

## Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠ?A (sedmi senat)

z dne 26. maja 2016 (\*)

„Neizpolnitev obveznosti države – Obdav?enje – Prosti pretok kapitala – ?len 63 PDEU – ?len 40 Sporazuma EGP – Davek na dediš?ine – Ureditev države ?lanice, ki dolo?a oprostitev davka na dediš?ine v zvezi z glavnim prebivališ?em pod pogojem, da ima dedi? v tej državi ?lanici stalno prebivališ?e – Omejitev – Utemeljitev“

V zadevi C-244/15,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi ?lena 258 PDEU, vložene 27. maja 2015,

**Evropska komisija**, ki jo zastopata D. Triantafyllou in W. Roels, agenta, z naslovom za vro?anje v Luxembourg,

tože?a stranka,

proti

**Helenski republiki**, ki jo zastopata M. Tassopoulou in V. Karrá, agentki,

tožena stranka,

SODIŠ?E (sedmi senat),

v sestavi C. Toader, predsednica senata, A. Rosas in E. Jaraši?nas (poro?evalec), sodnika,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

### **Sodbo**

1 Evropska komisija s tožbo Sodiš?u predlaga, naj ugotovi, da Helenska republika s tem, da je sprejela in ohranila v veljavi zakonodajo, ki dolo?a oprostitev davka na dediš?ine v zvezi z glavnim prebivališ?em, ki je diskriminatorna, ker velja samo za državljane Evropske unije, ki prebivajo v Gr?iji, ni izpolnila obveznosti iz ?lena 63 PDEU in ?lena 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP).

### **Pravni okvir**

*Grško pravo*

2 ?len 26 A, to?ka 1, zakonika o davku na dediš?ine, naslovljen „Oprostitev glavnega

prebivališča“, določa:

„Stanovanjski objekt ali zemljišče, ki ga podeduje zakonec ali otrok zapustnika kot izključno ali skupno lastnino, sta oproščena davka na dediščine, če dedič ali voliljemnik ali njegov zakonec ali eden od njegovih mladoletnih otrok nima izključne lastninske pravice ali užitka ali služnosti stanovanja na stanovanjskem objektu ali njegovem delu, ki bi zadoščal bivalnim potrebam njegove družine, niti izključne lastninske pravice na zazidljivem zemljišču ali njegovem delu, ki ustreza površini zgradbe, ki bi zadoščala njihovim bivalnim potrebam, in ki je v obsegu, ki ima več kot tri tisoč prebivalcev. Bivalne potrebe se štejejo za izpolnjene, če je skupna površina zgoraj navedenih nepremičnin in drugih podedovanih nepremičnin 70 m<sup>2</sup>, h katerim se prišteje 20 m<sup>2</sup> za vsakega od prvih dveh otrok in 25 m<sup>2</sup> za tretjega in vsakega od nadaljnjih otrok, ki so pri njem v varstvu in vzgoji. Do oprostitve so upravičeni Grki in državljani držav članic Evropske unije. Upravičenci morajo imeti stalno prebivališče v Grčiji.“

### **Predhodni postopek**

3 Komisija je po neuspelem dopisovanju s Helensko republiko v okviru sistema „EU Pilot“, na to državo članico 25. januarja 2013 naslovila uradni opomin, v katerem jo je opozorila na morebitno nezdržljivost člena 26 A, točka 1, zakonika o davku na dediščine s členom 63 PDEU in členom 40 Sporazuma EGP.

4 Helenska republika je v odgovoru z dne 26. marca 2013 trdila, da je zadevna nacionalna določba združljiva s členi, ki jih je navedla Komisija.

5 Ker Komisije ta odgovor ni prepričal, je 21. novembra 2013 izdala obrazloženo mnenje, na katerega je Helenska republika odgovorila 21. marca 2014 in potrdila združljivost navedene določbe s pravom Unije, pri čemer se je sklicevala na svoje stališče iz odgovora na uradni opomin Komisije.

6 V teh okoliščinah se je Komisija odločila, da vloži to tožbo.

### **Tožba**

#### *Trditve strank*

7 Komisija trdi, da je člen 26 A, točka 1, zakonika o davku na dediščine v nasprotju s prostim pretokom kapitala, kot je zagotovljen s členom 63 PDEU in členom 40 Sporazuma EGP.

8 Ta institucija najprej opozarja, da v skladu s sporno določbo dve ločeni kategoriji državljanov držav članic Unije ali drugih držav pogodbenic Sporazuma EGP nista upravičeni do oprostitve davka na dediščine v zvezi z glavnim prebivališčem, in sicer državljani držav članic Unije, ki nimajo stalnega prebivališča v Grčiji, in državljani drugih držav pogodbenic Sporazuma EGP ne glede na kraj njihovega prebivališča. Po mnenju Komisije iz tega izhaja, da je vrednost nepremičnine v Grčiji, ki jo navedeni državljani držav članic Unije ali drugih držav pogodbenic Sporazuma EGP podedujejo, zmanjšana, saj so zadevni dediči bolj obdavčeni. Glede na ustaljeno sodno prakso Sodišča, v skladu s katero je dedovanje pretok kapitala in se ukrepi, ki zmanjšujejo vrednost dediščine rezidenta države članice, ki ni država članica, kjer je zadevno premoženje, štejejo za omejitve pretoka kapitala, ki so prepovedane, bi bilo treba navedeno določbo šteti za tako omejitvev.

9 Komisija dalje trdi, da so zakonci in otroci pokojnika, ki nimajo druge nepremičnine, v objektivno primerljivem položaju, ne glede na to, ali so rezidenti ali ne. Sklicuje se na sodbo z dne 22. aprila 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, točka 36), v kateri naj bi Sodišče presodilo,

da ne obstaja nobena objektivna razlika, ki bi upravičevala neenako davčno obravnavanje rezidentov in nerezidentov, saj se znesek davka na darila izražuna ob upoštevanju vrednosti nepremičnine in družinske vezi med darovalcem in obdarjencem, pri čemer nobeno od teh meril ni odvisno od kraja prebivališča darovalca ali obdarjenca. Prav tako po mnenju Komisije davek na dediščine iz zadevne grške ureditve temelji na vrednosti nepremičnine, ki je predmet dedovanja, na družinskem razmerju med pokojnikom in dediči ter na tem, da dediči imajo ali ne drugo nepremičnino, ne da bi se upoštevalo, ali je oziroma bo postala zadevna nepremičnina glavno prebivališče dedičev.

10 Tako po mnenju Komisije sporna določba v boljši položaj postavlja izključno dediče, ki že prebivajo v Grčiji, bodisi v nepremičnini, ki je predmet dedovanja, bodisi drugje v tej državi članici, pri čemer so ti navadno grški državljani. Ta določba v slabši položaj postavlja dediče, ki ne prebivajo v navedeni državi članici in ki so navadno tujci ali grški državljani, ki uresničujejo temeljne svoboščine iz Pogodbe DEU, tako da delajo, študirajo ali prebivajo v tujini.

11 Komisija na trditev Helenske republike, da položaja rezidentov in nerezidentov glede bivalnih potreb zadevnih oseb v Grčiji nista primerljiva, odgovarja, da ta trditev temelji na napačni premisi, da grški rezidenti navadno nimajo stanovanja, nerezidenti ga pa imajo.

12 Nazadnje, glede utemeljitve omejitve prostega pretoka kapitala, ki jo je navedla Helenska republika, Komisija meni, da je zadevna oprostitve davka na dediščine zgolj „splošna ugodnost“, ki ni upravičena z razlogi stanovanjske ali socialne politike, saj ni odvisna od tega, da dediči dejansko stanujejo v podedovani nepremičnini.

13 Helenska republika izpodbija utemeljenost argumentacije Komisije in ugotavlja, da je sporna določba združljiva z načelom prostega pretoka kapitala.

14 Ta država članica najprej trdi, da državljani drugih držav pogodbenic Sporazuma EGP niso izključeni iz uporabe člena 26 A, točka 1, zakonika o davku na dediščine. V njej naj pomotoma ne bi bili navedeni, kar naj bi ta država članica popravila, saj ni nobenega razloga za njihovo izključitev ali za to, da se jih obravnava drugače kot državljane držav članic Unije.

15 Helenska republika na prvem mestu trdi, da sporna določba ne omejuje prostega pretoka kapitala.

16 V zvezi s tem Helenska republika opozarja, da se člen 26 A, točka 1, zakonika o davku na dediščine nanaša na zelo poseben način urejanja dediščin in zelo omejeno in specifično oprostitve davka na dediščine, in v bistvu trdi, da dediščina, ki jo prejmejo nujni dediči na podlagi zakona, ob neobstoju možnosti, prosto imenovati dediče, in zato ne glede na voljo zapustnika in prejemnika, ne pomeni pretoka kapitala. Meni namreč, da se pojem prostega pretoka kapitala nanaša bolj na možnost vlaganja kot na prenos premoženja zaradi smrti na družinske člane zapustnika, ki ga ureja zakon.

17 Helenska republika v zvezi s tem trdi, da če nujni dediči nimajo stalnega prebivališča v Grčiji, nobena druga oseba ne more koristiti oprostitve davka na dediščine, in da grški davčni sistem vsebuje enotne lestvice, ki veljajo tako za nacionalne državljane kot za državljane drugih držav članic, tako da naj ne bi bilo nobene diskriminacije pri izražunu davka na dediščine niti pri znesku zadevne oprostitve. Dodaja, da plačilo davka na dediščine brez uporabe oprostitve ne pomeni večje obdavčitve, ampak običajno obdavčitev, da morajo za uporabo te oprostitve nacionalni državljani in državljani drugih držav članic Unije izpolnjevati enake pogoje in da neodobritev oprostitve dedičem nerezidentom ne more odvrniti nekoga od tega, da bi vložil v nepremičnino v Grčiji.

18 Helenska republika na drugem mestu ob upoštevanju člena 65(1)(a) PDEU in sodne prakse Sodišča na področju neposrednega obdavčenja, zlasti sodb z dne 6. junija 2000, Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, točka 43), z dne 7. septembra 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, točki 28 in 29), in z dne 25. oktobra 2012, Komisija/Belgija (C-387/11, EU:C:2012:670, točka 45), poudarja, da glede oprostitve davka na dediščine v zvezi z nepremičnino, ki se šteje za glavno prebivališče, položaj dedičev, ki imajo stalno prebivališče v Grčiji, ni objektivno primerljiv s položajem dedičev, ki v tej državi žanici nimajo stalnega prebivališča. Dediči rezidenti naj namreč ne bi imeli primerne nepremičnine v Grčiji in naj bi v navedeni državi žanici imeli bivalne potrebe, ki bi jih podedovana nepremičnina lahko v celoti ali deloma izpolnila, dediči nerezidenti pa naj bi praviloma imeli glavno prebivališče v tujini in naj za nastanitev ne bi računali na nepremičnino, pridobljeno z dedovanjem, ki je v Grčiji.

19 Helenska republika meni, da Komisija pri oceni, da sta položaja rezidentov in nerezidentov primerljiva, ne upošteva ciljev sporne oprostitve. Ta naj bi bila omejena in naj bi se nanašala na pridobitev glavnega prebivališča v Grčiji z dedovanjem s strani osebe s stalnim prebivališčem v tej državi. Osebe, ki ne prebivajo v tej državi žanici in ki podedujejo nepremičnino v njej, naj bi bile v tej nepremičnini nastanjene le v kratkih obdobjih ali pa naj bi jo uporabljale za druge namene, ki ne vključujejo prebivanja v njej. Komisija naj prav tako ne bi upoštevala tega, da praktično ni mogoče nadzirati nepremičnine v tujini. Zato naj bi bil nerezident, ki podeduje nepremičnino, ki je v Grčiji, v boljšem položaju kot rezident.

20 Na tretjem mestu Helenska republika trdi, da je morebitna omejitev prostega pretoka kapitala upravičena z nujnimi razlogi v splošnem interesu ter z nujnimi socialnimi in finančnimi razlogi.

21 Tako naj bi s posebno in omejeno oprostitvijo davka na dediščine v zvezi z glavnim prebivališčem, določeno v členu 26 A, točka 1, zakonika o davku na dediščine in odobreno v okviru socialne politike, ki jo izvaja država, zakonodajalec želel pomagati bližnjim družinskim žanom pokojnika, ki nimajo primerne nepremičnine v Grčiji, kjer imajo ob nastanku davčne obveznosti stalno prebivališče, da v tej državi žanici pridobijo nepremičnino za glavno prebivališče, z odobritvijo davčne olajšave. Zato naj bi šlo za socialno ugodnost, odobritev katere naj bi bila odvisna od povezanosti z grško družbo in stopnje vključenosti vanjo.

22 Navedeni člen 26 A, točka 1, naj dediču, ki je upravičen do sporne oprostitve, ne bi nalagal obveznosti, da podedovano nepremičnino uporablja kot glavno prebivališče, čeprav naj bi običajno bilo tako, saj bi bila taka obveznost nesorazmerna omejitev svobode upravičenca, ki bi bila v nasprotju z grško ustavo, in naj bi zakonodajalec želel uporabiti realističen pristop in upoštevati morebitne spremembe poklicnega in družinskega položaja dediča.

23 Morebitna omejitev prostega pretoka kapitala naj bi bila prav tako upravičena z drugim nujnim razlogom v splošnem interesu, ki naj bi bil preprečitev zmanjšanja davčnih prihodkov, saj bi razširitev oprostitve davka na dediščine za pridobitev glavnega prebivališča na nerezidente nujno povzročila tako zmanjšanje in bi izkrivila cilj, zaradi katerega je bila uvedena.

24 Helenska republika nazadnje trdi, da člen 26 A, točka 1, zakonika o davku na dediščine ne presega tega, kar je nujno za ohranjanje uravnotežene porazdelitve davčne pristoynosti med državami žanicami in za preprečevanje morebitnih shem, katerih edini namen je neupravičena pridobitev davčne ugodnosti.

*Presoja Sodišča*

## Zadevna svoboščina

25 Spomniti je treba, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča davek na dediščine, ki pomenijo prenos zapustnikovega premoženja na eno ali več oseb, spada pod določbe Pogodbe DEU o pretoku kapitala, razen če so temeljni elementi dedovanja omejeni na eno samo državo članico (sodbe z dne 23. februarja 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, točka 42; z dne 17. januarja 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, točka 25; z dne 17. oktobra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, točka 20, in z dne 3. septembra 2014, Komisija/Španija, C-127/12, neobjavljena, EU:C:2014:2130, točka 53 in navedena sodna praksa).

26 V obravnavanem primeru člen 26 A, točka 1, zakonika o davku na dediščine določa oprostitve davka na dediščine v zvezi z nepremičnino, ki jo podeduje zakonec ali otrok zapustnika, če je Grk ali državljan druge države članice Unije in ima stalno prebivališče v Grčiji.

27 Ta določba se nanaša na davek na dediščine, zadeva položaje, katerih temeljni elementi niso omejeni na eno samo državo članico, in zato spada pod prosti pretok kapitala.

### Obstoj omejitve prostega pretoka kapitala

28 Iz ustaljene sodne prakse Sodišča je razvidno, da v zvezi z dedovanjem ukrepi, ki so kot omejitve pretoka kapitala prepovedani s členom 63 PDEU, zajemajo tiste ukrepe, ki uinkujejo tako, da zmanjšajo vrednost dediščine rezidenta države članice, ki ni država članica, v kateri je zadevno premoženje in v kateri je prenos tega premoženja z dedovanjem obdavčen (glej zlasti sodbi z dne 11. decembra 2003, Barbier, C-364/01, EU:C:2003:665, točka 62, in z dne 17. oktobra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, točka 23 in navedena sodna praksa).

29 Ureditev države članice, v skladu s katero je uporaba oprostitve davka na dediščine odvisna od prebivališča zapustnika ali upravičenca ob smrti, pomeni namreč, kadar vodi do tega, da so dediščine, ki jih podedujejo nerezidenti, obdavčene bolj kot dediščine, ki jih podedujejo le rezidenti, omejitev prostega pretoka kapitala (glej v tem smislu sodbi z dne 17. oktobra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, točki 25 in 26, ter z dne 3. septembra 2014, Komisija/Španija, C-127/12, neobjavljena, EU:C:2014:2130, točka 58).

30 V obravnavanem primeru je v skladu s členom 26 A, točka 1, zakonika o davku na dediščine davka na dediščine v zvezi s stanovanjskim objektom ali zemljiščem do neke višine oproščen zakonec ali otrok zapustnika, če nima izključne lastninske pravice ali užitka ali služnosti stanovanja na drugi nepremičnini, ki bi zadostovala za bivalne potrebe njegove družine, če je državljan države članice Unije in če ima stalno prebivališče v Grčiji.

31 Ta določba uinkuje tako, da zmanjša vrednost dediščine za dediča, ki izpolnjuje vse zahtevane pogoje, razen pogoja v zvezi z obveznostjo stalnega prebivališča v Grčiji, s tem da zadevni osebi ne dovoljuje oprostitve davka na dediščine, kar vodi do tega, da ta oseba nosi večje davčno breme, kot je tisto, ki ga nosi dedič s stalnim prebivališčem v Grčiji.

32 Iz navedenega je razvidno, da zadevna zakonodaja omejuje prosti pretok kapitala, kar je na celoma s členom 63 PDEU prepovedano.

### Utemeljitev omejitve prostega pretoka kapitala

33 V zvezi z morebitno utemeljitvijo omejitve prostega pretoka kapitala na podlagi člena 65 PDEU je treba spomniti, da v skladu s členom 65(1)(a) PDEU „[d]oločbe člena 63 [PDEU] ne posegajo v pravice držav članic, da [...] uporabljajo ustrezne predpise svojega davnega prava, v katerih so različno obravnavani davni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče

ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital“.

34 To določbo je glede na to, da pomeni odstopanje od temeljnega načela prostega pretoka kapitala, treba razlagati ozko. Zato te določbe ni mogoče razlagati tako, da naj bi bila vsaka davčna zakonodaja, ki različno obravnava davčne zavezanke glede na kraj prebivališča ali glede na državo članico, v katero vlagajo svoj kapital, avtomatično združljiva s Pogodbo DEU. To odstopanje je namreč omejeno s členom 65(3) PDEU, ki določa, da nacionalne določbe iz člena 65(1) PDEU „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 63 [PDEU]“. Razlikovati je torej treba neenako obravnavanje, ki je na podlagi člena 65 PDEU dovoljeno, in samovoljno diskriminacijo, ki je na podlagi odstavka 3 tega člena prepovedana (sodba z dne 3. septembra 2014, Komisija/Španija, C-127/12, neobjavljena, EU:C:2014:2130, točke od 71 do 73).

35 V zvezi s tem je iz sodne prakse Sodišča razvidno, da se mora za to, da bi se nacionalna davčna ureditev, ki za izračun davka na dediščine različno obravnava rezidente in nerezidente, lahko štela za združljivo z določbami Pogodbe DEU o prostem pretoku kapitala, to različno obravnavanje nanašati na položaje, ki niso objektivno primerljivi, ali pa mora biti upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu. Taka nacionalna ureditev mora biti primerna za zagotavljanje uresnitve cilja, ki se mu sledi, in ne sme presehati tega, kar je nujno potrebno, da se ga doseže (glej v tem smislu sodbe z dne 17. oktobra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, točka 44 in navedena sodna praksa; z dne 3. aprila 2014, Komisija/Španija, C-428/12, neobjavljena, EU:C:2014:218, točka 34, in z dne 4. septembra 2014, Komisija/Nemčija, C-211/13, neobjavljena, EU:C:2014:2148, točka 47). Poleg tega je nacionalna ureditev primerna za zagotavljanje uresnitve navedenega cilja, le če resnično zagotavlja, da se ta cilj doseže dosledno in sistematično (sodba z dne 4. septembra 2014, API in drugi, od C-184/13 do C-187/13, C-194/13, C-195/13 in C-208/13, EU:C:2014:2147, točka 53 in navedena sodna praksa).

36 Na prvem mestu, v zvezi s primerljivostjo zadevnih položajev je treba spomniti, da če so v skladu z nacionalno ureditvijo za obdavčitev podedovane nepremičnine, ki je v zadevni državi članici, dediči nerezidenti in dediči rezidenti izenaženi, ne morejo biti ti dediči, ne da bi bile kršene zahteve prava Unije, v okviru te iste obdavčitve obravnavani različno, kar zadeva uporabo oprostitve davka na dediščine v zvezi s to nepremičnino. S tem, da nacionalni zakonodajalec dedovanja, uvedena v korist obeh teh kategorij oseb obravnava enako, razen pri oprostitvi, do katere je lahko upravičen dedič, namreč priznava, da med njima glede na podrobna pravila in pogoje pobiranja davka na dediščine ni nobenih objektivnih razlik, ki bi lahko upravičevale različno obravnavanje (glej v tem smislu sodbo z dne 17. oktobra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, točka 51 in navedena sodna praksa).

37 V obravnavanem primeru Helenska republika trdi, pri čemer se sklicuje na argumentacijo, navedeno v točkah 18 in 19 te sodbe, da med položajem dedičev s stalnim prebivališčem v Grčiji in položajem dedičev, ki tega pogoja ne izpolnjujejo, obstaja objektivna razlika, kar zadeva oprostitve davka na dediščine v zvezi z glavnim prebivališčem. Vendar ta država članica navaja, da vsebuje grški davčni sistem enotne lestvice, ki veljajo tako za nacionalne državljane kot za državljane drugih držav članic, v zvezi z zneskom davka na dediščine za nepremičnino, ki je v Grčiji. Sporna ureditev le v zvezi z oprostitvijo davka na dediščine v zvezi z glavnim prebivališčem različno obravnava dediščino, ki zadeva dediča s stalnim prebivališčem v Grčiji, in dediščino, ki zadeva nerezidenta.

38 Iz navedenega je razvidno, da sta položaj dediča s stalnim prebivališčem v Grčiji in položaj dediča nerezidenta primerljiva za odobritev zadevne oprostitve davka na dediščine.

39 Zato je treba, na drugem mestu, preužiti, ali je mogoče sporno ureditev objektivno utemeljiti z nujnim razlogom v splošnem interesu.

40 Najprej je treba ugotoviti, da v nasprotju z zahtevami iz sodne prakse, navedene v točki 35 te sodbe, člen 26 A, točka 1, zakonika o davku na dediščine ni primeren za dosledno in sistematično doseganje socialnega cilja v splošnem interesu, na katerega se sklicuje Helenska republika in ki je izpolnjevanje bivalnih potreb v Grčiji, saj za oprostitev iz navedene določbe ne velja obveznost dediča, da v nepremičnini, ki je predmet dedovanja, uredi svoje glavno prebivališče, niti da v njej dejansko prebiva.

41 Ob neobstoju take obveznosti ni upošteven argument Helenske republike, da naj bi bili dediči, ki ne prebivajo v tej državi članici, v podedovani nepremičnini nastanjeni le v kratkih obdobjih ali pa naj bi jo uporabljali za druge namene, ki ne vključujejo prebivanja v njej. Prav tako ni prepričljiv argument, da naj bi zadevna določba pogojevala odobritev navedene oprostitve z vezmi, ki jih ima dedič z grško družbo, in z njegovo vključenostjo vanjo, saj ima lahko dedič, ki ob uvedbi dedovanja nima stalnega prebivališča v Grčiji in nima nepremičnine, ravno tako kot dedič s prebivališčem v tej državi, močne vezi z grško družbo in želi pridobiti v navedeni državi nepremičnino, ki je predmet dedovanja, da bi v njej uredil svoje glavno prebivališče.

42 V zvezi s tem je treba prav tako zavrniti argumentacijo Helenske republike, navedeno v točkah 19 in 22 te sodbe. Spomniti je treba, da je treba utemeljitive razloge, na katere se lahko država članica sklicuje, podpreti z ustreznimi dokazi ali z analizo primernosti in sorazmernosti omejevalnega ukrepa, ki ga je sprejela ta država, ter z natančnimi elementi, ki potrjujejo njeno argumentacijo (sodba z dne 21. januarja 2016, Komisija/Ciper, C-515/14, EU:C:2016:30, točka 54 in navedena sodna praksa). Helenska republika pa ni podprla argumentov, ki jih je navedla, niti ni dokazala, da bi bilo nemogoče nadzorovati, da dedič nerezident izpolnjuje pogoje za upravičenost do zadevne oprostitve.

43 Dalje, v nasprotju s trditvami Helenske republike sporne nacionalne ureditve ni mogoče upravičiti z nujnostjo preprečitve zmanjšanja davčnih prihodkov, do katere bi po mnenju te države članice prišlo, če bi se oprostitev zadevnega davka na dediščine razširila na nerezidente. Iz ustaljene sodne prakse je namreč razvidno, da taka nujnost ni eden od ciljev, naštetih v členu 65 PDEU, niti eden od nujnih razlogov v splošnem interesu, s katerimi je mogoče upravičiti omejitev svoboščine, ki jo določa Pogodba DEU (glej zlasti sodbe z dne 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, točka 49; z dne 27. januarja 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, točka 46, in z dne 10. februarja 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, EU:C:2011:65, točka 31).

44 Nazadnje, Helenska republika nikakor ni dokazala, da izključitev dedičev, ki nimajo stalnega prebivališča v Grčiji, od oprostitve iz člena 26 A, točka 1, zakonika o davku na dediščine, izhaja iz porazdelitve davčnih pristojnosti med državami članicami in je nujno za preprečevanje zlorab.

45 Iz navedenega je razvidno, da Helenska republika pred Sodiščem ni navedla nobenega nujnega razloga v splošnem interesu, ki bi lahko v obravnavanem primeru upravičil omejitev prostega pretoka kapitala v smislu člena 63 PDEU.

Neizpolnitev obveznosti iz člena 40 Sporazuma EGP

46 Glede kršitve člena 40 Sporazuma EGP s sporno ureditvijo, ki jo navaja Komisija, Helenska republika trdi, da so bili državljani drugih držav pogodbenic Sporazuma EGP iz člena 26 A, točka 1, zakonika o davku na dediščine izpušeni po pomoti, ki jo bo popravila.

47 V zvezi s tem zadostuje spomniti, da je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča obstoj neizpolnitve obveznosti presoati glede na položaj države članice ob izteku roka, določena v obrazloženem mnenju, in Sodišče ne sme upoštevati poznejših sprememb (glej zlasti sodbe z dne 4. septembra 2014, Komisija/Grčija, C-351/13, neobjavljena, EU:C:2014:2150, točka 20; z dne 5. februarja 2015, Komisija/Belgija, C-317/14, EU:C:2015:63, točka 34, in z dne 14. januarja 2016, Komisija/Grčija, C-66/15, neobjavljena, EU:C:2016:5, točka 36).

48 Ne glede na navedeno izpustitev je treba poudariti, da ker imajo določena člena 40 Sporazuma EGP isti pravni obseg kot v bistvu enake določene člena 63 PDEU, vsi navedeni preudarki v zvezi z obstojem omejitve na podlagi člena 63 PDEU veljajo v okoliščinah, kot so te v zvezi s to tožbo, *mutatis mutandis* za navedeni člen 40 (glej po analogiji sodbo z dne 1. decembra 2011, Komisija/Belgija, C-250/08, EU:C:2011:793, točka 83 in navedena sodna praksa).

49 Iz navedenih preudarkov je razvidno, da je treba tožbo Komisije šteti za utemeljeno.

50 Zato je treba ugotoviti, da Helenska republika s tem, da je sprejela in ohranila v veljavi zakonodajo, ki določa oprostitev davka na dediščine v zvezi z glavnim prebivališčem, ki velja samo za državljane držav članic Unije, ki prebivajo v Grčiji, ni izpolnila obveznosti iz člena 63 PDEU in člena 40 Sporazuma EGP.

### **Stroški**

51 V skladu s členom 138(1) Poslovnika Sodišča se plačilo stroškov na predlog naloži neuspeli stranki. Ker je Komisija predlagala, naj se Helenski republiki naloži plačilo stroškov, in ta s svojimi predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

**1. Helenska republika s tem, da je sprejela in ohranila v veljavi zakonodajo, ki določa oprostitev davka na dediščine v zvezi z glavnim prebivališčem, ki velja samo za državljane držav članic Evropske unije, ki prebivajo v Grčiji, ni izpolnila obveznosti iz člena 63 PDEU in člena 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992.**

**2. Helenski republiki se naloži plačilo stroškov.**

Podpisi

\* Jezik postopka: grščina.