

## Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNA?U (siódma izba)

z dnia 26 maja 2016 r. (\*)

Uchybienie zobowi?zaniom pa?stwa cz?onkowskiego – Podatki – Swobodny przep?yw kapita?u – Artyku? 63 TFUE – Artyku? 40 porozumienia EOG – Podatek od spadków – Przepisy pa?stwa cz?onkowskiego przewiduj?ce zwolnienie z podatku od spadków dotycz?cego g?ównego miejsca zamieszkania pod warunkiem, ?e spadkobierca stale zamieszkuje w tym pa?stwie cz?onkowskim – Ograniczenie – Wzgl?dy uzasadniaj?ce

W sprawie C-244/15

maj?cej za przedmiot skarg? o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowi?zaniom pa?stwa cz?onkowskiego, wniesion? w dniu 27 maja 2015 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez D. Triantafyllou i W. Roelsa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników, z adresem do dor?cze? w Luksemburgu,

strona skar??ca,

przeciwko

Republice Greckiej, reprezentowanej przez M. Tassopoulou i V. Karrá, dzia?aj?ce w charakterze pe?nomocników,

strona pozwana,

TRYBUNA? (siódma izba),

w sk?adzie: C. Toader, prezes izby, A. Rosas i E. Jaraši?nas (sprawozdawca), s?dzowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn?,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

wydaje nast?puj?cy

### Wyrok

1 W swojej skardze Komisja Europejska wnosi do Trybuna?u o stwierdzenie, ?e ustanawiaj?c i utrzymuj?c w mocy przepisy przewiduj?ce zwolnienie z podatku od spadków dotycz?cego g?ównego miejsca zamieszkania, które to zwolnienie jest dyskryminuj?ce, jako ?e znajduje ono zastosowanie wy??cznie do obywateli Unii Europejskiej zamieszka?ych w Grecji, Republika Grecka uchybi?a zobowi?zaniom ci???cym na niej na podstawie art. 63 TFUE i art. 40 porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG”).

## Ramy prawne

### *Prawo greckie*

2 Artykuł 26 A kodeksu podatków od spadków, zatytułowany „zwolnienie głównego miejsca zamieszkania”, stanowi w pkt 1:

„Budynek lub lokal mieszkalny lub nieruchomości gruntowa nabyte w drodze dziedziczenia przez małżonka lub dziecko zmarłego, stanowićce pełną własność lub współwłasność, są zwolnione z podatku od spadków, jeżeli spadkobiercy lub zapisobiercy, lub jego małżonkowi lub któremuś z jego niepełnoletnich dzieci nie przysuguje prawo pełnej własności, użytkowania lub zamieszkania obejmujące budynek lub lokal mieszkalny lub jego część, wystarczające do zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych ich rodziny lub prawo pełnej własności działki budowlanej lub części działki odpowiadającej powierzchni budynku wystarczającej na ich potrzeby mieszkaniowe, położonych w mieście lub gminie liczącej powyżej 3000 mieszkańców. Potrzeby mieszkaniowe uznaje się za zaspokojone, jeżeli całkowita powierzchnia wyżej wymienionych nieruchomości i innych nieruchomości wchodzących w skład spadku wynosi 70 m<sup>2</sup>, powiększonych o 20 m<sup>2</sup> na każde z dwojga pierwszych dzieci i o 25 m<sup>2</sup> na trzecie i każde następne dziecko, nad którymi spadkobierca sprawuje pieczę. Zwolnienie przysuguje Grekom i obywatelom państw członkowskich Unii Europejskiej. Osoby objęte zwolnieniem muszą mieć stałe miejsce zamieszkania w Grecji”.

### **Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi**

3 Po bezowocnych kontaktach Komisji z Republiką Grecką w ramach systemu „EU Pilot”, w dniu 25 stycznia 2013 r. Komisja skierowała do tego państwa członkowskiego wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym wskazała potencjalną niezgodność art. 26 A pkt 1 kodeksu podatków od spadków z art. 63 TFUE oraz art. 40 porozumienia EOG.

4 W odpowiedzi z dnia 26 marca 2013 r. Republika Grecka stwierdziła, że sporny przepis krajowy jest zgodny z wymienionymi przez Komisję artykułami.

5 Komisja uznała tę odpowiedź za niezadowolającą i w dniu 21 listopada 2013 r. wystąpiła z uzasadnioną opinią, na którą Republika Grecka udzieliła odpowiedzi w dniu 21 marca 2014 r., podtrzymując, że omawiany przepis jest zgodny z prawem Unii i odsyła do swego stanowiska wyrażonego w odpowiedzi na wezwanie do usunięcia uchybienia przesłane przez Komisję.

6 W tych okolicznościach Komisja postanowiła wnieść skargę w niniejszej sprawie.

### **W przedmiocie skargi**

#### *Argumentacja stron*

7 Komisja podnosi, że art. 26 A pkt 1 kodeksu podatków od spadków jest niezgodny ze swobodnym przepływem kapitału, gwarantowanym przez art. 63 TFUE oraz art. 40 porozumienia EOG.

8 Komisja wskazuje przede wszystkim, że zgodnie ze spornym przepisem dwóm różnym kategoriom obywateli państw członkowskich Unii lub innych państw będących stronami porozumienia EOG nie przysuguje zwolnienie z podatku od spadków dotyczącego głównego miejsca zamieszkania, a mianowicie obywatelom państw członkowskich Unii niemającym stałego miejsca zamieszkania w Grecji oraz obywatelom innych państw będących stroną porozumienia EOG, niezależnie od ich miejsca zamieszkania. Wynika z tego, zdaniem Komisji, że warto?

nieruchomości położonej w Grecji i nabytej w drodze dziedziczenia przez tych obywateli państw członkowskich Unii lub innych państw trzecich stron porozumienia EOG jest obniżona, skoro zainteresowani spadkobiercy płać wyższy podatek. W świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału, zgodnie z którym spadki stanowią przepływ kapitału, a różnice obniżające wartość spadku rezydenta państwa członkowskiego innego, niż to, w którym znajdują się dane składniki majątkowe, uznaje się za zakazane ograniczenia w przepływie kapitału, omawiany przepis należy uznać za takie ograniczenie.

9 Komisja utrzymuje dalej, że małżonkowie i dzieci zmarłego nieposiadający innej nieruchomości są w obiektywnie porównywalnej sytuacji, niezależnie od tego, czy są rezydentami, czy nimi nie są. Odwołuje się ona do wyroku z dnia 22 kwietnia 2010 r., Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, pkt 36), w którym Trybunał orzekł, że nie istnieje jakakolwiek obiektywna różnica uzasadniająca nierówne traktowanie pod względem podatkowym osób trzecich i niebędących rezydentami, ponieważ kwota podatku od darowizny jest obliczana w oparciu o wartość nieruchomości oraz więzi rodzinne istniejące pomiędzy darczyńcą a obdarowanym, żadne ani jedno ani drugie z tych kryteriów nie jest uzależnione od miejsca zamieszkania darczyńcy lub obdarowanego. Podobnie, zdaniem Komisji, podatek od spadków przewidziany w spornych greckich przepisach opiera się na wartości nieruchomości podlegającej dziedziczeniu, więzi rodzinnej istniejącej między zmarłym a spadkobiercami oraz na tym, czy spadkobiercy posiadają inną nieruchomość, bez względu na to, czy przedmiotowa nieruchomość jest lub stanie się faktycznie głównym miejscem zamieszkania spadkobierców.

10 Tym samym sporny przepis faworyzuje zdaniem Komisji wyjątkowo spadkobierców zamieszkałych już w Grecji, czy to w nieruchomości podlegającej dziedziczeniu, czy też gdzie indziej w tym państwie członkowskim, a są nimi z reguły Grecy obywatele. Przepis ten działa na niekorzyść spadkobierców niezamieszkałych w tym państwie członkowskim, którzy są z reguły cudzoziemcami lub obywatelami greckimi, którzy pracują, studiuje lub zamieszkują za granicą, korzystając z podstawowych swobód zapisanych w traktacie FUE.

11 W odpowiedzi na argumenty podnoszone przez Republikę Grecką, że sytuacja rezydentów i nierezydentów nie jest porównywalna w zakresie potrzeb mieszkaniowych zainteresowanych w Grecji, Komisja podnosi, że argumenty te oparte są na błędnej przesłance, iż mieszkańcy Grecji zwykle nie mają mieszkania, a nierezydenci mają.

12 Wreszcie w odniesieniu do uzasadnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału podnoszonego przez Republikę Grecką Komisja uważa, że zwolnienie z omawianego podatku od spadków stanowi po prostu „ogólna ulga”, nieuzasadnioną względami polityki mieszkaniowej lub polityki społecznej, gdyż nie jest ono uzależnione od zajmowania przez spadkobierców odziedziczonej nieruchomości.

13 Republika Grecka kwestionuje zasadność argumentacji Komisji i stwierdza, że sporny przepis jest zgodny z zasadą swobodnego przepływu kapitału.

14 Na wstępie państwo to utrzymuje, że obywatele innych państw trzecich stron porozumienia EOG nie są wyłączeni z zakresu stosowania art. 26 A pkt 1 kodeksu podatków od spadków. Nie są tam wymienieni w wyniku omyłki, którą Republika Grecka zobowiązuje się naprawić, gdyż nie ma żadnych podstaw do ich wykluczenia lub do traktowania ich inaczej niż obywateli państw członkowskich Unii.

15 W pierwszej kolejności Republika Grecka utrzymuje, że sporny przepis nie stanowi ograniczenia swobodnego przepływu kapitału.

16 Republika Grecka wskazuje w tym względzie, że art. 26 A pkt 1 kodeksu podatków od

spadków dotyczy bardzo specyficznego sposobu uregulowania spadków oraz bardzo ograniczonego i szczególnego zwolnienie z podatku od spadków, i podnosi w istocie, że spadek nabyty przez spadkobierców uprawnionych do zachowku na podstawie ustawy nie oznacza, w braku swobody wyznaczenia spadkobierców, a w rezultacie niezależnie od woli zmarłego i nabywającego spadek, przepływu kapitału. W jej ocenie pojęcie swobodnego przepływu kapitału dotyczy bowiem raczej uprawnienia do inwestowania, aniżeli uregulowanego w ustawie przekazywania majątku wskutek śmierci członkom najbliższej rodziny zmarłego.

17 Republika Grecka utrzymuje w tym względzie, że jeżeli spadkobiercy uprawnieni do zachowku nie zamieszkują na stałe w Grecji, nikomu innemu nie będzie przysługiwać zwolnienie z podatku od spadków, że grecki system podatkowy zawiera jednolite progi, znajdujące zastosowanie zarówno do obywateli Grecji jak i innych państw członkowskich, przez co nie ma żadnej dyskryminacji przy obliczaniu podatku od spadków ani przy kwocie rozpatrywanego zwolnienia. Dodaje, że uiszczenie podatku od spadków bez zastosowania zwolnienia stanowi nie „nadmierne opodatkowanie”, tylko zwykłe opodatkowanie, że aby otrzymać to zwolnienie obywatele Grecji i pozostałych państw członkowskich Unii muszą spełnić te same warunki i że okoliczności, iż zwolnienie nie przysuguje spadkobiercom nierezydentom nie może zniechęcić kogokolwiek do zainwestowania w nieruchomości położone w Grecji.

18 W drugiej kolejności Republika Grecka podkreśla, w świetle art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE i orzecznictwa Trybunału w dziedzinie podatków bezpodatnych, a w szczególności wyroków: z dnia 6 czerwca 2000 r., Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, pkt 43), z dnia 7 września 2004 r., Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, pkt 28, 29) i z dnia 25 października 2012 r., Komisja/Belgia (C-387/11, EU:C:2012:670, pkt 45), że co się tyczy zwolnienia z podatku od spadków dotyczącego nieruchomości uznawanej za główne miejsce zamieszkania, sytuacja spadkobierców mających stałe miejsce zamieszkania w Grecji nie jest obiektywnie porównywalna z sytuacją spadkobierców niemających stałego miejsca zamieszkania w tym państwie członkowskim. O ile spadkobiercy będący rezydentami nie posiadają odpowiedniej nieruchomości w Grecji i mają w tym państwie członkowskim potrzeby mieszkaniowe, które mogłyby zaspokoić lub uzupełnić nabyta w spadku nieruchomości, o tyle spadkobiercy niebędący rezydentami mają z reguły główne miejsce zamieszkania za granicą i nie polegają na nabytej w spadku nieruchomości w Grecji, aby mieć gdzie mieszkać.

19 Zdaniem Republiki Greckiej Komisja, uznając, że sytuacja rezydentów i nierezydentów jest porównywalna, nie bierze pod uwagę celów rozpatrywanej regulacji. Dotyczy ona w sposób restrykcyjny nabycia przez stałego rezydenta w drodze dziedziczenia głównego miejsca zamieszkania w Grecji. Osoby niemające miejsca zamieszkania w tym państwie członkowskim, a dziedziczące nieruchomość w nim, zajmują ją w ograniczonych wycinkach czasu lub wykorzystują ją do innych celów, niż po to, by tam mieszkać. Komisja pomija także fakt, że praktycznie niemożliwe jest sprawowanie kontroli nad nieruchomością położoną za granicą. W związku z tym nierezydent dziedziczący nieruchomość położoną w Grecji jest w sytuacji korzystniejszej, niż rezydent.

20 W trzeciej kolejności Republika Grecka podnosi, że ewentualne ograniczenie swobodnego przepływu kapitału jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego natury społecznej i finansowej.

21 A więc, w drodze szczególnego i ograniczonego zwolnienia z podatku od spadków dotyczącego głównego miejsca zamieszkania, przewidzianego w art. 26 A pkt 1 kodeksu podatków od spadków, przyznawanego w ramach prowadzonej przez państwo polityki społecznej, ustawodawca chciał wspomóc członków najbliższej rodziny zmarłego, którzy nie posiadają odpowiedniej nieruchomości w Grecji, gdzie zamieszkują na stałe w chwili powstania

zobowiązania podatkowego, w nabyciu w tym państwie czonkowskim takiej nieruchomości jako głównego miejsca zamieszkania, poprzez przyznanie im ulgi podatkowej. Chodzi więc o świadczenie społeczne, a korzystanie z niego zależy od posiadania związku z greckim społeczeństwem oraz od stopnia integracji w tym społeczeństwie.

22 Omawiany art. 26 A pkt 1 nie zobowiązuje spadkobiercy, któremu przysuguje to zwolnienie, do wykorzystania nabytej w drodze dziedziczenia nieruchomości na główne miejsce zamieszkania, choć tak zazwyczaj bywa, ponieważ, po pierwsze, taki obowiązek stanowiłby nieproporcjonalne ograniczenie jego wolności, niezgodne z grecką konstytucją, a po drugie, ustawodawca wolał przyjąć realistyczne podejście, uwzględniające potencjalne zmiany sytuacji zawodowej lub rodzinnej spadkobiercy.

23 Ewentualne ograniczenie swobodnego przepływu kapitału jest takżę uzasadnione kolejnym nadrzędnym względem interesu ogólnego, polegającym na uniknięciu obniżenia wpływów z podatków, ponieważ objęcie tym zwolnieniem z podatku od spadków dotyczącego nabycia głównego miejsca zamieszkania nierezydentów skutkowałoby nieuchronnie takim obniżeniem i wypaczałoby cel, w którym zwolnienie to wprowadzono.

24 Wreszcie, Republika Grecka utrzymuje, że art. 26 A pkt 1 kodeksu podatków od spadków nie wykracza poza to, co niezbędne dla utrzymania równowagi rozdziału kompetencji podatkowych między państwami czonkowskimi i zapobieżenia ewentualnym machinacjom mającym wyjątkowo na celu uzyskanie nieuzasadnionej ulgi podatkowej.

#### *Ocena Trybunału*

W przedmiocie rozpatrywanej swobody

25 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału podatek od spadków, polegających na przeniesieniu na jednę lub kilka osób majątku pozostawionego przez osobę zmarłą, objęty jest przepisami traktatu FUE dotyczącymi przepływu kapitału, z wyjątkiem sytuacji, w których elementy konstytutywne spadków zawierają się na terytorium jednego państwa czonkowskiego (wyroki: z dnia 23 lutego 2006 r., van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, pkt 42; z dnia 17 stycznia 2008 r., Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, pkt 25; z dnia 17 października 2013 r., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 20; z dnia 3 września 2014 r., Komisja/Hiszpania, C-127/12, niepublikowany, EU:C:2014:2130, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 W niniejszym przypadku art. 26 A pkt 1 kodeksu podatków od spadków przewiduje zwolnienie z podatku od spadków dotyczącego nieruchomości nabytej w drodze dziedziczenia przez małżonka lub dziecko zmarłego, jeżeli są oni Grekami lub obywatelami innego państwa czonkowskiego Unii oraz mają stałe miejsce zamieszkania w Grecji.

27 Przepis ten dotyczy podatku od spadków oraz sytuacji, których konstytutywne elementy nie zawierają się wewnątrz terytorium jednego państwa czonkowskiego, a w związku z tym należą do zakresu swobodnego przepływu kapitału.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

28 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że w odniesieniu do dziedziczenia do spadków zakazanych w art. 63 TFUE, z tej racji, że stanowi one ograniczenia w przepływie kapitału, zaliczają się także spadki, które powodują zmniejszenie wartości spadku osoby mającej miejsce zamieszkania w państwie innym niż to, w którym znajdują się dane składniki majątkowe i w którym opodatkowane jest ich przeniesienie w drodze dziedziczenia (zob. w szczególności

wyroki: z dnia 11 grudnia 2003 r., Barbier, C-364/01, EU:C:2003:665, pkt 62; z dnia 17 października 2013 r., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Przepisy państwa członkowskiego, zgodnie z którymi przyznanie zwolnienia z podatku od spadków zależy od miejsca zamieszkania zmarłego lub spadkobiercy w chwili śmierci, jeżeli powoduje one, że dziedziczenie, w którym uczestniczą nierezydenci jest wyżej opodatkowane niż dziedziczenie, w którym uczestniczą wyłącznie rezydenci, stanowi bowiem ograniczenie swobodnego przepływu kapitału (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 października 2013 r., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 25, 26; z dnia 3 września 2014 r., Komisja/Hiszpania, C-127/12, niepublikowany, EU:C:2014:2130, pkt 58).

30 W niniejszym przypadku art. 26 A pkt 1 kodeksu podatków od spadków przyznaje zwolnienie z podatku od spadków dotyczącego budynku lub lokalu mieszkalnego lub nieruchomości gruntowej, do pewnej wysokości, małżonkowi lub dziecku zmarłego, jeżeli nie przysuguje im prawo pełnej własności, użytkowania lub zamieszkania obejmujące inną nieruchomość wystarczającą do zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych ich rodziny, jeżeli są obywatelami któregoś z państw członkowskich Unii i jeżeli mają stałe miejsce zamieszkania w Grecji.

31 Przepis ten powoduje zmniejszenie wartości spadku dla spadkobiercy spełniającego wszystkie wymagane warunki z wyjątkiem posiadania stałego miejsca zamieszkania w Grecji, pozbawiając zainteresowanego zwolnienia z podatku od spadków i powodując w ten sposób, że podlega on wyższemu opodatkowaniu niż to, któremu podlega spadkobierca mieszkający na stałe w Grecji.

32 Uregulowanie to stanowi więc ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, co do zasady zakazane przez art. 63 TFUE.

W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

33 W kwestii ewentualnego uzasadnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału w oparciu o art. 65 TFUE należy przypomnieć, że na podstawie art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE „[art.] 63 [TFUE] nie narusza prawa państw członkowskich do [...] stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału”.

34 Ten przepis, jako że stanowi odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału, musi być przedmiotem szczególnej wykładni. Dlatego też nie można go interpretować w ten sposób, że wszelkie przepisy podatkowe przewidujące odmierne traktowanie podatników ze względu na miejsce ich zamieszkania lub państwo członkowskie inwestowania ich kapitału są automatycznie zgodne z traktatem FUE. Odstępstwo to jest bowiem samo obwarowane ramami art. 65 ust. 3 WE, który przewiduje, że przepisy krajowe, o których mowa w art. 65 ust. 1 TFUE, „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu artykułu 63 [TFUE]”. Należy więc rozróżnić odmierne traktowanie dozwolone na podstawie art. 65 TFUE od arbitralnej dyskryminacji zakazanej w ust. 3 tego artykułu (wyrok z dnia 3 września 2014 r., Komisja/Hiszpania, C-127/12, niepublikowany, EU:C:2014:2130, pkt 71-73).

35 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że aby krajowe przepisy podatkowe, które do celów obliczenia podatku od spadków wprowadzają odmierne traktowanie rezydentów i nierezydentów, można by je uznać za zgodne z postanowieniami traktatu FUE dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, to odmierne traktowanie musi dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub musi być ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu

ogólnego. Tego rodzaju krajowe przepisy powinny być właściwe do zagwarantowania realizacji zamierzonego celu i nie powinny wykraczać poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 października 2013 r., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 3 kwietnia 2014 r., Komisja/Hiszpania, C428/12, niepublikowany, EU:C:2014:218, point 34; z dnia 4 września 2014 r., Komisja/Niemcy, C-211/13, niepublikowany, EU:C:2014:2148, pkt 47). Ponadto przepisy krajowe są właściwe do zapewnienia realizacji wskazanego celu tylko wtedy, gdy rzeczywiście odzwierciedlają one starania o realizację tego celu w sposób spójny i systematyczny (wyrok z dnia 4 września 2014 r., API i in., od C-84/13 do C-187/13, C-194/13, C-195/13, C-208/13, EU:C:2014:2147, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Odnosząc się w pierwszej kolejności do porównywalności rozpatrywanych sytuacji, należy przypomnieć, że skoro krajowe przepisy sytuują na tej samej podstawie do celów opodatkowania nabytej w drodze dziedziczenia i posiadanej w danym państwie członkowskim nieruchomości spadkobierców niebędących rezydentami oraz nimi będących, nie mogą one, bez naruszenia przy tym wymogów prawa Unii, traktować tych spadkobierców w odmienny sposób w ramach tego opodatkowania w kwestii przyznania zwolnienia z obciążającego nieruchomości podatku od spadków. Traktując w taki sam sposób – z wyjątkiem zwolnienia przysługującego spadkobiercy – spadki otwarte na rzecz tych dwóch kategorii osób, ustawodawca krajowy przyznał w istocie, że nie istnieje pomiędzy tymi kategoriami w zakresie sposobów i warunków poboru podatku od spadków żadna obiektywna różnica, która mogłaby uzasadnić odmiennie traktowanie (zob. podobnie wyrok z dnia 17 października 2013 r., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 W niniejszym przypadku Republika Grecka podnosi, powołując się na argumenty przedstawione w pkt 18 i 19 niniejszego wyroku, że istnieje obiektywna różnica między sytuacją spadkobierców stale zamieszkujących w Grecji i sytuacją spadkobierców niespełniających tego warunku, jeżeli chodzi o zwolnienie z podatku od spadków dotyczącego głównego miejsca zamieszkania. Jednak państwo to wskazuje, że grecki system podatkowy przewiduje jednolite progi, znajdujące zastosowanie zarówno do obywateli tego kraju, jak i obywateli innych państw członkowskich, w odniesieniu do kwoty podatku od spadków dotyczącego posiadanej w Grecji nieruchomości. Jedynie w odniesieniu do zwolnienia z podatku od spadków dotyczącego głównego miejsca zamieszkania sporne przepisy wymagają odmiennego traktowania spadku spadkobiercy zamieszkującego stale w Grecji i spadku nierezydenta.

38 Wynika z tego, że sytuacja spadkobiercy zamieszkującego stale w Grecji oraz sytuacja spadkobiercy niebędącego rezydentem są porównywalne do celów przyznania zwolnienia z rozpatrywanego podatku od spadków.

39 Należy więc zbadać w drugiej kolejności, czy sporne przepisy mogą być obiektywnie uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego.

40 Przede wszystkim należy stwierdzić, że wbrew wymogom orzecznictwa przytoczonego w pkt 35 niniejszego wyroku, art. 26 A pkt 1 kodeksu podatków od spadków nie jest odpowiedni do umożliwienia osiągnięcia w sposób spójny i systematyczny celu leżącego w ogólnym interesie natury społecznej, podnoszonego przez Republikę Grecką, a polegającego na zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych w Grecji, ze względu na to, że zwolnienie przewidziane w tym przepisie nie wiąże się ze zobowiązaniem spadkobiercy do ustanowienia swojego stałego miejsca zamieszkania w podlegającej dziedziczeniu nieruchomości, ani nawet do zajmowania tej nieruchomości.

41 W braku takiego obowiązku nie ma znaczenia argument Republiki Greckiej, że spadkobiercy niemający miejsca zamieszkania w tym państwie członkowskim będą zajmować

nabyt? w spadku nieruchomo?? jedynie w ograniczonych wycinkach czasu lub b?d? j? wykorzystywa? do innych celów, ni? po to, ?eby tam mieszka?. Nie przekonuje tak?e argument, ?e sporny przepis ma na celu uzale?nienie przyznania rozpatrywanego zwolnienia od posiadania przez spadkobierc? zwi?zków z greckim spo?ecze?stwem oraz od stopnia jego integracji w tym spo?ecze?stwie, poniewa? spadkobierca niezamieszkuje stale w Grecji w chwili otwarcia spadku i nieposiadaj?cy nieruchomo?ci mo?e równie dobrze jak spadkobierca zamieszkuje w tym pa?stwie cz?onkowskim by? ?ci?le zwi?zany z greckim spo?ecze?stwem i pragn?? naby? w tym pa?stwie podlegaj?c? dziedziczeniu nieruchomo??, aby zamieszka? tam na sta?e.

42 W tym wzgl?dzie argumenty Republiki Greckiej przedstawione w pkt 19 i 22 niniejszego wyroku równie? nale?y odrzuci?. Nale?y bowiem przypomnie?, ?e wzgl?dy uzasadniaj?ce, które pa?stwo cz?onkowskie mo?e podnie??, musz? zosta? przedstawione wraz z odpowiednimi dowodami lub analiz? odpowiedniego i proporcjonalnego charakteru przyj?tego przez to pa?stwo ?rodka ograniczaj?cego, a tak?e dok?adnymi danymi potwierdzaj?cymi jego argumenty (wyrok z dnia 21 stycznia 2016 r., Komisja/Cypr, C-515/14, EU:C:2016:30, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo). Tymczasem Republika Grecka nie popar?a niczym podnoszonych przez siebie argumentów, ani te? nie wykaza?a, ?e niemo?liwe by?oby skontrolowanie tego, czy nieb?d?cy rezydentem spadkobierca spe?nia warunki uzyskania omawianego zwolnienia.

43 Nast?pnie, wbrew temu, co podnosi Republika Grecka, spornego przepisu krajowego nie mo?na uzasadni? konieczno?ci? zapobie?enia obni?eniu dochodów z podatków, które by zdaniem tego pa?stwa nast?pi?o, gdyby zwolnieniem z rozpatrywanego podatku od spadków obj?to nierezydentów. Z utrwalonego orzecznictwa wynika bowiem, ?e taka konieczno?? nie nale?y do celów okre?lonych w art. 65 TFUE, ani do nadrz?dnych wzgl?dów interesu ogólnego, które mog?yby uzasadni? ograniczenie której? ze swobód ustanowionych przez TFUE (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 7 wrze?nia 2004 r., Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, pkt 49; z dnia 27 stycznia 2009 r., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, pkt 46; z dnia 10 lutego 2011 r., Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, EU:C:2011:65, pkt 31).

44 Republika Grecka wcale w ko?cu nie wykaza?a, ?e wykluczenie spadkobierców niezamieszkuje stale w Grecji z kr?gu beneficjentów zwolnienia przewidzianego art. 26 A pkt 1 kodeksu podatków od spadków wynika z podzia?u kompetencji podatkowych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi i jest niezb?dne do unikni?cia nadu?y?.

45 Z tego wynika, ?e Republika Grecka nie podnios?a przed Trybuna?em ?adnego nadrz?dnego wzgl?du interesu ogólnego mog?cego uzasadni? w niniejszym przypadku ograniczenie swobodnego przep?ywu kapita?u w rozumieniu art. 63 TFUE.

W przedmiocie uchybienia art. 40 porozumienia EOG

46 Je?li chodzi o podnoszone przez Komisj? naruszenie przez sporne przepisy art. 40 porozumienia EOG, Republika Grecka wskazuje, ?e obywatele innych pa?stw b?d?cych stron? porozumienia EOG zostali pomini?ci w art. 26 A pkt 1 kodeksu podatków od spadków przez pomy?k?, któr? zobowi?zuje si? naprawi?.

47 Wystarczy przypomnie? w tym wzgl?dzie utrwalone orzecznictwo Trybuna?u, zgodnie z którym istnienie uchybienia nale?y ocenia? wed?ug stanu faktycznego w pa?stwie cz?onkowskim w chwili up?ywu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii, a pó?niejsze zmiany nie mog? by? uwzgl?dniane przez Trybuna? (zob. w szczególno?ci wyroki: z dnia 4 wrze?nia 2014 r., Komisja/Grecja, C-351/13, niepublikowany, EU:C:2014:2150, pkt 20; z dnia 5 lutego 2015 r., Komisja/Belgia, C-317/14, EU:C:2015:63, pkt 34; z dnia 14 stycznia 2016 r., Komisja/Grecja, C-66/15, niepublikowany, EU:C:2016:5, pkt 36).



48 Niezależnie od tego pominięcia należy wskazać, że postanowienia art. 40 porozumienia EOG mają ten sam zakres prawny jak - co do istoty identyczne - postanowienia art. 63 TFUE, przez co każdy powyższy wywód, dotyczący istnienia ograniczenia na podstawie art. 63 TFUE, można przenieść w okolicznościach takich jak te w niniejszej sprawie odpowiednio na grunt wspomnianego art. 40 (zob. analogicznie wyrok z dnia 1 grudnia 2011 r., Komisja/Belgia, C-250/08, EU:C:2011:793, pkt 83 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 W świetle całości poprzedzających rozważań należy uznać skargę Komisji za zasadną.

50 Należy zatem stwierdzić, że ustanawiając i utrzymując w mocy przepisy przewidujące zwolnienie z podatku od spadków dotyczącego głównego miejsca zamieszkania, które znajduje zastosowanie wyłącznie do obywateli państw członkowskich Unii Europejskiej mających miejsce zamieszkania w Grecji, Republika Grecka uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 63 TFUE i art. 40 porozumienia EOG.

### **W przedmiocie kosztów**

51 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie kosztami postępowania Republiki Greckiej, a Republika Grecka przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

1) **Ustanawiając i utrzymując w mocy przepisy przewidujące zwolnienie z podatku od spadków dotyczącego głównego miejsca zamieszkania, które znajduje zastosowanie wyłącznie do obywateli państw członkowskich Unii Europejskiej mających miejsce zamieszkania w Grecji, Republika Grecka uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 63 TFUE i art. 40 porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r.**

2) **Republika Grecka zostaje obciążona kosztami postępowania.**

Podpisy

\* Język postępowania: grecki.