

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 26ης Μαΐου 2016 (*)

«Παράβαση κράτους μέλους — Φορολογία — Ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων — Άρθρο 63 ΣΛΕΕ — Άρθρο 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ — Φόρος κληρονομίας — Κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους προβλέπουσα απαλλαγή από τον φόρο κληρονομίας για την πρώτη κατοικία υπό την προϋπόθεση ο κληρονόμος να κατοικεί μονίμως στο εν λόγω κράτος μέλος — Περιορισμός — Δικαιολόγηση»

Στην υπόθεση C-244/15,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 258 ΕΚ λόγω παραβάσεως, που ασκήθηκε στις 27 Μαΐου 2015,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους Δ. Τριανταφύλλου και W. Roels, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Ελληνικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενη από τις Μ. Τασσοπούλου και Β. Καρρά,

καθής,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. Toader, πρόεδρο τμήματος, A. Rosas και E. Jarašiūnas (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με την προσφυγή της, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι η Ελληνική Δημοκρατία, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ νομοθεσία προβλέπουσα απαλλαγή από τον φόρο κληρονομίας για την πρώτη κατοικία, η οποία δημιουργεί δυσμενείς διακρίσεις δεδομένου ότι εφαρμόζεται αποκλειστικώς στους υπηκόους της Ευρωπαϊκής Ένωσης που κατοικούν στην Ελλάδα, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ και από το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994, L 1, σ. 3, στο εξής: Συμφωνία ΕΟΧ).

Το νομικό πλαίσιο

Το ελληνικό δίκαιο

- 2 Το άρθρο 26Α του κώδικα **φορολογίας κληρονομιών**, με τίτλο «Απαλλαγή πρώτης κατοικίας», προβλέπει στο σημείο 1:

«Κατοικία ή οικόπεδο, που αποκτάται αιτία θανάτου από σύζυγο ή τέκνο του κληρονομούμενου κατά πλήρη κυριότητα, εξ ολοκλήρου ή κατά ποσοστό εξ αδιαιρέτου, απαλλάσσεται από τον φόρο, εφόσον ο κληρονόμος ή κληροδόχος ή ο σύζυγος αυτού ή οποιοδήποτε από τα ανήλικα τέκνα αυτού δεν έχουν δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης σε κατοικία ή ιδανικό μερίδιο κατοικίας που πληροί τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς τους ή δικαίωμα πλήρους κυριότητας σε οικόπεδο οικοδομήσιμο ή σε ιδανικό μερίδιο οικοπέδου, στα οποία αντιστοιχεί εμβαδόν κτίσματος που πληροί τις στεγαστικές τους ανάγκες και βρίσκονται σε δημοτικό ή κοινοτικό διαμέρισμα με πληθυσμό άνω των 3.000 κατοίκων. Οι στεγαστικές ανάγκες θεωρείται ότι καλύπτονται, αν το συνολικό εμβαδόν των ανωτέρω ακινήτων και των λοιπών αντίστοιχων κληρονομιών ακινήτων είναι 70 τ.μ., προσαυξανόμενα κατά 20 τ.μ. για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα και κατά 25 τ.μ. για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα, των οποίων την επιμέλεια έχει ο δικαιούχος. Δικαιούχοι της απαλλαγής είναι οι Έλληνες και οι πολίτες κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι δικαιούχοι πρέπει να είναι μόνιμοι κάτοικοι Ελλάδας.»

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

- 3 Κατόπιν ατελέσφορης επικοινωνίας μεταξύ της Επιτροπής και της Ελληνικής Δημοκρατίας στο πλαίσιο του συστήματος «EU Pilot», η Επιτροπή, στις 25 Ιανουαρίου 2013, απηύθυνε προειδοποιητική επιστολή στο ως άνω κράτος μέλος, εφιστώντας την προσοχή του σχετικά με την ενδεχόμενη ασυμβατότητα του άρθρου 26Α, σημείο 1, του κώδικα **φορολογίας κληρονομιών** προς το άρθρο 63 ΣΛΕΕ και το άρθρο 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ.
- 4 Στην από 26 Μαρτίου 2013 απάντησή της, η Ελληνική Δημοκρατία ισχυρίστηκε ότι η επίμαχη εθνική διάταξη είναι συμβατή με τα μνημονευθέντα από την Επιτροπή άρθρα.
- 5 Επειδή δεν θεώρησε ικανοποιητική από την απάντηση αυτή, η Επιτροπή εξέδωσε στις 21 Νοεμβρίου 2013 αιτιολογημένη γνώμη, στην οποία η Ελληνική Δημοκρατία απάντησε στις 21 Μαρτίου 2014, προβάλλοντας εκ νέου ότι η εν λόγω διάταξη είναι σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης και παραπέμποντας στη θέση που εξέφρασε στην απάντησή της στην προειδοποιητική επιστολή της Επιτροπής.
- 6 Υπό τις περιστάσεις αυτές, η Επιτροπή αποφάσισε να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή.

Επί της προσφυγής

Επιχειρήματα των διαδίκων

- 7 Η Επιτροπή διατείνεται ότι το άρθρο 26Α, σημείο 1, του κώδικα **φορολογίας κληρονομιών** αντιβαίνει στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, όπως διασφαλίζεται από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ και το άρθρο 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ.
- 8 Κατ' αρχάς, το εν λόγω θεσμικό όργανο παρατηρεί ότι, σύμφωνα με την επίμαχη διάταξη, δύο διαφορετικές κατηγορίες υπηκόων των κρατών μελών της Ένωσης ή λοιπών συμβαλλομένων κρατών στη Συμφωνία ΕΟΧ δεν μπορούν να τύχουν απαλλαγής από τον φόρο κληρονομίας για την πρώτη κατοικία, ήτοι οι υπήκοοι των κρατών μελών της Ένωσης που δεν είναι μόνιμοι κάτοικοι Ελλάδας και οι υπήκοοι των λοιπών συμβαλλομένων κρατών στη Συμφωνία ΕΟΧ, ανεξαρτήτως του τόπου κατοικίας τους. Επομένως, κατά την Επιτροπή, η αξία ακινήτου που βρίσκεται στην

Ελλάδα και το οποίο αποκτούν εκ κληρονομίας οι ως άνω υπήκοοι των κρατών μελών της Ένωσης ή των λοιπών συμβαλλομένων κρατών στη Συμφωνία ΕΟΧ μειώνεται, δεδομένου ότι στους εν λόγω κληρονόμους επιβάλλεται μεγαλύτερη φορολογία. Λαμβανομένης υπόψη της πάγιας νομολογίας του Δικαστηρίου, σύμφωνα με την οποία οι κληρονομίες συνιστούν κινήσεις κεφαλαίων και τα μέτρα που μειώνουν την αξία της κληρονομίας κατοίκου κράτους μέλους άλλου από αυτό στο οποίο βρίσκονται τα οικεία περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται απαγορευόμενοι περιορισμοί για τις κινήσεις κεφαλαίων, η εν λόγω διάταξη πρέπει να θεωρηθεί ως τέτοιου είδους περιορισμός.

9. Εν συνεχεία, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι οι σύζυγοι και τα τέκνα του κληρονομούμενου που δεν έχουν άλλο ακίνητο βρίσκονται σε αντικειμενικώς συγκρίσιμη κατάσταση, ανεξαρτήτως του αν είναι κάτοικοι ημεδαπής ή κάτοικοι αλλοδαπής. Παραπέμπει στην απόφαση της 22ας Απριλίου 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, σκέψη 36), στην οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν υφίσταται καμία αντικειμενική διαφορά δικαιολογούσα άνιση φορολογική μεταχείριση μεταξύ κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής, εφόσον το ποσό του φόρου δωρεάς υπολογίζεται βάσει της αξίας του ακινήτου και του οικογενειακού δεσμού μεταξύ δωρητή και δωρεοδόχου, η δε εφαρμογή του ενός ή του άλλου από τα κριτήρια αυτά δεν εξαρτάται από τον τόπο κατοικίας του δωρητή ή του δωρεοδόχου. Ομοίως, κατά την Επιτροπή, ο φόρος κληρονομίας που προβλέπει η επίμαχη ελληνική κανονιστική ρύθμιση βασίζεται στην αξία του ακινήτου που αποτελεί αντικείμενο της κληρονομίας, στον οικογενειακό δεσμό μεταξύ κληρονομούμενου και κληρονόμων και στο αν οι κληρονόμοι έχουν άλλο ακίνητο, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το κατά πόσον το κληρονομιαίο ακίνητο όντως είναι ή καθίσταται η πρώτη κατοικία των κληρονόμων.
10. Επομένως, κατά την Επιτροπή, η επίμαχη διάταξη ευνοεί αποκλειστικώς τους κληρονόμους που κατοικούν ήδη στην Ελλάδα, είτε στο κληρονομιαίο ακίνητο είτε αλλού στο εν λόγω κράτος μέλος, οι οποίοι είναι συνήθως Έλληνες υπήκοοι. Η διάταξη αυτή περιάγει σε δυσμενή θέση τους κληρονόμους που δεν κατοικούν στο ως άνω κράτος μέλος, οι οποίοι είναι συνήθως αλλοδαποί ή Έλληνες υπήκοοι που έχουν ασκήσει τις προβλεπόμενες από τη Συνθήκη ΛΕΕ θεμελιώδεις ελευθερίες προκειμένου να εργαστούν, να σπουδάσουν ή να διαμείνουν στην αλλοδαπή.
11. Απαντώντας στην προβληθείσα από την Ελληνική Δημοκρατία επιχειρηματολογία ότι δεν είναι συγκρίσιμη η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής και των κατοίκων αλλοδαπής όσον αφορά τις στεγαστικές ανάγκες των ενδιαφερομένων στην Ελλάδα, η Επιτροπή διατείνεται ότι η επιχειρηματολογία αυτή βασίζεται στην εσφαλμένη προκείμενη ότι οι κάτοικοι Ελλάδας δεν διαθέτουν γενικώς στέγη, ενώ οι κάτοικοι αλλοδαπής διαθέτουν.
12. Τέλος, όσον αφορά τη δικαιολόγηση του περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων που προβάλλει η Ελληνική Δημοκρατία, η Επιτροπή θεωρεί ότι η επίμαχη απαλλαγή από τον φόρο κληρονομίας συνιστά απλώς «γενική διευκόλυνση», η οποία δεν δικαιολογείται από λόγους στεγαστικής ή κοινωνικής πολιτικής, εφόσον δεν εξαρτάται από την ιδιοκατοίκηση των κληρονόμων στο κληρονομιαίο ακίνητο.
13. Η Ελληνική Δημοκρατία αμφισβητεί τη βασιμότητα της προβληθείσας από την Επιτροπή επιχειρηματολογίας και υποστηρίζει ότι η επίμαχη διάταξη συνάδει με την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων.
14. Προκαταρκτικώς, το εν λόγω κράτος μέλος υποστηρίζει ότι οι υπήκοοι των λοιπών συμβαλλομένων κρατών στη Συμφωνία ΕΟΧ δεν αποκλείονται της εφαρμογής του άρθρου 26Α, σημείο 1, του κώδικα **φορολογίας κληρονομιών**. Δεν έχουν συμπεριληφθεί στο άρθρο αυτό εκ παραδρομής, την οποία δεσμεύεται να διορθώσει, εφόσον δεν συντρέχει κανείς λόγος αποκλεισμού ή διαφορετικής μεταχειρίσεώς τους σε σχέση με τους υπηκόους των κρατών μελών της Ένωσης.
15. Πρώτον, η Ελληνική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι η επίμαχη διάταξη δεν συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

- 16 Επ' αυτού, η Ελληνική Δημοκρατία, παρατηρώντας ότι το άρθρο 26Α, σημείο 1, του κώδικα **φορολογίας κληρονομιών** αφορά έναν πολύ συγκεκριμένο τρόπο κληρονομικής διαδοχής και μια πολύ ειδική και περιορισμένη απαλλαγή από τον φόρο κληρονομίας, διατείνεται, κατ' ουσίαν, ότι η κληρονομία των δικαιούχων νόμιμης μοίρας κατ' εφαρμογήν του νόμου δεν συνεπάγεται, ελλείψει ελευθερίας καθορισμού κληρονόμων και, κατά συνέπεια, ανεξαρτήτως της βουλήσεως του κληρονομούμενου και του κληρονόμου, κίνηση κεφαλαίων. Συγκεκριμένα, η Ελληνική Δημοκρατία εκτιμά ότι η έννοια της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων προσιδιάζει περισσότερο στη δυνατότητα επενδύσεων παρά σε μεταβίβαση περιουσίας αιτία θανάτου στους εγγύτερους συγγενείς του κληρονομούμενου, η οποία διέπεται από τον νόμο.
- 17 Συναφώς, η Ελληνική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι, αν οι δικαιούχοι νόμιμης μοίρας δεν κατοικούν μονίμως στην Ελλάδα, κανένα άλλο πρόσωπο δεν μπορεί να τύχει της απαλλαγής από τον φόρο κληρονομίας, καθώς και ότι το ελληνικό φορολογικό σύστημα έχει ενιαίες φορολογικές κλίμακες, οι οποίες εφαρμόζονται στους ημεδαπούς και στους υπηκόους άλλων κρατών μελών, οπότε δεν γίνεται καμία διάκριση στον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας ούτε στο ποσό της επίμαχης απαλλαγής. Προσθέτει ότι η καταβολή του φόρου κληρονομίας χωρίς εφαρμογή της απαλλαγής δεν συνιστά «υπερφορολόγηση» αλλά συνήθη φορολόγηση, ότι για να τύχουν της απαλλαγής αυτής οι ημεδαποί και οι υπήκοοι των λοιπών κρατών μελών της Ένωσης πρέπει να πληρούν τις ίδιες προϋποθέσεις, καθώς και ότι η μη χορήγηση απαλλαγής στους κληρονόμους κατοίκους αλλοδαπής δεν λειτουργεί αποτρεπτικά από την πραγματοποίηση επενδύσεως σε ακίνητο στην Ελλάδα.
- 18 Δεύτερον, η Ελληνική Δημοκρατία επισημαίνει ότι, από απόψεως του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ και της νομολογίας του Δικαστηρίου στον τομέα της άμεσης **φορολογίας**, μεταξύ άλλων, των αποφάσεων της 6ης Ιουνίου 2000, Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, σκέψη 43), της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, σκέψεις 28 και 29), καθώς και της 25ης Οκτωβρίου 2012, Επιτροπή κατά Βελγίου (C-387/11, EU:C:2012:670, σκέψη 45), όσον αφορά την απαλλαγή από τον φόρο κληρονομίας ακινήτου το οποίο θεωρείται ως πρώτη κατοικία, η κατάσταση των κληρονόμων που κατοικούν μονίμως στην Ελλάδα δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμη με την κατάσταση των κληρονόμων που δεν κατοικούν μονίμως στο εν λόγω κράτος μέλος. Συγκεκριμένα, ενώ οι ημεδαποί κληρονόμοι δεν διαθέτουν άλλο κατάλληλο ακίνητο στην Ελλάδα και έχουν στεγαστικές ανάγκες στο εν λόγω κράτος μέλος τις οποίες μπορεί να καλύψει ή να συμπληρώσει το κληρονομαίο ακίνητο, οι αλλοδαποί κληρονόμοι έχουν, κατά γενικό κανόνα, πρώτη κατοικία στην αλλοδαπή και δεν υπολογίζουν στο κληρονομαίο ακίνητο που βρίσκεται στην Ελλάδα για τη στέγασή τους.
- 19 Κατά την Ελληνική Δημοκρατία, η Επιτροπή, εκτιμώντας ότι η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής και των κατοίκων αλλοδαπής είναι συγκρίσιμη, δεν λαμβάνει υπόψη τους επιδιωκόμενους με την επίμαχη απαλλαγή σκοπούς. Η εν λόγω απαλλαγή αφορά περιοριστικώς την εκ κληρονομίας απόκτηση πρώτης κατοικίας στην Ελλάδα από μόνιμο κάτοικο ημεδαπής. Τα πρόσωπα που δεν κατοικούν στο εν λόγω κράτος μέλος και κληρονομούν ακίνητο κείμενο στο κράτος μέλος αυτό διαμένουν στο ως άνω ακίνητο για μικρό χρονικό διάστημα ή το εκμεταλλεύονται με άλλον τρόπο. Η Επιτροπή παραγνωρίζει επίσης το γεγονός ότι είναι πρακτικώς αδύνατο να πραγματοποιείται έλεγχος ακινήτου της αλλοδαπής. Κατά συνέπεια, ο κάτοικος αλλοδαπής ο οποίος κληρονομεί ακίνητο κείμενο στην Ελλάδα βρίσκεται σε πλεονεκτικότερη θέση από αυτήν ενός κατοίκου ημεδαπής.
- 20 Τρίτον, η Ελληνική Δημοκρατία διατείνεται ότι ο τυχόν περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, κοινωνικής και οικονομικής φύσεως.
- 21 Συγκεκριμένα, με την ειδική και περιορισμένη στην πρώτη κατοικία απαλλαγή από τον φόρο κληρονομίας, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 26Α, σκέψη 1, του κώδικα **φορολογίας κληρονομιών** και χορηγείται στο πλαίσιο της εφαρμοζόμενης από το κράτος κοινωνικής πολιτικής, ο νομοθέτης θέλησε να βοηθήσει τους εγγύτερους συγγενείς του κληρονομούμενου οι οποίοι δεν έχουν κατάλληλο προς στέγαση ακίνητο στην Ελλάδα, όπου κατοικούν μονίμως κατά τον χρόνο γενέσεως

της φορολογικής οφειλής, να αποκτήσουν, στο εν λόγω κράτος μέλος, τέτοιου είδους αγαθό ως πρώτη κατοικία, παρέχοντάς τους φορολογική ελάφρυνση. Κατά συνέπεια, πρόκειται για κοινωνικής φύσεως πλεονέκτημα, η χορήγηση του οποίου εξαρτάται από τον δεσμό με την ελληνική κοινωνία και τον βαθμό ενσωματώσεως σε αυτήν.

- 22 Το εν λόγω άρθρο 26Α, σημείο 1, δεν επιβάλλει στον κληρονόμο που δικαιούται της επίμαχης απαλλαγής την υποχρέωση χρησιμοποίησης του κληρονομιαίου ακινήτου ως πρώτης κατοικίας, μολονότι αυτό συμβαίνει γενικώς, εφόσον, αφενός, η υποχρέωση αυτή θα συνιστούσε δυσανάλογο περιορισμό της ελευθερίας του κληρονόμου, αντίθετο προς το ελληνικό Σύνταγμα, και, αφετέρου, ο νομοθέτης προτίμησε να υιοθετήσει ρεαλιστική προσέγγιση, λαμβάνοντας υπόψη τις τυχόν μεταβολές στην επαγγελματική ή οικογενειακή κατάσταση του κληρονόμου.
- 23 Τυχόν περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων δικαιολογείται επίσης από δεύτερο επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος, ήτοι την αποφυγή μείωσης των φορολογικών εσόδων, εφόσον η επέκταση της απαλλαγής από τον φόρο κληρονομίας για την πρώτη κατοικία στους κατοίκους αλλοδαπής θα είχε ως αναπόφευκτη συνέπεια τη μείωση αυτή και θα αλλοίωνε τον σκοπό θεσπίσεως της εν λόγω απαλλαγής.
- 24 Τέλος, η Ελληνική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι το άρθρο 26Α, σημείο 1, του κώδικα **φορολογίας κληρονομιών** δεν βαίνει πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για τη διατήρηση ισόρροπης κατανομής των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών και την πρόληψη τυχόν μεθοδεύσεων με αποκλειστικό σκοπό τη χορήγηση αδικαιολόγητου φορολογικού πλεονεκτήματος.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

Επί της οικείας ελευθερίας

- 25 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ο φόρος κληρονομίας, η οποία συνίσταται στη μεταβίβαση της περιουσίας που κατέλιπε ο κληρονομούμενος προς ένα ή περισσότερα πρόσωπα, εμπίπτει στις διατάξεις της Συνθήκης σχετικά με τις κινήσεις κεφαλαίων, εξαιρουμένων των περιπτώσεων όπου τα συστατικά στοιχεία των πράξεων αυτών περιορίζονται στο εσωτερικό ενός μόνον κράτους μέλους (αποφάσεις της 23ης Φεβρουαρίου 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, σκέψη 42· της 17ης Ιανουαρίου 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, σκέψη 25· της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 20, και της 3ης Σεπτεμβρίου 2014, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-127/12, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:2130, σκέψη 53 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 26 Εν προκειμένω, το άρθρο 26Α, σημείο 1, του κώδικα **φορολογίας κληρονομιών** προβλέπει απαλλαγή πρώτης κατοικίας από τον φόρο κληρονομίας για ακίνητο το οποίο κληρονομεί ο σύζυγος ή το τέκνο του κληρονομούμενου, όταν είναι Έλληνες ή υπήκοοι άλλου κράτους μέλους της Ένωσης και μόνιμοι κάτοικοι Ελλάδας.
- 27 Η διάταξη αυτή ως προς τον φόρο κληρονομίας αφορά καταστάσεις των οποίων τα συστατικά στοιχεία δεν περιορίζονται μόνον εντός ενός κράτους μέλους και, συνεπώς, εμπίπτει στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων.
- Επί της ενδεχόμενης υπάρξεως περιορισμού στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων
- 28 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, όσον αφορά την περίπτωση των **κληρονομιών**, στα μέτρα που απαγορεύει το άρθρο 63 ΣΛΕΕ, ως περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων, περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, όσα έχουν ως συνέπεια την απομείωση της αξίας της κληρονομίας κατοίκου κράτους άλλου από το κράτος στο οποίο βρίσκονται τα οικεία περιουσιακά στοιχεία και το οποίο επιβάλλει φόρο κληρονομίας επί των στοιχείων αυτών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 11ης Σεπτεμβρίου 2003, C-364/01, EU:C:2003:665, σκέψη 62, καθώς και της 17ης

Οκτωβρίου 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 29 Πράγματι, συνιστά περιορισμό στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους κατά την οποία η εφαρμογή απαλλαγής από τον φόρο κληρονομίας εξαρτάται από τον τόπο κατοικίας του κληρονομούμενου και του κληρονόμου κατά τον χρόνο του θανάτου, όταν έχει ως αποτέλεσμα να καθιστά επαχθέστερη τη φορολογική μεταχείριση των **κληρονομιών** που αφορούν κατοίκους αλλοδαπής σε σύγκριση με τη μεταχείριση όσων **κληρονομιών** αφορούν μόνον κατοίκους ημεδαπής (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψεις 25 και 26, καθώς και της 3ης Σεπτεμβρίου 2014, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-127/12, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:2130, σκέψη 58).
- 30 Εν προκειμένω, το άρθρο 26Α, σημείο 1, του κώδικα **φορολογίας κληρονομιών** απαλλάσσει από τον φόρο κληρονομίας κατοικίας ή οικοπέδου, μέχρις ενός ορισμένου ποσού, τον σύζυγο ή το τέκνο του κληρονομούμενου εφόσον δεν έχουν πλήρη κυριότητα ή δικαίωμα επικαρπίας ή οικήσεως σε άλλο ακίνητο καλύπτον τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς τους, είναι υπήκοοι κράτους μέλους της Ένωσης και μόνιμοι κάτοικοι Ελλάδας.
- 31 Η διάταξη αυτή έχει ως αποτέλεσμα την απομείωση της αξίας της κληρονομίας για τον κληρονόμο που πληροί όλες τις απαιτούμενες προϋποθέσεις πλην αυτής που αφορά την υποχρέωση μόνιμης κατοικίας στην Ελλάδα, στερώντας τον ενδιαφερόμενο της απαλλαγής από τον φόρο κληρονομίας και καταλήγοντας, με τον τρόπο αυτό, να του επιβάλλει επαχθέστερη φορολογική μεταχείριση από αυτήν που επιβάλλεται σε κληρονόμο μόνιμο κάτοικο Ελλάδας.
- 32 Επομένως, η επίμαχη νομοθεσία συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων ο οποίος, κατ' αρχήν, απαγορεύεται από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ.
- Επί των δικαιολογήσεων περιορισμού στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων
- 33 Όσον αφορά τυχόν δικαιολόγηση περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων βάσει του άρθρου 65 ΣΛΕΕ, υπενθυμίζεται ότι, κατά την παράγραφο 1, στοιχείο α', του εν λόγω άρθρου 65, «το άρθρο 63 [ΣΛΕΕ] δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών [...] να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους».
- 34 Η διάταξη αυτή, ως παρέκκλιση από τη θεμελιώδη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Ως εκ τούτου, η εν λόγω διάταξη δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι κάθε εθνική φορολογική ρύθμιση που προβαίνει σε διάκριση μεταξύ των φορολογουμένων βάσει του τόπου κατοικίας τους ή του κράτους μέλους στο οποίο επενδύουν τα κεφάλαιά τους είναι αυτομάτως συμβατή με τη Συνθήκη ΛΕΕ. Πράγματι, η παρέκκλιση αυτή περιορίζεται από το άρθρο 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, το οποίο ορίζει ότι οι προβλεπόμενες στο άρθρο 65, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ εθνικές διατάξεις «δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο 63 [ΣΛΕΕ]». Επομένως, η επιτρεπόμενη από το άρθρο 65 ΣΛΕΕ διαφορετική μεταχείριση διαφέρει από τις αυθαίρετες διακρίσεις τις οποίες απαγορεύει η παράγραφος 3 του άρθρου αυτού (απόφαση της 3ης Σεπτεμβρίου 2014, Επιτροπή κατά Ισπανίας, C-127/12, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:2130, σκέψεις 71 έως 73).
- 35 Συναφώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, για να μπορέσει εθνική φορολογική ρύθμιση η οποία, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομίας, προβαίνει σε διαφορετική μεταχείριση κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής, να θεωρηθεί συμβατή με τις διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, πρέπει η διαφορετική αυτή μεταχείριση να αφορά καταστάσεις που αντικειμενικώς δεν μπορούν να συγκριθούν ή να δικαιολογείται από επιτακτική

ανάγκη γενικού συμφέροντος. Μια τέτοια εθνική ρύθμιση πρέπει να είναι κατάλληλη προς επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία της 3ης Απριλίου 2014, Επιτροπή κατά Ισπανία, C428/12, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:218, σκέψη 34, καθώς και της 4ης Σεπτεμβρίου 2014, Επιτροπή κατά Γερμανίας, C-211/13, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:2148, σκέψη 47). Επιπλέον, η εθνική νομοθεσία μπορεί να διασφαλίζει την επίτευξη του προβαλλόμενου σκοπού μόνον εάν εξυπηρετεί πράγματι την επίτευξή του με συνέπεια και συστηματικότητα (απόφαση της 4ης Σεπτεμβρίου 2014, API κ.λπ., C-184/13 έως C-187/13, C-194/13, C-195/13 και C-208/13, EU:C:2014:2147, σκέψη 53 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

- 36 Όσον αφορά, πρώτον, τη συγκρισιμότητα των επίμαχων καταστάσεων, υπενθυμίζεται ότι, εφόσον εθνική ρύθμιση αντιμετωπίζει ισότιμα, σε σχέση με τη φορολόγηση κληρονομιαίου ακινήτου κείμενου εντός του εν λόγω κράτους μέλους, τους κληρονόμους κατοίκους αλλοδαπής και τους κληρονόμους κατοίκους ημεδαπής, συνιστά παραβίαση του δικαιίου της Ένωσης η πρόβλεψη, στο πλαίσιο του ίδιου φορολογικού καθεστώτος, διαφορετικής μεταχειρίσεως για τους κληρονόμους αυτούς όσον αφορά την απαλλαγή από τον φόρο κληρονομίας για το εν λόγω ακίνητο. Πράγματι, ο εθνικός νομοθέτης, καθώς επιφύλαξε την ίδια μεταχείριση στις κληρονομίες που αφορούν τις δύο προαναφερθείσες κατηγορίες κληρονόμων, με εξαίρεση το ύψος του αφορολόγητου ποσού που δικαιούται ο κληρονόμος, δέχθηκε ότι, όσον αφορά τον τρόπο και τις προϋποθέσεις επιβολής του φόρου κληρονομίας, δεν υφίσταται μεταξύ των δύο αυτών κατηγοριών καμία αντικειμενική διαφορά δυνάμενη να δικαιολογήσει τη διαφορετική μεταχείρισή τους (βλ., συναφώς, απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, σκέψη 51 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 37 Εν προκειμένω, η Ελληνική Δημοκρατία διατείνεται, προβάλλοντας την εκτεθείσα στις σκέψεις 18 και 19 της παρούσας αποφάσεως επιχειρηματολογία, ότι υφίσταται αντικειμενική διαφορά μεταξύ της καταστάσεως των κληρονόμων μόνιμων κατοίκων Ελλάδας και αυτής των κληρονόμων που δεν πληρούν την προϋπόθεση αυτή, όσον αφορά την απαλλαγή από τον φόρο κληρονομίας για την πρώτη κατοικία. Πάντως, το εν λόγω κράτος μέλος επισημαίνει ότι το ελληνικό φορολογικό σύστημα έχει ενιαίες φορολογικές κλίμακες, οι οποίες εφαρμόζονται στους ημεδαπούς και στους υπηκόους άλλων κρατών μελών όσον αφορά το ποσό του φόρου κληρονομίας ακινήτου κειμένου στην Ελλάδα. Μόνον όσον αφορά την απαλλαγή από τον φόρο κληρονομίας για την πρώτη κατοικία προβαίνει η επίμαχη ρύθμιση σε διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των **κληρονομιών** που αφορούν κληρονόμο μόνιμο κάτοικο Ελλάδας και αυτών που αφορούν κληρονόμο κάτοικο αλλοδαπής.
- 38 Επομένως, η κατάσταση κληρονόμου μόνιμου κατοίκου Ελλάδας και η κατάσταση κληρονόμου κατοίκου αλλοδαπής είναι συγκρίσιμες για τη χορήγηση της επίμαχης απαλλαγής από τον φόρο κληρονομίας.
- 39 Κατά συνέπεια, πρέπει, δεύτερον, να εξεταστεί αν η επίμαχη εθνική ρύθμιση μπορεί να δικαιολογείται αντικειμενικά από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος.
- 40 Διαπιστώνεται, κατ' αρχάς, ότι, αντιθέτως προς τις απαιτήσεις που απορρέουν από την παρατεθείσα στη σκέψη 35 της παρούσας αποφάσεως νομολογία, το άρθρο 26Α, σημείο 1, του κώδικα **φορολογίας κληρονομιών** δεν συμβάλλει με συνέπεια και συστηματικότητα στην επίτευξη του σκοπού γενικού συμφέροντος κοινωνικής τάξεως, τον οποίο προβάλλει η Ελληνική Δημοκρατία και συνίσταται στην κάλυψη των στεγαστικών αναγκών στην Ελλάδα, δεδομένου ότι η προβλεπόμενη στην εν λόγω διάταξη απαλλαγή δεν εξαρτάται από την υποχρέωση του κληρονόμου να έχει ως πρώτη κατοικία το ακίνητο που αποτελεί αντικείμενο της κληρονομίας, ούτε καν να το ιδιοκατοικήσει.
- 41 Ελλείπει τέτοιου είδους υποχρεώσεως, είναι αλυσιτελές το επιχείρημα της Ελληνικής Δημοκρατίας ότι οι κληρονόμοι που δεν κατοικούν στο εν λόγω κράτος μέλος διαμένουν στο κληρονομιαίο ακίνητο μόνο για μικρό χρονικό διάστημα ή το

εκμεταλλεύονται με άλλον τρόπο. Δεν είναι πειστικό ούτε το επιχείρημα ότι η επίμαχη διάταξη αποσκοπεί στη συνάρτηση της χορηγήσεως της εν λόγω απαλλαγής από τον δεσμό που διατηρεί ο κληρονόμος με την ελληνική κοινωνία και από τον βαθμό ενσωματώσεώς του σε αυτήν, εφόσον κληρονόμος που δεν κατοικεί μόνιμως στην Ελλάδα κατά την έναρξη της κληρονομικής διαδοχής και δεν έχει ακίνητο μπορεί, ακριβώς όπως και ο κληρονόμος κάτοικος του εν λόγω κράτους μέλους, να διατηρεί στενούς δεσμούς με την ελληνική κοινωνία και να επιθυμεί να αποκτήσει, στο ως άνω κράτος, το κληρονομιαίο ακίνητο, ώστε να έχει εκεί την πρώτη του κατοικία.

- 42 Συναφώς, πρέπει επίσης να απορριφθεί η εκτεθείσα στις σκέψεις 19 και 22 της παρούσας αποφάσεως επιχειρηματολογία της Ελληνικής Δημοκρατίας. Συγκεκριμένα, υπενθυμίζεται ότι οι δικαιολογητικοί λόγοι που μπορούν να προβληθούν από ένα κράτος μέλος πρέπει να συνοδεύονται από ανάλυση της καταλληλότητας και της αναλογικότητας του περιοριστικού μέτρου που λαμβάνει το κράτος αυτό, καθώς και των συγκεκριμένων στοιχείων που μπορούν να στηρίξουν την επιχειρηματολογία του (απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2016, Επιτροπή κατά Κύπρου, C-515/14, EU:C:2016:30, σκέψη 54 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Ωστόσο, η Ελληνική Δημοκρατία δεν τεκμηρίωσε τα επιχειρήματα που προέβαλε, όπως και δεν απέδειξε ότι θα ήταν αδύνατον να ελεγχθεί κατά πόσον ο κληρονόμος κάτοικος αλλοδαπής πληροί τις προϋποθέσεις ώστε να τύχει της επίμαχης απαλλαγής.
- 43 Εν συνεχεία, αντιθέτως προς όσα ισχυρίζεται η Ελληνική Δημοκρατία, η επίμαχη εθνική ρύθμιση δεν δικαιολογείται από την ανάγκη προλήψεως της μείωσης των φορολογικών εσόδων η οποία θα επερχόταν, κατά το εν λόγω κράτος μέλος, αν η απαλλαγή από τον επίμαχο φόρο κληρονομίας επεκτεινόταν στους κατοίκους αλλοδαπής. Συγκεκριμένα, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι μια τέτοια ανάγκη δεν περιλαμβάνεται στους στόχους του άρθρου 65 ΣΛΕΕ ούτε στις επιτακτικές ανάγκες γενικού συμφέροντος που μπορούν να δικαιολογήσουν περιορισμό ελευθερίας την οποία κατοχυρώνει η Συνθήκη ΛΕΕ (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, σκέψη 49· της 27ης Ιανουαρίου 2009, Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, σκέψη 46, και της 10ης Φεβρουαρίου 2011, Missionswerk Werner Heukelbach, C-25/10, EU:C:2011:65, σκέψη 31).
- 44 Τέλος, η Ελληνική Δημοκρατία ουδόλως απέδειξε ότι ο αποκλεισμός των κληρονόμων που δεν κατοικούν μόνιμως στην Ελλάδα από την απαλλαγή του άρθρου 26Α, σημείο 1, του κώδικα **φορολογίας κληρονομιών** προκύπτει από την κατανομή των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών και είναι απαραίτητος προς αποφυγήν καταχρήσεων.
- 45 Συνεπώς, η Ελληνική Δημοκρατία δεν προέβαλε ενώπιον του Δικαστηρίου κανέναν επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος δυνάμενο να δικαιολογήσει, εν προκειμένω, περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 63 ΣΛΕΕ.

Επί της παραβάσεως του άρθρου 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ

- 46 Όσον αφορά την παράβαση του άρθρου 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ από την επίμαχη ρύθμιση, την οποία προέβαλε η Επιτροπή, η Ελληνική Δημοκρατία διατείνεται ότι οι υπήκοοι των λοιπών συμβαλλομένων κρατών στη Συμφωνία ΕΟΧ παρελήφθησαν από το άρθρο 26Α, σημείο 1, του κώδικα **φορολογίας κληρονομιών** εκ παραδρομής, την οποία δεσμεύεται να διορθώσει.
- 47 Αρκεί να υπομνηστεί, συναφώς, η πάγια νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία η διάπραξη παραβάσεως πρέπει να εκτιμάται με γνώμονα την κατάσταση του κράτους μέλους, όπως αυτή εμφανιζόταν κατά τη λήξη της ταχθείσας με την αιτιολογημένη γνώμη προθεσμίας, και ότι οι επελθούσες στη συνέχεια μεταβολές δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη από το Δικαστήριο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 4ης Σεπτεμβρίου 2014, Επιτροπή κατά Ελλάδας, C-351/13, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:2150, σκέψη 20· της 5ης Φεβρουαρίου 2015, Επιτροπή κατά Βελγίου, C-317/14, EU:C:2015:63, σκέψη 34, και της 14ης Ιανουαρίου 2016, Επιτροπή κατά Ελλάδας, C-66/15, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2016:5, σκέψη 36).

- 48 Ανεξαρτήτως της εν λόγω παραλείψεως, επισημαίνεται ότι, καθόσον οι διατάξεις του άρθρου 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ έχουν το ίδιο νομικό περιεχόμενο με τις κατ' ουσίαν πανομοιότυπες διατάξεις του άρθρου 63 ΣΛΕΕ, το σύνολο των προεκτεθεισών εκτιμήσεων, ως προς την ύπαρξη περιορισμού βάσει του άρθρου 63 ΣΛΕΕ, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπό κρίση προσφυγής, ισχύει *mutatis mutandis* για το εν λόγω άρθρο 40 (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2011, Επιτροπή κατά Βελγίου, C-250/08, EU:C:2011:793, σκέψη 83 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 49 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι η προσφυγή της Επιτροπής πρέπει να κριθεί βάσιμη.
- 50 Κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι η Ελληνική Δημοκρατία, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ νομοθεσία προβλέπουσα απαλλαγή από τον φόρο κληρονομίας για την πρώτη κατοικία, η οποία εφαρμόζεται μόνον στους υπηκόους των κρατών μελών της Ένωσης που κατοικούν στην Ελλάδα, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ και το άρθρο 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 51 Κατά το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ζήτησε την καταδίκη της Ελληνικής Δημοκρατίας στα δικαστικά έξοδα και η τελευταία ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έβδομο τμήμα) αποφασίζει:

- 1) Η Ελληνική Δημοκρατία, θεσπίζοντας και διατηρώντας σε ισχύ νομοθεσία προβλέπουσα απαλλαγή από τον φόρο κληρονομίας για την πρώτη κατοικία, η οποία εφαρμόζεται μόνον στους υπηκόους των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης που κατοικούν στην Ελλάδα, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ και από το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992.**
- 2) Καταδικάζει την Ελληνική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.**

(υπογραφές)