

Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

26. maj 2016 (*)

»Traktatbrud – skatter og afgifter – frie kapitalbevægelser – artikel 63 TEUF – EØS-aftalens artikel 40 – arveafgift – en medlemsstats lovgivning, der fastsætter en fritagelse for arveafgift af den primære bolig, forudsat at arvingen har fast bopæl i denne medlemsstat – restriktion – begrundelse«

I sag C-244/15,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF, anlagt den 27. maj 2015,

Europa-Kommissionen ved D. Triantafyllou og W. Roels, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Den Helleniske Republik ved M. Tassopoulou og V. Karrá, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C. Toader, og dommerne A. Rosas og E. Jarašiūnas (refererende dommer),

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Europa-Kommissionen har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Den Helleniske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 63 TEUF og artikel 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (EFT 1994 L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«), idet den har vedtaget og opretholdt en lovgivning, der fastsætter en fritagelse for arveafgift af den primære bolig, som er diskriminerende, eftersom den udelukkende finder anvendelse på EU-statsborgere, der er bosiddende i Grækenland.

Retsforskrifter

Græsk ret

2 Artikel 26 A i lov om arveafgift med overskriften »Fritagelse af den primære bolig« fastsætter i nr. 1):

»En ejendom eller en grund, der er modtaget som arv af afdødes ægtefælle eller barn, til eje eller i sameje, er fritaget for arveafgift, for så vidt som arvingen eller legataren eller dennes ægtefælle eller en af deres mindreårige børn ikke har fuld ejendomsret over eller brugs- eller beboelsesret til en ejendom eller en del af en ejendom, der er tilstrækkelig til opfyldelsen af familiens boligbehov, eller har fuld ejendomsret over en byggemodnet grund eller en del af en grund, der svarer til arealet af en bygning, der er tilstrækkelig til opfyldelsen af deres boligbehov, og som er beliggende i en kommune, hvor indbyggertallet er over 3 000. Boligbehovene anses for at være dækkede, hvis det samlede areal af ovennævnte faste ejendom og anden fast ejendom, der udgør arven, udgør 70 m², forhøjet med 20 m² for hvert af de to første børn og med 25 m² for det tredje og hvert af de efterfølgende børn, som den berettigede person har forældremyndighed over. De personer, der er omfattet af fritagelsen, er grækere eller statsborgere i Den Europæiske Unions medlemsstater. De berettigede personer skal have fast bopæl i Grækenland.«

Den administrative procedure

3 Efter forgæves udvekslinger af synspunkter mellem Kommissionen og Den Helleniske Republik inden for rammerne af »EU Pilot«-ordningen, sendte Kommissionen den 25. januar 2013 en åbningsskrivelse til denne medlemsstat, hvori den henledte medlemsstatens opmærksomhed på en eventuel uforenelighed af artikel 26 A, nr. 1), i lov om arveafgift med artikel 63 TEUF og EØS-aftalens artikel 40.

4 I sit svar af 26. marts 2013 gjorde Den Helleniske Republik gældende, at den omhandlede nationale bestemmelse var forenelig med de af Kommissionen anførte bestemmelser.

5 Da Kommissionen ikke fandt dette svar tilfredsstillende, fremsendte den en begrundet udtalelse den 21. november 2013, som Den Helleniske Republik besvarede den 21. marts 2014, hvorved denne medlemsstat igen bekræftede denne bestemmelses forenelighed med EU-retten og henviste til det synspunkt, der var blevet gjort gældende i medlemsstatens svar på Kommissionens åbningsskrivelse.

6 På denne baggrund besluttede Kommissionen at anlægge nærværende søgsmål.

Om søgsmålet

Parternes argumenter

7 Kommissionen har gjort gældende, at artikel 26 A, nr. 1), i lov om arveafgift er i strid med de frie kapitalbevægelser som sikret ved artikel 63 TEUF og EØS-aftalens artikel 40.

8 Denne institution har for det første bemærket, at ifølge den omtvistede bestemmelse er to forskellige kategorier af statsborgere i EU's medlemsstater eller i andre stater, som er parter i EØS-aftalen, ikke berettiget til fritagelse for arveafgift af den primære bolig, nemlig statsborgere i EU's medlemsstater, der ikke har fast bopæl i Grækenland, og statsborgere i andre stater, som er parter i EØS-aftalen, uanset deres bopæl. Ifølge Kommissionen følger det heraf, at værdien af en fast ejendom beliggende i Grækenland og erhvervet ved arv af de nævnte statsborgere i EU's medlemsstater eller i andre stater, som er parter i EØS-aftalen, er reduceret, eftersom de

pågældende arvinger er pålagt en højere afgiftsbyrde. Under hensyn til Domstolens faste praksis, hvorefter arv udgør kapitalbevægelser og foranstaltninger, der formindsker værdien af den arv, der tilkommer en person, der har bopæl i en anden medlemsstat end den, hvor de omhandlede aktiver befinder sig, anses for at være forbudte restriktioner for kapitalbevægelserne, skal den nævnte bestemmelse anses for at være en sådan restriktion.

9 Kommissionen har derefter gjort gældende, at afdødes ægtefælle eller børn, der ikke råder over anden fast ejendom, befinder sig i en situation, der er objektivt sammenlignelig, uanset om de er bosiddende dér eller ej. Den har henvist til dom af 22. april 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, præmis 36), hvori Domstolen fastslog, at der ikke foreligger nogen objektiv forskel, der kan begrunde en skattemæssig forskelsbehandling mellem bosiddende og ikke-bosiddende, når størrelsen af gaveafgiften beregnes ud fra værdien af den faste ejendom og den eventuelle familiemæssige tilknytning mellem gave giver og modtager. På samme måde er de arveafgifter, der er fastsat ved den omhandlede græske lovgivning, ifølge Kommissionen baseret på værdien af den arvede faste ejendom, den familiemæssige tilknytning mellem afdøde og arvingerne og den omstændighed, om arvingerne råder over anden fast ejendom eller ej, uden at det tages i betragtning, hvorvidt det pågældende gode reelt er eller bliver arvingernes primære bolig.

10 Den omtvistede bestemmelse begunstiger således ifølge Kommissionen udelukkende de arvinger, der allerede er bosiddende i Grækenland, enten i den arvede faste ejendom eller andetsteds i denne medlemsstat, idet disse sædvanligvis er græske statsborgere. Denne bestemmelse stiller de arvinger, der ikke er bosiddende i nævnte medlemsstat – som sædvanligvis er udlændinge eller græske statsborgere, der har udøvet de grundlæggende friheder, der er fastsat i EUF-traktaten, ved at arbejde, studere eller ved at bosætte sig i udlandet – ringere.

11 Som svar på Den Helleniske Republiks argumentation, hvorefter situationen for bosiddende og ikke-bosiddende ikke er sammenlignelig hvad angår de berørtes behov med hensyn til bolig i Grækenland, har Kommissionen gjort gældende, at denne argumentation er støttet på en urigtig forudsætning om, at græske bosiddende generelt er uden bolig, og at ikke-bosiddende ikke er det.

12 Hvad endelig angår begrundelsen for restriktionen for de frie kapitalbevægelser, som Den Helleniske Republik har påberåbt sig, er Kommissionen af den opfattelse, at fritagelsen for den omhandlede arveafgift slet og ret udgør en »generel fritagelse«, som ikke kan begrundes i boligpolitiske eller socialpolitiske hensyn, når den ikke er betinget af arvingernes besiddelse af den faste ejendom, der er modtaget ved arv.

13 Den Helleniske Republik har bestridt Kommissionens argumentation og har nedlagt påstand om, at den omtvistede bestemmelse er forenelig med princippet om de frie kapitalbevægelser.

14 Indledningsvis har denne medlemsstat gjort gældende, at statsborgere i de andre stater, som er parter i EØS-aftalen, ikke er udelukket fra anvendelsesområdet for artikel 26 A, nr. 1), i lov om arveafgift. De figurerer ikke heri på grund af en fejl, som medlemsstaten har forpligtet sig til at rette, idet der ikke foreligger nogen grund til at udelukke dem eller at behandle dem forskelligt i forhold til statsborgere i EU's medlemsstater.

15 Den Helleniske Republik har for det første gjort gældende, at den omtvistede bestemmelse ikke udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

16 Idet det i denne henseende anføres, at artikel 26 A, nr. 1), i lov om arveafgift vedrører en ganske særlig metode til regulering af arv og en meget begrænset og specifik arveafgiftsfritagelse, har Den Helleniske Republik i det væsentlige gjort gældende, at den arv, der i henhold til loven tilfalder tvangsarvinger, ikke, i mangel af friheden til at udpege arvingerne, og følgelig uafhængigt

af afdødes og erhververens vilje, indebærer en kapitalbevægelse. Den Hellenke Republik er således af den opfattelse, at begrebet frie kapitalbevægelser mere har at gøre med muligheden for at investere end den lovregulerede formueoverdragelse, på grund af dødsfald, til afdødes nære familiemedlemmer.

17 Den Hellenke Republik har i denne henseende gjort gældende, at selv om tvangsarvingerne ikke har fast bopæl i Grækenland, er ingen anden person berettiget til arveafgiftsfritagelse, idet det græske skattesystem indeholder enhedstariffer, der finder anvendelse på såvel egne statsborgere som på statsborgere fra andre medlemsstater, således at der ikke sker nogen forskelsbehandling i beregningen af arveafgifter eller i det pågældende fritagelsesbeløb. Den har tilføjet, at betalingen af arveafgifter uden at anvende fritagelsen ikke udgør en »overbeskatning«, men en almindelig beskatning, at for at være berettiget til denne fritagelse skal egne statsborgere og statsborgere fra andre EU-medlemsstater opfylde de samme betingelser, og at den omstændighed, at fritagelsen ikke tildeles ikke-bosiddende arvinger, ikke kan afholde en person fra at investere i fast ejendom beliggende i Grækenland.

18 Den Hellenke Republik har for det andet, med hensyn til artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF og Domstolens praksis på området for direkte beskatning, bl.a. dom af 6. juni 2000, Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, præmis 43), af 7. september 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, præmis 28 og 29), og af 25. oktober 2012, Kommissionen mod Belgien (C-387/11, EU:C:2012:670, præmis 45), fremhævet, at for så vidt angår fritagelse for arveafgift af fast ejendom, der anses for at være den primære bolig, er situationen for arvinger, der har fast bopæl i Grækenland, ikke objektivt sammenlignelig med situation for arvinger, der ikke har fast bopæl i denne medlemsstat. Mens de bosiddende arvinger ikke råder over en passende fast ejendom i Grækenland og ville have boligbehov i nævnte medlemsstat, som fast ejendom erhvervet ved arv kan dække eller fyldestgøre, råder de ikke-bosiddende arvinger nemlig som hovedregel over en primær bolig i udlandet og sætter ikke deres lid til en fast ejendom modtaget ved arv og beliggende i Grækenland for at kunne bosætte sig.

19 Ifølge Den Hellenke Republik har Kommissionen, ved at anse situationen for bosiddende og situationen for ikke-bosiddende for at være sammenlignelige, ikke taget hensyn til de formål, der forfølges med den omhandlede fritagelse. Sidstnævnte omhandler på udtømmende vis en fast bosiddende persons erhvervelse af en primær bolig i Grækenland ved arv. De personer, der ikke er bosiddende i denne medlemsstat, og som arver en fast ejendom beliggende i denne medlemsstat, ville tage denne ejendom i besiddelse i begrænsede perioder eller gøre brug af den på anden måde end for at bosætte sig dér. Kommissionen har ligeledes set bort fra den omstændighed, at det praktisk talt er umuligt at have kontrol med en fast ejendom beliggende i udlandet. Følgelig befinder den ikke-bosiddende, som arver en fast ejendom beliggende i Grækenland, sig i en mere gunstig situation end den, som den bosiddende befinder sig i.

20 For det tredje har Den Hellenke Republik gjort gældende, at den eventuelle restriktion for de frie kapitalbevægelser er begrundet i tvingende almene hensyn af social og finansiel karakter.

21 Med den særlige og begrænsede fritagelse for arveafgift af den primære bolig som fastsat i artikel 26 A, nr. 1), i lov om arveafgift og indrømmet som led i statens socialpolitik, har lovgiver således ønsket at hjælpe de nære familiemedlemmer til afdøde, som ikke råder over en passende bolig i Grækenland, dér hvor de har fast bopæl på tidspunktet for afgiftspligtens opståen, til i denne medlemsstat at erhverve et sådant gode som primær bolig ved at give dem en afgiftslettelse. Der er følgelig tale om en social fordel, hvis indrømmelse afhænger af tilknytning til det græske samfund og graden af integration heri.

22 Nævnte artikel 26 A, nr. 1), pålægger ikke den arving, der er berettiget til den pågældende fritagelse, en forpligtelse til at anvende den faste ejendom, der er modtaget ved arv, som primær

bolig, selv om dette sædvanligvis vil være tilfældet, eftersom denne forpligtelse dels udgør en uforholdsmæssig begrænsning af den berettigedes frihed, i strid med den græske forfatning, dels har lovgiver foretrukket at fastholde en realistisk tilgang, der tager hensyn til eventuelle ændringer i arvingens arbejds- og familiemæssige situation.

23 En eventuel restriktion for de frie kapitalbevægelser er ligeledes begrundet i et andet tvingende alment hensyn, der tager sigte på at undgå et tab af skatteindtægter, eftersom en udvidelse af fritagelsen for arveafgift ved erhvervelse af en primær bolig til ikke-bosiddende ville have et sådant tab som uundgåelig konsekvens og ville forvanske det formål, med henblik på hvilket denne fritagelse er blevet indført.

24 Den Helleniske Republik har endelig gjort gældende, at artikel 26 A, nr. 1), i lov om arveafgift ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og at forebygge eventuelle ordninger, der udelukkende har til formål at tildele en uberettiget skattemæssig fordel.

Domstolens bemærkninger

Om den omhandlede frihed

25 Det skal bemærkes, at skat eller afgift, der pålægges arv, der består af overdragelse af den afdøde persons formue til en eller flere personer, ifølge Domstolens faste praksis er omfattet af EUF-traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, med undtagelse af tilfælde, hvor de afgørende elementer ved arven er begrænset til en medlemsstat (dom af 23.2.2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, præmis 42, af 17.1.2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, præmis 25, af 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 20, og af 3.9.2014, Kommissionen mod Spanien, C-127/12, ikke trykt, EU:C:2014:2130, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

26 I den foreliggende sag fastsætter artikel 26 A, nr. 1), i lov om arveafgift en fritagelse for arveafgift af fast ejendom, der er modtaget ved arv af afdødes ægtefælle eller børn, hvis disse er grækere eller statsborgere i en anden EU-medlemsstat og har fast bopæl i Grækenland.

27 Denne bestemmelse om arveafgift omhandler situationer, hvor alle de afgørende elementer ikke er begrænset til en medlemsstat, og er følgelig omfattet af de frie kapitalbevægelser.

Om der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser

28 Det følger af Domstolens faste praksis, at de foranstaltninger, der er forbudt ifølge artikel 63 TEUF, fordi de udgør restriktioner for kapitalbevægelserne, for så vidt angår arv omfatter foranstaltninger, som medfører en formindskelse af værdien af den arv, som tilkommer en person, der har bopæl i en anden medlemsstat end den, hvori de pågældende goder befinder sig, og som afgiftspålægger overdragelsen af disse goder ved arv (jf. bl.a. dom af 11.12.2003, Barbier, C-364/01, EU:C:2003:665, præmis 62, og af 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

29 En medlemsstats lovgivning, hvorefter anvendelsen af en fritagelse for arveafgift er afhængig af afdødes eller arvingens bopælssted på tidspunktet for dødsfaldet, når lovgivningen bevirker, at en arv, der involverer ikke-bosiddende personer, beskattes hårdere end en arv, som kun involverer bosiddende personer, udgør således en restriktion for de frie kapitalbevægelser (jf. i denne retning dom af 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 25 og 26, og af 3.9.2014, Kommissionen mod Spanien, C-127/12, ikke trykt, EU:C:2014:2130, præmis 58).

30 I det foreliggende tilfælde fritager artikel 26 A, nr. 1), i lov om arveafgift afdødes ægtefælle eller barn, når disse ikke har fuld ejendomsret over, brugs- eller beboelsesret til en anden fast ejendom, der er tilstrækkelig til opfyldelsen af familiens boligbehov, er statsborgere i en EU-medlemsstat og har fast bopæl i Grækenland, for arveafgift af en bolig eller en grund, op til et vist beløb.

31 Denne bestemmelse medfører en formindskelse af værdien af arven for den arving, som opfylder alle de krævede betingelser, bortset fra betingelsen om forpligtelsen til at være fast bosiddende i Grækenland, ved at nægte den pågældende fritagelsen for arveafgift og ved således at bevirke, at denne pålægges en skattebyrde, der er tungere end den, der påhviler en arving med fast bopæl i Grækenland.

32 Det følger heraf, at den omhandlede lovgivning udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der som udgangspunkt er forbudt i medfør af artikel 63 TEUF.

Om begrundelserne for en restriktion for de frie kapitalbevægelser

33 Hvad angår en eventuel begrundelse for restriktionen for de frie kapitalbevægelser, som er baseret på artikel 65 TEUF, skal det i henhold til denne artikel 65, stk. 1, litra a), bemærkes, at »[b]estemmelserne i artikel 63 [TEUF] [ikke] griber [...] ind i medlemsstaternes ret til [...] at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sonderer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret«.

34 Denne bestemmelse skal som en undtagelse til det grundlæggende princip om de frie kapitalbevægelser fortolkes strengt. Derfor kan denne bestemmelse ikke fortolkes således, at enhver skattelovgivning, som sonderer mellem de afgiftspligtige personer afhængigt af det sted, hvor de er bosiddende, eller den medlemsstat, i hvilken de investerer deres kapital, uden videre er forenelig med EUF-traktaten. Denne undtagelse er nemlig selv afgrænset af artikel 65, stk. 3, TEUF, der fastsætter, at de nationale bestemmelser, der henvises til i artikel 65, stk. 1, TEUF, »ikke [må] udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 63 [TEUF]«. Der må derfor sondres mellem forskellig behandling, som er tilladt i medfør af artikel 65 TEUF, og vilkårlig forskelsbehandling, som er forbudt i medfør af samme bestemmelses stk. 3 (dom af 3.9.2014, Kommissionen mod Spanien, C-127/12, ikke trykt, EU:C:2014:2130, præmis 71-73).

35 I denne henseende følger det af Domstolens praksis, at for at en national skattelovgivning, der med henblik på beregning af arveafgift sonderer mellem behandling af bosiddende og ikke-bosiddende, kan anses for forenelig med EUF-traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser, er det nødvendigt, at denne forskellige behandling vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller at den er berettiget på grund af et tvingende alment hensyn. En sådan national lovgivning skal være egnet til at sikre opfyldelsen af det forfulgte formål og må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå formålet (jf. i denne retning dom af 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis, af 3.4.2014, Kommissionen mod Spanien, C-428/12, ikke trykt, EU:C:2014:218, præmis 34, og af 4.9.2014, Kommissionen mod Tyskland, C-211/13, ikke trykt, EU:C:2014:2148, præmis 47). En national lovgivning er desuden kun egnet til at sikre gennemførelsen af det påberåbte mål, hvis den reelt opfylder hensynet om at nå målet på en sammenhængende og systematisk måde (dom af 4.9.2014, API m.fl., C-184/13 – C-187/13, C-194/13, C-195/13 og C-208/13, EU:C:2014:2147, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

36 Hvad for det første angår sammenligneligheden af de omhandlede situationer skal det

bemærkes, at når en national lovgivning med hensyn til beskatning af en fast ejendom erhvervet ved arv og beliggende i den pågældende medlemsstat ligestiller bosiddende og ikke-bosiddende arvinger, kan denne lovgivning ikke inden for rammerne af selv samme beskatningsordning behandle disse arvinger forskelligt for så vidt angår anvendelsen af en fritagelse for arveafgift af denne faste ejendom. Da den nationale lovgiver, bortset fra den fritagelse, der kan indrømmes arvingen, behandler arv til disse to persongrupper ens, har lovgiver anerkendt, at disse persongrupper med hensyn til de nærmere regler og vilkår for opkrævning af gaveafgift ikke befinder sig i objektivt forskellige situationer, som kan begrunde en forskellig behandling (jf. i denne retning dom af 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

37 I det foreliggende tilfælde har Den Helleniske Republik under henvisning til den argumentation, der er gengivet i denne doms præmis 18 og 19, gjort gældende, at der foreligger en objektiv forskel mellem situationen for arvinger, der er fast bosiddende i Grækenland, og situationen for arvinger, der ikke opfylder denne betingelse, hvad angår fritagelse for arveafgift af primær bolig. Denne medlemsstat har dog anført, at det græske skattesystem indeholder enhedstariffer, der finder anvendelse på såvel egne statsborgere som på statsborgere fra andre medlemsstater med hensyn til størrelsen af arveafgiften for en fast ejendom beliggende i Grækenland. Det er kun for så vidt angår fritagelsen for arveafgift af den primære bolig, at den omtvistede lovgivning sondrer mellem arv, som vedrører en arving med fast bopæl i Grækenland, og arv, som vedrører en ikke-bosiddende.

38 Det følger heraf, at situationen for en arving med fast bopæl i Grækenland og situationen for en ikke-bosiddende arving er sammenlignelige med hensyn til indrømmelse af fritagelse for den omhandlede arveafgift.

39 Det skal derfor for det andet undersøges, om den omtvistede lovgivning kan begrundes objektivt i et tvingende alment hensyn.

40 Det må indledningsvis konstateres, at artikel 26 A, nr. 1), i lov om arveafgift i modsætning til de krav, der følger af den retspraksis, som er nævnt i denne doms præmis 35, ikke er egnet til på en sammenhængende og systematisk måde at kunne nå dette mål af almen interesse og af socialpolitisk karakter, som Den Helleniske Republik har påberåbt sig, og som består i at opfylde boligbehovene i Grækenland, eftersom den i denne bestemmelse fastsatte fritagelse hverken er underlagt en forpligtelse til, for arvingen, at etablere sin primære bolig i den faste ejendom, der overdrages ved arv, eller til at bebo den nævnte faste ejendom.

41 I mangel af en sådan forpligtelse er Den Helleniske Republiks argument om, at arvinger, der ikke er bosiddende i denne medlemsstat, kun bebor en sådan ejendom i begrænsede perioder eller gør brug af den på anden måde end for at bosætte sig dér, ikke relevant. Argumentet om, at den omhandlede bestemmelse tilsigter at gøre indrømmelsen af nævnte fritagelse betinget af den tilknytning, som arvingen har til det græske samfund og dennes grad af integration heri, er heller ikke overbevisende, eftersom en arving, der ikke har fast bopæl i Grækenland på tidspunktet for arvefaldet, og som ikke ejer fast ejendom, såvel som en arving, der er bosiddende i denne medlemsstat, kan have en tæt tilknytning til det græske samfund og gerne i denne medlemsstat vil erhverve den faste ejendom, der overdrages ved arv, for dér at etablere sin primære bolig.

42 I denne forbindelse må Den Helleniske Republiks argumentation, som er gengivet i denne doms præmis 19 og 22, ligeledes forkastes. Det skal således bemærkes, at de hensyn, der kan påberåbes af en medlemsstat som begrundelse, skal ledsages af de nødvendige beviser eller af en gennemgang af, hvorvidt den restriktive foranstaltning, som medlemsstaten har truffet, er egnet og forholdsmæssig, samt af præcise oplysninger, der kan underbygge medlemsstatens argumentation (dom af 21.1.2016, Kommissionen mod Cypern, C-515/14, EU:C:2016:30, præmis

54 og den deri nævnte retspraksis). Den Hellenke Republik har imidlertid ikke underbygget de argumenter, som den har påberåbt sig, ligesom den heller ikke har påvist, at det ville være umuligt at kontrollere, at den ikke-bosiddende arving opfylder betingelserne for at være berettiget til den omhandlede fritagelse.

43 Endvidere kan den omtvistede nationale lovgivning ikke, i modsætning til, hvad Den Hellenke Republik har gjort gældende, være begrundet i hensynet til at undgå et tab af skatteindtægter, der ifølge denne medlemsstat gør sig gældende, hvis den omhandlede fritagelse for arveafgift blev udvidet til at omfatte ikke-bosiddende. Det fremgår således af fast retspraksis, at et sådant hensyn ikke er blandt de hensyn, som anføres i artikel 65 TEUF, og heller ikke kan anses for et tvingende alment hensyn, som kan begrunde restriktioner for en frihed indført ved EUF-traktaten (jf. bl.a. dom af 7.9.2004, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, præmis 49, af 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, præmis 46, og af 10.2.2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, EU:C:2011:65, præmis 31).

44 Endelig har Den Hellenke Republik på ingen måde godtgjort, at udelukkelsen af arvinger, der ikke har fast bopæl i Grækenland, fra at være berettiget til den fritagelse, der er fastsat i artikel 26 A, nr. 1), i lov om arveafgift, foretager en fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og er nødvendig for at undgå misbrug.

45 Det følger heraf, at Den Hellenke Republik ikke for Domstolen har påberåbt sig noget tvingende alment hensyn, der i den foreliggende sag kan begrunde en restriktion for de frie kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 63 TEUF.

Om tilsidesættelsen af EØS-aftalens artikel 40

46 Med hensyn til den tilsidesættelse af EØS-aftalens artikel 40, som den omtvistede lovgivning har medført, og således som Kommissionen har gjort gældende, har Den Hellenke Republik anført, at statsborgerne i andre stater, som er parter i EØS-aftalen, var blevet udeladt i artikel 26 A, nr. 1), i lov om arveafgift på grund af en fejl, som medlemsstaten har forpligtet sig til at rette.

47 Det er i denne henseende tilstrækkeligt at bemærke, at ifølge Domstolens faste praksis skal spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger traktatbrud, vurderes på baggrund af forholdene i medlemsstaten, således som de var ved udløbet af fristen i den begrundede udtalelse, og at de ændringer, der er sket efterfølgende, ikke kan tages i betragtning af Domstolen (jf. bl.a. dom af 4.9.2014, Kommissionen mod Grækenland, C-351/13, ikke trykt, EU:C:2014:2150, præmis 20, af 5.2.2015, Kommissionen mod Belgien, C-317/14, EU:C:2015:63, præmis 34, og af 14.1.2016, Kommissionen mod Grækenland, C-66/15, ikke trykt, EU:C:2016:5, præmis 36).

48 Uafhængigt af nævnte undladelse skal det bemærkes, at eftersom bestemmelserne i EØS-aftalens artikel 40 har samme retlige indhold som de i det væsentlige identiske bestemmelser i artikel 63 TEUF, finder samtlige ovennævnte betragtninger om, hvorvidt der foreligger en restriktion på grundlag af artikel 63 TEUF, under sådanne omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende tilsvarende anvendelse på nævnte artikel 40 (jf. analogt dom af 1.12.2011, Kommissionen mod Belgien, C-250/08, EU:C:2011:793, præmis 83 og den deri nævnte retspraksis).

49 Det følger af samtlige de foregående betragtninger, at Kommissionens påstand skal tages til følge.

50 Det må følgelig fastslås, at Den Hellenke Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 63 TEUF og EØS-aftalens artikel 40, idet den har vedtaget og opretholdt en lovgivning,

der fastsætter en fritagelse for arveafgift af den primære bolig, der udelukkende finder anvendelse på statsborgere i EU's medlemsstater, der er bosiddende i Grækenland.

Sagens omkostninger

51 I henhold til procesreglementets artikel 138, stk. 1, pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Den Helleniske Republik tilpligtes at betale sagsomkostningerne, og Den Helleniske Republik har tabt sagen, bør det pålægges den at betale sagsomkostningerne.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Syvende Afdeling):

- 1) **Den Helleniske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 63 TEUF og artikel 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992, idet den har vedtaget og opretholdt en lovgivning, der fastsætter en fritagelse for arveafgift af den primære bolig, der udelukkende finder anvendelse på statsborgere i Den Europæiske Unions medlemsstater, der er bosiddende i Grækenland.**
- 2) **Den Helleniske Republik betaler sagens omkostninger.**

Underskrifter

* Processprog: græsk.