



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

26 май 2016 година *

„Неизпълнение на задължения от държава членка — Данъчни въпроси — Свободно движение на капитали — Член 63 ДФЕС — Член 40 от Споразумението за ЕИП — Данък върху наследството — Правна уредба на държава членка, която предвижда освобождаване от данък върху наследството при наследяването на основно жилище, когато наследникът пребивава постоянно в тази държава членка — Ограничаване — Обосноваване“

По дело C-244/15

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 258 ДФЕС на 27 май 2015 г.,

Европейска комисия, за която се явяват D. Triantafyllou и W. Roels, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

ищец,

срещу

Република Гърция, за която се явяват M. Tassopoulou и V. Karrá, в качеството на представители,

ответник,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: С. Toader, председател на състава, А. Rosas и Е. Jarašiūnas (докладчик), съдии,

генерален адвокат: М. Wathelet,

секретар: А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

* Език на производството: гръцки.

Решение

- 1 С исковата си молба Европейската комисия иска от Съда да признае за установено, че като е приела и оставила в сила правна уредба, предвиждаща освобождаване от данък върху наследството при наследяването на основно жилище, която е дискриминационна, тъй като се прилага само за живеещите в Гърция граждани на Европейския съюз, Република Гърция не е изпълнила задълженията си по член 63 ДФЕС и член 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 година (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3, наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“).

Правна уредба

Гръцкото право

- 2 Член 26 А от Кодекса за данъка върху наследството, озаглавен „Освобождаване във връзка с основното жилище“, предвижда в точка 1 следното:

„Жилища или поземлени имоти, получени по наследство от съпруга или дете на починалия като еднолична собственост или в съсобственост, се освобождават от данък върху наследството, ако наследникът, съответно заветникът, или негов съпруг, или някое от ненавършилите му пълнолетие деца не притежава необременено с ограничени вещни права право на собственост, нито пък право на плодоползване или обитаване върху жилище или част от жилище, достатъчни за задоволяване на жилищните нужди на семейството им, или необременено с ограничени вещни права право на собственост върху урегулиран поземлен имот в населено място с население над 3 000 жители или върху част от такъв имот, ако е предвидено построяването на сграда, достатъчна за задоволяване на жилищните им нужди. Жилищните нужди се считат за задоволени, ако общата площ на посочените и на другите наследствени недвижими имоти е 70 кв.м, увеличени с 20 кв.м за всяко от първите две деца и с още 25 кв.м. за третото и всяко следващо дете, по отношение на което освободеното от данъка лице упражнява родителски права. От посочения данък се освобождават гръците и гражданите на държавите — членки на Европейския съюз. Освободените от данъка лица трябва да пребивават постоянно в Гърция“.

Досъдебната процедура

- 3 След безплодна кореспонденция между Комисията и Република Гърция в рамките на системата „EU Pilot“, на 25 януари 2013 г. Комисията изпраща официално уведомително писмо на тази държава членка, в което ѝ обръща внимание върху евентуалната несъвместимост на член 26 А, точка 1 от Кодекса за данъка върху наследството с член 63 ДФЕС и член 40 от Споразумението за ЕИП.
- 4 В отговора си от 26 март 2013 г. Република Гърция посочва, че въпросната национална разпоредба е съвместима със споменатите от Комисията членове.
- 5 Тъй като не е удовлетворена от този отговор, на 21 ноември 2013 г. Комисията издава мотивирано становище, на което Република Гърция отговаря на 21 март 2014 г., твърдейки отново, че въпросната разпоредба е съвместима с правото на Съюза, и препращайки към позицията, изразена в отговор на официалното уведомително писмо на Комисията.
- 6 При тези обстоятелства Комисията предявява иска, по който е образувано настоящото дело.

По иска

Доводи на страните

- 7 Комисията поддържа, че член 26 А, точка 1 от Кодекса за данъка върху наследството е в противоречие със свободното движение на капитали, гарантирано с член 63 ДФЕС и член 40 от Споразумението за ЕИП.
- 8 Тази институция отбелязва най-напред, че съгласно спорната разпоредба две отделни категории граждани на държави — членки на Съюза, или на другите държави — страни по Споразумението за ЕИП, нямат право на освобождаване от данък върху наследството при наследяването на основно жилище, а именно гражданите на държавите — членки на Съюза, които не пребивават постоянно в Гърция, и гражданите на другите държави — страни по Споразумението за ЕИП, независимо от местопребиваването им. Следователно според Комисията стойността на недвижим имот, намиращ се в Гърция и получен по наследство от такива граждани на държави — членки на Съюза, или на другите държави — страни по Споразумението за ЕИП, се оказва намалена, тъй като данъчната тежест за съответните наследници е по-голяма. Предвид постоянната практика на Съда, съгласно която наследяването представлява движение на капитали и мерките, намаляващи стойността на наследството на лице, местно за държава членка, различна от тази, в която се намира съответното имущество, се смятат за забранени ограничения на движението на капитали, въпросната разпоредба би трябвало да се счита за подобно ограничение.
- 9 Комисията поддържа по-нататък, че съпругът и децата на починалия, които не притежават друг недвижим имот, се намират в обективно сходно положение, без значение дали са местни или чуждестранни лица. Тя се позовава на решение от 22 април 2010 г., *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216, т. 36), в което Съдът е приел, че не съществува никаква обективна разлика, която да обосновава неравно данъчно третиране на местните и чуждестранните лица, след като размерът на данъка върху даренията се изчислява в зависимост от стойността на недвижимия имот и семейната връзка между дарителя и надарения, като нито един от тези два критерия не зависи от мястото на пребиваване на дарителя или на надарения. Освен това според Комисията предвиденият в разглежданата гръцка правна уредба данък върху наследството зависи от стойността на наследявания недвижим имот, от семейната връзка между починалия и наследниците и от това дали наследниците притежават или не друг недвижим имот, без значение дали съответният имот е или действително става основно жилище на наследниците.
- 10 В този смисъл спорната разпоредба облагодетелства според Комисията единствено наследниците, които вече живеят в Гърция, било в наследявания недвижим имот, било другаде в тази държава членка, а такива са предимно гръцките граждани. Тази разпоредба поставя в неизгодно положение наследниците, които не живеят в посочената държава членка и които първоначално са чужденци или гръцки граждани, възползвали се от предвидените в Договора за функционирането на ЕС основни свободи, за да работят, учат или живеят в чужбина.
- 11 В отговор на изложения от Република Гърция довод, че положението на местните и чуждестранните лица не било сходно, що се отнася до нуждите от жилище в Гърция, Комисията посочва, че този довод почива на погрешната предпоставка, че местните за Гърция лица обикновено нямат жилище, за разлика от чуждестранните лица.
- 12 Накрая, що се отнася до изложената от Република Гърция обосновка във връзка с ограничаването на свободното движение на капитали, Комисията смята, че разглежданото освобождаване от данък върху наследството представлява само едно „общо облекчение“, което не е оправдано от съображения на жилищната или социалната политика, щом като не е обвързано с условието наследниците да обитават получения в наследство недвижим имот.

- 13 Република Гърция оспорва като неоснователни доводите на Комисията и твърди, че спорната разпоредба е съвместима с принципа на свободното движение на капитали.
- 14 Като начало тази държава членка поддържа, че гражданите на другите държави — страни по Споразумението за ЕИП, не са изключени от приложното поле на член 26 А, точка 1 от Кодекса за данъка върху наследството. Те не били посочени поради грешка, която тази държава членка щяла да поправи, тъй като нямало никаква причина те да бъдат изключени или третираны различно от гражданите на държавите — членки на Съюза.
- 15 На първо място, Република Гърция твърди, че спорната разпоредба не ограничава свободното движение на капитали.
- 16 Като отбелязва в това отношение, че член 26 А, точка 1 от Кодекса за данъка върху наследството предвижда особено правило във връзка с наследяването и установява много ограничен и специфичен режим на освобождаване от данък върху наследството, Република Гърция твърди по същество, че наследяването по силата на закона от страна на наследници със запазена част не представлява — при липсата на свобода за определяне на наследниците и следователно независимо от волята на починалия и на приобретателя — движение на капитали. Всъщност тя счита, че понятието за свободно движение на капитали се свързва по-скоро с възможността за инвестиране, отколкото със законоустановеното в случай на смърт преминаване на имуществото на починалия върху близките членове на семейството му.
- 17 В това отношение Република Гърция поддържа, че ако наследниците със запазена част не пребивават постоянно в Гърция, никое друго лице няма да се ползва от освобождаването от данък върху наследството и че предвидените в гръцката данъчна правна уредба ставки се прилагат еднакво както за гръцките, така и за гражданите на другите държави членки, поради което нито при изчисляването на данъка върху наследството, нито що се отнася до недължимата по силата на въпросното освобождаване сума имало никаква дискриминация. Тя добавя, че събирането на данък върху наследството, без да се прилага режимът на освобождаване, не е „свръх“, а обикновено облагане, че за да се ползват от посочения режим, гръцките граждани и гражданите на другите държави — членки на Съюза, трябва да отговорят на едни и същи условия и че неосвобождаването на чуждестранните наследници от въпросния данък не е причина дадено лице да не инвестира в намиращ се в Гърция недвижим имот.
- 18 На второ място, предвид член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС и практиката на Съда в областта на прякото данъчно облагане, и в частност решения от 6 юни 2000 г., Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, т. 43), от 7 септември 2004 г., Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, т. 28 и 29) и от 25 октомври 2012 г., Комисия/Белгия (C-387/11, EU:C:2012:670, т. 45), Република Гърция подчертава, че що се отнася до освобождаването от данък върху наследството при наследяването на недвижим имот, смятан за основно жилище, положението на наследниците, които пребивават постоянно в Гърция, не е обективно сходно с това на наследниците, които не пребивават постоянно в тази държава членка. Всъщност, докато местните наследници не разполагали с подходящ недвижим имот в Гърция и имали жилищни нужди в тази държава членка, които придобитият по наследство недвижим имот сам или като допълнение към друг техен недвижим имот би могъл да задоволи, чуждестранните наследници обикновено разполагали с основно жилище в чужбина и за жилищните си нужди не разчитали на получен по наследство недвижим имот в Гърция.
- 19 Според Република Гърция, като е приела, че положението на местните и на чуждестранните лица е сходно, Комисията не е отчела целите, преследвани с въпросното данъчно освобождаване. Последното се отнасяло само до хипотезата, при която лице с постоянно местопребиваване в Гърция придобива основно жилище по пътя на наследяването. Живеещите извън тази държава членка лица, наследили намиращ се в нея недвижим имот, го обитавали за кратки периоди или го използвали за други цели, а не за да живеят в него. Комисията

пренебрегвала и факта, че практически е невъзможно да се упражнява контрол върху недвижим имот, намиращ се в чужбина. Следователно чуждестранното лице, което наследява недвижим имот в Гърция, се намирало в по-изгодно положение от местното лице.

- 20 На трето място, Република Гърция изтъква, че евентуалното ограничаване на свободно движение на капитали е оправдано от императивни съображения от общ интерес, от социален и финансов порядък.
- 21 Така, чрез специалния и ограничен режим на освобождаване от данък върху наследството, предвиден в член 26 А, точка 1 от Кодекса за данъка върху наследството във връзка с основното жилище и прилаган в контекста на провежданата от държавата социална политика, законодателят е искал, предоставяйки им данъчно облекчение, да подпомогне близките членове на семейството на починалия, които не притежават подходящ недвижим имот в Гърция, където постоянно пребивават към момента на възникване на данъчното задължение, да придобият в тази държава членка такъв имот като основно жилище. Следователно ставало въпрос за социално предимство, чието ползване зависи от връзката с гръцкото общество и степента на приобщеност към него.
- 22 Посоченият член 26 А, точка 1 не задължавал освободения от въпросния данък наследник да използва получения по наследство недвижим имот като основно жилище, макар в общия случай той да го използвал именно по този начин, тъй като, от една страна, това задължение би било несъразмерно и противоречащо на гръцката конституция ограничение на свободата на наследника и от друга страна, законодателят предпочел да възприеме реалистичен подход, отчитащ евентуалните промени в професионалното или семейното положение на наследника.
- 23 За евентуалното ограничаване на свободното движение на капитали имало и второ съображение от общ интерес, а именно да не се допусне намаляване на данъчните приходи, доколкото освобождаването и на чуждестранните лица от данък върху наследството за придобитото основно жилище неизбежно би довело до намаляване на тези приходи и би изопачило целта, с оглед на която е било въведено въпросното освобождаване.
- 24 Накрая, Република Гърция твърди, че член 26 А, точка 1 от Кодекса за данъка върху наследството не надхвърля необходимото за поддържането на справедливо разпределение на данъчните правомощия между държавите членки и за осуетяването на евентуални схеми, целящи единствено да се получи неоправдано данъчно предимство.

Съображения на Съда

Относно разглежданата свобода

- 25 Следва да се напомни, че съгласно постоянната практика на Съда данъкът, събиран при наследяването, което се състои в преминаване на имуществото на починалото лице върху едно или повече лица, попада в обхвата на отнасящите се до движението на капитали разпоредби на Договора за функционирането на ЕС, с изключение на случаите, при които съставните елементи на наследяването са свързани само с една държава членка (решения от 23 февруари 2006 г., Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, т. 42, от 17 януари 2008 г., Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, т. 25, от 17 октомври 2013 г., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 20 и от 3 септември 2014 г., Комисия/Испания, C-127/12, непубликувано, EU:C:2014:2130, т. 53 и цитираната съдебна практика).

- 26 В случая член 26 А, точка 1 от Кодекса за данъка върху наследството предвижда освобождаване от данъка върху наследството в хипотезата на недвижим имот, получен по наследство от съпруга или детето на починалия, ако те са гърци или граждани на друга държава — членка на Съюза, и пребивават постоянно в Гърция.
- 27 Тази разпоредба се отнася до данъка върху наследството, обхваща правоотношения, на които не всички съставни елементи са свързани с една държава членка, и поради това има връзка със свободното движение на капитали.

По въпроса дали е ограничено свободното движение на капитали

- 28 Съгласно постоянната практика на Съда, що се отнася до наследяването, към мерките, забранени с член 63 ДФЕС, поради това че представляват ограничения на движението на капитали, спадат и мерките, които водят до намаляване на стойността на наследството на лице, местно за държава, различна от държавата членка, в която се намира съответното имущество и която облага наследяването на това имущество (вж. по-специално решения от 11 декември 2003 г., *Barbier*, C-364/01, EU:C:2003:665, т. 62 и от 17 октомври 2013 г., *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 23 и цитираната съдебна практика).
- 29 Всъщност правната уредба на държава членка, съгласно която прилагането на режима на освобождаване от данък върху наследството зависи от мястото на пребиваване на наследодателя и на наследника към момента на смъртта, ограничава свободното движение на капитали, когато води до по-високо данъчно облагане на наследяването, при което поне едното от лицата е чуждестранно, в сравнение с наследяването между местни лица (вж. в този смисъл решения от 17 октомври 2013 г., *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 25 и 26 и от 3 септември 2014 г., Комисия/Испания, C-127/12, непубликувано, EU:C:2014:2130, т. 58).
- 30 В случая съгласно член 26 А, точка 1 от Кодекса за данъка върху наследството съпругът или детето на починалия са освободени до определена сума от дължимия при наследяването на жилище или поземлен имот данък върху наследството, когато не притежават необременено с ограничени вещни права право на собственост, нито пък право на плодоползване или обитаване върху друг недвижим имот, достатъчен за задоволяване на жилищните нужди на семейството, граждани са на държава — членка на Съюза, и пребивават постоянно в Гърция.
- 31 Тази разпоредба води до намаляване на стойността на наследството на наследника, отговарящ на всички тези условия освен на това да пребивава постоянно в Гърция, и го лишава от възможността да бъде освободен от данъка върху наследството, вследствие на което той понася данъчна тежест, по-голяма от тази на наследник с постоянно местопребиваване в Гърция.
- 32 Ето защо разглежданото законодателство представлява по-принцип забранено с член 63 ДФЕС ограничение на свободното движение на капитали.

По въпроса дали е обосновано ограничаването на свободното движение на капитали

- 33 Що се отнася до евентуалната, основана на член 65 ДФЕС обосновка на ограничаването на свободното движение на капитали, следва да се припомни, че съгласно член 65, параграф 1, буква а) ДФЕС „разпоредбите на член 63 [ДФЕС] не накърняват правото на държавите членки [...] да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данкоплатци, които не са в еднакво положение що се отнася до тяхното място на пребиваване или място на инвестиране на капитала“.

- 34 Тази разпоредба, доколкото представлява изключение от основния принцип за свободно движение на капитали, трябва да бъде обект на стриктно тълкуване. Следователно тя не бива да се тълкува в смисъл, че всяко данъчно законодателство, което провежда разграничение между данъкоплатците в зависимост от мястото, където те пребивават, или от държавата членка, в която инвестират своите капитали, автоматично е съвместимо с Договора за функционирането на ЕС. Всъщност това изключение на свой ред е ограничено от член 65, параграф 3 ДФЕС, съгласно който националните разпоредби, за които става въпрос в член 65, параграф 1 ДФЕС, „не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 63 [ДФЕС]“. Следователно трябва да се прави разграничение между неравното третиране, позволено съгласно член 65 ДФЕС, и произволната дискриминация, забранена по силата на параграф 3 от същия член (решение от 3 септември 2014 г., Комисия/Испания, C-127/12, непубликувано, EU:C:2014:2130, т. 71—73).
- 35 В това отношение от практиката на Съда следва, че за да може национална данъчна правна уредба, която за целите на изчисляването на данъка върху наследството третира различно местните и чуждестранните лица, да се счита за съвместима с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, е необходимо различното третиране да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е обосновано с императивно съображение от общ интерес. Подобна национална правна уредба трябва да е в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел и да не надхвърля необходимото за нейното постигане (вж. в този смисъл решения от 17 октомври 2013 г., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 44 и цитираната съдебна практика; от 3 април 2014 г., Комисия/Испания, C-428/12, непубликувано, EU:C:2014:218, т. 34 и от 4 септември 2014 г., Комисия/Германия, C-211/13, непубликувано, EU:C:2014:2148, т. 47). Освен това националната правна уредба е в състояние да гарантира осъществяването на изтъкнатата цел единствено ако действително отговаря на стремежа за последователното и систематичното ѝ постигане (решение от 4 септември 2014 г., API и др., C-184/13—C-187/13, C-194/13, C-195/13 и C-208/13, EU:C:2014:2147, т. 53 и цитираната съдебна практика).
- 36 Що се отнася, на първо място, до сходството на разглежданите положения, следва да се припомни, че доколкото за целите на данъчното облагане на придобит по наследство недвижим имот с местонахождение в съответната държава членка националната правна уредба поставя на една и съща плоскост наследниците чуждестранни лица и наследниците местни лица, то тази уредба не може, без да наруши изискванията на правото на Съюза, да третира тези наследници по различен начин за целите на същото данъчно облагане, що се отнася до освобождаването от данък върху наследството за този недвижим имот. Като третира еднакво наследяването при тези две категории лица, освен що се отнася до освобождаването, което може да ползва наследникът, националният законодател всъщност приема, че с оглед на особеностите и условията на събиране на данъка върху наследството между положението на тези категории лица не съществува никаква обективна разлика, която да може да обоснове разлика в третирането (вж. в този смисъл решение от 17 октомври 2013 г., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, т. 51 и цитираната съдебна практика).
- 37 В случая Република Гърция твърди, като се основава на доводите, изложени в точки 18 и 19 от настоящото решение, че съществува обективна разлика между положението на наследниците, които пребивават постоянно в Гърция, и това на наследниците, които не отговарят на това условие, що се отнася до освобождаването от данък върху наследството при наследяването на основно жилище. Същевременно тази държава членка посочва, че що се отнася до размера на данъка върху наследството за недвижими имоти в Гърция, гръцката данъчна правна уредба предвижда ставки, които се прилагат еднакво както за гръцките, така и за гражданите на другите държави членки. Спорната правна уредба третира различно хипотезата на наследяване,

при която наследникът пребивава постоянно в Гърция, и тази, при която наследникът е чуждестранно лице, само що се отнася до освобождаването от данък върху наследството при наследяването на основно жилище.

- 38 Следователно положението на наследник, който пребивава постоянно в Гърция, и това на наследник, чуждестранно лице, са сходни за целите на прилагането на разглеждания режим на освобождаване от данък върху наследството.
- 39 Поради това, на второ място, следва да се прецени дали спорната правна уредба може да бъде обективно обоснована с императивно съображение от общ интерес.
- 40 Следва да се приеме най-напред, че противно на изискванията, изведени в цитираната в точка 35 от настоящото решение съдебна практика, член 26 А, точка 1 от Кодекса за данъка върху наследството не позволява последователно и систематично постигане на целта от общ социален интерес, изтъкната от Република Гърция и състояща се в задоволяването на жилищни нужди в Гърция, при положение че предвиденото в посочената разпоредба освобождаване не е обвързано от условието наследникът да ползва наследения недвижим имот като основно жилище, нито дори да обитава въпросния недвижим имот.
- 41 При липсата на такова задължение е неотносим доводът на Република Гърция, че наследниците, които не живеят в тази държава членка, биха обитавали придобит по наследство недвижим имот само за кратки периоди или биха го използвали за други цели, а не за да живеят в него. Не е убедителен и доводът, че целта на разглежданата разпоредба е да постави въпросното освобождаване в зависимост от връзката на наследника с гръцкото общество и степента му на приобщеност към него, при положение че наследник, който не пребивава постоянно в Гърция към момента на откриване на наследството и не притежава недвижим имот, може, също както живеещият в тази държава членка наследник, да има тясна връзка с гръцкото общество и да иска да придобие в посочената държава наследявания недвижим имот, за да го ползва като основно жилище.
- 42 В това отношение доводите на Република Гърция, изложени в точки 19 и 22 от настоящото решение, трябва да бъдат отхвърлени. Всъщност следва да се припомни, че съображенията, на които може да се позовава една държава членка, трябва да се придружават от подходящи доказателства или от анализ на пригодността и пропорционалността на приетата от тази държава ограничителна мярка, както и от точни доказателства в подкрепа на доводите ѝ (решение от 21 януари 2016 г., Комисия/Кипър, C-515/14, EU:C:2016:30, т. 54 и цитираната съдебна практика). Република Гърция обаче не е подкрепила с доказателства доводите си и не е доказала, че е невъзможно да се проверява дали наследникът, чуждестранно лице, отговаря на условията, за да се ползва от въпросното освобождаване.
- 43 На следващо място, противно на поддържаното от Република Гърция, спорната национална правна уредба не може да бъде обоснована с необходимостта да се осуети намаляване на данъчните приходи, до което би се стигнало, според тази държава членка, ако режимът на освобождаване от въпросния данък върху наследството обхване и чуждестранните лица. Всъщност, видно от постоянната съдебна практика, подобна необходимост не фигурира нито сред целите, посочени в член 65 ДФЕС, нито сред императивните съображения от общ интерес, които могат да обосноват ограничаване на установена с Договора за функционирането на ЕС свобода (вж. по-конкретно решения от 7 септември 2004 г., Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, т. 49, от 27 януари 2009 г., Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, т. 46 и от 10 февруари 2011 г., Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, EU:C:2011:65, т. 31).

- 44 Накрая, Република Гърция изобщо не доказва, че изключването на наследниците, които не пребивават постоянно в Гърция, от режима на освобождаване, предвиден в член 26 А, точка 1 от Кодекса за данъка върху наследството, е резултат от разпределянето на данъчните правомощия между държавите членки и е необходимо за предотвратяването на злоупотреби.
- 45 Следователно Република Гърция не излага пред Съда никакво императивно съображение от общ интерес, което в случая да обоснове ограничаването на свободното движение на капитали по смисъла на член 63 ДФЕС.

Относно неизпълнението на задълженията по член 40 от Споразумението за ЕИП

- 46 Що се отнася до изтъкнатото от Комисията нарушение на член 40 от Споразумението за ЕИП със спорната правна уредба, Република Гърция твърди, че гражданите на другите държави — страни по Споразумението за ЕИП, са били пропуснати в член 26 А, точка 1 от Кодекса за данъка върху наследството поради грешка, която тя щяла да поправи.
- 47 В това отношение е достатъчно да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда наличието на неизпълнение на задължения трябва да се преценява с оглед на положението на държавата членка към момента на изтичането на срока, даден в мотивираното становище, а последващи промени не могат да се вземат предвид от Съда (вж. по-специално решения от 4 септември 2014 г. Комисия/Гърция, C-351/13, непубликувано, EU:C:2014:2150, т. 20, Комисия/Белгия, C-317/14, EU:C:2015:63, т. 34 и от 14 януари 2016 г., Комисия/Гърция, C-66/15, непубликувано, EU:C:2016:5, т. 36).
- 48 Независимо от споменатия пропуск следва да се отбележи, че доколкото разпоредбите на член 40 от Споразумението за ЕИП имат същия правен обхват като идентичните по същество разпоредби на член 63 ДФЕС, при обстоятелства като тези по настоящото дело всички изложени съображения се отнасят съответно и до посочения член 40 (вж. по аналогия решение от 1 декември 2011 г., Комисия/Белгия, C-250/08, EU:C:2011:793, т. 83 и цитираната съдебна практика).
- 49 От всички изложени съображения следва, че искът на Комисията трябва да се приеме за основателен.
- 50 Ето защо следва да се признае за установено, че като е приела и оставила в сила правна уредба, която предвижда освобождаване от данък върху наследството при наследяването на основно жилище само за живеещите в Гърция граждани на държави — членки на Съюза, Република Гърция не е изпълнила задълженията си по член 63 ДФЕС и член 40 от Споразумението за ЕИП.

По съдебните разноски

- 51 Съгласно член 138, параграф 1 от Процедурния правилник на Съда загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Комисията е направила искане за осъждането на Република Гърция и последната е загубила делото, Република Гърция трябва да бъде осъдена да заплати съдебните разноски.

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

- 1) **Като е приела и оставила в сила правна уредба, която предвижда освобождаване от данък върху наследството при наследяването на основно жилище само за живеещите в Гърция граждани на държави — членки на Съюза, Република Гърция не е изпълнила задълженията си по член 63 ДФЕС и член 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г.**
- 2) **Осъжда Република Гърция да заплати съдебните разноски.**

Подписи