

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 26. mája 2016 (*)

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Dane – Voľný pohyb kapitálu – Článok 63 ZFEÚ – Článok 40 Dohody o EHP – Daň z dedičstva – Právna úprava členského štátu, ktorá stanovuje oslobodenie od dane z dedičstva súvisiacej s hlavným bydliskom, pod podmienkou, že dedič má trvalé bydlisko v tomto členskom štáte – Obmedzenia – Odôvodnenie“

Vo veci C-244/15,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 258 ZFEÚ, podaná 27. mája 2015,

Európska komisia, v zastúpení: D. Triantafyllou a W. Roels, splnomocnení zástupcovia s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Helénskej republike, v zastúpení: M. Tassopoulou a V. Karrá, splnomocnené zástupkyne,

žalovanej,

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: predsedníčka siedmej komory C. Toader, sudcovia A. Rosas a E. Jarašinas (spravodajca),

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Európska komisia svojou žalobou navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Helénska republika si tým, že prijala a ponechala v účinnosti právnu úpravu, ktorá stanovuje oslobodenie od dane z dedičstva súvisiacej s hlavným bydliskom, ktorá je diskriminačná, pretože sa uplatňuje len na štátnych príslušníkov Európskej únie s bydliskom v Grécku, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 63 ZFEÚ a článku 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3, ďalej len „Dohoda o EHP“).

Právny rámec

Grécke právo

2 § 26 A kódexu o dani z dedičstva, nazvaný „Oslobodenie hlavného bydliska“, v bode 1 stanovuje:

„Dom alebo byt alebo pozemok nadobudnutý dedičstvom manželom alebo dieťaťom poručeným do výlučného vlastníctva alebo do spoluvlastníctva, je oslobodený od dane z dedičstva, ak dedič alebo nový dlžník dedič alebo jeho manžel alebo jedno z jeho maloletých detí nemajú výlučné vlastníctvo alebo vecné bremeno spočívajúce v práve užívania alebo bývania v dome alebo byte, v časti domu alebo bytu postačujúcej pre potreby bývania ich rodiny, alebo vlastnícke právo k stavebnému pozemku alebo časti stavebného pozemku zodpovedajúcej rozlohe budovy postačujúcej pre ich potreby bývania, ktoré sa nachádzajú v meste alebo obci s viac než 3 000 obyvateľmi. Potreby bývania sa považujú za dostatočné, ak celková rozloha uvedeného nehnuteľného majetku a iného nehnuteľného majetku vyplývajúceho z dedičstva predstavuje 70 m² navýšených o 20 m² pre každé z prvých dvoch detí a o 25 m² pre tretie dieťa a každé ďalšie dieťa, o ktoré sa osoba oslobodená od dane stará. Osobami oslobodenými od dane sú Gréci a štátni príslušníci Európskej únie. Osoby oslobodené od dane musia mať trvalý pobyt v Grécku.“

Konanie pred podaním žaloby

3 Po neúspešnej korešpondencii medzi Komisiou a Helénskou republikou v rámci systému „EU Pilot“ Komisia 25. januára 2013 zaslala tomuto gréckému štátu výzvu, v ktorom tento grécky štát dôrazne upozornila na prípadnú nezlučiteľnosť § 26 A bodu 1 kódexu o dani z dedičstva s článkom 63 ZFEÚ a článkom 40 Dohody o EHP.

4 Helénska republika vo svojej odpovedi z 23. marca 2013 uviedla, že predmetné vnútroštátne ustanovenie je zlučiteľné s článkami uvedenými Komisiou.

5 Keďže Komisia sa s touto odpoveďou neuspokojila, vydala 21. novembra 2013 odôvodnené stanovisko, na ktoré Helénska republika odpovedala 21. marca 2014, pričom potvrdila zlučiteľnosť uvedeného ustanovenia s právom Únie a odkázala na svoje stanovisko vyjadrené v odpovedi na výzvu Komisie.

6 Za týchto podmienok sa Komisia rozhodla podať túto žalobu.

O žalobe

Argumentácia účastníkov konania

7 Komisia tvrdí, že § 26 A bod 1 kódexu o dani z dedičstva je v rozpore s voľným pohybom kapitálu zaručeným v článku 63 ZFEÚ a článku 40 Dohody o EHP.

8 Táto inštitúcia v prvom rade tvrdí, že podľa sporného ustanovenia dve odlišné kategórie štátnych príslušníkov gréckych štátov Európskej únie a ostatných štátov, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP, sa nemôžu domáhať oslobodenia od dane z dedičstva súvisiacej s hlavným bydliskom, a to štátni príslušníci Únie, ktorí nemajú trvalý pobyt v Grécku, a štátni príslušníci ostatných štátov, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP, nezávisle od ich miesta pobytu. Podľa Komisie z toho vyplýva, že hodnota nehnuteľného majetku, ktorý sa nachádza v Grécku a ktorý nadobudli dedičstvom uvedení štátni príslušníci Únie alebo ostatných štátov, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP, sa zníži, pretože dotknutí dediči podliehajú vyššiemu zdaneniu. Vzhľadom na ustálenú judikatúru Súdneho dvora, podľa ktorej dedičstvo predstavuje pohyb kapitálu a opatrenia, ktoré znižujú hodnotu dedičstva rezidenta iného gréckeho štátu, než je grécky štát, v ktorom sa nachádza predmetný majetok, sa považujú za zakázané obmedzenia

pohybu kapitálu, by sa uvedené ustanovenie malo chápať ako takéto obmedzenie.

9 Komisia ďalej tvrdí, že manželia a deti poručníka, ktorí nevlastnia iný nehnuteľný majetok, sa nachádzajú v objektívne porovnateľnej situácii, či sú alebo nie sú rezidenti. Odvoláva sa na rozsudok z 22. apríla 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, bod 36), v ktorom Súdny dvor rozhodol, že neexistuje nijaký objektívny dôvod, ktorý by odôvodňoval rozdielne daňové zaobchádzanie medzi rezidentmi a nerezidentmi, pretože výška dane z darovania sa vypočíta na základe hodnoty tohto nehnuteľného majetku a existujúceho rodinného vzťahu medzi darcom a obdarovaným, pričom ani prvé, ani druhé kritérium nezávisí od bydliska darcu alebo obdarovaného. Podľa Komisie aj daň z dedičstva stanovená predmetnou gréckou právnou úpravou sa zakladá na hodnote nehnuteľného majetku, ktorý je predmetom dedičstva, na existujúcom rodinnom vzťahu medzi poručníkom a dedičmi a skutočnosti, či dediči vlastnia alebo nevlastnia iný nehnuteľný majetok, pričom sa nezohľadňuje, či predmetný majetok je alebo sa stane skutočne hlavným bydliskom dedičov.

10 Podľa Komisie sporné ustanovenie zvyhňuje výlučne dedičov, ktorí už v Grécku bývajú buď v nehnuteľnosti, ktorá je predmetom dedičstva, alebo na inom mieste v tomto členskom štáte, pričom ide vo všeobecnosti o gréckych štátnych príslušníkov. Toto ustanovenie znevýhodňuje dedičov, ktorí nemajú bydlisko v uvedenom členskom štáte, ktorými sú vo všeobecnosti cudzinci alebo grécki štátni príslušníci, ktorí využili základné slobody stanovené Zmluvou o FEÚ tak, že pracujú alebo bývajú v zahraničí.

11 V odpovedi na argumentáciu Helénskej republiky, podľa ktorej situácia rezidentov a nerezidentov nie je porovnateľná, pokiaľ ide o potreby dotknutých osôb v oblasti bývania v Grécku, Komisia uvádza, že táto argumentácia sa zakladá na nesprávnej domnienke, podľa ktorej grécki rezidenti čelia nedostatku bývania a nerezidenti tomuto nedostatku nečelia.

12 Napokon, čo sa týka odôvodnenia obmedzenia voľného pohybu kapitálu, na ktoré poukazuje Helénska republika, Komisia sa domnieva, že oslobodenie od predmetnej dane z dedičstva je len „všeobecné zjednodušenie“, ktoré nemožno odôvodniť dôvodmi politiky bývania alebo sociálnej politiky, pretože nie je podmienený tým, že nehnuteľnosť musí byť obývaná dedičmi, ktorí ju nadobudli.

13 Helénska republika namieta proti dôvodnosti argumentácie rozvinutej Komisiou a tvrdí, že sporné ustanovenie je zlučiteľné so zásadou voľného pohybu kapitálu.

14 Na úvod tento členský štát uvádza, že štátni príslušníci ostatných štátov, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP, nie sú vylúčení z uplatnenia § 26 A bodu 1 kódexu o dani z dedičstva. Nie sú v ňom uvedené omylom, čo sa zaväzuje napraviť, pretože neexistuje nijaký dôvod na ich vylúčenie alebo na to, aby im bolo vyhradené odlišné zaobchádzanie v porovnaní so štátnymi príslušníkmi členských štátov Únie.

15 Po prvé Helénska republika tvrdí, že sporné ustanovenie nepredstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu.

16 Helénska republika v tejto súvislosti tvrdí, že § 26 A bod 1 kódexu o dani z dedičstva upravuje veľmi osobitný spôsob vyporiadania dedičstva a veľmi obmedzené a špecifické oslobodenie od dane z dedičstva, v podstate uvádza, že dedičstvo nadobudnuté neopomenutými dedičmi podľa zákona nepredstavuje v prípade neexistencie slobodnej vôle určenia dedičov, a teda nezávisle od vôle poručníka, pohyb kapitálu. Domnieva sa totiž, že pojem „voľný pohyb kapitálu“ sa viaže skôr na možnosť investovať, než na prevod majetku z dôvodu úmrtia poručníka na blízkych rodinných príslušníkov upravený zákonom.

17 Helénska republika v tejto súvislosti tvrdí, že ak neopomenuteľní dediči nemajú trvalý pobyt v Grécku, žiadna iná osoba sa nemôže domáhať oslobodenia od dane z dedičstva, že grécky daňový systém zahŕňa osobitný sadzobník, ktorý sa uplatňuje na všetkých štátnych príslušníkov tohto štátu, ako aj na štátnych príslušníkov ostatných členských štátov, takže neexistuje nijaká diskriminácia pri výpočte dane z dedičstva, či pri výške predmetného oslobodenia. Dodáva, že zaplatenie dane z dedičstva bez uplatnenia oslobodenia nepredstavuje „nadmerné zdanenie“, ale štandardné zdanenie, že na priznanie tohto oslobodenia musia štátni príslušníci tohto štátu a štátni príslušníci ostatných členských štátov Únie splňať rovnaké podmienky a že skutočnosť, že sa oslobodenie nevzťahuje na dedičov nerezidentov, svojou povahou nemôže odradiť osobu od investície do nehnuteľného majetku v Grécku.

18 Po druhé Helénska republika vzhľadom na článok 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ a judikatúru Súdneho dvora v oblasti priamych daní, najmä na rozsudky zo 6. júna 2000, Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, bod 43), zo 7. septembra 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, body 28 a 29), ako aj z 25. októbra 2012, Komisia/Belgicko (C-387/11, EU:C:2012:670, bod 45), zdôrazňuje, že ide o sa týka oslobodenia od dane z dedičstva súvisiacej s nehnuteľným majetkom, ktoré sa považuje za hlavné bydlisko, situácia dedičov, ktorí majú trvalý pobyt v Grécku z objektívneho hľadiska nie je porovnateľná so situáciou dedičov, ktorí nemajú trvalý pobyt v tomto členskom štáte. Zatiaľ čo dediči rezidenti nevlastnia primeraný nehnuteľný majetok v Grécku a v súvislosti s bývaním by potrebovali pomoc v uvedenom členskom štáte, ktorú by nehnuteľnosť nadobudnutá dedičstvom mohla zastrešiť alebo doplniť, dediči nerezidenti vo všeobecnosti totiž majú svoje hlavné bydlisko v zahraničí a na účely bývania nerátajú s nehnuteľnosťou nadobudnutou v dedičstve a nachádzajú sa v Grécku.

19 Podľa Helénskej republiky Komisia tvrdením, že situácia rezidentov a nerezidentov je porovnateľná, nezohľadňuje ciele sledované predmetným oslobodením od dane. Toto oslobodenie sa obmedzeným spôsobom vzťahuje na nadobudnutie hlavného bydliska v Grécku dedičstvom rezidentom s trvalým pobytom. Osoby, ktoré nemajú pobyt v Grécku a dedičia nehnuteľnosť nachádzajú sa v tomto členskom štáte, obývajú túto nehnuteľnosť počas určitého obdobia alebo ju využívajú inak než na bývanie. Komisia nezohľadnila ani skutočnosť, že je prakticky nemožné kontrolovať nehnuteľnosť nachádzajú sa v zahraničí. Nerezident, ktorý dedí nehnuteľnosť v Grécku, sa teda nachádza vo výhodnejšej situácii, ako je situácia rezidenta.

20 Po tretie Helénska republika tvrdí, že prípadné obmedzenie voľného pohybu kapitálu je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu sociálnej a finančnej povahy.

21 Stanovením osobitného a obmedzeného oslobodenia od dane z dedičstva súvisiacej s hlavným bydliskom v § 26 A bode 1 kódexu o dani z dedičstva a priznaného v rámci sociálnej politiky uplatňovanej štátom, chcel zákonodarca pomôcť blízkym rodinným príslušníkom porušiť, ktorí nedisponujú primeranou nehnuteľnosťou v Grécku, kde majú trvalý pobyt v prípade vzniku daňovej povinnosti, nadobudnúť v tomto členskom štáte takýto majetok ako hlavné bydlisko tak, že im prizná daňovú úľavu. Ide teda o sociálne zvýhodnenie, ktorého využitie závisí od väzby s gréckou spoločnosťou a stupňa integrácie v tejto spoločnosti.

22 Uvedený § 26 A bod 1 neukladá dedičovi, ktorému je priznané predmetné oslobodenie od dane, využívať dom alebo byt nadobudnutý dedičstvom ako hlavné bydlisko, hoci ide vo všeobecnosti o taký prípad, pretože takáto povinnosť by na jednej strane predstavovala neprimerané obmedzenie slobody osoby oslobodenej od dane v rozpore s Helénskou ústavou, a na druhej strane by zákonodarca uprednostnil prijať realistickejší prístup s prihliadnutím na prípadné zmeny v pracovnej alebo rodinnej situácii dediča.

23 Prípadné obmedzenie voľného pohybu kapitálu by bolo možné tiež odôvodniť druhým naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, ktorý spočíva v zabránení zníženiu daňových príjmov, pretože rozšírenie oslobodenia od dane z dedičstva v súvislosti s nadobudnutím hlavného bydliska na nerezidentov by malo za nevyhnutný následok takéto zníženie a narušilo by cieľ, na dosiahnutie ktorého bolo toto oslobodenie stanovené.

24 Nakoniec Helénska republika tvrdí, že § 26 A bod 1 kódexu o dani z dedičstva nejde nad rámec toho, čo je potrebné na zachovanie rovnováhy v rozdelení daňových právomocí medzi členskými štátmi a predchádzanie prípadným podvodom, ktorých jediným cieľom je získanie neoprávnenej daňovej výhody.

Posúdenie Súdnym dvorom

O predmetnej slobode

25 Je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa na daň z dedičstva, pri ktorom prechádza majetok poručiteľa na jednu alebo niekoľko osôb, vzťahujú ustanovenia Zmluvy o FEÚ týkajúce sa pohybu kapitálu s výnimkou prípadov, keď podstatné okolnosti dedičstva sú obmedzené na jediný členský štát (rozsudky z 23. februára 2006, van Hilten/van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, bod 42; zo 17. januára 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, bod 25; zo 17. októbra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 20, a z 3. septembra 2014, Komisia/Španielsko, C-127/12, neuvverejnený, EU:C:2014:2130, bod 53 a citovaná judikatúra).

26 V prejednávanej veci § 26 A bod 1 kódexu o dani z dedičstva stanovuje oslobodenie od dane z dedičstva súvisiacej s nehnuteľným majetkom, ktorý nadobudli dedičstvom manžel alebo dieťa poručiteľa, ak sú dediči Gréci alebo štátni príslušníci iného členského štátu Únie a majú trvalý pobyt v Grécku.

27 Toto ustanovenie sa vzťahuje na daň z dedičstva, upravuje situácie, ktorých všetky podstatné okolnosti sa netýkajú len jediného členského štátu, a teda súvisia s voľným pohybom kapitálu.

O existencii obmedzenia voľného pohybu kapitálu

28 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že medzi opatrenia zakázané článkom 63 ZFEÚ, ktoré predstavujú obmedzenia pohybu kapitálu, patria v prípade dedenia také opatrenia, ktoré majú za následok zníženie hodnoty dedičstva osoby s bydliskom v inom štáte, než je štát, v ktorom sa nachádza dotknutý majetok a ktorý zďakuje dedenie tohto majetku (pozri najmä rozsudky z 11. decembra 2003, Barbier, C-364/01, EU:C:2003:665, bod 62, ako aj zo 17. októbra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 23 a citovanú judikatúru).

29 Právna úprava členského štátu, podľa ktorej uplatnenie oslobodenia od dane z dedičstva závisí od miesta bydliska poručiteľa alebo osoby, na ktorú sa vzťahuje toto oslobodenie, v zásade úmrtia, vedie k tomu, že dedičstvo, v dôsledku ktorého nerezidenti podliehajú vyššiemu daňovému zaťaženiu, než je daňové zaťaženie vzťahujúce sa na rezidentov, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. októbra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, body 25 a 26, ako aj z 3. septembra 2014, Komisia/Španielsko, C-127/12, neuvverejnený, EU:C:2014:2130, bod 58).

30 V prejednávanej veci § 26 A bod 1 kódexu o dani z dedičstva do určitej výšky oslobodzuje od dane z dedičstva súvisiacej s domom alebo bytom alebo pozemkom manžela alebo dieťa

poru?ite?a, ak tieto osoby nemajú výlu?né vlastníctvo alebo vecné bremeno spo?ívajúce v práve užívania alebo bývania v dome alebo byte v súvislosti s iným nehnute?ným majetkom posta?ujúcim pre potreby bývania ich rodiny, sú štátnymi príslušníkmi ?lenského štátu Únie a majú trvalý pobyt v Grécku.

31 Toto ustanovenie znamená pre dedí?a, ktorý sp??a všetky požadované podmienky, okrem podmienky týkajúcej sa povinnosti mať trvalý pobyt v Grécku, zníženie hodnoty dedí?stva, pretože zbavuje dotknutú osobu oslobodenia od dane z dedí?stva a vedie k tomu, že táto osoba podlieha vyššiemu da?ovému za?aženiu, než je da?ové za?aženie dedí?a s trvalým pobytom v Grécku.

32 Z toho vyplýva, že predmetná právna úprava predstavuje obmedzenie vo?ného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané ?lánkom 63 ZFEÚ.

O odôvodnení obmedzenia vo?ného pohybu kapitálu

33 ?o sa týka prípadného odôvodnenia obmedzenia vo?ného pohybu kapitálu zakotveného v ?lánku 65 ZFEÚ, treba pripomenú?, že podľa odseku 1 písm. a) tohto ?lánku 65 „?lánkom 63 [ZFEÚ] nie sú dotknuté práva ?lenských štátov... uplat?ova? príslušné ustanovenia ich da?ových zákonov, ktoré rozlišujú da?ových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál“.

34 Toto ustanovenie musí byť ako výnimka zo základnej zásady vo?ného pohybu kapitálu vykladané striktnie. Preto ho nemožno vyklada? v tom zmysle, že akákoľvek da?ová právna úprava rozlišujúca medzi da?ovníkmi v závislosti od miesta, kde majú bydlisko, alebo od ?lenského štátu, v ktorom investujú svoj kapitál, je automaticky zlu?ite?ná so Zmluvou o FEÚ. Táto výnimka je ako taká obmedzená ?lánkom 65 ods. 3 ZFEÚ, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v ?lánku 65 ods. 1 ZFEÚ „nesmú byť prostriedkom pre svojvo?nú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie vo?ného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v ?lánku 63 [ZFEÚ]“. Treba teda odlišova? povolené rozdielne zaobchádzanie podľa ?lánku 65 ZFEÚ od svojvo?nej diskriminácie zakázanej podľa odseku 3 tohto ?lánku (rozsudok z 3. septembra 2014, Komisia/Španielsko, C?127/12, neuvverejnený, EU:C:2014:2130, body 71 až 73).

35 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že na to, aby bolo možné právnu úpravu, ktorá na ú?ely výpo?tu dane z dedí?stva zakotvuje rozdielne zaobchádzanie medzi rezidentmi a nerezidentmi, považova? za zlu?ite?nú s ustanoveniami Zmluvy o FEÚ týkajúcimi sa vo?ného pohybu kapitálu, je potrebné, aby sa toto rozdielne zaobchádzanie týkalo situácií, ktoré z objektívneho h?adiska nie sú porovnateľné, a aby bolo odôvodnené naliehavým dôvodom všeobecného záujmu. Takáto právna úprava musí sama osebe zabezpe?iť dosiahnutie sledovaného cie?a a nemôže ís? nad rámec toho, ?o je potrebné na jeho dosiahnutie (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. októbra 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, bod 44 a citovanú judikatúru; z 3. apríla 2014, Komisia/Španielsko, C?428/12, neuvverejnený, EU:C:2014:218, bod 34, ako aj zo 4. septembra 2014, Komisia/Nemecko, C?211/13, neuvverejnený, EU:C:2014:2148, bod 47). Navyše vnútroštátna právna úprava môže zaru?iť dosiahnutie uvedeného cie?a len vtedy, ak skuto?ne zodpovedá úsiliu dosiahnu? ho koherentne a systematicky (pozri rozsudky zo 4. septembra 2014, API a i., C?184/13 až C?187/13, C?194/13, C?195/13 a C?208/13, EU:C:2014:2147, bod 53, ako aj citovanú judikatúru).

36 V prvom rade, ?o sa týka porovnateľnosti predmetných situácií, treba pripomenú?, že ak vnútroštátna právna úprava na ú?ely zdanenia ur?itého nehnute?ného majetku nadobudnutého dedí?stvom a nachádzajúceho sa v dotknutom ?lenskom štáte stavia na rovnakú úrove? dedí?ov nerezidentov a dedí?ov rezidentov, nemôže bez toho, aby porušila právo Únie, zaobchádza? s týmito dedí?mi rozdielne v súvislosti s tým istým dedením, pokia? ide o uplatnenie oslobodenia od dane z dedí?stva súvisiacej s týmto nehnute?ným majetkom. Vnútroštátny zákonodarca totiž tým,

že s dedením pri týchto dvoch kategóriách osôb zaobchádza rovnakým spôsobom s výnimkou oslobodenia, ktoré môže byť dedičovi priznané, pripustil, že vzhľadom na spôsob a podmienky výberu dane z dedičstva medzi nimi neexistuje žiaden objektívny rozdiel v situácii, ktorý by mohol odôvodniť rozdielne zaobchádzanie (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. októbra 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, bod 51 a citovanú judikatúru).

37 V prejednávanej veci Helénska republika svojou argumentáciou uvedenou v bodoch 18 a 19 tohto rozsudku tvrdí, že existuje objektívny rozdiel medzi situáciou dedičov s trvalým pobytom v Grécku a situáciou dedičov, ktorí nespĺňajú túto podmienku, pokiaľ ide o oslobodenie od dane z dedičstva súvisiacej s hlavným bydliskom. Tento grécky štát však uvádza, že grécky daňový systém zahŕňa osobitný sadzobník, ktorý sa uplatňuje tak na štátnych príslušníkov, ako aj na štátnych príslušníkov ostatných členských štátov, pokiaľ ide o výšku dane z dedičstva súvisiacej s nehnuteľnosťou, ktorá sa nachádza v Grécku. Sporná právna úprava len v prípade oslobodenia od dane z dedičstva súvisiacej s hlavným bydliskom zakotvuje rozdielne zaobchádzanie medzi dedičstvom vzťahujúcim sa na dediča, ktorý má trvalý pobyt v Grécku a dedičstvom vzťahujúcim sa na nerezidentov.

38 Z toho vyplýva, že situácia dediča, ktorý má trvalý pobyt v Grécku, a situácia dediča nerezidenta sú porovnateľné na účely priznania predmetného oslobodenia od dane z dedičstva.

39 V druhom rade preto treba preskúmať, či možno spornú právnu úpravu odôvodniť naliehavým dôvodom všeobecného záujmu.

40 Treba najprv konštatovať, že na rozdiel od požiadaviek vyplývajúcich z judikatúry citovanej v bode 35 tohto rozsudku, § 26 A bod 1 kódexu o dani z dedičstva sám osebe zo sociálneho hľadiska neumožňuje dosiahnutie cieľa všeobecného záujmu koherentným a systematickým spôsobom, na ktorý sa odvoláva Helénska republika a ktorý spočíva v snahe odpovedať na potreby v oblasti bývania v Grécku, pretože na oslobodenie stanovené v uvedenom ustanovení sa nevzťahuje povinnosť, aby dedič preukázal svoje hlavné bydlisko v dome alebo byte, ktorý je predmetom dedičstva, ani na povinnosť obývať uvedený dom alebo byt.

41 Vzhľadom na neexistenciu takejto povinnosti je tvrdenie Helénskej republiky, podľa ktorého dediči, ktorí nemajú pobyt v tomto členskom štáte, využívajú dom alebo byt, ktorý je predmetom dedičstva, len počas určitého obdobia alebo ho využívajú inak, než na bývanie, irelevantné. Nie je presvedčivé ani tvrdenie, podľa ktorého dotknuté ustanovenie má za cieľ podmieniť poskytnutie uvedeného oslobodenia väzbou, ktorú dedič udržiava s gréckou spoločnosťou a jej stupňom integrácie v tejto spoločnosti, aby mohol dedič, ktorý v záse zažitia dedičského vysporiadania nemá v Grécku trvalý pobyt a ktorý nevlastní dom alebo byt, mohol tiež, podobne ako dedič s pobytom v tomto členskom štáte, udržiavať úzku väzbu s gréckou spoločnosťou a mať záujem nadobudnúť v uvedenom štáte dom alebo byt, ktorý je predmetom dedičstva, aby si v ňom prihlásil hlavné bydlisko.

42 V tejto súvislosti argumentácia Helénskej republiky uvedená v bodoch 19 a 22 tohto rozsudku musí byť tiež zamietnutá. Treba totiž pripomenúť, že dôvody, na ktoré sa môže členský štát odvolávať, musia byť podložené príslušnými dôkazmi alebo analýzou spôsobilosti a primeranosti obmedzujúceho opatrenia prijatého týmto štátom, ako aj konkrétnymi dôkazmi podporujúcimi jeho argumentáciu (rozsudok z 21. januára 2016, Komisia/Cyprus, C?515/14, EU:C:2016:30, bod 54 a citovaná judikatúra). Helénska republika však nepodložila svoje tvrdenia, ktoré uviedla, a ani nepreukázala, že je nemožné skúmať, či dedič nerezident spĺňa podmienky na priznanie predmetného oslobodenia.

43 Ďalej na rozdiel od toho, čo tvrdí Helénska republika, spornú právnu úpravu nemožno odôvodniť potrebou predchádzať zníženiu daňových príjmov, ku ktorému by podľa tohto

ľlenského štátu došlo, ak by sa predmetné oslobodenie od dane z dedičstva rozšírilo na nerezidentov. Z ustálenej judikatúry totiž vyplýva, že takáto potreba sa nenachádza ani medzi cieľmi stanovenými v ľlánku 65 ZFEÚ, ani medzi naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, na základe ktorých možno odôvodniť obmedzenie niektoej so slobôd zakotvených Zmluvou o FEÚ (pozri najmä rozsudky zo 7. septembra 2004, Manninen, C?319/02, EU:C:2004:484, bod 49; z 27. januára 2009, Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, bod 46, a z 10. februára 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C?25/10, EU:C:2011:65, bod 31).

44 Nakoniec Helénska republika nijako nepreukázala, že vylúenie dedičov, ktorí nemajú trvalý pobyt v Grécku, z možnosti využiť oslobodenie od dane stanovené v ľlánku 26 A bode 1 kódexu o dani z dedičstva, vyplýva z rozdelenia daňových právomocí medzi ľlenskými štátmi a je potrebné na zabránenie akémukoľvek zneužívaniu.

45 Z toho vyplýva, že Helénska republika pred Súdny dvor neuviedla nijaký naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže v prejednávanej veci odôvodniť obmedzenie voľného pohybu kapitálu v zmysle ľlánku 63 ZFEÚ.

O nesplnení povinnosti stanovenej v ľlánku 40 Dohody o EHP

46 ťo sa týka narušenia rozsahu pôsobnosti ľlánku 40 Dohody o EHP spornou právnou úpravou, na ktoré poukazuje Komisia, Helénska republika tvrdí, že štátni príslušníci ostatných štátov, ktoré sú zmluvnými stranami Dohody o EHP, neboli zahrnutí do ľlánku 26 A bodu 1 kódexu o dani z dedičstva omylom, ťo sa zaväzuje napraviť.

47 V tejto súvislosti staťí pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa má existencia nesplnenia povinnosti posudzovať vo vzťahu k situácii v ľlenskom štáte ku dňu uplynutia lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku a Súdny dvor nemôže brať do úvahy neskoršie zmeny (pozri najmä rozsudky zo 4. septembra 2014, Komisia/Grécko, C?351/13, neuvverejnený, EU:C:2014:2150, bod 20; z 5. februára 2015, Komisia/Belgicko, C?317/14, EU:C:2015:63, bod 34, a zo 14. januára 2016, Komisia/Grécko, C?66/15, neuvverejnený, EU:C:2016:5, bod 36).

48 Nezávisle od tohto opomenutia treba uviesť, že vzhľadom na skutočnosť, že ustanovenia ľlánku 40 Dohody o EHP majú rovnakú právnu pôsobnosť, ako v podstate tie isté ustanovenia ľlánku 63 ZFEÚ, možno všetky predchádzajúce úvahy v súvislosti s existenciou obmedzenia na základe ľlánku 63 ZFEÚ za okolností, o aké ide v tejto žalobe, *mutatis mutandis* prebrať v prípade uvedeného ľlánku 40 (pozri analogicky rozsudok z 1. decembra 2011, Komisia/Belgicko, C?250/08, EU:C:2011:793, bod 83 a citovanú judikatúru).

49 Zo všetkých predchádzajúcich úvah vyplýva, že žaloba Komisie musí byť považovaná za dôvodnú.

50 Je preto potrebné konštatovať, že Helénska republika si tým, že prijala a ponechala v účinnosti právnú úpravu, ktorá stanovuje oslobodenie od dane z dedičstva súvisiacej s hlavným bydliskom a ktorá sa uplatňuje len na štátnych príslušníkov Európskej únie s bydliskom v Grécku, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z ľlánku 63 ZFEÚ a ľlánku 40 Dohody o EHP.

O trovách

51 Podľa ľlánku 138 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora úastník konania, ktorý nemal vo veci úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazať Helénsku republiku na náhradu trov konania a Helénska republika nemala úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov

konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (siedma komora) rozhodol a vyhlásil:

- 1. Helénska republika si tým, že prijala a ponechala v účinnosti právnu úpravu, ktorá stanovuje oslobodenie od dane z dedičstva súvisiacej s hlavným bydliskom a ktorá sa uplatňuje len na štátnych príslušníkov Európskej únie s bydliskom v Grécku, nespĺnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 63 ZFEÚ a článku 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992.**
- 2. Helénska republika je povinná nahradiť trovy konania.**

Podpisy

* Jazyk konania: gréčtina.