στο Νιου Τζέρσεϊ, στη Πενσυλβάνια, στη Νότια Καρολίνα, στη Νότια Ντακότα και στο Νέο Μεξικό) ενώ δεν επιβάλλεται στην Αυστραλία, τη Βραζιλία, τον Καναδά, τη Ρωσία, το Ισραήλ τη Νέα Ζηλανδία, τη Σιγκαπούρη και την Κίνα. Σε πολλές από τις χώρες στις οποίες δεν υφίσταται φορολόγηση κληρονομιών η κληρονομική διαδοχή φορολογείται βάσει άλλης φορολογίας, όπως παραδείγματος χάρη της φορολογίας εισοδήματος.

³ Η έννοια του φόρου κληρονομιάς περιλαμβάνει για παράδειγμα τη φορολόγηση δωρεών όταν αυτές γίνονται εν όψει επικείμενης κληρονομιάς και φορολογούνται σύμφωνα με τις ίδιες ή παρόμοιες διατάξεις με τις κληρονομίες.

⁴ βλ. Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή με θέμα την «Άρση των εμποδίων στη φορολογία διασυνοριακών κληρονομιών εντός της ΕΕ», 15.12.2011, COM(2011) 864 τελικό, σελ.1.

κληρονομητές σχέσεις είναι οι σχέσεις που από φυσική, νομική και οικονομική άποψη έχουν αξία και συνεχίζουν να υφίστανται μετά το θάνατο του κληρονομούμενου. Από την άλλη πλευρά, οι ακληρονόμητες σχέσεις δεν μπορούν να μεταβιβαστούν με το θάνατο διότι συνδέονται τόσο στενά με τον αποβιώσαντα ώστε απόλλονται τη στιγμή του θανάτου⁵. Ακληρονόμητες σχέσεις είναι ο γάμος, η υποχρέωση διατροφής, η οίκηση, οι περιορισμένες προσωπικές δουλείες, το λειτούργημα του επιτρόπου. Όπως φάνηκε από την παραπάνω ανάλυση, οι περιουσιακές σχέσεις είναι συνήθως κληρονομητές και αποτελούν αντικείμενο της κληρονομιαιάς περιουσίας εν αντιθέσει με τις προσωπικές σχέσεις.

Είναι σαφές ότι χωρίς την ύπαρξη κληρονομούμενου δεν μπορούμε να κάνουμε λόγο για φορολόγηση κληρονομιών. Ο κληρονομούμενος είναι το φυσικό πρόσωπο που λόγω θανάτου έπαψε να υπάρχει⁶ αλλά στην πλειοψηφία των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης μπορεί να είναι και ο άφαντος, δηλαδή το πρόσωπο που θεωρείται πολύ πιθανό ότι έχει πεθάνει ή εξαφανίστηκε ενώ βρισκόταν σε κίνδυνο η ζωή του ή απουσιάζει για μεγάλο χρονικό διάστημα⁷.

Επιπρόσθετα, πρέπει, εκτός από κληρονομούμενο, να υπάρχει κληρονόμος ή κληροδόχος ο οποίος μάλιστα απέκτησε την κληρονομιαιά περιουσία αιτία θανάτου. Η βασική διαφορά μεταξύ κληρονόμου και κληροδόχου έγκειται στο γεγονός ότι ο κληρονόμος είναι καθολικός διάδοχος του κληρονομούμενου, δηλαδή υπεισέρχεται με ενιαίο τρόπο στην περιουσία του κληρονομούμενου, ενώ ο κληροδόχος είναι ειδικός διάδοχος, αφού προσπορίζει περιουσιακή ωφέλεια με βάση διάταξη διαθήκης του κληρονομούμενου, χωρίς να καθίσταται κληρονόμος, οπότε και δεν ευθύνεται εν αντιθέσει με τον κληρονόμο για τα χρέη της κληρονομιάς⁸.

Προκειμένου να ανευρεθεί ποιος καθίσταται κληρονόμος εξετάζεται το γεγονός ύπαρξης ή μη διαθήκης. Αν υπάρχει διαθήκη, κληρονόμος ή κληροδόχος καθίσταται το πρόσωπο ή τα πρόσωπα που ήθελε να εγκαταστήσει ο καταλιπών, αφού πανευρωπαϊκά η διάταξη τελευταίας βούλησης του θανόντος είναι σεβαστέα αλλά και εφαρμοστέα, με εξαίρεση τις διατάξεις για τη νόμιμη μοίρα. Σε ορισμένα δε κράτη, με

⁵ Φίλιου Π., *Κληρονομικό Δίκαιο, Γενικό μέρος*, εκδ. Αντώνη Σάκκουλα, Αθήνα Κομοτηνή 1998, σελ.134 επ., Σπυριδάκη Ι. - Περάκη Ε., *Αστικός Κώδιξ*, τ.Ε', Κληρονομικόν Δίκαιο, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλας, 1977, σελ. 1710 επ.

⁶ Παπαντωνίου Ν., *Κληρονομικό δίκαιο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα 1989, σελ. 36 επ.

⁷ Φίλιος Π., *όπ.π*, σελ.29.

⁸ βλ. Σπυριδάκη Ι., *Κληρονομικό Δίκαιο*, εκδ. Αντ. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2002, σελ. 595-596.

χαρακτηριστικότερο παράδειγμα το Ηνωμένο Βασίλειο, η ελευθερία βουλήσεως του διαθέτη θεωρείται ως υπέρτερη αρχή, η οποία για πολλά χρόνια δεν περιοριζόταν μέσω ενός αναγκαστικού κληρονομικού δικαίου ή ρυθμίσεων νόμιμης μοίρας⁹.

Σε περίπτωση μη ύπαρξης διαθήκης, εξετάζονται συνήθως οι εξής υποπεριπτώσεις οι οποίες θα καθορίσουν ποιος κληρονομεί και σε ποιο βαθμό τον αποθανόντα βάσει του εθνικού δικαίου και συνήθως οι απαντήσεις βρίσκονται εντός του Αστικού Κώδικα του αντίστοιχου κράτους:

- i) Εάν ο κληρονομούμενος ήταν άγαμος και άκληρος,
- ii) Εάν ο κληρονομούμενος είναι άγαμος αλλά αφήνει τέκνα,
- iii) Εάν ο κληρονομούμενος αφήνει σύζυγο και τέκνα.
- iv) Εάν ο κληρονομούμενος αφήνει σύζυγο αλλά είναι άκληρος,
- v) Εάν ο κληρονομούμενος αφήνει ένα άτομο με το οποίο είχε συνάψει σύμβαση καταχωρημένης συμβίωσης
- vi) Εάν ο κληρονομούμενος αφήνει σύντροφο με τον οποίο/την οποία δεν είχε συνάψει καταχωρημένη συμβίωση – ελεύθερη συμβίωση (*de facto* σχέση, μη καταχωρημένη).

Σε περίπτωση ύπαρξης διαθήκης πρέπει να εξεταστεί επιπλέον προκειμένου να ανευρεθεί ποιος καθίσταται κληρονόμος εάν το λόγω κράτος του οποίου το δίκαιο είναι εφαρμοστέο στην περίπτωση της κληρονομιάς σέβεται την αρχή της νόμιμης μοίρας. Η νόμιμη μοίρα είναι το κληρονομικό μερίδιο που αναγνωρίζεται από τον Νόμο χωρίς τη θέληση του διαθέτη, του συντάσσοντος δηλαδή διαθήκη, σε ορισμένα πρόσωπα τα οποία συγγενεύουν στενά με αυτόν¹⁰. Σε όλα τα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με εξαίρεση το Ηνωμένο Βασίλειο¹¹, αναγνωρίζεται η αρχή της νόμιμης μοίρας.

⁹ Συγκεκριμένα, από τον 14ο αιώνα μέχρι την ψήφιση του Νόμου περί Κληρονομιών το 1938 (Inheritance Act – Family Provision), στον οποίο περιελήφθησαν ορισμένες προβλέψεις για την οικογένεια, η ελευθερία βούλησης του διαθέτη στο Ηνωμένο Βασίλειο ήταν εντελώς απόλυτη.

¹⁰ βλ. Μπαλή Γ., *Κληρονομικόν Δίκαιον*, Εκδόσεις Αφοί Σάκκουλα, 1965, παρ. 138, Βουζικά Ε., *Κληρονομικό Δίκαιο*, τ. II, Αθήνα, 1972, σελ. 720 επ., Στεφανόπουλο Κ., *Στοιχεία κληρονομικού δικαίου*, εκδ. Επτάλοφος, τ. Β', 1977, σελ. 1028.

¹¹ Ενώ, θεωρητικά, στην Αγγλία και στην Ουαλία απορρίπτεται η ιδέα της νόμιμης μοίρας, στην πράξη παρέχονται ανάλογα δικαιώματα. Σύμφωνα με το Νόμο Κληρονομιάς του 1975 (Provision for Family and Dependants), το δικαστήριο μπορεί να αποφανθεί κατόπιν αίτησης των ενδιαφερομένων περί της κατάληψης μέρους της περιουσίας του θανόντος σε ορισμένα πρόσωπα ανεξάρτητα από την ύπαρξη διαφορετικής βούλησης εκ μέρους του διαθέτη. Πρόκειται για τη σύζυγο και τα τέκνα, καθώς και ορισμένα άτομα που γενικά δεν προστατεύονται σε άλλες χώρες: πρώην συζύγους που δεν έχουν συνάψει νέο γάμο, τα τέκνα των συζύγων και άλλα εξαρτώμενα μέλη ή πρώην εξαρτώμενα μέλη. Η

Διαφοροποιούνται όμως ανά χώρα τα πρόσωπα τα οποία επιλέγει ο εθνικός νομοθέτης να γίνουν μεριδούχοι, το ποσοστό της κληρονομιαίας περιουσίας που αναλογεί σε κάθε νόμιμο μεριδούχο αλλά και η διαδικασία με την οποία τα πρόσωπα τα οποία έχουν δικαίωμα στη νόμιμη μοίρα αποκτούν τελικά τμήμα της κληρονομιαίας περιουσίας. Η νόμιμη μοίρα μπορεί να κυμαίνεται μεταξύ 25 και 100% της κληρονομιάς ανάλογα με το εφαρμοστέο δίκαιο και τον αριθμό των εναπομεινάντων μελών της οικογένειας¹².

Μία ακόμα προϋπόθεση που είναι αναγκαίο να πληρούται για να επιβληθεί φόρος κληρονομιών είναι οι κληρονομιαίες έννομες σχέσεις να είναι αποτιμητές σε χρήμα, δηλαδή να μπορεί η κτήση να προσπορίζει στον κληρονόμο ωφέλεια άμεσα ή έμμεσα και η αξία αυτή να μπορεί να αποτιμηθεί σε χρήμα¹³. Τέλος, πρέπει να έχει γίνει επαγωγή κληρονομιάς, δηλαδή να περάσει η κληρονομιά από τον θανόντα στον κληρονόμο ή στους κληρονόμους. Η διαδικασία αυτή διαφοροποιείται από κράτος σε κράτος και μπορεί να γίνεται με το θάνατο του κληρονομούμενου χωρίς να απαιτείται καμία επιπλέον διαδικασία (όπως στην περίπτωση του Βελγίου) ή να χρειάζεται να ακολουθηθούν και άλλες περαιτέρω διαδικασίες. Στη Σουηδία, για παράδειγμα, οι κληρονόμοι πρέπει να προβούν σε απογραφή της κληρονομιάς (bouppteckning) εντός των τριών (3) πρώτων μηνών από το θάνατο του κληρονομούμενου και εν συνεχεία ακολουθεί εκποίηση της συζυγικής περιουσίας¹⁴.

δυνατότητα πρόβλεψης για αυτό το μάλλον ευρύ φάσμα των ατόμων δεν είναι εμπόδιο για την ελευθερία του διαθέτη να διαθέσει την ιδιοκτησία όπως επιθυμεί, καθώς απαιτείται αίτηση στο αρμόδιο δικαστήριο για να κινηθεί η διαδικασία. βλ. Inheritance (Provision for Family and Dependants) Act, 1975, c. 63, §§ 1-2. Από την άλλη πλευρά, στη Σκωτία ο/η σύζυγος που επιζεί ή σύντροφος βάσει συμφώνου ελεύθερης συμβίωσης και τα τέκνα δικαιούνται να διεκδικήσουν νόμιμη μοίρα από την κινητή περιουσία του κληρονομούμενου, όχι όμως από την ακίνητη περιουσία.

¹²Για μία συγκριτική θεώρηση της νόμιμης μοίρας στα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης βλ. Schwabach A., «Of Charities and clawbacks: The European Union Proposal on successions and wills as a threat to charitable giving», *Columbia Journal of European Law*, Summer 2011, σελ.452-463.

¹³ Φωτόπουλος Ι., «Αντικείμενο του φόρου κληρονομιών», *ΔΦΝ* 2009, τόμος 63, τεύχος 1432, σελ. 1749-1762.

¹⁴ Στη Σουηδία, το νόμιμο καθεστώς περιουσιακών σχέσεων των συζύγων που ισχύει είναι εκείνο της κοινοκτημοσύνης (giftorättsgemenskap), δηλαδή σύστημα κοινωνίας κατά ίσα μέρη σε περιουσιακά τους στοιχεία χωρίς δικαίωμα διάθεσης, από τον καθένα τους, του ιδανικού του μεριδίου.

1.2 Οι βασικές εθνικές αρχές που ρυθμίζουν την άσκηση της φορολογικής κυριαρχίας στη φορολόγηση κληρονομιών

Στο πλαίσιο της αρχής της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών-μελών, το κάθε κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι αποκλειστικά αρμόδιο να φορολογήσει τις κληρονομίες με βάση οποιοδήποτε συνδετικό στοιχείο (*nexus*) επιλέξει και το γεγονός αυτό είναι ο κύριος λόγος για την ύπαρξη του φαινομένου της διπλής ή πολλαπλής φορολογίας.

Τα εν λόγω συνδετικά στοιχεία χωρίζονται σε δύο (2) κατηγορίες: πρόκειται αφενός για προσωπικά στοιχεία, τα οποία αφορούν στη συνάφεια του προσώπου του κληρονόμου ή του κληρονομούμενου με το οικείο κράτος-μέλος, αφετέρου δε για στοιχεία εδαφικότητας που σχετίζονται με την τοποθεσία του πράγματος χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο προσωπικός σύνδεσμος και έχουν ως αποτέλεσμα τη φορολόγηση σε περίπτωση θανάτου των περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται στη δικαιοδοσία τους.

Τόσο τα προσωπικά στοιχεία όσο και τα στοιχεία εδαφικότητας αφορούν σε αρχές που εφαρμόζουν τα κράτη-μέλη προκειμένου να φορολογήσουν κληρονομίες. Συγκεκριμένα, τα προσωπικά στοιχεία αφορούν σε τρεις (3) αρχές. Πρόκειται για την αρχή της ιθαγένειας, την αρχή της κατοικίας και την αρχή της διαμονής. Από την άλλη πλευρά, τα στοιχεία εδαφικότητας σχετίζονται με την αρχή της εδαφικότητας ή χωρικότητας. Τα προσωπικά στοιχεία έρχονται σε σύγκρουση είτε μεταξύ τους είτε με την αρχή της εδαφικότητας ή χωρικότητας¹⁵ και οι συγκρούσεις αυτές αποτελούν έναν από τους βασικούς παράγοντες για το φαινόμενο της διπλής φορολόγησης των κρατών στην Ευρωπαϊκή Ένωση, καθώς βάσει των αρχών αυτών τα κράτη μέλη συχνά θεωρούν ότι έχουν τη δυνατότητα να φορολογήσουν την ίδια κληρονομιά για διαφορετικούς λόγους.

¹⁵ βλ. σχετικά με τη διάκριση κυρίως ανάμεσα στην αρχή κατοικίας και στην αρχή της εδαφικότητας στην ευρωπαϊκή και πανευρωπαϊκή φορολόγηση Terra B., Wattel P., *European Tax Law*, Kluwer Law International, 2008, σελ. 338-342.

1.2.1 Τα προσωπικά συνδετικά στοιχεία

1.2.1.1 Η αρχή της ιθαγένειας

Μία από τις βασικότερες αρχές που επικρατεί στα κράτη-μέλη για τον καθορισμό του προσωπικού συνδετικού στοιχείου του αποθανόντος ή του κληρονόμου, βάσει του οποίου το κάθε κράτος θα επιβάλλει ή όχι φορολόγηση επί των κληρονομιών, είναι η αρχή της ιθαγένειας.

Σύμφωνα με την αρχή της ιθαγένειας, υποβάλλεται σε φόρο η κινητή και ακίνητη περιουσία του υπηκόου κράτους μέλους που βρίσκεται στο εξωτερικό ή στο εσωτερικό χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η τελευταία κατοικία του κληρονομούμενου. Τα τελευταία χρόνια παρατηρείται σε γενικές γραμμές μία τάση για επιστροφή στην κατοικία ως συνδετικού στοιχείου, με την έννοια της συνήθους διαμονής. Η επιλογή μεταξύ κατοικίας ή ιθαγένειας ως συνδετικού στοιχείου εναπόκειται στα κράτη μέλη και έχει σε μεγάλο βαθμό πολιτικό χαρακτήρα, αφού τα κράτη μέλη από τα οποία πολλοί μεταναστεύουν, προτιμούν ως συνδετικό στοιχείο την ιθαγένεια προκειμένου να συνεχίζουν να φορολογούν τους υπηκόους τους ακόμα και αν αυτοί μεταναστεύσουν. Αντίθετα, παρατηρείται ότι τα κράτη-μέλη στα οποία εισρέουν μετανάστες, επιλέγουν την κατοικία ως συνδετικό στοιχείο διευρύνοντας έτσι τον κύκλο των προσώπων που μπορούν να φορολογήσουν¹⁶. Η αρχή της ιθαγένειας εφαρμόζεται στη Βουλγαρία, την Τσεχική Δημοκρατία, την Ελλάδα, την Ουγγαρία, την Ολλανδία και την Πολωνία σε ζητήματα φορολόγησης κληρονομιών και όχι μόνο.

Πρέπει όμως στο σημείο αυτό να σημειωθεί ότι τα κράτη-μέλη δεν εφαρμόζουν μόνο ένα από τα παραπάνω συνδετικά στοιχεία προκειμένου να φορολογήσουν τις κληρονομιές αλλά συνήθως τα χρησιμοποιούν ταυτόχρονα. Οι κανόνες που ισχύουν στην Ιρλανδία και στο Ηνωμένο Βασίλειο αναφορικά με το φόρο κληρονομίας, αποτελούν χαρακτηριστικά παραδείγματα που αναδεικνύουν ότι τα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε φορολογία καθορίζονται από ένα σύνολο παραγόντων. Σύμφωνα με το ιρλανδικό σύστημα φορολόγησης βάσει στοιχείων εδαφικότητας, όλα τα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στην Ιρλανδία υπόκεινται σε φόρο κληρονομίας στην Ιρλανδία. Επιπλέον, όλοι οι αλλοδαποί υπήκοοι που διαθέτουν περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται στο φόρο κληρονομίας στην Ιρλανδία, αν ο

¹⁶ βλ. Βρέλλης Σ., *Το ιδιωτικό διεθνές δίκαιο*, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη 2008, σελ.87.

κληρονομούμενος ή ο δικαιούχος κατοικεί στην Ιρλανδία. Σύμφωνα με τους κανόνες του Ηνωμένου Βασιλείου, αν και ο όρος «κατοικία» χρησιμοποιείται για τον καθορισμό προσωπικού δεσμού, η κληρονομιά του Ηνωμένου Βασιλείου υπόκειται σε φορολογικούς κανόνες που ισχύουν για όλα τα περιουσιακά στοιχεία όπου και αν βρίσκονται. Επιπλέον, για τα άτομα που διαμένουν εκτός Ηνωμένου Βασιλείου, όλα τα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στο Ηνωμένο Βασίλειο θα πρέπει να υποβληθούν σε φόρο κληρονομιάς στο Ηνωμένο Βασίλειο¹⁷.

Από τα παραπάνω παραδείγματα, καθίσταται σαφές ότι οι ως άνω αναφερόμενες αρχές που ρυθμίζουν την έκταση του φόρου κληρονομιών στην εκάστοτε χώρα δεν πρέπει να εκλαμβάνονται μονοδιάστατα, αφού στην πλειοψηφία των κρατών-μελών εφαρμόζονται παράλληλα. Για την ακρίβεια, αρκετά κράτη-μέλη εφαρμόζουν συχνά όχι μόνο ένα αλλά δύο από τα προσωπικά στοιχεία¹⁸ ενώ ταυτόχρονα όλα σχεδόν τα κράτη-μέλη εφαρμόζουν την αρχή της εδαφικότητας, με μόνη εξαίρεση την Ολλανδία, όπως αναλύεται κατωτέρω.

1.2.1.2 Η αρχή της κατοικίας

Ένα από τα προσωπικά στοιχεία στα οποία τα κράτη μέλη στηρίζουν τη φορολογική τους νομοθεσία προκειμένου να αξιολογήσουν τη φοροδοτική ικανότητα των υποκειμένων στο φόρο κληρονομιών είναι η αρχή της κατοικίας. Η αρχή αυτή εφαρμόζεται στη Γαλλία, στη Γερμανία, την Ελλάδα και το Ηνωμένο Βασίλειο και είναι η αρχή του προσωπικού συνδέσμου που εφαρμόζεται σε μικρότερο ποσοστό στα κράτη μέλη που φορολογούν κληρονομίες σε σχέση με την αρχή της διαμονής ή την αρχή της ιθαγένειας, ίσως επειδή, όπως θα φανεί από την ανάλυση που ακολουθεί, προϋποθέτει αρκετά στενό σύνδεσμο με το κράτος, και, επομένως, περιορίζει τις δυνατότητες φορολόγησης.

¹⁷ *Study on inheritance taxes in EU memberstates and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU*, Copenhagen Economics, 26.09.2010, όπως διορθώθηκε την 13.05.2011, σελ. 22-23.

¹⁸ Συγκεκριμένα, η Ουγγαρία, η Γερμανία, η Ελλάδα και η Ολλανδία εφαρμόζουν ταυτόχρονα δύο προσωπικά στοιχεία. Η Ουγγαρία εφαρμόζει την αρχή της διαμονής και την αρχή της εθνικότητας, όπως και η Ολλανδία, ενώ η Γερμανία και η Ελλάδα εφαρμόζουν την αρχή της διαμονής και της κατοικίας.

Ο τόπος κατοικίας θεωρείται ότι είναι ο τόπος στον οποίο ένα άτομο έχει τη μόνιμη κατοικία (δηλαδή όπου η οικογένεια ζει) ή ο τόπος στον οποίο ένα άτομο έχει το επίκεντρο οικονομικού ενδιαφέροντος (δηλαδή τον τόπο από όπου ένα άτομο διαχειρίζεται τραπεζικούς λογαριασμούς, επενδύσεις, επιχειρήσεις και ακίνητα). Η έννοια της κατοικίας μπορεί δηλαδή να περιλαμβάνει την επαγγελματική δραστηριότητα ενός φυσικού προσώπου, την οικογενειακή του κατάσταση και φυσικά τα οικονομικά του συμφέροντα, δηλαδή τον τόπο όπου παράγει ή διαχειρίζεται το μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματός του.

Συχνά γίνεται λόγος στα κράτη-μέλη για την «πρώτη κατοικία καταγωγής», η οποία αποκτάται κατά τη γέννηση του ατόμου, συνήθως από τον πατέρα του. Η κατοικία του ανηλικού ακολουθεί συνήθως το πρόσωπο από το οποίο αυτός ή αυτή εξαρτάται νομικά («πρώτη κατοικία της εξάρτησης»). Ωστόσο, η «πρώτη κατοικία της επιλογής» μπορεί να αποκτηθεί από την ηλικία των δέκα έξι (16) ετών καθώς σε εκείνη την ηλικία στην πλειοψηφία των κρατών-μελών τα τέκνα ανεξαρτητοποιούνται από τους γονείς τους και εγκαθίστανται σε άλλα κράτη για να σπουδάσουν ή να εργαστούν. Πρέπει να σημειωθεί ότι η έννοια της κατοικίας στο πλαίσιο του ευρωπαϊκού φορολογικού δικαίου προϋποθέτει το άτομο να μετακινηθεί επ' αόριστον ή τουλάχιστον για ένα αξιοσέβαστο χρονικό διάστημα και να δραστηριοποιηθεί επαγγελματικά, οικονομικά και προσωπικά εντός του κράτους-μέλους στο οποίο μετοίκησε.

Η έννοια της κατοικίας μπορεί να έχει διαφορετικό περιεχόμενο από κράτος σε κράτος και έχει μία ιδιαίτερη έννοια στο εθιμικό δίκαιο, η οποία είναι άξια λόγου να μνημονευθεί. Σύμφωνα με το εθιμικό δίκαιο (common law), ο πραγματικός τόπος κατοικίας ενός ατόμου είναι μικρότερης σημασίας από τη σύνδεση με ένα ορισμένο νομικό σύστημα. Στο Ηνωμένο Βασίλειο, λόγω χάρη, στο χαρακτηριστικότερο παράδειγμα χώρας στην εφαρμόζεται το common law, δεν υπάρχει επίσημος ορισμός της κατοικίας και η κάθε περίπτωση κρίνεται ξεχωριστά βασιζόμενη σε συγκεκριμένα γεγονότα. Συγκεκριμένα, το γεγονός ότι ένα πρόσωπο που δεν ζει στη χώρα που θεωρεί ως μόνιμη κατοικία του για πολλά χρόνια δεν αποκλείει το άτομο αυτό να έχει τη μόνιμη κατοικία του στο εν λόγω κράτος υπό το αγγλικό δίκαιο, υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχει σχηματίσει την πρόθεση να έχει τη μόνιμη κατοικία του σε οποιαδήποτε άλλη χώρα. Η έννοια της κατοικίας για τους σκοπούς της φορολόγησης κληρονομιών στο Ηνωμένο Βασίλειο έχει επεκταθεί για να συμπεριλάβει ορισμένα

πρόσωπα που είχαν διαμείνει στο Ηνωμένο Βασίλειο για δέκα επτά (17) ή περισσότερα από τα προηγούμενα είκοσι (20) φορολογικά έτη. Στην πραγματικότητα, το ανωτέρω χρονικό διάστημα μπορεί να είναι μικρότερο από δέκα επτά (17) ημερολογιακά έτη, αφού ο υπολογισμός γίνεται με βάση τον αριθμό των φορολογικών ετών (ή μέρος αυτών), κατά τα οποία ένα άτομο έχει την κατοικία του εντός του Ηνωμένου Βασιλείου για σκοπούς φόρου εισοδήματος. Επιπλέον, ένα πρόσωπο που έχει την κατοικία του στο Ηνωμένο Βασίλειο σύμφωνα με τις εγχώριες φορολογικές διατάξεις, αλλά διαμένει μόνιμα αλλού, ή έχει κατορθώσει να αποκτήσει κατοικία σε άλλο κράτος πλην του Ηνωμένου Βασιλείου, θεωρείται επίσης κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου για τα επόμενα τρία ημερολογιακά έτη¹⁹.

Με βάση το ανωτέρω παράδειγμα του Ηνωμένου Βασιλείου, αναδεικνύεται ότι σε κάθε νομικό σύστημα και σε κάθε χώρα ειδικότερα η έννοια της κατοικίας κρίνεται διαφορετικά από κράτος σε κράτος.

1.2.1.3 Η αρχή της διαμονής

Η αρχή της κατοικίας είναι συναφής με την αρχή διαμονής, με την οποία συχνά συγχέεται ή ακόμα ταυτίζεται. Η αρχή της διαμονής ορίζει ότι η κληρονομιά φορολογείται, αν ο κληρονομούμενος ή οι κληρονόμοι διέμεναν σε συγκεκριμένο κράτος-μέλος κατά τον χρόνο θανάτου του *de cuius*. Η κύρια βάση για τον προσδιορισμό της διαμονής είναι συνήθως ο αριθμός των ημερών που έζησε ο κληρονομούμενος ή ο κληρονόμος/κληροδόχος σε ένα κράτος μέλος, η οποία φυσικά ποικίλει από κράτος σε κράτος. Ένα πρόσωπο θεωρείται ότι διαμένει σε ένα κράτος-μέλος με βάση τη διεθνή πρακτική εφόσον η παραμονή του στο εν λόγω κράτος υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες μέσα στο ίδιο έτος.

Η αρχή της διαμονής χρησιμοποιείται από τα περισσότερα κράτη-μέλη ως εκείνο το προσωπικό συνδετικό στοιχείο βάσει του οποίου τα κράτη μέλη επιλέγουν να φορολογήσουν μία κληρονομιά. Συγκεκριμένα, χρησιμοποιείται σε δέκα τέσσερα (14) από τα δέκα οκτώ (18) κράτη μέλη που επιβάλλουν φόρο κληρονομιάς ή φόρο ακίνητης περιουσίας και, για την ακρίβεια, εφαρμόζεται στο Βέλγιο, στην Τσεχική

¹⁹ Για την ιδιόμορφη έννοια της κατοικίας στο Ηνωμένο Βασίλειο βλ. *International Estate and Inheritance Tax Guide 2012*, Ernst and Young, 2012, σελ.238, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.ey.com (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

Δημοκρατία, στη Δανία, τη Φινλανδία, τη Γερμανία, την Ουγγαρία, την Ιρλανδία, την Ιταλία, τη Λιθουανία, το Λουξεμβούργο, τις Κάτω Χώρες, την Πολωνία, τη Σλοβενία και την Ισπανία. Ειδικά για την Τσεχία, πρέπει να σημειωθεί ότι εφαρμόζεται κατ' ουσίαν η αρχή της διαμονής αλλά χρησιμοποιείται ο όρος *permanent address*, αντί του όρου *residence*, που χρησιμοποιείται στα υπόλοιπα κράτη μέλη, για περιγραφεί ο όρος διαμονή με το ίδιο όμως περιεχόμενο²⁰.

Η βασική διαφορά μεταξύ κατοικίας (*domicile*) και διαμονής (*residence*) συνίσταται στο γεγονός ότι η κατοικία αφορά στην παραμονή σε ένα κράτος επ' αόριστο ή έστω μακρό χρονικό διάστημα, η οποία συνεπάγεται τη χρήση της χώρας ως βάση για τη δραστηριοποίηση του ατόμου κυρίως από επαγγελματική και οικονομική πλευρά. Από την άλλη πλευρά, η έννοια της διαμονής συνδέεται με την έννοια της παροδικής παραμονής ενός ατόμου σε ένα κράτος χωρίς το σταθερό σύνδεσμο που απαντάται στην έννοια της κατοικίας. Ωστόσο, πρέπει να τονίσουμε ότι δεν είναι λίγες οι φορές που οι δύο έννοιες παρά το διαφορετικό τους περιεχόμενο ταυτίζονται και χρησιμοποιούνται για να αποδώσουν όμοιο περιεχόμενο²¹.

Είναι επομένως σαφές ότι ένα φυσικό πρόσωπο μπορεί να έχει την κατοικία του σε μία χώρα, δηλαδή να θεωρείται μόνιμος κάτοικος λόγω των ισχυρών δεσμών του με τη χώρα αυτή, ταυτόχρονα να έχει τη συνήθη διαμονή του σε άλλη χώρα και να έχει την υπηκοότητα²² μίας τρίτης χώρας.

²⁰ «Key Characteristics of Inheritance Taxes in the European Union I», Centre of Economics Studies Munich, 2010, σελ.1 <http://www.cesifo-group.de> (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

²¹ Για παράδειγμα ο όρος «resident» που χρησιμοποιεί το Μοντέλο του ΟΟΣΑ για τη Διπλή Φορολογία Κληρονομιών και Δωρεών του 1982 έχει το ίδιο περιεχόμενο με τον όρο «domiciled» που είχε χρησιμοποιηθεί στο Μοντέλο Σύμβασης του 1977 για τη Διπλή Φορολογία Εισοδήματος.

²² Η ιθαγένεια και η υπηκοότητα ορολογικά είναι έννοιες ταυτόσημες, χρησιμοποιούνται, δηλαδή, στα νομικά κείμενα με το ίδιο ακριβώς περιεχόμενο για να δηλώσουν έναν νομικό δεσμό δημοσίου δικαίου που συνδέει το πρόσωπο με ορισμένο κράτος και σημαίνει ότι το πρόσωπο αυτό ανήκει στο λαό του συγκεκριμένου κράτους. Εντούτοις, διαφέρουν ως προς τις ιστορικές τους καταβολές καθώς ο όρος υπήκοος υποδηλώνει το πρόσωπο που υπόκειται στην εξουσία του μονάρχη και παραπέμπει σε ολοκληρωτικά καθεστάτα. Με την επικράτηση της αντιπροσωπευτικής δημοκρατίας ο υπήκοος μετατράπηκε σε πολίτη, σε ενεργό υποκείμενο της πολιτικής και κοινωνικής ζωής. Συχνά η ιθαγένεια διακρίνεται, εκτός από την υπηκοότητα, και από την εθνικότητα, η οποία αποτελεί τον πραγματικό δεσμό ενός προσώπου και ενός έθνους, δηλαδή ενός συνόλου ανθρώπων με κοινή συνείδηση, η οποία είναι αρκετό να στρέφεται γύρω από ένα ή περισσότερα γεγονότα ή καταστάσεις του παρελθόντος (ιστορία, παραδόσεις), του παρόντος (γλώσσα, θρησκεία) ή του μέλλοντος (ιδανικά) εν αντιθέσει με την

1.2.2 Η αρχή της εδαφικότητας ή της χωρικότητας

Παράλληλα με την αρχή της ιθαγένειας, την αρχή της κατοικίας και την αρχή της διαμονής, στα περισσότερα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης -αλλά και του ΟΟΣΑ (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης)- εφαρμόζεται η αρχή της εδαφικότητας ή της χωρικότητας, στην οποία δε δίνεται έμφαση στην προσωπική συνάφεια μεταξύ του φορολογουμένου και του οικείου κράτους αλλά στην τοποθεσία της κληρονομαίας περιουσίας.

Με βάση την αρχή της εδαφικότητας, τα κράτη επιβάλλουν φορολογία στις κληρονομίες σε όλα τα στοιχεία της κληρονομιάς που βρίσκονται στην επικράτεια τους είτε είναι κινητά είτε ακίνητα ασχέτως αν ανήκουν σε ημεδαπούς ή αλλοδαπούς²³. Μεταξύ των δέκα οκτώ (18) κρατών μελών που έχουν φόρο κληρονομιάς ή φόρο ακίνητης περιουσίας, μόνο η Ολλανδία δεν εφαρμόζει την αρχή της εδαφικότητας. Οι υπόλοιπες χώρες δυνάμει της αρχής αυτής επιδιώκουν και επιτυγχάνουν τη φορολόγηση περιουσιακών στοιχείων εντός της επικράτειάς τους χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η ιθαγένεια, η κατοικία ή η διαμονή όλων των εμπλεκόμενων προσώπων στη διαδικασία της φορολόγησης κληρονομιών, δηλαδή των κληρονόμων, των κληροδόχων ή του κληρονομούμενου.

Η αιτιολογική βάση της επιβολής φόρου κληρονομιών με βάση την αρχή της εδαφικότητας ανάγεται στο γεγονός ότι η κληρονομαία περιουσία αποκτήθηκε εντός της επικρατείας του κράτους και στο επιχείρημα ότι αποτελεί έκφραση της εδαφικής κυριαρχίας του κράτους²⁴.

Προκειμένου να κριθεί η εδαφική τοποθέτηση των κληρονομαίων στοιχείων πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ ενσώματων και ασώματων περιουσιακών στοιχείων. Τα ενσώματα έχουν φυσική υπόσταση, ενώ τα ασώματα είτε δεν έχουν φυσική υπόσταση ή έχουν μια αξία που δεν επικοινωνεί με την φυσική τους υπόσταση. Συνηθίζουμε να χωρίζουμε τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία σε κινητά και ακίνητα. Η κινητή περιουσία είναι οτιδήποτε «μετακινείται», όπως για παράδειγμα έπιπλα, πίνακες, αυτοκίνητα, μηχανήματα, επιταγές, χρήματα, μετοχές ενώ η ακίνητη

ιθαγένεια η οποία αναφέρεται σε νομικό δεσμό κράτους-προσώπου, βλ. Βρέλλης Σ., *Το ιδιωτικό διεθνές δίκαιο*, ό.π., σελ.80-83.

²³ βλ. σχετικώς Θεοχαρόπουλο Λ., *Δημόσια Οικονομική*, Θεσσαλονίκη, 1975, σελ.296.

²⁴ Έτσι Παρούτσα Α., *Το Δίκαιο των διεθνών συμβάσεων της Ελλάδος και αι διεθναί αρχαί επί της φορολογίας κληρονομιών*, Αθήναι, 1967, σελ. 45.

περιουσία περιλαμβάνει οτιδήποτε δε μετακινείται όπως οικίες, αγροτεμάχια, οικόπεδα. Τα ασώματα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν τα πνευματικά δικαιώματα, τις άδειες, τα εμπορικά σήματα, το λογισμικό των ηλεκτρονικών υπολογιστών αλλά και τα δικαιώματα ευρεσιτεχνίας. Αυτά τα είδη που έχουν ως κοινό στοιχείο ότι υπάρχει μικρή ή καθόλου φυσική ουσία σε αυτά, έχουν μια οικονομική ζωή μεγαλύτερη του ενός έτους²⁵ και πολλές φορές διαθέτουν μεγάλη οικονομική αξία.

Στην περίπτωση ύπαρξης ενσώματων κληρονομιών περιουσιακών στοιχείων εξετάζεται η υλική τους τοποθεσία τη στιγμή του θανάτου του κληρονομούμενου. Όταν πρόκειται για ακίνητα εφαρμόζεται ο ως άνω κανόνας, ο οποίος στην περίπτωση αυτή, εφαρμόζεται ευχερώς λόγω της σταθερής τοποθέτησης των ακινήτων στο χώρο. Στα κινητά ενσώματα περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζεται μεγαλύτερη δυσκολία ιδίως όταν πρόκειται για κινητά ενσώματα που βρίσκονται τη στιγμή του θανάτου του κληρονομούμενου καθ'οδόν διεθνούς μεταφοράς, πρόβλημα που συναντάται και στη χώρα μας²⁶.

Από την άλλη πλευρά, όταν πρόκειται για ασώματα κληρονομαία στοιχεία είναι εξίσου δύσκολο να προσδιοριστεί η τοποθέτησή τους στο χώρο η οποία θα κρίνει τη φορολόγηση ή μη των στοιχείων αυτών από το εν λόγω κράτος-μέλος. Για το λόγο αυτό, έχει επικρατήσει στις εθνικές νομοθεσίες να υιοθετούνται διάφορα κριτήρια (τις περισσότερες φορές σωρευτικώς), όπως ο τόπος πληρωμής, ο τόπος κατάρτισης της σύμβασης, ο τόπος των υποθηκευμένων πραγμάτων αλλά και το κριτήριο της τελευταίας εν ζωή κατοικίας.

Το κάθε κράτος που εφαρμόζει την αρχή της εδαφικότητας έχει επιλέξει να φορολογήσει διαφορετικά περιουσιακά στοιχεία δυνάμει της αρχής αυτής. Η Τσεχία, η Γερμανία²⁷, η Ελλάδα, η Ιρλανδία, η Ιταλία, η Λιθουανία, η Σλοβενία, η Ισπανία και το Ηνωμένο Βασίλειο φορολογούν κάθε μορφή περιουσιακού στοιχείου που

²⁵ βλ. Φάκος Δ., «Αύλα Περιουσιακά Στοιχεία (Δ.Λ.Π. 38)», 23.06.2009, άρθρο προσβάσιμο στην ηλεκτρονική ιστοσελίδα www.e-foologia.gr (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

²⁶ Στυλιανίδου Μ., *Η αποφυγή της διπλής φορολογίας κληρονομιών : η συμβολή του ελληνικού δικαίου στην αντιμετώπιση του προβλήματος*, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη 2010, σελ. 217.

²⁷ Η Γερμανία, η οποία περιλαμβάνεται στα κράτη-μέλη τα οποία φορολογούν τόσο κινητή όσο και ακίνητη περιουσία, είναι το μοναδικό κράτος μέλος που παρουσιάζει την ιδιαιτερότητα εξαίρεσης από τη φορολόγηση των τραπεζικών λογαριασμών δυνάμει της αρχής της εδαφικότητας.

βρίσκεται στην επικράτειά τους, δηλαδή κινητή, ακίνητη περιουσία, μετοχές, μερίσματα, καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς. Από την άλλη πλευρά, το Βέλγιο, η Βουλγαρία, η Δανία, η Φινλανδία, η Γαλλία, η Ουγγαρία, το Λουξεμβούργο και η Πολωνία φορολογούν μόνο τα ακίνητα που βρίσκονται στην επικράτειά τους. Η επιλογή αυτή είναι θέμα αμιγώς πολιτικής βούλησης και το κάθε κράτος κινείται βάσει των περιουσιακών στοιχείων που θεωρεί ότι θα του αποδώσουν περισσότερο οικονομικά.

Συμπερασματικά, κατ' εφαρμογή της αρχής της εδαφικότητας, οι υποκείμενοι σε φόρο κληρονομιών ανεξάρτητα από την κατοικία ή την ιθαγένειά των ιδίων ή του κληρονομούμενου, φορολογούνται στο κράτος στο οποίο απέκτησαν κληρονομιαιία περιουσία *causa mortis*. Η αρχή της εδαφικότητας αφορά ως επί το πλείστον σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία, αλλά μερικές φορές περιορίζεται σε ένα υποσύνολο των στοιχείων του ενεργητικού της κληρονομιάς, για παράδειγμα στα στοιχεία ακίνητης περιουσίας. Μπορεί να προκύψει κίνδυνος διπλής φορολόγησης κατ' εφαρμογή αποκλειστικά και μόνο της αρχής εδαφικότητας, ιδίως στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δύο κράτη μέλη θεωρούν για διαφορετικούς λόγους ότι η κληρονομιαιία περιουσία βρίσκεται στην επικράτειά τους. Ωστόσο, το φαινόμενο δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις αυτές αλλά μπορεί να προκύψει από την εφαρμογή όλων των κριτηρίων που καθορίζουν την ύπαρξη προσωπικού ή εδαφικού συνδέσμου μεταξύ κράτους μέλους και κληρονόμου ή κληρονομούμενου.

1.3 Συστήματα επιβολής του φόρου κληρονομιών

Στη διακριτική ευχέρεια επιλογής του εκάστοτε κράτους μέλους επαφίεται, εκτός από την επιλογή του προσωπικού συνδέσμου δυνάμει του οποίου θα φορολογήσει μία κληρονομιά, η επιλογή του συστήματος επιβολής φόρου κληρονομιών με βάση τους δημοσιονομικούς και κοινωνικούς σκοπούς που επιδιώκει. Τα συστήματα φορολόγησης κληρονομιών που έχουν επικρατήσει είναι τα εξής:

α) Το σύστημα κατά το οποίο χρησιμοποιείται ως βάση η αξία της κληρονομιάς ως σύνολο, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο βαθμός συγγενείας μεταξύ κληρονομούμενου και κληρονόμου. Στο σύστημα αυτό καταρτίζεται μία και μοναδική φορολογική κλίμακα με φορολογικό συντελεστή ανάλογο του μεγέθους της περιουσίας. Η μέθοδος αυτή είναι αρκετά απλή και συντελεί στη μείωση του διοικητικού και δημοσιονομικού κόστους και εφαρμόζεται σε αρκετά κράτη-μέλη, όπως το Ηνωμένο

Βασίλειο, η Δανία, η Ισπανία, η Λιθουανία και η Ρουμανία. Εντούτοις, το σημαντικότερο μειονέκτημα που εντοπίζεται στο εν λόγω σύστημα είναι η μη διαφοροποίηση στη φορολογική επιβάρυνση ανάλογα με την συγγένεια των κληρονόμων με τον φορολογούμενο ή το μέγεθος της κάθε κληρονομικής μερίδας με αποτέλεσμα να μην υπάρχει δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών²⁸.

β) Το σύστημα στο οποίο χρησιμοποιείται ως βάση υπολογισμού η αξία της κληρονομικής μερίδας κάθε κληρονόμου ή κληροδόχου (με ή χωρίς να λαμβάνεται υπόψη ο βαθμός συγγένειας μεταξύ διαθέτη και κληρονόμου). Στην περίπτωση αυτή καταρτίζονται φορολογικές κλίμακες που διαφοροποιούν τη φορολογική επιβάρυνση ανάλογα με το μέγεθος της κληρονομικής μερίδας ή/και του βαθμού συγγένειας, εφόσον ο τελευταίος λαμβάνεται υπόψη. Το σύστημα αυτό εφαρμόζεται σε Φινλανδία, Γαλλία, Ουγγαρία, Βουλγαρία και Τσεχία και έχει ως πλεονέκτημα το γεγονός ότι συμβάλλει στη δίκαιη κατανομή των φορολογικών βαρών τόσο στην περίπτωση που η φορολογική επιβάρυνση διαφοροποιείται ανάλογα με το μέγεθος της κληρονομικής μερίδας όσο και στην περίπτωση που φορολογική επιβάρυνση διαφοροποιείται ανάλογα με το βαθμό της συγγένειας. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, φορολογούνται περισσότερο οι εξωτικοί συγγενείς από τους κοντινούς, καθώς θεωρείται ότι η φοροδοτική ικανότητα των εγγυτέρων συγγενών αυξάνεται λιγότερο από τη φοροδοτική ικανότητα των μακρινών συγγενών, καθώς είναι πιθανόν οι στενοί συγγενείς να ζούσαν μαζί με τον κληρονομούμενο ή να συνέβαλαν στη δημιουργία της περιουσίας του. Το μειονέκτημα του συγκεκριμένου συστήματος φορολόγησης έγκειται στο γεγονός ότι η διαδικασία κατανομής της κληρονομιαίας περιουσίας στους κληρονόμους είναι αρκετά σύνθετη και ενδεχομένως χρονοβόρα ενώ αυξάνει το δημοσιονομικό κόστος του φόρου.

γ) Το μικτό σύστημα φορολόγησης κληρονομιών που έχει επικρατήσει να ονομάζεται μικτός ή δυαδικός τύπος και επιβάλλει τη φορολόγηση κληρονομιών βάσει τόσο της αξίας της κληρονομιάς ως σύνολο όσο και της αξία της κληρονομικής μερίδας κάθε κληρονόμου ή κληροδόχου. Στο μικτό σύστημα καταρτίζεται μία φορολογική κλίμακα, της οποίας ο συντελεστής μεταβάλλεται ανάλογα με το μέγεθος της

²⁸ Για το ζήτημα της δίκαιης κατανομής του φόρου ως λόγου επιβολής της φορολόγησης κληρονομιών βλ. Cremer H., Pestieau P., «Non linear taxation of bequests, equal sharing rules and the trade off between intra- and inter- family inequalities», *Journal of Public Economics* 79(2002) σελ. 35-53

κληρονομιαίας περιουσίας και μια ιδιαίτερη κλίμακα για κάθε βαθμό συγγενείας²⁹. Το σύστημα αυτό προτιμάται σε πολλές χώρες, όπως το Λουξεμβούργο, η Σλοβενία, η Γερμανία, η Πολωνία, η Ελλάδα, η Ιταλία και η Ιρλανδία, επειδή εξουδετερώνει τα μειονεκτήματα του ενός συστήματος με τα πλεονεκτήματα του άλλου, αφού εφαρμόζονται ουσιαστικά παράλληλα και τα δύο συστήματα³⁰.

Η ποικιλία στα συστήματα φορολόγησης με βάση το σύνολο της αξίας τη κληρονομιάς, την αξία της κληρονομικής μερίδας ή και τα δύο είναι μόνο ένα από τα στοιχεία διαφορετικότητας του τρόπου φορολόγησης κληρονομιών στα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα οποία έχουν αναπτύξει ουσιαστικά το καθένα ένα δικό του τρόπο φορολόγησης κληρονομιών. Η ύπαρξη πολλών διαφορετικών δεδομένων-διαφορετικών για κάθε κράτος- αποτελεί ένα στοιχείο, το οποίο από τη μια πλευρά κεντρίζει το ενδιαφέρον του μελετητή, από την άλλη πλευρά όμως καθιστά δυσχερή την ταξινόμηση και παρουσίαση των κρατών μελών σε κατηγορίες.

²⁹ Στυλιανίδου Μ., *Η αποφυγή της διπλής φορολογίας κληρονομιών : η συμβολή του ελληνικού δικαίου στην αντιμετώπιση του προβλήματος*, ό.π., σελ. 15.

³⁰ Τότσης Χ., Μάρκου Α., *Γενικές αρχές φορολογικού δικαίου*, εκδ. Πάμισος 1997, σελ.142.

Κεφάλαιο 2ο: Συγκριτική Θεώρηση της Φορολόγησης Κληρονομιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση

2.1 Βασικά κοινά χαρακτηριστικά του φόρου κληρονομιών στα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Στην πλειοψηφία των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιβάλλεται φόρος κληρονομιών. Για την ακρίβεια, σε δέκα τρία (13) από τα είκοσι επτά (27) κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιβάλλεται φόρος κληρονομιών ή φόρος ακίνητης περιουσίας, σε ένα (1) κράτος μέλος επιβάλλεται φόρος κληρονομιών και φόρος μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας (Δανία) ενώ σε μόλις τέσσερα (4) κράτη επιβάλλεται μόνο φόρος ακίνητης περιουσίας. Από την άλλη πλευρά, σε εννέα (9) κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν επιβάλλεται ούτε φόρος κληρονομιών ούτε φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

Σε σχέση με τη φορολόγηση κληρονομιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση ισχύει ο κανόνας της φορολογικής κυριαρχίας³¹ των κρατών μελών, η οποία επιτρέπει στα κράτη - μέλη να διαμορφώνουν το εθνικό φορολογικό τους σύστημα βάσει εθνικών επιλογών και ανεξάρτητα από τα φορολογικά συστήματα των υπολοίπων κρατών³². Σε αυτό το πολύπλοκο πλέγμα σύνθεσης πολλών διαφορετικών στοιχείων και ιδιαιτεροτήτων για κάθε κράτος, εντοπίζεται ένα πλήθος στοιχείων που αφορούν στη φορολόγηση κληρονομιών τα οποία είναι κοινά στα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Αρχικά, παρατηρείται ότι ο φόρος κληρονομιών σε όσα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιβάλλεται είναι άμεσος φόρος, όπως και ο φόρος εισοδήματος, και από αυτό συνάγεται ότι επίπτωση του φόρου είναι αδύνατη.

³¹ Για την έννοια της φορολογικής κυριαρχίας στην ενωσιακή έννομη τάξη βλ. Μαλαματάρης Χ., *Η φορολογική κυριαρχία των κρατών-μελών εντός της ΕΕ, Η προοπτική της εσωτερικής αγοράς*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2010.

³² Όπως έχει άλλωστε επισημανθεί και από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή σε έγγραφό της ήδη από το 1980 όχι μόνο είναι «η φορολογική κυριαρχία μια από τις θεμελιώδεις συνιστώσες της εθνικής κυριαρχίας...», αλλά τα φορολογικά συστήματα διαφέρουν σημαντικά λόγω των διαφορών στις οικονομικές και κοινωνικές δομές και «των διαφορετικών αντιλήψεων για το ρόλο της φορολογίας γενικότερα ή ενός φόρου ειδικότερα». Βλ. Έκθεση της Επιτροπής προς το Συμβούλιο σχετικά με το πεδίο για τη σύγκλιση των φορολογικών συστημάτων, COM (80) 139 τελικό, 27 Μαρτίου 1980.

Σύμφωνα με το κριτήριο της οικονομικής επίπτωσης άμεσοι είναι οι φόροι με τους οποίους επιβαρύνεται φορολογικά ο ίδιος ο φορολογούμενος, δηλαδή στη συγκεκριμένη περίπτωση ο κληρονόμος ή κληροδόχος, οπότε συμπίπτουν στο ίδιο πρόσωπο οι ιδιότητες του υποκειμένου του φόρου και του καταβάλλοντος του φόρου³³.

Παρ' όλο που ο φόρος κληρονομιών συγκαταλέγεται σε όλα τα κράτη-μέλη της ΕΕ στην ίδια κατηγορία φόρων, δηλαδή στους άμεσους φόρους, το γεγονός αυτό δε συνεπάγεται ομοιότητα στις σχετικές διατάξεις. Αντίθετα, οι εθνικοί φορολογικοί κανόνες για το εν λόγω ζήτημα διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους. Τα κράτη μέλη που επιβάλλουν φόρους κληρονομιάς διαφέρουν μεταξύ τους ανάλογα με το αν φορολογούν την κληρονομική περιουσία ή τον κληρονόμο, ήτοι κατά πόσον επιβάλλουν φορολογία με γνώμονα την προσωπική συνάφεια του κληρονόμου ή του κληρονομούμενου, ή και των δύο, προς το οικείο κράτος μέλος³⁴. Η άμεση φορολογία εν γένει εξάλλου έχει παραμείνει σε μεγάλο βαθμό εκτός του ρυθμιστικού πεδίου του ευρωπαϊκού δικαίου εξαιτίας του γεγονότος ότι δεν υπόκειται στους τομείς αποκλειστικής αρμοδιότητας και επομένως έχει εφαρμογή η αρχή της επικουρικότητας βάσει της οποίας η θέσπιση φορολογικών διατάξεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας είναι επιτρεπτή εάν και στο βαθμό που οι στόχοι της προβλεπόμενης δράσης είναι αδύνατο να επιτευχθούν επαρκώς από τα κράτη μέλη και δύνανται, συνεπώς, λόγω των διαστάσεων ή των αποτελεσμάτων της προβλεπόμενης δράσης, να επιτευχθούν καλύτερα σε επίπεδο Ένωσης³⁵. Παράλληλα εφαρμόζεται η αρχή της αναλογικότητας βάσει της οποίας επιβάλλεται το περιεχόμενο και η μορφή των ενεργειών της Ένωσης να μην υπερβαίνουν το μέτρο

³³ Αναστασόπουλος Ι., Φορτσάκης Θ., *Φορολογικό Δίκαιο*, εκδ.Αντ.Σάκκουλα Αθήνα-Κομοτηνή, 2003, σελ.64.

³⁴ Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, Άρση των εμποδίων στη φορολογία διασυννοριακών κληρονομιών εντός της ΕΕ, COM (2011) 864 τελικό, 15.12.2011, σελ. 4.

³⁵ Για τη σημασία της αρχής επικουρικότητας στο ευρωπαϊκό δίκαιο βλ. Estella De Noriega A., *The Eu Principle of Subsidiarity and Its Critique*, Oxford University Press, 2002, Kiiver P., «The Treaty of Lisbon, the National Parliaments and the Principle of Subsidiarity», *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, Vol. 15, σελ. 77-83, 10.01.2008, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1417242 (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των στόχων της Ένωσης³⁶. Επομένως, η νομοθετική δράση της ΕΕ σχετικά με την εναρμόνιση της άμεσης φορολογίας είναι ιδιαίτερος περιορισμένη³⁷.

Εν αντιθέσει με την άμεση φορολογία, η έμμεση φορολογία έχει σχεδόν πλήρως εναρμονιστεί δυνάμει του άρθρ. 113 ΣΛΕΕ (πρώην 93 ΣΕΚ)³⁸. Η φορολογία του κύκλου εργασιών, ως γνωστόν, έχει ενοποιηθεί ως καθεστώς ΦΠΑ υπό την 1η, 2η, 6η Οδηγία ΦΠΑ. Ομοίως, οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης έχουν εναρμονισθεί υπό την ισχύ της Οδηγίας 92/12/ΕΟΚ. Η φορολογία της συγκέντρωσης κεφαλαίων και των συναλλαγών επί τίτλων διέπεται από τις Οδηγίες 69/335/ΕΟΚ και 73/80/ΕΟΚ. Τέλος οι δασμοί, έχουν καταργηθεί για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές (άρθρ. 28 ΣΛΕΕ). Τα τελευταία χρόνια γίνονται συζητήσεις στην Ευρωπαϊκή Ένωση για την εναρμόνιση των άμεσων φόρων, στους οποίους συμπεριλαμβάνεται και ο φόρος κληρονομιών³⁹,

³⁶ Για την αρχή της αναλογικότητας στην ενωσιακή έννομη τάξη βλ. Πρεβεδούρου Ε., «Η αρχή της αναλογικότητας στη νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων», *ΕΕΕυρΔ* 1997/1, σελ. 1 επ. και 1997/2, σελ. 247 επ., Τζέμου Β., «Η αρχή της αναλογικότητας στο Ευρωπαϊκό Δίκαιο» σε «Μελέτες Ευρωπαϊκού Δικαίου», 2003, www.dimosiodikaio.gr, (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013), Gerapetritis G., *Proportionality in administrative law – Judicial review in France, Greece, England and the European Community*, Ant. N. Sakkoulas Publishers, 1997, σελ. 59 επ. και Tridimas T., «Proportionality in Community Law: searching for the appropriate standard of scrutiny» σε Ellis E. (επιμ.), *The principle of proportionality in the Laws of Europe*, Hart Publishing, 1999, σελ. 65 επ.

³⁷ βλ. σχετικά με τα βήματα προς την εναρμόνιση συγκεκριμένων τομέων της άμεσης φορολογίας, Κουγέας Β., Μηλιώνης Ν., Πεδιαδιτάκη Τ., Κοκόλια Ε., *Οι πηγές του Ευρωπαϊκού Φορολογικού Δικαίου, Πρωτογενές και Παράγωγο Δίκαιο, Πριν και μετά τη Λισσαβόνα*, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 65-78.

³⁸ Το άρθρο 113 ΣΛΕΕ ορίζει: «Το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα σύμφωνα με ειδική νομοθετική διαδικασία και μετά από διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, εκδίδει διατάξεις για την εναρμόνιση των νομοθεσιών περί των φόρων κύκλου εργασιών, των ειδικών φόρων καταναλώσεως και των λοιπών εμμέσων φόρων, στο βαθμό που η εναρμόνιση αυτή είναι αναγκαία για να εξασφαλισθεί η εγαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και να αποφευχθούν οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού».

³⁹ βλ. σχετικά Ανακοίνωση της Επιτροπής «Συντονισμός των συστημάτων άμεσης φορολογίας των κρατών μελών στην εσωτερική αγορά» COM (2006) 823 της 19ης Δεκεμβρίου 2006.

χωρίς όμως αποτέλεσμα μέχρι στιγμής ενώ παρατηρείται ότι και η νομολογία του ΔΕΚ δείχνει ενδιαφέρον για την επίτευξη της εναρμόνισης των άμεσων φόρων⁴⁰.

Ένα ακόμα κοινό χαρακτηριστικό γνώρισμα του φόρου κληρονομιάς στα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης που επιβάλλεται είναι ο προοδευτικός του χαρακτήρας, δηλαδή το ποσοστό του φόρου αυξάνεται προοδευτικά και διαιρείται σε κλιμάκια. Σε κάθε κλιμάκιο αντιστοιχεί διαφορετικός φορολογικός συντελεστής και όσο αυξάνονται τα κλιμάκια τόσο αυξάνονται και οι συντελεστές. Η προοδευτικότητα του φόρου συνδέεται στενά με τη φοροδοτική ικανότητα του φορολογουμένου την οποία επιθυμεί ο νομοθέτης να επιτύχει κατά την επιβολή του φόρου, καθώς εκείνος που έχει μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα πρέπει και μπορεί να καταβάλει μεγαλύτερο φόρο⁴¹.

Τέλος, παρ' όλο που οι φορολογικοί συντελεστές διαφέρουν από κράτος σε κράτος, παρατηρείται ότι η προοδευτικότητα του φόρου κληρονομιάς πανευρωπαϊκά αυξάνεται αναλογικά αφενός σε σχέση με το ύψος της κληρονομιαιάς περιουσίας και αφετέρου σε σχέση με το βαθμό συγγενείας μεταξύ του κληρονομημένου και του κληρονόμου⁴². Συγκεκριμένα, ισχύει ο κανόνας ότι όσο αυξάνεται η φορολογητέα περιουσία τόσο αυξάνεται ο φόρος κληρονομιάς. Σε σχέση δε με το βαθμό συγγενείας, παρατηρείται ότι στη συντριπτική πλειοψηφία των κρατών-μελών⁴³ οι εξωτικοί συγγενείς φορολογούνται περισσότερο ενώ όσο στενότερη είναι η συγγένεια

⁴⁰ Για την προσπάθεια εναρμόνισης κανόνων άμεσης φορολογίας στην ΕΕ μέσω της συμβολής της νομολογίας του ΔΕΚ βλ. Βυζά Β., «Οι εθνικοί κανόνες άμεσης φορολογίας υπό το πρίσμα του κοινοτικού δικαίου, Η συμβολή της νομολογίας του ΔΕΚ και άλλες πρόσφατες εξελίξεις στην κατεύθυνση της εναρμόνισης των φορολογικών κανόνων των κρατών-μελών», ΔΕΕ 3/2002, σελ.241-249, Καρακίτη Α., «Άμεση φορολογία: όχι πλέον terra ingognita για το ευρωπαϊκό φορολογικό δίκαιο, Κοινοτικές ελευθερίες και φορολογία εισοδήματος», ΔΦΝ 1997, τ.51, σελ. 980-990, α' μέρος, και β' μέρος, τ.52 σελ. 110 επ., Μπάρμπας Ν., «Εξελίξεις στην εναρμόνιση των άμεσων φόρων των κρατών - μελών της ΕΟΚ προς το ευρωπαϊκό κοινοτικό δίκαιο», ΕΕΕυρΔ 1/1992, σελ. 30-70, Μανουσάκη Σ., «Πρόσφατες εξελίξεις της νομολογίας του Δικαστηρίου Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στον τομέα της άμεσης φορολογίας», ΔΕΕ 12/2006, σελ. 1257-1265.

⁴¹ Τότσης Χ., Μάρκου Α., *Γενικές αρχές φορολογικού δικαίου*, ό.π., σελ. 139.

⁴² *Study on inheritance taxes in EU memberstates and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU*, ό.π., σελ. 17.

⁴³ Εξαιρέση στον κανόνα αυτό αποτελεί η περίπτωση του Ηνωμένου Βασιλείου, στο οποίο δε λαμβάνεται υπόψη η συγγένεια μεταξύ κληρονομούμενου και κληρονόμου για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιών.

τόσο μικρότερη φορολογία επιβάλλουν οι εθνικοί νομοθέτες. Ενώ δηλαδή οι πραγματικοί συντελεστές φορολογίας κληρονομιών μπορεί να είναι χαμηλοί στην περίπτωση κληρονομιών επαγομένων σε κληρονόμους που έχουν στενό σύνδεσμο με τον αποβιώσαντα, οι συντελεστές μπορούν να φθάνουν το 60-80% σε μερικά κράτη μέλη, στις περιπτώσεις που ο αποβιώσας και ο έλκων κληρονομικά δικαιώματα δεν έχουν συγγένεια⁴⁴.

2.2 Διαφορές του φόρου κληρονομιών

Παρά τις όποιες ομοιότητες και τα κοινά χαρακτηριστικά του φόρου κληρονομιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση, το κυριότερο από όλα τα γνωρίσματα του φόρου κληρονομιών είναι η ύπαρξη ανομοιογένειας. Η ανομοιογένεια αυτή άπτεται ζητημάτων που αφορούν τόσο στο κληρονομικό δίκαιο όσο στο σύστημα φορολόγησης κληρονομιών.

Οι διατάξεις του εθνικού κληρονομικού δικαίου σχετίζονται άμεσα με τη φορολόγηση κληρονομιών, αφού καθορίζουν ποιος κληρονομεί και σε ποια έκταση. Ωστόσο, παρατηρούνται ποικίλες αποκλίσεις στις εθνικές διατάξεις περί κληρονομικής διαδοχής με τις οποίες καθορίζεται ποιος αποκτά την ιδιότητα κληρονόμου, το ποσοστό της νόμιμης μοίρας και οι κληρονομικές μερίδες αλλά και άλλα σημαντικά ζητήματα κληρονομικού δικαίου, όπως η έκταση της ελευθερίας σύνταξης διαθήκης, ο τρόπος διαχείρισης της κληρονομιάς, η έκταση της ευθύνης των κληρονόμων για χρέη του κληρονομηθέντος διαφέρουν σημαντικά από κράτος σε κράτος. Η ανομοιογένεια των διατάξεων κληρονομικού δικαίου έχει απασχολήσει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή που είχε προτείνει⁴⁵ τη θέσπιση Κανονισμού προκειμένου να διασφαλισθεί ότι οι μελλοντικές διασυνοριακές υποθέσεις κληρονομικής διαδοχής θα αντιμετωπίζονται με συνέπεια στο εσωτερικό της ΕΕ, ο οποίος πρόσφατα συναποφασίσθηκε από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο⁴⁶ και θα τεθεί σε εφαρμογή την 17η Αυγούστου 2015,

⁴⁴ Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, Άρση των εμποδίων στη φορολογία διασυνοριακών κληρονομιών εντός της ΕΕ, COM (2011) 864 τελικό, 15.12.2011. σελ. 3.

⁴⁵ Πρόκειται για την Πρόταση- κανονισμό του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου σχετικά με τη διεθνή δικαιοδοσία, το εφαρμοστέο δίκαιο, την αναγνώριση και εκτέλεση αποφάσεων και δημόσιων εγγράφων στον τομέα της κληρονομικής διαδοχής και την καθιέρωση ευρωπαϊκού κληρονομητηρίου {SEC(2009) 410} {SEC(2009) 411} COM/2009/0154 τελικό.

⁴⁶ βλ. Κανονισμό ΕΕ αριθ. 650/2012 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 4ης Ιουλίου 2012 σχετικά με τη διεθνή δικαιοδοσία, το εφαρμοστέο δίκαιο, την αναγνώριση και εκτέλεση

εκτός από το άρθρο 77 (διαθέσιμες πληροφορίες στο κοινό για κληρονομική διαδοχή και τις αρμόδιες αρχές), το οποίο τίθεται σε εφαρμογή στις 16 Ιανουαρίου 2014, και τα άρθρα 79 (Κατάρτιση και μεταγενέστερη τροποποίηση του καταλόγου πληροφοριών), 80 (Σύνταξη και μεταγενέστερη τροποποίηση των βεβαιώσεων και των εντύπων) και 81 (Διαδικασία επιτροπής που επικουρεί την Ευρωπαϊκή Επιτροπή), τα οποία τέθηκαν σε εφαρμογή την 5η Ιουλίου 2012.

Από την άλλη πλευρά, διαφέρουν αισθητά οι ειδικότερες συνισταμένες της φορολόγησης κληρονομιών. Στην πλειονότητα των χωρών, ο φορολογικός συντελεστής επιβάλλεται με βάση τη συνολική αξία των περιουσιακών στοιχείων, αλλά συχνά ποικίλλει ανάλογα με το είδος του περιουσιακού στοιχείου. Η αξία της ακίνητης περιουσίας υπολογίζεται σε γενικές γραμμές βάσει του συνόλου της εμπορικής αξίας (και όχι της αντικειμενικής) χωρίς αυτό να σημαίνει ότι δεν υπάρχουν αποκλίσεις. Οι ακόλουθες χώρες, εφαρμόζουν μειωμένο συντελεστή: Γαλλία (80%), Μάλτα (50%), Σλοβενία (80%), Ισπανία (58%) και Σουηδία (75%)⁴⁷.

Επιπλέον, παρατηρείται ανομοιογένεια στην καθιέρωση εξαιρέσεων και ποσοστών φοροαπαλλαγής ανάλογα συνήθως με το βαθμό συγγενείας και τον αντίστοιχο συντελεστή φόρου. Σε πολλά από τα κράτη-μέλη προβλέπεται απαλλαγή από τη φορολόγηση κληρονομιών μεταξύ συζύγων, όπως για παράδειγμα στο Λουξεμβούργο, στην Ολλανδία αλλά μόνο για περιουσία μέχρι ενός ορισμένου ποσού, στην Τσεχία, στην Κροατία, στη Βουλγαρία, στη Γαλλία. Από τα είκοσι επτά (27) κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης μόνο το Βέλγιο, η Γερμανία, η Ελλάδα, η Ιταλία και η Ρουμανία δεν προβλέπουν καμία μορφή απαλλαγής από το φόρο κληρονομιών μεταξύ συζύγων. Επίσης, συχνά προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο κληρονομιάς για περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάστηκαν στα τέκνα του κληρονομούμενου. Σύμφωνα με υπολογισμούς του AGN Ευρώπης⁴⁸, ενός οργανισμού που διεξάγει έρευνες κάθε χρόνο

αποφάσεων, την αποδοχή και εκτέλεση δημόσιων εγγράφων στον τομέα της κληρονομικής διαδοχής και την καθιέρωση ευρωπαϊκού κληρονομητηρίου.

⁴⁷ «Gift & Inheritance Tax, A European Comparison», 2012, AGN Europe, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση http://www.agn-europe.org/htm/firm/news/ttf/2012/gift_tax_article_2012.htm (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

⁴⁸ Ο στόχος της έρευνας του AGN για το φόρο κληρονομιάς για το έτος 2012 είναι η σύγκριση των επιπέδων του οφειλόμενου φόρου κληρονομιάς και στηρίζεται σε μια υπόθεση που αφορά σε ένα παντρεμένο άτομο που πεθαίνει την 1η Ιανουαρίου 2012, αφήνοντας μια σύζυγο και δύο τέκνα. Τα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στο θάνατο είναι: ένα σπίτι αξίας 600.000,00 €, μετρητά ύψους 1.000.000,00 €, εισηγμένες μετοχές στο Χρηματιστήριο αξίας 300.000,00 € και μη εισηγμένες μετοχές

σε σχέση με διάφορα είδη φόρων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στο 40% των ευρωπαϊκών χωρών στις οποίες επιβάλλεται φόρος κληρονομιάς υπάρχει αυτή την εξαίρεση. Πρόκειται συγκεκριμένα για την Κροατία, την Τσεχία, το Λουξεμβούργο, την Πορτογαλία, την Πολωνία, τη Σλοβενία, την Ισπανία, την Ελβετία, και την Ουκρανία⁴⁹.

Εκτός από διάφορες ειδικότερες διαφοροποιήσεις που αφορούν στο ύψος των φορολογικών συντελεστών, το μέγεθος της φορολογητέας περιουσίας, τις εξαιρέσεις και τις φοροαπαλλαγές, οι σημαντικότερες διαφορές στα φορολογικά συστήματα προκύπτουν από τα διαφορετικά στοιχεία δυνάμει των οποίων το κάθε κράτος επιλέγει να φορολογήσει μία κληρονομιά, είτε από τα λεγόμενα προσωπικά στοιχεία είτε από τα στοιχεία εδαφικότητας.

Η διαφορετικότητα των συστημάτων φορολόγησης κληρονομιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση και οι ιδιαιτερότητες που παρουσιάζει κάθε κράτος σε ζητήματα κληρονομικής διαδοχής αλλά και σε συστήματα φορολόγησης καθιστούν δυσχερή την ταξινόμηση και παρουσίαση των κρατών-μελών σε κατηγορίες. Ωστόσο, κρίθηκε αναγκαίο τα κράτη-μέλη να παρουσιασθούν συνθετικά ώστε να είναι πιο εύκολο στη συνέχεια να εξαχθούν συμπεράσματα.

Τα κράτη-μέλη μπορούν να χωριστούν σε πέντε κατηγορίες:

- α) σε κράτη-μέλη που επιβάλλουν φόρο κληρονομιών
- β) σε κράτη-μέλη που επιβάλλουν φόρο μεταβίβασης ακινήτων
- γ) σε κράτη-μέλη που επιβάλλουν φόρο κληρονομιάς και φόρο μεταβίβασης ακινήτων
- δ) σε κράτη-μέλη που επιβάλλουν εκτός από φόρο κληρονομιών ή φόρο μεταβίβασης ακινήτων και άλλους φόρους
- ε) σε κράτη-μέλη που δεν επιβάλλουν ούτε φόρο κληρονομιάς ούτε φόρο μεταβίβασης ακινήτων.

Έπεται παρουσίαση των συστημάτων φορολόγησης κληρονομιών των κρατών-μελών ακολουθώντας την παραπάνω διάκριση.

αξίας 700.000, 00 € (συνολική αξία 2.600.000,00 €). Η ίδια υπόθεση επαναλαμβάνεται κάθε χρόνο λαμβάνοντας ως ημερομηνία θανάτου την 1η Ιανουαρίου εκάστου έτους και εξάγονται συμπεράσματα για τα αποτελέσματα κάθε έτους σε σχέση κυρίως με το προηγούμενο έτος.

⁴⁹ «Gift & Inheritance Tax, A European Comparison», 2012, AGN Europe, ό.π.

2.3 Η φορολόγηση κληρονομιών στην ΕΕ ανά κράτος-μέλος

2.3.1 Κράτη μέλη που επιβάλλουν φόρο κληρονομιών

Η πλειοψηφία των κρατών μελών της ΕΕ επιβάλλει φόρο κληρονομιάς αιτία θανάτου. Πρόκειται για δέκα τρία (13) κράτη μέλη τα οποία περιέχουν στις εθνικές τους νομοθεσίες αντίστοιχες διατάξεις για την επιβολή φόρου κληρονομιών, οι οποίες όπως είναι φυσικό διαφέρουν αρκετά μεταξύ τους. Τα βασικά στοιχεία αυτών των εθνικών συστημάτων φορολόγησης κληρονομιών παρατίθενται αμέσως κατωτέρω ακολουθώντας αλφαβητική παρουσίαση των κρατών-μελών με εξαίρεση την περίπτωση της Ελλάδος που προπαρατίθεται.

Ελλάδα

Το βασικό νομοθέτημα για τη φορολόγηση κληρονομιών στην Ελλάδα ήταν μέχρι πρόσφατα ο Νόμος 2961/2001⁵⁰. Ο Νόμος αυτός τροποποιήθηκε αρχικώς με τον Νόμο 3634/2008 για τη μείωση και την κατάργηση των φόρων κληρονομιών στην Ελλάδα για τους θανάτους που συνέβησαν μετά την 13η Δεκεμβρίου του 2007, ημερομηνία κατά την οποία η σχετική νομοθεσία υποβλήθηκε για έγκριση στο Ελληνικό Κοινοβούλιο. Ωστόσο, πρόσφατα εισήχθησαν νέοι νόμοι για τη φορολόγηση κληρονομιών. Πρόκειται για τους φορολογικούς νόμους 3842/2010 και 3815/2010, οι οποίοι ισχύουν για τους θανάτους που έλαβαν χώρα μετά την 8η Ιανουαρίου 2010⁵¹. Ο φόρος υπολογίζεται επί της αξίας των αντικειμένων της κτήσης, η οποία είναι η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (όπως αυτή ορίζεται στα άρθρα 10 – 18 του Ν. 2961/2001), εάν από

⁵⁰ για ανάλυση του Ν. 2961/2001 βλ. Φωτόπουλος Ι., *Φορολογία Κληρονομιών-Δωρεών και Γονικών Παροχών*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2001, Φινοκαλιώτης Κ., *Φορολογικό Δίκαιο*, Γ' έκδοση, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2005, σελ. 284-291.

⁵¹ βλ. για μια ολοκληρωμένη άποψη του ισχύοντος συστήματος κληρονομιών στην Ελλάδα βλ. Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, 2012, εκδ. Πάμισος, επιμέλεια Τότσης Χ.

αυτή αφαιρεθούν οι εκπτώσεις – απαλλαγές που ορίζει ο συγκεκριμένος νόμος (άρθρα 21-27 του Ν. 2961/2001). Σημειώνεται ότι στη συνολική αξία συνυπολογίζονται οι δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές και οι προίκες του κληρονομούμενου προς τον κληρονόμο ή κληροδόχο, εφόσον η φορολογική υποχρέωση για αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Για το συνυπολογισμό των κτήσεων αυτών λαμβάνεται υπόψη η αξία που είχε υπαχθεί σε φόρο κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτών και όχι τα απαλλασσόμενα ποσά⁵².

Για την επιβολή του φόρου κληρονομιάς, η ελληνική νομοθεσία έχει ταξινομήσει τους κληρονόμους σε κατηγορίες, ανάλογα με τη συγγενεία τους με τον θανόντα. Σε κάθε κατηγορία, συναντάται ένα αφορολόγητο ποσό και μια προοδευτική φορολογική κλίμακα, ανάλογα με την αξία του ακινήτου που κληρονόμησε ο κληρονόμος. Επιπλέον, για την τελική επιβολή φόρου κληρονομιάς, κάθε προηγούμενος φόρος που έχει καταβληθεί για τη γονική δωρεά λαμβάνεται υπόψη και μειώνει την τελική επιβολή φόρου κληρονομιάς. Στην πρώτη κατηγορία ανήκουν οι γονείς, τα τέκνα, τα εγγόνια και ο επιζών σύζυγος. Στη δεύτερη κατηγορία ανήκουν οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επόμενων βαθμών, οι ανιόντες εξ αίματος δεύτερου και επόμενων βαθμών, τα εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, οι κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, οι πατριοί και οι μητριές, τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές) και στην τρίτη κατηγορία οποιοσδήποτε άλλος συγγενής που δεν περιλαμβάνεται στις παραπάνω κατηγορίες ή οι κληρονόμοι, οι οποίοι δεν έχουν συγγένεια με τον θανόντα.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου 3634/2008, καταργήθηκε η προοδευτική φορολογική κλίμακα για τις δύο πρώτες κατηγορίες των κληρονόμων, όπως καθοριζόταν από το προηγούμενο φορολογικό καθεστώς του Νόμου 2961/2001. Το αφορολόγητο ποσό ορίστηκε στις € 95.000 και € 20.000 για κάθε μία από τις δύο

⁵² Σταματόπουλος Γ., «Η φορολόγηση περιουσιών που αποκτώνται αιτία θανάτου (κληρονομίες) σύμφωνα με το Ν. 3842/2010», άρθρο προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.forin.gr/articles/article/4545/klimakes-forou-klhronomiwn> (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

πρώτες φορολογικές κλίμακες, αντίστοιχα, ενώ το υπόλοιπο της φορολογητέας αξίας ακινήτων φορολογείται σε ποσοστό 1% για τα ακίνητα, 0, 6% και 1, 2% για μετοχές και ομόλογα και 10% για το υπόλοιπο των περιουσιακών στοιχείων.

Βάσει των αλλαγών που συντελέστηκαν στο ελληνικό σύστημα φορολόγησης κληρονομιών δυνάμει των Ν. 3842/2010 και 3815/2010, το αφορολόγητο ποσό κληρονομιάς αυξήθηκε σε € 150.000 (αντί των € 95.000), ενώ το υπόλοιπο της αξίας του φόρου κληρονομιάς (συμπεριλαμβανομένης της ακίνητης περιουσίας και των προσωπικών περιουσιακών στοιχείων) φορολογείται σύμφωνα με μια προοδευτική φορολογική κλίμακα από 1% έως 10%. Επίσης, το αφορολόγητο ποσό για τους κληρονόμους της δεύτερης κατηγορίας αυξήθηκε από € 20.000 σε € 30.000, ενώ το υπόλοιπο της φορολογητέας αξίας ακινήτων φορολογείται βάσει προοδευτικής φορολογικής κλίμακας από 5% έως 20%. Σε περίπτωση που ο κληρονόμος δεν ανήκει σε μία από τις παραπάνω κατηγορίες, ο νόμος παρέχει ένα αφορολόγητο ποσό των 6.000 €, ενώ το υπόλοιπο φορολογείται βάσει προοδευτικής κλίμακας φόρου από 20% έως 40%. Ακολουθούν πίνακες με τον ισχύοντα τρόπο φορολόγησης στην Ελλάδα ανά κατηγορίες:

Πίνακας 2.3.1.1: Ο τρόπος φορολόγησης κληρονομιών στην Ελλάδα για την πρώτη κατηγορία κληρονόμων

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
150.000	-	-	150.000	-
150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

Πηγή: Κράτσης Α., «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών Γονικών παροχών όπως ισχύει με το Ν.3842/2010 από 23.4.2010», άρθρο προσβάσιμο στο <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/12275> (τελευταία πρόσβαση την 27.01/2013)

Πίνακας 2.3.1.2: Ο τρόπος φορολόγησης κληρονομιών στην Ελλάδα για τη δεύτερη κατηγορία κληρονόμων

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
30.000	-	-	30.000	-
70.000	5	3.500	100.000	3.500
200.000	10	20.000	300.000	23.500
Υπερβάλλον	20			

Πηγή: Κράτσης Α., «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών Γονικών παροχών όπως ισχύει με το Ν.3842/2010 από 23.4.2010», ό.π.

Πίνακας 2.3.1.3: Ο τρόπος φορολόγησης κληρονομιών στην Ελλάδα για την τρίτη κατηγορία κληρονόμων

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
6.000	-	-	6.000	-
66.000	20	13.200	72.000	13.200
195.000	30	58.500	267.000	71.700
Υπερβάλλον	40			

Πηγή: Κράτσης Α., «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών Γονικών παροχών όπως ισχύει με το Ν.3842/2010 από 23.4.2010», ό.π.

Ο πάγιος φόρος που επιβαλλόταν για τα ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια, μετοχές εταιριών έχει καταργηθεί και η απόκτηση τέτοιων περιουσιακών στοιχείων

φορολογείται βάσει των παραπάνω φορολογικών κλιμάκων. Τέλος, όταν η κληρονομιά χορηγείται στον επιζώντα σύζυγο του θανόντος ή/και τα ανήλικα τέκνα του, ισχύει μια φοροαπαλλαγή των 400.000 € για κάθε ένα από τους κληρονόμους, αντί του αφορολόγητου ποσού της πρώτης κατηγορίας των 150.000 €.

Βουλγαρία

Το κληρονομικό δίκαιο της Βουλγαρίας δεν ακολουθεί το μοντέλο που χρησιμοποιείται από χώρες όπως το Ηνωμένο Βασίλειο ή τις Ηνωμένες Πολιτείες, που έχουν νόμους περί κληρονομικής διαδοχής με βάση το αγγλικό δίκαιο⁵³. Το βουλγαρικό κληρονομικό δίκαιο βασίζεται στο νομικό σύστημα που χρησιμοποιείται στο μεγαλύτερο μέρος της ηπειρωτικής Ευρώπης, το οποία είναι γνωστό ως ναπολεόντειος κώδικας⁵⁴. Από το φόρο κληρονομιάς στη Βουλγαρία απαλλάσσονται ο/η σύζυγος, οι κατιόντες και οι γονείς του κληρονομούμενου.

Ο φόρος κληρονομιάς επιβάλλεται στους κληρονόμους, δηλαδή σε Βούλγαρους πολίτες που βρίσκονται στη Βουλγαρία ή στο εξωτερικό ή ακόμα και σε αλλοδαπούς που κληρονόμησαν περιουσία στη Βουλγαρία βάσει νόμου, ανεξάρτητα με το εάν οι κληρονόμοι έχουν κληρονομήσει από το νόμο ή με τη θέλησή τους. Κάθε κληρονόμος πρέπει να υποβάλει δήλωση στο δήμο στον οποίο ο διαθέτης είχε την τελευταία κατοικία. Αν ο διαθέτης δεν έχει κατοικία στη Βουλγαρία, τότε η δήλωση υποβάλλεται στο δήμο της περιοχής, όπου βρίσκεται το μεγαλύτερο μέρος του ακινήτου που περιλαμβάνει την κληρονομιά.

Ο φορολογικός συντελεστής κληρονομιάς καθορίζεται από κάθε δήμο ανεξάρτητα, εντός των ακόλουθων ορίων:

- α) μεταξύ 0,4% - 0,8% στους αδελφούς, τις αδελφές και τα παιδιά τους για ένα

⁵³ Για το ισχύον σύστημα φορολόγησης κληρονομιών στη Βουλγαρία βλ. «Commission Staff Working Paper Impact Assessment, Accompanying the document Commission Recommendation, regarding relief for double taxation of inheritances», 15.12.2011, σελ. 53 (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

⁵⁴ Lancett P., Bulgarian Inheritance Law, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.ehow.com (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

μερίδιο της κληρονομιάς πάνω από 250.000 βουλγαρικά λέβα

β) μεταξύ 3,3% - 6,6% για άλλες περιπτώσεις για ένα μερίδιο της κληρονομιάς πάνω από 250.000 βουλγαρικά λέβα⁵⁵.

Γερμανία

Η Γερμανία διαθέτει ένα ενοποιημένο φόρο κληρονομιάς και δωρεάς που ονομάζεται "und Erbschaft Schenkungsteuer "(ErbSt), ο οποίος αναμορφώθηκε από την 1η Ιανουαρίου 2009 (όπως τροποποιήθηκε την 1η Ιανουαρίου 2010 και την 1η Ιανουαρίου 2011)⁵⁶ και επιβάλλεται σε κάθε μεταβίβαση των ακινήτων σε θάνατο ή από δωρεά. Η βάση της φορολόγησης είναι το όφελος που προκύπτει από την μεταβίβαση του κληρονομούμενου. Η ErbSt ρυθμίζεται σε ομοσπονδιακό επίπεδο, αν και η φορολογία εσόδων αποδίδεται στα διάφορα ομοσπονδιακά κρατίδια της Γερμανίας. Το ύψος του φόρου κληρονομιάς εξαρτάται από την αξία της κληρονομιάς, καθώς και από το βαθμό συγγένειας των κληρονόμων. Οι κληρονόμοι κατατάσσονται σε τρεις κλάσεις. Στη Φορολογική Κλάση I περιλαμβάνονται οι σύζυγοι, τα τέκνα, τα εγγόνια, οι γονείς και οι παππούδες. Στη Φορολογική Κλάση II ανήκουν οι αδελφοί, οι αδελφές, οι ανηψιοί και ανηψιές, οι θετοί γονείς, οι γαμπροί, οι νύφες, οι πεθεροί/ές, οι χωρισμένοι σύζυγοι και, στην περίπτωση των γονικών δωρεών, και οι παππούδες. Τέλος, στη Φορολογική Κλάση III ανήκουν όλα τα άλλα πρόσωπα⁵⁷. Ακολουθεί πίνακας που παρουσιάζει αναλυτικά τον τρόπο φορολόγησης κληρονομιών στη Γερμανία:

⁵⁵ «Wills and Inheritance Law in Bulgaria», Bulgarian Black Sea Local Reference INFORMATION, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://bbs.angloinfo.com/countries/bulgaria/wills.asp> (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

⁵⁶ βλ. Richter A., Escher J., «Introduction of a new Inheritance and Gift tax law in Germany», *Offshore and International Taxation Review*, 2010, Vol. 14 (no 3), σελ.15-21.

⁵⁷ Συμπεριλαμβάνονται στην Κλάση αυτή τα νομικά πρόσωπα και οι σύντροφοι του ίδιου φύλου.

Πίνακας 2.3.1.4: Ο τρόπος φορολόγησης κληρονομιών στη Γερμανία

Φορολογητέα βάση	Φορολογικός συντελεστής για την Κλάση I(σε %)	Φορολογικός συντελεστής για την Κλάση II(σε %)	Φορολογικός συντελεστής για την Κλάση III(σε %)
€75.000	7	15	30
€300.000	11	20	30
€600.000	15	25	30
€6.000.000	19	30	30
€13.000.000	23	35	50
€26.000.000	27	40	50
> €26.000.000	30	43	50

Πηγή: Commission Staff Working Paper Impact Assessment, Accompanying the document Commission Recommendation, regarding relief for double taxation of inheritances, 15.12.2011, σελ. 69

Προβλέπονται σημαντικές φοροαπαλλαγές για τους συζύγους, τους συντρόφους καταχωρημένης συμβίωσης του ίδιου φύλου, τα τέκνα και τα εγγόνια, οι οποίες ανέρχονται στο ποσό των 500.000 € για τους συζύγους, 400.000 € για τα τέκνα και 200.000 € για τα εγγόνια. Άλλα πρόσωπα, όπως οι σύντροφοι μιας *de facto* σχέσης, δικαιούνται φοροαπαλλαγής ύψους 20.000 ευρώ⁵⁸. Οι φορολογικοί συντελεστές κυμαίνονται μεταξύ 7 και 50%. Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι το Γερμανικό Συνταγματικό Δικαστήριο έχει ασχοληθεί στο παρελθόν με το ζήτημα της φορολόγησης κληρονομιών και έχει αποφανθεί ότι ο φόρος κληρονομιάς δεν πρέπει να οδηγεί σε μια κατάσταση στην οποία, από τη σκοπιά του κληρονόμου ο οποίος

⁵⁸ Βλ. Lehmann D., «Germany», ομιλία σε συνέδριο με θέμα ‘Tackling Cross-Border IHT Problems’ που εκπονήθηκε την 12η Νοεμβρίου 2012 στις Βρυξέλλες από τον οργανισμό Step και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, προσβάσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.step.org> (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

προβαίνει σε σκέψεις γύρω από την οικονομική επιβάρυνση που θα υποστεί από την κληρονομιά, η κληρονομικότητα φαίνεται μη συμφέρουσα από οικονομικής απόψεως⁵⁹.

Ιρλανδία

Στην Ιρλανδία, για το σκοπό του φόρου κληρονομιάς και δωρεάς (Gift and Inheritance Tax), η σχέση του προσώπου που παρείχε τη δωρεά ή την κληρονομιά (του δωρητή/διαθέτη) και του προσώπου που έλαβε τη δωρεά ή την κληρονομιά (του δικαιούχου) καθορίζει το μέγιστο αφορολόγητο όριο, το οποίο είναι γνωστό και ως “όριο κλίμακας” (group threshold).

Από τον Απρίλιο του 2009, τα όρια κλίμακας είναι τα εξής:

- 434.000 ευρώ για το άθροισμα όλων των δωρεών και κληρονομιών προς τους γιους ή τις κόρες (Κλίμακα Α),
- 43.400 ευρώ για το άθροισμα όλων των δωρεών και κληρονομιών προς τους γονείς, τα αδέρφια, τους ανιψιούς, τις ανιψιές ή τα εγγόνια (Κλίμακα Β),
- 21.700 ευρώ για το άθροισμα όλων των δωρεών και κληρονομιών προς όλους τους άλλους δικαιούχους (Κλίμακα C).

Οι δωρεές και οι κληρονομίες που αφορούν περιουσία στην Ιρλανδία υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με το φόρο απόκτησης κεφαλαίου της Ιρλανδίας (Irish Capital Acquisitions Tax) είτε ο διαθέτης/δωρητής έχει κατοικία ή διαμονή στην Ιρλανδία είτε όχι. Η περιουσία στο εξωτερικό υπόκειται σε φορολογία, εφόσον είτε ο διαθέτης/δωρητής είτε ο δικαιούχος είναι κάτοικοι ή διαμένουν στην Ιρλανδία κατά τη σχετική ημερομηνία θανάτου/δωρεάς. Το ποσό που υπερβαίνει το παραπάνω όριο κατηγορίας φορολογείται με συντελεστή της τάξης του 25 % (από τον Απρίλιο του 2009).

⁵⁹ βλ. απόφαση της 22ας Ιουνίου 1995 Ανωτάτου Γερμανικού Συνταγματικού Δικαστηρίου, BvR 552/91, BVerfGE 1993, σελ. 165 επ.

Λιθουανία

Στη Λιθουανία, εφαρμόζεται ο Νόμος για τη Φορολόγηση Κληρονομιών που εγκρίθηκε στις 10 Δεκεμβρίου 2002 και τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2003⁶⁰. Οι μόνιμοι κάτοικοι φορολογούνται για την περιουσία (είτε κινητή είτε ακίνητη) που έχουν κληρονομήσει. Η κληρονομαία κινητή περιουσία είναι η φορολογητέα βάση, στην περίπτωση του μη μόνιμου κατοίκου της Δημοκρατίας της Λιθουανίας, υπό την προϋπόθεση ότι η περιουσία έχει καταχωρηθεί νομικώς βάσει του λιθουανικού δικαίου. Οι μη μόνιμοι κάτοικοι πρέπει επίσης να καταβάλουν φόρο κληρονομιάς επί ακινήτων που βρίσκονται στη Λιθουανία. Η φορολογική βάση συνίσταται από τη φορολογητέα αξία της κληρονομιάς, η οποία υπολογίζεται σύμφωνα με τους κανόνες για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας της κληρονομιάς.

Επιπλέον, το δημοτικό συμβούλιο του Δήμου στον οποίο βρίσκεται η κληρονομαία περιουσία μπορεί να μειώσει το ποσοστό του φόρου κληρονομιάς ή παρέχει πλήρη απαλλαγή ή να αναβάλει την προθεσμία για την πληρωμή για περίοδο μέχρι ένα έτος μετά την έκδοση του πιστοποιητικού που αποδεικνύει την ύπαρξη του δικαιώματος της κληρονομιάς. Ένας κάτοικος πρέπει να καταβάλει τον φόρο πριν από την έκδοση του πιστοποιητικού του δικαιώματος της κληρονομιάς εκτός των περιπτώσεων όπου το δημοτικό συμβούλιο ανέβαλε την προθεσμία πληρωμής ή έχει χορηγηθεί εξαίρεση. Εάν ένας μόνιμος κάτοικος της Λιθουανίας κληρονομεί ακίνητο σε ένα ξένο κράτος, πρέπει να υποβάλει φορολογική δήλωση και να καταβάλει τον φόρο από την 1η Μαρτίου του επόμενου ημερολογιακού έτους κατά το οποίο η κληρονομιά έγινε. Το ποσό του φόρου υπολογίζεται από πρόσωπα που είναι υπεύθυνα για την έκδοση των πιστοποιητικών δικαιώματος της κληρονομιάς, για παράδειγμα από συμβολαιογράφους, με βάση τα στοιχεία της αποτίμησης της κληρονομαίας περιουσίας και άλλα έγγραφα που απαιτούνται για την επισημοποίηση του τίτλου και την αιτιολόγηση των φοροαπαλλαγών.

Ο φόρος υπολογίζεται ως ποσοστό της φορολογήσιμης αξίας της κληρονομούμενης περιουσίας εφαρμόζοντας τους παρακάτω συντελεστές:

α) αν η φορολογήσιμη αξία της κληρονομούμενης περιουσίας δεν υπερβαίνει τα 0,5

⁶⁰Ο νόμος αυτός αντικατέστησε το Νόμο της Δημοκρατίας της Λιθουανίας σχετικά με τη φορολόγηση των Κληρονομιών ή Δωρεών που ήταν σε ισχύ από το 1996.

εκατομμύρια λίτα, ο συντελεστής είναι 5%

β) αν η φορολογήσιμη αξία της κληρονομούμενης περιουσίας υπερβαίνει τα 0,5 εκατομμύρια λίτα, ο συντελεστής είναι 10%

Εξαιρούνται από το φόρο τα περιουσιακά στοιχεία που είτε κληρονομούνται από σύζυγο λόγω θανάτου του άλλου συζύγου είτε κληρονομούνται από τέκνα (θετά τέκνα), γονείς (θετούς γονείς), κηδεμόνες (επιμελητές), αναδόχους (ανάδοχα τέκνα), παππούδες/γιαγιάδες, εγγόνια, αδέρφια. Επίσης, προβλέπεται εξαίρεση από τη φορολόγηση κληρονομιών στην περίπτωση που η φορολογήσιμη αξία της κληρονομούμενης περιουσίας δεν υπερβαίνει τα 10.000 λίτα⁶¹.

Λουξεμβούργο

Στο Λουξεμβούργο, η φορολόγηση κληρονομιάς στηρίζεται στο Νόμο περί κληρονομικών δικαιωμάτων της 27ης Δεκεμβρίου του 1817 καθώς και στο Νόμο της 13ης Ιουνίου του 1984⁶². Ο φόρος κληρονομιάς επιβάλλεται σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία που κληρονόμησε ένα φυσικό πρόσωπο μετά το θάνατο ενός κατοίκου του Λουξεμβούργου, εκτός από ακίνητα που βρίσκονται στο εξωτερικό. Η κατοικία του κληρονόμου ή του κληροδόχου δεν παίζει κανένα ρόλο καθώς κανένας φόρος κληρονομιάς ή φόρος μεταβίβασης ακινήτων δεν επιβάλλεται στα περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάστηκαν στο Λουξεμβούργο μετά το θάνατό των κατοίκων του Λουξεμβούργου (εκτός από την ακίνητη περιουσία). Τα κινητά περιουσιακά στοιχεία του Λουξεμβούργου που κατέχονται από μη μόνιμους κατοίκους, όπως οι λογαριασμοί σε τράπεζες του Λουξεμβούργου, τίτλοι που εκδίδονται από εταιρίες του Λουξεμβούργου, ασφαλιστικές παροχές από την ασφάλιση ζωής του Λουξεμβούργου, δεν υπόκεινται σε φορολογία στο Λουξεμβούργο ανεξάρτητα από το αν κληρονομούνται από κάτοικο του Λουξεμβούργου ή μη-κάτοικο⁶³. Ο

⁶¹ Οι πληροφορίες αντλήθηκαν από την επίσημη ιστοσελίδα του Υπουργείου Οικονομικών της Δημοκρατίας της Λιθουανίας www.finmin.lt (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

⁶² Οι σχετικές με το δίκαιο κληρονομικής διαδοχής νομοθετικές προβλέψεις βρίσκονται στον *Code Fiscal de la Legislation Luxembourgeoise*, Volume 5, Titre 2 “Droits d’enregistrement” και στον Titre 3 “Droits de succession et de mutation par décès”.

⁶³ Dr. Steichen A., «Avoidance of Multiple Inheritance Taxation within Europe», σελ. 1-7, 8.5.2000, άρθρο προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.eatlp.org (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

φορολογικός συντελεστής εξαρτάται από το βαθμό της σχέσης μεταξύ του αποβιώσαντος και των κληρονόμων. Παρακάτω παρατίθεται πίνακας στον οποίο εμφανίζεται ο συντελεστής φορολόγησης βάσει του βαθμού συγγένειας στο Λουξεμβούργο.

Πίνακας 2.3.1.5: Φορολογικές κλίμακες στη φορολόγηση κληρονομιών στο Λουξεμβούργο

Συγγένεια	Συντελεστής
Συγγενείς σε ευθεία γραμμή	Εξαίρεση
Σύζυγοι με τέκνα	Εξαίρεση
Σύζυγοι χωρίς τέκνα	5%
Αδελφοί-ές	6%
Μεταξύ θείου-ας και ανηψιού-άς	9%
Μεταξύ παππού-θείου-γιαγιάς-θείας και ανηψιού ή ανηψιάς αυτών	10%
Μεταξύ άλλων	15%

Πηγή: «Inheritance tax and law», Global Property Guide, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Luxembourg> (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013)

Το ποσό του φόρου κληρονομιάς που προκύπτει από την εφαρμογή αυτών των ποσοστών αυξάνεται κατά ένα μέρος για όλα τα ποσά που υπερβαίνουν τα 400.000 φράγκα ανά δικαιούχο. Αυτό το ποσοστό ποικίλλει μεταξύ 1/10 (για περιουσία μεταξύ LUF 400.000 - 9.916 ευρώ και 800.000 φράγκων - 19.831 ευρώ) και 22/10 (για την κληρονομιά που υπερβαίνει τα 70.000.000 φράγκα Λουξεμβούργου - 1.735.255 ευρώ)⁶⁴. Οι ανωτέρω προοδευτικές κλίμακες ισχύουν για το σύνολο κληρονομιάς. Υπάρχει πλήρης απαλλαγή από το φόρο κληρονομιάς όταν το σύνολο του ενεργητικού δεν υπερβαίνει τα 50.000 φράγκα (1.240 ευρώ). Επιπλέον, ο νόμος για τον φόρο κληρονομιάς προβλέπει την πλήρη απαλλαγή σε δύο περιπτώσεις: (i)

⁶⁴ Για αναλυτική παρουσίαση των φορολογικών συντελεστών στο Λουξεμβούργο βλ. Commission Staff Working Paper Impact Assessment, Accompanying the document Commission Recommendation, regarding relief for double taxation of inheritances, 15.12.2011, σελ. 84.

εφόσον πρόκειται για κληρονομική διαδοχή μεταξύ των συζύγων, εφόσον έχουν παιδιά που ζουν ή απόγονους και (ii) εφόσον πρόκειται την άμεση κληρονομικότητα μεταξύ γραμμικά ανιόντων και κατιόντων.

Τέλος αξίζει να σημειωθεί ότι τον Δεκέμβριο του 2009, το Λουξεμβούργο τροποποίησε τη νομοθεσία της σχετικά με τους φόρους κληρονομιάς ώστε να μην παραβιάζεται η Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ). Πριν από το Δεκέμβριο του 2009, ο φορολογικός νόμος προέβλεπε ευνοϊκότερες διατάξεις για την περιουσία των κατοίκων του Λουξεμβούργου από εκείνες που ισχύουν για την περιουσία των μη κατοίκων. Για παράδειγμα, πριν από τον Δεκέμβριο 2009, δεν ίσχυαν ίδιες εξαιρέσεις ή εκπτώσεις για τα πρόσωπα που κατοικούν εντός Λουξεμβούργου σε σχέση με τα πρόσωπα που κατοικούν εκτός Λουξεμβούργου. Σε συμμόρφωση με τις αρχές της ΕΕ, ο νόμος της 18ης Δεκεμβρίου 2009 καταργεί αυτή τη διάκριση, με τη χορήγηση ιδίων εκπτώσεων και εξαιρέσεων και στις δύο περιπτώσεις⁶⁵.

Ολλανδία

Στην Ολλανδία, η περιουσία που αποκτάται αιτία θανάτου βάσει του δικαίου της κληρονομικής διαδοχής ή βάσει διαθήκης υπόκειται σε φόρο της κληρονομιάς (recht van successie) επί της αξίας της κληρονομιάς, τον οποίο υποχρεούται να πληρώσει ο κληροδόχος. Βάσει της σχέσεως του κληρονομούμενου και του κληροδόχου, υπάρχουν τρεις κατηγορίες που υφίστανται διαφορετική φορολόγηση ανάλογα με το φορολογητέο ποσό. Στην πρώτη κατηγορία ανήκουν ο σύζυγος και ο σύντροφος και τα τέκνα, στην δεύτερη τα αδέρφια, οι γονείς και άλλοι ανιόντες ενώ στην τρίτη οι λοιποί συγγενείς.

Η μέγιστη φορολόγηση αγγίζει το 68% για περιουσία άνω των 894.948 € στην τρίτη κατηγορία ενώ η ελάχιστη είναι 5% για την πρώτη κατηγορία όταν η φορολογητέα περιουσία δεν υπερβαίνει τα 22.382 €⁶⁶. Ο νόμος προβλέπει ειδικούς κανόνες για τον προσδιορισμό της φορολογητέας βάσης για κάθε είδος περιουσιακού στοιχείου που μεταβιβάζεται (για παράδειγμα ακίνητα, μετοχές, ομόλογα, αμοιβαία

⁶⁵ Μελέτη Copenhagen Economics, ό.π., σελ. 33.

⁶⁶ Για αναλυτική παρουσίαση του τρόπου φορολόγησης κληρονομιών στην Ολλανδία βλ. Commission Staff Working Paper Impact Assessment, ό.π., 15.12.2011, σελ. 89-90.

κεφάλαια και κινητά). Προβλέπεται φοροαπαλλαγή για τον επιζώντα σύζυγο στην περίπτωση που η κληρονομιαία περιουσία ανέρχεται έως το ποσό των 532.250 € αλλά και για τον επιζώντα σύντροφο του ανύμφευτου ζευγαριού το οποίο έζησε μαζί για τουλάχιστον πέντε έτη ενώ η φοροαπαλλαγή μειώνεται αναλογικώς αν το ζευγάρι έζησε μαζί για λιγότερα από πέντε έτη. Για τα τέκνα κάτω των 23 ετών προβλέπεται φοροαπαλλαγή των 4.556 € για κάθε χρόνο κάτω από τα 23 έτη με ελάχιστο όριο τα 10.323 €. Για τα τέκνα άνω των 23 ετών προβλέπεται φοροαπαλλαγή των 10.323 € αν η κληρονομιά δεν υπερβαίνει τα 25.309 €⁶⁷. Επιπλέον, η κληρονομιά υπόκειται σε φόρο μεταβίβασης βάσει της αντικειμενικής αξίας της κληρονομιάς με συντελεστή 6%.

Ουγγαρία

Οι κανόνες που διέπουν την καταβολή του φόρου κληρονομιάς στην Ουγγαρία ορίζονται από το νόμο περί φόρων. Ο νόμος αυτός κατηγοριοποιεί τους κληρονόμους σε τρεις κατηγορίες. Στην πρώτη κατηγορία ανήκουν η σύζυγος, τα τέκνα (και τα θετά) και οι γονείς του κληρονομούμενου. Στη δεύτερη κατηγορία ανήκουν άλλοι στενοί συγγενείς όπως οι παππούδες στα εγγόνια, τα αδέρφια ενώ στην τρίτη οι λοιποί συγγενείς. Παράλληλα, περιλαμβάνει και διάφορες άλλες φορολογικές διατάξεις οι οποίες αφορούν ακίνητα και τα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε άλλους κανόνες φόρου κληρονομιάς. Ο φόρος κληρονομιάς μπορεί να επιβληθεί ανάμεσα στη χαμηλότερη τιμή 2,5% (που πρέπει να καταβάλλεται για τις κατοικίες αξίας έως 18 εκατομμύρια HUF) και την υψηλότερη τιμή κατά 40% η οποία ισχύει για τα αγαθά που κληρονομούν οι κληρονόμοι της τρίτης κατηγορίας, με εξαίρεση του κατοικήσιμου ακινήτου για το οποίο ισχύουν χαμηλότεροι φόροι. Οι κληρονομίες και οι δωρεές μεταξύ κατιόντων εξ αίματος ή από υιοθεσία απαλλάσσονται από το φόρο κληρονομιάς και δωρεάς από τις 16 Αυγούστου 2010 στο πλαίσιο μιας

⁶⁷ Προβλέπεται ειδική φοροαπαλλαγή για τα τέκνα με ειδικές ανάγκες.

γενικότερης αλλαγής στο φορολογικό σύστημα της Ουγγαρίας. Οι ευνοϊκές αλλαγές εφαρμόζονται επίσης σε περιπτώσεις όπου δεν υπάρχει δεσμευτική απόφαση η οποία να έχει ληφθεί πριν από την 1η Ιουλίου 2010⁶⁸. Οι υπόλοιποι κληρονόμοι της πρώτης ομάδας απαλλάσσονται από τον φόρο κληρονομιάς εφόσον η κληρονομαία περιουσία δεν υπερβαίνει τα είκοσι (20) εκατομμύρια HUF (€69.610).

Πίνακας 2.3.1.6: Ο φόρος κληρονομιών στην Ουγγαρία

Φορολογητέα βάση (σε HUF)	Φορολογικός συντελεστής (σε %)		
	I κατηγορία	II κατηγορία	III κατηγορία
Μέχρι 18 000 000	2.5 %	6 %	8 %
18 000 000 – 35 000 000	6 %	8 %	12 %
35 000 000 και πάνω	11 %	15 %	21 %

Πηγή: «Inheritance Tax in Hungary», προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.cfe-eutax.org/taxation/inheritance-tax/hungary> (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

Πολωνία

Στην Πολωνία, ο φόρος κληρονομιάς επιβάλλεται μόνο στα φυσικά πρόσωπα και όχι στα νομικά για την απόκτηση κληρονομαϊάς περιουσίας (κινητής και ακίνητης) που βρίσκεται στην Πολωνία αιτία θανάτου και τα δικαιώματα ιδιοκτησίας που έχει κάποιος στην Πολωνία, συμπεριλαμβανομένων των χρημάτων. Επίσης, εφόσον ο

⁶⁸ «Hungary 2010 Interim Tax Law Changes», *The Brief*, εκδ. Gide Loyrette Nouel, Σεπτέμβριος 2010, σελ. 3, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση http://www.gide.com/front/EN/actualites/PDF/GLN_nwsl_Hungary_Tax_EN_sep2010.pdf (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

κληρονόμος είναι Πολωνός υπήκοος ή είχε μόνιμο τόπο κατοικίας στην Πολωνία την απόκτηση του ακινήτου που βρίσκεται έξω από την Πολωνία και δικαιώματα που ασκούνται στο εξωτερικό είναι φορολογητέα αν τη στιγμή του θανάτου του κληρονομούμενου. Η αγορά κινητής περιουσίας που βρίσκεται στην Πολωνία και τα δικαιώματα ιδιοκτησίας που ασκούνται στην Πολωνία εξαιρούνται από τη φορολογία εάν τη στιγμή του θανάτου ούτε ο θανών ούτε ο δικαιούχος ήταν Πολωνοί υπήκοοι ή είχαν μόνιμη κατοικία στην Πολωνία.

Οι τιμές διαφοροποιούνται (από 3% έως 20%), σύμφωνα με το βαθμό συγγενείας μεταξύ του δικαιούχου και θανόντος, καθώς και την αξία των ακινήτων που αποκτήθηκαν. Ακολουθείται διάκριση μεταξύ της κτήσης του/της συζύγου που επιζεί, των τέκνων του κληρονομούμενου και των άλλων δικαιούχων. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 0% για δωρεές και κληρονομίες που γίνονται σε μέλη του στενού οικογενειακού κύκλου του δωρητή/θανόντος, εφόσον η περιουσία που αποκτήθηκε αναφερθεί στην εφορία μέσα σε ένα μήνα από την έναρξη ισχύος της δικαστικής απόφασης που επιβεβαιώνει την απόκτηση της κληρονομιάς⁶⁹. Εξαιτίας αυτού το γεγονός, η Πολωνία είναι εξαιρετικά ελκυστική για αλλοδαπούς υπηκόους.

Τα χαμηλότερα ποσοστά και υψηλότερα αφορολόγητα ποσά προορίζονται για τους φορολογούμενους που ανήκουν στη λεγόμενη «πρώτη ομάδα», η οποία περιλαμβάνει το σύζυγο, τους κατιόντες, οι ανιόντες, τα αδέρφια, του θετούς γονείς, τα θετά τέκνα⁷⁰. Η απόκτηση κληρονομιάς από τα μέλη της πρώτης ομάδας φόρο απαλλάσσεται από το φόρο. Άλλες εξαιρέσεις περιλαμβάνουν την απόκτηση ενός αγροκτήματος ή ακινήτου που έχει καταχωρηθεί ως ερείπιο ή την επίπλωση της οικίας.

Ρουμανία

Η περίπτωση της φορολόγησης κληρονομιών στη Ρουμανία είναι ιδιαίτερη, αφού

⁶⁹ «Poland V.A.T. and Other Taxes», άρθρο προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση http://www.worldwide-tax.com/poland/pol_other.asp (τελευταία πρόσβαση την 30.01.2013).

⁷⁰ «Malgorzata Sek Foundation Centre of Tax Documentation and Studies in Lodz Inheritance Tax in Poland», άρθρο προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.fundacja.cdsp.pl (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

ο φόρος κληρονομιάς δεν αποτελεί πραγματικό φόρο εξαιτίας του γεγονότος ότι επιβάλλεται με το χαρακτήρα του προστίμου ή μιας ποινής για τη μη ολοκλήρωση της διαδικασίας διαδοχής στη διάρκεια των δύο (2) χρόνια από το θάνατο του κληρονομούμενου. Αυτός είναι ο λόγος για τον οποίο η μελέτη για τους φόρους κληρονομιάς στα Κράτη μέλη της ΕΕ και για τους πιθανούς μηχανισμούς για την επίλυση προβλημάτων της διπλής φορολογίας κληρονομιών στην ΕΕ, η οποία εκπονήθηκε υπό την αιγίδα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και συγκεκριμένα της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας και Τελωνειακής Ένωσης⁷¹, αλλά και η έκθεση για τις τάσεις στη φορολογία στην Ευρωπαϊκή Ένωση - Δεδομένα για κράτη μέλη της ΕΕ, την Ισλανδία και τη Νορβηγία⁷², που περιέχει μία λεπτομερή στατιστική και οικονομική ανάλυση των φορολογικών συστημάτων των κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της Ισλανδίας και της Νορβηγίας, αναφέρουν ότι η Ρουμανία δεν επιβάλλει φόρο κληρονομιάς. Η ρύθμιση αυτή εισήχθη με το άρθρο 771, παράγραφος 3, όπως ισχύει μετά την τροποποίηση του Ρουμανικού Φορολογικού Κώδικα (Ν. 571/2003).

Συγκεκριμένα, το χρονικό όριο στο οποίο πρέπει να έχει ολοκληρωθεί η μεταβίβαση της κυριότητας είναι τα δύο (2) έτη από την ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου. Μόνο σε περίπτωση μη ολοκλήρωσης της διαδικασίας της κληρονομικής διαδοχής, οι κληρονόμοι οφείλουν ένα φόρο της τάξεως του 1% επί της αξίας της κληρονομούμενης περιουσίας. Ο εκτελεστικός Νόμος του ν. 571/2003⁷³ ορίζει στο άρθρο 1514 ότι η ολοκλήρωση της διαδικασίας διαδοχής λαμβάνει χώρα κατά την ημερομηνία ολοκλήρωσης της σύνταξης της έκθεσης διαδοχής και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται από τον φορολογούμενο (δηλαδή τον κληρονόμο) κατά την ημερομηνία της έκδοσης της τελικής έκθεσης από το συμβολαιογράφο. Είναι προφανές ότι ο φόρος επιβάλλεται προκειμένου να ασκηθεί πίεση στους

⁷¹ *Study on Inheritance Taxes in EU Member States and Possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU, Copenhagen Economics, commissioned by The European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, 26 Αυγούστου 2010, (όπως διορθώθηκε στις 13.5.2011), σελ. 17.*

⁷² *Taxation trends in the European Union - Data for the EU Member States, Iceland and Norway, Luxembourg, European Commission, εκδόσεις Office of the European Union 2010, σελ. 249.*

⁷³ Βλ. την απόφαση αριθ. 44 της 22ας Ιανουαρίου 2004, που δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της Ρουμανίας αριθ.112 την 6η Φεβρουαρίου 2004 που τροποποίησε τον εκτελεστικό Νόμο.

κληρονόμους να ολοκληρώσουν σύντομα τη διαδικασία της κληρονομικής διαδοχής.

Σλοβενία

Ο φόρος κληρονομιών πληρώνεται στη Σλοβενία από τον κληρονόμο είτε είναι φυσικό πρόσωπο είτε νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου και πρέπει να καταβληθεί εντός μηνός από την έκδοση εντολής πληρωμής. Οι κληρονόμοι ταξινομούνται ως εξής:

Πίνακας 2.3.1.7: Ταξινόμηση κληρονόμων στη Σλοβενία ανά κλάσεις

Κλάση I	σύζυγος, όλοι κατιόντες
Κλάση II	γονείς, αδέρφια και οι απόγονοί τους
Κλάση III	παππούδες και γιαγιάδες
Κλάση IV	Άλλοι

Πηγή: «Inheritance tax and law», Global Property Guide, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Luxembourg> (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013)

Οι κλίμακες φόρου κληρονομιάς διαφέρουν ανάλογα με την τάξη της κληρονομικής διαδοχής ενώ η πρώτη τάξη κληρονομικής διαδοχής απαλλάσσεται από τον φόρο (σύζυγος και τέκνα). Αυτό το θέμα ρυθμίζεται από το νόμο περί φορολογίας κληρονομιάς και δωρεών, ο οποίος καθορίζει ρητά όλες τις εξαιρέσεις για κληρονομιά που απαλλάσσεται της φορολόγησης, όλες τις κλίμακες αλλά και τους φορολογικούς συντελεστές, οι οποίοι κυμαίνονται μεταξύ 5% και 30%⁷⁴. Η φορολογητέα βάση για την κινητή περιουσία είναι η εμπορική αξία της κληρονομιάς ενώ φορολογητέα βάση για την ακίνητη περιουσία είναι το 80% της εμπορικής αξίας της περιουσίας. Παρακάτω παρατίθεται πίνακας που απεικονίζει τον τρόπο φορολόγησης κληρονομιών στη Σλοβενία ανάλογα με το βαθμό συγγένειας και τη φορολογητέα βάση:

⁷⁴ «Taxation in Slovenia», Ministry of Finance Slovenia, Σεπτέμβριος 2011, σελ. 9, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.mf.gov.si> (τελευταία πρόσβαση την 29.01.2013).

Πίνακας 2.3.1.8: Ο τρόπος φορολόγησης κληρονομιών στη Σλοβενία

Φορολογητέα βάση	Κλάση I	Κλάση II	Κλάση III
Μέχρι 10.000 €	5%	8%	12%
10.000-60.000 €	6	9	16
60.000-160.000€	7	10	20
160.000-360.000 €	8	11	25
360.000-660.000 €	10	13	30
660.000-1.60.000€	12	15	35
1.060.000-1.460.000 €	14	17	39

Πηγή: Inheritance tax and law», Global Property Guide, ό.π.

Τσεχία

Στην Τσεχία, οι φόροι κληρονομιάς καθορίζονται από τον Ν. 357/1992 σχετικά με το φόρο κληρονομιάς, δωρεών και το φόρο μεταβίβασης ακινήτων και επιβάλλονται σε κάθε πρόσωπο που αποκτά μια κληρονομιά ή μέρος της κληρονομιάς εξ αδιαθέτου ή βάσει διαθήκης⁷⁵. Ο φόρος κληρονομιάς επιβάλλεται μόνο σε μακρινούς συγγενείς του θανόντος (ξαδέλφια και πιο μακρινούς συγγενείς) και τα άτομα χωρίς οικογενειακό δεσμό, είναι προοδευτικός και ανέρχεται σε 3,5% - 20% της αντίστοιχης περιουσίας που κληρονόμησε ο κληρονόμος. Ο φόρος κληρονομιάς επιβάλλεται σε σχέση με όλα τα ακίνητα που βρίσκονται στην Τσεχική Δημοκρατία, ανεξάρτητα από την τοποθεσία της κατοικίας του θανόντος.

Από την άλλη πλευρά, η κινητή περιουσία υπόκειται σε φόρο κληρονομιάς, ανάλογα με την ιθαγένεια αλλά και τη μόνιμη κατοικία του θανόντος. Εάν ο αποθανών ήταν πολίτης της Δημοκρατίας της Τσεχίας και είχε μόνιμη κατοικία στην

⁷⁵ *International Estate and Inheritance Tax Guide 2012*, Ernst and Young, 2012, σελ. 53-55, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.ey.com (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

Τσεχική Δημοκρατία, ο φόρος κληρονομιάς επιβάλλεται σε ολόκληρη την κινητή περιουσία, ανεξάρτητα από το πού βρίσκεται η κινητή περιουσία. Εάν ο αποθανών ήταν πολίτης της Δημοκρατίας της Τσεχίας, αλλά δεν είχε μόνιμη κατοικία στην Τσεχική Δημοκρατία ή δεν ήταν πολίτης της Δημοκρατίας της Τσεχίας, ο φόρος κληρονομιάς επιβάλλεται στην κινητή περιουσία που βρίσκεται στη Δημοκρατία της Τσεχίας μόνο. Υπάρχουν τρεις (3) κατηγορίες φόρων:

- 1) Για ανιόντες, κατιόντες και σύζυγο
- 2) Για αδέρφια, ανίψια, συζύγους τέκνων, τέκνα και γονείς συζύγου, συγγάτοικους
- 3) για άλλους δικαιούχους.

Για άτομα πρώτης και δεύτερης κατηγορίας, ο φόρος καταργήθηκε το 1998 (1η ομάδα) και το 2009 (2η ομάδα). Για την τρίτη κατηγορία, το ποσό του φόρου διαφέρει ανάλογα με την κληρονομιαιά περιουσία. Για παράδειγμα, για το ποσό των 1.000.000 CZK, ο φόρος είναι 35.000 CZK, ήτοι 3,5%, που είναι και ο μικρότερος φορολογικός συντελεστής που επιβάλλεται. Για το ποσό των 5.000.000 CZK, ο φόρος είναι 260.000 CZK. Για το ποσό των 10.000.000 CZK, ο φόρος είναι 680.000 CZK. Γενικά, ο μέγιστος φορολογικός συντελεστής μπορεί να αγγίζει το 20%. Ως το 2015 οι φορολογικοί συντελεστές κληρονομιών και δωρεών στην Τσεχία θα κυμαίνονται ως 9,5% και 19% αντίστοιχα, ενώ τα κινητά στοιχεία θα απαλλάσσονται έως CZK 50 000 (€ 1 890)⁷⁶.

Φινλανδία

Στη Φινλανδία, ο φόρος κληρονομιάς επιβάλλεται επί της κληρονομικής μερίδας κάθε δικαιούχου και όχι επί της περιουσίας του αποθανόντα στο σύνολό της. Φόρος κληρονομιάς επιβάλλεται σε:

α) Κάθε ακίνητο, αν ο κληρονομούμενος ή το πρόσωπο που λαμβάνει το ακίνητο ως κληρονομιά ή κληροδοσία ήταν κάτοικος στη Φινλανδία κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.

β) Ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στη Φινλανδία και μετοχές ή άλλα δικαιώματα σε μία εταιρία της οποίας άνω του 50% του συνόλου των ακαθάριστων περιουσιακών στοιχείων της αποτελείται από ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στη

⁷⁶ *Taxation trends in the European Union - Data for the EU Member States, Iceland and Norway, Luxembourg, European Commission, ό.π., σελ. 249.*

Φινλανδία.

Οι ασφαλιστικές απαιτήσεις που καταβάλλονται σε έναν δικαιούχο, καθώς και κάθε παρόμοια επιδότηση που καταβάλλεται από την κυβέρνηση, το δήμο ή οποιοδήποτε άλλο δημόσιο οργανισμό ή συνταξιοδοτικό φορέα, υπόκεινται σε φόρο κληρονομιάς μόνον εφόσον δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος και το όφελος ή επιδότηση του δικαιούχου ή του κληρονόμου για κάθε θάνατο υπερβαίνει τα € 35.000. Το ήμισυ του συνολικού ποσού των εν λόγω απαιτήσεων ή επιδοτήσεων μέχρι € 35.000 είναι αφορολόγητα για χήρους και τις χήρες. Επίσης, δεν επιβάλλεται φόρος κληρονομιάς, όταν, κατά τη διάλυσή της, η ιδιοκτησία μίας ένωσης μεταφέρεται σύμφωνα με το καταστατικό της⁷⁷.

Από την 1η Ιανουαρίου 2009 ισχύουν οι εξής εκπτώσεις:

- 60.000 € για το/τη σύζυγο.
- 40.000 € για τα ανήλικα τέκνα.
- 20.000 € για τους άλλους δικαιούχους.

Από την 1η Ιανουαρίου 2009 ισχύουν οι εξής φορολογικοί συντελεστές:

- Για την πρώτη φορολογική κλίμακα (σύζυγοι, κατιόντες, ανιόντες) μεταξύ 7 % (έως 20.000 €) και 13 % (από 60.000 €).
- Για τη δεύτερη φορολογική κλίμακα (οι υπόλοιποι κληρονόμοι) μεταξύ 20 % (έως 20.000 €) και 32 % (από 60.000 €)⁷⁸. Ο τρόπος φορολόγησης αναλυτικά για τις δύο πρώτες κατηγορίες είναι ο εξής:

Πίνακας 2.3.1.9: Ο φόρος κληρονομιών στη Φινλανδία στις δύο πρώτες κατηγορίες κληρονόμων

Φορολογητέα βάση (σε €)	Φορολογικός συντελεστής στην 1η κατηγορία (σε %)	Φορολογικός συντελεστής στη 2η κατηγορία (σε %)
20.000-40.000	7	20
40.000-60.000	10	26

⁷⁷ «Inheritance tax and law», Global Property Guide, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Finland/Inheritance>

⁷⁸ «Κληρονομική διαδοχή στην ΕΕ, Κληρονομικό δίκαιο σε 27 χώρες της ΕΕ», 10.10.2012 <http://www.successions-europe.eu/el/finland/topics> (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

Πάνω από 60.000	13	32
-----------------	----	----

Πηγή: Commission Staff Working Paper Impact Assessment, Accompanying the document Commission Recommendation, ό.π., σελ. 62.

2.3.2 Κράτη μέλη που επιβάλλουν φόρο μεταβίβασης περιουσίας

Υπάρχουν τρία (3) κράτη μέλη της ΕΕ στα οποία παρουσιάζει ενδιαφέρον το γεγονός ότι αντί για φόρο κληρονομιών επιβάλλουν φόρο μεταβίβασης περιουσίας. Πρόκειται για το Βέλγιο, τη Γαλλία και το Ηνωμένο Βασίλειο.

Βέλγιο

Το Βέλγιο είναι ένα από τα κράτη-μέλη στα οποία επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης περιουσίας για τους κατοίκους του και δικαίωμα μεταβίβασης μετά θάνατον για μη κατοίκους⁷⁹. Μια άλλη ιδιαιτερότητα του Βελγίου είναι ότι οι κανόνες φορολόγησης κληρονομιών (ιδίως αναφορικά με το ποσοστό των απαλλαγών, των εκπτώσεων και των φορολογικών συντελεστών) διαφοροποιούνται ανά περιφέρεια (Βαλλωνία, Φλάνδρα, περιοχή Βρυξελλών-Πρωτεύουσας)⁸⁰ και οι εν λόγω περιφέρειες είναι υπεύθυνες για την επιβολή αλλά και τη συλλογή του φόρου.

Οι φορολογικοί συντελεστές εξαρτώνται από το βαθμό συγγένειας και μπορούν να αγγίξουν το 80%, εάν δεν υπάρχει βαθμός συγγένειας. Φόρος επί των κληρονομιών επιβάλλεται στην ακίνητη περιουσία του κληρονομούμενου μετά το θάνατό του, εάν ο αποθανών είναι ή θεωρείται κάτοικος Βελγίου για φορολογικούς σκοπούς κατά το

⁷⁹ Van Geel A., «Double Taxation under Belgian Inheritance tax law», ομιλία σε συνέδριο με θέμα ‘Tackling Cross-Border IHT Problems’ που εκπονήθηκε την 12η Νοεμβρίου 2012 στις Βρυξέλλες από τον οργανισμό Step και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, προσβάσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.step.org> (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

⁸⁰ Για το ακριβές σύστημα φορολόγησης κληρονομιών στο Βέλγιο ανά περιοχή βλ. *International Estate and Inheritance Tax Guide 2012*, Ernst and Young, ό.π., σελ.17-30, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.ey.com (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

χρόνο του θανάτου του⁸¹. Σύμφωνα με το βελγικό νόμο, ο θανών θεωρείται κάτοικος του Βελγίου αν κατοικεί στο Βέλγιο αμέσως πριν ή κατά τη στιγμή του θανάτου του⁸². Ανάλογα με την περιοχή, οι νόμιμοι συμβίοι, ή ακόμα και οι απλοί συμβίοι με *de facto* σχέση, φορολογούνται, εάν πληρούνται συγκεκριμένοι όροι, όπως και τα έγγαμα ζευγάρια και, συνεπώς, επιβαρύνονται με ευνοϊκότερο συντελεστή φόρου επί των κληρονομιών. Συγκεκριμένα, αν ο θανών ήταν κάτοικος της περιοχής Βρυξελλών - Πρωτεύουσας, ο/η σύζυγος, οι ανιόντες και οι κατιόντες υφίστανται φοροαπαλλαγή 15.000 €. Στα τέκνα κάτω των 25 ετών η φοροαπαλλαγή αυξάνεται κατά 2.500 € για κάθε τέκνο. Για τους λοιπούς κληρονόμους, η κληρονομιά κάτω των 1.250 € δεν φορολογείται. Αν ο θανών ήταν κάτοικος στην περιοχή της Βαλλωνίας, ο/η σύζυγος, οι ανιόντες και οι κατιόντες υφίστανται φοροαπαλλαγή 12.500 €. Στα τέκνα κάτω των 21 ετών η φοροαπαλλαγή αυξάνεται κατά 2.500 € για κάθε τέκνο. Για τους λοιπούς κληρονόμους, η κληρονομιά κάτω των 620 € δε φορολογείται. Μέχρι το 2005, ο φορολογικός συντελεστής της Βαλλωνίας για τους μακρινούς συγγενείς, σε περίπτωση που η κληρονομική μερίδα υπερέβαινε ένα ορισμένο όριο ήταν 90%. Εν συνεχεία ο τόσο υψηλός φορολογικός συντελεστής για τους μακρινούς συγγενείς κρίθηκε αντισυνταγματικός⁸³. Τέλος, αν ο θανών ήταν κάτοικος της Φλάνδρας, ισχύει η αρχή της διάσπασης της κληρονομιάς σε κινητά και ακίνητα μέρη⁸⁴, που φορολογούνται προοδευτικώς. Στη φορολόγηση της κληρονομιάς στη συγκεκριμένη

⁸¹ Δεν επιβάλλεται φόρος κληρονομιάς στις μετοχές εταιρείας εδρεύουσας στο Βέλγιο καθώς οι τελευταίες βάσει του βελγικού δικαίου δεν θεωρούνται ακίνητη περιουσία

⁸² Σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 2 Βελγικού Φορολογικού Κώδικα «κάτοικος θεωρείται εκείνος που έχει την κατοικία του ή το κέντρο των δραστηριοτήτων του τη στιγμή του θανάτου του εντός του κράτους».

⁸³ βλ. απόφαση 107/2005.

⁸⁴ βλ. γενικά για την αρχή της διάσπασης της κληρονομιάς αλλά και της αντίθετης αρχής της ενότητας Θεοχαρόπουλο Λ., «Η εφαρμογή της αρχής της ενότητας της κληρονομιάς εν τη φορολόγηση κληρονομιών», ΔΦΝ 1970, σελ. .897-912.

περιοχή υφίσταται μία μέγιστη μείωση των 500 € αν η κληρονομική μερίδα δεν υπερβαίνει τα 50.000 €⁸⁵

Γαλλία

Στη Γαλλία, η επιβολή του φόρου μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας διέπεται από τη νομοθεσία περί φόρου κληρονομιάς και δωρεάς⁸⁶. Ο παραπάνω φόρος πρέπει να καταβληθεί, εφόσον ο αποθανών ήταν κάτοικος Γαλλίας, οι κληρονόμοι είναι κάτοικοι Γαλλίας ή όταν τα περιουσιακά στοιχεία βρίσκονται στη Γαλλία με την επιφύλαξη των κανόνων εδαφικότητας. Ο/Η σύζυγος που κληρονομεί εξαιρείται από το φόρο μεταβίβασης υπό μορφή δωρεάς με μία σημαντική τροπολογία του 2007⁸⁷ στο Γαλλικό Φορολογικό Κώδικα η οποία καθιέρωσε εξαίρεση από τη φορολογία της κληρονομιάς στο πρόσωπο του επιζώντος συζύγου⁸⁸ ενώ μέχρι τότε δεν προβλεπόταν αντίστοιχη φοροαπαλλαγή, όπως ισχύει σε άλλες χώρες, όπως το Ηνωμένο Βασίλειο. Από την άλλη πλευρά, σε σχέση με τους λοιπούς κληρονόμους, προβλέπονται ειδικές εκπτώσεις για κάθε κληρονόμο, ανάλογα με το βαθμό συγγένειας με τον κληρονομούμενο.

Οι φόροι μεταβίβασης περιουσίας οφείλονται για όλα τα περιουσιακά στοιχεία κατά τη στιγμή του θανάτου του, ανεξάρτητα από το αν απορρέουν από εξ αδιαθέτου διαδοχή, διαθήκη ή δωρεά αιτία θανάτου⁸⁹. Με την επιφύλαξη των παραπάνω κανόνων εδαφικότητας και ειδικούς κανόνες απαλλαγής ορισμένων περιουσιακών στοιχείων, ο υποκείμενος στο φόρο περιουσίας, κατ' αρχήν, καθορίζεται σύμφωνα με διατάξεις του γαλλικού αστικού δικαίου. Τα χρέη του αποθανόντος, όπως προκύπτουν κατά την ημερομηνία του θανάτου του, αφαιρούνται από τα περιουσιακά

⁸⁵ Βλ. σχετικά με την ευμενή φορολόγηση κληρονομιών στη Φλάνδρα Quaghebeur M., «Flanders to become a tax heaven», *International Tax Review*, 13.3.2008.

⁸⁶ Ο νόμος για τη φορολόγηση μεταβίβασης περιουσίας στη Γαλλία δυνάμει κληρονομιάς ή δωρεάς είναι γνωστός ως «droit de mutation à titre gratuit (DMTG)».

⁸⁷ Βλ. για τις αλλαγές που εισήχθησαν το 2007 στο γαλλικό σύστημα της φορολόγησης κληρονομιών επί Προεδρίας Ν. Sarkozy βλ. Ticard J.M., Naudin M., «Important changes to French inheritance tax and gift tax», *Private Client Business*, 2008, τ.1, σελ.19-21.

⁸⁸ Βλ. Άρθρο 796-Ο Γαλλικού Φορολογικού Κώδικα.

⁸⁹ Delas P., «France Droit de mutation à titre gratuit», ομιλία σε συνέδριο με θέμα 'Tackling Cross-Border IHT Problems' που εκπονήθηκε την 12η Νοεμβρίου 2012 στις Βρυξέλλες από τον οργανισμό Step και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, ό.π.

στοιχεία. Ο φόρος μεταβίβασης περιουσίας υπολογίζεται επί της καθαρής αξίας που διέρχεται σε κάθε βάση κληρονόμο ή κληροδόχο για την ανάθεση από τους κανόνες δικαίου και τις διατάξεις της διαθήκης του εκλιπόντος.

Πρέπει να τονιστεί ότι δεν απαιτείται πλέον να καταβληθεί φόρος μεταβίβασης περιουσίας μεταξύ συντρόφων που έχουν υπογράψει ιδιωτικό συμφωνητικό συμβίωσης. Επίσης, προβλέπεται φοροαπαλλαγή που εξαρτάται από τη σχέση μεταξύ του θανόντος και των κληρονόμων/κληροδόχων. Συγκεκριμένα, οι γονείς και τα τέκνα του θανόντος που κληρονομούν έως 151.950 € φοροαπαλλάσσονται όπως και οι αδελφοί και οι αδελφές που κληρονομούν έως 15.195 €. Για παράδειγμα, αν μία σύζυγος και δύο τέκνα κληρονομούν από την περιουσία εκλιπόντος συζύγου και πατέρα 1/3 έκαστος και η συνολική αξία της κληρονομιάς ανέρχεται σε 450.000 €, τότε η σύζυγος εξαιρείται από τον φόρο κληρονομιάς και δεν φορολογείται για το ποσό των 150.000 € (450.000: 3), που αντιστοιχεί στο κληρονομικό της μερίδιο. Τα δε τέκνα λαμβάνουν ομοίως 150.000 € το καθένα, τα οποία δεν φορολογούνται, εφόσον για να φορολογηθεί η κληρονομιά που λαμβάνουν τα τέκνα και ο/η επιζών/επιζώσα σύζυγος πρέπει να υπερβαίνει το κληρονομικό μερίδιο του καθενός τα 151.950 €⁹⁰.

Ηνωμένο Βασίλειο

Στο Ηνωμένο Βασίλειο, η κληρονομιά φορολογείται σύμφωνα με το νόμο φορολόγησης κληρονομιάς (Inheritance Tax Act) του 1984, ο οποίος στην πραγματικότητα είναι ένας φόρος μεταβίβασης ακινήτων αν και ονομάζεται φόρος κληρονομιάς⁹¹. Ο φόρος επιβάλλεται επί της κληρονομιαίας περιουσίας, λόγω και της διαφορετικής αντιμετώπισης του ζητήματος της κληρονομικής διαδοχής από πλευράς ιδιωτικού δικαίου, χωρίς κατά κανόνα το ύψος αυτού να συναρτάται με τη συγγενική σχέση μεταξύ κληρονόμου και κληρονομούμενων. Επιβάλλεται συγκεκριμένα φόρος κληρονομιών:

α) για ολόκληρη την κληρονομιαία περιουσία, αν ο κληρονομούμενος είχε τόπο

⁹⁰ «Inheritance tax and law», 13.6.2012, Global Property Guide, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.globalpropertyguide.com/Europe/France/Inheritance> (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

⁹¹βλ. «Attachment Survey of the domestic rules on taxes levies upon death», Copenhagen Economics, 18.8.2010 (όπως διορθώθηκε στις 13.5.2011), ό.π., σελ.1.

κατοικίας στο Ηνωμένο βασίλειο κατά το χρόνο του θανάτου του ή μέχρι και τρία έτη πριν από το θάνατο.

β) Αν ο κληρονομούμενος είχε τόπο κατοικίας εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου, η περιουσία του κληρονομούμενου που βρίσκεται εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου απαλλάσσεται από το βρετανικό φόρο κληρονομιάς, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του δικαιούχου⁹².

Σύμφωνα με το Νόμο Φορολόγησης Κληρονομιάς (Inheritance Tax Act) του 1984, για ολόκληρη την κληρονομιαία περιουσία του κληρονομούμενου, το ποσό των 325.000 λιρών Αγγλίας απαλλάσσεται του φόρου (με ισχύ από τις 6 Απριλίου 2009), ανεξάρτητα από το αν η κληρονομούμενη περιουσία περιέρχεται σε ένα ή περισσότερα άτομα και ανεξάρτητα από τη σχέση μεταξύ του κληρονομούμενου και των δικαιούχων.

Δυνάμει του Section 18(1) του Inheritance Tax Act οι μεταβιβάσεις μεταξύ συζύγων που κατοικούν και οι δύο στο Ηνωμένο Βασίλειο απαλλάσσονται του φόρου καθ' ολοκληρία. Από το Δεκέμβριο του 2005, η φοροαπαλλαγή επεκτάθηκε και στο σύντροφο βάσει του συμφώνου ελεύθερης συμβίωσης του 2004 (Civil Partnership Act) του κληρονομούμενου⁹³. Ωστόσο, αν αμέσως πριν τη μεταβίβαση, ο μεταβιβάζων αλλά όχι ο σύζυγος ή ο σύντροφος βάσει συμφώνου ελεύθερης συμβίωσης του μεταβιβάζοντος κατοικεί στο Ηνωμένο Βασίλειο, απαλλάσσεται του φόρου μόνο κατά 55.000 λίρες Αγγλίας. Το επιπλέον ποσό, που υπερβαίνει τα προαναφερόμενα όρια, φορολογείται με συντελεστή 40% (ισχύει από τις 6 Απριλίου 2009).

Πίνακας 2.3.2.1: Οι φορολογικοί συντελεστές στο Ηνωμένο Βασίλειο

Φορολογητέα βάση	Συντελεστής
Μέχρι 325.000 £ (382. 750 €)	0%
Άνω των 325.000 £ (382. 750 €)	40%

Πηγή: «Inheritance tax and law», Global Property Guide,

⁹² βλ. Venables R., «Foundations and United Kingdom Inheritance Tax», *Offshore and International Tax Review* 2010, Vol. 14 (no 3), σελ. 23-64.

⁹³ «Inheritance tax-civil partnerships-elderly cohabiting sisters-discrimination-art. 14 within art. 1 of Protocol n.1», *European Human Rights Law Review* 2008, 4, σελ.556.

<http://www.globalpropertyguide.com/Europe/United-Kingdom/Inheritance> (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

Αξίζει να σημειωθεί ότι πρόσφατα η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζήτησε εξηγήσεις από το Ηνωμένο Βασίλειο εξαιτίας της υπόνοιας για ύπαρξη διακρίσεων που είναι αντίθετοι στο κοινοτικό δίκαιο βάσει του συγκεκριμένου κανόνα. Εάν δεν υπάρξει ικανοποιητική απάντηση εκ μέρους του Ηνωμένου Βασιλείου εντός δύο (2) μηνών, η Επιτροπή μπορεί να αναφέρει την παράβαση του κοινοτικού δικαίου στο ΔΕΕ. Το Ηνωμένο Βασίλειο εν όψει των εξελίξεων αυτών συζητά την αύξηση του ορίου από 55.000 λίρες Αγγλίας σε 325.000 λίρες Αγγλίας. Από τη στιγμή όμως που θα υπάρχει ακόμα διάκριση μεταξύ κατοίκων και μη, το θέμα παραβίασης του κοινοτικού δικαίου συνεχίζει να υφίσταται⁹⁴.

2.3.3 Κράτη-μέλη που επιβάλλουν φόρο κληρονομιάς και ταυτόχρονα φόρο μεταβίβασης ακινήτων

Δανία

Η Δανία είναι το μοναδικό από τα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης που επιβάλλει φόρο κληρονομιάς και ταυτόχρονα φόρο μεταβίβασης ακινήτων. Σε σχέση με το φόρο μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας που επιβάλλεται στη Δανία ταυτόχρονα με το φόρο κληρονομιάς, αξίζει να σημειωθεί ότι ο φόρος επιβάλλεται στην περιουσία ως σύνολο σε ποσοστό 15% επί της καθαρής αξίας της περιουσίας αλλά ο/η σύζυγος του κληρονομούμενου εξαιρείται αυτού του φόρου.

Η βάση του φόρου κληρονομιάς στη Δανία είναι η φορολόγηση της περιουσίας του αποβιώσαντος και ως βάση για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς

⁹⁴ βλ. Frimston R., «Tackling Border Inheritance Tax Problems», ομιλία σε συνέδριο με θέμα ‘Tackling Cross-Border IHT Problems’, ό.π.

χρησιμοποιείται η συνολική καθαρή αξία του ενεργητικού της κληρονομιάς η οποία μεταβιβάζεται στους κληρονόμους μετά τον θάνατο του κληρονομούμενου. Ο φόρος επιβάλλεται κατά 15% στο καθαρό ποσό αξίας άνω των DKK264 της περιουσίας του αποβιώσαντος προσώπου μαζί με ένα πρόσθετο φόρο 25% επί της περιουσίας που μεταβιβάστηκε σε άλλα πρόσωπα εκτός των εγγυτέρων συγγενών. Η μέγιστη φορολογική επιβάρυνση είναι 36,25%, καθώς το 15% του φόρου ακίνητης περιουσίας αφαιρείται πριν υπολογισθεί το 25% του πρόσθετου φόρου. Η φορολογία μπορεί να αναβληθεί εάν ο επιζών σύζυγος επιλέξει να διατηρήσει την αμέριστη κατοχή του ακινήτου. Στην περίπτωση αυτή, η περιουσία φορολογείται όταν το ακίνητο μεταφερθεί στους κληρονόμους αφού αποβιώσει ο επιζών. Η περιουσία πρέπει να μεταφέρεται στους κληρονόμους εάν ο επιζών σύζυγος πεθάνει ή εάν ο επιζών σύζυγος, ο οποίος διατήρησε την αμέριστη κατοχή του ακινήτου, επιλέγει να παντρευτεί ξανά⁹⁵.

⁹⁵ Για περισσότερες πληροφορίες για το ισχύον σύστημα φορολόγησης κληρονομιών στη Δανία «Inheritance tax and law», Global Property Guide, ό.π.

2.3.4 Κράτη μέλη που επιβάλλουν και άλλους φόρους σχετιζόμενους με την κληρονομιά εκτός από φόρο κληρονομιών ή φόρο μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας

Στην πλειοψηφία τους τα κράτη μέλη στην περίπτωση που επιφυλάσσουν μία επιπλέον επιβάρυνση πλην του φόρου κληρονομιών ή του φόρου μεταβίβασης ακινήτων για την απόκτηση περιουσίας αιτία θανάτου έχουν επιλέξει να το πράξουν με τη μορφή τέλους. Δύο από τα κράτη μέλη της ΕΕ, ήτοι Ισπανία και Ιταλία, παρουσιάζουν την ιδιαιτερότητα ότι επιβάλλουν και άλλο φόρο σχετιζόμενο με την κληρονομιά εκτός από το φόρο κληρονομιάς ή φόρο μεταβίβασης περιουσίας και το γεγονός αυτό τα διαφοροποιεί από τα υπόλοιπα.

Ισπανία

Το δεύτερο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο οποίο επιβάλλεται εκτός από φόρο κληρονομιών και άλλο είδος φόρου σχετιζόμενος με την κληρονομιά είναι η Ισπανία, στην οποία ο φόρος κληρονομιάς καθορίζεται είτε από τη γενική νομοθεσία περί φορολόγησης κληρονομιάς και δωρεών είτε από τη νομοθεσία της συγκεκριμένης αυτόνομης περιφέρειας⁹⁶. Στην περίπτωση της Ισπανίας, υφίσταται μία προσωπική υποχρέωση καταβολής του φόρου εφόσον η Ισπανία ήταν ο τόπος κατοικίας του θανόντος ή του κληρονόμου, ο οποίος βαρύνεται με την υποχρέωση καταβολής του φόρου⁹⁷. Από την άλλη πλευρά, υφίσταται και μία πραγματική υποχρέωση καταβολής του φόρου κληρονομιών η οποία προκύπτει εάν τα αγαθά και των δικαιώματα που μεταβιβάστηκαν βρίσκονται στην ισπανική επικράτεια.

Η φορολογική βάση είναι η πραγματική αξία της ακίνητης περιουσίας, η οποία πρέπει να είναι ίση ή μεγαλύτερη της εμπορικής αξίας. Ανάλογα όμως με τη

⁹⁶ βλ. Νόμο 29/18-12-1987 για τη Φορολόγηση κληρονομιών και Δωρεών και Ν. 22/18-12-2009 για την οικονομία των αυτόνομων περιφερειών.

⁹⁷ Για το ζήτημα της διαφορετικής αντιμετώπισης στη φορολόγηση κληρονομιών των μη κατοίκων σε σχέση με τους κατοίκους στην Ισπανία και τις πιθανές λύσεις που μπορούν να δοθούν βλ. Ribes Ribes A., «Discriminatory inheritance taxation of non-residents in Spain : possible solutions», *European Taxation*, 2010, Vol. 50 (no 12), σελ. 550-557.

συγκεκριμένη περιφέρεια στην οποία απεβίωσε ο κληρονομούμενος ή βρίσκεται η κληρονομαία περιουσία, μπορεί να διαφοροποιείται το σύστημα φορολόγησης των κληρονομιών. Σε ορισμένες δε περιπτώσεις μπορεί να μην επιβάλλεται και καθόλου φορολόγηση κληρονομιών. Με άλλα λόγια, οι αυτόνομες περιφέρειες μπορούν να αυξήσουν ή να επεκτείνουν το εύρος των μειώσεων της φορολογητέας βάσης ή το φάσμα των διαθέσιμων πιστώσεων φόρου ή να τροποποιήσουν τη γενική κλίμακα των συντελεστών και των ειδικών συντελεστών του⁹⁸.

Οι αυτόνομες περιφέρειες της Ναβάρρα⁹⁹ και της Χώρας των Βάσκων έχουν ευρύ δικαίωμα για αυτορρύθμιση του φόρου κληρονομιάς. Η φορολογία στις περιοχές αυτές διαφέρει σημαντικά από τη φορολόγηση στις άλλες ισπανικές περιφέρειες. Η νομοθεσία της αυτόνομης περιοχής εφαρμόζεται εάν ο κληρονόμος είναι κάτοικος Ισπανίας και ο αποβιώσας υπήρξε κάτοικος στη συγκεκριμένη αυτόνομη περιοχή κατά τη διάρκεια της πενταετούς περιόδου πριν από το θάνατο του. Το ανωτέρω περιγραφόμενο πολύπλοκο νομοθετικό πλαίσιο έχει ως αποτέλεσμα να ελλοχεύει έντονα ο κίνδυνος ύπαρξης διακρίσεων μεταξύ κατοίκων και μη κατοίκων¹⁰⁰.

Επιπλέον, εκτός του φόρου κληρονομιάς, επιβάλλεται στην Ισπανία τόσο ένα είδος φόρου μεταβίβασης όσο και τέλη χαρτοσήμου που πρέπει να καταβληθούν από τον δικαιούχο, όταν η κυριότητα ενός στοιχείου του ενεργητικού ή ένα δικαίωμα που μεταβιβάζεται μπορεί να εισαχθεί σε ένα δημόσιο μητρώο. Η φορολογητέα βάση είναι η αξία της δεδηλωμένης περιουσίας, αν και υπάρχουν ειδικοί κανόνες αποτίμησης.

⁹⁸ βλ. αναλυτικά για τον τρόπο φορολόγησης κληρονομιών ανά περιφέρεια στην Ισπανία *International Estate and Inheritance Tax Guide 2012*, Ernst and Young, ό.π., σελ.204-213, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.ey.com

⁹⁹ βλ. Περιφερειακό νομοθετικό διάταγμα της Ναβάρρα 250/2002 της 16ης Δεκεμβρίου 2002.

¹⁰⁰ βλ. υπόθεση C-127/2012 (Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά Ισπανίας), της οποίας αναμένεται η δημοσίευση, που εξετάζει τη συμβατότητα με το δίκαιο της ΕΕ της πρόβλεψης σημαντικών εκπτώσεων φόρου σε κατοίκους και όχι σε μη κατοίκους και άλλων φορολογικών προνομίων που παρέχονται αποκλειστικά και μόνο σε κατοίκους βάσει περιφερειακών νομοθετικών διαταγμάτων.

Ιταλία

Ένα από τα κράτη-μέλη στα οποία επιβάλλονται και άλλοι φόροι σχετιζόμενοι με την κληρονομιά εκτός από φόρο κληρονομιών ή φόρο μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας είναι η Ιταλία. Στην Ιταλία, οι φόροι κληρονομιάς υπολογίζονται σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φόρου κληρονομιάς και δωρεών (εκτός από τις περιπτώσεις, όπου ισχύει αφορολόγητο) καθώς και σύμφωνα με τη νομοθεσία περί κτηματολογίου και υποθηκοφυλακείου, εφόσον υπάρχει ακίνητη περιουσία. Με τους Νόμους 286/2006 και 296/2006¹⁰¹ έχουν εισαχθεί εκ νέου οι φόροι κληρονομιάς και δωρεάς και τις περισσότερες από τις διατάξεις του νομοθετικού διατάγματος 346/1990 (Κώδικα Φορολογίας κληρονομιών και δωρεών), το οποίο αποτελούσε το βασικό νομοθέτημα για θέματα φορολόγησης επί κληρονομιών και δωρεών μέχρι τις 25 Οκτωβρίου του 2001, ημερομηνία κατά την οποία οι φόροι κληρονομιών και δωρεών καταργήθηκαν. Ο Νόμος 286/2006 εισήγαγε ορισμένες αλλαγές στον ορισμό του πεδίου εφαρμογής του φόρου κληρονομιάς και δωρεάς καθώς και στους ισχύοντες φορολογικούς συντελεστές ενώ ο Νόμος 296/2006 εισήγαγε κάποιες περαιτέρω ήσσονος σημασίας αλλαγές. Ο φόρος κληρονομιάς ισχύει για το σύνολο περιουσίας, αν ο κληρονομούμενος είναι κάτοικος στην Ιταλία κατά το χρόνο του θανάτου. Η φορολογία θα ισχύσει μόνο για τα εν Ιταλία περιουσιακά στοιχεία, εάν ο κληρονομούμενος δεν ήταν κάτοικος Ιταλίας. Ο φόρος επιβάλλεται στο καθαρό μερίδιο της κληρονομιάς (για παράδειγμα, μετά την αφαίρεση των υποχρεώσεων και των εκπιπτόμενων δαπανών, τα χρέη του εκλιπόντος, τα έξοδα της κηδείας και τα ιατρικά έξοδα), λαμβάνοντας υπόψη τα μη υποκείμενα στο φόρο κατώτατα όρια που εξαρτώνται από τη σχέση μεταξύ του μεταβιβάζοντος και παραλήπτη.

Παράλληλα με το φόρο κληρονομιάς, οι μετά θάνατον μεταβιβάσεις της ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στην Ιταλία (και τα δικαιώματα σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ιταλία) υπόκεινται επίσης σε φόρο υποθήκης και κτηματολογίου. Οι φόροι ισχύουν για τη μεταβίβαση της ακίνητης περιουσίας που βρίσκεται στην Ιταλία άσχετα με το γεγονός εάν μια τέτοια μεταβίβαση θα συμβεί μετά το θάνατο ή είναι εξ επαχθούς αιτίας (και ανεξάρτητα από την κατοικία του οφειλέτη ή του εκχωρητή-δανειστή).

¹⁰¹ βλ. αναλυτικά για το σύστημα φορολόγησης κληρονομιών στην Ιταλία Μελέτη Copenhagen Economics, ό.π., Attachment: Survey of the domestic rules on taxes levied upon death, σελ. 23.

2.3.5 Κράτη-μέλη που δεν επιβάλλουν φόρο κληρονομιάς

Ο αριθμός των κρατών μελών που δεν επιβάλλουν το φόρο κληρονομιάς κατόπιν καταργήσεώς του με νόμο συνεχώς αυξάνεται ενώ μέχρι πρότινος η συντριπτική πλειοψηφία των κρατών-μελών επέβαλε φόρο κληρονομιάς και ένα πολύ μικρό ποσοστό δεν επέβαλε. Υπάρχουν βέβαια και κράτη μέλη τα οποία ουδέποτε επέβαλαν φόρο κληρονομιάς.

Αυστρία

Η Αυστρία παρουσιάζει μια αξιοσημείωτη ιδιαιτερότητα στο θέμα της φορολόγησης κληρονομιάς. Η ιδιαιτερότητα αυτή έγκειται στο γεγονός ότι είναι το μοναδικό κράτος στο οποίο ο φόρος κληρονομιάς (*Erbschaftssteuer*) καταργήθηκε την 1η Αυγούστου 2008 με την απόφαση της 7ης Μαρτίου 2008 του Ανωτάτου Συνταγματικού Δικαστηρίου, η οποία κήρυξε το σχετικό νόμο¹⁰² αντισυνταγματικό¹⁰³, ενώ σε όλα τα υπόλοιπα κράτη μέλη που επέβαλαν φόρο κληρονομιάς και αποφάσισαν να τον καταργήσουν, η κατάργηση έγινε με νόμο/νομοθετικό διάταγμα. Συγκεκριμένα, στην κομβική αυτή απόφαση, κρίθηκε από το Ανώτατο Συνταγματικό Δικαστήριο ότι οι κανόνες για την αποτίμηση της περιουσίας όπως ισχύουν στο αυστριακό δίκαιο παραβιάζουν την αρχή της ισότητας¹⁰⁴.

Ωστόσο, η απόκτηση ακινήτων από κληρονομική διαδοχή στην Αυστρία υπόκειται σε φόρο μεταβίβασης ακινήτων (*Grunderwerbssteuer*). Η φορολογική βάση του φόρου μεταβίβασης ακινήτων είναι η αντικειμενική αξία πολλαπλασιασμένη επί τρία, η οποία όμως είναι κατά πολύ μικρότερη της εμπορικής αξίας¹⁰⁵. Σε γενικές γραμμές,

¹⁰² Πρόκειται για τον Νόμο *Erbschaftssteuer, ErbStG 1955*, όπως δημοσιεύτηκε η τελευταία του τροποποίηση στην τελευταία εφημερίδα ομοσπονδίας I 2000/42.

¹⁰³ Κατά την ίδια χρονική στιγμή, καταργήθηκε και ο παρεμφερής φόρος δωρεών.

¹⁰⁴ Για μία παρουσίαση της απόφασης και των νομικών ζητημάτων που τίθενται σε αυτήν βλ. Hasenauer C., Prinz J., «Inheritance and gift tax repealed by Constitutional Court», *International Tax Review*, Σεπτέμβριος 2007, σελ. 90.

¹⁰⁵ Γενικά, το φορολογικό σύστημα της Αυστρίας έχει δεχθεί έντονη κριτική επειδή το σύστημα εκτίμησης της περιουσίας είναι κατά πολλούς ανορθόδοξο και άδικο κυρίως λόγω της αναντιστοιχίας μεταξύ εμπορικής και αντικειμενικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων βλ. «International Comparison,

το ποσοστό του φόρου μεταβίβασης είναι 3,5% επί της φορολογητέας περιουσίας για τα άτομα που αποκτούν κληρονομικό δικαίωμα και δεν είναι εγγύτεροι συγγενείς ενώ όταν το ακίνητο αποκτάται από τον επιζώντα σύζυγο, τον πατέρα ή τη μητέρα ή το εγγόνι ή το τέκνο (νόμιμο ή μη, υιοθετημένο ή θετό) του θανόντος, το ποσοστό είναι 2%.

Επιβάλλεται επιπλέον τέλος της τάξεως του 1% για εγγραφή της πράξης μεταβίβασης των κληρονομιαίων περιουσιακών στοιχείων στο αρμόδιο Υποθηκοφυλακείο. Προ της κατάργησης του φόρου με την απόφαση του ανωτάτου συνταγματικού δικαστηρίου, υπήρχε τόσο ομόσπονδος όσο και ομοσπονδιακός φόρος. Το ύψος τους καθοριζόταν από τη σχέση του κληρονόμου με τον θανόντα. Ο φορολογικός συντελεστής στην κατηγορία φόρου 1 (σύζυγος, τέκνα) κυμαινόταν μεταξύ 2% και 15% ενώ στην υψηλότερη φορολογική κλίμακα 5 (μακρινοί συγγενείς και τρίτους) μεταξύ 14% και 60%.

Εσθονία

Η Εσθονία είναι ένα κράτος-μέλος της ΕΕ στο οποίο δεν έχει επιβληθεί ποτέ φόρος κληρονομιάς. Ισχύουν όμως διάφορες επιβαρύνσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται, σε ορισμένες περιπτώσεις, φόρος εισοδήματος και κερδών κεφαλαίου. Συγκεκριμένα, η μεταβίβαση του ακινήτου που έλαβε ο φορολογούμενος είτε με τη μορφή δωρεάς είτε κληρονομιάς υπόκειται σε φόρο εισοδήματος. Υπάρχουν και μερικά κέρδη που απαλλάσσονται από τη φορολογία, όπως κέρδη από την πώληση της πρώτης κατοικίας του φορολογουμένου ή κέρδη από τη μεταβίβαση εξοχικής κατοικίας την οποία ο φορολογούμενος έχει στην κατοχή του για περισσότερο από δύο (2) χρόνια¹⁰⁶.

Inheritance taxation over real estate and financial assets», Νοέμβριος 2009, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.auren.com (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

¹⁰⁶ «Inheritance tax and law», Global Property Guide, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.globalpropertyguide.com/Estonia> (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

Κύπρος

Η Κύπρος είναι χαρακτηριστικό παράδειγμα της κατάργησης του φόρου κληρονομιάς με νόμο. Συγκεκριμένα, το 2000 ο φόρος κληρονομιάς στην Κύπρο καταργήθηκε την 1.1.2000 με τον Νόμο 74(1)/2000. Η κατάργηση αφορά στην καταβολή των μεταβιβαστικών δικαιωμάτων και του Κεφαλαιουχικού Φόρου¹⁰⁷. Το δικαίωμα απαλλαγής δίνεται για περιπτώσεις μέχρι και τρεις (3) βαθμού συγγένειας. Αν ο θανών ήταν κάτοικος Κύπρου δεν επιβάλλεται φόρος κληρονομιάς στην περιουσία που είχε στην Κύπρο ή σε οποιαδήποτε άλλη περιουσία που είχε εκτός Κύπρου. Αν όμως ο θανών δε διέμενε στην Κύπρο, εξαιρείται από τη φορολόγηση κληρονομιών στην Κύπρο αλλά ενδέχεται να υπόκειται στη φορολογική δικαιοδοσία άλλου κράτους στο οποίο είχε τη διαμονή του. Σε κάθε περίπτωση, ο εκτελεστής/διαχειριστής της περιουσίας του αποθανόντα υποχρεούται, με βάση τον Νόμο Περί Περιουσίας Αποθανόντων Προσώπων, όπως υποβάλει στις φορολογικές αρχές κατάσταση ενεργητικού και παθητικού του αποθανόντα εντός (6) έξι μηνών από την ημερομηνία θανάτου.

Πρέπει επιπλέον να σημειωθεί ότι τα διεθνή κυπριακά εμπιστεύματα¹⁰⁸ έχουν σημαντικά πλεονεκτήματα τα οποία είναι ιδιαίτερος ελκυστικός για τους επενδυτές,

¹⁰⁷ Ο Κεφαλαιουχικός Φόρος Κερδών επιβάλλεται στην Κύπρο σε ποσοστό 20% επί των καθαρών κερδών που έχουν προκύψει από την διάθεση ακίνητης περιουσίας στην Κύπρο από ιδιοκτήτες οποιασδήποτε εθνικότητας (Κύπριους, υπηκόους κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και άλλων χωρών). Επίσης, ο Κεφαλαιουχικός Φόρος Κερδών επιβάλλεται και σε Εταιρίες οι οποίες είναι Εγγεγραμμένοι Ιδιοκτήτες Ακίνητης Περιουσίας στις περιπτώσεις πώλησης τόσο των Ακινήτων τους όσο και των Μετοχών τους. Υπάρχουν βέβαια και μερικές εξαιρέσεις όπου οι Εταιρίες φορολογούνται με Εταιρικό Φόρο και συντελεστή 10% επί των κερδών που προκύπτουν από την διάθεση ακίνητης περιουσίας, όμως αυτό εναπόκειται σε ειδικές προϋποθέσεις.

¹⁰⁸ Ο αγγλοσαξονικός θεσμός του trust, που έχει αποδοθεί στην ελληνική νομική ορολογία με τον όρο εμπίστευμα, υποδηλώνει την έννομη σχέση που καταρτίζεται, όταν περιουσιακά αντικείμενα τίθενται κάτω από τον έλεγχο ενός προσώπου που καλείται εμπιστευματοδόχος (trustee) προς το συμφέρον ενός άλλου προσώπου, του δικαιούχου (beneficiary), ή για την εκπλήρωση ενός σκοπού. Το κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα των συμβάσεων εμπιστεύματος είναι ότι η κυριότητα ή άλλα παρεμφερή δικαιώματα του εμπιστεύματος μεταβιβάζονται στους εμπιστευματοδόχους, οι οποίοι εμφανίζονται προς τα έξω ως οι κύριοι ή οι δικαιούχοι των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων. Στην εσωτερική όμως σχέση η οποία συνδέει τον μεταβιβάζοντα με τον εμπιστευματοδόχο, συμφωνείται, ότι από οικονομική άποψη ο ουσιαστικός κύριος των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων εξακολουθεί να παραμένει ο μεταβιβάζων, στις οδηγίες του οποίου υπόκειται ο εμπιστευματοδόχος ως προς τη

αφού το εισόδημα από ένα διεθνές καταπίστευμα δε φορολογείται στην Κύπρο. Με τον όρο διεθνές εμπίστευμα εννοούμε ένα εμπίστευμα του οποίου, α) ο δημιουργός και όλοι οι δικαιούχοι (εκτός από Κοινωφελή Ιδρύματα) δεν είναι μόνιμοι κάτοικοι Κύπρου, β) τουλάχιστον ένας από τους εμπιστευματοδόχους είναι μόνιμος κάτοικος Κύπρου και γ) η περιουσία του εμπιστεύματος δεν περιλαμβάνει ακίνητα στην Κύπρο. Με βάση τη σχετική νομοθεσία, η περιουσία διεθνούς εμπιστεύματος, τα εισοδήματα της για παράδειγμα τόκοι, μερίσματα, ενοίκια και τα έσοδα της από πώληση, δεν υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος, κεφαλαιουχικών κερδών, κληρονομιάς, έκτακτη εισφορά για την άμυνα ή άλλη φορολογία στην Κύπρο. Οι εξαιρέσεις αυτές δεν ισχύουν στην περίπτωση δικαιούχου διεθνούς εμπιστεύματος ο οποίος είναι φορολογικός κάτοικος Κύπρου¹⁰⁹. Από την άλλη πλευρά, επιβάλλεται στους δωρεοδόχους φόρος δωρεών, η οποία διαφοροποιείται ανάλογα με τη συγγένεια δωρητή-δωρεοδόχου. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση δωρεάς μεταξύ γονέων και τέκνων ο φορολογικός συντελεστής είναι 4% ενώ όταν πρόκειται για δωρεές μεταξύ συζύγων ή συγγενών τρίτου βαθμού ο φορολογικός συντελεστής είναι 8%.

Λετονία

Στη Λετονία δεν επιβάλλεται φόρος κληρονομιών. Ο Κώδικας Πολιτικής Δικονομίας της Λετονίας ορίζει ότι ο κληρονόμος πρέπει να καταβάλει ορισμένο ποσό στο κράτος ως αμοιβή για θέματα που αφορούν στην επιβεβαίωση των κληρονομικών δικαιωμάτων ή τη διάταξη της τελευταίας βούλησης¹¹⁰. Από την άλλη πλευρά, οι δωρεές μεταξύ συγγενών εξαιρούνται από τη φορολόγηση αλλά οι δωρεές

διαχείριση, εκμετάλλευση και διάθεση του εμπιστεύματος. βλ. σχετικώς Δεληγιάννη - Δημητράκου Χ., *Trust και Καταπίστευμα*, εκδ. Αντ. Σάκκουλα 1998, β' έκδ., ιδίως σελ. 24-26, 32-33, 69, 99-101, 106-107, Γιαννόπουλο Α., «Εμπίστευμα (Trust) και Civil law : Η εμπειρία της Λουιζιάνα», σε *Ελλ. Δνη* 40, σελ. 988-1004, Γεωργιάδη Α., «Διαδοχή και Εμπίστευμα (Trust)» σε *Ελλ.Δνη* 36, σελ. 1041-1046, ιδίως σελ. 1043.

¹⁰⁹ βλ. *Φορολογικές Πληροφορίες Κύπρου 2012, Το Φορολογικό σύστημα*, εκδ. Pricewaterhousecooper, 2012, σελ. 48 προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.pwc.com/cy (τελευταία πρόσβαση την 29.01.2013).

¹¹⁰ Βλ. άρθρο 34 Αστικού Δικονομικού Κώδικα της Λετονίας.

που υπερβαίνουν τα 1000 LVL ετησίως και δωρητές τους είναι μη-συγγενείς υπόκεινται σε φόρο 25%¹¹¹.

Μάλτα

Στη Μάλτα, ο φόρος κληρονομιάς καταργήθηκε στις 25 Νοεμβρίου 1992. Πρέπει να σημειωθεί όμως ότι παρά την κατάργηση του φόρου κληρονομιών η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου συνεχίζει να υφίσταται για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία. Πρόκειται για την ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στη Μάλτα και για μετοχές ιδιωτικής εταιρίας περιορισμένης ευθύνης η οποία ιδρύθηκε στη Μάλτα. Γενικά για τη μεταβίβαση των μετοχών είτε εν ζωή είτε αιτία θανάτου, αξίζει να σημειωθεί ότι αυτή υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου και σε φόρο μεταβίβασης με συντελεστή 2% επί της αξίας. Αν όμως τουλάχιστον το 75% των περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας της οποίας οι μετοχές κληρονομούνται περιλαμβάνουν ακίνητη περιουσία ή δικαιώματα επ' αυτής, τότε οφείλεται φόρος με συντελεστή 5%¹¹². Από την άλλη πλευρά, η μεταβίβαση ακινήτων είτε εν ζωή είτε αιτία θανάτου υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου και σε φόρο μεταβίβασης με συντελεστή 5% επί της αξίας αγοράς ή μεταβίβασης του ακινήτου ανάλογα με το ποια είναι η υψηλότερη. Ακόμα, οι δωρεές που συντελέστηκαν κατά τη διάρκεια της ζωής του θανόντος, δεν υπόκεινται σε καμία φορολογία με επιφύλαξη των διατάξεων που προστατεύουν τη νόμιμη μοίρα.

Πορτογαλία

Στην Πορτογαλία η κατάργηση του φόρου κληρονομιών συντελέστηκε το Νοέμβριο 2003 δυνάμει του νομοθετικού διατάγματος 287/12.11.2003. Όμως, η κτήση περιουσιακών στοιχείων μέσω κληρονομικής διαδοχής φορολογείται με το

¹¹¹ «Taxation and Investment in Latvia, Reach, Relevance, reliability, Deloitte Touch Tohmatu Limited», 2011, σελ.20 προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.deloitte.gr (τελευταία πρόσβαση την 29.01.2013).

¹¹² Ganado J.M. & Dr. Attard S., «International Succession Laws - Malta Chapter», 2001, σελ.16-19 προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.jmganado.com> (τελευταία πρόσβαση την 28.01.2013).

φόρο Selo, ο οποίος συνίσταται στο 10% της κληρονομιαιάς περιουσίας¹¹³, εκτός και αν πρόκειται για την κληρονομιά του/της συζύγου, των τέκνων, του πατρός ή της μητρός του κληρονομούμενου¹¹⁴ και τότε δεν υφίσταται φορολόγηση βάσει του φόρου selo.

Σλοβακία

Ο φόρος κληρονομιάς έχει καταργηθεί στη Σλοβακία από την 1η Ιανουαρίου 2004 στο πλαίσιο μίας ευρύτερης φορολογικής μεταρρύθμισης. Παράλληλα, κατά την ίδια χρονική στιγμή καταργήθηκε και η φορολογία δωρεών αλλά και η φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Συγκεκριμένα, στόχοι της εν λόγω φορολογικής μεταρρύθμισης ήταν η δημιουργία ενός μόνο συντελεστή ΦΠΑ, η απλοποίηση του φορολογικού συστήματος, η διαφάνεια για όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη και η δυνατότητα επίτευξης υψηλότερων κερδών¹¹⁵. Λόγω της κατάργησης της φορολόγησης δωρεών, οι δωρεές δεν αναγνωρίζονται πλέον ως φορολογική έκπτωση των δαπανών.

Προ της κατάργησης των ανωτέρω φόρων, ίσχυε ο Νόμος 314 περί του φόρου κληρονομιάς, δωρεάς και μεταβίβασης ακίνητης ιδιοκτησίας, στο άρθρο 5 του οποίου οριζόταν (1) Ο φορολογούμενος είναι ο αποδέκτης και ο δωρητής εγγυάται τον φόρο. (2) Εάν ο δικαιούχος είναι ανήλικος ή άτομο ανίκανο να εκτελέσει νομικές πράξεις ή ένα πρόσωπο του οποίου ο τόπος κατοικίας είναι άγνωστος, τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του φορολογουμένου θα πρέπει να ασκεί ο νόμιμος εκπρόσωπός του ή μια επιτροπή διορισμένη από το δικαστήριο. Εάν η δωρεά λάβει χώρα στο εξωτερικό, ο δωρητής είναι ο φορολογούμενος.

¹¹³ «Κληρονομική διαδοχή στην ΕΕ, Κληρονομικό δίκαιο σε 27 χώρες της ΕΕ», 10.10.2012 <http://www.successions-europe.eu/el/finland/topics> (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

¹¹⁴ Το πορτογαλικό δίκαιο αναγνωρίζει μόνο τη συμβίωση σε ελεύθερη σχέση, δηλαδή μια σχέση που δεν έχει καταχωρηθεί και δεν παρέχει αυτόματα κληρονομικό δικαίωμα στο/στη σύντροφο που επιζεί. Το άτομο αυτό δεν μπορεί να γίνει κληρονόμος εκτός και αν το προβλέπει η διαθήκη. Ωστόσο, αν είναι απαραίτητο, μπορεί να προσφύγει στο “direito de alimentos” (άρθρο 2020 του πορτογαλικού Αστικού Κώδικα).

¹¹⁵ «Business Environment and Taxes in Slovakia», εκδ.Podnikatefsa Aliancia Slovenska, 10.05.2006, σελ.38, προσβάσιμο στο http://www.alianciapas.sk/menu_aktuality_10052006.pdf (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

Σουηδία

Ένα ακόμα κράτος στο οποίο αποφασίσθηκε η κατάργηση του φόρου κληρονομιών με νόμο είναι η Σουηδία. Αρχικά, το Σουηδικό Κοινοβούλιο αποφάσισε το Δεκέμβριο του 2003 την κατάργηση της φορολόγησης κληρονομιών μεταξύ παντρεμένων συζύγων ή συντρόφων οι οποίοι δεν έχουν διατελέσει γάμο με ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2004. Εν συνεχεία, το Κοινοβούλιο αποφάσισε να καταργήσει τον φόρο κληρονομιάς συνολικά την 31η Δεκεμβρίου 2004 με ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2005. Το Κοινοβούλιο αργότερα ψήφισε νόμο για την απαλλαγή από τον φόρο κληρονομιάς για την περίοδο 17 - 31 Δεκεμβρίου 2004. Ο σημαντικότερος λόγος που οδήγησε στην απόφαση αυτή ήταν ο μεγάλος αριθμός των Σουηδών που σκοτώθηκαν στο ασιατικό Τσουνάμι στις 26 Δεκεμβρίου 2004¹¹⁶, καθώς προ του συγκεκριμένου τραγικού γεγονότος, η απαλλαγή από τον φόρο κληρονομιάς δεν ήταν γνωστή ή αναμενόμενη κατά την περίοδο αυτή. Από την άλλη πλευρά, οι Σουηδοί υπήκοοι των οποίων τα περιουσιακά στοιχεία βρίσκονται στην αλλοδαπή μπορεί να υπάγονται στο φόρο κληρονομιάς της χώρας καταγωγής τους ή του κράτους όπου βρίσκονται τα περιουσιακά στοιχεία. Προ της κατάργησης του φόρου κληρονομιών, ο αντίστοιχος φόρος επιβαλλόταν μετά το θάνατο του κληρονομούμενου στο πλαίσιο του Νόμου Φορολόγησης Κληρονομιών και Δωρεών του 1941 (*lag om arvsskatt och gåvoskatt, SFS 1941:416*). Με βάση αυτόν τον Νόμο, κάθε δικαιούχος - κληρονόμος ή κληροδόχος φορολογείτο χωριστά επί της αξίας του ακινήτου που λάμβανε ως κληρονομιά¹¹⁷.

¹¹⁶ Eliason M., Ohlsson H., *Timing of death and the repeal of the Swedish inheritance tax*, Working Paper, Department of Economics, University of Uppsala, 2010, σελ. 1 υποσημ.1 (αδημοσίευτη διπλωματική εργασία).

¹¹⁷ Για μία συνολική επισκόπηση του σουηδικού μοντέλου φορολόγησης κληρονομιών και δωρεών προ της κατάργησης του φόρου βλ. Waller E., «National report of Sweden for the IFA Congress 1985», *Cahiers de droit fiscal international*, Volume LXXb σελ. 537.

Κεφάλαιο 3ο : Το Πρόβλημα της Διπλής Φορολόγησης Κληρονομιών

3.1 Οριοθέτηση προβλήματος

Τα εντελώς διαφορετικά συστήματα επιβολής φόρου κληρονομιών εντός της ΕΕ έχουν ως αποτέλεσμα το φαινόμενο της διπλής ή ακόμα και πολλαπλής φορολογίας κληρονομιών, όπως συνηθίζουμε να ονομάζουμε τη φορολόγηση της ίδιας κληρονομιαιάς περιουσίας στην περίπτωση θανάτου του ίδιου προσώπου από δύο ή περισσότερες εθνικές φορολογικές αρχές. Το πρόβλημα της διπλής φορολογίας δεν απαντάται μόνο στην Ευρώπη αλλά σε ολόκληρο τον κόσμο. Η διεθνής ή ευρωπαϊκή φορολογική αντιμετώπιση των κληρονομιών αποτελεί αναμφίβολα ένα από τα πιο περίπλοκα ζητήματα του διεθνούς φορολογικού δικαίου και παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον σε αρκετούς τομείς, τόσο σε κρατικό επίπεδο όσο και σε κοινοτικό αλλά και διεθνές. Αν και είναι ένα θέμα πολυπαραγοντικό, όπως θα γίνει αντιληπτό από την ανάλυση που ακολουθεί, είναι εντυπωσιακό ότι δεν ακούει κανείς συχνά για διπλή φορολογία των κληρονομιών. Ενδεχόμενες αιτίες αποσιώπησης είναι η έλλειψη ενδιαφέροντος από τα κράτη για τα προβλήματα των φόρων κληρονομιάς ή το υψηλό ποσοστό της φοροαποφυγής ή ακόμα και η αδυναμία των ίδιων των κρατών να συλλέξουν στοιχεία με βάση την τοποθεσία τους.

Στη σύγχρονη εποχή, το πρόβλημα διπλής φορολογίας κληρονομιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση όχι μόνο συνεχίζει να υφίσταται αλλά φαίνεται μάλιστα να εντείνεται. Τούτο εξηγείται ποικιλοτρόπως, καθώς, σύμφωνα με μελέτες, αποδεικνύεται περίτρανα ότι όλο και περισσότεροι πολίτες της Ευρωπαϊκής Ένωσης μετακινούνται ολοένα και περισσότερο από τη μία χώρα στην άλλη εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης για να σπουδάσουν, να εργαστούν ή ακόμα και να περάσουν εκεί τα χρόνια μετά τη συνταξιοδότησή τους. Συγκριτικά με το 2005¹¹⁸ ο αριθμός των πολιτών της ΕΕ-27 που κατοικούν σε διαφορετικό κράτος-μέλος από αυτό της καταγωγής τους ανέρχονταν σε περίπου 12,3 εκατομμύρια το 2010¹¹⁹, υπήρχε δηλαδή μία αύξηση κατά τρία (3) εκατομμύρια άτομα. Άλλες μελέτες δείχνουν ότι η διασυνοριακή ακίνητη ιδιοκτησία στην ΕΕ αυξήθηκε μεταξύ του 2002 και του 2010 έως και 50% καθώς επίσης και ότι υπάρχει εντυπωσιακή τάξη αύξησης των

¹¹⁸ Δεδομένα της Eurostat και της *Copenhagen Economics Study*, ό.π.

¹¹⁹ Για λεπτομέρειες σχετικά με τις εν λόγω άλλες μελέτες βλ. μελέτη *Copenhagen Economics Study*, ό.π., σελ 63-64.

διασυνοριακών επενδύσεων χαρτοφυλακίου¹²⁰. Δεδομένων των παραπάνω στατιστικών στοιχείων είναι σχεδόν σίγουρο ότι στο μέλλον θα κληρονομούνται περισσότερα περιουσιακά στοιχεία διασυνοριακά, επομένως θα ανακύπτουν και περισσότερα ζητήματα διπλής φορολόγησης της κληρονομητέας περιουσίας. Τη δεδομένη χρονική στιγμή ο αριθμός των δυνητικών περιπτώσεων διασυνοριακών κληρονομιών στοιχείων ανέρχεται σε 290.000 έως 360.000 κατ' έτος¹²¹.

Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφερθεί ένα παράδειγμα διασυνοριακής κληρονομιάς¹²² που οδηγεί σε διπλή φορολογία των φορολογουμένων. Έστω ότι υπάρχουν δύο Φινλανδές αδελφές, εκ των οποίων η μία κατοικεί στη Φινλανδία και η άλλη στη Σουηδία, που κληρονομούν ένα ακίνητο στο Βέλγιο από ένα θείο τους που κατοικούσε στη Φινλανδία κατά τη στιγμή του θανάτου του. Εν προκειμένω, οι δύο αδελφές θα έλθουν αντιμέτωπες με το πρόβλημα της διπλής φορολόγησης¹²³, αφού θα πρέπει να καταβάλλουν φόρο κληρονομιάς στο Βέλγιο στο οποίο βρίσκεται το ακίνητο (και μάλιστα σε ποσοστό 60% επί της εμπορικής αξίας του ακινήτου) αλλά και στη Φινλανδία, στην οποία κατοικούσε κατά τη στιγμή του θανάτου του ο θείος τους¹²⁴. Οι παρεμφερείς περιπτώσεις με αυτή των δύο Φινλανδών αδελφών συνεχώς πληθαίνουν και είναι προφανές ότι η κάθε περίπτωση είναι ξεχωριστή, αφού τα δεδομένα ποικίλουν.

Όλα τα παραπάνω αποτελούν όπως γίνεται αντιληπτό μία όψη του προβλήματος της διπλής φορολόγησης της κληρονομιάς. Τούδε και στο εξής θα γίνει μία προσπάθεια να φωτιστούν, να καταγραφούν και να αναδειχθούν όσο το δυνατόν περισσότερες πλευρές του πολύπλοκου αυτού ζητήματος.

¹²⁰ Ανακοίνωση της 15.12.2011, COM (2011) 864, η οποία παραπέμπει στην εκτίμηση επιπτώσεων των λύσεων φορολογικών προβλημάτων διασυνοριακών κληρονομιών, σελ. 4.

¹²¹ Ανακοίνωση της 15.12.2011, COM (2011) 864, ό.π., σελ. 4.

¹²² Το παράδειγμα αντλήθηκε από το έγγραφο της Επιτροπής «Tackling EU cross border inheritance tax obstacles, Frequently asked questions, 15 Δεκεμβρίου 2011», MEMO/11/917, σελ. 6 και στηρίζεται στα νομοθετικά δεδομένα των εμπλεκόμενων κρατών-μελών την παρούσα χρονική στιγμή.

¹²³ Η αδελφή που κατοικεί στη Φινλανδία (εν αντιθέσει με την αδελφή που κατοικεί στη Σουηδία) δε θα καταβάλλει το 13% του φόρου που κατέβαλε στο Βέλγιο, επειδή η φινλανδική νομοθεσία προβλέπει αυτή τη φοροαπαλλαγή μόνο για κληρονόμους που κατοικούν στη Φινλανδία.

¹²⁴ Δεν προκύπτει υποχρέωσης καταβολής φόρου στη Σουηδία αφού η επιβολή φόρου κληρονομιών έχει πλέον καταργηθεί εκεί.

Οι ιδιαιτερότητες του φόρου κληρονομιών απορρέουν σε μεγάλο βαθμό από το γεγονός ότι άμεσοι φόροι, στους οποίους συγκαταλέγεται και ο φόρος κληρονομιών, παραμένουν πεδίο όπου κάθε κράτος μπορεί να ασκήσει την φορολογική του εξουσία με βάση τις εκάστοτε κρατούσες δημοσιονομικές-κοινωνικές-αναπτυξιακές προτεραιότητες με ελάχιστη επιρροή από υπερεθνικούς περιορισμούς¹²⁵. Ωστόσο, οι κανόνες φορολόγησης κληρονομιών, εφόσον τίθενται από χώρες ενταγμένες στην Ευρωπαϊκή Ένωση, πρέπει κατ' αρχάς να σέβονται το κοινοτικό δίκαιο. Όπως άλλωστε έχει επισημανθεί και από Δικαστήριο Ευρωπαϊκό Κοινοτήτων (νυν Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης), «η άμεση φορολογία δεν εμπίπτει, καθεαυτή, στις αρμοδιότητες της Κοινότητας, παρ' όλα αυτά οι αρμοδιότητες που διατηρούν τα κράτη μέλη πρέπει να ασκούνται συστηματικά εντός του κοινοτικού δικαίου¹²⁶». Εκτός από το παραπάνω πλαίσιο εντός του οποίου πρέπει να νομοθετεί κάθε κράτος-μέλος, η σχεδόν απεριόριστη εξουσία φορολόγησης περιορίζεται περαιτέρω τόσο νομικά από τους εθνικούς κανόνες διεθνούς φορολογικού δικαίου όσο και πρακτικά λόγω της δυσκολίας εκτέλεσης των κρατικών πράξεων επιβολής φόρου. Με εξαίρεση τους ανωτέρω περιορισμούς, το κάθε κράτος μπορεί να φορολογήσει οποιαδήποτε συναλλαγή σε όλο τον κόσμο μεταξύ συμβαλλομένων οποιασδήποτε ιθαγένειας και το γεγονός αυτό είναι ο βασικότερος παράγοντας για την ύπαρξη του φαινομένου της διπλής ή πολλαπλής φορολογίας.

Σχετικά με το φαινόμενο της διεθνούς διπλής (ή πολλαπλής) φορολογίας κληρονομιών, η τελευταία εκπορεύεται από τη συμπληρωματική λειτουργία της νομοθεσίας δύο χωρών στην περίπτωση θανάτου του ίδιου προσώπου και προφανώς της ίδιας κληρονομιαίας περιουσίας. Τα προβλήματα της διπλής φορολόγησης κληρονομιών προκύπτουν δηλαδή κυρίως λόγω της διαφορετικής φορολογικής νομοθεσίας των κρατών περί της κληρονομικής διαδοχής και των ανομοιογενών ρυθμίσεων του σχετικού ιδιωτικού δικαίου. Ιδιαίτερα σημαντικό ρόλο διαδραματίζουν τα συνδετικά στοιχεία στα οποία θεμελιώνει εκάστοτε κράτος το δικαίωμα φορολόγησης. Ειδικότερα, η διαφορετική ερμηνεία από κράτος σε κράτος

¹²⁵ βλ. σχετικά Φουφόπουλος Γ., «Η θεμελίωση και οι συνέπειες των αρχών του ευρωπαϊκού δικαίου της άμεσης φορολογίας», *ΔΦΝ*, τόμος 58, 2004, σελ. 1181-1188 και σελ. 1259-1266.

¹²⁶ Βλ. απόφαση του ΔΕΚ της 14ης Φεβρουαρίου 1995, υπόθεση C-279/93 (Schumacker), σημείο 21, απόφαση της 11ης Αυγούστου 1995, υπόθεση C-80/94 (Wielockx), σημείο 16 και της 10ης Μαρτίου 2005, C-39/04, (Laboratoires Fournier), σκέψη 14.

κάποιων όρων που συνιστούν συνδεδετικά στοιχεία όπως: «διαμονή» - «κατοικία» - «τοποθεσία της κληρονομιαιάς περιουσίας» κρύβεται συχνά πίσω από το φαινόμενο διπλής ή πολλαπλής φορολόγησης κληρονομιών¹²⁷, καθώς τα εν λόγω στοιχεία δημιουργούν σύνδεσμο με ορισμένο κράτος για κληρονομιά η οποία μπορεί να φορολογηθεί και από δεύτερο ή ενδεχομένως και τρίτο κράτος¹²⁸. Επιπλέον, η υπηκοότητα του κληρονόμου ή του κληροδόχου – ανεξάρτητα όμως από τη μόνιμη διαμονή ή την εθνικότητα είτε του θανόντος είτε του κληρονόμου ή του κληροδόχου – σε κάποια κράτη, κυρίως εκτός ΕΕ¹²⁹, όπως οι Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής ή το Μεξικό, αποτελεί στοιχείο δυνάμει του οποίου μπορεί να φορολογηθεί μία κληρονομιά ενώ ενδέχεται να υπάρχουν και άλλα στοιχεία, όπως η τοποθεσία της περιουσίας, που δημιουργούν πρόσθετη βάση φορολόγησης για άλλο κράτος. Επίσης, είναι πιθανό οι κληρονομιαιές περιουσίες να μπορούν να θεωρηθούν ότι υπόκεινται σε φορολογία στο κράτος στο οποίο ο κληροδόχος είχε την κατοικία του ή στο κράτος στο οποίο βρίσκονται αυτές. Γίνεται λοιπόν αντιληπτό το πρόβλημα της διπλής φορολογίας μπορεί να προκύψει όταν ο κληροδόχος ή η περιουσία του έχει κάποιο σύνδεσμο με περισσότερα του ενός κράτους.

Συνοπτικά, οι βασικότερες συγκρούσεις μεταξύ των συνδεδετικών στοιχείων που μπορεί να δημιουργήσουν διπλή φορολόγηση είναι τριών τύπων:

α) «Σύγκρουση κατοικίας-εδαφικότητας»: Αυτή η σύγκρουση αποτελεί την πιο κοινή σύγκρουση μεταξύ συνδεδετικών στοιχείων και προκύπτει από τη φορολόγηση των περιουσιακών στοιχείων από το κράτος μέλος στο οποίο ο θανών ή ο κληρονόμος

¹²⁷ βλ. γενικά για το θέμα των συγκρούσεων μεταξύ των συνδεδετικών στοιχείων και το πώς επηρεάζουν την ελευθερία κίνησης κεφαλαίων Weber D., «In search of a (New) equilibrium between Tax Sovereignty and The freedom of Movement within EC», *Intertax*, Volume 24, issue 12, Kluwer Law International 2006, σελ. 586-612.

¹²⁸ Jones A., «A comparative study of inheritances and gift taxes», *European Taxation*, October-November 1994, σελ. 335-336.

¹²⁹ Εντός ΕΕ το θέμα της φορολόγησης βάσει υπηκοότητας αντιμετωπίστηκε από το ΔΕΚ σχετικά με μεμονωμένο φορολογικό μέτρο της Ολλανδίας με την απόφαση Van Hilten, C- 513/03, στην οποία κρίθηκε ότι η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των κατοίκων ημεδαπής που είναι υπήκοοι του οικείου κράτους μέλους και των κατοίκων ημεδαπής που είναι υπήκοοι άλλων κρατών μελών, που απορρέει από μια εθνική ρύθμιση, εφόσον γίνεται στο πλαίσιο της κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας, δεν μπορεί να θεωρηθεί δυσμενής διάκριση που απαγορεύεται βάσει του άρθρου 73 Β της Συνθήκης (βλ.σκέψη 47 της εν λόγω απόφασης).

διαμένει σε συνδυασμό με τη φορολόγηση των περιουσιακών στοιχείων υπόκεινται σε φορολόγηση στο άλλο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκονται.

β) «Σύγκρουση κατοικίας-κατοικίας»: Πρόκειται για τη λιγότερο συχνή σύγκρουση η οποία όμως έχει συχνά το μεγαλύτερο αντίκτυπο όσον αφορά τη διπλή φορολογία. Προκύπτει όταν περισσότερα του ενός κράτη ισχυρίζονται ότι ένας κληρονόμος πρέπει να φορολογηθεί στο κράτος μέλος τους εξαιτίας δεδομένων τα οποία εκλαμβάνονται από το εκάστοτε κράτος ικανά να θεμελιώσουν κατοικία του φορολογούμενου σε δύο ή περισσότερα κράτη. Ένα άτομο με ολλανδικό διαβατήριο, για παράδειγμα, που έχει μεγαλώσει στο Ηνωμένο Βασίλειο και έχει εκεί τα κύρια περιουσιακά του στοιχεία αλλά ζει προς το παρόν στην Ισπανία, μπορεί να θεωρηθεί από τις φορολογικές αρχές και στα τρία κράτη ως υπεύθυνος για τον φόρο κληρονομίας.

γ) «Σύγκρουση εδαφικότητας-εδαφικότητας»: Αυτή η σύγκρουση εμφανίζεται όταν δύο ή περισσότερα κράτη μέλη ισχυρίζονται ότι η κληρονομικότητα υπόκειται στη δικαιοδοσία τους. Για υλικά περιουσιακά στοιχεία, όπως η ακίνητη περιουσία, είναι δύσκολο να λάβει χώρα αυτή η σύγκρουση αλλά είναι ιδιαίτερα συνήθης όταν πρόκειται για άυλα στοιχεία του ενεργητικού, όπως τα πνευματικά δικαιώματα¹³⁰.

Πρακτικά, αφ' ής στιγμής, ένας πολίτης της ΕΕ έρχεται αντιμέτωπος με μία κληρονομιά διασυνοριακού χαρακτήρα, υφίσταται δύο σοβαρούς κινδύνους. Πρώτον μπορεί να εκτεθεί σε φορολογικές διακρίσεις, οι οποίες συνίστανται κυρίως στη διαφορετική μεταχείριση υπηκόων κρατών μελών¹³¹, και, δεύτερον, υπάρχει ο κίνδυνος φορολογίας της ενιαίας κληρονομίας από περισσότερα κράτη – μέλη χωρίς καμία απαλλαγή ή χωρίς μόνιμη απαλλαγή σχετικά με τη διπλή φορολογία.

Παρόμοια προβλήματα μπορούν να προκύψουν και κατά τη φορολόγηση εισοδήματος από δύο κράτη-μέλη. Στην περίπτωση όμως της διπλής φορολόγησης κληρονομιών, ο πολίτης δεν έχει να αντιμετωπίσει τη διπλή φορολόγηση ενός

¹³⁰ *Copenhagen Economics Study*, ό.π., σελ. 10-11.

¹³¹ Βλ. ενδεικτικά για τις φορολογικές διακρίσεις Πιτσιλής Γ., «Η φορολογική διάσταση των θεμελιωδών ελευθεριών του Κοινοτικού Δικαίου: 15 έτη νομολογίας του ΔΕΚ», *ΧρΠΔ* Α/2001, σελ. 545- 552, Μπουχαγιάρ Κ., *Η αντιμετώπιση φορολογικών διακρίσεων*, Νομική Βιβλιοθήκη, 2007, Lyons Τ., «Discrimination against individuals and enterprises on groups of nationality: Direct Taxation and European Court of Justice», *BTR*, 1994, σελ. 554, Vanistendael F., «Tax Revolution in Europe The impact of Non-Discrimination», *European Taxation*, 2000, σελ. 3.

οικονομικού έτους, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου, αλλά την διπλή φορολόγηση της περιουσίας μίας ολόκληρης ζωής. Εντούτοις, η σύναψη διμερών συμβάσεων σχετικά με τη διπλή φορολογία των εισοδημάτων είναι πιο συνηθισμένη στα κράτη μέλη σε σχέση με τη σύναψη συμβάσεων σχετικά με την αποφυγή της διπλής φορολογίας κληρονομιάς.

Το εν λόγω πρόβλημα έχει σοβαρές προεκτάσεις σε πολλά επίπεδα, οι οποίες είναι σχεδόν σίγουρο ότι θα λάβουν σύντομα μεγάλες διαστάσεις λόγω της αύξησης των περιπτώσεων διασυνοριακής κληρονομιάς, εάν δε ληφθούν σχετικά μέτρα αντιμετώπισης. Μία πρώτη πιθανή κατάληξη του φαινομένου διπλής ή πολλαπλής φορολογίας είναι η αξία της κληρονομιάς να επηρεαστεί αρνητικά καθώς επίσης τα συνολικά επίπεδα της φορολογίας δύνανται να είναι αισθητά υψηλότερα από εκείνα που εφαρμόζονται με καθαρά εσωτερικό χαρακτήρα. Επίσης, οι πολίτες μπορεί να δυσκολευτούν οικονομικά, όπως και οι επιχειρήσεις, αφού δε θα μπορούν να εκμεταλλεύονται το δικαίωμα να κυκλοφορούν και να δρουν ελεύθερα σε διασυνοριακό επίπεδο στο πλαίσιο της εσωτερικής αγοράς. Επομένως, θα υπάρξει δυσχέρεια στην ανταλλαγή υπηρεσιών καθώς και στη κίνηση κεφαλαίων και προσώπων μεταξύ των διαφόρων κρατών. Σε ορισμένες περιπτώσεις διασυνοριακών κληρονομικής διαδοχής ο συνολικός λογαριασμός της εφορίας πιθανολογείται να είναι τόσο υψηλός που ο κληρονόμος να χρειαστεί να συνάψει δάνειο ή ακόμα και να αποποιηθεί το κληρονομηθέν ακίνητο ή το σύνολο της κληρονομιάς. Κατ' επέκταση, θα δημιουργηθεί μία αποθάρρυνση στις επενδύσεις γενικότερα.

Με άλλα λόγια, οι αρνητικές συνέπειες της διπλής φορολόγησης κληρονομιών μπορούν να αποβούν καταστροφικές σε μικροοικονομικό επίπεδο κυρίως εξαιτίας του υψηλού φορολογικού συντελεστή. Όλοι οι πολίτες της ΕΕ καθώς και οι επιχειρήσεις ιδίως μικρού και μεσαίου μεγέθους¹³² αλλά και άλλοι φορείς που υπόκεινται σε φόρο κληρονομιάς είναι δυνατόν να επηρεαστούν από τα παραπάνω προβλήματα, αφού οι φόροι θα είναι λιγότεροι ευνοϊκοί από εκείνους που θα ίσχυαν αν δεν υπήρχε διασυνοριακή διάσταση. Αντίθετα, όσον αφορά την ποσοτική αποτύπωση του προβλήματος, οι επιπτώσεις δεν είναι ιδιαίτερα επιζήμιες σε

¹³² βλ. σχετικά με την επίδραση του φόρου κληρονομιών στις επιχειρήσεις μικρού και μεσαίου μεγέθους Commission Staff Working Paper Impact Assessment, accompanying the document Commission Recommendation, regarding relief for double taxation of inheritances, 15.12.2011, σελ. 46.

μακροοικονομικό επίπεδο¹³³. Το ποσοστό που αντιπροσωπεύουν οι διασυνοριακές υποθέσεις θα παραμείνει πολύ μικρό παρά την προβλεπόμενη αύξηση, αν αναλογιστεί κανείς ότι τα συναθροισμένα έσοδα των κρατών – μελών από τους εθνικούς και τους διασυνοριακούς φόρους κληρονομιών αντιπροσωπεύουν λιγότερο από το 0,5% των συνολικών φορολογικών εσόδων στα κράτη – μέλη της ΕΕ και το 1% των χωρών μελών του ΟΟΣΑ, σύμφωνα με μελέτη που εκπονήθηκε το 2010¹³⁴.

Μολαταύτα, παρά τη μικρή επίδραση του προβλήματος της διπλής ή πολλαπλής κληρονομιάς κληρονομιών σε μακροοικονομικό επίπεδο, παραμένει ιδιαίτερος σημαντικό για τους πολίτες της ΕΕ, τους οποίους επηρεάζει στενά και χρήζει άμεσης αντιμετώπισης προς αποφυγήν των σοβαρών επιπτώσεων που μπορεί να έχει. Τα κράτη μέλη, παρ' όλο που ίσως να μην έχουν αντιληφθεί το μέγεθος του προβλήματος, υιοθετούν εδώ και κάποια χρόνια κάποιες πρακτικές προκειμένου να το περιορίσουν¹³⁵. Πρόκειται για:

- α) τη σύναψη διμερών συμβάσεων σύμφωνα κυρίως με το μοντέλο του ΟΟΣΑ και
- β) την εισαγωγή αυτόνομων ρυθμίσεων του εθνικού δικαίου.

3.2 Τρόποι αντιμετώπισης του προβλήματος της διπλής φορολογίας κληρονομιών

3.2.1 Οι διμερείς συμβάσεις

3.2.1.1 Το μοντέλο του ΟΟΣΑ

Η σύναψη διμερών συμβάσεων είναι η πιο διαδεδομένη μέθοδος με την οποία δύο κράτη προσπαθούν να περιορίσουν το φαινόμενο διπλής φορολογίας. Μέσω των διμερών αυτών συνθηκών, μπορούν να συμφωνηθούν οι περιπτώσεις που θα έχει δυνατότητα φορολόγησης το κάθε κράτος ή έστω να γίνει καταμερισμός των πεδίων

¹³³ Για μία αναλυτική παρουσίαση των επιπτώσεων της αύξησης των περιπτώσεων διασυνοριακής κληρονομιάς σε μικροοικονομικό και μακροοικονομικό επίπεδο βλ. *Copenhagen Economics*, ό.π. σελ. 11-14, 53-73.

¹³⁴ Αποτελέσματα της έρευνας για το 2010 «Maisto Death as a taxable event and its international ramification, General report for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association», *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol 95b, 2010.

¹³⁵ βλ. σχετικά με τους τρόπους απαλλαγής των κρατών μελών από τη διπλή φορολόγηση Devgun D., «Multilateral Capital transef tax Treaty relief within the European Community», *European Law Review*, 1995, Vol. 20 (no 5), σελ. 451-470.

φορολόγησης μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών με αποτέλεσμα να μην φορολογούν δύο κράτη την ίδια κληρονομιά.

Η πρώτη σοβαρή προσπάθεια για μελέτη ζητημάτων διπλής φορολογίας από διεθνείς οργανισμούς ξεκίνησε το 1923. Εκείνη τη χρονιά, οι ειδικοί καθηγητές Bruins, Einaudi, Seligman και Stamp¹³⁶ υπέβαλαν στην Οικονομική Επιτροπή της Κοινωνίας των Εθνών μία έκθεση η οποία προσπαθούσε να δημιουργήσει και να εφαρμόσει κριτήρια για την κατανομή του συνολικού φόρου μεταξύ διαφόρων κρατών και στο κείμενό της γίνεται αναφορά σε κατανομή πλούτου για φορολογικούς σκοπούς λαμβάνοντας υπόψη την τοποθεσία της περιουσίας, την προέλευσή της και την κατοικία ή διανομή του κατέχοντος την περιουσία.

Εν συνεχεία, αρκετά χρόνια αργότερα, το 1963, ο ΟΟΣΑ, εστίασε στο πρόβλημα της διπλής φορολογίας στις κληρονομίες και προσπάθησε να επιλύσει κάποια από τα σημαντικά προβλήματα που δημιουργούνται εξ αιτίας του φαινομένου. Συγκεκριμένα, τον Ιούλιο του 1963, ο ΟΟΣΑ ζήτησε από την Οικονομική του Επιτροπή να υποβάλλει ένα σχέδιο για την αποφυγή διπλής φορολογίας στις περιουσίες και τις κληρονομίες. Το Μάιο του 1966, η Οικονομική Επιτροπή υπέβαλε ένα Σχέδιο Σύμβασης για το εν λόγω ζήτημα στο Συμβούλιο του ΟΟΣΑ. Από το 1978 έως το 1982, η Οικονομική Επιτροπή του ΟΟΣΑ προετοίμασε μία εκτενέστερη μελέτη πάνω στο ζήτημα αυτό, με στόχο την ανανέωση και τη συμπλήρωση του Σχεδίου Σύμβασης του 1966. Τον Ιούνιο του 1982, το Συμβούλιο του ΟΟΣΑ υιοθέτησε μία πρόταση για επέκταση του Σχεδίου Σύμβασης σε ζητήματα αποφυγής διπλής φορολογίας δωρεών. Έτσι, δημιουργήθηκε το Μοντέλο Σύμβασης του 1982. Όπως φάνηκε από την ανωτέρω ανάλυση, η βασική διαφορά μεταξύ της Συμβάσεως του 1966 και της Συμβάσεως του 1982 είναι η επέκταση της Σύμβασης του 1982 και στις δωρεές.

Τα Μοντέλα Σύμβασης του 1966 και 1982 έχουν παρόμοια δομή και φιλοσοφία με το Μοντέλο Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος και Κεφαλαίου του 1977. Η Οικονομική Επιτροπή που συνέταξε το Σχέδιο Σύμβασης του 1982 έχει χρησιμοποιήσει ως πρότυπο τα Άρθρα και τα Σχόλια που αναφέρονται στο Μοντέλο

¹³⁶ Για μία αναλυτική παρουσίαση της Έκθεσης του 1923 βλ. Vogel K., Kirchof P., *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel*, εκδ. Kluwer Law International Ltd, 2002, σελ. 90 επ.

Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος και Κεφαλαίου του 1977¹³⁷. Ωστόσο, η φορολογία κληρονομιών και δωρεών παρουσιάζει ιδιαιτερότητες σε σχέση με τη φορολόγηση εισοδήματος και κεφαλαίου και γι' αυτό δημιουργήθηκε νέα Σύμβαση η οποία αναφέρεται αποκλειστικά στις δωρεές και τις κληρονομίες. Πρέπει να σημειωθεί ότι τα δύο Πρότυπα Συμβάσεων έχουν τη δυνατότητα να λειτουργήσουν παραπληρωματικά, δηλαδή εάν τα κράτη επιθυμούν να καταλήξουν σε μία διμερή σύμβαση που να έχει εφαρμογή τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο στη φορολογία κληρονομιών και δωρεών, μπορούν να τα συνδυάσουν.

Το Μοντέλο Σύμβασης του 1982 αποτελεί την πιο ολοκληρωμένη προσπάθεια προτύπου διμερούς σύμβασης που προσπαθεί να επιλύσει τα προβλήματα διπλής φορολογίας κληρονομιών και δωρεών, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι δεν παρατηρούνται μεμπτά σημεία και ατέλειες¹³⁸, τα οποία θα προσπαθήσει να αναδείξει η παρούσα μελέτη. Το κείμενό της ξεδιπλώνεται σε έξι κεφάλαια και αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής της σύμβασης (Κεφάλαιο I), σε ορισμούς σχετιζόμενους με το ζήτημα (Κεφάλαιο II), στην κατανομή των φορολογικών δικαιωμάτων μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών (Κεφάλαιο III), στις μεθόδους για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας (Κεφάλαιο IV) και κλείνει με τελικές διατάξεις (Κεφάλαια V και VI).

Ήδη από την έκδοση του 1963, το Μοντέλο Σύμβασης του ΟΟΣΑ δημοσιεύτηκε με ένα σχόλιο (*Commentary*) για κάθε άρθρο. Αυτά τα σχόλια είναι ένα είδος ερμηνείας των ασαφειών των άρθρων ή / και προσπάθεια αντιμετώπισης κάποιων προβλημάτων που δεν επιλύονται με τη Συνθήκη και συμβάλλουν στην ομοιόμορφη ερμηνεία της Σύμβασης ώστε να υπηρετηθεί ο σκοπός της, που δεν είναι άλλος από την αποφυγή διπλής φορολογίας¹³⁹. Έτσι και η παρούσα μελέτη σε πολλά σημεία

¹³⁷ Για την ακρίβεια, στα Σχόλια του ΟΟΣΑ για το Πρότυπο Σύμβασης του 1982 αναφέρεται ότι: «οι έννοιες που εκφράζονται με την ίδια ορολογία στα Πρότυπα Σύμβασης πρέπει να εφαρμόζονται όμοια και στις δύο περιπτώσεις (ενν. στο Μοντέλο Συνθήκης για Αποφυγή Διπλής Φορολογίας στις Δωρεές και στις Κληρονομίες και στο Σχέδιο Συνθήκης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας για το Εισόδημα και το Κεφάλαιο) προσαρμοζόμενες όπου χρειάζεται στη διαφορετική φύση της κάθε μορφής φορολόγησης».

¹³⁸ βλ. για ανάλυση των άρθρων του Μοντέλου Σύμβασης 1982 Campbell D., *International Taxation of Low-Tax Transactions - Low-Tax Jurisdictions*, Τόμος 2, Yorkhill Law Publishing, 2006, σελ. 350-368

¹³⁹ βλ. για το ρόλο των Σχολίων, μεταξύ άλλων, Vogel K., «The influence of the OECD Commentaries on Treaty Implementation», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 2000, σελ. 612, Alpert H., Van Read K., *Essays in International Taxation in Honour of I. Robert Sidney, Deventer : the Netherlands*. εκδ. Kluwer, 1993, σελ. 61 επ.

ανάπτυξης των ζητημάτων που διαπραγματεύονται τα άρθρα καταφεύγει στα εν λόγω σχόλια προκειμένου να διευκρινίσει τις ασάφειες της Συνθήκης και να επιχειρήσει να κατανοήσει τη βούληση των συντακτών αυτής.

Ξεκινώντας μία σύντομη επισκόπηση των σημαντικότερων σημείων του Μοντέλου Σύμβασης του 1982, κρίθηκε σκόπιμο να διευκρινιστεί αρχικώς το πεδίο εφαρμογής του. Σύμφωνα με το άρθρο 1, *«το πεδίο εφαρμογής της σύμβασης του 1982 ασχολείται μόνο με κληρονομούμενους που κατοικούν ή διαμένουν σε ένα ή δύο συμβαλλόμενα κράτη κατά το χρόνο του θανάτου»*. Επομένως, καθίσταται σαφές με το εν λόγω άρθρο ότι η Σύμβαση δεν επιλύει περιπτώσεις όπου τα άτομα έχουν την κατοικία τους ή διαμονή σε περισσότερα από δύο συμβαλλόμενα κράτη. Ακόμα, δεν περιλαμβάνει στο πεδίο εφαρμογής του μία συχνή και σημαντική περίπτωση διπλής φορολογίας, αυτήν που μπορεί να προκύψει από τη φορολόγηση κληρονόμου/κληροδόχου και κληρονομούμενου για την ίδια κληρονομιά περιουσία.

Η έννοια της φορολογικής κατοικίας είναι ένα από τα σημαντικότερα ζητήματα με τα οποία ασχολείται το Πρότυπο Σύμβασης του 1982. Βάσει του άρθρ. 4 παρ. 1 της Σύμβασης *«κάτοικος είναι οποιοδήποτε πρόσωπο του οποίου η κληρονομιά ή η δωρεά σύμφωνα με το δίκαιο αυτού του κράτους υπόκειται σε φόρο στο κράτος αυτό λόγω κατοικίας, διαμονής, τόπου διεύθυνσης των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αυτού του προσώπου ή οποιουδήποτε άλλου κριτηρίου παρόμοιας φύσεως»*. Η κατοικία ορίζεται, επομένως, όπως φαίνεται από τον ανωτέρω ορισμό, σχετικά ευρέως, υπονοώντας ότι ο αποθανών μπορεί κάλλιστα να θεωρείται ότι χρησιμοποιεί ως έδρα και τα δύο συμβαλλόμενα κράτη. Από την άλλη πλευρά, δεν περιλαμβάνει και το πρόσωπο του οποίου η κληρονομιά ή η δωρεά υπόκειται σε φόρο σε αυτό το κράτος μόνο με τα κριτήρια της τοποθεσίας. Ερμηνεύοντας το άρθρο αυτό, εύκολα καταλήγει κανείς στο συμπέρασμα ότι δυνάμει του Μοντέλου του 1982 προτεραιότητα έχει το κράτος στο οποίο ο θανών είχε την κατοικία του άλλως τη διαμονή του. Εάν είχε μόνιμη κατοικία/διαμονή σε δύο κράτη δίνεται προβάδισμα στο κράτος στο οποίο ανέπτυξε τα ζωτικά του συμφέροντα¹⁴⁰. Επίσης, διαφαίνεται

¹⁴⁰ Εάν το κέντρο των ζωτικών συμφερόντων δε μπορεί να προσδιοριστεί το άρθρο 4 παρ. 2 περ. β και γ παρέχει σα δευτερεύοντα κριτήρια, πρώτα τη συνήθη κατοικία και μετά την εθνικότητα. Εάν ο αποθανών είχε την εθνικότητα και των δύο συμβαλλομένων κρατών ή καμίας από αυτές, το πρόβλημα πρέπει να λυθεί με αμοιβαία συμφωνία μεταξύ των κρατών μελών δυνάμει του άρθρου 4 παρ. 2 περ. δ,

ότι δίνεται βαρύτητα στην κατοικία του θανόντος ή του δωρητή και παραβλέπεται το γεγονός ότι στα κράτη-μέλη εφαρμόζονται και άλλα κριτήρια, όπως η ιθαγένεια, η κατοικία, διαμονή του κληρονόμου/κληροδόχου, η εθνικότητα του θανόντος ή του δωρητή.

Οι συντάκτες του Μοντέλου Σύμβασης του ΟΟΣΑ, έχοντας εντοπίσει κάποιες από τις συγκρούσεις που δυσχεραίνουν ιδιαίτερα τη δίκαιη κατανομή του φόρου, ασχολήθηκαν ειδικότερα με το πρόβλημα διπλής φορολογίας που δημιουργείται από την εφαρμογή των κριτηρίων εδαφικότητας και κατοικίας. Το Μοντέλο προσπαθεί να επιλύσει τη συγκεκριμένη σύγκρουση περιορίζοντας τη φορολογία με βάση τα στοιχεία εδαφικότητας σε δύο περιπτώσεις: στη φορολόγηση ακίνητης περιουσίας (άρθρο 5) και στη φορολόγηση μόνιμης εγκατάστασης ή σταθερή βάσης επιχείρησης. (άρθρο 6). Όλα τα άλλα στοιχεία φορολογούνται δυνάμει του άρθρου 7 μόνο στο συμβαλλόμενο κράτος στο οποίο ο θανών ή δωρεοδόχος είχε την κατοικία του κατά τον κρίσιμο χρόνο. Όπως ήταν αναμενόμενο το ευρύ φάσμα περιπτώσεων που καταλήγει στο άρθρο 7, το οποίο αφορά σε ασώματα περιουσιακά στοιχεία, προκάλεσε την αντίδραση των χωρών μελών του ΟΟΣΑ η οποία διατυπώθηκε με τη μορφή επιφύλαξης¹⁴¹.

Η σειρά των κριτηρίων, όπως προκύπτει από τη Σύμβαση, διαμορφώνεται ως εξής: 1) τοποθεσία της περιουσίας 2) κατοικία θανόντος/δωρητή και 3) υπηκοότητα θανόντος/δωρητή. Εάν προκύψει διπλή φορολογία επειδή το κράτος κατοικίας και το κράτος εδαφικότητας επιθυμούν να φορολογήσουν τα ίδια περιουσιακά στοιχεία, τότε με βάση το Μοντέλο Σύμβασης του ΟΟΣΑ μπορεί να φορολογήσει με βάση την αρχή της τοποθεσίας και μετά το κράτος κατοικίας να χορηγήσει εξαίρεση ή πίστωση φόρου. Αν το κράτος κατοικίας και το κράτος υπηκοότητας φορολογούν τα ίδια περιουσιακά στοιχεία, όπως αναφέρονται στο άρθρο 7 του Μοντέλου, τότε το κράτος κατοικίας προηγείται το κράτος υπηκοότητας.

Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης είναι μία ακόμα έννοια-κλειδί, που απασχολεί το Πρότυπο Σύμβασης του 1982. Δυνάμει του αρ. 6 παρ. 2 του Μοντέλου μόνιμη

βλ. Σχόλια στο άρθρο 6 παρ. 3 του Μοντέλου Σύμβασης Διπλής Φορολογίας στις Περιουσίες, Κληρονομίες και Δωρεές του 1982, Paris 1983, Κεφ. Β', σελ. 26.

¹⁴¹ Συγκεκριμένα, δέκα πέντε (15) κράτη-μέλη επιφυλάχθηκαν στο άρθρο 7 και πολλά από αυτά διατήρησαν το δικαίωμα να επιβάλλουν μία συμπληρωματική φορολογία με το κριτήριο κατοικίας του κληρονόμου ή του κληροδόχου.

εγκατάσταση σημαίνει «έναν καθορισμένο τόπο επιχειρηματικής δραστηριότητας στον οποίο διεξάγονται όλες οι μερικές εργασίες της επιχείρησης». Το άρθρ. 6 παρ. 3 περιλαμβάνει έναν μη εξαντλητικό κατάλογο παραδειγμάτων, σύμφωνα με τα Σχόλια της Συνθήκης¹⁴², με περιπτώσεις που πληρούν τις προϋποθέσεις για να θεωρηθούν μόνιμη εγκατάσταση. Πρόκειται για α) έδρα διοίκησης β) υποκατάστημα γ) γραφείο δ) εργοστάσιο ε) εργαστήριο στ) ορυχείο, πετρελαιοπηγή ή πηγή αερίου, λατομείο ή άλλον τόπο εκμετάλλευσης πλουτοπαραγωγικών πηγών. Το σημαντικότερο πρόβλημα αυτού του άρθρου είναι το γεγονός ότι αναφέρεται σε εταιρίες μη προσωπικές και δε διασαφηνίζει τι μέλλει γενέσθαι στην περίπτωση φορολόγησης κληρονομίας μεριδίου προσωπικών επιχειρήσεων και συγκεκριμένα δεν προσδιορίζει εάν ένα συμβαλλόμενο κράτος μπορεί να φορολογήσει με το κριτήριο της τοποθεσίας το μερίδιο συμμετοχής ενός θανόντος μέλους προσωπικής εταιρίας που έχει συσταθεί σε άλλο συμβαλλόμενο κράτος αλλά εκμεταλλευόταν μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης στο πρώτο κράτος¹⁴³. Η Οικονομική Επιτροπή προτείνει μέσω των Σχολίων να εισάγουν τα συμβαλλόμενα κράτη στις διμερείς συμβάσεις που συνάπτουν μεταξύ τους την πρόβλεψη ότι η φύση του δικαιώματος θα προσδιορίζεται από το δίκαιο του κράτους το οποίο δεν είναι κράτος κατοικίας του κληρονομούμενου ή του δωρητή¹⁴⁴ με δυνατότητα όμως για διαφορετική συμφωνία μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών¹⁴⁵.

Επιπρόσθετα, το κεφάλαιο 4 του Μοντέλο Σύμβασης του 1982 αναφέρει τις δύο πιο γνωστές μεθόδους για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας που απορρέει από τη φορολόγηση της ίδιας κληρονομιαίας περιουσίας στο ένα κράτος βάσει της τοποθεσίας της περιουσίας και στο άλλο με κριτήριο την κατοικία του θανόντος. Πρόκειται για τη μέθοδο απαλλαγής του φόρου και τη μέθοδο έκπτωσης. Η μέθοδος απαλλαγής έχει ως αποτέλεσμα ότι το κράτος κατοικίας του θανόντος απαλλάσσει από το φόρο οποιαδήποτε περιουσία η οποία, σε σχέση με το ίδιο γεγονός και σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Η μέθοδος έκπτωσης σημαίνει ότι το κράτος κατοικίας

¹⁴² Σχόλια, Report, ό.π., σελ. 29.

¹⁴³ Στυλιανίδου Μ., *Η αποφυγή της διπλής φορολογίας κληρονομιών : η συμβολή του ελληνικού δικαίου στην αντιμετώπιση του προβλήματος*, ό.π., σελ. 90-93.

¹⁴⁴ Σχόλια Report, ό.π., άρθρ. 7 παρ. 24, σελ. 70.

¹⁴⁵ Σχόλια Report, ό.π., άρθρ. 7 παρ. 26 σελ. 71.

επιτρέπει την έκπτωση ποσού ίσου προς το φόρο που καταβλήθηκε στο άλλο κράτος δυνάμει του κριτηρίου εδαφικότητας. Αν χορηγεί πίστωση, η έκπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει όμως τον φόρο που θα είχε επιβληθεί στο κράτος κατοικίας, σε ό,τι αφορά την κληρονομιαιά περιουσία, αν η έκπτωση δεν είχε γίνει.

Το Μοντέλο Σύμβασης 1982 δίνει στα συμβαλλόμενα κράτη τη δυνατότητα να επιλέξουν μεταξύ των δύο μεθόδων. Εφόσον όμως ακολουθείται η ίδια μέθοδος και από τα δύο κράτη, αρκεί να επιλεγεί το οικείο άρθρο. Τα σχόλια του άρθρου 9B που αναφέρεται στην μέθοδο έκπτωσης του φόρου προβλέπουν ότι σε περίπτωση διαπραγματεύσεως μίας σύμβασης με μία χώρα η οποία φορολογεί το σύνολο της περιουσίας του υπηκόου της, ο οποίος ήταν κάτοικος άλλης χώρας για λιγότερο από δέκα (10) χρόνια, η πρώτη χώρα να χορηγήσει ως πίστωση φόρου ένα ποσό ίσο με το φόρο που καταβλήθηκε στη χώρα της κατοικίας του, η οποία επίσης φορολογεί το σύνολο της περιουσίας του¹⁴⁶.

Κάποια προβλήματα ανακύπτουν κατά την ερμηνεία και εφαρμογή του Μοντέλου σε σχέση με τις προαναφερόμενες μεθόδους εξάλειψης διπλής φορολογίας όταν η χώρα κατοικίας παρέχει πρόσθετες εκπτώσεις, για παράδειγμα στο επιζώντα σύζυγο. Σε αυτήν την περίπτωση, υπάρχουν αρκετοί τρόποι για να υπολογισθεί το καθαρό ποσό που κληρονομείται¹⁴⁷. Επιπλέον, ένα άλλο σημαντικό πρόβλημα ανακύπτει όταν το εθνικό δίκαιο της χώρας κατοικίας περιλαμβάνει προγενέστερες δωρεές, οι οποίες υπόκεινται σε φόρο δωρεάς, στον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας της κληρονομιάς¹⁴⁸. Μπορεί επίσης να προκύψει πρόβλημα διπλής φορολόγησης και κατά το συνυπολογισμό των δωρεών εν ζωή που έχουν συσταθεί και φορολογηθεί στο κράτος αλλοδαπής, πριν την εγκατάσταση του δωρεοδόχου στην κληρονομιαιά περιουσία ή στη νεώτερη δωρεά, αφού επιβάλλονται στην ίδια περιουσία δύο φόροι για δύο διαφορετικά γεγονότα¹⁴⁹, όπως συμβαίνει και στην περίπτωση της χώρας μας¹⁵⁰.

¹⁴⁶βλ. Σχόλια στα άρθρα 9A και 9B, ό.π., παρ. 17, σελ. 90.

¹⁴⁷ Σχόλια Report, ό.π., παρ. 26 και 27, σελ. 92, 93.

¹⁴⁸ Σχόλια Report, ό.π., παρ. 17 και 18, σελ. 90 επ.

¹⁴⁹ βλ. Σχόλια στα άρθρα 9A και 9B, ό.π., παρ. 17, σελ. 90.

¹⁵⁰ Για αναλυτική παρουσίαση του προβλήματος διπλής φορολόγησης που ανακύπτει από το συνυπολογισμό δωρεών της αλλοδαπής κατά τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιών στην Ελλάδα βλ.

Το Μοντέλο Σύμβασης του ΟΟΣΑ καλύπτει και διάφορους άλλους νομικούς θεσμούς σχετιζόμενους με το κληρονομικό δίκαιο, όπως το trust, τα ιδρύματα και την επικαρπία. Αν ένας από τους θεσμούς αυτούς συστάθηκε από κληρονομούμενο/δωρητή που κατοικούσε σε ένα από τα συμβαλλόμενα κράτη κατά τη στιγμή της σύστασης της δωρεάς ή του θανάτου και προκύπτουν φόροι από τους θεσμούς αυτούς, τα Σχόλια για το Μοντέλο καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι τα συμβαλλόμενα κράτη είναι ελεύθερα να εισάγουν ειδικές προβλέψεις στις διμερείς τους συμβάσεις για να επιλύσουν το πρόβλημα αυτό¹⁵¹.

Συμπερασματικά, το Μοντέλο Σύμβασης του 1982 επιλύει κάποια από τα προβλήματα που ανακύπτουν εξ αιτίας της διπλής φορολογίας κληρονομιών. Ωστόσο, υπάρχουν ορισμένα θέματα τα οποία ούτε καν θίγει. Εξάλλου, το κείμενο της Σύμβασης δεν έχει αναθεωρηθεί από το 1982 και από τότε μέχρι σήμερα όπως είναι φυσικό τα δεδομένα έχουν αλλάξει άρδην με αποτέλεσμα να θεωρείται το Μοντέλο πλέον απαρχαιωμένο. Το γεγονός ότι καθίσταται σχεδόν πάντοτε αναγκαίο να ανατρέξει κανείς στα Σχόλια προκειμένου να δώσει απαντήσει σε ερωτήματα που γεννώνται κατά την εφαρμογή της Σύμβασης αναδεικνύει τις ατέλειες του κειμένου. Από την άλλη πλευρά, τα Σχόλια αναπληρώνουν ένα μεγάλο ποσοστό των ελλείψεων χωρίς όμως να εξαλείφουν όλα τα προβλήματα. Ωστόσο, η σύναψη Διμερών Συμβάσεων βάσει του Μοντέλου Σύμβασης αποτελεί ως τις μέρες μας τον πιο διαδεδομένο και αποτελεσματικό τρόπο αντιμετώπισης του φαινομένου της διπλής φορολογίας αναφορικά με τις κληρονομίες, αφού τα κράτη που έχουν υπογράψει διμερείς συμβάσεις έχουν πετύχει να περιορίσουν σε αρκετά μεγάλο βαθμό τη διπλή φορολογία στην οποία ειδάλλως θα υποβαλλόταν ο ίδιος φορολογούμενος.

3.2.1.2 Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

Η βασικότερη αιτία για την ύπαρξη φαινομένων διπλής φορολογίας κληρονομιών είναι η αλληλεπίδραση μεταξύ δύο οικονομικών και νομικών συστημάτων που μπορούν να φορολογούν, το καθένα ακολουθώντας τα κριτήρια που υπαγορεύει η νομοθεσία του, την ίδια κληρονομιά ή ακόμα το ίδιο πρόσωπο. Οι Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ), οι οποίες είναι συμφωνίες μεταξύ δύο

Στυλιανίδου Μ., «Προβλήματα από το συνυπολογισμό δωρεών της αλλοδαπής κατά τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιών στην Ελλάδα», ΔΕΕ 1/2010, σελ. 32-35.

¹⁵¹ Σχόλια, Report, ό.π., σελ. 44, παρ. 29.

κρατών που έχουν ως στόχο τον περιορισμό της διπλής φορολογίας και την προώθηση της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας των αγαθών, των κεφαλαίων, των υπηρεσιών και των προσώπων, είναι η πιο συνηθισμένη μορφή διμερών συμβάσεων για την αντιμετώπιση του εν λόγω φαινομένου. Ωστόσο, αξίζει να σημειωθεί ότι ο κύκλος των ΣΑΔΦ για το αντικείμενο της διπλής φορολογίας κληρονομιών είναι ιδιαίτερα περιορισμένος, αφού, σύμφωνα με μελέτες, έχουν συναφθεί μόνο 33 Συμβάσεις τέτοιου είδους¹⁵² αντί για 351 που θα μπορούσαν να είχαν συναφθεί¹⁵³. Από τα 27 κράτη μέλη της ΕΕ μόνο η Βουλγαρία, η Λετονία, η Λιθουανία, το Λουξεμβούργο, η Σλοβακία και η Σλοβενία δεν έχουν υπογράψει καμία ΣΑΔΦ για θέματα διπλής φορολογίας κληρονομιάς με άλλα κράτη μέλη της ΕΕ.

Οι Συμβάσεις αυτές ακολουθούν τις περισσότερες φορές τα Πρότυπα Συμβάσεων που έχουν διατυπωθεί από διεθνείς οργανισμούς, όπως το Πρότυπο του ΟΟΣΑ ή του ΟΗΕ¹⁵⁴, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι τα κράτη δεν είναι ελεύθερα να διαπραγματευτούν και τελικά να υπογράψουν μία σύμβαση βασισμένη στους δικούς τους όρους. Η ελευθερία συνομολόγησης συμβάσεων θεμελιώνεται στην αρχή της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών και συγκεκριμένα στην εξωτερική της διάσταση, η οποία συνίσταται στη δυνατότητα κάθε κράτους να αυτοπεριορίσει την κυριαρχία του στην έκταση που επιθυμεί¹⁵⁵.

Τα κράτη-μέλη της ΕΕ προσπαθούν μέσω των Συμβάσεων να επιλύσουν προβλήματα διπλής φορολογίας που προκύπτουν από τη διαφορετική ερμηνεία ομοίων όρων ανά κράτος αλλά και από τη διαφορετική νομοθεσία. Βασικό άρθρο για

¹⁵² Για αναλυτική παρουσίαση των ΣΑΔΦ μεταξύ των κρατών-μελών της ΕΕ βλ. Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο και την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή με θέμα την «Άρση των εμποδίων στη φορολογία διασυνοριακών κληρονομιών εντός της ΕΕ», 15.12.2011, COM(2011) 864 τελικό, σελ.10, Commission Staff Working Paper Impact Assessment, Accompanying the document Commission Recommendation, ό.π., σελ. 49-104.

¹⁵³ «Tackling EU cross border inheritance tax obstacles, Frequently asked questions», 15 Δεκεμβρίου 2011, MEMO/11/917, σελ. 6.

¹⁵⁴ Για μία παρουσίαση των βασικότερων διαφορών των δύο Προτύπων βλ. μεταξύ άλλων Lennard M., «The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention – Current Points of Difference and Recent Developments», *Asia-Pacific Tax Bulletin*, January/February 2009, IBFD, σελ. 4-11, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Lennard_0902_UN_Vs_OECD.pdf (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

¹⁵⁵ Μαλαματάρης Χ., *Η φορολογική κυριαρχία των κρατών-μελών εντός της ΕΕ*, ό.π. σελ. 151.

την υπογραφή ΣΑΔΦ εντός ΕΕ ήταν μέχρι την υπογραφή και τη θέση σε ισχύ της Συνθήκης Λισαβόνας¹⁵⁶ το άρθρο 293 ΣΕΚ. Το άρθρο αυτό όριζε στην περίπτωση β' της πρώτης παραγράφου ότι «τα κράτη-μέλη εφόσον είναι αναγκαίο διεξάγουν μεταξύ τους διαπραγματεύσεις για να εξασφαλίσουν προς το όφελος των υπηκόων τους (...) την κατάργηση της διπλής φορολογίας της Κοινότητας» και είχε απασχολήσει τη νομολογία του ΔΕΚ, το οποίο είχε αναζητήσει εάν το εν λόγω άρθρο μπορεί να αποτελέσει θεμέλιο για τη δημιουργία υποχρέωσης των κρατών-μελών για την επίλυση του προβλήματος διπλής φορολογίας μέσω διμερών συνθηκών. Ωστόσο, το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο επιβεβαίωσε στην υπόθεση *Gilly*¹⁵⁷ ότι το άρθρο 293 ΣΕΚ (πρώην 220) δεν είχε άμεσο αποτέλεσμα και, ως εκ τούτου, λειτουργούσε ως μία σύσταση προς τα κράτη μέλη να καταβάλουν προσπάθειες για την επίλυση του προβλήματος της διπλής φορολογίας μέσω διμερών συμφωνιών. Με άλλα λόγια, κατά την ερμηνεία του ΔΕΚ, το άρθρο 293 της Συνθήκης ΕΚ καλούσε απλώς τα κράτη μέλη να αρχίσουν τις μεταξύ τους διαπραγματεύσεις με σκοπό την κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας χωρίς να τα υποχρεώνει σε σύναψη διμερών συμβάσεων.

Το γεγονός ότι το άρθρο 293 εδ. β' ΣΕΚ περιελάμβανε ουσιαστικά μία προτροπή για τη σύναψη συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας, ενδεχομένως έπαιξε καθοριστικό ρόλο στην κατάργησή του με τη Συνθήκη της Λισαβόνας¹⁵⁸, καθώς

¹⁵⁶ Η Συνθήκη της Λισαβόνας ή άλλως Μεταρρυθμιστική Συνθήκη, που είναι μια συνθήκη που τροποποιεί τις ιδρυτικές Συνθήκες της ΕΕ, υπογράφηκε από τα είκοσι επτά (27) κράτη μέλη της ΕΕ την 13η Δεκεμβρίου 2007 και τέθηκε σε ισχύ την 1η Δεκεμβρίου 2009.

¹⁵⁷ Στις σκέψεις 15-17 της απόφασης *Gilly* (C- 336/1996) το Δικαστήριο επεσήμανε τα εξής: «Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο (απόφαση της 11ης Ιουλίου 1985 137/84, *Mutsch*, Συλλογή 1985, σ. 2681, σκέψη 11), το άρθρο 220 δεν έχει ως σκοπό να θέσει έναν καθαντό λειτουργικό κανόνα δικαίου, αλλά περιορίζεται στη χάραξη του πλαισίου διαπραγματεύσεων που θα διεξαγάγουν μεταξύ τους τα κράτη μέλη «εφόσον είναι αναγκαίο». Όσον αφορά τη δεύτερη περίπτωση του άρθρου 220, περιορίζεται να αναφέρει ως σκοπό των ενδεχομένων αυτών διαπραγματεύσεων την κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας. Μολονότι η κατάργηση της διπλής φορολογίας εντός της Κοινότητας περιλαμβάνεται συνεπώς μεταξύ των σκοπών της Συνθήκης, η διάταξη αυτή, όπως προκύπτει από το γράμμα της, δεν μπορεί καθεαυτή να απονέμει στους ιδιώτες δικαιώματα δυνάμενα να προβληθούν ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Συνεπώς, (...) το άρθρο 220, δεύτερη περίπτωση, της Συνθήκης δεν έχει άμεσο αποτέλεσμα.»

¹⁵⁸ Σχετικά με την κατάργηση του άρθρ. 293 ΣΕΚ βλ. *Kemmeren E.R.*, «After repeal of Article 293 EC Treaty, under the Lisbon Treaty: The EU objective of eliminating double taxation can be applied more widely», *ECR* 2008, σελ. 156-158.

θεωρήθηκε ότι δεν εισάγει νέο κανόνα στο ευρωπαϊκό φορολογικό δίκαιο και υπενθυμίζει απλώς στα κράτη μέλη τη δυνατότητα διαπραγματεύσεων για τη σύναψη ΣΑΔΦ που τους είναι ήδη γνωστή από το διεθνές φορολογικό δίκαιο. Εξάλλου, η ενεργοποίηση του άρθρου 293 εδ.β' είχε οδηγήσει στην υπογραφή μίας μόνο σύμβασης μεταξύ των κρατών-μελών για την εξάλειψη διπλής φορολογίας σε περίπτωση διόρθωσης κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων¹⁵⁹ και δεν είχε αποτελέσει καθεαυτό ερέθισμα για υπογραφή περισσότερων ΣΑΔΦ.

Ένα άλλο ζήτημα που παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον είναι το ζήτημα της αρμοδιότητας σύναψης Συμβάσεων και της ενδεχόμενης αντίθεσης αυτών με το κοινοτικό δίκαιο¹⁶⁰. Ειδικά για τις ΣΑΔΦ κληρονομιάς μεταξύ των κρατών-μελών της ΕΕ θα πρέπει να σημειωθεί ότι, ελλείψει μέτρων ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως σε κοινοτικό επίπεδο, η άμεση φορολογία (συμπεριλαμβανομένης της σύναψης συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής νομικής φορολογίας¹⁶¹) εμπίπτει ουσιαστικά, όπως προαναφέρθηκε, στην αρμοδιότητα των κρατών μελών. Όταν όμως οι Συμβάσεις αυτές έρχονται σε αντίθεση με τις θεμελιώδεις ελευθερίες της ΕΕ, τότε είναι ευρέως αποδεκτό ότι εν όψει της αρχής της υπεροχής του κοινοτικού δικαίου¹⁶² οι ΣΑΔΦ παραμένουν ανεφάρμοστες. Με άλλα λόγια, το πεδίο εφαρμογής των θεμελιωδών ελευθεριών εκτείνεται και στο πεδίο του διεθνούς συμβατικού

¹⁵⁹ Πρόκειται για τη Σύμβαση 90/436/ΕΟΚ.

¹⁶⁰ βλ. Μανουσάκη Σ., «Οι διμερείς φορολογικές συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και το ευρωπαϊκό δίκαιο», *ΧρΙΔ* Ε/2005, σελ. 660-667.

¹⁶¹ Είναι συχνή η διάκριση της διπλής φορολογίας σε διπλή νομική φορολογία και διπλή οικονομική φορολογία. Η πρώτη προκύπτει όταν δύο κράτη φορολογούν τον ίδιο φορολογούμενο για το ίδιο εισόδημα και για το ίδιο χρονικό διάστημα. Η διπλή οικονομική φορολογία προκύπτει στο πλαίσιο του ίδιου κράτους – μέλους όταν το εισόδημα φορολογείται δύο φορές στα χέρια διαφορετικών φορολογουμένων. βλ. σχετικά Μαλαματάρης Χ., *Η φορολογική κυριαρχία των κρατών-μελών εντός ΕΕ, Η προοπτική της εσωτερικής αγοράς*, ό.π, σελ. 112-113. Εν προκειμένω, γίνεται αναφορά στη διπλή νομική φορολογία, αφού οι εν λόγω συμβάσεις αφορούν στην αποφυγή διπλής φορολόγησης που προκύπτει από τη φορολόγηση του ίδιου φορολογούμενου από δύο διαφορετικά κράτη μέλη.

¹⁶² Η αρχή της υπεροχής του κοινοτικού δικαίου διατυπώθηκε από τα πρώτα βήματα της ΕΕ με τις κομβικές αποφάσεις Van Gend Loos (1963) και Costa (1964), στις οποίες το ΔΕΚ έκρινε ότι «αντίθετα με τις κοινές Συνθήκες, η Συνθήκη της ΕΟΚ δημιούργησε ίδιο νομικό σύστημα και μία Κοινότητα απεριόριστης χρονικής διάρκειας, που διαθέτει ίδιους θεσμούς και ίδια νομική προσωπικότητα. Εκ των ανωτέρω εισάγεται ότι η Συνθήκη αποτελεί μία πηγή δικαίου η οποία εξ αιτίας της ειδικής και πρωτότητας φύσης της δεν μπορεί να παραμερισθεί από κανόνες εσωτερικού δικαίου».

φορολογικού δικαίου, καθώς τα δικαιώματα που απορρέουν από το πρωτογενές κοινοτικό δίκαιο και δη από τις Συνθήκες είναι ανεπιφύλακτα και ο σεβασμός τους δεν μπορεί να εξαρτηθεί από τις διατάξεις μίας ΣΑΔΦ¹⁶³.

Από την άλλη πλευρά, στην συχνή περίπτωση σύναψης ΣΑΔΦ μεταξύ κρατών-μελών και τρίτων χωρών, προγενεστέρων ή μεταγενεστέρων της απόκτησης της ιδιότητας του κράτους-μέλους, η ΣΑΔΦ εξακολουθεί να ισχύει έναντι του τρίτου κράτους, ακόμα και εάν αντιβαίνει στο κοινοτικό δίκαιο. Ως προς το κράτος-μέλος όμως υπάρχει η υποχρέωση άρσης των αντιθέσεων προς το κοινοτικό δίκαιο¹⁶⁴, η οποία απορρέει από το άρθρο 351 ΣΛΕΕ (πρώην 307 ΣΕΚ)¹⁶⁵ για τις προγενέστερες της προσχώρησης του κράτους στην ΕΕ συμβάσεις¹⁶⁶ και από την υποχρέωση κοινοτικής πίστης για της μεταγενέστερες αυτής.

Πρέπει όμως να σημειωθεί ότι η υπογραφή ΣΑΔΦ μεταξύ δύο κρατών δεν επιλύει οριστικά το πρόβλημα της διπλής φορολογίας, καθώς δεν είναι διόλου απίθανο να δημιουργηθούν μεταξύ των συμβαλλομένων κρατών αβεβαιότητες για συγκεκριμένους όρους της σύμβασης ή ακόμα να ανατραπεί μονομερώς η σύμβαση από το ένα εκ των δύο κρατών από τα υπογράφοντα τη Σύμβαση. Επιπρόσθετα, ειδικότερα όσον αφορά τις ΣΑΔΦ κληρονομιών, δεν επιλύουν όλα τα προβλήματα που δημιουργούνται από τη διπλή φορολόγηση. Επί παραδείγματι, κίνδυνος διπλής

¹⁶³ Βλ. Χατζηϊωκεμίδου Ε., «Η επίδραση του ευρωπαϊκού κοινοτικού δικαίου στις διμερείς συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας», *ΕΕΕυρΔ* 1/2004 σελ. 53 με τις εκεί παραπομπές στην ξένη βιβλιογραφία.

¹⁶⁴ Vanistandael F., «Impact of European Tax law law on tax treaties with third countries», *EC Tax Review*, 1995, σελ. 165.

¹⁶⁵ Το άρθρο 351 ΣΛΕΕ (πρώην 307 ΣΕΚ) ορίζει: «*Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις που απορρέουν από συμβάσεις που συνήφθησαν πριν από την 1η Ιανουαρίου 1958 ή, για τα κράτη που προσχωρούν, πριν από την ημερομηνία της προσχώρησής τους, μεταξύ ενός ή περισσότερων κρατών μελών αφενός, και ενός ή περισσότερων τρίτων χωρών, αφετέρου, δεν θίγονται από τις Συνθήκες. Κατά το μέτρο που οι συμβάσεις αυτές δεν συμβιβάζονται με τις Συνθήκες, το ενδιαφερόμενο ή τα ενδιαφερόμενα κράτη μέλη προσφεύγουν σε όλα τα πρόσφορα μέσα, για να άρουν τα διαπιστωθέντα ασυμβίβαστα. Εν ανάγκη, τα κράτη μέλη παρέχουν προς το σκοπό αυτό αμοιβαία συνδρομή και υιοθετούν, κατά περίπτωση, κοινή στάση(..)*».

¹⁶⁶ βλ. σχετικά την Απόφαση του ΔΕΚ της 14ης Οκτωβρίου 1980, υπόθεση C-812/79 (Juan Burgoa), σημεία 6 και 8 : «*Το άρθρο 307 της συνθήκης ΕΚ εφαρμόζεται σε κάθε διεθνή συμφωνία, ανεξάρτητα από το αντικείμενό της (...) Ωστόσο, η υποχρέωση των κοινοτικών οργάνων κατευθύνεται μόνο στο να επιτρέπει στο κράτος μέλος να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις που υπέχει από την προγενέστερη συμφωνία και δεν δεσμεύει την Κοινότητα όσον αφορά την τρίτη χώρα*».

φορολόγησης συνεχίζει να ελλοχεύει παρά την υπογραφή ΣΑΔΦ κληρονομιών μεταξύ ΗΠΑ-Ηνωμένου Βασιλείου και ΗΠΑ-Γαλλίας. Συγκεκριμένα, εάν ένας κάτοικος Γαλλίας μετοικήσει στο Ηνωμένο Βασίλειο και έχει περιουσία στις ΗΠΑ, η Σύμβαση μεταξύ ΗΠΑ-Γαλλίας δεν εφαρμόζεται πια και η Σύμβαση μεταξύ ΗΠΑ-Ηνωμένου Βασιλείου δεν εφαρμόζεται εάν ο μετοικών δεν περάσει δέκα επτά (17) χρόνια της ζωής του στο Ηνωμένο Βασίλειο. Από την άλλη πλευρά, εάν ένας κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου μετοικήσει στη Γαλλία και έχει περιουσία στις ΗΠΑ, η Σύμβαση μεταξύ ΗΠΑ και Ηνωμένου Βασιλείου συνεχίζει να ισχύει αφού ο μετοικών εξακολουθεί να θεωρείται κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου και παράλληλα εφαρμόζεται η Σύμβαση ΗΠΑ-Γαλλίας, αφού πλέον κατοικεί στη Γαλλία¹⁶⁷. Επιπλέον, οι ίδιες οι Συμβάσεις δημιουργούν περαιτέρω φορολογικές διακρίσεις αφού εφαρμόζονται μόνο μεταξύ των κρατών μελών που τις έχουν υπογράψει ενώ οι υπήκοοι άλλων κρατών μελών συνεχίζουν να έχουν διαφορετική και ενδεχομένως δυσμενέστερη μεταχείριση. Ωστόσο, παρά τα προβλήματα που εξακολουθούν να υφίστανται, η μέχρι τώρα εφαρμογή των ΣΑΔΦ έχει δείξει ότι είναι ο πιο αποτελεσματικός τρόπος αντιμετώπισης προβλημάτων διπλής φορολογίας.

3.2.2 Οι πολυμερείς συμβάσεις

Οι πολλαπλές οικονομικές σχέσεις που αναπτύσσονται εντός Ευρωπαϊκής Ένωσης σε συνδυασμό με τη σταδιακή άρση των φορολογικών εμποδίων μεταξύ των κρατών-μελών, στο πλαίσιο της ύπαρξης μίας ενιαίας αγοράς, δημιουργούν σκέψεις για την αναγκαιότητα ύπαρξης ενός σχήματος που να περιλαμβάνει περισσότερα των δύο κρατών-μελών. Συγκεκριμένα, γίνεται λόγος για τη συνομολόγηση πολυμερών συνθηκών στην Ευρωπαϊκή Ένωση¹⁶⁸ πέρα από τις διμερείς συμφωνίες για την αποτελεσματικότερη αντιμετώπιση των ζητημάτων διπλής φορολόγησης στην Ευρωπαϊκή Ένωση¹⁶⁹.

¹⁶⁷ Βλ. Frimston R., «Tackling Cross-Border Inheritance Tax Problems», ομιλία σε συνέδριο με θέμα «Tackling Cross-Border IHT Problems» που εκπονήθηκε την 12η Νοεμβρίου 2012, ό.π.

¹⁶⁸ βλ. σχετικά με το ζήτημα σύναψης μίας πολυμερούς συνθήκης στην ΕΕ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας Pistone P., «An EU Model Tax Convention», *EC Tax Review* 2002, σελ. 129 επ., Schuch J., «Europe on its way to a Multilateral Tax Treaty», *EC Tax Review* 2002, σελ. 39 επ.

¹⁶⁹ Η ιδέα της σύναψης πολυμερούς συνθήκης ως πιθανής λύσης είχε εκφραστεί από το 1992 στην έκθεση Ruding, στην οποία είχε συγκεκριμένα δηλωθεί το εξής: «τα προβλήματα διακρίσεων θα

Αρκετοί εμπειρογνώμονες που δραστηριοποιούνται στον τομέα αυτό έχουν ασχοληθεί με το ζήτημα εάν οι διμερείς συνθήκες είναι πλέον το πιο αποτελεσματικό μέσο για την αντιμετώπιση των πολύπλοκων οικονομικών δεδομένων σε σχέση με τις διμερείς συμβάσεις ή εάν θα πρέπει να γίνει μία σοβαρή προσπάθεια επίλυσης μέσω μίας πολυμερούς συνθήκης. Κατά την κρατούσα άποψη¹⁷⁰, μία πολυμερής συνθήκη θα απλουστεύσει τις οικονομικές σχέσεις και θα συμβάλλει στην αντιμετώπιση προβλημάτων που παραμένουν άλυτα στο πλαίσιο του συστήματος των διμερών συνθηκών. Επιπλέον, υποστηρίζεται η άποψη ότι η ομόφωνη συμφωνία των κρατών μελών σε μια συνθήκη αυτού του είδους, η οποία δεν θα είναι εύκολο να επιτευχθεί, δεν θα είναι απαραίτητη καθώς μια πολυμερής συνθήκη μπορεί να τεθεί σε ισχύ για τα συμβαλλόμενα μέρη της, χωρίς να χρειάζεται να την υπογράψουν και / ή να επικυρώσουν όλα τα κράτη-μέλη¹⁷¹. Στην πράξη όμως είναι προφανές ότι θα υπάρξουν σίγουρα αντιδράσεις εάν μία πολυμερής συνθήκη τεθεί σε ισχύ από κράτη που δεν το επιθυμούν.

Το χαρακτηριστικότερο παράδειγμα πολυμερούς σύμβασης σε σχέση με τη φορολόγηση κληρονομιών¹⁷² είναι η Σκανδιναβική Σύμβαση της 18ης Οκτωβρίου 1992 (Nordic Convention). Εν προκειμένω, οι Σκανδιναβικές χώρες-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Φινλανδία, Σουηδία και Δανία) υπέγραψαν μία πολυμερή συνθήκη με τα μέλη του Συμβουλίου σκανδιναβικών χωρών (Ισλανδία και

μπορούσαν να ξεπεραστούν με τη σύναψη μιας πολυμερούς φορολογικής σύμβασης μεταξύ όλων των κρατών μελών είτε στο πλαίσιο της Συνθήκης της Ρώμης ή στο πλαίσιο μιας ειδικής σύμβασης. Εναλλακτικά, αυτά τα προβλήματα μπορούν επίσης να λυθούν από κάποια μορφή της συντονισμένης δράσης μεταξύ των κρατών μελών και της Επιτροπής», βλ. Έκθεση της Επιτροπής Ανεξάρτητων Εμπειρογνομόνων για τη φορολογία Εταιρειών, παράρτημα 6 (από τον καθηγητή A. Rädler), σελίδα 378.

¹⁷⁰ Έκθεση της Επιτροπής με τίτλο «Fiscal policy of companies in the internal market», SEC/2001/1681 final, 13.10.2001, σελίδα 406.

¹⁷¹βλ. σχετικά έγγραφο εργασίας της Επιτροπής «EC Law and Tax Treaties», Workshop of Experts, 5 Ιουλίου 2005, ιδίως σελ. 13-20.

¹⁷² Άλλα παραδείγματα πολυμερών συνθηκών είναι η Σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας μεταξύ των χωρών των Άνδεων (Βολιβία, Χιλή, Κολομβία, Εκουαδόρ και Περού), η οποία υπεγράφη στις 16 Νοεμβρίου 1971, και η Σύμβαση περί Αποφυγής Διπλής Φορολογίας της Καραϊβικής του 1994. Υπάρχει επίσης μια σύμβαση για την αμοιβαία διοικητική συνδρομή στον φορολογικό τομέα που καταρτίστηκε στο πλαίσιο του Συμβουλίου της Ευρώπης και του ΟΟΣΑ, η οποία υπεγράφη στο Στρασβούργο στις 25 Ιανουαρίου 1988 και τέθηκε σε ισχύ την 1η Απριλίου 1995.

Νορβηγία), που δεν είναι μέλη της ΕΕ, η οποία αντικατέστησε τις προηγούμενες διμερείς συμφωνίες μεταξύ των πέντε χωρών με αντικείμενο τον περιορισμό της διπλής φορολογίας.

Η Σκανδιναβική Σύμβαση είναι ένα καλό πρακτικό παράδειγμα μιας πολυμερούς συνθήκης μεταξύ μιας ομάδα χωρών που είναι μέλη του ΟΟΣΑ και ορισμένων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία παρακολουθεί στενά τις διατάξεις του ισχύοντος μοντέλου του ΟΟΣΑ. Η Σύμβαση αυτή περιορίζει τη διπλή φορολογία με τη μέθοδο της πίστωσης όταν ο κληρονομούμενος ήταν κάτοικος Δανίας, Φινλανδίας ή Σουηδίας και με τη μέθοδο της εξαίρεσης όταν ο φορολογούμενος κατοικούσε στην Ισλανδία ή τη Νορβηγία. Ωστόσο, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι υπάρχει σύγκλιση, η οποία όμως σε καμία περίπτωση δεν αγγίζει τα όρια εναρμόνισης, μεταξύ των φορολογικών συστημάτων των σκανδιναβικών χωρών, με αποτέλεσμα αφενός η σκανδιναβική σύμβαση να λειτουργεί ομαλά αφετέρου όμως να πρέπει συχνά να τροποποιείται με πρωτόκολλα για να διατηρήσει την αποτελεσματικότητά της.

Σε ό,τι αφορά τα trusts, υπάρχει η πολυμερής Σύμβαση της Χάγης της 1.7.1985¹⁷³, η οποία τέθηκε σε ισχύ τελικά την 1η Ιανουαρίου 1992. Σήμερα συμμετέχουν στην εν λόγω Σύμβαση δώδεκα κράτη¹⁷⁴. Σκοπός της Σύμβασης είναι να εναρμονίσει τη νομοθεσία για τα εμπιστευμένα, να διασαφηνίσει τον ορισμό τους και να διευκρινίσει το εφαρμοστέο δίκαιο σχετικά με το εν λόγω ζήτημα στα κράτη μέλη που την έχουν υπογράψει. Προσπαθεί δηλαδή να επιλύσει τα σημαντικότερα θέματα που αφορούν στην αναγνώριση των trusts και μέχρι στιγμής φαίνεται να το έχει πετύχει παρά την πολυπλοκότητα του ζητήματος.

Τα δύο αυτά επιτυχημένα παραδείγματα πολυμερών συνθηκών αποτελούν έναυσμα για τη δημιουργία πολυμερούς συνθήκης στην Ευρωπαϊκή Ένωση με αντικείμενο τη φορολόγηση κληρονομιών. Το εγχείρημα της πολυμερούς συνθήκης παρουσιάζει δυσκολίες τόσο στο στάδιο της συνομολογήσης όσο και στο στάδιο

¹⁷³ Για την ιστορία της Συνθήκης της Χάγης βλ. *Hague Conference on Private International Law, Proceedings of the Fifteenth Session (1984), Tome II, Trusts – applicable law and recognition* (ISBN 90 12 04930 X), σελ. 423 επ.

¹⁷⁴ Πρόκειται για την Αυστραλία, τον Καναδά (12 επαρχίες μόνο), την Κίνα (το Χόνγκ Κόνγκ μόνο), την Ιταλία, το Λουξεμβούργο, το Λιχτεστάιν, τη Μάλτα, το Μονακό, την Ολλανδία, το Σαν Μαρίνο, την Ελβετία και την Αγγλία.

εφαρμογής της. Η διαφορετικότητα των φορολογικών και νομικών συστημάτων είναι το βασικό εμπόδιο. Εξάλλου, η προηγούμενη αποτυχημένη προσπάθεια εξεύρεσης ανάλογης λύσης στην περίπτωση του φόρου εισοδήματος που απασχόλησε τον ΟΟΣΑ στο πλαίσιο της αναθεώρησης του Μοντέλου Σύμβασης Εισοδήματος και Κεφαλαίου το 2003¹⁷⁵ είναι ένα καλό παράδειγμα που αναδεικνύει τις δυσκολίες του εγχειρήματος. Παρ' όλα αυτά, το σοβαρό πλεονέκτημα ενιαίας αντιμετώπισης του συστήματος φορολόγησης, που θα προκύψει από την κατάρτιση πολυμερούς σύμβασης, δημιουργεί την ανάγκη για περαιτέρω διερεύνηση της πρότασης.

Θα πρέπει στο σημείο αυτό να γίνει ένας διαχωρισμός ανάμεσα στις δυσκολίες συνομολόγησης πολυμερούς συνθήκης μεταξύ ορισμένου αριθμού κρατών μελών και στις δυσκολίες συνομολόγησης πολυμερούς συνθήκης μεταξύ όλων των κρατών-μελών της ΕΕ. Είναι προφανές ότι η επίτευξη συμφωνίας όλων των κρατών μελών για τη σύναψη πολυμερούς συνθήκης για την αποφυγή διπλής φορολογίας κληρονομιών δεν είναι εύκολα πραγματοποιήσιμος στόχος σε σχέση με τη σύναψη συνθήκης μεταξύ ορισμένων κρατών μελών, αφού η ποικιλία των αντιτιθέμενων συστημάτων και συμφερόντων είναι ιδιαίτερος αυξημένος στην περίπτωση αυτή. Από την άλλη πλευρά, η συνομολόγηση πολυμερούς συμφωνίας μεταξύ περιορισμένου κύκλου κρατών μελών φαίνεται πιο εύκολα πραγματοποιήσιμη. Ειδικότερα, για κράτη-μέλη με παρεμφερή φορολογικά συστήματα, όπως συνέβη στην περίπτωση των κρατών που σύνησαν τη Σκανδιναβική Συνθήκη, η σύναψη πολυμερούς Συμβάσεως και η εύρυθμη λειτουργία της θα ήταν ευχερέστερα επιτεύξιμη. Η σύναψη πολυμερούς συνθήκης μεταξύ ορισμένων κρατών παρουσιάζει το σοβαρό μειονέκτημα ότι δεν επιλύει οριστικά το πρόβλημα, αφού προφανώς η Σύμβαση θα

¹⁷⁵βλ. σχετικά την Εισαγωγή του Μοντέλου Σύμβασης Εισοδήματος και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ, 2003, σκέψη 37: «*Η Επιτροπή Δημοσιονομικών Υποθέσεων εξέτασε κατά πόσον η σύναψη μιας πολυμερούς φορολογικής σύμβασης θα ήταν εφικτή και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι θα συναντήσει μεγάλες δυσκολίες. Αναγνωρίζεται, εντούτοις, ότι μπορεί να πραγματοποιηθεί για ορισμένες ομάδες. Οι χώρες μέλη μπορούν να μελετήσουν το ενδεχόμενο σύναψης μιας τέτοιας σύμβασης μεταξύ τους, βάσει της σύμβασης του μοντέλου, με ορισμένες προσαρμογές που θα κρίνουν ότι είναι αναγκαίες εν όψει συγκεκριμένων σκοπών*». Παρά τη σκέψη αυτή, η Επιτροπή Δημοσιονομικών Υποθέσεων παραμένει επιφυλακτική ως προς τη σκοπιμότητα μιας πολυμερούς σύμβασης και καταλήγει σε παρατηρήσεις για το θέμα αυτό, επισημαίνοντας ότι «*δεν υπάρχει κανένας λόγος να πιστεύουμε ότι η σύναψη μιας πολυμερούς φορολογικής σύμβασης με τη συμμετοχή όλων των χωρών μελών θα μπορούσε τώρα να θεωρηθεί εφικτή*», Μοντέλο Σύμβασης Εισοδήματος και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ, Εισαγωγή, παρ. 40.

αφορά και θα εφαρμόζεται σε ορισμένα κράτη-μέλη και θα συνεχίζει να υφίσταται το πρόβλημα της διπλής φορολόγησης για τα υπόλοιπα. Από την άλλη πλευρά, θα είναι ένα πρώτο βήμα για την αντιμετώπιση του προβλήματος.

Με βάση τον ανωτέρω συλλογισμό, ανακύπτει το ερώτημα ποια κράτη-μέλη θα μπορούσαν να αποτελέσουν μέρος της εν λόγω συμβάσεως. Εξετάζοντας τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των επιμέρους συστημάτων φορολόγησης κληρονομιών των κρατών-μελών της ΕΕ, καταλήγουμε ότι με κάποιες αμοιβαίες υποχωρήσεις θα μπορούσε να υπάρξει μία σύμβαση μεταξύ Ιταλίας, Ισπανίας και Ελλάδας, των λεγόμενων μεσογειακών χωρών, ενδεχομένως και Βουλγαρίας, παρά το γεγονός ότι το φορολογικό σύστημα της Ισπανίας παρουσιάζει την ιδιαιτερότητα της διαφορετικής φορολόγησης ανά περιφέρεια το οποίο δυσχεραίνει τη σύμπραξη.

Επιπλέον, είχε υποστηριχθεί από διάφορους μελετητές η πρόταση για δημιουργία ενός Ευρωπαϊκού Μοντέλου Σύμβασης ειδικά για τα κράτη-μέλη της ΕΕ βασισμένη στο Μοντέλο Σύμβασης του ΟΟΣΑ του 1982. Η πρόταση αυτή είχε υιοθετηθεί και από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η οποία ευελπιστούσε να δημιουργήσει ένα Πρότυπο Σύμβασης με αμιγώς ευρωπαϊκό σκοπό, την ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς¹⁷⁶. Οι περισσότεροι συγγραφείς που έχουν ασχοληθεί με την πρόταση αυτή θεωρούν ότι το εν λόγω Μοντέλο θα μπορούσε να αποτελέσει ένα ενδιάμεσο βήμα προς την κατεύθυνση συνομολόγησης και υπογραφής μιας πολυμερούς συνθήκης. Σκοπός του θα είναι να παράσχει σαφείς λύσεις για τα θέματα ειδικού ενδιαφέροντος αναφορικά με την ΕΕ, παρέχοντας ειδική ερμηνεία ή λύσεις επικεντρωμένες στην ΕΕ κυρίως μέσω των Σχολίων χωρίς να αντικαθιστά ή να ανταγωνίζεται το Πρότυπο του ΟΟΣΑ¹⁷⁷. Ωστόσο, βασικό μειονέκτημα του Προτύπου αυτού θα ήταν ότι δε θα αποτελούσε μέρος του κοινοτικού δικαίου, εκτός και τα όργανα της ΕΕ αποφάσιζαν να την εντάξουν στο δίκαιο της ΕΕ με τη μορφή οδηγίας. Στην περίπτωση αυτή, το ΔΕΚ δε θα μπορούσε να ερμηνεύσει τις συγκεκριμένες διμερείς συνθήκες με βάση την υποχρέωση σεβασμού του κοινοτικού δικαίου, μέρος του οποίου αποτελούν οι οδηγίες, εκτός αν οι διμερείς συμβάσεις που θα υπογραφούν βάσει του Προτύπου

¹⁷⁶βλ. σχετικά Έκθεση της Επιτροπής «Fiscal policy of companies in the internal market», SEC/2001/1681, 23.10.2001.

¹⁷⁷ βλ. σχετικά Έκθεση της Επιτροπής «Fiscal policy of companies in the internal market», ό.π., σελ. 408.

αναφέρονται ρητά στο άρθρο 239 ΣΕΚ¹⁷⁸. Στην εν λόγω Σύμβαση υπήρχε η πρόταση να συμπεριληφθούν τόσο ο φόρος κληρονομιάς όσο και ο φόρος μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας.

Εν συνεχεία, αφού καμία από τις ανωτέρω προτάσεις δεν ευδοκίμησε και το πρόβλημα της διπλής φορολογίας κληρονομιών είχε αρχίζει να λαμβάνει σημαντικές διαστάσεις, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εξέτασε το ζήτημα εάν ήταν προτιμότερο να καθοδηγήσει τα κράτη μέλη αναφορικά με την αντιμετώπιση ζητημάτων διπλής φορολογίας κληρονομιών με τη μορφή οδηγίας ή σύστασης. Υπήρχε η σκέψη από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ότι μία δεσμευτική πράξη σε επίπεδο ΕΕ, υπό μορφή οδηγίας, θα μπορούσε να αποτελέσει την ενιαία εναρμονισμένη βάση των κοινών ορισμών και την θέσπιση δεσμευτικής μονομερούς ρύθμισης *απαλλαγής* με δεσμευτικό μηχανισμό επίλυσης των διαφορών την *απαλλαγή αποκλειστικά και μόνο από τη διπλή φορολογία* ή το συνδυασμό όλων των προαναφερθέντων πτυχών¹⁷⁹. Η παραπάνω λύση θεωρήθηκε ακατάλληλη δεδομένου ότι θα αποδεικνυόταν αναποτελεσματική, εκτός αν συνδυαζόταν με εναρμόνιση των σχετικών εννοιών, δηλαδή με δημιουργία και εφαρμογή κοινών ορισμών, για παράδειγμα για τα περιουσιακά στοιχεία και τους κανόνες για την αντιμετώπιση των προβλημάτων της διπλής κατοικίας/συνάφειας.

Προτιμήθηκε εν τέλει η σύσταση¹⁸⁰ ως το πιο κατάλληλο μέσο για την αντιμετώπιση του ζητήματος της διπλής φορολογίας ως περισσότερο αποτελεσματική και λιγότερο χρονοβόρα και δαπανηρή¹⁸¹, η οποία διατυπώθηκε δυνάμει του άρθρου 292 της ΣΛΕΕ το οποίο ορίζει ότι *«Το Συμβούλιο διατυπώνει συστάσεις. Αποφασίζει μετά από πρόταση της Επιτροπής σε όλες τις περιπτώσεις όπου οι Συνθήκες προβλέπουν την έκδοση πράξεων μετά από πρόταση της Επιτροπής. Αποφασίζει ομόφωνα στους τομείς για τους οποίους απαιτείται ομοφωνία για την έκδοση πράξης*

¹⁷⁸ βλ. σχετικά έγγραφο εργασίας της Επιτροπής «EC Law and Tax Treaties», Workshop of Experts, ό.π., σελ. 19.

¹⁷⁹βλ. σχετικά έγγραφο Εργασίας Υπηρεσιών της Επιτροπής «Σύνοψη της αξιολόγησης του αντικτύπου που συνοδεύει το έγγραφο Σύσταση της Επιτροπής της 15ης Δεκεμβρίου 2011 για την *απαλλαγή των κληρονομιών από τη διπλή φορολογία (2011/856/ΕΕ)*», σελ. 5.

¹⁸⁰ Πρόκειται για τη Σύσταση της Επιτροπής της 15ης Δεκεμβρίου 2011 για την *απαλλαγή των κληρονομιών από τη διπλή φορολογία (2011/856/ΕΕ)*.

¹⁸¹ βλ. σχετικά έγγραφο Εργασίας Υπηρεσιών της Επιτροπής-Σύνοψη της αξιολόγησης του αντικτύπου που συνοδεύει το έγγραφο Σύσταση της Επιτροπής της 15ης Δεκεμβρίου 2011, ό.π.

της Ένωσης. Η Επιτροπή, καθώς και η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα στις ειδικές περιπτώσεις που προβλέπονται από τις Συνθήκες, διατυπώνουν συστάσεις».

Πρέπει όμως να σημειωθεί ότι τόσο η σύσταση όσο και η οδηγία ως γνωστόν δεν ενέχουν δεσμευτικό χαρακτήρα. Ειδικότερα, η σύσταση, που επιλέχθηκε τελικά ως το αποτελεσματικότερο μέσο, έχει την έννοια της υπόδειξης ή της σκιαγράφησης μίας κοινής πολιτικής. Εντούτοις, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή επιφυλάχθηκε για διατήρηση του δικαιώματός της για νομοθετική πρόταση στο μέλλον¹⁸².

Η εν λόγω Σύσταση καθορίζει πώς τα κράτη μέλη δύνανται να εφαρμόσουν μέτρα, ή να βελτιώσουν τα υφιστάμενα μέτρα για την απαλλαγή της διπλής ή πολλαπλής φορολογίας που προκαλείται από την εφαρμογή των φόρων κληρονομίας από δύο ή περισσότερα κράτη μέλη¹⁸³. Σκοπός των προτεινόμενων μέτρων είναι η διευθέτηση των περιπτώσεων διπλής φορολογίας, έτσι ώστε το συνολικό επίπεδο του φόρου για μια δεδομένη κληρονομία να μην είναι υψηλότερο από το επίπεδο που θα εφαρμοζόταν εάν μόνον το κράτος μέλος με το υψηλότερο επίπεδο φορολογίας μεταξύ των ενδιαφερόμενων κρατών μελών είχε φορολογική δικαιοδοσία για την κληρονομία σε όλα τα μέρη της¹⁸⁴.

Η Σύσταση προτείνει να έχει προτεραιότητα όσον αφορά τη φορολόγηση των δικαιωμάτων σε περιπτώσεις κατά τις οποίες πολλά κράτη μέλη έχουν φορολογικά δικαιώματα στην ίδια κληρονομία το κράτος μέλος με τον στενότερο σύνδεσμο πρώτα με την ιδιοκτησία, στη συνέχεια, με τον θανόντα και τέλος με τον κληρονόμο. Επιπρόσθετα, προτείνει λύσεις σε περιπτώσεις όπου ο θανών ή ο κληρονόμος έχει «προσωπικούς δεσμούς» με περισσότερα από ένα κράτη μέλη, όπως για παράδειγμα, εάν διαμένει σε ένα από τα κράτη και έχει την κατοικία του σε ένα άλλο¹⁸⁵. Επιπλέον, η Σύσταση ορίζει το γενικό πλαίσιο χορήγησης από τα κράτη μέλη των φορολογικών απαλλαγών τόσο για κινητά περιουσιακά στοιχεία όσο και για ακίνητα κατά την

¹⁸² «Tackling EU cross border inheritance tax obstacles, Frequently asked questions», ό.π., σελ 5.

¹⁸³ Για μία αναλυτική παρουσίαση της Σύστασης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής βλ. Στυλιανίδου Μ., «Προτάσεις της Επιτροπής για την αντιμετώπιση της διπλής φορολογίας κληρονομιών», ΔΕΕ 3/2012, σελ. 219-224.

¹⁸⁴ βλ. άρθρ. 3 Σύστασης της Επιτροπής της 15ης Δεκεμβρίου 2011, ό.π.

¹⁸⁵ Με βάση τη Σύσταση η σειρά των κριτηρίων για τον προσδιορισμό του στενότερου προσωπικού συνδέσμου ενός ατόμου καθορίζεται ως εξής: 1) κράτος με μόνιμη κατοικία 2) κέντρο ζωτικών συμφερόντων 3) κράτος συνήθους διαμονής και 4) κράτος υπηκοότητας βλ. σημείο 4.4.1 της Σύστασης της Επιτροπής της 15ης Δεκεμβρίου 2011, ό.π.

επιβολή φόρων κληρονομιάς. Δίδεται ακόμα στα κράτη μέλη η δυνατότητα της εφαρμογής της διαδικασίας αμοιβαίας συμφωνίας για τη διευθέτηση των τυχόν διαφορών που συνδέονται με τη διπλή φορολογία. Τέλος, ορίζονται ως μέτρα έμπρακτης παρακολούθησης της συνέχισης της συνεργασίας των κρατών μελών για την εξεύρεση πιθανών μεθόδων βελτίωσης της συνεργασίας μεταξύ των φορολογικών αρχών, μεταξύ άλλων σε τοπικό και περιφερειακό επίπεδο, με σκοπό την παροχή βοήθειας στους φορολογούμενους που υπόκεινται σε διπλή φορολογία αλλά και την υιοθέτηση συντονισμένης θέσης κατά τις συζητήσεις του ΟΟΣΑ με αντικείμενο τους φόρους κληρονομιάς. Η Επιτροπή θα θέσει σε εφαρμογή μέτρα για την έμπρακτη παρακολούθηση της Σύστασής της από κοινού με τα κράτη μέλη και θα δημοσιεύσει έκθεση σχετικά με την πορεία προόδου των εργασιών για τη διασυνοριακή απαλλαγή από τους φόρους κληρονομιάς στο πλαίσιο της Ένωσης μέσα σε μια τριετία από την έγκριση της σύστασης¹⁸⁶.

Το ανωτέρω περιγραφόμενο πλαίσιο είναι πλήρες και ολοκληρωμένο και αποτελεί το πρώτο σημαντικό βήμα για την απαλλαγή από τη διπλή φορολογία των διασυνοριακών κληρονομιών εκ μέρους της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Αναμένεται με ενδιαφέρον η συνέχιση της πρωτοβουλίας και η πραγματοποίηση των στόχων της¹⁸⁷. Η ανησυχία για την υλοποίηση της Σύστασης αλλά για την οριστική επίλυση του προβλήματος της διπλής φορολογίας κληρονομιών έχει εκφραστεί και από άλλα όργανα της ΕΕ και συγκεκριμένα από την Ευρωπαϊκή και Οικονομική Επιτροπή (ΕΟΚΕ) της ΕΕ, την οποία συμβουλευτήκε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή σχετικά με τη Σύσταση. Η ΕΟΚΕ σε πρόσφατο έγγραφο της¹⁸⁸ χαιρετίζει την πρωτοβουλία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής αλλά επισημαίνει την ανάγκη για υιοθέτηση νομοθετικών μηχανισμών, ύπαρξη κοινών αρχών και για σαφέστερο πλαίσιο σχετικά με το ποιο

¹⁸⁶ Για τον ευρύτερο προβληματισμό περί της προοπτικής της Σύστασης βλ. Semeta A., «EU Commission Tackles IHT cross-border obstacles», Μάρτιος 2012, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.stepjournal.org (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

¹⁸⁷ βλ. σχετικά με την ανάγκη υλοποίησης της Σύστασης Lyons T., «Recommendations-and then?», Μάρτιος 2012, www.stepjournal.org (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

¹⁸⁸ βλ. «Opinion of the European Economic and Social Committee on the Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee-Tackling cross-border inheritance tax obstacles within EU», (COM (2011), 864 final, 2012/C 351/09), 483rd plenary session, 18-19.09.2012, όπως δημοσιεύτηκε την 15.11.2012 στην Εφημερίδα της ΕΕ, C 351/42.

κράτος μπορεί να φορολογήσει την κληρονομιά προκειμένου να λυθεί με αποτελεσματικότερο τρόπο το πρόβλημα της διπλής φορολογίας¹⁸⁹. Ειδικότερα, η Ευρωπαϊκή και Οικονομική Επιτροπή της ΕΕ επισημαίνει την αναγκαιότητα πρότασης και εφαρμογής πρακτικών μηχανισμών, που θα εξασφαλίσουν την εφαρμογή της Σύστασης αλλά και την ανάγκη υιοθέτησης σαφέστερων κανόνων για τα μονομερή μέτρα που επιβάλλουν τα κράτη μέλη της ΕΕ¹⁹⁰.

3.2.3 Μονομερή μέτρα

Ένας άλλος τρόπος για την αντιμετώπιση του προβλήματος της διπλής φορολογίας κληρονομιών είναι η λήψη μονομερών μέτρων από τις εθνικές φορολογικές αρχές. Πρέπει όμως να σημειωθεί ότι τα κράτη είναι δύσκολο να αυτοπεριοριστούν και κάθε κράτος επιθυμεί προφανώς να αποκομίσει από τη φορολογία που επιβάλλει όσο το δυνατόν περισσότερα έσοδα μπορεί. Παρ' όλα αυτά, όλα σχεδόν τα κράτη μέλη που επιβάλλουν φόρο κληρονομιάς έχουν προβλέψεις για μονομερή μέτρα που περιλαμβάνονται στους εθνικούς τους κανόνες φορολογίας της κληρονομιάς¹⁹¹, προσπαθώντας κυρίως μέσω αυτών να αποφύγουν τον «σκόπελο» της διπλής φορολογίας. Πρέπει όμως να σημειωθεί ότι τα υπάρχοντα μονομερή μέτρα εφαρμόζονται μόνο για το ίδιο γεγονός άπαξ. Επιπλέον, επιλύουν κατά κύριο λόγο τα προβλήματα που προκύπτουν από τη σύγκρουση των αρχών κατοικίας - εδαφικότητας, αφού εστιάζουν στην εξάλειψη της διπλής φορολογίας για κάτοικο ενός κράτους μέλους που απέκτησε περιουσία σε άλλο κράτος. Δεν ασχολούνται

¹⁸⁹ Η ΕΟΚΕ υποστηρίζει ότι το πρόβλημα διπλής φορολόγησης κληρονομιών θα λυθεί εάν εφαρμοστούν συγκεκριμένοι κανόνες που θα καθορίσουν ποια χώρα έχει στενότερο σύνδεσμο με τον κληρονομούμενο ή τον κληρονόμο. Σε περίπτωση κληρονομιάς ακίνητης περιουσίας, προτεραιότητα στη φορολόγηση θα πρέπει να έχει, κατά τη γνωμοδότηση της ΕΟΚΕ, το κράτος-μέλος στο οποίο βρίσκεται και να χορηγείται πίστωση του φόρου στο άλλο εμπλεκόμενο κράτος ενώ σε περίπτωση κινητής περιουσίας προτεραιότητα πρέπει να δίνεται στο κράτος μέλος εγκατάστασης και να χορηγείται πίστωση στο άλλο κράτος μέλος το οποίο για άλλους λόγους μπορεί να φορολογήσει την κληρονομιά, βλ. «Opinion of the European Economic and Social Committee on the Communication from the Commission to the European Parliament», ό.π.

¹⁹⁰ Για ανάλυση των θέσεων της ΕΟΚΕ βλ. Farrugia V., «European Economic and Social Committee Opinion, Tackling cross-border inheritance tax obstacles within EU», ομιλία σε συνέδριο με θέμα 'Tackling Cross-Border IHT Problems' που εκπονήθηκε την 12η Νοεμβρίου 2012, ό.π.

¹⁹¹ βλ. Vogel K., «Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation?», 56 Bulletin for International Fiscal Documentation 1 (2002), σελ. 4.

όμως καθόλου με τις περιπτώσεις στις οποίες δύο διαφορετικά κράτη μέλη θεωρούν ότι η κληρονομιαία περιουσία βρίσκεται στη δικαιοδοσία τους ή θεωρούν ότι ο κληρονόμος έχει την κατοικία του στην επικράτειά τους. Αδυνατούν επομένως να επιλύσουν τόσο τη σύγκρουση των αρχών εδαφικότητας-εδαφικότητας όσο και κατοικίας-κατοικίας¹⁹². Η Πολωνία είναι το μόνο κράτος μέλος που δεν εφαρμόζει κανένα μονομερές μέτρο για την αποφυγή της διπλής φορολογίας κληρονομιών¹⁹³. Από τα κράτη μέλη στα οποία επιβάλλονται μονομερή μέτρα για την αποφυγή της διπλής κληρονομιάς, ενδιαφέρον παρουσιάζει η περίπτωση της Τσεχίας, της οποίας οι κανόνες δεν παρέχουν απαλλαγή φόρου ή έκπτωση, αλλά επιτρέπουν την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Όλα τα υπόλοιπα κράτη-μέλη εφαρμόζουν μονομερή μέτρα, από τα οποία τα πιο γνωστά¹⁹⁴, στα οποία θα αναφερθούμε αμέσως κατωτέρω, είναι τα εξής:

- α) η μέθοδος έκπτωσης και
- β) η μέθοδος απαλλαγής.

3.2.3.1 Η μέθοδος έκπτωσης

Σύμφωνα με τη μέθοδο έκπτωσης, το κράτος-μέλος που έχει προσωπικό σύνδεσμο με το φορολογούμενο φορολογεί την εγχώρια και την αλλοδαπή κληρονομιαία περιουσία ενώ δίνει ταυτόχρονα μια πίστωση για φόρους που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή. Η έκπτωση φόρου μπορεί να είναι μια πλήρης πίστωση, δηλαδή μπορεί να συνίσταται σε μια πλήρη αφαίρεση των καταβληθέντων στην αλλοδαπή φόρων κατά τον υπολογισμό του φόρου του κράτους που φορολογεί. Ωστόσο, η πίστωση πρακτικά σχεδόν πάντα περιορίζεται ώστε η εγχώρια πίστωση φόρου να φτάνει στο ποσό των εγχώριων φόρων που θα οφειλόταν για την κληρονομιά που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή. Οφείλεται μόνο ο εθνικός φόρος και η κληρονομιά που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή φορολογείται μόνο στην αλλοδαπή.

¹⁹² βλ. *Copenhagen Economics Study*, ό.π., σελ. 42 και 44 και τα παρατειθέμενα εκεί παραδείγματα που αναδεικνύουν την αδυναμία των μονομερών μέτρων να επιλύσουν τη σύγκρουση εδαφικότητας-εδαφικότητας και κατοικίας-κατοικίας αντίστοιχα.

¹⁹³ Ο Πολωνός Υπουργός Οικονομικών έχει γενική αρμοδιότητα να αποφασίσει τη συλλογή των φόρων για μια καθορισμένη ομάδα των φορολογουμένων. Ωστόσο, η αρμοδιότητα αυτή δεν έχει χρησιμοποιηθεί ευρέως στο πεδίο της φορολόγησης κληρονομιάς.

¹⁹⁴ Υπάρχουν και άλλα λιγότερα γνωστά μονομερή μέτρα, όπως ο επιμερισμός των χρεών ή η εφαρμογή της αρχής της αμοιβαιότητας, που εφαρμόζονται σε μικρή μερίδα των κρατών-μελών.

Αντίθετα, όταν ο εθνικός φόρος είναι υψηλότερος, ο αλλοδαπός φόρος κληρονομιάς θα εξακολουθεί να πρέπει να καταβληθεί στο άλλο κράτος μέλος, αλλά η κληρονομιαιία περιουσία που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή, σε κάποιο βαθμό, θα πρέπει επίσης να φορολογηθεί στο εσωτερικό. Ο εγχώριος φόρος θα ισούται με τη διαφορά μεταξύ της εγχώριας και της αποκτηθείσας στην αλλοδαπή κληρονομιαιίας περιουσίας. Ο συνολικός φόρος θα, πρέπει, ως εκ τούτου, να μην υπερβαίνει το φόρο που καταβλήθηκε στο κράτος μέλος με το υψηλότερο φορολογικό συντελεστή. Για παράδειγμα, εάν ο αλλοδαπός φόρος είναι 20.000 ευρώ και ο εθνικός φόρος είναι 10.000 ευρώ, η πίστωση φόρου περιορίζεται σε 10.000 ευρώ¹⁹⁵.

Η μέθοδος έκπτωσης έχει υιοθετηθεί από τα περισσότερα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ήτοι από το Βέλγιο, τη Δανία, τη Φινλανδία, τη Γαλλία, τη Γερμανία, την Ελλάδα, την Ιρλανδία, την Ιταλία, τη Λιθουανία, τις Κάτω Χώρες, τη Ισπανία και το Ηνωμένο Βασίλειο. Ο λόγος για τον οποίο έχει εφαρμογή σε μεγάλο ποσοστό των κρατών μελών της ΕΕ σχετίζεται με το γεγονός ότι κατανέμει δίκαια τους φόρους μεταξύ των ενδιαφερομένων κρατών.

3.2.3.2 Η μέθοδος της απαλλαγής

Η μέθοδος της απαλλαγής συνεπάγεται ότι το κράτος μέλος που διαθέτει προσωπικό σύνδεσμο με τον φορολογούμενο φορολογεί μόνο την εγχώρια κληρονομιά ενώ η αλλοδαπή κληρονομιά απαλλάσσεται από τη φορολογία.

Η αρχή της απαλλαγής μπορεί να εφαρμοστεί με δύο βασικές μεθόδους:

α) Το ακίνητο, το οποίο μπορεί να φορολογηθεί στο κράτος μέλος που βρίσκεται, δεν λαμβάνεται καθόλου υπόψη από το κράτος μέλος της κατοικίας για φορολογικούς σκοπούς. Στην περίπτωση αυτή, το κράτος μέλος της κατοικίας δεν έχει το δικαίωμα να λάβει υπόψη την περιουσία των προσώπων που απαλλάσσονται κατά τον καθορισμό του ποσοστού του φόρου που πρέπει να επιβληθεί για το υπόλοιπο της περιουσίας. Αυτή η μέθοδος ονομάζεται «πλήρης απαλλαγή».

β) Το ακίνητο το οποίο μπορεί να φορολογηθεί στο κράτος μέλος της τοποθεσίας (*situs*) δεν φορολογείται από το κράτος κατοικίας, αλλά το κράτος μέλος της κατοικίας διατηρεί το δικαίωμα να λαμβάνει υπόψη την περιουσία των προσώπων που απαλλάσσονται κατά τον υπολογισμό του ποσοστού του φόρου που πρέπει να

¹⁹⁵ *Copenhagen Economics Study*, ό.π., σελ. 40.

επιβληθεί για το υπόλοιπο της περιουσίας. Αυτή η μέθοδος ονομάζεται «μερική απαλλαγή».

Η μέθοδος της απαλλαγής, η οποία εφαρμόζεται στη Βουλγαρία, την Τσεχική Δημοκρατία, την Ουγγαρία, το Λουξεμβούργο και τη Σλοβενία, επιλύει όλα τα προβλήματα που προκαλούνται από τη διεθνή διπλή φορολογία λόγω της σύγκρουσης κατοικίας - εδαφικότητας. Το γεγονός ότι εφαρμόζεται σε πέντε μόνο από τα κράτη μέλη της ΕΕ που επιβάλλουν φόρο κληρονομιών, εν αντιθέσει τη μέθοδο της έκπτωσης που εφαρμόζεται στα υπόλοιπα δέκα τρία (13), οφείλεται σε μεγάλο βαθμό στο γεγονός ότι προϋποθέτει ότι η κληρονομιά που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή φορολογείται μόνο στο αλλοδαπό κράτος μέλος και η κληρονομιά που αποκτήθηκε στην ημεδαπή φορολογείται μόνο στην εγχώρια αγορά.

Κεφάλαιο 4ο: Η Φορολόγηση Κληρονομιών Υπό το Φως του Ευρωπαϊκού Δικαίου

Το μέχρι πρότινος μειωμένο ενδιαφέρον τόσο των κρατών μελών όσο και των πολιτών της ΕΕ για το φόρο κληρονομιών και το σημαντικό πρόβλημα της διπλής φορολόγησής τους αντανακλάται στο μικρό αριθμό σχετικών υποθέσεων. Είναι εντυπωσιακό ότι το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης πριν το 2003 δεν είχε ασχοληθεί με καμία υπόθεση σχετική με τη φορολόγηση κληρονομιών δημιουργώντας ακόμα μεγαλύτερο «πέπλο μυστηρίου» για το συγκεκριμένο ζήτημα. Έκτοτε, το ΔΕΚ χρειάστηκε να εκδώσει αποφάσεις σε δέκα (10) τέτοιες υποθέσεις¹⁹⁶. Ο πραγματικός βέβαια αριθμός υποθέσεων που θα μπορούσε να έχει φτάσει ενώπιον του ΔΕΚ για το συγκεκριμένο αντικείμενο είναι στην πραγματικότητα πολύ μεγαλύτερος. Εκτιμάται, ωστόσο, ότι το υψηλό κόστος δικαστικών εξόδων σε συνδυασμό με την άγνοια των πολιτών γύρω από τα δικαιώματά τους εντός της ΕΕ αποτελούν τους κύριους παράγοντες που αποτρέπουν τους πολίτες να απευθυνθούν στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης¹⁹⁷.

Όλες σχεδόν οι αποφάσεις που έχουν εκδοθεί για την άμεση φορολογία αλλά και ειδικότερα για τη φορολόγηση κληρονομιών στηρίζονται στα άρθρα της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ) στα οποία κατοχυρώνεται η ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων και των εργαζομένων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων και την ελευθερία εγκατάστασης (άρθρα 21 και 45, 56, 63 και 49, αντίστοιχα, της ΣΛΕΕ), καθώς και στη γενική αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων λόγω ιθαγένειας (άρθρο 18 της ΣΛΕΕ)¹⁹⁸. Σημαντικό ρόλο διαδραματίζει συγκεκριμένα η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, όπως κατοχυρώνεται στο

¹⁹⁶ Για μια ευσύνοπτη παρουσίαση του σχετικού με τη φορολόγηση κληρονομιών case-law βλ. «Commission Staff Working Paper Non-discriminatory inheritance tax systems: principles drawn from EU case-law Accompanying the document, Commission Recommendation regarding relief for double taxation of inheritances», 15.12.2011 σελ. 1-12.

¹⁹⁷ Βλ. «Tackling EU cross-border inheritance tax obstacles-Frequently Asked Questions», ό.π, σελ. 2

¹⁹⁸ βλ. γενικά για τον τρόπο που το ΔΕΚ χρησιμοποιεί τις θεμελιώδεις ελευθερίες για να ξεπεράσει προβλήματα που δημιουργούνται στον τομέα άμεσης φορολογίας Kofler G., Mason R., «Double Taxation: A European Switch in time?», *Columbia Journal of European Law*, Winter 2007/2008, σελ. 1-28.

άρθρο 63 της ΣΛΕΕ¹⁹⁹. Το ΔΕΚ έχει επανειλημμένα επιβεβαιώσει τη θέση ότι οι κληρονομίες, που συνίστανται στη μεταβίβαση προς ένα ή περισσότερα πρόσωπα της περιουσίας που κατέλιπε ο θανών, εμπίπτουν στον τίτλο XI του παραρτήματος I της οδηγίας 88/361, που επιγράφεται «Κινήσεις κεφαλαίων προσωπικού χαρακτήρα», ανεξάρτητα από το αν αφορούν χρηματικά ποσά, ακίνητα ή κινητά, αποτελούν κινήσεις κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 56 ΕΚ, εκτός αν τα συστατικά τους στοιχεία είναι συγκεντρωμένα εντός ενός και μόνον κράτους μέλους²⁰⁰.

Οι ενδεχόμενοι αντίθετοι στην αρχή της ενιαίας εσωτερικής ευρωπαϊκής αγοράς και κατ' επέκταση στο κοινοτικό δίκαιο περιορισμοί ιδίως στις κινήσεις κεφαλαίων από εθνικές νομοθεσίες αποτελούν το κύριο αντικείμενο των οκτώ (8) εκ των δέκα (10) εκδοθεισών αποφάσεων. Επιπλέον, έχει εκδοθεί μία κομβική απόφαση (Block, C-67/2008) που ασχολείται με την παράλληλη φορολόγηση της ίδιας περιουσίας από δύο διαφορετικά κράτη μέλη. Τέλος, έχει εκδοθεί μία σειρά αποφάσεων για τη διαφορετική μεταχείριση φιλανθρωπικών οργανώσεων δυνάμει εθνικών διατάξεων ανάλογα με τον τόπο στον οποίο έχουν το κέντρο δραστηριοτήτων τους, εκ των οποίων μία εστιάζει στη διαφορετική φορολόγηση κληρονομιάς φιλανθρωπικής οργάνωσης. Συνεπώς, οι υποθέσεις μπορούν να χωρισθούν και να παρουσιασθούν σε τέσσερις μεγάλες κατηγορίες. Περιπτώσεις όπου το Δικαστήριο:

- 1) έκρινε τη φορολογική νομοθεσία των κρατών μελών για την κληρονομιά ασυμβίβαστη με το δίκαιο της ΕΕ
- 2) έκρινε τη φορολογική νομοθεσία των κρατών μελών για την κληρονομιά συμβατή με το δίκαιο της ΕΕ και
- 3) ασχολήθηκε με την παράλληλη άσκηση των φορολογικών εξουσιών δύο κρατών-μελών και
- 4) ασχολήθηκε με τη φορολογική μεταχείριση των ξένων φιλανθρωπικών οργανώσεων.

¹⁹⁹ Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 63 (πρώην άρθρο 56 της ΣΕΚ): «Στα πλαίσια των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου, απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών.»

²⁰⁰ βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 11ης Δεκεμβρίου 2003, C-364/01, Barbier, σκέψη 58, της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, C-43/07, Arens-Sikken, σκέψη 30, και C-11/07, Eckelkamp, σκέψη 39, καθώς και της 27ης Ιανουαρίου 2009, C-318/07, Persche, σκέψεις 30 και 31.

4.1 Περιπτώσεις όπου το ΔΕΕ έκρινε τη φορολογική νομοθεσία των κρατών μελών για την κληρονομιά ασυμβίβαστη με το δίκαιο της ΕΕ

4.1.1 Η υπόθεση Barbier (C-364/2001)

Η υπόθεση Barbier (C-364/2001) είναι η πρώτη απόφαση που εκδόθηκε από το ΔΕΚ το 2003 με αντικείμενο τη φορολόγηση κληρονομιών²⁰¹. Έδειξε το δρόμο για τη μετέπειτα πορεία που ακολούθησε το ΔΕΚ για την επίλυση ζητημάτων ευρωπαϊκού φορολογικού δικαίου²⁰² και στηρίζεται στην εξέταση της συμβατότητας των θεμελιωδών ελευθεριών του κοινοτικού δικαίου με τις εκάστοτε εθνικές ρυθμίσεις. Στην εν λόγω απόφαση στο επίκεντρο του ΔΕΚ βρέθηκε εθνική νομοθεσία (και συγκεκριμένα ολλανδική) σχετική με τον υπολογισμό του ποσού του επιβλητέου φόρου σε περίπτωση αποκτήσεως διά κληρονομιάς ενός ακινήτου στο οικείο κράτος μέλος, σύμφωνα με την οποία, προκειμένου να εκτιμηθεί η αξία του ακινήτου αυτού, μπορεί να ληφθεί υπόψη η άνευ όρων υποχρέωση του κατόχου του εμπραγμάτου δικαιώματος να μεταβιβάσει το δικαίωμα αυτό σε άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει την «οικονομική ιδιοκτησία»²⁰³ του εν λόγω ακινήτου, αν, κατά τον χρόνο του θανάτου του, ο κληρονομούμενος ήταν κάτοικος του κράτους αυτού, ενώ δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη αν ήταν κάτοικος άλλου κράτους μέλους.

Το ΔΕΚ απεφάνθη ότι υπάρχει περιορισμός της κίνησης κεφαλαίων εφόσον οι εθνικές διατάξεις, οι οποίες προσδιορίζουν την αξία ενός ακινήτου προκειμένου να υπολογιστεί το ποσό του επιβλητέου φόρου σε περίπτωση αποκτήσεως λόγω κληρονομιάς, είναι δυνατό να αποθαρρύνουν την αγορά ακινήτων κειμένων στο οικείο κράτος μέλος, όπως, άλλωστε, και τη μεταβίβαση της «οικονομικής ιδιοκτησίας» των ακινήτων αυτών από κάτοικο άλλου κράτους μέλους σε άλλο πρόσωπο. Επιπλέον, έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση της αξίας της κληρονομιάς του κατοίκου κράτους μέλους διαφορετικού από αυτό στο οποίο βρίσκονται τα εν λόγω

²⁰¹ Ακολουθείται χρονολογική παρουσίαση των αποφάσεων.

²⁰² Για σχολιασμό της απόφασης Barbier βλ. Sonneveldt F., «The Barbier Case», *European Taxation*, Vol. 44, no 6, 2004 σελ. 284-287, Idot L., «Impôt sur les successions. La méthode de calcul d'un impôt sur les successions portant sur des immeubles peut se révéler discriminatoire», *Europe* 2004 Février Comm. n° 39 σελ.12-13.

²⁰³ Το ολλανδικό δίκαιο, το οποίο εφαρμόζεται στην εν λόγω υπόθεση, αναγνωρίζει τη δυνατότητα διαχωρισμού του εμπραγμάτου δικαιώματος επί ακινήτου από τη λεγόμενη "οικονομική ιδιοκτησία" αυτού.

ακίνητα, ο οποίος θα βρισκόταν στην ίδια ακριβώς κατάσταση με αυτήν του H. Barbier²⁰⁴. Συνεπώς, οι προαναφερόμενες εθνικές διατάξεις έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό των κινήσεων των κεφαλαίων.

4.1.2 Η υπόθεση Maria Geurts (C-464/05)

Η υπόθεση αυτή είναι μία από τις σημαντικότερες υποθέσεις στην οποία το ΔΕΚ ασχολήθηκε με το μείζον ζήτημα της οριοθέτησης δύο βασικών ελευθεριών στον τομέα της φορολόγησης κληρονομιών, ήτοι της ελευθερίας εγκαταστάσεως και της ελευθερίας κίνησης κεφαλαίων. Εξετάστηκε ειδικότερα εάν τα άρθρα 43 και 56 ΕΚ απαγορεύουν σχετική με τον φόρο κληρονομιάς ρύθμιση κράτους μέλους δυνάμει της οποίας η σχετική με τις οικογενειακές επιχειρήσεις απαλλαγή από τον φόρο αυτόν δεν παρέχεται επί επιχειρήσεων οι οποίες, κατά τα τρία προ του θανάτου του κληρονομούμενου έτη, απασχολούσαν τουλάχιστον πέντε εργαζομένους σε άλλο κράτος μέλος, ενώ παρέχεται αν οι εργαζόμενοι απασχολούνταν σε περιφέρεια του πρώτου κράτους μέλους.

Εν προκειμένω, οι M. Geurts και ο D. Vogten είναι, αντιστοίχως, η χήρα και ο γιος του J. Vogten, υπηκόου Κάτω Χωρών, απεβίωσε στις 6 Ιανουαρίου 2003. Κατά τον θάνατό του και κατά τα πέντε προηγούμενα έτη τουλάχιστον, ο J. Vogten κατοικούσε στην Περιφέρεια της Φλάνδρας. Η κοινή περιουσία του J. Vogten και της συζύγου του περιλάμβανε, μεταξύ άλλων, το 100% των μεριδίων δύο οικογενειακών επιχειρήσεων, που είχαν συσταθεί στις Κάτω Χώρες με έδρα το Μάαστριχτ (Κάτω Χώρες). Επί περισσότερο από τρία έτη πριν από τον θάνατο του J. Vogten, αμφότερες οι εταιρίες απασχολούσαν περισσότερους από πέντε εργαζομένους στις Κάτω Χώρες. Οι βελγικές φορολογικές αρχές αρνήθηκαν να χορηγήσουν στους κληρονόμους του J. Vogten την απαλλαγή του άρθρου 60 bis του κώδικα φόρου κληρονομιάς, διάταξη η οποία απαλλάσσει τον κληρονόμο, από τον φόρο κληρονομιάς για τις μετοχές/τα εταιρικά μερίδια σε οικογενειακή εταιρία ή για τις απαιτήσεις κατά τέτοιας εταιρίας, αν η εταιρία απασχολούσε τουλάχιστον πέντε εργαζομένους κατά τα τρία έτη πριν από τον θάνατο του κληρονομούμενου, αλλά περιορίζει την απαλλαγή αυτή μόνο στην περίπτωση που οι εργαζόμενοι αυτοί απασχολούνταν σε συγκεκριμένη περιφέρεια του ως άνω κράτους μέλους (και, εν προκειμένω, στην Περιφέρεια της Φλάνδρας. Η

²⁰⁴ Βλ. Σκέψη 62 απόφασης Barbier, C-364/01, ό.π.

άρνηση των βελγικών φορολογικών αρχών στηριζόταν στο γεγονός ότι δεν πληρούνταν μία από τις προϋποθέσεις της διατάξεως αυτής, διότι οι εργαζόμενοι των εταιριών δεν εργάζονταν στην Περιφέρεια της Φλάνδρας.

Κρίθηκε ότι η επίμαχη ρύθμιση άπτεται πρωτίστως της ελευθερίας εγκαταστάσεως και εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής μόνον των διατάξεων της Συνθήκης που αφορούν την εν λόγω ελευθερία και όχι την ελευθερία κίνησης κεφαλαίων. Το Δικαστήριο διατύπωσε την εκτίμηση ότι, στον βαθμό που ένα τέτοιο μέτρο συνεπάγεται περιορισμούς στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, τέτοιου είδους επιπτώσεις είναι η αναπόφευκτη συνέπεια του ενδεχόμενου περιορισμού της ελευθερίας εγκαταστάσεως και δεν δικαιολογούν εξέταση των εν λόγω νομοθετικών ρυθμίσεων υπό το πρίσμα των διατάξεων για την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων²⁰⁵. Συνεπώς, η απόφαση Geurts καταδεικνύει με παραστατικό τρόπο ότι η αρχή της ελευθερίας εγκαταστάσεως πρέπει να υπερισχύει της αρχής της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, εφόσον η πρώτη είναι κρίσιμη²⁰⁶.

Το ΔΕΚ εξέτασε ειδικότερα την ύπαρξη θεμιτού δικαιολογητικού λόγου για την εν λόγω διάκριση. Εστίασε σε λόγους που σχετίζονται με την επιβίωση των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων και με τη διατήρηση των θέσεων εργασίας σε αυτές και την ανάγκη διατήρησης της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων, αλλά απεφάνθη ότι κανένας από τους ανωτέρω λόγους δεν μπορεί να αποτελέσει βάση για την ύπαρξη διακρίσεων.

Επομένως, η επίμαχη ρύθμιση που καθιερώνει διαφορετική μεταχείριση των φορολογουμένων ανάλογα με τον τόπο στον οποίον βρίσκεται η εταιρία που τους ανήκει και απασχολεί επί ορισμένο διάστημα συγκεκριμένο αριθμό εργαζομένων, είναι, καταρχήν, αντίθετη προς το άρθρο 43 ΕΚ. Επιβάλλει, έτσι, έμμεση δυσμενή διάκριση μεταξύ των φορολογουμένων ανάλογα με τον τόπο απασχολήσεως, επί ορισμένο χρονικό διάστημα, ορισμένου αριθμού εργαζομένων κατά το μέτρο που μια

²⁰⁵ Βλ. σκέψη 16 απόφασης Geurts, C-464/05.

²⁰⁶ Για σχολιασμό της υπόθεσης Geurts, ό.π., βλ. Kauff-Gazin F., «Exonération de droits de succession, *Europe* 2007 Décembre Comm. n° 334 σελ.21-22, Parisis G., «Arrêt Geurts. Les transmissions d'entreprises en exonération de droits sous le feu d'entreprises en exonération de droits sous le feu de la législation européenne», *Journal des tribunaux / droit européen* 2008 n° 147 σελ.76-79.

ήδη εγκατεστημένη στο οικείο κράτος μέλος εταιρία είναι αναμφισβήτητα σε θέση να πληροί ευχερέστερα την προϋπόθεση αυτή²⁰⁷.

4.1.3 Η υπόθεση Jäger (C-256/06)

Η υπόθεση Jäger αφορούσε σε λιγότερο ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση που εφαρμόζεται από το κράτος μέλος διαμονής σε σχέση με περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται σε άλλο κράτος μέλος²⁰⁸. Εν προκειμένω, κληρονομούμενος, ο οποίος κατά τον χρόνο του θανάτου του κατοικεί στη Γερμανία, καταλείπει σε άλλο πρόσωπο που κατοικεί στη Γαλλία, περιουσιακά στοιχεία ευρισκόμενα στα δύο αυτά κράτη μέλη και λαμβανόμενα από κοινού υπόψη για τον υπολογισμό του ύψους του φόρου κληρονομιάς στη Γερμανία. Η σχετική εθνική ρύθμιση προέβαινε σε ευνοϊκότερη μεταχείριση της περιουσίας που βρίσκεται εντός του κράτους μέλους σε σχέση με την περιουσία που βρίσκεται σε έδαφος άλλου κράτους μέλους τόσο κατά τον υπολογισμό της αξίας του ακινήτου όσο και στο ποσοστό απαλλαγής του φόρου λόγω αντικειμένου. Το ΔΕΚ επεσήμανε ότι ο υπολογισμός του ύψους της φορολογικής επιβαρύνσεως συνδέεται άμεσα με την αξία των συστατικών στοιχείων της κληρονομιάς, οπότε δεν υφίσταται αντικειμενικώς καμία διαφορά στην κατάσταση των φορολογουμένων δικαιολογούσα τη διαφορετική φορολογική μεταχείρισή τους ως προς το ύψος του οφειλόμενου φόρου, αφενός, επί περιουσιακού στοιχείου ευρισκόμενου στη Γερμανία και, αφετέρου, επί περιουσιακού στοιχείου ευρισκόμενου σε άλλο κράτος μέλος. Το ΔΕΚ δέχθηκε δηλαδή ότι η κατάσταση του Jäger μπορεί να συγκριθεί με εκείνη οποιουδήποτε άλλου κληρονόμου που αποκτά μόνο γεωργική και δασική ακίνητη περιουσία κείμενη στη Γερμανία, την οποία του καταλείπει πρόσωπο που είχε την τελευταία του κατοικία σε αυτό το κράτος μέλος και συνεπώς η εν λόγω εθνική ρύθμιση αντιβαίνει στο κοινοτικό δίκαιο και συγκεκριμένα στην ελεύθερη κυκλοφορία και στην ελεύθερη κίνηση κεφαλαίων²⁰⁹.

7 βλ. ιδίως σκέψεις 19, 21-22, 27-29 και διατακτικό απόφασης Geurts, ό.π.

²⁰⁸ Για σχολιασμό της απόφασης Jäger C-256/06 βλ. O'Shea T., «ECJ Nixes German Inheritance Valuation Rules», *Tax Notes International 2008* Vol.49 n° 6 σελ.468-471, Michel V., «Impôt sur les successions et situation du bien imposé», *Europe 2008* Mars Comm. n° 85 σελ.16.

²⁰⁹ βλ. σκέψη 44 απόφασης Jäger, ό.π.

4.1.4 Οι υποθέσεις **Eckelkamp (C-11/07)** και **Arens-Sikken (C-43/07)**

Οι υποθέσεις **Eckelkamp (C-11/07)**²¹⁰ και **Arens-Sikken (C-43/07)**²¹¹ συνήθως παρουσιάζονται και εξετάζονται μαζί λόγω της ομοιότητας των πραγματικών περιστατικών και των νομικών τους σκέψεων. Το Δικαστήριο έκρινε, και στις δύο υποθέσεις που αφορούν καταστάσεις παρόμοιες με εκείνη που υπήρχαν στην υπόθεση **Barbier**, ασυμβίβαστη με το κοινοτικό δίκαιο την εφαρμογή διαφορετικών φορολογικών κανόνων για την αξιολόγηση του φόρου κληρονομιάς και μεταβίβασης των φόρων που καταβάλλονται σε σχέση με περιουσιακά στοιχεία, ανάλογα με το αν ο κληρονομούμενος κατοικούσε ή όχι στο εν λόγω κράτος μέλος κατά τη στιγμή του θανάτου του.

Η απόφαση **Eckelkamp** εκδόθηκε κατόπιν προδικαστικού ερωτήματος 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 του Βελγίου) 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. Η άρνηση της βελγικής αρχής να αφαιρέσει τα εν λόγω χρέη στηριζόταν σε βελγική ρύθμιση -και συγκεκριμένα φλαμανδική- σύμφωνα με την οποία ο φόρος μεταβίβασης ακινήτου αιτία θανάτου οφείλεται επί του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων του κληρονομούμενου που βρίσκονται στο Βέλγιο χωρίς έκπτωση των χρεών. Εφόσον 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. Εάν όμως κατοικούσε στο Βέλγιο τη στιγμή του θανάτου της θα

²¹⁰ Για σχολιασμό της υποθέσεως **Eckelkamp** βλ. **Am Ende M.**, «Assessment of Real Estate Property for Inheritance Tax purposes depending on the place of residence of the deceased», *European Law Reporter* 2008 σελ.381-383, **Kauff-Gazin F.**, «Libre circulation et droits de mutation», *Europe* 2008 Novembre Comm. n° 369 σελ.32.

²¹¹ Για σχολιασμό της υπόθεσης **Arens-Sikken** βλ. **O'Shea T.**, «Dutch Inheritance Tax Rules Incompatible With EU Law, ECJ Says», *Tax Notes International* 2008 Vol. 52 n° 1 σελ.20-23, **Kauff-Gazin F.**, «Libre circulation et droits de mutation», ό.π.

προβλεπόταν η δυνατότητα έκπτωσης. Το Δικαστήριο έκρινε ότι 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, αντιβαίνει στις διατάξεις 56 και 58 ΕΚ και η μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση στην οποία υποβάλλεται, ως εκ τούτου, η κληρονομία κατοίκων αλλοδαπής συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων ²¹².

Στην υπόθεση Arens-Sikken το ΔΕΚ ασχολήθηκε με την συμβατότητα των άρθρων 56 ΕΚ και 58 ΕΚ με την ύπαρξη δυνατότητας έκπτωσης των χρεών ανάλογα με το αν ο κληρονόμος είναι ή δεν είναι κάτοικος ημεδαπής. Ο σύζυγος της D. M. M. A. Arens-Sikken κατά τον χρόνο του θανάτου του και για πάνω από δέκα (10) έτη δεν κατοικούσε πια στις Κάτω Χώρες αλλά στην Ιταλία. Ο θανών είχε συντάξει διαθήκη με την οποία κατέλιπε την περιουσία του κατ' ισομοιρία στην D. M. M. A. Arens-Sikken και στα τέσσερα τέκνα που απέκτησαν από το γάμο τους. Βάσει διάταξης της ολλανδικής νομοθεσίας που διέπει τους φόρους μεταβίβασης, η D. M. M. A. Arens-Sikken δεν μπορούσε, για τον καθορισμό της φορολογητέας βάσης, να αφαιρέσει τα από τη διανομή της κληρονομίας χρέη προς τους άλλους τετιμημένους (ούτε μπορούσε άλλωστε να αφαιρέσει ένα ποσοστό του συνόλου των χρεών της κληρονομίας). Αντιθέτως, αν ο κληρονομούμενος είχε την κατοικία του στις Κάτω Χώρες κατά τον χρόνο του θανάτου του, τότε, για τον υπολογισμό του οφειλομένου στην περίπτωση αυτή φόρου κληρονομίας η D. M. M. A. Arens-Sikken θα μπορούσε να λάβει υπόψη τα από τη διανομή της κληρονομίας χρέη προς τους άλλους τετιμημένους (καθώς και όλα τα συνδεόμενα με την κληρονομία χρέη).

Το ΔΕΚ κατέληξε ότι τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ πρέπει να έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν μία τέτοιου είδους εθνική ρύθμιση αφού το γεγονός ότι δε λαμβάνονται υπόψη τα εν λόγω χρέη, μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τη μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση των κληρονόμων που δεν μπορούν να προβάλουν την ανωτέρω δυνατότητα έκπτωσης.

²¹² βλ. ιδίως σκέψεις 46, 60, 63, 68, 71 και διατακτικό απόφασης Eckelkamp.

4.1.5 Η υπόθεση Mattner (C-510/08)

Η συγκεκριμένη υπόθεση αφορά στη δωρεά ενός ακινήτου που βρίσκεται στη Γερμανία. Τόσο ο δωρητής όσο και ο δωρεοδόχος, τέκνο του δωρητή, είχαν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος. Η εθνική νομοθεσία προέβαινε εν προκειμένω σε μία διάκριση κατά τον υπολογισμό του φόρου ανάλογα με το εάν ο δωρητής ή ο δωρεοδόχος ήταν κάτοικοι ή όχι άλλου κράτους μέλους. Στην περίπτωση που ήταν κάτοικοι άλλου κράτους μέλους πλην τη Γερμανίας, από τη φορολογητέα βάση εκπίπτει μικρότερο ποσό από εκείνο που θα εξέπιπτε αν ο ένας εξ αυτών ήταν κάτοικος της Γερμανίας, οπότε οι δωρεές στην πρώτη περίπτωση υπόκεινται σε μεγαλύτερο φόρο σε σχέση με τις δωρεές στη δεύτερη περίπτωση.

Το Δικαστήριο κατέληξε στη μη ύπαρξη συμβατότητας με τη διάταξη του άρθρου 56 ΕΚ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 58 ΕΚ, μίας τέτοιας κανονιστικής ρύθμισης κράτους μέλους, η οποία καταλήγει σε διαφορετική μεταχείριση μεταξύ κατοίκων και μη του οικείου κράτους μέλους που συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, καθώς μειώνεται η αξία της δωρεάς.

Η σημαντικότητα της απόφασης αυτής συνίσταται στην επέκταση της νομολογίας που είχε αναπτύξει το ΔΕΚ στον τομέα της κληρονομικής διαδοχής στις περιπτώσεις δωρεάς. Για την ακρίβεια, προβαίνει σε ανάλογες σκέψεις που είχε επαναλάβει στις υποθέσεις που αφορούν στη φορολόγηση κληρονομιών και συγκεκριμένα στις υποθέσεις Eckelkamp και Arens-Sikken²¹³. Το Δικαστήριο, αφού δεν διαπίστωσε την ύπαρξη καμίας αντικειμενικής διαφοράς μεταξύ των δύο καταστάσεων που θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν την διαφορετική μεταχείριση, εξέτασε μια σειρά λόγων που θα μπορούσαν να δικαιολογούν τη διάκριση, όπως την ανάγκη να αποτραπεί να λάβει ο ίδιος φορολογούμενος το ίδιο φορολογικό πλεονέκτημα δύο φορές, την αποτροπή της καταστρατήγησης των ορίων μέσα από πολλαπλές δωρεές, καθώς και τη συνοχή του εθνικού φορολογικού συστήματος. Ωστόσο, το Δικαστήριο δε δέχθηκε κανέναν από τους ανωτέρους λόγους ως θεμιτούς δικαιολογητικούς λόγους που θα μπορούσαν να επιτρέψουν την ύπαρξη διάκρισης.

²¹³ Heydt V., «ECJ Hearing in Mattner Disappoints», *Tax Notes International* 2010 σελ.746-748, Picod F., «Incompatibilité d'une législation sur les droits de mutation avec la libre circulation des capitaux», *La Semaine Juridique - édition générale* 2010 n° 508 σελ.949, Idot L., «Droits de mutation sur les donations», *Europe* 2010 Juin Comm. n° 205 σελ.20, O'Shea T., «No Excuses for German Gift Tax Rule», *Tax Notes International* 2010 σελ.1021-1025.

4.1.6 Η υπόθεση Halley (C-132/10)

Η κληρονομαία περιουσία των A. De Pinsun και ο P. L. Halley περιελάμβανε μεταξύ άλλων ονομαστικές μετοχές μιας εταιρίας που είχε έδρα διοικήσεως σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος φορολογήσεως. Συγκεκριμένα, η A. De Pinsun και ο P. L. Halley συναπεβίωσαν στις 6 Δεκεμβρίου 2003, κατοικούσαν δε εν ζωή στο Tervuren (Βέλγιο) και η δήλωση του φόρου κληρονομιάς τους έπρεπε να υποβληθεί στη Louvain (Βέλγιο). Στην κληρονομία που άφησαν στα τέκνα τους περιλαμβανόταν, σε κάθε περίπτωση, το ήμισυ εξ αδιαιρέτου ονομαστικών μετοχών μίας εταιρίας, της οποίας η εταιρική έδρα βρισκόταν, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, στο Levallois-Perret (Γαλλία), και το ήμισυ εξ αδιαιρέτου ανώνυμων μετοχών της ίδιας εταιρίας.

Στο επίκεντρο της απόφασης βρέθηκε βελγική διάταξη σύμφωνα με την οποία αποτίμηση της αξίας των ονομαστικών μετοχών με τη διενέργεια πραγματογνωμοσύνης είναι δυνατή, εφόσον πρόκειται για μετοχές εταιρίας η οποία εδρεύει στο Βέλγιο. Τέτοια περίπτωση συντρέχει όταν η πραγματική έδρα της διοικήσεως της οικείας εταιρίας βρίσκεται στο εν λόγω κράτος μέλος. Η προθεσμία παραγραφής της αξιώσεως αποτιμήσεως των μετοχών είναι, στην περίπτωση αυτή, διετής. Εντούτοις, στην περίπτωση μετοχών εταιρίας της οποίας η πραγματική έδρα της διοικήσεως βρίσκεται εκτός Βελγίου, η εν λόγω πραγματογνωμοσύνη δεν είναι δυνατή και η προθεσμία παραγραφής της ανωτέρω αξιώσεως ανέρχεται σε δέκα έτη. Κατά τη βελγική κυβέρνηση, η συγκεκριμένη ρύθμιση συμβάλλει στην αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων και την πάταξη της φοροδιαφυγής, αφού η εφαρμογή μεγαλύτερης προθεσμίας παραγραφής στην περίπτωση αποτιμήσεως της αξίας μετοχών εταιριών που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος εκτός του Βασιλείου του Βελγίου είναι αναγκαία προκειμένου να καταστεί δυνατή η λήψη πληροφοριών για τις μετοχές αυτές και εάν διαπιστώσουν ότι η αξία τους είναι υποτιμημένη, μπορούν να επιβάλουν συμπληρωματικό φόρο εάν προκύψει ότι για τις εν λόγω μετοχές επιβλήθηκε μικρότερος φόρος.

Το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι απαγορεύει νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους η οποία προβλέπει τα ανωτέρω, καθώς η εφαρμογή προθεσμίας δέκα ετών για την αποτίμηση της αξίας των μετοχών εταιρίας της οποίας η πραγματική έδρα της διοικήσεως βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος εκτός του Βελγίου δεν δικαιολογείται στο μέτρο που η γενική εφαρμογή μιας τέτοιας

προθεσμίας δε σχετίζεται με το χρόνο που απαιτείται για την επωφελή χρήση των μηχανισμών αμοιβαίας αρωγής για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ των κρατών-μελών που καθιστούν δυνατή τη διερεύνηση της αξίας των μετοχών αυτών. Κατά την κρίση του ΔΕΚ, η βελγική κυβέρνηση θα μπορούσε να λάβει τις κρίσιμες πληροφορίες αξιοποιώντας άλλες Συμβάσεις ή ακόμα και το διαδίκτυο.

4.2 Περιπτώσεις όπου το Δικαστήριο έκρινε τη φορολογική νομοθεσία των κρατών μελών για την κληρονομιά συμβατή με το δίκαιο της ΕΕ

4.2.1 Η υπόθεση Van Hilten-van der Heijden (C-513/03)

Η απόφαση αυτή εκδόθηκε μετά την υποβολή προδικαστικού ερωτήματος του *Gerechtsof's Hertogenbosch* (Κάτω Χώρες) στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ των κληρονόμων της Van Hilten και του οικονομικού εφόρου της εδρεύουσας στο Heerlen εφορίας κατοίκου εξωτερικών σχετικά με τις φόρους κληρονομιάς της θανούσης που εισπράχθηκαν στις Κάτω Χώρες.

Το ΔΕΚ με αφορμή την εν λόγω υπόθεση έκρινε ότι μια εθνική ρύθμιση, η οποία ορίζει ότι η κληρονομία ενός υπηκόου κράτους μέλους, ο οποίος απεβίωσε εντός δέκα ετών από τότε που μετέφερε στην αλλοδαπή την κατοικία που είχε στο εν λόγω κράτος μέλος, φορολογείται ως εάν ο υπήκοος αυτός είχε διατηρήσει την κατοικία του στο ίδιο κράτος μέλος και συγχρόνως προβλέπει την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε στο κράτος όπου ο θανών μετέφερε την κατοικία του, δεν αποτελεί περιορισμό για τις κινήσεις κεφαλαίων. Αιτιολόγησε την απόφασή του στηριζόμενο στις πανομοιότυπες προϋποθέσεις φορολογίας των κληρονομιών που υπήρχαν δυνάμει της επίμαχης ρύθμισης για τους ημεδαπούς που έχουν μεταφέρει την κατοικία τους στην αλλοδαπή και για εκείνους που έχουν παραμείνει στο σχετικό κράτος μέλος. Μια τέτοια ρύθμιση, κατά την κρίση του Δικαστηρίου, δεν μπορεί να αποτρέψει τους πρώτους να πραγματοποιήσουν επενδύσεις σε αυτό το κράτος μέλος από άλλο κράτος ούτε τους δεύτερους να πραγματοποιήσουν επενδύσεις σε άλλο κράτος από το σχετικό κράτος μέλος και, ανεξαρτήτως του τόπου όπου βρίσκονται τα περιουσιακά στοιχεία, δεν μπορεί ούτε να μειώσει την αξία της κληρονομιάς ενός ημεδαπού ο οποίος μετέφερε την κατοικία του στην αλλοδαπή. Τόνισε ότι η διαφορετική μεταχείριση απορρέει, ελλείψει μέτρων ενοποίησης ή εναρμονίσεως στο κοινοτικό πλαίσιο, από την αρμοδιότητα που τα κράτη μέλη έχουν να ορίζουν, συμβατικώς ή μονομερώς, τα κριτήρια κατανομής της φορολογικής τους εξουσίας.

Το σημαντικό στοιχείο ήταν ότι ο εν λόγω κανόνας δεν έκανε διάκριση μεταξύ κατοίκων και μη κατοίκων και είχε εφαρμογή μόνον επί των υπηκόων του σχετικού κράτους μέλους²¹⁴. Οι επίμαχες διατάξεις δεν θεωρήθηκαν ότι εισάγουν διακρίσεις, διότι, σε αντίθεση με την υπόθεση *Barbier*, δεν διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων ανάλογα με την κατοικία τους. Αντίθετα, παρέχεται όμοια μεταχείριση για την παρουσία των υπηκόων που είχαν μεταφέρει την κατοικία τους στο εξωτερικό και εκείνων που είχαν παραμείνει στο οικείο κράτος μέλος. Στο πλαίσιο αυτό, τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να προβλέπουν μια διευρυμένη έννοια της κατοικίας, όπως στην προκειμένη περίπτωση.

4.3 Περιπτώσεις όπου το Δικαστήριο ασχολήθηκε με την παράλληλη άσκηση των φορολογικών εξουσιών των δύο κρατών μελών

4.3.1 Η περίπτωση Block (C-67/2008)

Στην περίπτωση *Block* (C-67/2008), το Δικαστήριο κλήθηκε να αποφανθεί κατόπιν υποβολής προδικαστικού ερωτήματος εκ μέρους του *Bundelfinanzhof* (Γερμανία) σχετικά με τη συμβατότητα των διατάξεων περί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων με την εθνική νομοθεσία που δεν προβλέπει συμψηφισμό του φόρου κληρονομιάς που έχει καταβληθεί σε άλλο κράτος μέλος με το φόρο κληρονομιάς που οφείλει ο κληρονόμος στο κράτος-μέλος της κατοικίας. Η υπόθεση αφορά σε κάτοικο Γερμανίας που κληρονόμησε περιουσία Γερμανού υπηκόου, του οποίου η κληρονομία συνίστατο κυρίως σε περιουσιακά στοιχεία εκ των οποίων το μεγαλύτερο μέρος στην Ισπανία²¹⁵. Ο *Block* φορολογήθηκε και στη

²¹⁴ Για σχολιασμό της απόφασης *van Hilten-van der Heijden* βλ. Mariatte F., «Droits de succession et restriction aux mouvements de capitaux», *Europe* 2006 Avril Comm. n° 108 σελ.11-12, Cavallini J., «Les libertés de circulation: marchandises, capitaux, prestation de services et établissement (juillet 2005 à juin 2006)», *Revue du marché commun et de l'Union européenne* 2006 σελ.619-620, Van den Broek J.J., Wildeboer, M.R., «European Court of Justice Permits Inheritance Tax Based on Nationality in *van Hilten-van der Heijden*», *Bulletin for International Taxation* 2007 σελ.214-219, Alonso Murillo F., «Libre circulación de capitales e Impuesto sobre Sucesiones: Sentencia *van Hilten-van der Heijden*», *Noticias de la Unión Europea* 2007 n° 269 σελ.55-74.

²¹⁵ Για μία αναλυτική παρουσίαση των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης *Block* βλ. εκτός από την ίδια την απόφαση και Μελέτη *Copenhagen Economics*, ό.π., σελ. 46.

Γερμανία και την Ισπανία για την περιουσία που επένδυσε στη δεύτερη βάσει διατάξεων τόσο του γερμανικού όσο και του ισπανικού φορολογικού κώδικα.

Η περίπτωση αυτή διαφέρει από τις υποθέσεις που έχουν ήδη εξεταστεί υπό την έννοια ότι δεν αφορά στο κληρονομικό φορολογικό σύστημα ενός κράτους μέλους, αλλά στις συνέπειες της παράλληλης άσκησης των φορολογικής εξουσίας δύο κρατών μελών²¹⁶. Στην περίπτωση αυτή, το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ένα κράτος μέλος δεν υποχρεούται να νομοθετήσει με τρόπο ώστε να αποφευχθεί η διπλή φορολογία σε μια κληρονομιά που απορρέει από την εκ παραλλήλου άσκηση από τα κράτη μέλη της δημοσιονομικής τους κυριαρχίας, όπως για παράδειγμα, με πίστωση φόρου κληρονομιάς που έχει καταβληθεί στο εξωτερικό κατά την επιβολή φόρου κληρονομιάς στο εν λόγω κράτος.

Το Δικαστήριο έκρινε ότι η χρήση των διαφορετικών κριτηρίων σύνδεσης για την επιβολή φόρου κληρονομιάς δεν είναι αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο, διότι στο παρόν στάδιο του κοινοτικού δικαίου, δεν υπάρχουν γενικά κριτήρια σε επίπεδο ΕΕ για την κατανομή αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών σε σχέση με την εξάλειψη της διπλής φορολογίας εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να αποφασίζουν τους δικούς τους κανόνες για την άμεση φορολογία, συμπεριλαμβανομένων των συνδετικών στοιχείων σύμφωνα με τα οποία ένα πρόσωπο ή ένα εισόδημα φορολογείται στο έδαφός του. Επιπλέον, δεν είναι υποχρεωμένα να προσαρμόσουν τα δικό τους φορολογικό σύστημα με τα διάφορα φορολογικά συστήματα των άλλων κρατών μελών, προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση που απορρέει από την παράλληλη άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητάς τους. Η θέση αυτή του Δικαστηρίου έχει επικριθεί καθώς έχει υποστηριχθεί ο λογικός αντίλογος ότι οι άμεσοι φόροι ανήκουν μεν στην αρμοδιότητα των κρατών-μελών αλλά η αρμοδιότητα πρέπει να ασκείται τηρουμένου του κοινοτικού δικαίου ακόμη και σε τομείς που δε ρυθμίζονται άμεσα από αυτό²¹⁷.

²¹⁶ Για σχολιασμό της απόφασης Block βλ. Monsenego J., «Double Taxation in the EU: The Future After Block», *Tax Notes International* 2009 σελ. 215-217, Billig H., «Fehlende Anrechnung von spanischer bei deutscher Erbschaftsteuer nicht EU-rechtswidrig», *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 2009 σελ. 298 Στυλιανίδου Μ., «ΔΕΚ Υποθ. C-67/2008 απόφαση της 12.2.2009 (Ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων και φόρος κληρονομιών)» *Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιρειών* 2009 σελ.508-510, Mosbrucker A.M., «Régime de droits de succession», *Europe* 2009 Avril Comm. n° 157 σελ.19-20.

²¹⁷ βλ. σχετικά Στυλιανίδου Μ., «ΔΕΚ Υποθ. C-67/2008», ό.π., σελ. 510.

Ωστόσο, το ΔΕΚ προτίμησε να κρατήσει πιο επιφυλακτική στάση σε σχέση με το λεπτό ζήτημα της διπλής φορολόγησης κληρονομιών, το οποίο άπτεται, όπως ήδη προαναφέρθηκε, της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών-μελών, προκειμένου προφανώς να τηρήσει ισορροπίες.

4.4 Περιπτώσεις όπου το Δικαστήριο ασχολήθηκε με τη φορολογική μεταχείριση των ξένων φιλανθρωπικών οργανώσεων

4.4.1 Η υπόθεση Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10)

Το ζήτημα της διαφορετικής μεταχείρισης σε σχέση με τη φορολόγηση κληρονομιών ξένων φιλανθρωπικών οργανώσεων απασχόλησε το ΔΕΚ στην υπόθεση Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10). Το Δικαστήριο αποφάσισε ότι ένα κράτος μέλος που χορηγεί ορισμένα φορολογικά πλεονεκτήματα κληρονομιάς στις εγχώριες φιλανθρωπικές οργανώσεις πρέπει να εφαρμόσει την ίδια φορολογική μεταχείριση και σε ξένα φιλανθρωπικά ιδρύματα, αν οι ξένες φιλανθρωπικές οργανώσεις πληρούν τους όρους που προβλέπονται στο εν λόγω κράτος μέλος για τη χορήγηση των φορολογικών πλεονεκτημάτων.

Το Δικαστήριο είχε προηγουμένως εξετάσει τη φορολογική μεταχείριση από τα κράτη μέλη φιλανθρωπικών οργανώσεων εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη στην υπόθεση Stauffer (C-386/04), και τις δωρεές στις εν λόγω οργανώσεις στην υπόθεση Persche (C-318/07). Και στις δύο περιπτώσεις, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι οι εγχώριες φορολογικές διατάξεις που εισάγουν διακρίσεις εις βάρος των ξένων φιλανθρωπικών οργανώσεων δεν είναι συμβατές με τις διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, μολονότι είναι θεμιτό ένα κράτος μέλος να αξιώνει, για τη χορήγηση ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων, την ύπαρξη ενός αρκετά στενού συνδέσμου μεταξύ των οργανισμών ως προς τους οποίους αναγνωρίζει ότι επιδιώκουν ορισμένους από τους κοινωφελείς σκοπούς του και των δραστηριοτήτων που ασκούν²¹⁸ εντούτοις το κράτος αυτό δεν δύναται να επιφυλάσσει τέτοια πλεονεκτήματα μόνο στους οργανισμούς οι οποίοι εδρεύουν στην ημεδαπή και των οποίων οι δραστηριότητες μπορούν να το ελαφρύνουν από ορισμένες ευθύνες του²¹⁹.

²¹⁸ βλ., επ' αυτού, προπαρατεθείσα απόφαση Centro di Musicologia Walter Stauffer, σκέψη 37.

²¹⁹ Βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Persche, σκέψη 44.

Στην υπόθεση *Missionswerk Werner Heukelbach*, το Δικαστήριο επέκτεινε την αρχή της μη διακριτικής μεταχείρισης φιλανθρωπικών οργανώσεων στη νομοθεσία περί φόρου κληρονομιών των κρατών μελών²²⁰. Στην υπόθεση αυτή, πρόσωπο που κατοικούσε στο Βέλγιο εγκατέστησε ως κληρονόμο ένα μη κερδοσκοπικό οργανισμό που έχει την καταστατική έδρα του στη Γερμανία, το θρησκευτικό σωματείο *Missionswerk*, το οποίο ήθελε να τύχει ενός μειωμένου φορολογικού συντελεστή λόγω σχετικής βελγικής νομοθεσίας. Συγκεκριμένα, η επίμαχη εθνική νομοθεσία προβλέπει ότι τυγχάνουν μειωμένου συντελεστή φόρου κληρονομιάς μόνο οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί που έχουν την έδρα των δραστηριοτήτων τους στο Βέλγιο ή στο κράτος μέλος στο οποίο ο κληρονομούμενος κατοικούσε πράγματι ή είχε τον τόπο της εργασίας του κατά τον χρόνο του θανάτου του ή στο οποίο προηγουμένως είχε πράγματι κατοικία ή τον τόπο της εργασίας του. Δεν είχε αποδειχθεί εν προκειμένω ότι τηρούνταν οι ως άνω προϋποθέσεις για να τύχει το σωματείο του ως άνω φορολογικού συντελεστή.

Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ απαγορεύει μία τέτοια νομοθετική ρύθμιση κράτους μέλους η οποία συνεπάγεται ότι η κληρονομία υπόκειται σε βαρύτερη φορολογία όταν κληρονόμος είναι ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός που έχει την έδρα των δραστηριοτήτων του σε κράτος μέλος στο οποίο ο κληρονομούμενος δεν κατοίκησε ούτε εργάστηκε πράγματι και, ως εκ τούτου, έχει ως αποτέλεσμα τον περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων, μειώνοντας την αξία της εν λόγω κληρονομιάς .

4.5 Αρχές που συνάγονται από την νομολογία

Η σχετική με τη φορολόγηση κληρονομιών στην ΕΕ νομολογία χαρακτηρίζεται από συνέπεια και συνέχεια, χωρίς αντιτιθέμενες αποφάσεις ή αντιφατικές θέσεις και η κάθε μία από τις προαναφερόμενες αποφάσεις εξελίσσει την προηγούμενη νομολογία κινούμενη όμως στο πλαίσιο που έχει διαμορφώσει η ως τώρα περιπτωσιολογία. Μοναδική έκπληξη ήταν η υπόθεση *Block*, στην οποία ενώ αναμενόταν το ΔΕΚ να κινηθεί όπως σε κάθε περίπτωση που είχε ήδη κρίνει τη

²²⁰ Michel V., «Succession, religion et libre circulation des capitaux», *Europe* 2011 Avril Comm. n° 4 σελ.17-18, Defossez A., «Arrêt "Missionswerk", l'émergence d'un espace européen de la générosité» *Journal de droit européen* 2011 n° 179 σελ.136-137.

συμβατότητα εθνικής διάταξης με το κοινοτικό δίκαιο (δηλαδή χρησιμοποιώντας τις θεμελιώδεις ελευθερίες ως «εργαλείο» επίλυσης του ζητήματος), το Δικαστήριο διαφοροποιήθηκε λόγω του ιδιαίτερου ζητήματος της διπλής φορολόγησης κληρονομιών που εκπορεύτηκε εξαιτίας παράλληλης άσκησης φορολογικής κυριαρχίας δύο κρατών-μελών. Κατά τα λοιπά, όλες οι εκδοθείσες αποφάσεις κινούνται στο ίδιο πνεύμα και εξετάζουν κάθε περίπτωση στηριζόμενη κατά βάση σε ίδιες αρχές. Οι αρχές αυτές, που συνάγονται από τη νομολογία, μπορούν να ομαδοποιηθούν ως εξής:

1. Οι εθνικές φορολογικές διατάξεις έρχονται σε αντίθεση με τις διατάξεις για την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, εφόσον προβλέπουν διαφορετική φορολογική μεταχείριση για τα περιουσιακά στοιχεία που αποτελούν μέρος της κληρονομιάς, ανάλογα με το αν αυτά τα περιουσιακά στοιχεία βρίσκονται στο οικείο κράτος-μέλος. Αυτό σημαίνει, μεταξύ άλλων, ότι:

A. Αναφορικά με τη φορολόγηση κληρονομιάς φυσικών προσώπων:

α) Η αξία του ακινήτου δεν μπορεί να υπόκειται σε ευνοϊκότερο υπολογισμό αν ο κληρονομούμενος είναι κάτοικος του οικείου κράτους μέλους σε σχέση με τον υπολογισμό αξίας ακινήτου του οποίου ο κληρονομούμενος είναι κάτοικος αλλοδαπής

β) Δεν πρέπει να υπάρχουν περιορισμοί στη δυνατότητα έκπτωσης των χρεών που σχετίζονται με τα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στο εξωτερικό, εφόσον δεν υπάρχουν περιορισμοί για τα ημεδαπά περιουσιακά στοιχεία.

γ) Οι εθνικές φορολογικές διατάξεις για τις κληρονομίες δεν μπορούν να προβλέπουν υψηλότερο φορολογικό συντελεστή σε σχέση με περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στο εξωτερικό.

B. Αναφορικά με τη φορολόγηση κληρονομιάς νομικών προσώπων:

α) Τα κράτη μέλη δεν μπορούν να προσφέρουν μια λιγότερο ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση μιας επιχειρήσεως που κληρονομείται απλώς και μόνο επειδή οι εργαζόμενοι της βρίσκονται στο εξωτερικό.

β) Τα κράτη μέλη δεν μπορούν να θέτουν διαφορετικές προθεσμίες παραγραφής για την αποτίμηση ονομαστικών μετοχών για φορολογικούς σκοπούς, ανάλογα με τη θέση του κέντρου διοικήσεως της εταιρίας.

γ) Οι μέθοδοι αποτίμησης μετοχών δεν μπορούν να είναι λιγότερο ευνοϊκές για τα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται στο εξωτερικό.

δ) Ο φόρος κληρονομιάς είναι λιγότερο ευνοϊκός σε περίπτωση που ο φορολογούμενος κληρονόμησε μετοχές που καταχωρήθηκαν σε συναλλαγές εξωτερικού ή βρίσκονται σε κατοχή εταιρίας που βρίσκεται στο εξωτερικό, από ότι στην περίπτωση των μετοχών που καταχωρήθηκαν στις εγχώριες συναλλαγές ή βρίσκονται στην κατοχή των εγχώριων εταιριών.

ε) Τα κράτη μέλη δεν μπορούν να προβλέπουν ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση για την κληρονομιά μίας επιχείρησης που εξαρτάται από την επιχείρηση που διεξάγεται / συνεχίστηκε στην εγχώρια αγορά.

στ) Οι φορολογικές ελαφρύνσεις για τις επιχειρήσεις, όπως για παράδειγμα οι φοροαπαλλαγές σε περίπτωση θανάτου, θα πρέπει να παρέχονται με ίδιο τρόπο για τους κληρονόμους που δεν κατοικούν στο κράτος μέλος.

Γ. Αναφορικά με τη φορολόγηση κληρονομιών φιλανθρωπικών οργανώσεων:

Οι εθνικές φορολογικές διατάξεις για την κληρονομιά δεν μπορούν να εφαρμόζουν λιγότερο ευνοϊκό φόρο για κληρονομίες που γίνονται σε μια φιλανθρωπική οργάνωση με μόνη αιτιολογία ότι η φιλανθρωπική οργάνωση είναι εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος και όχι στο κράτος μέλος φορολόγησης.

2. Οι φορολογικές διατάξεις είναι αντίθετες προς το κοινοτικό δίκαιο, εφόσον προβλέπουν υψηλότερο συντελεστή φοροαπαλλαγής για κατοίκους σε σχέση με μη κατοίκους όσον αφορά τη φορολόγηση κληρονομιών ή δωρεών, όταν κάτοικοι και μη κάτοικοι βρίσκονται σε παρεμφερή κατάσταση. Ανάλογα με την περίπτωση, αυτό μπορεί να σημαίνει, μεταξύ άλλων, ότι τα κράτη μέλη δεν μπορούν να προβλέπουν υψηλότερο συντελεστή φοροαπαλλαγής από το φόρο κληρονομιάς, με μόνη αιτιολογία ότι ο αποθανών ή ο κληρονόμος είναι κάτοικος του κράτους μέλους που χορηγεί φοροαπαλλαγή.

3. Σε σχέση με το φαινόμενο διπλής φορολόγησης κληρονομιών ένα κράτος μέλος δεν υποχρεούται στην παρούσα φάση να λάβει μέτρα για την αποφυγή της διπλής φορολογίας κληρονομιών που απορρέει από την παράλληλη άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητάς του.

Συμπερασματικά, η νομολογία του ΔΕΚ έχει ήδη καθορίσει ένα αρκετά οργανωμένο πλέγμα αρχών που αφορούν την απαγόρευση των διακρίσεων στον

τομέα της φορολογίας κληρονομιών, παρά το μικρό αριθμό σχετικών αποφάσεων. Το Δικαστήριο μπορεί στο μέλλον να κληθεί να εξετάσει άλλες περιπτώσεις που δεν το έχουν απασχολήσει ως τώρα. Προς το παρόν, προβαίνει σε διάκριση μεταξύ αμιγώς εθνικών και διασυνοριακών περιπτώσεων, τις οποίες προσπαθεί να αντιμετωπίσει, και εξετάζει τη συμβατότητα εθνικών διατάξεων με το κοινοτικό δίκαιο, υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπάρχει οποιαδήποτε αντικειμενικά σημαντική διαφορά μεταξύ αυτών ή ειδικός λόγος που να αιτιολογεί την ασυμβατότητα και συνδέεται με επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Σε περίπτωση διαπίστωσης ασυμβατότητας μεταξύ των κανόνων φορολόγησης φόρου κληρονομιάς ενός κράτους μέλους και το κοινοτικού δικαίου, οι πολίτες της ΕΕ δικαιούνται να ζητήσουν αποζημίωση. Συνεπώς, το Δικαστήριο καλείται να προστατεύσει τους πολίτες της ΕΕ από δυσμενή μεταχείριση και να βρει λύσεις σε προβλήματα διπλής φορολόγησης που μπορούν να προκύψουν, τα οποία το κοινοτικό νομοθετικό πλαίσιο αδυνατεί αυτή τη στιγμή να επιλύσει ελλείψει κανόνων εναρμόνισης άμεσων φόρων στο ευρωπαϊκό δίκαιο.

Συμπεράσματα

Η παρούσα μελέτη ασχολήθηκε με τη φορολόγηση κληρονομιών στα κράτη μέλη της ΕΕ, στην πλειοψηφία των οποίων επιβάλλεται φόρος κληρονομιών ή κάποιος παρεμφερής φόρος. Για την ακρίβεια, σε δεκατέσσερα (14) από τα είκοσι επτά (27) κράτη μέλη της ΕΕ επιβάλλεται φόρος κληρονομιών ενώ σε τέσσερα (4) επιβάλλεται φόρος ακίνητης περιουσίας, γεγονός που αποδεικνύει την τάση για αντικατάσταση του φόρου με άλλον ισοδύναμο. Εντούτοις, δεν μπορεί να περάσει απαρατήρητη η τάση για μη επιβολή του φόρου σε αρκετά κράτη μέλη, των οποίων ο αριθμός αγγίζει πλέον τα εννέα (9), η οποία δημιουργεί την σκέψη ότι η ολική κατάργηση του φόρου θα μπορούσε να αποτελέσει μία λύση στα προβλήματα που προκύπτουν από την επιβολή του.

Από την ανάλυση που προηγήθηκε φάνηκε ότι ο φόρος κληρονομιών είναι, στα κράτη μέλη που επιβάλλεται, τις περισσότερες φορές ένας επαχθής φόρος με αρκετά μεγάλο συντελεστή, ιδίως όταν δεν υπάρχει συγγένεια μεταξύ θανόντος και κληρονόμου. Ο υψηλός φορολογικός συντελεστής σε συνδυασμό με το γεγονός ότι στην πλειοψηφία των περιπτώσεων ο φόρος κληρονομιών αφορά σε περιουσία που έχει ήδη φορολογηθεί αποτελούν τα βασικά αρνητικά στοιχεία του φόρου. Οι σχετικές αποφάσεις εθνικών δικαστηρίων τόσο στη Γερμανία όσο και την Αυστρία, οι οποίες έκριναν ότι ο κληρονόμος δεν πρέπει να συνδέει το φόρο κληρονομιάς με την οικονομική επιβάρυνση που θα υποστεί και ότι ο φόρος κληρονομιάς μπορεί να έρχεται σε αντίθεση με τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της ισότητας αντίστοιχα, δημιουργούν περαιτέρω προβληματισμό για τα ενδεχόμενα όρια που πρέπει να τεθούν σχετικά με το φόρο. Το παράδοξο είναι ότι η κληρονομιαία περιουσία μπορεί να φορολογηθεί εκ νέου παραπάνω μάλιστα από μία φορά, αφού συχνά οι διατάξεις των κρατών μελών επιβάλλουν φόρο κληρονομιάς για την ίδια περιουσία ή ακόμα για το ίδιο πρόσωπο, δημιουργώντας τόσο το φαινόμενο διπλής φορολογίας όσο και τον κίνδυνο φορολογικών διακρίσεων εξαιτίας πιθανής άνισης μεταχείρισης μεταξύ υπηκόων κρατών μελών.

Ο τρόπος αντιμετώπισης κάθε κράτους-μέλους απέναντι στο φόρο κληρονομιών αποτέλεσε ιδιαίτερο αντικείμενο της μελέτης. Αναδείχθηκε ότι σε περιπτώσεις στις οποίες αρμοδιότητα φορολόγησης έχει μόνο ένα κράτος, πρέπει κανείς να εξετάσει πολλές παραμέτρους για να αποφανθεί με ασφάλεια σχετικά με τον καταβλητέο

φόρο, όπως εάν επιβάλλεται καταρχήν φόρος κληρονομίας, εάν ναι, εάν παίζει ρόλο στο συγκεκριμένο κράτος η συγγένεια κληρονόμου και κληρονομούμενου για το ύψος του φόρου, ποιος ο φορολογικός συντελεστής, επί ποίου ποσού επιβάλλεται φόρος αλλά και τις περιπτώσεις φοροαπαλλαγών.

Μέσω της εξέτασης των συστημάτων φορολόγησης φάνηκε ότι υπάρχει σε μεγάλο βαθμό ανομοιογένεια τόσο σε σχέση με τις διατάξεις περί κληρονομικής διαδοχής όσο και σε σχέση με τις διατάξεις φορολόγησης. Η ανομοιογένεια ξεκινά από την επιλογή διαφορετικών συνδετικών στοιχείων, πολλές φορές περισσοτέρων του ενός παράλληλα, τόσο προσωπικών στοιχείων όσο και στοιχείων εδαφικότητας, βάσει των οποίων επιλέγει κάθε κράτος να φορολογήσει μία κληρονομιά. Αναζητώντας τη βαθύτερη αιτία για την ύπαρξη τόσο διαφορετικών στοιχείων, τα οποία συχνά συγκρούονται, καταλήξαμε στο συμπέρασμα ότι η ανυπαρξία διατάξεων ενωσιακής εμβέλειας για το εν λόγω ζήτημα αποτελεί το βασικό παράγοντα για την ύπαρξη του φαινομένου. Επομένως, προκειμένου να υπάρξει ομοιογένεια, η οποία θα απαλλάξει τους πολίτες από τα βασικά προβλήματα που τους ταλανίζουν σε σχέση με τη φορολόγηση κληρονομιών και δημιουργούνται εξαιτίας αυτής της ανομοιογένειας, ήτοι το πρόβλημα διπλής ή πολλαπλής φορολογίας αλλά και την ύπαρξη φορολογικών διακρίσεων, είναι απαραίτητο να επέλθει εναρμόνιση του φόρου κληρονομιών αλλά των διατάξεων περί κληρονομικής διαδοχής ώστε να ισχύουν όμοιες διατάξεις για όμοιες καταστάσεις για όλους τους πολίτες της Ευρωπαϊκής Ένωσης ανεξαρτήτου υπηκοότητας, ιθαγένειας ή λοιπών παρεμφερών στοιχείων.

Επιπρόσθετα, η κατάργηση των περισσοτέρων συνδετικών στοιχείων και η επικράτηση ενός βάσει του οποίου θα φορολογούνται πανευρωπαϊκά οι κληρονομίες θα επέλυε πολλά από τα θέματα που προκύπτουν λόγω της συγκρούσεως των συνδετικών στοιχείων. Σε περίπτωση συνέχισης του υπάρχοντος συστήματος εφαρμογής περισσοτέρων του ενός συνδετικών στοιχείων, η υποχρεωτική σειρά εφαρμογής θα συντελούσε στην καταπολέμηση των προβλημάτων που προκύπτουν. Αξίζει να σημειωθεί ότι η εναρμόνιση του φόρου ενδεχομένως να είναι άκαρπη χωρίς την εναρμόνιση του κληρονομικού δικαίου, αφού εάν υπάρχουν αποκλίσεις σε διατάξεις που σχετίζονται άμεσα με το ζήτημα ποιος κληρονομεί και σε ποια έκταση, συνακόλουθα υπάρχουν αποκλίσεις και στον τρόπο φορολόγησης, όπως εξάλλου συμβαίνει και στην παρούσα φάση. Συνεπώς, η δημιουργία πλαισίου κοινών αρχών,

το οποίο θα δεσμεύει τα κράτη-μέλη, πρέπει να αποτελέσει το πρώτο βασικό μέλημα των αρμοδίων φορέων.

Οι οδηγίες που δίδονται στα κράτη μέλη για τη φορολόγηση κληρονομιών μέσω της Σύστασης της Επιτροπής της 15ης Δεκεμβρίου 2011 για την απαλλαγή των κληρονομιών από τη διπλή φορολογία χαρακτηρίζονται από την έλλειψη δεσμευτικότητας. Από την άλλη πλευρά, δεν μπορεί να παραβλεφθεί το γεγονός ότι η Σύσταση προφανώς αποτελεί ένα πρώτο βήμα εκ μέρους της Επιτροπής, η οποία φάνηκε να κατανοεί τη σοβαρότητα του προβλήματος, κάνοντας τα πρώτα δειλά βήματα στην ενοποίηση των διατάξεων που ρυθμίζουν τις φοροαπαλλαγές κινητών και ακίνητων αλλά και της έννοιας του στενότερου προσωπικού συνδέσμου που έχουν αποδειχθεί ιδιαίτερα κρίσιμες για την ύπαρξη του προβλήματος της διπλής φορολογίας αλλά και των φορολογικών διακρίσεων. Από την άλλη πλευρά, η Επιτροπή στάθηκε πιο αποφασιστική στην ενοποίηση διατάξεων κληρονομικού δικαίου μέσω της πρότασης του Κανονισμού 650/2012, στον οποίο εστιάζει στην επίλυση του ζητήματος ποιο δικαστήριο πρέπει να επιληφθεί σε περιπτώσεις κληρονομικής διαδοχής και στην έκδοση ευρωπαϊκού κληρονομητηρίου.

Εξετάστηκε σε τι συνίσταται διασυνοριακή κληρονομιά και ποια προβλήματα μπορούν να προκύψουν από την ύπαρξή της. Φάνηκε ότι σε τέτοιες περιπτώσεις πρέπει αρχικώς να αναζητηθεί ο τρόπος με τον οποίο το καθένα από τα εμπλεκόμενα κράτη φορολογεί τις κληρονομίες και κυρίως σε ποιο συνδετικό στοιχείο στηρίζει τη φορολόγηση. Εν συνεχεία, πρέπει να αναζητηθεί εάν τα κράτη έχουν υπογράψει ΣΑΔΦ μεταξύ τους ή άλλου είδους σύμβαση και εάν τυχόν προβλέπουν μονομερή μέτρα στις νομοθεσίες τους για την απαλλαγή του φορολογουμένου από ενδεχόμενη διπλή φορολογία.

Επιπλέον, αναζητήθηκε η πιο αποτελεσματική λύση για την αντιμετώπιση του φαινομένου της διπλής φορολογίας, του σημαντικότερου προβλήματος που μπορεί να ανακύψει από την ύπαρξη διασυνοριακών κληρονομιών. Οι διμερείς συμβάσεις αποτέλεσαν βασικό σημείο της ανάλυσης λόγω της ευρείας εφαρμογής τους με σκοπό την αντιμετώπιση του φαινομένου. Ωστόσο, φάνηκε ότι η επίλυση του φαινομένου διπλής φορολόγησης μέσω της σύναψης διμερών συμβάσεων χαρακτηρίζεται από ανεπάρκεια. Και τούτο διότι η πλειοψηφία των συμβάσεων αφενός μεν στηρίζεται στο ατελές και απαρχαιωμένο πλέον Μοντέλο του 1982, το οποίο αδυνατεί να επιλύσει όλα τα πιθανά προβλήματα, αφετέρου δε αφορά στην εύρεση λύσεων για

ζητήματα που μπορούν να προκύψουν μεταξύ μόνο των συμβαλλομένων κρατών. Επιπλέον, για να δοθεί μία πιο ολοκληρωμένη λύση μέσω των διμερών συμβάσεων θα έπρεπε όλα σχεδόν τα κράτη μέλη να υπογράψουν μεταξύ τους ΣΑΔΦ και τα μέχρι τώρα δείγματα ποσοστών υπογραφής τέτοιων ΣΑΔΦ είναι μάλλον απογοητευτικά. Από την άλλη πλευρά, τα ελάχιστα υπάρχοντα εφαρμοζόμενα εκ μέρους των κρατών μελών μονομερή μέτρα επιλύουν κατά κύριο λόγο τα προβλήματα που προκύπτουν από τη σύγκρουση των αρχών κατοικίας - εδαφικότητας και αδυνατούν να επιλύσουν τόσο τη σύγκρουση των αρχών κατοικίας- κατοικίας όσο και εδαφικότητας-εδαφικότητας.

Η υπογραφή μίας πολυμερούς Σύμβασης, ακολουθώντας τα επιτυχημένα μοντέλα τόσο της Σκανδιναβικής Σύμβασης όσο και της Σύμβασης για τα Trusts, φάνηκε ότι μπορεί να επιλύσει περισσότερα προβλήματα σε σχέση με τις διμερείς συμβάσεις. Ο στόχος κατάρτισης μίας και μόνο πολυμερούς σύμβασης μεταξύ των κρατών-μελών της ΕΕ ασφαλώς και παρουσιάζει ποικίλες δυσκολίες συνομολόγησης και εφαρμογής που δεν μπορούν να παραβλεφθούν. Εν όψει των δυσκολιών αυτών, προτάθηκε η υποκατάσταση της σύναψης πολυμερούς συμβάσεως από τη δημιουργία περισσότερων πολυμερών συμβάσεων ξεκινώντας ενδεχομένως από την υπογραφή μίας σύμβασης μεταξύ των μεσογειακών χωρών, οι οποίες παρουσιάζουν αρκετά κοινά στοιχεία στα συστήματα φορολόγησης κληρονομιών. Ωστόσο, το βασικό πλεονέκτημα της σύναψης πολυμερούς συμβάσεως μεταξύ όλων των κρατών μελών της ΕΕ, που δεν είναι άλλο από την συνολικότητα της λύσης που μπορεί να δώσει, δεν μπορεί να αντισταθμισθεί από την ύπαρξη πολλών πολυμερών ή ακόμα διμερών συμβάσεων.

Από την άλλη πλευρά, εστίασαμε στον τρόπο με τον οποίο το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης προσπαθεί να ξεπεράσει τα προβλήματα που δημιουργούνται εξαιτίας της διαφορετικότητας των φορολογικών συστημάτων. Το ΔΕΕ αναζητώντας το κοινό συνδεδειγμένο στοιχείο σε αυτό το πολυδαίδαλο σχήμα αξιοποιεί την υποχρέωση σεβασμού του κοινοτικού δικαίου και των αρχών του από τα κράτη-μέλη, η οποία συνεχίζει να υφίσταται παρά την ελευθερία θέσπισης φορολογικών κανόνων για τις κληρονομίες. Έτσι, στις ελάχιστες υποθέσεις που αφορούν στη φορολογία κληρονομιών που έχουν φτάσει ενώπιόν του, εξετάζει εάν η επίμαχη εθνική διάταξη αντιβαίνει στην αρχή ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων. Η άνιση μεταχείριση μεταξύ υπηκόων του οικείου κράτους μέλους και των υπηκόων των υπολοίπων

κρατών μελών της ΕΕ βρέθηκε στο στόχαστρο του ΔΕΕ και κατακρίθηκε, αφού ορθώς θεωρήθηκε ότι η επιφύλαξη διαφορετικής μεταχείρισης αντιβαίνει στις θεμελιώδεις αρχές του κοινοτικού δικαίου. Ωστόσο, το ΔΕΕ απέφυγε ως τώρα να εισχωρήσει στα *interna corporis* των κρατών μελών όταν κλήθηκε να αποφανθεί για επιβολή διπλής φορολογίας λόγω της παράλληλης άσκησης φορολογικής αρμοδιότητας από δύο κράτη μέλη και αρκέστηκε στην επισήμανση ότι η φορολόγηση κληρονομιών αποτελεί ζήτημα που αφορά αποκλειστικά σε κάθε κράτος. Αξίζει όμως να σημειωθεί ότι μελετώντας τη νομολογία διαπιστώνεται ότι το ΔΕΕ επιτελεί μία αξιόλογη προσπάθεια να αναπτύξει μία νομολογία δομημένη σε ισχυρές αρχές χωρίς κενά ή αντιφάσεις αλλά αντιθέτως χαρακτηριζόμενη από συνέπεια.

Εν κατακλείδι, πρωταρχική υποχρέωση δράσης φέρουν οι κυβερνήσεις των κρατών μελών, οι οποίες πρέπει να δημιουργήσουν ισχυρά θεμέλια για αντιμετώπιση των προβλημάτων μέσω της αξιοποίησης των σημείων σύγκλισής τους. Από την άλλη πλευρά, τα όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και ιδίως η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, που φέρει την ευθύνη της νομοθετικής πρότασης στο ευρωπαϊκό οικοδόμημα, δεν μπορούν να παρακολουθούν αμέτοχα τα προβλήματα από τον ελλιπή συντονισμό των κρατών μελών σε θέματα φορολόγησης κληρονομιών να διογκώνονται και οφείλουν να λάβουν δραστικά μέτρα για την επίλυσή τους, τα οποία θα πρέπει να εφαρμόζονται υποχρεωτικά από τα κράτη μέλη και σε περίπτωση παράβλεψής τους καλό θα ήταν να επιβάλλονται κυρώσεις. Τέλος, προς θετική κατεύθυνση θα συνέβαλε μια πιο ακτιβιστική δράση στο μέλλον από το ΔΕΕ με την ελπίδα ότι θα προβεί στην εύρεση πρακτικών λύσεων σε ζητήματα που φαίνεται να απασχολούν ολοένα μεγαλύτερη μερίδα πολιτών και το υπάρχον ευρωπαϊκό φορολογικό πλαίσιο αδυνατεί αυτή τη στιγμή να επιλύσει ελλείψει κανόνων εναρμόνισης άμεσων φόρων στο ευρωπαϊκό δίκαιο.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

Ι.Ελληνόγλωσση

- Αναστασόπουλος Ιωάννης, Φορτσάκης Θεόδωρος, *Φορολογικό Δίκαιο*, εκδ.Αντ.Σάκκουλα Αθήνα-Κομοτηνή, 2003.
- Βουζίκας Εμμανουήλ, *Κληρονομικό Δίκαιο*, τ. Π, Αθήνα, 1972.
- Βρέλλης Σπυρίδων, *Το ιδιωτικό διεθνές δίκαιο*, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη 2008.
- Βυζάς Βασίλης, «Οι εθνικοί κανόνες άμεσης φορολογίας υπό το πρίσμα του κοινοτικού δικαίου, Η συμβολή της νομολογίας του ΔΕΚ και άλλες πρόσφατες εξελίξεις στην κατεύθυνση της εναρμόνισης των φορολογικών κανόνων των κρατών-μελών», *ΔΕΕ* 3/2002, σελ.241-249.
- Γιαννόπουλος Αθανάσιος, «Εμπίστευμα (Trust) και Civil law : Η εμπειρία της Λουιζιάνα», σε *Ελλ. Δνη* 40, σελ. 988-1004.
- Γεωργιάδης Απόστολος, «Διαδοχή και Εμπίστευμα (Trust)» σε *Ελλ.Δνη* 36, σελ. 1041-1046.
- Θεοχαρόπουλος Λουκάς, *Δημόσια Οικονομική*, Θεσσαλονίκη, 1975.
- Του ιδίου, «Η εφαρμογή της αρχής της ενότητας της κληρονομιάς εν τη φορολόγηση κληρονομιών», *ΔΦΝ* 1970, σελ. .897-912.
- Καρακίτης Αλέξανδρος, «Άμεση φορολογία: όχι πλέον terra ingognita για το ευρωπαϊκό φορολογικό δίκαιο, Κοινοτικές ελευθερίες και φορολογία εισοδήματος», *ΔΦΝ* 1997, τ.51, σελ. 980-990, α΄ μέρος, και β΄ μέρος , τ.52 σελ. 110 επ.
- «Κληρονομική διαδοχή στην ΕΕ, Κληρονομικό δίκαιο σε 27 χώρες της ΕΕ», 10.10.2012, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.successions-europe.eu> (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).
- Κουγέας Βασίλειος, Μηλιώνης Νικόλαος, Πεδιαδιτάκη Τόνια, Κοκόλια Ευγενία, *Οι πηγές του Ευρωπαϊκού Φορολογικού Δικαίου, Πρωτογενές και Παράγωγο Δίκαιο, Πριν και μετά τη Λισσαβόνα*, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη 2012.
- Κράτσης Α., «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών Γονικών παροχών όπως ισχύει με το Ν.3842/2010 από 23.4.2010», άρθρο προσβάσιμο στο <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/12275> (τελευταία πρόσβαση την 27.01/2013).

- *Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών*, 2012, εκδ. Πάμισος, επιμέλεια Τότσης Χρήστος.
- Μαλαματάρης Χρήστος, *Η φορολογική κυριαρχία των κρατών-μελών εντός ΕΕ, Η προοπτική της εσωτερικής αγοράς*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2010.
- Μανουσάκη Σταυρούλα, «Οι διμερείς φορολογικές συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και το ευρωπαϊκό δίκαιο», *ΧρΙΔ* Ε/2005, σελ. 660-667.
- Της ίδιας, «Πρόσφατες εξελίξεις της νομολογίας του Δικαστηρίου Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων στον τομέα της άμεσης φορολογίας», *ΔΕΕ* 12/2006, σελ. 1257-1265.
- Μπαλής Γεώργιος, *Κληρονομικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Αφοί Σάκκουλα, 1965.
- Μπάρμπας Νικόλαος, «Εξελίξεις στην εναρμόνιση των άμεσων φόρων των κρατών - μελών της ΕΟΚ προς το ευρωπαϊκό κοινοτικό δίκαιο», *ΕΕΕυρΔ* 1/1992, σελ. 30-70.
- Μπουχαγιάρ Κώστας, *Η αντιμετώπιση φορολογικών διακρίσεων*, Νομική Βιβλιοθήκη, 2007.
- Παπαντωνίου Νικόλαος, *Κληρονομικό δίκαιο*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα 1989.
- Παρούτσας Αθανάσιος, *Το Δίκαιο των διεθνών συμβάσεων της Ελλάδος και αι διεθναί αρχαί επί της φορολογίας κληρονομιών*, Αθήναι, 1967.
- Πιτσιλής Γεώργιος, «Η φορολογική διάσταση των θεμελιωδών ελευθεριών του Κοινοτικού Δικαίου: 15 έτη νομολογίας του ΔΕΚ», *ΧρΙΔ* Α/2001, σελ. 545- 552.
- Πρεβεδούρου Ευγενία, «Η αρχή της αναλογικότητας στη νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων», *ΕΕΕυρΔ* 1997/1, σελ. 1 επ. και 1997/2, σελ. 247 επ.
- Σπυριδάκης Ιωάννης - Περάκης Ευάγγελος, *Αστικός Κώδιξ, Κληρονομικό Δίκαιο*, τ.Ε', εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλας, 1977.
- Σπυριδάκης Ιωάννης, *Κληρονομικό Δίκαιο*, εκδ. Αντ.Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή, 2002
- Σταματόπουλος Γιάννης, «Η φορολόγηση περιουσιών που αποκτώνται αιτία θανάτου (κληρονομιές) σύμφωνα με το Ν. 3842/2010», προσβάσιμο στην

- ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.forin.gr/articles/article/4545/klimakes-forou-klhronomiwn> (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).
- Στεφανόπουλος Κωνσταντίνος, *Στοιχεία κληρονομικού δικαίου*, τ. Β', εκδ. Επτάλοφος, 1977 .
 - Στυλιανίδου Μαρία, «ΔΕΚ Υποθ. C-67/2008 απόφαση της 12.2.2009 (Ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων και φόρος κληρονομιών)», *Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιριών* 2009, σελ.508-510.
 - Της ίδιας, *Η αποφυγή της διπλής φορολογίας κληρονομιών : η συμβολή του ελληνικού δικαίου στην αντιμετώπιση του προβλήματος*, εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη 2010.
 - Της ίδιας, «Προβλήματα από το συνυπολογισμό δωρεών της αλλοδαπής κατά τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιών στην Ελλάδα», *ΔΕΕ* 1/2010, σελ. 32-35.
 - Της ίδιας, «Προτάσεις της Επιτροπής για την αντιμετώπιση της διπλής φορολογίας κληρονομιών», *ΔΕΕ*, 3/2012, σελ. 219-224.
 - *Σχόλια του Μοντέλου Σύμβασης Διπλής Φορολογίας στις Περιουσίες, Κληρονομίες και Δωρεές του 1982*, Paris 1983.
 - Τζέμος Βασίλειος, «Η αρχή της αναλογικότητας στο Ευρωπαϊκό Δίκαιο» σε *Μελέτες Ευρωπαϊκού Δικαίου*, 2003, www.dimosiodikaio.gr (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).
 - Τότσης Χρήστος, Μάρκου Αθανάσιος, *Γενικές αρχές φορολογικού δικαίου*, εκδ. Πάμισος 1997.
 - Φάκος Δημήτριος, «Αύλα Περιουσιακά Στοιχεία (Δ.Λ.Π. 38)», 23/06/09, άρθρο προσβάσιμο στην ηλεκτρονική ιστοσελίδα www.e-forologia.gr (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).
 - Φίλιος Παύλος, *Κληρονομικό Δίκαιο, Γενικό μέρος*, εκδ. Αντώνη Σάκκουλα, Αθήνα Κομοτηνή 1998.
 - «Φορολογία Κληρονομιών Δωρεών Γονικών παροχών όπως ισχύει με το Ν. 3842/2010 από 23.4.2010», άρθρο προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/12275> (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).
 - Δεληγιάννη - Δημητράκου Χριστίνα, *Trust και Καταπίστευμα*, εκδ. Αντ. Σάκκουλα 1998, β' έκδ.

- Φινοκαλιώτης Κωνσταντίνος, *Φορολογικό Δίκαιο*, Γ' έκδοση, εκδ. Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2005, σελ. 284-291.
- *Φορολογικές Πληροφορίες Κύπρου 2012, Το Φορολογικό σύστημα*, εκδ.Pricewaterhousecooper, 2012, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.pwc.com/cy (τελευταία πρόσβαση την 29.01.2013).
- Φουφόπουλος Γεώργιος, «Η θεμελίωση και οι συνέπειες των αρχών του ευρωπαϊκού δικαίου της άμεσης φορολογίας», *ΔΦΝ*, τόμος 58, 2004, σελ. 1181-1188 και σελ. 1259-1266.
- Φωτόπουλος Ιωάννης, «Αντικείμενο του φόρου κληρονομιών», *ΔΦΝ*, 2009, τ. 63, τεύχος 1432, σελ. 1749-1762.
- Του ιδίου, *Φορολογία Κληρονομιών - Δωρεών και Γονικών Παροχών*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, 2001.
- Χατζηϊωκειμίδου Ευγενία, «Η επίδραση του ευρωπαϊκού κοινοτικού δικαίου στις διμερείς συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας», *ΕΕΕυρΔ* 1/2004 σελ. 34-58.

II. Ξενόγλωσση

- Alonso Murillo Felipe, «Libre circulación de capitales e Impuesto sobre Sucesiones: Sentencia van Hilten-van der Heijden», *Noticias de la Unión Europea* 2007 nº 269 σελ.55-74.
- Alpert Herbert, Van Read Kees, *Essays in International Taxation in Honour of I. Robert Sidney, Deventer : the Netherlands*, εκδ. Kluwer, 1993.
- Am Ende Moritz, «Assessment of Real Estate Property for Inheritance Tax purposes depending on the place of residence of the deceased», *European Law Reporter* 2008, σελ.381-383.
- Billig H., «Fehlende Anrechnung von spanischer bei deutscher Erbschaftsteuer nicht EU-rechtswidrig», *Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht* 2009, σελ. 298.
- «Business Environment and Taxes in Slovakia», εκδ.Podnikatefsa Aliancia Slovenska, 10.05.2006, σελ.38, προσβάσιμο στο http://www.alianciapas.sk/menu_aktuality_10052006.pdf (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

- Campbell Dennis, *International Taxation of Low-Tax Transactions - Low-Tax Jurisdictions*, Τόμος 2, εκδ. Yorkhill Law Publishing, 2006.
- Cavallini Joël, «Les libertés de circulation: marchandises, capitaux, prestation de services et établissement (juillet 2005 à juin 2006)», *Revue du marché commun et de l'Union européenne 2006*, σελ.619-620.
- Cremer Helmuth, Pestieau Pierre, «Non linear taxation of bequests, equal sharing rules and the trade off between intra- and inter- family inequalities», *Journal of Public Economics* 79 (2002), σελ. 35-53.
- Devgun Derek, «Multilateral Capital transef tax Treaty relief within the European Community», *European Law Review*, 1995, Vol. 20 (no 5), σελ. 451-470.
- Defossez Alexandre, «Arrêt "Missionswerk": l'émergence d'un espace européen de la générosité», *Journal de droit européen* 2011 n° 179 σελ.136-137.
- Delas Patrick, «France, Droit de mutation à titre graduit», ομιλία σε συνέδριο με θέμα ‘Tackling Cross-Border IHT Problems’ που εκπονήθηκε την 12η Νοεμβρίου 2012 στις Βρυξέλλες από τον οργανισμό Step και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, προσβάσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.step.org> (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).
- Eliason Marcus, Ohlsson Henry, *Timing of death and the repeal of the Swedish inheritance tax*, Working Paper, Department of Economics, University of Uppsala, 2010 (αδημοσίευτη διπλωματική εργασία).
- Estella De Noriega Antonio, *The Eu Principle of Subsidiarity and Its Critique*, Oxford University Press, 2002.
- Frimston Richard, «Tackling Border Inheritance Tax Problems», ομιλία σε συνέδριο με θέμα ‘Tackling Cross-Border IHT Problems’ που εκπονήθηκε την 12η Νοεμβρίου 2012 στις Βρυξέλλες από τον οργανισμό Step και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, προσβάσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.step.org> (τελευταία πρόσβαση 27.01.2013).
- Farrugia Vincent, «European Economic and Social Committee Opinion, Tackling cross-border inheritance tax obstacles within EU», ομιλία σε συνέδριο με θέμα ‘Tackling Cross-Border IHT Problems’ που εκπονήθηκε την 12η Νοεμβρίου 2012 στις Βρυξέλλες από τον οργανισμό Step και την

- Ευρωπαϊκή Επιτροπή, προσβάσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.step.org> (τελευταία πρόσβαση 27.01.2013).
- Ganado J.M. & Dr. Attard Stephen, «International Succession Laws - Malta Chapter», 2001, σελ. 16-19 προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.jmganado.com> (τελευταία πρόσβαση την 28.01.2013).
 - Gerapetritis Georgios, *Proportionality in administrative law – Judicial review in France, Greece, England and the European Community*, Ant. N. Sakkoulas Publishers, 1997, σελ. 59 επ.
 - Gift & Inheritance Tax, «A European Comparison, 2012», AGN Europe, http://www.agn-europe.org/html/firm/news/ttf/2012/gift_tax_article_2012.htm (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).
 - *Hague Conference on Private International Law, Proceedings of the Fifteenth Session* (1984), Tome II, Trusts – applicable law and recognition (ISBN 90 12 04930 X).
 - Hasenauer Clemens, Prinz Johannes, «Inheritance and gift tax repealed by Constitutional Court», *International Tax Review*, Σεπτέμβριος 2007, σελ. 90.
 - Heydt Volker, «ECJ Hearing in Mattner Disappoints», *Tax Notes International* 2010 σελ.746-748.
 - «Hungary 2010 Interim Tax Law Changes», περιοδικό *The Brief*, εκδ. Gide Loyrette Nouel, Σεπτέμβριος 2010, σελ. 3, προσβάσιμο στο www.gide.com/front/EN/actualites/PDF/GLN_nwsl_Hungary_Tax_EN_sep2010.pdf (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).
 - Idot Laurence, «Droits de mutation sur les donations», *Europe* 2010 Juin Comm. n° 205 σελ.20.
 - Της ίδιας, «Impôt sur les successions. La méthode de calcul d'un impôt sur les successions portant sur des immeubles peut se révéler discriminatoire», *Europe* 2004 Février Comm. n° 39 σελ.12-13.
 - *International Estate and Inheritance Tax Guide 2012*, Ernst and Young, 2012, σελ.238, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.ey.com (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).
 - «Inheritance tax and law», *Global Property Guide*, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.globalpropertyguide.com/Europe> (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

- «Inheritance tax-civil partnerships-elderly cohabiting sisters-discrimination-art. 14 within art. 1 of Protocol n.1», *European Human Rights Law Review*, 2008, 4, σελ.556.
- «Inheritance Tax in Hungary», προσβάσιμο ηλεκτρονικά στο <http://www.cfe-eutax.org/taxation/inheritance-tax/hungary> (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).
- «International Comparison, Inheritance taxation over real estate and financial assets», Νοέμβριος 2009, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.auren.com (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).
- Jones Avery, «A comparative study of inheritances and gift taxes», *European Taxation*, October-November, 1994, σελ. 335-336.
- Kauff-Gazin Fabienne, «Exonération de droits de succession», *Europe 2007* Décembre Comm. n° 334 σελ.21-22.
- Kauff-Gazin Fabienne, «Libre circulation et droits de mutation», *Europe 2008* Novembre Comm. n° 369 σελ.32.
- Kemmeren E.R., «After repeal of Article 293 EC Treaty, under the Lisbon Treaty: The EU objective of eliminating double taxation can be applied more widely», *ECR* 2008, σελ. 156-158.
- Kofler George, Mason Ruth, «Double Taxation: A European Switch in time?», *Columbia Journal of European Law*, Winter 2007/2008, σελ. 1-28.
- Kiiver Philipp, «The Treaty of Lisbon, the National Parliaments and the Principle of Subsidiarity», *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, Vol. 15, σελ. 77-83, 10.01.2008, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1417242 (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).
- Lehmann Daniel, «Germany», ομιλία σε συνέδριο με θέμα ‘Tackling Cross-Border IHT Problems’ που εκπονήθηκε την 12η Νοεμβρίου 2012 στις Βρυξέλλες από τον οργανισμό Step και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, προσβάσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.step.org> (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).
- Lennard Michael, «The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention – Current Points of Difference and Recent Developments», *Asia-Pasific Tax Bulletin*, January/February 2009, IBFD,

σελ. 4-11, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Lennard_0902_UN_Vs_OECD.pdf (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).

- Lancett Peter, «Bulgarian Inheritance Law», προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.ehow.com (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).
- Lyons Timothy, «Discrimination against individuals and enterprises on groups of nationality: Direct Taxation and European Court of Justice», *BTR*, 1994, σελ. 554.
- Lyons Timothy, «Recommendations-and then?», περιοδικό *Step*, Μάρτιος 2012, www.stepjournal.org (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).
- «Maisto Death as a taxable event and its international ramification, General report for the 2010 Rome Congress of the International Fiscal association», *Cahiers de droit Fiscal international*, Vol 95b, 2010.
- «Malgorzata Sek Foundation Centre of Tax Documentation and Studies in Lodz Inheritance Tax in Poland», άρθρο προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.fundacja.cdsp.pl (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).
- Mariatte Flavien, «Droits de succession et restriction aux mouvements de capitaux», *Europe* 2006 Avril Comm. n° 108 σελ.11-12.
- Michel Valérie, «Impôt sur les successions et situation du bien imposé», *Europe* 2008 Mars Comm. n° 85 σελ.16.
- Του ιδίου, «Succession, religion et libre circulation des capitaux», *Europe* 2011 Avril Comm. n° 4 σελ.17-18.
- Monsenego Jérôme, «Double Taxation in the EU: The Future After Block», *Tax Notes International* 2009 σελ. 215-217.
- Mosbrucker A.M., «Régime de droits de succession», *Europe* 2009 Avril Comm. n° 157 σελ.19-20.
- O'Shea Tom, «Dutch Inheritance Tax Rules Incompatible With EU Law, ECJ Says», *Tax Notes International* 2008 Vol. 52 n° 1 σελ.20-23.
- Του ιδίου, «ECJ Nixes German Inheritance Valuation Rules», *Tax Notes International* 2008 Vol.49 n° 6 σελ.468-471.
- Του ιδίου, «No Excuses for German Gift Tax Rule», *Tax Notes International* 2010 σελ.1021-1025.

- Parisis Gauthier, «Arrêt Geurts. Les transmissions d'entreprises en exonération de droits sous le feu de la législation européenne», *Journal des tribunaux / droit européen* 2008 n° 147 σελ.76-79.
- Picod Fabrice, Incompatibilité d'une législation sur les droits de mutation avec la libre circulation des capitaux, *La Semaine Juridique - édition générale* 2010 n° 508 σελ.949.
- Pistone Pasqual, An EU Model Tax Convention, *EC Tax Review*, 2002, σελ. 129 επ.
- Poland V.A.T. and Other Taxes, άρθρο προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση http://www.worldwide-tax.com/poland/pol_other.asp (τελευταία πρόσβαση την 30.01.2013).
- Ribes Ribes Aurora, Discriminatory inheritance taxation of non-residents in Spain : possible solutions, *European Taxation*, 2010, Vol. 50 (no 12), σελ. 550-557
- Richter Andreas, «Escher Jens, Introduction of a new Inheritance and Gift tax law in Germany», *Offshore and International Taxation Review*, 2010, Vol. 14 (no 3), σελ.15-21.
- Schwabach Aaron, «Of Charities and clawbacks: The European Union Proposal on successions and wills as a threat to charitable giving», *Columbia Journal of European Law*, Summer, 2011, σελ.452-463.
- Schuch Josef, «Europe on its way to a Multilateral Tax Treaty», *EC Tax Review*, 2002, σελ. 39 επ.
- Semeta Algirdas, «EU Commission Tackles IHT cross-border obstacles», Μάρτιος 2012, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.stepjournal.org (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).
- *Snapshot of citizens' and businesses' concerns in the Internal Market*, εκδόσεις Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2011, μελέτη προσβάσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση http://ec.europa.eu/internal_market/strategy/index_en.htm#20concerns (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).
- Sonneveldt Frans, «The Barbier Case», *European Taxation*, Vol. 44, no 6, 2004 σελ.284-287.

- Steichen Alain, «Avoidance of Multiple Inheritance Taxation within Europe», σελ. 1-7, 8.5.2000, άρθρο προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.eatlp.org (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).
- «Study on inheritance taxes in EU memberstates and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU», Copenhagen Economics, 26.09.2010, όπως διορθώθηκε την 13.05.2011.
- Terra Ben, Wattel Peter, *European Tax Law*, Kluwer Law International, 2008
- «Taxation in Slovenia», Ministry of Finance Slovenia, Σεπτέμβριος 2011, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.mf.gov.si> (τελευταία πρόσβαση την 29.01.2013).
- *Taxation and Investment in Latvia*, 2011, Reach, Relevance, reliability, Deloitte Touch Tohmatsu Limited, 2011, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.deloitte.gr (τελευταία πρόσβαση την 29.01.2013).
- «Taxation trends in the European Union - Data for the EU Member States, Iceland and Norway», Luxembourg, European Commission, εκδόσεις Office of the European Union, 2010.
- Tocard Jean Marc, Naudin Maryse, «Important changes to French inheritance tax and gift tax», *Private Client Business*, 2008, τ.1, σελ.19-21.
- Tridimas Takis, *Proportionality in Community Law: searching for the appropriate standard of scrutiny* σε Ellis E. (επιμ.), *The principle of proportionality in the Laws of Europe*, Hart Publishing, 1999, σελ. 65 επ.
- Quaghebeur Marc, «Flanders to become a tax heaven», *International Tax Review*, 13.3.2008.
- Van den Broek J.J., Wildeboer M.R., «European Court of Justice Permits Inheritance Tax Based on Nationality in van Hilten-van der Heijden», *Bulletin for International Taxation* 2007 σελ.214-219.
- Van Geel Alain, «Double Taxation under Belgian Inheritance tax law», ομιλία σε συνέδριο με θέμα ‘Tackling Cross-Border IHT Problems’ που εκπονήθηκε την 12η Νοεμβρίου 2012 στις Βρυξέλλες από τον οργανισμό Step και την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, προσβάσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.step.org>(τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).
- Vanistandael Frans, «Impact of European Tax law law on tax treaties with third countries», *EC Tax Review*, 1995, σελ. 165.

- Του ιδίου, «Tax Revolution in Europe The impact of Non-Discrimination», *European Taxation*, 2000, σελ. 3 .
- Venables Robert, «Foundations and United Kingdom Inheritance Tax», *Offshore and International Tax Review* 2010, Vol. 14 (no 3), σελ. 23-64.
- Vogel Klaus, Kirchhof Paul, *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel*, εκδ. Kluwer Law International Ltd, 2002.
- Του ιδίου, «Which Method Should the European Community Adopt for the Avoidance of Double Taxation?», 56 *Bulletin for International Fiscal Documentation* 1 (2002).
- Vogel Klaus, Kirchhof Paul, *International and Comparative Taxation: Essays in Honour of Klaus Vogel*, εκδ. Kluwer Law International Ltd, 2002.
- Waller Erik, «National report of Sweden for the IFA Congress 1985», *Cahiers de droit fiscal international*, Volume LXXb.
- Weber Dennis, «In search of a (New) equilibrium between Tax Sovereignty and The freedom of Movement within EC», *Intertax*, Volume 24, issue 12, Kluwer Law International 2006, σελ. 586-612.
- «Wills and Inheritance Law in Bulgaria», Bulgarian Black Sea Local Reference INFOrmation, προσβάσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://bbs.angloinfo.com/countries/bulgaria/wills.asp> (τελευταία πρόσβαση την 27.01.2013).