



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

26. května 2016*

„Nesplnění povinnosti státem — Daně — Volný pohyb kapitálu — Článek 63 SFEU — Článek 40 Dohody o EHP — Dědická daň — Právní úprava členského státu stanovící osvobození od dědické daně související s hlavním bydlištěm pod podmínkou, že dědic má v tomto členském státě trvalé bydliště — Omezení — Odůvodnění“

Ve věci C-244/15,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU, podaná dne 27. května 2015,

Evropská komise, zastoupená D. Triantafyllou a W. Roelsem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Řecké republice, zastoupené M. Tassopoulou a V. Karrá, jako zmocněnkyněmi,

žalované,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení C. Toader, předsedkyně senátu, A. Rosas a E. Jarašiūnas (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: řečtina.

Rozsudek

- 1 Evropská komise se svou žalobou domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Řecká republika tím, že přijala a ponechala v platnosti právní předpisy stanovící osvobození od dědické daně související s hlavním bydlištěm, které je diskriminační, jelikož se vztahuje pouze na státní příslušníky členských států Evropské unie s bydlištěm v Řecku, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 63 SFEU a článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3; Zvl. vyd. 11/52, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“).

Právní rámec

Řecké právo

- 2 Článek 26 A zákoníku o dědické dani, nadepsaný „Osvobození od daně v případě hlavního bydliště“, v bodě 1 stanoví:

„Nemovitost nebo pozemek, které zdědil manžel/manželka nebo dítě zůstavitele do výlučného vlastnictví nebo spoluvlastnictví, jsou osvobozeny od dědické daně v případě, že dědic či závětní dědic, jeho manžel/manželka nebo nezletilé děti nemají právo výlučného vlastnictví, užívání nebo bydlení k jiné nemovitosti nebo části nemovitosti postačující pro potřeby bydlení jejich rodiny nebo právo výlučného vlastnictví ke stavebnímu pozemku nebo jeho části odpovídající ploše budovy postačující pro jejich potřeby bydlení, které se nacházejí ve městě nebo obci s více než 3000 obyvateli. Potřeby bydlení se považují za uspokojené, představuje-li celková plocha výše uvedených nemovitostí a ostatních nemovitostí z pozůstalosti 70 m², plus 20 m² na každé z prvních dvou dětí a 25 m² na třetí a každé další dítě v péči oprávněného. Nárok na osvobození mají Řekové a státní příslušníci členských států Evropské unie. Oprávněné osoby musí mít trvalé bydliště v Řecku.“

Postup před zahájením soudního řízení

- 3 Po bezvýsledné komunikaci mezi Komisí a Řeckou republikou v rámci systému „EU Pilot“ zaslala Komise dne 25. ledna 2013 uvedenému členskému státu výzvu dopisem, v níž jej upozornila na případnou neslučitelnost čl. 26 A bodu 1 zákoníku o dědické dani s článkem 63 SFEU a článkem 40 Dohody o EHP.
- 4 V odpovědi ze dne 26. března 2013 Řecká republika uvedla, že dotčené vnitrostátní ustanovení je s články zmíněnými Komisí slučitelné.
- 5 Vzhledem k tomu, že Komise nebyla s touto odpovědí spokojena, vydala dne 21. listopadu 2013 odůvodněné stanovisko, na které Řecká republika odpověděla dne 21. března 2014, přičemž trvala na slučitelnosti uvedeného ustanovení s unijním právem a odkázala na své stanovisko uvedené v odpovědi na výzvu dopisem Komise.
- 6 Za těchto podmínek se Komise rozhodla podat projednávanou žalobu.

K žalobě

Argumentace účastnic řízení

- 7 Komise tvrdí, že čl. 26 A bod 1 zákoníku o dědické dani je v rozporu s volným pohybem kapitálu, jak jej zaručuje článek 63 SFEU a článek 40 Dohody o EHP.

- 8 Tento orgán poukazuje především na to, že podle sporného ustanovení nemohou osvobození od dědické daně související s hlavním bydlištěm využít dvě kategorie státních příslušníků členských států Unie nebo států, které jsou stranami Dohody o EHP, a sice státní příslušníci členských států Unie, kteří nemají trvalé bydliště v Řecku, a státní příslušníci jiných států, které jsou stranami Dohody o EHP, bez ohledu na místo jejich bydliště. Podle Komise z toho plyne, že hodnota nemovitosti nacházející se v Řecku a nabyté na základě dědické sukcese uvedenými státními příslušníky členských států Unie nebo jiných států, které jsou stranami Dohody o EHP, je nižší, jelikož dotčení dědicové podléhají vyššímu zdanění. S ohledem na ustálenou judikaturu Soudního dvora, podle níž nabytí majetku z důvodu úmrtí představuje pohyb kapitálu, a opatření snižující hodnotu dědictví rezidenta jiného členského státu, než ve kterém se nachází dotčený majetek, se považují za zakázaná omezení pohybu kapitálu, je třeba uvedené ustanovení považovat za takové omezení.
- 9 Komise dále tvrdí, že manželé a děti, kteří nemají jinou nemovitost, jsou v objektivně srovnatelné situaci, ať jsou rezidenty či nerezidenty. Odkazuje na rozsudek ze dne 22. dubna 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, bod 36), v němž Soudní dvůr rozhodl, že neexistuje žádný objektivní rozdíl odůvodňující nerovnost v daňovém zacházení mezi rezidenty a nerezidenty, jelikož částka darovací daně se vypočítá podle hodnoty nemovitosti a rodinného vztahu mezi dárce a obdarovaným, přičemž ani jedno z těchto kritérií nezávisí na místě bydliště dárce nebo obdarovaného. Podle Komise je stejně tak i dědická daň podle řecké právní úpravy založena na hodnotě nemovitosti, která je předmětem dědictví, na rodinném vztahu mezi zůstavitelem a dědici a na tom, zda dědicové mají jinou nemovitost, či nikoliv, aniž se přihlíží k tomu, zda dotčená nemovitost skutečně je či se stane hlavním bydlištěm dědiců.
- 10 Sporné ustanovení tak podle Komise zvýhodňuje výlučně dědice, kteří již v Řecku bydlí, a to buď v nemovitosti, která je předmětem dědictví, nebo jinde v tomto členském státě, což jsou zpravidla řečtí státní příslušníci. Toto ustanovení znevýhodňuje dědice, kteří v uvedeném členském státě nebydlí, což jsou zpravidla cizinci nebo řečtí státní příslušníci, kteří využili základních svobod stanovených Smlouvou o FEU a pracují, studují nebo bydlí v zahraničí.
- 11 V odpověď na argumentaci Řecké republiky, že situace rezidentů a nerezidentů není srovnatelná, pokud jde o potřeby dotčených osob v oblasti bydlení v Řecku, Komise uvádí, že tato argumentace vychází z nesprávného předpokladu, že řečtí rezidenti obvykle bydlení nemají, zatímco nerezidenti ano.
- 12 Konečně, pokud jde o odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu, kterého se dovolává Řecká republika, má Komise za to, že dotčené osvobození od daně dědické představuje pouze „obecnou úlevu“, která není odůvodněna důvody politiky v oblasti bydlení nebo sociální politiky, jelikož není podmíněna tím, že dědicové budou nemovitost nabytou děděním obývat.
- 13 Řecká republika zpochybňuje opodstatněnost argumentace Komise a konstatuje, že sporné ustanovení je v souladu se zásadou volného pohybu kapitálu.
- 14 Tento stát především tvrdí, že státní příslušníci ostatních států, které jsou stranami Dohody o EHP, nejsou vyloučeni z použití čl. 26 A bodu 1 zákoníku o dědické dani. Nebyli tam uvedeni kvůli chybě, kterou se zavazuje napravit, jelikož není důvodu je vylučovat či s nimi zacházet jinak než se státními příslušníky členských států Unie.
- 15 Řecká republika zaprvé tvrdí, že sporné ustanovení nepředstavuje omezení volného pohybu kapitálu.
- 16 Řecká republika, která v tomto ohledu poukazuje na to, že čl. 26 A bod 1 zákoníku o dědické dani se týká velmi konkrétního způsobu vypořádání dědictví a velmi omezeného a specifického osvobození od dědické daně, v podstatě uvádí, že dědictví, které případně nepominutelným dědicům na základě zákona, s sebou nese, při neexistenci svobody určit dědice, a tedy nezávisle na vůli zůstavitele, pohyb

kapitálu. Má totiž za to, že pojem „volný pohyb kapitálu“ se týká spíše možnosti investovat, a nikoliv přechodu majetku na blízké rodinné příslušníky zůstavitele v důsledku úmrtí, který je upraven zákonem.

- 17 Řecká republika v tomto ohledu tvrdí, že pokud nemají nepominutelní dědici trvalé bydliště v Řecku, nemůže osvobození od daně dědické využít nikdo jiný, a že řecký daňový systém uplatňuje jednotné daňové sazby, které platí jak pro tuzemské státní příslušníky, tak pro státní příslušníky ostatních členských států, takže při výpočtu daně dědické ani výše dotčeného osvobození nedochází k žádné diskriminaci. Dodává, že zaplacení daně dědické bez využití osvobození nepředstavuje „nadměrné zdanění“, nýbrž běžné zdanění, že tuzemští státní příslušníci a státní příslušníci ostatních členských států Unie musí k tomu, aby mohli využít tohoto osvobození, splňovat tytéž podmínky a že skutečnost, že osvobození není přiznáno dědicům-nerezidentům, nemůže nikoho odrazovat od investice do nemovitosti nacházející se v Řecku.
- 18 Zadruhé Řecká republika zdůrazňuje s ohledem na čl. 65 odst. 1 písm. a) SFEU a judikaturu Soudního dvora v oblasti přímého zdanění zejména rozsudky ze dne 6. června 2000, Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, bod 43), ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, body 28 a 29), a ze dne 25. října 2012, Komise v. Belgie (C-387/11, EU:C:2012:670, bod 45), že pokud jde o osvobození od dědické daně související s nemovitostí považovanou za hlavní bydliště, není situace dědiců, kteří mají trvalé bydliště v Řecku, objektivně srovnatelná se situací dědiců, kteří v tomto členském státě trvalé bydliště nemají. Zatímco totiž dědicové-rezidenti nemají v Řecku odpovídající nemovitost a mají potřebu bydlení v uvedeném členském státě, kterou by nemovitost nabytá děděním mohla uspokojit nebo doplnit, dědicové-nerezidenti mají zpravidla hlavní bydliště v zahraničí a s nemovitostí nabytou děděním, která se nachází v Řecku, pro účely bydlení nepočítají.
- 19 Podle Řecké republiky Komise, která se domnívá, že situace rezidentů a nerezidentů je srovnatelná, nezohledňuje cíle, které dotčené osvobození sleduje. Toto osvobození je omezeno na nabytí hlavního bydliště v Řecku prostřednictvím dědění osobou s trvalým bydlištěm v tomto státě. Osoby, které v tomto členském státě nemají bydliště a zdědí v něm nacházející se nemovitost, by ji obývaly po omezenou dobu nebo ji využívaly jinak než k bydlení. Komise rovněž nebere v úvahu skutečnost, že je prakticky nemožné kontrolovat nemovitost nacházející se v zahraničí. Nerezident, který zdědí nemovitost v Řecku, by tedy byl ve výhodnější situaci než rezident.
- 20 Řecká republika poukazuje zatřetí na to, že případné omezení volného pohybu kapitálu je odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu sociálního a finančního rázu.
- 21 Prostřednictvím specifického a omezeného osvobození od dědické daně související s hlavním bydlištěm, stanoveného v čl. 26 A bodě 1 zákoníku o dědické dani a přiznaného v rámci sociální politiky státu, chtěl zákonodárce blízkým rodinným příslušníkům zůstavitele, kteří nemají v Řecku, kde mají v okamžiku vzniku daňové povinnosti trvalé bydliště, odpovídající nemovitý majetek, pomoci nabyt v tomto členském státě takový majetek jako hlavní bydliště, a to tím, že jim přiznává daňovou úlevu. Jedná se tedy o sociální zvýhodnění, přičemž nárok na něj závisí na vazbě na řeckou společnost a stupni integrace v této společnosti.
- 22 Uvedený čl. 26 bod 1 neukládá dědici, na kterého se vztahuje dotčené osvobození, povinnost využívat zděděnou nemovitost jako hlavní bydliště, třebaže tomu tak většinou je, jelikož tato povinnost by představovala nepřiměřené omezení svobody oprávněné osoby odporující řecké ústavě a zákonodárce dal přednost realistickému přístupu zohledňujícímu případné změny v pracovní či rodinné situaci dědice.
- 23 Případné omezení volného pohybu kapitálu je odůvodněno rovněž druhým naléhavým důvodem obecného zájmu, jehož cílem je zabránit snížení daňových příjmů, neboť rozšíření osvobození od daně dědické při nabytí hlavního bydliště na nerezidenty by k takovému snížení nutně vedlo a zkreslilo by cíl, k jehož dosažení bylo toto osvobození zavedeno.

- 24 Řecká republika konečně tvrdí, že čl. 26 bod 1 zákoníku o dědické dani nejde nad rámec toho, co je nezbytné k zachování vyváženého rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členskými státy a zabránění případným operacím, jejichž jediným účelem je získání neoprávněné daňové výhody.

Závěry Soudního dvora

K dotčené svobodě

- 25 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora spadá daň ukládaná z dědění, které spočívá v přechodu majetku zanechaného zůstavitelem na jednu nebo více osob, pod ustanovení Smlouvy o FEU týkající se pohybu kapitálu s výjimkou případů, kdy jsou prvky zakládající dědění omezeny hranicemi jediného členského státu (rozsudky ze dne 23. února 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, bod 42; ze dne 17. ledna 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, bod 25; ze dne 17. října 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 20, a ze dne 3. září 2014, Komise v. Španělsko, C-127/12, nezveřejněný, EU:C:2014:2130, bod 53 a citovaná judikatura).
- 26 V projednávaném případě stanoví čl. 26 bod 1 zákoníku o dědické dani osvobození od dědické daně související s nemovitým majetkem nabytým děděním manželem nebo dítětem zůstavitele, jsou-li Řeky či státními příslušníky jiného členského státu Unie a mají-li trvalé bydliště v Řecku.
- 27 Toto ustanovení se týká daně z dědění, vztahuje se na situace, jejichž všechny zakládající prvky nejsou omezeny hranicemi jediného členského státu, a spadá tedy pod volný pohyb kapitálu.

K existenci omezení volného pohybu kapitálu

- 28 Z ustálené judikatury Soudního dvora plyne, že v případě dědění patří k opatřením zakázaným článkem 63 SFEU jakožto omezení pohybu kapitálu ta opatření, jež snižují hodnotu dědictví rezidenta v jiném členském státě, než je stát, kde se nachází dotčený majetek a který přechod tohoto majetku děděním zdaňuje (viz zejména rozsudky ze dne 11. prosince 2003, Barbier, C-364/01, EU:C:2003:665, bod 62, jakož i ze dne 17. října 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 23 a citovaná judikatura).
- 29 Pokud právní úprava členského státu, podle které uplatnění osvobození od dědické daně závisí na místě bydliště zůstavitele nebo dědice v okamžiku úmrtí, vede k tomu, že dědění v případě nerezidentů podléhá vyšší daňové zátěži než dědění týkající se pouze rezidentů, představuje tato právní úprava omezení volného pohybu kapitálu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. října 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, body 25 a 26, jakož i ze dne 3. září 2014, Komise v. Španělsko, C-127/12, nezveřejněný, EU:C:2014:2130, bod 58).
- 30 V projednávaném případě osvobozuje čl. 26 bod 1 zákoníku o dědické dani od dědické daně související s nemovitostí nebo pozemkem do určité výše manžela nebo dítěte zůstavitele, pokud nemají právo výlučného vlastnictví, užívání nebo bydlení k jiné nemovitosti postačující pro potřeby bydlení jejich rodiny, jsou státními příslušníky členského státu Unie a mají trvalé bydliště v Řecku.
- 31 Toto ustanovení snižuje hodnotu dědictví u dědice, který splňuje všechny požadované podmínky, s výjimkou podmínky týkající se povinnosti trvalého bydliště v Řecku, jelikož připravuje dotčenou sobou o osvobození od daně dědické, a vede tak k tomu, že podléhá vyšší daňové zátěži, než jakou nese dědic s trvalým bydlištěm v Řecku.
- 32 Z toho plyne, že dotčená právní úprava zakládá omezení volného pohybu kapitálu, které článek 63 SFEU v zásadě zakazuje.

K odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu

- 33 Pokud jde o případné odůvodnění omezení volného pohybu kapitálu na základě článku 65 SFEU, je třeba připomenout, že podle odst. 1 písm. a) tohoto článku 65 „[č]lánkem 63 [SFEU] není dotčeno právo členských států [...] uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován“.
- 34 Toto ustanovení musí být coby odchylka od základní zásady volného pohybu kapitálu vykládáno restriktivně. Nemůže tudíž být vykládáno v tom smyslu, že jakékoli daňové předpisy rozlišující mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště či členského státu, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky slučitelné se Smlouvou o FEU. Tato výjimka je totiž sama vymezena článkem 65 odst. 3 ES, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v čl. 65 odst. 1 SFEU „nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 63 [SFEU]“. Je tedy třeba rozlišovat mezi nerovným zacházením dovoleným na základě článku 65 SFEU a svévolnou diskriminací zakázanou odstavcem 3 tohoto článku (rozsudek ze dne 3. září 2014, Komise v. Španělsko, C-127/12, nezveřejněný, EU:C:2014:2130, body 71 až 73).
- 35 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že k tomu, aby vnitrostátní daňová právní úprava, která pro účely výpočtu dědické daně činí rozdíl mezi rezidenty a nerezidenty, mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy o FEU týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se toto rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo aby bylo opodstatněné naléhavým důvodem obecného zájmu. Taková vnitrostátní právní úprava musí být způsobilá zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nesmí překračovat meze toho, co je nezbytné k jeho dosažení (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. října 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 44 a citovaná judikatura; ze dne 3. dubna 2014, Komise v. Španělsko, C-428/12, nezveřejněný, EU:C:2014:218, bod 34, jakož i ze dne 4. září 2014, Komise v. Německo, C-211/13, nezveřejněný, EU:C:2014:2148, bod 47). Vnitrostátní právní předpisy jsou nadto způsobilé zaručit uskutečnění tvrzeného cíle pouze tehdy, pokud opravdu odpovídají snaze dosáhnout jej soudržným a systematickým způsobem (rozsudek ze dne 4. září 2014, API a další, C-184/13 až C-187/13, C-194/13, C-195/13 a C-208/13, EU:C:2014:2147, bod 53, jakož i citovaná judikatura).
- 36 Zaprvé, co se týče srovnatelnosti dotčených situací, je třeba připomenout, že pokud vnitrostátní právní úprava staví pro účely zdanění nemovitého majetku nabytého děděním, který se nachází v dotčeném členském státě, naroveň dědice-nerezidenty a dědice-rezidenty, nemůže zacházet v rámci tohoto zdanění s těmito dědici rozdílně, aniž by porušila požadavky unijního práva, pokud jde o uplatnění osvobození od dědické daně související s tímto nemovitým majetkem. Tím, že vnitrostátní zákonodárce zachází s dědictvím ve prospěch těchto dvou kategorií osob stejně, s výjimkou osvobození, na které může mít dědic nárok, totiž připouští, že mezi oběma kategoriemi neexistuje s ohledem na způsoby a podmínky výběru dědické daně žádný objektivní rozdíl, jenž by mohl odůvodnit rozdílné zacházení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. října 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 51 a citovaná judikatura).
- 37 Řecká republika v projednávaném případě na základě argumentace uvedené v bodech 18 a 19 tohoto rozsudku poukazuje na to, že mezi situacím dědiců s trvalým bydlištěm v Řecku a situacím dědiců, kteří tuto podmínku nespĺňují, existuje objektivní rozdíl, pokud jde o osvobození od dědické daně související s hlavním bydlištěm. Tento členský stát však uvádí, že řecký daňový systém uplatňuje jednotné daňové sazby, které platí jak pro tuzemské státní příslušníky, tak pro státní příslušníky ostatních členských států, pokud jde o výši dědické daně související s nemovitostí v Řecku. Teprve v souvislosti s osvobozením od dědické daně související s hlavním bydlištěm zachází sporná právní úprava rozdílně s dědictvím v případě dědice s trvalým bydlištěm v Řecku a dědictvím v případě nerezidenta.
- 38 Z toho plyne, že situace dědice s trvalým bydlištěm v Řecku a situace dědice-nerezidenta jsou pro účely přiznání dotčeného osvobození od dědické daně srovnatelné.

- 39 Zadruhé je tedy třeba přezkoumat, zda sporná právní úprava může být odůvodněna naléhavým důvodem obecného zájmu.
- 40 Nejprve je třeba konstatovat, že na rozdíl od požadavků vyplývajících z judikatury citované v bodě 35 tohoto rozsudku neumožňuje čl. 26 bod 1 zákoníku o dědické dani dosáhnout, soudržným a systematickým způsobem, cíle obecného zájmu sociálního rázu, kterého se dovolává Řecká republika a který spočívá v uspokojení potřeb bydlení v Řecku, jelikož osvobození stanovené v uvedeném ustanovení není podmíněno povinností dědice zřídit si v nemovitosti, která je předmětem dědictví, hlavní bydliště, a dokonce ani povinností uvedenou nemovitost obývat.
- 41 Při neexistenci takové povinnosti je argument Řecké republiky, že dědicové, kteří nemají bydliště v tomto členském státě, by nemovitost nabytou děděním obývali pouze po omezenou dobu nebo by ji využívali jinak než k bydlení irelevantní. Přesvědčivý není ani argument, že cílem dotčeného ustanovení je, aby přiznání uvedeného osvobození záviselo na vazbě, jakou má dědic na řeckou společnost, a na míře jeho integrace do této společnosti, jelikož dědic, který nemá při zahájení vypořádání dědictví trvalé bydliště v Řecku a nevlastní nemovitost, může mít stejně jako dědic s bydlištěm v tomto členském státě úzkou vazbu na řeckou společnost a chtít získat v uvedeném státě nemovitost, která je předmětem dědictví, aby si tam zřídil hlavní bydliště.
- 42 V této souvislosti musí být odmítnuta i argumentace Řecké republiky uvedená v bodech 19 a 22 tohoto rozsudku. Je totiž třeba připomenout, že odůvodnění, která mohou být uplatňována členským státem, musí být doprovázena vhodnými důkazy nebo analýzou způsobilosti a přiměřenosti omezujícího opatření přijatého tímto státem, jakož i konkrétními skutečnostmi umožňujícími podpořit jeho argumentaci (rozsudek ze dne 21. ledna 2016, Komise v. Kypr, C-515/14, EU:C:2016:30, bod 54 a citovaná judikatura). Řecká republika však argumenty, které uvedla, nepodložila ani neprokázala, že je nemožné kontrolovat, zda dědic-nerezident splňuje podmínky nároku na dotčené osvobození.
- 43 Dále na rozdíl od toho, co uvádí Řecká republika, spornou vnitrostátní právní úpravu nelze odůvodnit nezbytností předejít snížení daňových příjmů, ke kterému by podle tohoto členského státu došlo, kdyby se osvobození od dědické daně rozšířilo na nerezidenty. Z ustálené judikatury totiž vyplývá, že taková nezbytnost nepatří ani mezi cíle uvedené v článku 65 SFEU, ani mezi naléhavé důvody obecného zájmu, které by mohly ospravedlnit omezení svobody zavedené Smlouvou o FEU (viz zejména rozsudky ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, bod 49; ze dne 27. ledna 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, bod 46, a ze dne 10. února 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, EU:C:2011:65, bod 31).
- 44 Konečně Řecká republika nijak neprokázala, že vyloučení dědiců, kteří nemají trvalé bydliště v Řecku, z nároku na osvobození podle čl. 26 bod 1 zákoníku o dědické dani vychází z rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy a je nezbytné k zabránění zneužití.
- 45 Z toho vyplývá, že Řecká republika neuvedla před Soudním dvorem naléhavý důvod obecného zájmu, který by mohl v projednávaném případě ospravedlnit omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu článku 63 SFEU.

K porušení článku 40 Dohody o EHP

- 46 V souvislosti s tvrzením Komise, že sporná právní úprava porušuje článek 40 Dohody o EHP, Řecká republika uvádí, že státní příslušníci ostatních států, které jsou stranami Dohody o EHP, byli v čl. 26 bodě 1 zákoníku o dědické dani opomenuti kvůli chybě, kterou se zavazuje napravit.
- 47 V tomto ohledu stačí připomenout ustálenou judikaturu Soudního dvora, podle níž se existence nesplnění povinnosti musí posuzovat vzhledem ke stavu, v němž se členský stát nacházel v době, kdy uplynula lhůta stanovená v odůvodněném stanovisku, a změny, ke kterým došlo následně, nemohou

být Soudním dvorem brány v úvahu (viz zejména rozsudky ze dne 4. září 2014, Komise v. Řecko, C-351/13, nezveřejněný, EU:C:2014:2150, bod 20; ze dne 5. února 2015, Komise v. Belgie, C-317/14, EU:C:2015:63, bod 34, a ze dne 14. ledna 2016, Komise v. Řecko, C-66/15, nezveřejněný, EU:C:2016:5, bod 36).

- 48 Bez ohledu na uvedené opominutí je třeba uvést, že vzhledem k tomu, že ustanovení článku 40 Dohody o EHP mají stejný právní dosah jako v podstatě totožná ustanovení článku 63 SFEU, všechny výše uvedené úvahy týkající se existence omezení na základě článku 63 SFEU se za takových okolností, jako jsou okolnosti projednávané žaloby, použijí obdobně na uvedený článek 40 (viz obdobně rozsudek ze dne 1. prosince 2011, Komise v. Belgie, C-250/08, EU:C:2011:793, bod 83 a citovaná judikatura).
- 49 Z výše uvedených úvah vyplývá, že žaloba Komise musí být považována za opodstatněnou.
- 50 Je tedy třeba konstatovat, že Řecká republika tím, že přijala a ponechala v platnosti právní předpisy stanovící osvobození od dědické daně související s hlavním bydlištěm, které se vztahuje pouze na státní příslušníky členských států Unie s bydlištěm v Řecku, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 63 SFEU a článku 40 Dohody o EHP.

K nákladům řízení

- 51 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Řecká republika neměla ve věci úspěch, je důvodné uložit posledně uvedené náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

- 1) **Řecká republika tím, že přijala a ponechala v platnosti právní předpisy stanovící osvobození od dědické daně související s hlavním bydlištěm, které se vztahuje pouze na státní příslušníky členských států Evropské unie s bydlištěm v Řecku, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 63 SFEU a článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992.**
- 2) **Řecké republice se ukládá náhrada nákladů řízení.**

Podpisy.