

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

26 päivänä toukokuuta 2016 (*)

Jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättäminen – Verotus – Pääomien vapaa liikkuvuus – SEUT 63 artikla – ETA-sopimuksen 40 artikla – Perintövero – Jäsenvaltion säännöstö, jossa myönnetään pääasialliseen asuntoon liittyvää perintöveroa koskeva verovapautus sillä edellytyksellä, että perinnönsaaja asuu pysyvästi kyseisessä jäsenvaltiossa – Rajoitus – Oikeuttaminen

Asiassa C-244/15,

jossa on kyse SEUT 258 artiklaan perustuvasta jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevasta kanteesta, joka on nostettu 27.5.2015,

Euroopan komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja W. Roels, prosessiosoite Luxemburgissa, kantajana,

vastaan

Helleenien tasavalta, asiamiehinään M. Tassopoulou ja V. Karrá,

vastaajana,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Toader sekä tuomarit A. Rosas ja E. Jarašiūnas (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Euroopan komissio vaatii kanteellaan unionin tuomioistuinta toteamaan, että Helleenien tasavalta ei ole noudattanut SEUT 63 artiklan ja Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus) 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on ottanut käyttöön ja pitänyt voimassa kansallisen lainsäädännön, jossa säädetään pääasialliseen asuntoon liittyvästä perintöverovapautuksesta, joka on syrjivä, kun otetaan huomioon, että vapautusta sovelletaan ainoastaan Kreikassa asuviin Euroopan unionin kansalaisiin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kreikan oikeus

2 Perintöverolain 26 A §:n, jonka otsikko on "Pääasiallisen asunnon verovapaus", 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Asunto tai kiinteistö, jonka perinnönjättäjän puoliso tai lapsi on saanut perintönä täydellä omistusoikeudella tai yhteisomistuksella, on perintöverosta vapaata omaisuutta, mikäli perillisellä tai testamentinsaajalla tai tämän puolisoilla tai jollakin lapsista ei ole täyttä omistusoikeutta tai käyttö- tai asumisoikeutta perheensä asumistarpeisiin riittävässä muussa asunnossa tai sen osassa tai täyttä omistusoikeutta sellaiseen rakennuskelpoiseen kiinteistöön tai sen osaan, joka vastaa heidän asumistarpeisiinsa riittävään rakennukseen vaadittavaa pinta-alaa ja joka sijaitsee yli 3 000 asukkaan kaupungissa tai kunnassa. Asumistarve on katsottava täytetyksi, mikäli edellä mainittujen kiinteistöjen ja muiden perittävien kiinteistöjen yhteispinta-ala on 70 neliömetriä korotettuna 20 neliömetrillä kutakin verovapautuksen saajan huollettavana olevaa kahta ensimmäistä lasta kohti ja 25 neliömetrillä kolmatta lasta ja häntä seuraavia lapsia kohti. Verovapautus myönnetään kreikkalaisille ja Euroopan unionin jäsenvaltioiden kansalaisille. Verovapautuksen saajien on asuttava pysyvästi Kreikassa."

Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely

3 EU Pilot -hankkeeseen liittyvien komission ja Helleenien tasavallan välisten tuloksettomien neuvottelujen jälkeen komissio antoi tälle jäsenvaltiolle 25.1.2013 virallisen ilmoituksen, jossa se pyysi tätä kiinnittämään huomiota perintöverolain 26 A §:n 1 momentin ja SEUT 63 artiklan sekä ETA-sopimuksen 40 artiklan mahdolliseen yhteensopimattomuuteen.

4 Helleenien tasavalta totesi 26.3.2013 antamassaan vastauksessa, että kyseinen kansallinen säännös on yhteensopeltava komission mainitsemien artiklojen kanssa.

5 Koska komissio ei ollut tyytyväinen tähän vastaukseen, se antoi 21.11.2013 perustellun lausunnon, johon Helleenien tasavalta vastasi 21.3.2014; vastauksessaan Helleenien tasavalta toisti näkemyksensä kyseisen säännöksen ja unionin oikeuden yhteensopivuudesta ja viittasi kantaansa, jonka se oli esittänyt komission viralliseen ilmoitukseen antamassaan vastauksessa.

6 Näissä olosuhteissa komissio päätti nostaa nyt käsiteltävän kanteen.

Kanne

Asianosaisten lausumat

7 Komissio väittää, että perintöverolain 26 A §:n 1 momentti on pääomien vapaan liikkuvuuden, sellaisena kuin se on taattu SEUT 63 artiklassa ja ETA-sopimuksen 40 artiklassa, vastainen.

8 Komissio huomauttaa aluksi, että riidanalaisen säännöksen mukaan on kaksi erillistä unionin jäsenvaltioiden tai muiden ETA-sopimuksen sopimuspuolina olevien valtioiden kansalaisten ryhmää, jotka eivät voi saada vapautusta pääasialliseen asuntoon liittyvästä perintöverosta, ja nämä ryhmät ovat yhtäältä sellaiset unionin jäsenvaltioiden kansalaiset, jotka eivät asu pysyvästi Kreikassa, ja toisaalta muiden ETA-sopimuksen sopimuspuolina olevien valtioiden kansalaiset asuinpaikasta riippumatta. Tästä seuraa komission mukaan se, että kiinteän omaisuuden, joka sijaitsee Kreikassa ja jonka mainitut unionin jäsenvaltioiden tai muiden ETA-sopimuksen sopimuspuolina olevien valtioiden kansalaiset ovat saaneet perintönä, arvo laskee, kun otetaan huomioon se, että mainittujen perinnönsaajien on maksettava enemmän veroa kuin mainittuihin ryhmiin kuulumattomien. Kun otetaan huomioon unionin tuomioistuimen vakiintunut

oikeuskäytäntö, jonka mukaan perinnöt ovat pääomanliikkeitä ja jonka mukaan toimenpiteet, joilla pienennetään muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella kyseinen omaisuus sijaitsee, asuneen henkilön jättämän perinnön arvoa, ovat kiellettyjä pääomanliikkeiden rajoituksia, mainittu säännös on komission mukaan katsottava tällaiseksi rajoitukseksi.

9 Komissio väittää lisäksi, että perinnönjättäjän puoliso ja lapset, joilla ei ole muuta kiinteää omaisuutta, ovat objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa riippumatta siitä, asuvatko he kyseisessä valtiossa vai eivät. Komissio viittaa 22.4.2010 annettuun tuomioon *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216, 36 kohta), jossa unionin tuomioistuin totesi, ettei ole olemassa objektiivista eroa, joka oikeuttaisi kyseisessä valtiossa asuvien henkilöiden ja muualla asuvien henkilöiden eriarvoisen verokohtelun, koska lahjoista maksettavan veron määrä lasketaan kiinteän omaisuuden arvon ja lahjanantajan ja lahjansaajan sukulaisuussuhteen perusteella eikä kumpikaan näistä edellytyksistä riipu lahjanantajan tai lahjansaajan asuinpaikasta. Komissio katsoo myös, että kyseessä olevassa Kreikan lainsäädännössä säädetty perintöoikeus perustuu perityn kiinteän omaisuuden arvoon, perinnönjättäjän ja perinnönsaajan väliseen sukulaisuussuhteeseen ja siihen, omistavatko perinnönsaajat muuta kiinteää omaisuutta, eikä merkitystä ole sillä, onko tämä kiinteä omaisuus tosiasiallisesti perittävien pääasiallinen asunto tai tuleeko siitä sellainen.

10 Näin ollen riidanalaisella säännöksellä suositaan komission mukaan yksinomaan niitä perinnönsaajia, jotka jo asuvat Kreikassa joko perityssä kiinteistössä tai muualla tässä jäsenvaltiossa, koska nämä henkilöt ovat yleensä Kreikan kansalaisia. Tällä säännöksellä asetetaan huonompaan asemaan perinnönsaajat, jotka eivät asu kyseisessä jäsenvaltiossa; nämä henkilöt ovat pääsääntöisesti ulkomaalaisia tai sellaisia Kreikan kansalaisia, jotka ovat käyttäneet EUT-sopimuksessa tunnustettuja perusvapauksia työskentelemällä, opiskelemalla tai asumalla ulkomailla.

11 Vastauksena Helleenien tasavallan väitteeseen, jonka mukaan Kreikassa asuvien henkilöiden ja muualla kuin Kreikassa asuvien henkilöiden tilanteet eivät ole toisiinsa rinnastettavissa siltä osin kuin on kyse heidän asumistarpeestaan Kreikassa, komissio toteaa, että tämä väite perustuu virheelliselle oletukselle, jonka mukaan Kreikassa asuvilla henkilöillä ei pääsääntöisesti ole asuntoa mutta muualla kuin Kreikassa asuvilla henkilöillä on.

12 Lopuksi komissio toteaa Helleenien tasavallan esittämästä perusteesta, jolla pyritään oikeuttamaan pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus, että kyseessä oleva perintöverosta vapauttaminen on pelkkä ”yleisluontoinen helpotus”, jota ei voida oikeuttaa asunto- tai sosiaalipoliittisilla syillä, koska vapautuksen edellytyksenä ei ole se, että perinnönsaajat asuvat perintönä saamassaan kiinteistössä.

13 Helleenien tasavalta kiistää komission perustelujen paikkansapitävyyden ja katsoo, että riidanalainen säännös on yhteensopiva pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteen kanssa.

14 Aluksi tämä jäsenvaltio väittää, että muiden ETA-valtioiden kansalaisia ei suljeta perintöverolain 26 A §:n 1 momentin soveltamisalan ulkopuolelle. Heitä ei mainita tässä säännöksessä sellaisen virheen vuoksi, jonka Helleenien tasavalta sitoutuu korjaamaan, koska ei ole mitään syytä jättää heitä säännöksen ulkopuolelle tai kohdella heitä eri tavalla kuin unionin jäsenvaltion kansalaisia.

15 Ensinnäkin Helleenien tasavalta katsoo, että riidanalainen säännös ei muodosta pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta.

16 Helleenien tasavalta toteaa tästä, että perintöverolain 26 A §:n 1 momentti koskee hyvin erikoislaatuista perintöjärjestelmää ja erittäin rajattua ja erityistä perintöveron vapautusta, ja se

väittää, että se, että lakiosaperilliset saavat perinnön suoraan lain nojalla, ei merkitse pääomanliikettä, koska perillisten määräämistä koskeva oikeus puuttuu ja perintö saadaan näin ollen perinnönjättäjän ja saajan tahdosta riippumatta. Helleenien tasavalta katsoo nimittäin, että pääomien vapaan liikkuvuuden käsite liittyy enemmän sijoittamismahdollisuuteen kuin lailla säänneltyyn kuoleman johdosta tapahtuvaan varallisuuden siirtoon perittävän lähiomaisille.

17 Helleenien tasavalta väittää tästä, että mikäli lakiosaperilliset eivät asu pysyvästi Kreikassa, kukaan muu henkilö ei voi hyötyä perintöverovapautuksesta, ja että Kreikan verojärjestelmässä on käytössä yhteinen veroasteikko, jota sovelletaan sekä Kreikan kansalaisiin että muiden jäsenvaltioiden kansalaisiin, joten kyseessä olevan perintöveron tai vapautuksen määrän laskutapa ei ole syrjivä. Se katsoo lisäksi, että perintöveron maksaminen ilman vapautuksen soveltamista ei ole liikaverotusta vaan tavanomaista verotusta, että Kreikan kansalaisten ja muiden jäsenvaltioiden kansalaisten on tämän vapautuksen saamiseksi täytettävä samat edellytykset ja että se, että vapautusta ei myönnetä ulkomailla asuville perinnönsaajille, ei ole omiaan vähentämään kenenkään halua investoida Kreikassa sijaitsevaan kiinteistöön.

18 Toiseksi Helleenien tasavalta korostaa SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja välitöntä verotusta koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön ja erityisesti 6.6.2000 annetun tuomion Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, 43 kohta), 7.9.2004 annetun tuomion Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, 28 ja 29 kohta) ja 25.10.2012 annetun tuomion komissio v. Belgia (C-387/11, EU:C:2012:670, 45 kohta) perusteella, että kun on kyse pääasiallisena asuntona pidettävää kiinteää omaisuutta koskevasta perintöverovapautuksesta, Kreikassa pysyvästi asuvien perinnönsaajien tilanne ei ole objektiivisesti rinnastettavissa niiden perinnönsaajien tilanteeseen, jotka eivät asu pysyvästi tässä jäsenvaltiossa. On nimittäin niin, että siinä missä Kreikassa asuvilla perinnönsaajilla ei ole asianmukaista kiinteää omaisuutta Kreikassa ja heillä on tässä jäsenvaltiossa asumistarve, joka voitaisiin kokonaan tai osittain tyydyttää perintönä saadulla asunnolla, on muualla kuin Kreikassa asuvilla perinnönsaajilla pääsääntöisesti pääasiallinen asunto ulkomailla, eivätkä he laske perintönä saamansa Kreikassa sijaitsevan kiinteistön varaan asumistarpeensa tyydyttämiseksi.

19 Helleenien tasavallan mukaan komissio ei ota huomioon kyseessä olevan vapautuksen tarkoitusta katsoessaan, että Kreikassa asuvien henkilöiden ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteet ovat toisiinsa rinnastettavissa. Tämä vapautus on Helleenien tasavallan mukaan rajattu koskemaan sitä, että Kreikassa pysyvästi asuva henkilö saa perintönä omaisuutta, josta tulee hänen pääasiallinen asuntonsa Kreikassa. Henkilöt, jotka eivät asu tässä jäsenvaltiossa ja jotka perivät siellä sijaitsevan kiinteistön, asuvat siellä Helleenien tasavallan mukaan rajallisina ajanjaksoina tai käyttävät sitä muihin tarkoituksiin kuin asumiseen. Komissio on lisäksi jättänyt huomiotta sen seikan, että ulkomailla sijaitsevaa kiinteistöä on käytännössä mahdotonta valvoa. Näin ollen ulkomailla asuva henkilö, joka perii Kreikassa sijaitsevan kiinteistön, olisi edullisemmassa tilanteessa kuin Kreikassa asuva henkilö.

20 Kolmanneksi Helleenien tasavalta väittää, että pääomien vapaan liikkuvuuden mahdollinen rajoitus on oikeutettua yleisen edun mukaisista pakottavista sosiaalisista ja taloudellisista syistä.

21 Niinpä lainsäätäjä on halunnut perintöverolain 26 A §:n 1 momentissa säädetyllä erityisellä verovapautuksella, joka on rajattu pääasiallista asuntoa koskeviin perintöveroihin ja joka myönnetään valtion toteuttaman sosiaalipolitiikan puitteissa, auttaa perinnönjättäjän lähiomaisia, joilla ei ole Kreikassa asianmukaista kiinteää omaisuutta, jossa he asuvat pysyvästi verovelvollisuuden syntyhetkellä, saamaan tässä jäsenvaltiossa tällaisen kiinteistön pääasialliseksi asunnokseen myöntämällä heille verohelpotuksen. Näin ollen kysymys on sosiaalietuudesta, jonka saaminen riippuu liittynästä Kreikan yhteiskuntaan ja siihen integroitumisen asteesta.

22 Kyseinen 26 A §:n 1 momentti ei Helleenien tasavallan mukaan velvoita kyseisen

verovapautuksen saavaa perinnönsaajaa käyttämään perimäänsä kiinteistöä pääasiallisena asuntonaan – vaikka sitä yleensä käytetäänkin näin – siitä syystä, että yhtäältä tällainen velvollisuus rajoittaisi Kreikan perustuslain vastaisesti suhteettomasti verovapautuksen saajan vapautta ja toisaalta lainsäätäjällä on halunnut mieluummin käyttää realistista lähestymistapaa, jossa otetaan huomioon perinnönsaajan ammatillisen tilanteen tai perhetilanteen mahdolliset muutokset.

23 Pääomien vapaan liikkuvuuden mahdollinen rajoitus on Helleenien tasavallan mukaan oikeutettu myös toisesta yleisen edun mukaisesta pakottavasta syystä eli verotulojen vähentymisen välttämiseksi, koska pääasiallisen asunnon saamiseksi myönnettävän perintöverovapautuksen laajentaminen henkilöihin, jotka eivät asu Kreikassa, johtaisi väistämättä tällaiseen vähentymiseen ja vääristäisi tarkoitusta, jota varten tästä vapautuksesta on säädetty.

24 Lopuksi Helleenien tasavalta väittää, että perintöverolain 26 A §:n 1 momentti ei ylitä sitä, mikä on tarpeen jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapuolisen jaon säilyttämiseksi ja sellaisten mahdollisten järjestelyjen välttämiseksi, joiden ainoana tarkoituksena on perusteettoman veroedun saaminen.

Unionin tuomioistuimen arviointi

Kyseessä oleva vapaus

25 On huomautettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perinnöistä, joilla tarkoitetaan kuolleen henkilön jättämän omaisuuden siirtymistä yhdelle tai useammalle henkilölle, maksettavat verot kuuluvat EUT-sopimuksen pääomanliikkeitä koskevien määräysten soveltamisalaan lukuun ottamatta tapauksia, joissa perinnön keskeiset osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle (tuomio 23.2.2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, 42 kohta; tuomio 17.1.2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, 25 kohta; tuomio 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, 20 kohta ja tuomio 3.9.2014, komissio v. Espanja, C-127/12, ei julkaistu, EU:C:2014:2130, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Nyt käsiteltävässä asiassa perintöverolain 26 A §:n 1 momentissa säädetään perintöverovapautuksesta sellaisen kiinteistön osalta, jonka perii perinnönjättäjän puoliso tai lapsi, mikäli puoliso tai lapset ovat Helleenien tasavallan tai muun unionin jäsenvaltion kansalaisia ja asuvat pysyvästi Kreikassa.

27 Tämä säännös liittyy perintöveroon ja koskee tilanteita, joiden kaikki keskeiset osatekijät eivät rajoitu yhden ainoan jäsenvaltion sisälle, ja se kuuluu näin ollen pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan.

Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen olemassaolo

28 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että perintöjen kyseessä ollessa toimenpiteisiin, jotka SEUT 63 artiklassa kielletään pääomanliikkeiden rajoituksina, sisältyvät toimenpiteet, joista seuraa, että muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella kyseinen omaisuus sijaitsee ja joka perintöverottaa kyseistä omaisuutta, asuvan henkilön perinnön arvo pienenee (ks. mm. tuomio 11.12.2003, Barbier, C-364/01, EU:C:2003:665, 62 kohta ja tuomio 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 On nimittäin niin, että jos jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa perintöverovapautuksen soveltaminen riippuu siitä, missä perinnönjättäjän ja perinnönsaajan asuinpaikka oli perinnönjättäjän kuollessa, johtaa siihen, että perintöihin, jotka koskevat ulkomailla asuvia henkilöitä, kohdistetaan suurempi verorasitus kuin perintöihin, jotka koskevat jäsenvaltiossa asuvia henkilöitä, tällainen lainsäädäntö on pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus (ks. vastaavasti

tuomio 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, 25 ja 26 kohta ja tuomio 3.9.2014, komissio v. Espanja, C-127/12, ei julkaistu, EU:C:2014:2130, 58 kohta).

30 Nyt käsiteltävässä asiassa perintöverolain 26 A §:n 1 momentissa vapautetaan asuntoon tai kiinteistöön liittyvän perintöveron maksusta tiettyyn määrään saakka perinnönjättäjän puoliso tai lapset, mikäli puolisolalla tai lapsilla ei ole omistus-, käyttö- tai asumisoikeutta perheen asumistarpeisiin riittävässä muussa kiinteistössä, he ovat unionin jäsenvaltion kansalaisia ja asuvat pysyvästi Kreikassa.

31 Tällä säännöksellä pienennetään sellaiselle perinnönsaajalle tulevan perinnön arvoa, joka täyttää kaikki vaaditut edellytykset lukuun ottamatta Kreikassa pysyvästi asumista koskevaa edellytystä, koska asianomaiselta henkilöltä evätään perintöverovapautus ja koska häneen kohdistuu näin ollen suurempi verorasitus kuin Kreikassa pysyvästi asuvaan perinnönsaajaan.

32 Näin ollen kyseessä oleva lainsäädäntö muodostaa SEUT 63 artiklassa lähtökohtaisesti kielletyn pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen.

Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen oikeuttavien perusteiden olemassaolo

33 SEUT 65 artiklaan perustuvista pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitukset oikeuttavista perusteista on huomautettava, että SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan on niin, että ”mitä [SEUT] 63 artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta – – soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella”.

34 Tätä määräystä on pääomien vapaan liikkuvuuden peruseriaatetta koskevana poikkeuksena tulkittava suppeasti. Näin ollen kyseistä määräystä ei voida tulkita niin, että kaikki verolainsäädäntö, jossa verovelvollisia kohdellaan eri tavoin sen mukaan, missä he asuvat tai mihin jäsenvaltioon he sijoittavat pääomansa, olisi automaattisesti sopusoinnussa EUT-sopimuksen kanssa. Tätä poikkeusta näet sääntelee puolestaan SEUT 65 artiklan 3 kohta, jossa määrätään, että tämän SEUT 65 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut kansalliset säännökset ”eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka [SEUT] 63 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista”. SEUT 65 artiklan perusteella sallittu erilainen kohtelu on siis erotettava saman artiklan 3 kohdassa kielletystä mielivaltaisesta syrjinnästä (tuomio 3.9.2014, komissio v. Espanja, C-127/12, ei julkaistu, EU:C:2014:2130, 71–73 kohta).

35 Tässä yhteydessä on todettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että jotta jäsenvaltion kansallisten verosäännösten, joiden mukaan perintöveron laskemiseksi tehdään ero mainitussa jäsenvaltiossa asuvien henkilöiden ja muualla asuvien henkilöiden välillä, voidaan katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti katsottuina toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava oikeutettu yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Tällaisen kansallisen säännösten on oltava sellainen, että sillä voidaan taata sillä tavoitellun päämäärän toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; tuomio 3.4.2014, komissio v. Espanja, C-428/12, ei julkaistu, EU:C:2014:218, 34 kohta ja tuomio 4.9.2014, komissio v. Saksa, C-211/13, ei julkaistu, EU:C:2014:2148, 47 kohta). Lisäksi kansallinen lainsäädäntö on omiaan takaamaan tavoitteen toteutumisen vain, jos se tosiasiallisesti vastaa tavoitteeseen johdonmukaisella ja järjestelmällisellä tavalla (tuomio 4.9.2014, API ym., C-184/13–C-187/13, C-194/13, C-195/13 ja C-208/13, EU:C:2014:2147, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Ensinnäkin on todettava kyseessä olevien tilanteiden rinnastettavuudesta, että jos

jäsenvaltion kansallisessa lainsäädännössä asetetaan perinnöksi saadun ja kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön verotuksen osalta samaan asemaan ulkomailla asuvat perinnönsaajat ja kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat perinnönsaajat, kyseisessä lainsäädännössä ei voida unionin oikeuden vaatimuksia rikkomatta kohdella näitä perinnönsaajia samassa verotuksessa eri tavoin kiinteistöön liittyvän perintöverovapautuksen osalta. Kohtelemalla – lukuun ottamatta sen vähennyksen määrää, jonka perinnönsaaja voi tehdä – näiden kahden henkilöryhmän hyväksi tulevia perintöjä samalla tavoin kansallinen lainsäätäjän nimittain myöntää, ettei näiden henkilöiden välillä ole perintöveron kantamista koskevien menettelyiden ja edellytysten osalta minkäänlaista heidän tilanteeseensa liittyvää objektiivista eroa, jolla erilainen kohtelu voitaisiin oikeuttaa (ks. vastaavasti tuomio 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Nyt käsiteltävässä asiassa Helleenien tasavalta vetoaa tämän tuomion 18 ja 19 kohdassa esitettyihin perusteisiin ja väittää, että Kreikassa pysyvästi asuvien perinnönsaajien ja niiden perinnönsaajien, jotka eivät täytä tätä edellytystä, välillä on olemassa objektiivinen ero siltä osin kuin on kyse pääasialliseen asuntoon liittyvän perintöveron vapautuksesta. Helleenien tasavalta toteaa kuitenkin, että sen verojärjestelmä sisältää yhteisen veroasteikon, jota sovelletaan sekä Helleenien tasavallan kansalaisiin että muiden jäsenvaltioiden kansalaisiin Kreikassa sijaitsevien kiinteistöjen perintöverotuksessa. Riidanalaisessa säännöstössä kohdellaan eri tavalla Kreikassa pysyvästi asuvan perinnönsaajan ja ulkomailla asuvan perinnönsaajan perintöjä ainoastaan pääasialliseen asuntoon liittyvien perintöverojen vapautuksen osalta.

38 Tästä seuraa, että Kreikassa pysyvästi asuvan perinnönsaajan ja ulkomailla asuvan perinnönsaajan tilanteet ovat toisiinsa rinnastettavissa kyseessä olevan perintöverovapautuksen myöntämiseksi.

39 Näin ollen on tutkittava toiseksi, voiko riidanalainen säännöstö olla objektiivisesti oikeutettu yleistä etua koskevan pakottavan syyn perusteella.

40 Aluksi on todettava, että vastoin tämän tuomion 35 kohdassa mainitusta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä johtuvia vaatimuksia perintöverolain 26 A §:n 1 momentilla ei voida saavuttaa johdonmukaisesti ja järjestelmällisesti yleistä sosiaalista etua, johon Helleenien tasavalta vetoaa ja jonka tarkoituksena on tyydyttää asumista koskevia tarpeita Kreikassa, koska mainitun säännöksen mukainen vapautus ei edellytä sitä, että perinnönsaaja tekee perimästään kiinteistöstä pääasiallisen asuntonsa tai edes käyttää kyseistä kiinteistöä.

41 Tällaisen velvollisuuden puuttuessa Helleenien tasavallan väite siitä, että perinnönsaajat, jotka eivät asu tässä jäsenvaltiossa, käyttävät perintönä saatua kiinteistöä vain rajallisina ajanjaksoina tai käyttävät sitä muuhun kuin asumiseen, on vailla merkitystä. Myöskään väite, jonka mukaan riidanalaisen säännöksen tarkoituksena on kytkeä kyseinen verovapautus perinnönsaajan liityntään Kreikan yhteiskuntaan ja siihen integroitumisen asteeseen, ei ole vakuuttava, koska perinnönsaajalla, joka ei asu pysyvästi Kreikassa perinnönjättäjän kuolinhetkellä ja jolla ei ole kiinteistöä, voi, aivan kuten tässä jäsenvaltiossa asuvalla perinnönsaajalla, olla läheinen liityntä Kreikan yhteiskuntaan ja hän saattaa haluta hankkia tästä valtiosta kiinteistön tehdäkseen siitä pysyvän asuntonsa.

42 Tämän osalta myös perustelut, jotka Helleenien tasavalta on esittänyt tämän tuomion 19 ja 22 kohdassa, on hylättävä. On nimittäin huomautettava, että niiden oikeuttamisperusteiden tueksi, joihin jäsenvaltio voi vedota, on esitettävä asianmukaisia todisteita tai kyseisen jäsenvaltion toteuttaman rajoittavan toimenpiteen soveltuvuutta ja oikeasuhteisuutta koskeva analyysi sekä täsmällisiä tietoja, joilla sen väitteitä voidaan tukea (tuomio 21.1.2016, komissio v. Kypros, C-515/14, EU:C:2016:30, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Helleenien tasavalta ei kuitenkaan ole esittänyt näyttöä väitteidensä tueksi eikä se ole osoittanut, että olisi mahdotonta valvoa sitä,

että ulkomailla asuva perinnönsaaja täyttää edellytykset kyseisen verovapautuksen myöntämiseksi.

43 Lisäksi – toisin kuin Helleenien tasavalta väittää – riidanalaista kansallista säännöstöä ei voida perustella tarpeella estää verotulojen vähentyminen, joka olisi tämän jäsenvaltion mukaan seurauksena siitä, jos kyseistä perintöveroa koskeva vapautus laajennettaisiin koskemaan ulkomailla asuvia perinnönsaajia. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä nimittäin ilmenee, että tällainen tarve ei kuulu SEUT 65 artiklassa mainittuihin tavoitteisiin eikä yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin, joilla voidaan oikeuttaa EUT-sopimuksessa vahvistetun vapauden rajoittaminen (ks. mm. tuomio 7.9.2004, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, 49 kohta; tuomio 27.1.2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, 46 kohta ja tuomio 10.2.2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, EU:C:2011:65, 31 kohta).

44 Lopuksi on todettava, että Helleenien tasavalta ei ole esittänyt minkäänlaista näyttöä siitä, että sellaisten perinnönsaajien, jotka eivät asu pysyvästi Kreikassa, sulkeminen perintöverolain 26 A §:n 1 momentissa säädetyn verovapautuksen ulkopuolelle johtuu jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jaosta ja on tarpeen väärinkäytösten estämiseksi.

45 Näin ollen Helleenien tasavalta ei ole vedonnut unionin tuomioistuimessa mihinkään yleistä etua koskevaan pakottavaan syyhyn, joka oikeuttaisi nyt käsiteltävässä asiassa SEUT 63 artiklassa tarkoitetun pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen.

ETA-sopimuksen 40 artiklan noudattamatta jättäminen

46 Komission väitteestä, jonka mukaan riidanalainen säännöstö rikkoo ETA-sopimuksen 40 artiklaa, Helleenien tasavalta toteaa, että muiden ETA-sopimuksen sopimuspuolina olevien valtioiden kansalaiset ovat jääneet perintöverolain 26 A §:n 1 momentista pois virheellisesti, ja sitoutuu korjaamaan tämän virheen.

47 Tästä riittää, kun muistutetaan, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvioitaessa sitä, onko jäsenvaltio jättänyt noudattamatta jäsenyysvelvoitteitaan, on otettava huomioon jäsenvaltion tilanne sellaisena kuin se oli perustellussa lausunnossa asetetun määräajan päättyessä, eikä unionin tuomioistuin voi ottaa huomioon tämän jälkeen tapahtuneita muutoksia (ks. mm. tuomio 4.9.2014, komissio v. Kreikka, C-351/13, ei julkaistu, EU:C:2014:2150, 20 kohta; tuomio 5.2.2015, komissio v. Belgia, C-317/14, EU:C:2015:63, 34 kohta ja tuomio 14.1.2016, komissio v. Kreikka, C-66/15, ei julkaistu, EU:C:2016:5, 36 kohta).

48 Mainitusta laiminlyönnistä riippumatta on todettava, että koska ETA-sopimuksen 40 artiklan määräyksillä on sama oikeudellinen ulottuvuus kuin SEUT 63 artiklan keskeisiltä osin identtisillä määräyksillä, kaikki edellä esitetyt toteamukset SEUT 63 artiklan mukaisen rajoituksen olemassaolosta ovat nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa siirrettävissä mutatis mutandis koskemaan kyseistä 40 artiklaa (ks. analogisesti tuomio 1.12.2011, komissio v. Belgia, C-250/08, EU:C:2011:793, 83 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Kaikkien edellä esitettyjen seikkojen perusteella on katsottava, että komission nostama kanne on perusteltu.

50 Näin ollen on katsottava, että Helleenien tasavalta ei ole noudattanut SEUT 63 artiklan ja ETA-sopimuksen 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan, kun se on ottanut käyttöön ja pitänyt voimassa kansallisen lainsäädännön, jossa säädetään pääasialliseen asuntoon liittyvästä perintöverovapautuksesta, joka myönnetään ainoastaan Kreikassa asuville Euroopan unionin jäsenvaltioiden kansalaisille.

Oikeudenkäyntikulut

51 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 138 artiklan 1 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska komissio on vaatinut oikeudenkäyntikulujen korvaamista ja koska Helleenien tasavalta on hävinnyt asian, viimeksi mainittu on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

- 1) **Helleenien tasavalta ei ole noudattanut SEUT 63 artiklan ja Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen 40 artiklan mukaisia velvoitteitaan, kun se on ottanut käyttöön ja pitänyt voimassa kansallisen lainsäädännön, jossa säädetään pääasialliseen asuntoon liittyvästä perintöverovapautuksesta, joka myönnetään ainoastaan Kreikassa asuville Euroopan unionin jäsenvaltioiden kansalaisille.**
- 2) **Helleenien tasavalta velvoitetaan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.**

Allekirjoitukset

*Oikeudenkäyntikieli: kreikka.