

Downloaded via the EU tax law app / web

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

26 mei 2016 (*)

„Niet-nakoming – Fiscale bepalingen – Vrij verkeer van kapitaal – Artikel 63 VWEU – Artikel 40 van de EER-Overeenkomst – Belasting op nalatenschappen – Regeling van een lidstaat die voorziet in een vrijstelling van erfbelasting in verband met de hoofdwoning op voorwaarde dat de erfgenaam permanent in deze lidstaat woont – Beperking – Rechtvaardiging”

In zaak C-244/15,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 VWEU, ingesteld op 27 mei 2015,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en W. Roels als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Helleense Republiek, vertegenwoordigd door M. Tassopoulou en V. Karrá als gemachtigden,

verweerster,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: C. Toader, kamerpresident, A. Rosas en E. Jarašinas (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Wathelet,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat de Helleense Republiek, door een wettelijke regeling vast te stellen en te handhaven krachtens welke de hoofdwoning is vrijgesteld van erfbelasting, die discriminerend is omdat zij enkel van toepassing is op onderdanen van de Europese Unie die in Griekenland wonen, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 63 VWEU en artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: „EER-Overeenkomst”).

Toepasselijke bepalingen

2 Artikel 26 A, punt 1, van het wetboek inzake de erfbelasting, met het opschrift „Vrijstelling van de hoofdwoning”, bepaalt:

„Een woonhuis of een perceel dat bij erfenis in volle of in gezamenlijke eigendom is verkregen door de echtgenoot of het kind van de erflater, is vrijgesteld van erfbelasting voor zover de erfgenaam of de legataris of zijn echtgenoot of een van zijn minderjarige kinderen geen recht van volle eigendom, vruchtgebruik of bewoning hebben op een woonhuis of een deel van een woonhuis dat beantwoordt aan de woonbehoefte van hun gezin, of een recht van volle eigendom op een stuk bouwgrond of op een aandeel in een perceel dat overeenkomt met de oppervlakte van een gebouw dat beantwoordt aan hun woonbehoefte en zich bevindt in een stad of een gemeente met een bevolking van meer dan drieduizend (3 000) inwoners. De woonbehoefte wordt geacht te zijn vervuld indien de totale oppervlakte van de bovengenoemde onroerende zaken en de andere onroerende zaken uit de nalatenschap 70 m² bedraagt, vermeerderd met 20 m² voor elk van de eerste twee kinderen en met 25 m² voor het derde en elk van de volgende kinderen waarvoor de begunstigde de zorg draagt. Grieken en de onderdanen van de lidstaten van de Europese Unie komen in aanmerking voor de vrijstelling. Degenen die voor vrijstelling in aanmerking komen, moeten permanent in Griekenland wonen.”

Precontentieuze procedure

3 Naar aanleiding van een vruchteloze dialoog tussen de Commissie en de Helleense Republiek in het kader van het „EU-Pilot” mechanisme, heeft de Commissie deze lidstaat op 25 januari 2013 een ingebrekestelling gestuurd, waarin zij hem erop wees dat artikel 26 A, punt 1, van het wetboek inzake de erfbelasting eventueel onverenigbaar was met artikel 63 VWEU en artikel 40 van de EER-Overeenkomst.

4 In haar antwoord van 26 maart 2013 heeft de Helleense Republiek betoogd dat de betrokken nationale bepaling verenigbaar was met de door de Commissie genoemde artikelen.

5 Daar de Commissie met dit antwoord geen genoegen nam, heeft zij op 21 november 2013 een met redenen omkleed advies uitgebracht, waarop de Helleense Republiek op 21 maart 2014 reageerde door opnieuw te bevestigen dat deze bepaling verenigbaar was met het Unierecht en te verwijzen naar het standpunt dat zij in haar antwoord op de ingebrekestelling van de Commissie had ingenomen.

6 Daarop heeft de Commissie het onderhavige beroep ingesteld.

Beroep

Argumenten van partijen

7 De Commissie betoogt dat artikel 26 A, punt 1, van het wetboek inzake de erfbelasting in strijd is met het vrij verkeer van kapitaal als gewaarborgd in artikel 63 VWEU en artikel 40 van de EER-Overeenkomst.

8 Deze instelling wijst er allereerst op dat, volgens de litigieuze bepaling, twee afzonderlijke categorieën onderdanen van de lidstaten van de Unie of van de andere staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst niet in aanmerking komen voor de vrijstelling van erfbelasting in verband met de hoofdwoning, namelijk de onderdanen van de lidstaten van de Unie die niet permanent in Griekenland wonen en de onderdanen van de andere lidstaten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, ongeacht hun woonplaats. Dit leidt volgens de Commissie tot waardevermindering

van een onroerende zaak die in Griekenland is gelegen en door erfenis is verkregen door deze onderdanen van de lidstaten van de Unie of van de andere staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, omdat de betrokken erfgenamen zwaarder worden belast. Gelet op de vaste rechtspraak van het Hof, dat successies kapitaalverkeer vormen en maatregelen die leiden tot een waardevermindering van de successie van een ingezetene van een andere lidstaat dan die waarin de betrokken goederen zich bevinden, worden beschouwd als verboden belemmeringen van het vrije verkeer van kapitaal, moet de genoemde bepaling als een dergelijke belemmering worden beschouwd.

9 Vervolgens stelt de Commissie dat de echtgenoten en kinderen van de erflater, die niet over een andere onroerende zaak beschikken, in een objectief vergelijkbare situatie verkeren, ongeacht of zij ingezetenen dan wel niet-ingezetenen zijn. Zij verwijst daarbij naar het arrest van 22 april 2010, *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216, punt 36), waarin het Hof heeft geoordeeld dat geen enkel objectief verschil bestaat dat een ongelijke fiscale behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen rechtvaardigt, wanneer de hoogte van de schenkbelasting wordt berekend aan de hand van de waarde van de onroerende zaak en de familieband die tussen schenker en begiftigde bestaat, en geen van deze criteria afhankelijk is van de woonplaats van de schenker of de begiftigde. Ook is volgens de Commissie de in de betrokken Griekse regelgeving bedoelde erfbelasting gebaseerd op de waarde van de onroerende zaak die wordt vererfd, op de familieband die tussen de erflater en de erfgenamen bestaat en op het feit dat de erfgenamen al dan niet beschikken over een andere onroerende zaak, waarbij de kwestie of de betrokken zaak daadwerkelijk de hoofdwoning van de erfgenamen is of wordt, buiten beschouwing blijft.

10 Zo is de litigieuze bepaling volgens de Commissie uitsluitend gunstig voor de erfgenamen die al in Griekenland wonen, hetzij in de vererfde onroerende zaak, hetzij elders in deze lidstaat, omdat zij in het algemeen Griekse onderdanen zijn. Deze bepaling benadeelt de erfgenamen die niet in deze lidstaat wonen en die in het algemeen buitenlanders zijn of Griekse onderdanen die de in het VWEU neergelegde fundamentele vrijheden hebben uitgeoefend door in het buitenland te werken, te studeren of te wonen.

11 In antwoord op het door de Helleense Republiek aangevoerde betoog dat de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen niet vergelijkbaar zijn wat betreft de behoeften van de belanghebbenden op het gebied van woonruimte in Griekenland, stelt de Commissie dat dit betoog is gebaseerd op de onjuiste premisse dat de Griekse ingezetenen in het algemeen niet over woonruimte beschikken en de niet-ingezetenen wel.

12 Tot slot staat de Commissie met betrekking tot de door de Helleense Republiek aangevoerde rechtvaardiging van de beperking van het vrij verkeer van kapitaal op het standpunt dat de betrokken vrijstelling van erfbelasting eenvoudigweg een „algemeen voordeel” vormt, dat niet wordt gerechtvaardigd door redenen van woon- of sociaal beleid, omdat hiervoor niet als voorwaarde wordt gesteld dat de erfgenamen in het door erfenis verkregen pand wonen.

13 De Helleense Republiek betwist dat het door de Commissie uiteengezette betoog gegrond is en stelt dat de litigieuze bepaling verenigbaar is met het vrij verkeer van kapitaal.

14 Deze lidstaat stelt vooraf dat de onderdanen van de andere staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst niet zijn uitgesloten van de toepassing van artikel 26 A, punt 1, van het wetboek inzake de erfbelasting. Zij worden hierin niet genoemd vanwege een vergissing die door hem zal worden gecorrigeerd, aangezien er geen enkele reden is om hen uit te sluiten of anders te behandelen dan de onderdanen van de lidstaten van de Unie.

15 In de eerste plaats betoogt de Helleense Republiek dat de betwiste bepaling geen beperking van het vrij verkeer van kapitaal vormt.

16 De Helleense Republiek wijst er in dat verband op dat artikel 26 A, punt 1, van het wetboek inzake de erfbelasting betrekking heeft op een zeer bijzondere wijze van afwikkeling van successies en op een zeer beperkte en specifieke vrijstelling van erfbelasting, en betoogt in wezen dat een erfenis die erfgenamen als wettelijk erfdeel hebben ontvangen, bij gebreke van de vrijheid om de erfgenamen te benoemen en dientengevolge onafhankelijk van de wil van de erflater en van de verkrijger, geen kapitaalverkeer meebrengt. Zij is namelijk van mening dat het begrip vrij verkeer van kapitaal eerder betrekking heeft op de mogelijkheid om te investeren dan op een bij wet geregelde overdracht van vermogen naar de naaste familieleden naar aanleiding van het overlijden van de erflater.

17 De Helleense Republiek betoogt in dat verband dat wanneer de wettelijke erfgenamen niet permanent in Griekenland wonen, niemand anders kan profiteren van de vrijstelling van erfbelasting, dat het Griekse belastingsysteem eenheidstarieven heeft die van toepassing zijn op zowel de nationale onderdanen als op onderdanen van de andere lidstaten, zodat er geen sprake is van enige discriminatie bij de berekening van de erfbelasting of bij de hoogte van de betrokken vrijstelling. Ook vormt de betaling van erfbelasting zonder de toepassing van de vrijstelling geen „zwaardere belasting”, maar een gewone belasting, moeten de nationale onderdanen en de onderdanen van de andere lidstaten van de Unie aan dezelfde voorwaarden voldoen om voor deze vrijstelling in aanmerking te komen en kan het feit dat geen vrijstelling wordt verleend aan niet-ingezetenen erfgenamen iemand er niet vanaf brengen om te investeren in een onroerende zaak die in Griekenland is gelegen.

18 In de tweede plaats benadrukt de Helleense Republiek, in het licht van artikel 65, lid 1, onder a), VWEU en de rechtspraak van het Hof op het gebied van de directe belasting en met name de arresten van 6 juni 2000, Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punt 43), 7 september 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punten 28 en 29), en 25 oktober 2012, Commissie/België (C-387/11, EU:C:2012:670, punt 45), dat met betrekking tot de vrijstelling van erfbelasting in verband met de onroerende zaak die als hoofdwoning wordt beschouwd, de situatie van erfgenamen die permanent in Griekenland wonen objectief gezien niet kan worden vergeleken met die van erfgenamen die niet permanent in deze lidstaat wonen. Terwijl de ingezetenen erfgenamen niet over een passende onroerende zaak in Griekenland beschikken en in deze lidstaat behoefte hebben aan woonruimte, in welke behoefte het door erfenis verkregen pand aanvullend of geheel zou kunnen voorzien, beschikken niet-ingezetenen erfgenamen in de regel namelijk over een hoofdwoning in het buitenland en rekenen zij voor hun huisvesting niet op een door erfenis ontvangen pand dat in Griekenland is gelegen.

19 Volgens de Helleense Republiek houdt de Commissie met haar standpunt dat de situatie van ingezetenen en die van niet-ingezetenen vergelijkbaar zijn, geen rekening met de doelstellingen die met de betrokken vrijstelling worden nagestreefd. Deze vrijstelling heeft uitsluitend betrekking op de verkrijging door erfenis van een hoofdwoning in Griekenland door een permanent ingezetene. Degenen die niet in deze lidstaat wonen en een pand erven dat aldaar gelegen is, zouden daar gedurende beperkte periodes verblijven of het op andere wijze dan als hun woning exploiteren. Ook miskent de Commissie dat het praktisch onmogelijk is toezicht te houden op een pand dat in het buitenland is gelegen. De niet-ingezetene die een in Griekenland gelegen pand erft, bevindt zich dus in een gunstiger situatie dan een ingezetene.

20 In de derde plaats betoogt de Helleense Republiek dat de eventuele beperking van het vrij verkeer van kapitaal wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang, en van sociale en financiële aard.

21 De wetgever heeft door de bijzondere en beperkte vrijstelling van erfbelasting in verband met de hoofdwoning, bedoeld in artikel 26 A, punt 1, van het wetboek inzake de erfbelasting en toegekend in het kader van het door de staat uitgevoerde sociale beleid, de naaste familieleden van de erflater, die niet beschikken over een passende onroerende zaak in Griekenland waar zij permanent wonen op het moment dat de belastingverplichting ontstaat, willen helpen om in die lidstaat een dergelijke zaak als hoofdwoning te verkrijgen, door hun een belastingvermindering toe te kennen. Het betreft derhalve een sociaal voordeel, waarvoor men in aanmerking komt naargelang van de verbondenheid met de Griekse samenleving en de mate waarin men hierin is geïntegreerd.

22 Dit artikel 26 A, punt 1, verplicht de erfgenaam die voor de betrokken vrijstelling in aanmerking komt, niet om het door erfenis verkregen pand als hoofdwoning te gebruiken, ofschoon dat in het algemeen het geval is, aangezien, ten eerste, deze verplichting een onevenredige beperking van de vrijheid van de begunstigde zou vormen, die strijdig is met de Griekse grondwet en, ten tweede, de wetgever de voorkeur heeft gegeven aan een realistische benadering door rekening te houden met de eventuele veranderingen in de beroeps- of gezinssituatie van de erfgenaam.

23 Een eventuele beperking van het vrij verkeer van kapitaal wordt ook gerechtvaardigd door een tweede dwingende reden van algemeen belang, die beoogt de verlaging van belastingopbrengsten te voorkomen, aangezien de uitbreiding van de vrijstelling van erfbelasting voor de verkrijging van een hoofdwoning tot niet-ingezetenen onvermijdelijk zou leiden tot een dergelijke verlaging en afbreuk zou doen aan het doel waarmee deze vrijstelling is ingesteld.

24 Tot slot stelt de Helleense Republiek dat artikel 26 A, punt 1, van het wetboek inzake de erfbelasting niet verder gaat dan nodig om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven en eventuele belastingconstructies die uitsluitend tot doel hebben een ongerechtvaardigd belastingvoordeel te verkrijgen, te voorkomen.

Beoordeling door het Hof

Betrokken vrijheid

25 Er zij aan herinnerd dat, volgens vaste rechtspraak van het Hof, de belasting die wordt geheven op successies, die bestaan in een overdracht van de nalatenschap van een overledene aan een of meerdere personen, kapitaalverkeer in de zin van het VWEU vormen, tenzij alle constituerende delen binnen één lidstaat gelegen zijn (arresten van 23 februari 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, punt 42; 17 januari 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, punt 25; 17 oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punt 20, en 3 september 2014, Commissie/Spanje, C-127/12, niet gepubliceerd, EU:C:2014:2130, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 In casu voorziet artikel 26 A, punt 1, van het wetboek inzake de erfbelasting in een vrijstelling van erfbelasting in verband met een onroerende zaak die bij erfenis is verkregen door de echtgenoot of het kind van een erflater wanneer deze Grieks zijn of onderdanen van een andere lidstaat en permanent in Griekenland wonen.

27 Deze bepaling heeft betrekking op de erfbelasting, ziet op situaties waarvan de

constituerende delen niet binnen één lidstaat gelegen zijn en valt bijgevolg onder het vrij verkeer van kapitaal.

Bestaan van een beperking van het vrij verkeer van kapitaal

28 Uit vaste rechtspraak van het Hof volgt dat de maatregelen die ingevolge artikel 63 VWEU verboden zijn omdat zij het kapitaalverkeer beperken, in geval van erfenissen mede de maatregelen omvatten die leiden tot waardevermindering van de erfenis van een ingezetene van een andere lidstaat dan die op het grondgebied waarvan de betrokken zaken zich bevinden en waar de overdracht van die zaken door vererving wordt belast (zie met name arresten van 11 december 2003, Barbier, C-364/01, EU:C:2003:665, punt 62, en 17 oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 De regelgeving van een lidstaat, volgens welke de toepassing van een vrijstelling van erfbelasting afhangt van de woonplaats van de erflater of de verkrijger ten tijde van het overlijden, vormt een beperking van het vrij verkeer van kapitaal, wanneer zij tot gevolg heeft dat erfenissen waarbij niet-ingezetenen zijn betrokken zwaarder worden belast dan die waarbij enkel ingezetenen zijn betrokken (zie in die zin arresten van 17 oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punten 25 en 26, en 3 september 2014, Commissie/Spanje, C-127/12, niet gepubliceerd, EU:C:2014:2130, punt 58).

30 In het onderhavige geval biedt artikel 26 A, punt 1, van het wetboek inzake de erfbelasting vrijstelling van erfbelasting in verband met een woning of een stuk grond, tot een bepaald bedrag, aan de echtgenoot of het kind van de erflater, wanneer deze geen recht van volle eigendom, vruchtgebruik of bewoning hebben op een andere onroerende zaak die beantwoordt aan de woonbehoefte van hun gezin, onderdaan zijn van een lidstaat van de Unie en permanent in Griekenland wonen.

31 Deze bepaling leidt tot een waardevermindering van de erfenis voor de erfgenaam die aan alle vereiste voorwaarden voldoet, behalve die betreffende de verplichting om permanent in Griekenland te wonen, waardoor de betrokkene de vrijstelling van erfbelasting wordt onthouden en hij uiteindelijk zwaarder wordt belast dan een erfgenaam die permanent in Griekenland woont.

32 Hieruit volgt dat de betreffende wettelijke regeling een in beginsel bij artikel 63 VWEU verboden beperking van het vrij verkeer van kapitaal vormt.

Rechtvaardigingen van een beperking van het vrij verkeer van kapitaal

33 Met betrekking tot een eventuele rechtvaardiging van de beperking van het vrij verkeer van kapitaal op grond van artikel 65 VWEU, zij eraan herinnerd dat krachtens lid 1, onder a), van dat artikel 65 „[h]et bepaalde in artikel 63 [VWEU] niets afdoet aan het recht van de lidstaten [...] de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd”.

34 Deze bepaling moet als uitzondering op het fundamentele beginsel van het vrij verkeer van kapitaal strikt worden uitgelegd. Bijgevolg kan zij niet aldus worden uitgelegd dat elke belastingwetgeving die een onderscheid maakt tussen belastingplichtigen naargelang van hun woonplaats of van de lidstaat waar zij hun kapitaal beleggen, automatisch verenigbaar is met het VWEU. Deze afwijking wordt namelijk zelf beperkt door artikel 65, lid 3, VWEU, dat bepaalt dat de in artikel 65, lid 1, van dat artikel bedoelde nationale bepalingen „geen middel tot willekeurige discriminatie [mogen] vormen, noch een verkapt beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 63 [VWEU]”. Bijgevolg moet onderscheid worden

gemaakt tussen de ongelijke behandelingen die krachtens artikel 65 VWEU zijn toegestaan en willekeurige discriminatie die verboden is krachtens lid 3 van dit artikel (arrest van 3 september 2014, Commissie/Spanje, C-127/12, niet gepubliceerd, EU:C:2014:2130, punten 71-73).

35 In dit verband komt uit de rechtspraak van het Hof naar voren dat een nationale belastingregeling die, voor de berekening van de erfbelasting, een onderscheid maakt tussen ingezetenen en niet-ingezetenen slechts met de bepalingen van het VWEU betreffende het vrije verkeer van kapitaal verenigbaar kan worden geacht, indien dit verschil in behandeling betrekking heeft op niet-objectief vergelijkbare situaties of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang. Een dergelijke nationale regeling moet geschikt zijn om de nagestreefde doelstelling te verwezenlijken en mag niet verder gaan dan nodig om deze doelstelling te bereiken (zie in die zin arresten van 17 oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak; 3 april 2014, Commissie/Spanje, C-428/12, niet gepubliceerd, EU:C:2014:218, punt 34, en 4 september 2014, Commissie/Duitsland, C-211/13, niet gepubliceerd, EU:C:2014:2148, punt 47). Bovendien is een nationale wettelijke regeling slechts geschikt om de verwezenlijking van het gestelde doel te verzekeren, wanneer zij de verwezenlijking ervan werkelijk coherent en systematisch nastreeft (arrest van 4 september 2014, API e.a., C-184/13 – C-187/13, C-194/13, C-195/13 en C-208/13, EU:C:2014:2147, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Met betrekking tot, in de eerste plaats, de vergelijkbaarheid van de betrokken situaties, zij eraan herinnerd dat wanneer een nationale regeling voor de belasting van een onroerende zaak die door erfenis is verworven en is gelegen in de betrokken lidstaat, de niet-ingezeten erfgenamen en ingezeten erfgenamen op gelijke voet behandelt, zij niet zonder de vereisten van het Unierecht te schenden, deze erfgenamen in het kader van deze belasting verschillend mag behandelen wat betreft de toepassing van een vrijstelling van erfbelasting in verband met deze onroerende zaak. Door de aan deze twee categorieën van personen toevallende erfenissen gelijk te behandelen, behalve met betrekking tot de vrijstelling waarop de erfgenaam aanspraak kan maken, erkent de nationale wetgever immers dat tussen die categorieën, wat de modaliteiten en de voorwaarden voor inning van de erfbelasting betreft, geen enkel objectief verschil in situatie bestaat dat een verschil in behandeling kan rechtvaardigen (zie in die zin arrest van 17 oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punt 51 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

37 In het onderhavige geval betoogt de Helleense Republiek, onder aanvoering van de in de punten 18 en 19 van dit arrest aangevoerde argumenten, dat tussen de situatie van erfgenamen die permanent in Griekenland wonen en die van erfgenamen die niet aan deze voorwaarde voldoen een objectief verschil bestaat met betrekking tot de vrijstelling van erfbelasting in verband met de hoofdwoning. Deze lidstaat geeft echter aan dat het Griekse belastingsysteem eenheidstarieven heeft die met betrekking tot de hoogte van de erfbelasting in verband met een in Griekenland gelegen pand van toepassing zijn op zowel de nationale onderdanen als onderdanen van de andere lidstaten. Slechts daar waar het de vrijstelling van erfbelasting in verband met de hoofdwoning betreft, behandelt de litigieuze regeling erfenissen met betrekking tot een erfgenaam die permanent in Griekenland woont anders dan die welke betrekking hebben op een niet-ingezetene.

38 Hieruit volgt dat de situatie van een erfgenaam die permanent in Griekenland woont en die van een niet-ingezeten erfgenaam vergelijkbaar zijn voor de toekenning van de betrokken vrijstelling van erfbelasting.

39 Bijgevolg moet dan ook, in de tweede plaats, worden onderzocht of de litigieuze regeling objectief kan worden gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang.

40 Allereerst moet worden vastgesteld dat, in tegenstelling tot de vereisten die voortvloeien uit

de in punt 35 van dit arrest aangehaalde rechtspraak, artikel 26 A, punt 1, van het wetboek inzake de erfbelasting niet geschikt is om op coherente en systematische wijze de doelstelling van algemeen sociaal belang te verwezenlijken, die is aangevoerd door de Helleense Republiek en bestaat in het voldoen in de behoeften op het gebied van woonruimte in Griekenland, aangezien voor de vrijstelling uit deze bepaling niet de verplichting geldt dat de erfgenaam zijn hoofdwoonplaats vestigt in het vererfde pand, of zelfs maar in dit pand verblijft.

41 Bij gebreke van een dergelijke verplichting snijdt het argument van de Helleense Republiek dat de erfgenamen die niet in deze lidstaat wonen, enkel gedurende beperkte periodes in het door erfenis verkregen pand zouden verblijven of dit op andere wijze dan door bewoning zouden exploiteren, geen hout. Ook het argument dat de betrokken bepaling beoogt de toekenning van deze vrijstelling te laten hangen van de band die de erfgenaam onderhoudt met de Griekse samenleving en de mate waarin hij hierin is geïntegreerd kan niet overtuigen, aangezien een erfgenaam die niet permanent in Griekenland woont op het moment dat de nalatenschap wordt geopend en geen pand bezit, even goed een nauwe band met de Griekse samenleving kan onderhouden en in deze staat een pand uit de nalatenschap kan willen verwerven om hier zijn hoofdwooning te vestigen als een erfgenaam die in deze lidstaat woonachtig is.

42 In dat verband moet ook het betoog van de Helleense Republiek dat in de punten 19 en 22 van dit arrest is uiteengezet, worden verworpen. Er zij namelijk aan herinnerd dat de rechtvaardigingsgronden die een lidstaat kan aanvoeren, gepaard moeten gaan met deugdelijk bewijs of een onderzoek van de geschiktheid en evenredigheid van de door die lidstaat genomen beperkende maatregel, alsmede met specifieke gegevens ter onderbouwing van zijn betoog (arrest van 21 januari 2016, Commissie/Cyprus, C-515/14, EU:C:2016:30, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak). De Helleense Republiek heeft de door haar aangevoerde argumenten echter niet onderbouwd en evenmin aangetoond dat onmogelijk valt na te gaan of de niet-ingezetene erfgenaam de voorwaarden om voor de betrokken vrijstelling in aanmerking te komen, vervult.

43 Vervolgens kan, anders dan door de Helleense Republiek wordt betoogd, de litigieuze nationale regeling niet worden gerechtvaardigd door de noodzaak de vermindering van belastingopbrengsten te voorkomen, welke vermindering zich volgens deze lidstaat zou voordoen indien de vrijstelling van de betrokken erfbelasting werd uitgebreid tot niet-ingezetenen. Uit vaste rechtspraak komt namelijk naar voren dat een dergelijke noodzaak niet behoort tot de in artikel 65 VWEU genoemde doelstellingen en evenmin tot de dwingende redenen van algemeen belang die een beperking van een bij het VWEU ingevoerde vrijheid kunnen rechtvaardigen (zie met name arresten van 7 september 2004, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, punt 49; 27 januari 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punt 46, en 10 februari 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, EU:C:2011:65, punt 31).

44 Tot slot heeft de Helleense Republiek niet aangetoond dat met de uitsluiting van de niet permanent in Griekenland wonende erfgenamen van het recht op de vrijstelling uit artikel 26 A, punt 1, van het wetboek inzake de erfbelasting, uitvoering wordt gegeven aan de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten en deze noodzakelijk is ter voorkoming van misbruik.

45 Hieruit volgt dat de Helleense Republiek voor het Hof geen enkele dwingende reden van algemeen belang heeft aangevoerd die in casu een beperking van het vrij verkeer van kapitaal in de zin van artikel 63 VWEU, kan rechtvaardigen.

Inbreuk op artikel 40 van de EER-Overeenkomst

46 Met betrekking tot de door de Commissie aangevoerde schending door de litigieuze regelgeving van artikel 40 van de EER-Overeenkomst, betoogt de Helleense Republiek dat de

onderdanen van de andere staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst bij vergissing ontbreken in artikel 26 A, punt 1, van het wetboek inzake de erfbelasting, welke vergissing zij belooft te corrigeren.

47 In dit verband volstaat het eraan te herinneren dat, volgens vaste rechtspraak van het Hof, het bestaan van een niet-nakoming moet worden beoordeeld op basis van de situatie waarin de lidstaat zich bevond aan het einde van de in het met redenen omklede advies gestelde termijn, en het Hof met sedertdien opgetreden wijzigingen geen rekening kan houden (zie met name arresten van 4 september 2014, Commissie/Griekenland, C-351/20, niet gepubliceerd, EU:C:2014:2150, punt 20; 5 februari 2015, Commissie/België, C-317/14, EU:C:2015:63, punt 34, en 14 januari 2016, Commissie/Griekenland, C-66/15, niet gepubliceerd, EU:C:2016:5, punt 36).

48 Los van deze omissie dient te worden opgemerkt dat, aangezien de bepalingen van artikel 40 van de EER-Overeenkomst dezelfde juridische strekking hebben als de in wezen identieke bepalingen van artikel 63 VWEU, alle voorgaande overwegingen inzake het bestaan van een beperking op grond van artikel 63 VWEU in omstandigheden als die van het onderhavige beroep mutatis mutandis toepasbaar zijn op dat artikel 40 (zie naar analogie arrest van 1 december 2011, Commissie/België, C-250/08, EU:C:2011:793, punt 83 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

49 Uit een en ander vloeit voort dat het beroep van de Commissie gegrond moet worden geacht.

50 Derhalve moet worden vastgesteld dat de Helleense Republiek, door een wettelijke regeling vast te stellen en te handhaven krachtens welke de hoofdwoning is vrijgesteld van erfbelasting, die enkel van toepassing is op onderdanen van de lidstaten van de Unie die in Griekenland wonen, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 63 VWEU en artikel 40 van de EER-Overeenkomst.

Kosten

51 Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Aangezien de Helleense Republiek in het ongelijk is gesteld, moet zij overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten worden verwezen.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart:

- 1) **Door een wettelijke regeling vast te stellen en te handhaven krachtens welke de hoofdwoning is vrijgesteld van erfbelasting, die enkel van toepassing is op onderdanen van de lidstaten van de Europese Unie die in Griekenland wonen, is de Helleense Republiek de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 63 VWEU en artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992.**
- 2) **De Helleense Republiek wordt verwezen in de kosten.**

ondertekeningen

* Procestaal: Grieks.