

Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 26 maj 2016(*)

”Fördragsbrott – Beskattning – Fri rörlighet för kapital – Artikel 63 FEUF – Artikel 40 i EES-avtalet – Arvsskatt – Medlemsstats lagstiftning som föreskriver ett undantag avseende arvsskatt för den huvudsakliga bostaden under förutsättning att arvtagaren är stadigvarande bosatt i medlemsstaten – Restriktion – Motivering”

I mål C-244/15,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 27 maj 2015,

Europeiska kommissionen, företrädd av D. Triantafyllou och W. Roels, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Grekland, företrädd av M. Tassopoulou och V. Karrá, båda i egenskap av ombud,

svarande,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C. Toader samt domarna A. Rosas och E. Jarašiūnas (referent),

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Grekland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 63 FEUF och artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet), genom att införa och bibehålla en lagstiftning i vilken föreskrivs undantag från den arvsskatt som avser den huvudsakliga bostaden, vilket är diskriminerande eftersom det endast tillämpas på unionsmedborgare som är bosatta i Grekland.

Tillämpliga bestämmelser

Grekisk rätt

2 Artikel 26 A i successionslagen har rubriken "undantag för huvudsaklig bostad". Punkt 1 i denna artikel har följande lydelse:

"En bostad eller en tomt, som ärvs av den avlidnes make eller barn, med full eller delad äganderätt till fastigheten, undantas från arvsskatt om arvtagaren eller testamentstagaren, eller dennes make eller minderåriga barn inte själva äger eller innehar en rätt att nyttja eller bebo en annan bostad eller del av bostad som är tillräcklig för att uppfylla deras familjs bostadsbehov eller full äganderätt till en tomt som kan bebyggas eller en del av en sådan tomt som motsvarar ytan av en byggnad som är tillräckligt stor för att täcka deras bostadsbehov och som är belägen i ett samhälle eller i en kommun med över 3 000 invånare. Behovet av bostad anses uppfyllt om den totala ytan för ovannämnda bostad och andra bostäder som ingår i arvet är 70 kvadratmeter, plus 20 kvadratmeter för vart och ett av de två första barnen och 25 kvadratmeter för det tredje och för varje ytterligare barn arvtagaren har vårdnaden om. Detta undantag gäller för grekiska medborgare och medborgare i Europeiska unionens medlemsstater. Endast stadigvarande boende i Grekland kan omfattas av detta undantag."

Det administrativa förfarandet

3 Efter en resultatlös skriftväxling mellan kommissionen och Republiken Grekland inom ramen för systemet "EU Pilot" riktade kommissionen den 25 januari 2013 en formell underrättelse till Republiken Grekland i vilken den uppmärksammade denna medlemsstat på att artikel 26 A.1 i successionslagen eventuellt var oförenlig med artikel 63 FEUF och artikel 40 i EES-avtalet.

4 I sitt svar av den 26 mars 2013 gjorde gällande republiken Grekland att den aktuella nationella bestämmelsen var förenlig med de artiklar som kommissionen nämnt.

5 Kommissionen ansåg inte att detta svar var tillfredsställande och avgav därför den 21 november 2013 ett motiverat yttrande som Republiken Grekland besvarade den 21 mars 2014. Republiken Grekland vidhöll att nämnda bestämmelse var förenlig med unionsrätten och hänvisade till sin ståndpunkt i svaret på den formella underrättelsen från kommissionen.

6 Kommissionen beslutade mot denna bakgrund att väcka förevarande talan.

Prövning av talan

Parternas argument

7 Kommissionen har gjort gällande att artikel 26 A.1 i successionslagen strider mot den fria rörligheten för kapital, såsom denna garanteras i artikel 63 FEUF och artikel 40 i EES-avtalet.

8 Kommissionen har anfört att enligt den omstridda bestämmelsen finns det två kategorier av medborgare i Europeiska unionens medlemsstater eller andra stater som är parter i EES-avtalet som inte kan komma i åtnjutande av undantag från skatteplikt för arvsskatt för den huvudsakliga bostaden. Dessa är dels medborgare i Europeiska unionens medlemsstater vilka inte är stadigvarande bosatta i Grekland, dels medborgare i andra EES-stater, oberoende av var de är bosatta. Enligt kommissionen innebär detta att värdet för en fastighet i Grekland som förvärvas genom arv av nämnda medborgare i Europeiska unionens medlemsstater eller andra EES-stater minskar, eftersom dessa arvtagare måste betala mer i skatt. Enligt domstolens fasta praxis utgör arv kapitalrörelser, och åtgärder som minskar värdet på ett arv för en person som är bosatt i en

annan medlemsstat än den i vilken den aktuella egendomen är belägen anses utgöra förbjudna restriktioner för kapitalrörelser. Nämnade bestämmelse ska därför anses utgöra en sådan restriktion.

9 Vidare har kommissionen hävdad att den avlidnes make eller barn, vilka inte innehar någon annan fast egendom, befinner sig i en objektivt jämförbar situation, oavsett om de är bosatta i Grekland eller ej. Kommissionen har hänvisat till dom av den 22 april 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 36), i vilken domstolen fann att det inte finns någon objektiv skillnad som rättfärdigar en ojämlig skattemässig behandling mellan personer som har hemvist i medlemsstaten och personer som inte har hemvist i nämnda stat, när gåvoskatten beräknas utifrån värdet på fastigheten och på grundval av det familjeband som föreligger mellan givaren och gåvotagaren, och inget av dessa kriterier är avhängigt av var givaren och gåvotagaren har sina respektive hemvist. Enligt kommissionen är den arvsskatt som föreskrivs i den grekiska lagstiftningen på samma sätt baserad på värdet på den ärvda fastigheten, det familjeband som föreligger mellan den avlidne och arvtagarna, och huruvida arvtagarna innehar en annan fastighet, utan att det beaktas huruvida den aktuella fastigheten faktiskt är eller kommer att bli arvtagarnas huvudsakliga bostad.

10 Kommissionen anser således att den omstridda lagstiftningen uteslutande gynnar arvtagare som redan är bosatta i Grekland, antingen i den fastighet som arvet avser, eller någon annanstans i medlemsstaten, och dessa arvtagare är i allmänhet grekiska medborgare. Denna bestämmelse missgynnar arvtagare som inte är bosatta i nämnda medlemsstat, vilka i allmänhet är utlänningar eller grekiska medborgare som utövat de grundläggande friheter som föreskrivs i EUF-fördraget, genom att arbeta, studera eller bo i utlandet.

11 Som svar på Republiken Greklands argument att situationen för personer med hemvist i landet och situationen för personer utan hemvist i landet inte var jämförbara vad gäller de berörda personernas behov av bostad i Grekland, har kommissionen anfört att detta argument bygger på den felaktiga premissen att de som har hemvist i Grekland i allmänhet saknar bostad och att de som inte har hemvist i Grekland inte saknar bostad.

12 Vad slutligen beträffar den av Republiken Grekland åberopade rättfärdigandegrunden för restriktionen för den fria rörligheten för kapital anser kommissionen att det aktuella undantaget från skatteplikt avseende arvsskatt endast utgör en "generell förmån" som inte kan motiveras av bostadspolitiska eller socialpolitiska skäl, eftersom undantaget inte kräver att arvtagarna bor i den byggnad som de ärvt.

13 Republiken Grekland har bestritt kommissionens argument och har anfört att den omstridda bestämmelsen är förenlig med principen om fri rörlighet för kapital.

14 Enligt Republiken Grekland kan även medborgare i andra EES-stater omfattas av artikel 26 A.1 i successionslagen. Att dessa medborgare inte nämns i bestämmelsen beror på ett misstag som Republiken Grekland åtar sig att korrigera, eftersom det inte finns något skäl för att utesluta dessa personer från tillämpningen av undantaget eller behandla dem annorlunda jämfört med medborgare i Europeiska unionens medlemsstater.

15 Republiken Grekland har anfört att den omtvistade bestämmelsen inte utgör en restriktion av den fria rörligheten för kapital.

16 Enligt Republiken Grekland behandlas i artikel 26 A.1 i successionslagen en mycket speciell arvssituation och ett mycket begränsat och specifikt undantag från arvsskatten. Republiken Grekland har gjort gällande att arv som mottas av arvtagare som har rätt till arvslott inte utgör en kapitalrörelse, eftersom det inte finns någon valfrihet att utse dessa arvtagare och arvet således

uppkommer oberoende av såväl den avlidnes som arvtagarens vilja. Republiken Grekland anser att begreppet fri rörlighet för kapital snarare avser möjligheterna att investera än en i lag reglerad överföring av egendom till den avlidnes nära familjemedlemmar på grund av dödsfall.

17 Härvidlag har Republiken Grekland anfört att om de arvtagare som har rätt till arvslott inte är stadigvarande bosatta i Grekland kan ingen annan person åtnjuta undantag från skatteplikt för arvsskatt. Vidare har det grekiska skattesystemet enhetliga skatteskalar som tillämpas såväl på grekiska medborgare som på medborgare från andra medlemsstater, varför det inte finns någon diskriminering i beräkningen av arvsskatten eller i beloppet för det aktuella undantaget. Republiken Grekland har tillagt att påförandet av arvsskatt utan tillämpning av undantaget inte innebär en "överbeskattning", utan endast en ordinär beskattning. För att åtnjuta detta undantag från skatteplikt ska grekiska medborgare och medborgare i andra medlemsstater i Europeiska unionen uppfylla samma villkor, och den omständigheten att undantaget inte beviljas arvtagare som inte är bosatta i Grekland kan inte avskräcka en person från att investera i fast egendom belägen i Grekland.

18 Vad beträffar artikel 65.1 a FEUF och domstolens praxis avseende direkt beskattning, bland annat dom av den 6 juni 2000, Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punkt 43), dom av den 7 september 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkterna 28 och 29), och dom av den 25 oktober 2012, kommissionen/Belgien (C-387/11, EU:C:2012:670, punkt 45), har Republiken Grekland påpekat att när det gäller undantag från skatteplikt för arvsskatt för fastigheter som anses utgöra den huvudsakliga bostaden är situationen för arvtagare som stadigvarande bor i Grekland inte objektivt jämförbar med situationen för arvtagare som inte stadigvarande bor i denna medlemsstat. Medan de i Grekland bosatta arvtagarna inte innehar en adekvat bostad i Grekland och har behov av bostad i denna medlemsstat, som den ärvda bostaden kan uppfylla, innehar de arvtagare som inte är bosatta i Grekland, i allmänhet, en huvudsaklig bostad i utlandet och räknar inte med en ärvd fastighet belägen i Grekland för att lösa sitt bostadsbehov.

19 Republiken Grekland anser att kommissionen, när den fann att situationen för personer med hemvist i Grekland är jämförbar med situationen för personer utan hemvist i Grekland, inte beaktade de ändamål som eftersträvas med det aktuella undantaget. Kommissionen har begränsat sig till att beakta en fast bosatt persons förvärv av en huvudsaklig bostad i Grekland genom arv. Personer som inte är bosatta i Grekland och som ärver en bostad i denna medlemsstat skulle vistas i denna bostad under begränsade perioder och använda den på annat sätt än att bo i. Kommissionen har även bortsett från omständigheten att det är praktiskt taget omöjligt att kontrollera en byggnad som är belägen i utlandet. En person som inte är bosatt i Grekland och som ärver en fastighet belägen i Grekland befinner sig således i en mer gynnsam situation än en person som är bosatt i Grekland.

20 Dessutom har Republiken Grekland gjort gällande att den eventuella restriktionen för den fria rörligheten för kapital är motiverad av tvingande sociala och ekonomiska skäl av allmänintresse.

21 Genom det särskilda, begränsade undantag från skatteplikt för arvsskatt avseende den huvudsakliga bostaden som föreskrivs i artikel 26 A.1 i successionslagen och som beviljats som en del av statens socialpolitik, har lagstiftaren velat hjälpa den avlidnes nära familjemedlemmar, vilka inte innehar en adekvat bostad i Grekland, där de är stadigvarande bosatta vid tidpunkten för skattskyldighetens uppkomst, att i Grekland förvärva en sådan fastighet i egenskap av huvudsaklig bostad, genom att bevilja dem denna skattelättnad. Det rör sig således om en social förmån, och möjligheten att åtnjuta denna förmån är beroende av anknytningen till det grekiska samhället och integrationen i detta.

22 Artikel 26 A.1 tvingar inte den arvtagare som åtnjuter undantaget att använda den ärvda

fastigheten som huvudsaklig bostad, även om detta oftast är fallet; dels skulle ett sådant krav utgöra en oproportionerlig inskränkning av arvtagarens frihet som skulle strida mot den grekiska grundlagen, dels har lagstiftaren föredragit att använda ett realistiskt tillvägagångssätt och beakta eventuella förändringar av arvtagarens arbets- eller familjesituation.

23 En eventuell begränsning av den fria rörligheten för kapital är även motiverad av ett andra tvingande skäl av allmänintresse, nämligen att undvika att skatteintäkterna minskar. Om undantaget från arvsskatten avseende förvärvet av en huvudsaklig bostad utvidgades till att omfatta personer som inte är bosatta i Grekland, skulle det oundvikligen leda till en sådan minskning, vilket inte skulle vara i enlighet med syftet med detta undantag.

24 Slutligen har Republiken Grekland anfört att artikel 26 A.1 i successionslagen inte går utöver vad som är nödvändigt för att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och förhindra eventuella upplägg som endast syftar till att erhålla en oberättigad skattefördel.

Domstolens bedömning

Frågan om vilken frihet som berörs

25 Av domstolens fasta praxis framgår att skatten på arv, vilka utgör en överföring till en eller flera personer av kvarlåtenskap som efterlämnats av en avliden person, omfattas av bestämmelserna i EUF-fördraget angående kapitalrörelser, utom i de fall då samtliga aspekter av arvet rör en och samma medlemsstat (dom av den 23 februari 2006, van Hilten-van der Heijden, C?513/03, EU:C:2006:131, punkt 42, dom av den 17 januari 2008, Jäger, C?256/06, EU:C:2008:20, punkt 25, dom av den 17 oktober 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punkt 20, och dom av den 3 september 2014, kommissionen/Spanien, C?127/12, ej publicerad, EU:C:2014:2130, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

26 I förevarande fall föreskrivs i artikel 26 A.1 i successionslagen ett undantag från skatteplikt avseende arvsskatt för en fastighet som ärvt av en avlidens make eller barn om dessa är grekiska medborgare eller medborgare i en annan av Europeiska unionens medlemsstater samt stadigvarande bor i Grekland.

27 Denna bestämmelse handlar om arvsskatten och avser fall då samtliga aspekter av arvet inte rör en och samma medlemsstat. Den omfattas således av den fria rörligheten för kapital.

Huruvida den fria rörligheten för kapital begränsas

28 Av domstolens fasta praxis framgår att sådana åtgärder som är förbjudna enligt artikel 63 FEUF, i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser, i arvssituationer omfattar sådana åtgärder som minskar värdet på arvet för en person som har sin hemvist i en annan stat än den där de aktuella tillgångarna finns, och som innebär en beskattning av överföringen av dessa tillgångar (se, bland annat, dom av den 11 december 2003, Barbier, C?364/01, EU:C:2003:665, punkt 62, och dom av den 17 oktober 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

29 En medlemsstats lagstiftning enligt vilken tillämpningen av ett undantag från skatteplikt för arvsskatt är beroende av var arvlåtaren och arvtagaren hade sin hemvist vid tidpunkten för dödsfallet utgör en restriktion av den fria rörligheten för kapital när lagstiftningen medför att arv mellan dem som saknar hemvist i landet och som omfattar sådan egendom beskattas hårdare än arv mellan personer som har hemvist i landet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punkterna 25 och 26, och dom av den 3

september 2014, kommissionen/Spanien, C?127/12, ej publicerad, EU:C:2014:2130, punkt 58).

30 I förevarande fall föreskrivs i artikel 26 A.1 i successionslagen ett undantag från arvsskatt avseende en bostad eller en tomt, upp till ett visst belopp, för maken eller barnet till den avlidne, under förutsättning att de inte själva äger eller innehar en rätt att nyttja eller bebo en annan fastighet som är tillräcklig för att uppfylla deras familjs bostadsbehov, att de är medborgare i en medlemsstat i Europeiska unionen, och att de är stadigvarande bosatta i Grekland.

31 Denna bestämmelse leder till en minskning av arvets värde för den arvtagare som uppfyller samtliga villkor bortsett från det angående stadigvarande bosättning i Grekland, eftersom den berövar den berörda personen möjligheten att erhålla undantag från arvsskatten och därmed medför att vederbörande beskattas hårdare än en arvtagare som är stadigvarande bosatt i Grekland.

32 Den aktuella lagstiftningen utgör således en restriktion av den fria rörligheten för kapital som i princip är otillåten enligt artikel 63 FEUF.

Huruvida restriktionen för fria kapitalrörelser kan motiveras

33 Vad beträffar huruvida restriktionen för den fria rörligheten för kapital kan motiveras enligt artikel 65.1 a FEUF erinrar domstolen om att enligt artikel 65.1 a FEUF ska "[b]estämmelserna i artikel 63 [FEUF] ... inte påverka medlemsstaternas rätt att ... tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort".

34 Denna bestämmelse utgör ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital och ska därför tolkas restriktivt. Den kan följaktligen inte tolkas så, att all skattelagstiftning som innehåller bestämmelser om åtskillnad mellan de skattskyldiga på grundval av var de har sin bostadsort eller i vilken medlemsstat de har investerat sitt kapital automatiskt är förenlig med EUF-fördraget. Undantaget som föreskrivs i denna bestämmelse begränsas nämligen i sin tur genom artikel 65.3 FEUF, där det stadgas att de nationella bestämmelser som avses i artikel 65.1 FEUF "inte får utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 63 FEUF". Det måste således göras skillnad mellan sådan särbehandling som är tillåten enligt artikel 65 FEUF och sådan godtycklig diskriminering som är förbjuden enligt punkt 3 i samma artikel (dom av den 3 september 2014, kommissionen/Spanien, C?127/12, ej publicerad, EU:C:2014:2130, punkterna 71–73).

35 Härvidlag följer av domstolens praxis att för att en nationell skattelagstiftning, vilken vid beräkningen av arvsskatten gör skillnad mellan personer med och personer utan hemvist i medlemsstaten, ska kunna anses vara förenlig med EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, får skillnaden i behandling endast avse situationer som inte är objektivt jämförbara, eller så måste den motiveras av tvingande skäl av allmänintresse. En sådan nationell lagstiftning ska vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet i fråga (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, punkterna 44 och där angiven rättspraxis, dom av den 3 april 2014, kommissionen/Spanien, C?428/12, ej publicerad, EU:C:2014:218, punkt 34, och dom av den 4 september 2014, kommissionen/Spanien, C?211/13, ej publicerad, EU:C:2014:2148, punkt 47). En nationell lagstiftning är således endast ägnad att säkerställa förverkligandet av det åberopade målet om den verkligen på ett sammanhängande och systematiskt sätt svarar mot önskan att uppnå detta mål (dom av den 4 september 2014, API m.fl., C?184/13–C?187/13, C?194/13, C?195/13 och C?208/13, EU:C:2014:2147, punkt 53, och där angiven rättspraxis).

36 Vad för det första beträffar de aktuella situationernas jämförbarhet erinrar domstolen om att när en nationell lagstiftning, i fråga om beskattningen av en fastighet som förvärvats genom arv och som är belägen i den berörda medlemsstaten, jämställer arvtagare som saknar hemvist i landet och arvtagare som har hemvist i landet, kan den inte, utan att unionsrättens krav åsidosätts, behandla dessa arvtagare olika vid samma beskattning vad gäller tillämpningen av ett undantag från skatteplikt för arvsskatten avseende fastigheten. Genom att arv till dessa båda personkategorier behandlas på samma sätt, utom vad avser storleken på det undantag som arvtagarna kan komma i åtnjutande av, har den nationella lagstiftaren nämligen erkänt att det inte finns någon objektiv skillnad mellan dessa båda kategorier, vad gäller formerna och villkoren för denna beskattning, som kan motivera olika behandling (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

37 I förevarande fall har Republiken Grekland, med åberopande av det argument som redovisats i punkterna 18 och 19 i förevarande dom, gjort gällande att det föreligger en objektiv skillnad mellan situationen för arvtagare som är stadigvarande bosatta i Grekland och arvtagare som inte uppfyller detta villkor, vad gäller undantag från skatteplikt för arvsskatt avseende den huvudsakliga bostaden. Republiken Grekland har emellertid angett att det grekiska skattesystemet har enhetliga skatteskalor vilka tillämpas såväl för grekiska medborgare som för medborgare i andra medlemsstater vad gäller arvsskatten avseende en fastighet belägen i Grekland. Det är endast vad gäller undantag från skatteplikt för arvsskatt avseende den huvudsakliga bostaden som den omtvistade lagstiftningen innebär en skillnad i behandling mellan arv avseende en arvtagare som är stadigvarande bosatt i Grekland och sådana som avser en arvtagare som inte är bosatt där.

38 Således är situationen för en arvtagare som är stadigvarande bosatt i Grekland och situationen för en arvtagare som inte är bosatt där jämförbara avseende det aktuella undantaget från skatteplikt för arvsskatt.

39 Följaktligen ska domstolen för det andra undersöka huruvida den omtvistade lagstiftningen objektivt kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse.

40 Domstolen konstaterar inledningsvis att i strid med de krav som följer av den rättspraxis som redovisades i punkt 35 i förevarande dom, är artikel 26 A.1 i successionslagen inte ägnad att på ett sammanhängande och systematiskt sätt uppnå det socialpolitiska mål av allmänintresse som åberopats av Republiken Grekland och som består i att möta behovet av bostäder i Grekland. Skälet till detta är att det undantag som föreskrivs i nämnda bestämmelse inte är förenat med något villkor för arvtagaren att stadigvarande bosätta sig i den byggnad som har ärvt, eller ens något villkor att flytta in i nämnda byggnad.

41 Avsaknaden av ett sådant villkor innebär att Republiken Greklands argument att arvtagare som inte är bosatta i Grekland endast bebor en byggnad som ärvts under begränsade perioder eller använder den på annat sätt än för att bo i är utan betydelse. Domstolen övertygas inte heller av argumentet att den aktuella bestämmelsen syftar till att göra beviljandet av undantaget avhängigt av arvtagarens anknytning till det grekiska samhället och vederbörandes grad av integration i detta samhälle. En arvtagare som inte är stadigvarande bosatt i Grekland vid tidpunkten för arvet och som inte äger någon fastighet kan nämligen, på samma sätt som en arvtagare som är bosatt i Grekland, ha nära anknytning till det grekiska samhället och vilja förvärva den fastighet i Grekland som arvet gäller, för att använda den som sin stadigvarande bostad.

42 Republiken Greklands argument som redovisats i punkterna 19 och 22 i förevarande dom kan följaktligen inte heller godtas. De skäl som en medlemsstat kan åberopa ska åtföljas av

lämplig bevisning eller en analys av lämpligheten och proportionaliteten av den restriktiva åtgärd som medlemsstaten vidtagit och av de precisa omständigheter som stödjer dess argumentation (dom av den 21 januari 2016, kommissionen/Cypern, C?515/14, EU:C:2016:30, punkt 54 och där angiven rättspraxis). Republiken Grekland har inte underbyggt de argument som anförts, och medlemsstaten har inte heller visat att det skulle vara omöjligt att kontrollera huruvida en arvtagare som saknar hemvist i Grekland uppfyller villkoren för att omfattas av det aktuella undantaget.

43 I motsats till vad Republiken Grekland har gjort gällande, kan vidare den omtvistade nationella lagstiftningen inte motiveras med nödvändigheten av att förhindra den minskning av skatteintäkterna som enligt denna medlemsstat skulle bli följden om undantaget från den aktuella skatten skulle utsträckas till att även omfatta personer som inte har hemvist i Grekland. Av fast rättspraxis framgår nämligen att behovet av att förhindra minskade skatteintäkter inte förekommer bland de ändamål som anges i artikel 65 FEUF, och inte heller bland de tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en restriktion av en genom EUF-fördraget inrättad frihet (se, bland annat, dom av den 7 september 2004, Manninen, C?319/02, EU:C:2004:484, punkt 49, dom av den 27 januari 2009, Persche, C?318/07, EU:C:2009:33, punkt 46, och dom av den 10 februari 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C?25/10, EU:C:2011:65, punkt 31).

44 Slutligen har Republiken Grekland på intet sätt visat att uteslutandet av arvtagare som inte är stadigvarande bosatta i Grekland från möjligheten att åtnjuta det undantag som föreskrivs i artikel 26 A.1 i successionslagen bygger på fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och är nödvändig för att förhindra missbruk.

45 Republiken Grekland har följaktligen inte, vid domstolen, åberopat något skäl av allmänintresse som i förevarande fall kan motivera en restriktion för den fria rörligheten för kapital, i den mening som avses i artikel 63 FEUF.

Huruvida artikel 40 i EES-avtalet har åsidosatts

46 Kommissionen har anfört att den omtvistade lagstiftningen åsidosätter artikel 40 i EES-avtalet. Republiken Grekland har gjort gällande att underlåtenheten att nämna medborgare i andra EES-stater i artikel 26 A.1 i successionslagen beror på ett misstag, som medlemsstaten åtar sig att korrigera.

47 Domstolen erinrar om att det av dess fasta praxis följer att förekomsten av ett fördragsbrott ska bedömas mot bakgrund av den situation som rådde i medlemsstaten vid utgången av den frist som har angetts i det motiverade yttrandet och att senare förändringar inte kan beaktas av domstolen (se, bland annat, dom av den 4 september 2014, kommissionen/Grekland, C?351/13, ej publicerad, EU:C:2014:2150, punkt 20, dom av den 5 februari 2015, kommissionen/Belgien, C?317/14, EU:C:2015:63, punkt 34, och dom av den 14 januari 2016, kommissionen/Grekland, C?66/15, ej publicerad, EU:C:2016:5, punkt 36).

48 Oberoende av nämnda underlåtenheten kan det konstateras att i den mån bestämmelserna i artikel 40 i EES-avtalet har samma rättsliga räckvidd som de i sak identiska bestämmelserna i artikel 63 FEUF, gör sig samtliga ovan redovisade överväganden angående en restriktion på grundval av artikel 63 FEUF, under förevarande förhållanden, gällande i tillämpliga delar i fråga om nämnda artikel 40 (se, analogt, dom av den 1 december 2011, kommissionen/Belgien, C?250/08, EU:C:2011:793, punkt 83 och där angiven rättspraxis).

49 Av det ovan anförda följer att kommissionens talan ska bifallas.

50 Domstolen finner således att Republiken Grekland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 63 FEUF och artikel 40 i EES-avtalet genom att införa och bibehålla en

lagstiftning i vilken föreskrivs undantag från den arvsskatt som avser den huvudsakliga bostaden, vilket endast tillämpas på unionsmedborgare som är bosatta i Grekland.

Rättegångskostnader

51 Enligt artikel 138.1 i domstolens rättegångsregler ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Republiken Grekland ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Republiken Grekland har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjunde avdelningen) följande:

- 1) **Republiken Grekland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 63 FEUF och artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 genom att införa och bibehålla en lagstiftning i vilken föreskrivs undantag från den arvsskatt som avser den huvudsakliga bostaden, vilket endast tillämpas på unionsmedborgare som är bosatta i Grekland.**
- 2) **Republiken Grekland ska ersätta rättegångskostnaderna.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: grekiska.