

Sprawa C-250/08

Komisja Europejska

przeciwko

Królestwu Belgii

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Swobodny przepływ osób – Zakup nieruchomości przeznaczonej na nowe główne miejsce zamieszkania – Obliczanie ulgi podatkowej – Opłaty rejestracyjne – Spójność systemu podatkowego

Streszczenie wyroku

Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatek od przeniesienia własności nieruchomości

(art. 56 WE; porozumienie EOG, art. 40)

Państwo członkowskie, które utrzymuje w mocy ustawodawstwo zgodnie z którym, dla obliczenia ulgi podatkowej przy zakupie nieruchomości przeznaczonej na nowe główne miejsce zamieszkania kwota opłaty rejestracyjnej uiszczanej przy zakupie poprzedniej nieruchomości stanowicej główne miejsce zamieszkania brana jest pod uwagę tylko wówczas, gdy poprzednia nieruchomość była położona w konkretnym regionie tego państwa, a nie w wypadku była położona innym państwie członkowskim lub w państwie członkowskim Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu, nie uchybia zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 18 WE, 43 WE i 56 WE oraz art. 31 i 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym (EOG).

Niewątpliwie taka regulacja stanowi ograniczenie w rozumieniu art. 56 WE gdy wywołując z możliwości skorzystania z ulgi podatkowej obywateli państw członkowskich innych niż dane państwo członkowskie, którzy przemieszczają swoje główne miejsce zamieszkania z innego państwa członkowskiego na obszar regionu danego państwa członkowskiego i wykorzystują fundusze uzyskane ze sprzedaży nieruchomości stanowiącej poprzednie główne miejsce zamieszkania do sfinansowania swojej nowej nieruchomości położonej w tym regionie, nie można wykluczyć, że brak możliwości odliczenia opłat rejestracyjnych uiszczonych w innym państwie członkowskim może w pewnych przypadkach zniechęcić osoby korzystające z prawa swobodnego przepływu do zakupu nieruchomości w danym regionie.

W szczególności utworzona w ten sposób różnica dotyczy sytuacji, które są obiektywnie porównywalne, bowiem w odniesieniu do spornej opłaty rejestracijnej, jedyna różnica między sytuacją nierezydentów, w tym obywateli krajowych, którzy skorzystali ze swojego prawa do swobodnego przepływu w Unii, a sytuacją rezydentów danego regionu, obywateli krajowych lub innego państwa członkowskiego, nabywających nieruchomości mającej stanowić nowe główne miejsce zamieszkania w tym regionie dotyczy położenia ich wcześniejszego głównego miejsca zamieszkania. W tych dwóch sytuacjach osoby te kupiły bowiem nieruchomości w danym regionie, aby się tam osiedlić, a przy okazji zakupu nieruchomości stanowiły uprzednio główne miejsce zamieszkania jedne zapłaciły podatek o podobnym charakterze do opłaty rejestracijnej w państwie, w którym to miejsce zamieszkania było położone, podczas gdy inne uiściły wspomnianą opłatę w rozpatrywanym regionie.

Jednakże to ograniczenie swobodnego przepływu kapitału jest uzasadnione względami dotyczącymi zachowania spójności systemu podatkowego. W istocie ponieważ dane państwo członkowskie nie dysponuje żadnym uprawnieniem do opodatkowania transakcji zakupu, która uprzednio została dokonana w innym państwie członkowskim przez osoby postanawiające ustawić swoje nowe główne miejsce zamieszkania w danym regionie, konfiguracja tej ulgi podatkowej odzwierciedla symetryczną logikę. Jeżeli bowiem osoby te miały skorzystać z systemu przenoszalności przy nabyciu nieruchomości w danym regionie, uzyskałyby nienależną korzyść z systemu opodatkowania, któremu nie podlegało uprzednie nabycie przez te osoby nieruchomości poza danym państwem członkowskim. Wynika z tego, że w ramach takiego systemu istnieje związek między ulgą podatkową a początkowym obciążeniem. Chodzi tu bowiem, po pierwsze, o tego samego podatnika, który już uiścił rozpatrywaną opłatę i który jest uprawniony do odliczenia, a po drugie, o ulgę przysługującą w ramach tego samego opodatkowania.

Ponadto rozpatrywane ograniczenie jest odpowiednie dla osiągnięcia takiego celu w zakresie, w jakim działa ono w sposób całkowicie symetryczny, gdyż mogło zostać odliczone jedynie opłaty rejestracyjne uprzednio uiszczone w ramach krajowego systemu podatkowego. Ponadto ograniczenie to jest rzeczywiście proporcjonalne do zamierzonego celu, ponieważ rozpatrywane przepisy ograniczają do maksymalnej precyzyjnie określonej wysokości kwoty odliczenia przysługującego od opłaty rejestracijnej, którą winna jest uiścić osoba kupująca nieruchomości mającej stanowić nowe główne miejsce zamieszkania w danym regionie. W istocie przewidując takie ograniczenie, sporne uregulowanie zachowuje bowiem charakter ulgi podatkowej i nie upodabnia się do zawołowanego zwolnienia podatkowego.

Ponieważ postanowienia art. 40 porozumienia EOG mają to samo znaczenie prawne co zasadniczo identyczne przepisy art. 56 WE całościowo powyższych rozważań ma odpowiednie zastosowanie do rzeczzonego art. 40.

(por. pkt 42, 44, 45, 59, 60, 73–75, 80–83)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 1 grudnia 2011 r. (*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa czonkowskiego – Swobodny przepływ osób – Zakup nieruchomości przeznaczonej na nowe główne miejsce zamieszkania – Obliczanie ulgi podatkowej – Opłaty rejestracyjne – Spójność systemu podatkowego

W sprawie C-250/08

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa czonkowskiego, wniesioną w dniu 10 czerwca 2008 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez P. van Nuffela, R. Lyala oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Królestwu Belgii, reprezentowanemu przez L. Van den Broeck, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez B. van de Wallego de Ghelckego, advocaat,

strona pozwana,

popieranemu przez:

Republikę Węgierską, reprezentowaną przez R. Somssich, K. Borvölgyi oraz M.Z. Fehéra, działających w charakterze pełnomocników,

interwenient,

TRYBUNA (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano (sprawozdawca), prezes izby, M. Safjan, M. Ilešić, E. Levits i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 23 września 2010 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 21 lipca 2011 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Komisja Wspólnot Europejskich w swojej skardze wnosi o stwierdzenie przez Trybunału, że w zakresie, w jakim w Regionie Flamandzkim dla obliczenia ulgi podatkowej przy zakupie nieruchomości przeznaczonej na nowe główne miejsce zamieszkania kwota opłaty rejestracyjnej uiszczanej przy zakupie poprzedniej nieruchomości stanowicej główne miejsce zamieszkania brana jest pod uwagę tylko wówczas, gdy poprzednia nieruchomość była położona w Regionie Flamandzkim, a nie w państwie członkowskim innym niż Królestwo Belgii lub w państwie członkowskim Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA), Królestwo Belgii uchybiło

zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 18 WE, 43 WE i 56 WE oraz art. 31 i 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG”).

Krajowe ramy prawne

2 Artykuł 61/3 Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (kodeksu opłat rejestracyjnych, hipotecznych i sądowych), zmienionego dekretem przyjętym w dniu 1 lutego 2002 r. przez Region Flamandzki (zwanego dalej „Wb.Reg.”), wprowadzi w Regionie Flamandzkim system „przenoszalności” opłat rejestracyjnych. Przepis ten stanowi:

„W przypadku zwykłego zakupu nieruchomości wykorzystywanej lub przeznaczonej na cele mieszkalne przez osobę fizyczną w celu ustanowienia w niej głównego miejsca zamieszkania tej osoby przypadająca od tej osoby ustawowa czułość opłaty płatnej na podstawie art. 44, art. 53 pkt 2° lub art. 57 przy nabyciu nieruchomości mieszkalnej uprzednio wykorzystywanej jako główne miejsce zamieszkania lub gruntu, na którym wybudowano tę nieruchomość mieszkalną, podlega odliczeniu od należnej od tej osoby ustawowej czułości opłaty płatnej przy nabyciu nowej nieruchomości, pod warunkiem że drugie nabycie uzyskało datę pewną w ciągu dwóch lat od daty rejestracji dokumentu stanowiącego podstawę ustalenia opłaty stosunkowej przypadającej w związku ze zwykłą odsprzedażą poprzedniej nieruchomości mieszkalnej wykorzystywanej jako główne miejsce zamieszkania lub w związku z podziałem nieruchomości mieszkalnej stanowiącej współwłasność, w razie gdy taka osoba fizyczna zrzekła się wszelkich swoich praw.

Na podstawie tego artykułu nie można dokonać odliczenia opłaty uiszczonej przy nabyciu nieruchomości niepożątej w Regionie Flamandzkim.

Nie można dokonać odliczenia opłat uzupełniających należnych przy nabyciu z jakiegokolwiek powodu.

Odliczenie dokonane zgodnie z przepisami niniejszego artykułu nie uprawnia w żadnym przypadku do uzyskania zwrotu.

Gdy czynność, o jakiej mowa w akapicie pierwszym, jest poprzedzona jedną lub kilkoma podobnymi czynnościami bądź też jedną lub kilkoma czynnościami, o których mowa w art. 212 bis, opłaty, które nie zostały jeszcze odliczone podczas poprzedzających czynności w następstwie zastosowania akapitu trzeciego lub piątego niniejszego artykułu, bądź opłaty, które nie zostały jeszcze zwrócone w następstwie zastosowania akapitu trzeciego lub piątego art. 212 bis, są w odpowiednim przypadku doliczane do należnej od osoby fizycznej ustawowej czułości opłaty płatnej na podstawie art. 44, art. 53 pkt 2° lub art. 57 przy nabyciu przedostatniej nieruchomości w celu określenia kwoty możliwej do odliczenia przy nabyciu ostatniej nieruchomości.

Kwota podlegająca odliczeniu, wyliczona na podstawie akapitu pierwszego lub czwartego, w żadnym przypadku nie może przekraczać 12 500 EUR. Ta maksymalna kwota podlegająca odliczeniu określana jest proporcjonalnie do czułości uzyskiwanej przez osobę fizyczną w nowo nabywanej nieruchomości”.

3 Ponadto mający zastosowanie w Regionie Flamandzkim art. 212 bis Wb.Reg. przewiduje – na tych samych warunkach i mutatis mutandis w jednakowym brzmieniu – zwrot opłaty rejestracyjnej uiszczonej podczas pierwszego nabycia nieruchomości w Regionie Flamandzkim, w razie gdy nieruchomość uprzednio zakupiona w Regionie Flamandzkim i wcześniej służyła za główne miejsce zamieszkania została sprzedana w ciągu dwóch lat lub, jeżeli grunt został nabyty na cele budowy budynku mieszkalnego, pięciu lat od zakupu w tymże regionie

nieruchomości przeznaczonych na nowe główne miejsce zamieszkania.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

4 Uznając, że art. 61/3 Wb.Reg narusza art. 18 WE, 43 WE i 56 WE oraz art. 31 i 40 porozumienia EOG, Komisja skierowała do Królestwa Belgii w dniu 23 grudnia 2005 r. wezwanie do usunięcia uchybienia, wzywając to państwo członkowskie do przedstawienia uwag dotyczących wymienionych naruszeń.

5 W odpowiedzi z dnia 22 marca 2006 r. Królestwo Belgii wyjaśniło, z jakich powodów jego zdaniem rozpatrywane uregulowanie nie stanowi naruszenia traktatu WE ani porozumienia EOG.

6 W tych okolicznościach Komisja wydała w dniu 13 lipca 2006 r. uzasadnioną opinię, w której wezwała Królestwo Belgii do wprowadzenia niezbędnych środków w celu zastosowania się do tej opinii w terminie dwóch miesięcy od dnia jej otrzymania.

7 W dniu 13 września 2006 r. władze belgijskie odpowiedziały Komisji, że podważane uregulowanie podatkowe nie stanowi naruszenia traktatu. W każdym razie, nawet gdyby tak było, wspomniane uregulowanie spełnia wymagania określone przez Trybunał w wyroku z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249, w odniesieniu do przesłanek dotyczących możliwości odliczania podatku, tak że jest dopuszczalne na podstawie prawa Unii, gdy pozwala na zapewnienie spójności belgijskiego systemu podatkowego.

8 Nie będąc usatysfakcjonowaną tą odpowiedzią, Komisja wniosła niniejszą skargę.

9 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 10 grudnia 2008 r. Republika Węgierska została dopuszczona do udziału w postępowaniu w charakterze interwenienta popierającego stanowisko Królestwa Belgii.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

10 Komisja uważa, w pierwszej kolejności, że sporna regulacja jest sprzeczna z art. 18 WE.

11 Prawo obywatela Unii do „przebywania” w państwie członkowskim innym niż państwo pochodzenia obejmuje bowiem zdaniem Komisji prawo do ustanowienia w nim swojego głównego miejsca zamieszkania, co pociąga za sobą prawo do zakupu lub zbudowania takiego miejsca zamieszkania. Z tego względu udzielając uprawnienia do zmniejszenia opłat rejestracyjnych osobom, które nabywają nieruchomości położone w Regionie Flamandzkim, tylko wtedy, gdy posiadają one już główne miejsce zamieszkania w tym regionie, Region Flamandzki przyznaje im ulgę podatkową nieprzysługującą osobom, które wcześniej nabyły nieruchomości stanowiące ich główne miejsce zamieszkania w państwie członkowskim innym niż Królestwo Belgii. Dyskryminacja ta dotyczy zasadniczego elementu prawa do mobilności wewnątrzspółnotowej, mianowicie nabycia nieruchomości.

12 W drugiej kolejności, regulacja ta narusza zdaniem Komisji art. 43 WE, dotyczący prawa przedsiębiorczości, oraz art. 31 porozumienia EOG.

13 Jako że swoboda przedsiębiorczości obejmuje zgodnie z art. 44 ust. 2 lit. e) WE także prawo nabywania nieruchomości położonych na obszarze innego państwa członkowskiego, uregulowanie Regionu Flamandzkiego dotyczące opłaty rejestracyjnej czyni rozróżnienie pomiędzy obywatelami wspólnotowymi przemieszczającymi miejsce prowadzenia swojej działalności ekonomicznej według tego, czy to przemieszczenie odbywa się w ramach Regionu

Flamandzkiego, czy z państwa czonkowskiego innego niż Królestwo Belgii do tego regionu. Dyskryminacja ta dotyczy w opinii Komisji w szczególności działalności prowadzonej na własny rachunek ze względu na to, że miejsce jej wykonywania pokrywa się cząsto z głównym miejscem zamieszkania osoby pracującej na własny rachunek.

14 Ponieważ identycznie sformułowany art. 31 porozumienia EOG przyznaje prawo przedsiębiorczości obywatelom państwa czonkowskiego EFTA, sporna regulacja jest zdaniem Komisji sprzeczna także z tym artykułem.

15 W trzeciej kolejności, zdaniem Komisji wspomniana regulacja jest sprzeczna z art. 56 WE w zakresie, w jakim zakazuje on wszelkich ograniczeń w przepływie kapitału między państwami czonkowskimi, w tym w odniesieniu do czynności, poprzez które nierezydenci dokonują inwestycji w nieruchomości, jak wynika z nomenklatury przepływów kapitału znajdujących się w załączniku I do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. [56 WE] (Dz.U. L 178, s. 5). To samo dotyczy art. 40 porozumienia EOG, gdyż ten odpowiada co do istoty art. 56 WE.

16 Wreszcie sporna regulacja nierówno traktuje sytuacje obiektywnie porównywalne. Komisja jest zdania, że w niniejszej sprawie sytuacje są obiektywnie porównywalne, gdyż we wszystkich przypadkach chodzi o osoby, które przemieszczają swoje główne miejsce zamieszkania w Unii Europejskiej i w Europejskim Obszarze Gospodarczym (EOG). Nie należy dokonywać rozróżnienia według tego, czy przemieszczenie ogranicza się do Regionu Flamandzkiego, czy też odbywa się z państwa czonkowskiego innego niż Królestwo Belgii do Regionu Flamandzkiego. O ile w obu tych przypadkach opłata rejestracyjna jest należna przy zakupie nieruchomości mającej stanowić nowe główne miejsce zamieszkania, o tyle ulga podatkowa przyznana jest zgodnie z regulacją flamandzką tylko osobom, które wcześniej posiadały główne miejsce zamieszkania we wspomnianym regionie.

17 Ponadto zdaniem Komisji dyskryminacja nie jest uzasadniona względami interesu ogólnego.

18 Co się tyczy w szczególności względów związanych ze spójnością podatkową, które podnosi Królestwo Belgii, Komisja uważa, że to państwo czonkowskie nie może powoływać się na ww. wyrok w sprawie Bachmann (pkt 21) ani na wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. I-305, pkt 14, w których Sąd uznał, iż uzasadnieniem naruszenia swobody przepływu osób jest konieczność zachowania spójności systemu podatkowego.

19 Aby takie uzasadnienie mogło zostać przyjęte, orzecznictwo Trybunału wymaga bowiem wykazania bezpośredniego związku między daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego (wyrok z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 Amurta, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 46). Orzecznictwo to ma na celu zapobieżenie temu, by ta sama transakcja była opodatkowana dwukrotnie lub by nie była opodatkowana. Tymczasem w niniejszym przypadku nie ma żadnego związku podatkowego między nabyciem pierwszej nieruchomości stanowiącej główne miejsce zamieszkania i odpowiednią opłatą rejestracyjną a nabyciem drugiej takiej nieruchomości oraz opłatą rejestracyjną pobieraną przy tej okazji.

20 Królestwo Belgii ze swej strony wyjaśnia na wstępie, że rozpatrywane uregulowanie ma zastosowanie do wszystkich osób fizycznych bez względu na ich narodowość i stara się osiągnąć potrójny cel, mianowicie, po pierwsze, wzrost mobilności związanej z pracą, proporcjonalne zminimalizowanie problemu komunikacji wahałkowej i zatorów na korzyść środowiska i zdrowia publicznego, po drugie, promowanie odnawiania budynków i mieszkań, a także, po trzecie, obniżenie wysokości czynszów.

21 Co do naruszenia art. 18 WE, 43 WE i 56 WE, Królestwo Belgii wyjaśnia, iż regulacja flamandzka powinna być analizowana tylko w odniesieniu do swobodnego przepływu kapitału ze względu na to, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, po pierwsze, nabycie nieruchomości na obszarze państwa czonkowskiego przez nierezydenta stanowi przepływ kapitału między państwami czonkowskimi (zob. wyroki: z dnia 1 czerwca 1999 r. w sprawie C-302/97 Konle, Rec. s. I-3099, pkt 22; z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie C-423/98 Albore, Rec. s. I-5965, pkt 14), a ograniczenie dotyczące swobody przedsiębiorczości jest zatem tylko bezpośrednią konsekwencją ograniczenia swobodnego przepływu kapitału (wyrok z dnia 11 listopada 1981 r. w sprawie 203/80 Casati, Rec. s. 2595, pkt 8). Królestwo Belgii powołuje się w tym względzie również na wyroki z dnia 4 czerwca 2002 r.: w sprawie C-367/98 Komisja przeciwko Portugalii, Rec. s. I-4731; w sprawie C-483/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-4781; a także w sprawie C-503/99 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. I-4809.

22 Po drugie, jako że art. 18 WE znajduje swój szczególny wyraz w tradycyjnych podstawowych swobodach, może być stosowany w sposób samodzielny jedynie w przypadkach, w których ma zastosowanie prawo Unii, ale dla których w traktacie nie przewidziano szczególnych przepisów. Królestwo Belgii powołuje się w tym względzie na wyroki: z dnia 29 lutego 1996 r. w sprawie C-193/94 Skanavi i Chryssanthakopoulos, Rec. s. I-929, pkt 22; a także z dnia 26 listopada 2002 r. w sprawie C-100/01 Oteiza Olazabal, Rec. s. I-10981, pkt 26).

23 Co się tyczy istoty sprawy, Królestwo Belgii powołuje się na brak naruszenia swobody przepływu kapitału zasadniczo ze względu na okoliczności, że nie dochodzi do dyskryminowania pomiędzy sytuacjami obiektywnie porównywalnymi. W odniesieniu bowiem do pierwszego nabycia w Regionie Flamandzkim nieruchomości mieszkalnej przeznaczonej na główne miejsce zamieszkania podobne sytuacje są traktowane w podobny sposób, gdy každy, kto nabywa po raz pierwszy nieruchomość mieszkalną przeznaczoną na swoje główne miejsce zamieszkania w Regionie Flamandzkim, winny jest uiścić opłatę rejestracyjną, która wynosi 10% wartości sprzedanej nabytej nieruchomości.

24 Natomiast drugie nabycie nieruchomości mieszkalnej przeznaczonej na główne miejsce zamieszkania jest traktowane różnie w zależności od tego, czy poprzednie główne miejsce zamieszkania znajdowało się na obszarze Regionu Flamandzkiego, czy nie. To państwo czonkowskie opiera się na orzecznictwie Trybunału, a w szczególności na wyrokach: z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225; a także z dnia 1 lipca 2004 r. w sprawie C-169/03 Wallentin, Zb.Orz. s. I-6443, zgodnie z którym w dziedzinie podatków bezpośrednich co do zasady sytuacja rezydentów i nierezydentów nie jest porównywalna oraz okoliczności, że państwo czonkowskie nie przyznaje osobom w nim niezamieszkającym niektórych korzyści podatkowych, które przyznaje osobom tam zamieszkającym, nie stanowi ogólnie dyskryminacji.

25 Królestwo Belgii podnosi również, że rozpatrywane uregulowanie jest zgodne z podatkową zasadą terytorialności – uznaną przez prawo Unii w wyrokach: z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, Rec. s. I-2471; a także z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11673 – na mocy której współistnieją samodzielne systemy podatkowe, przy czym brak jest między nimi jakiegokolwiek hierarchii. Prowadzi to do ewentualnych różnic i zakłóceń, które są jedynie konsekwencją różnic między systemami podatkowymi i z tego względu nie są objęte zakresem stosowania przepisów traktatu dotyczących swobodnego przepływu, tak jak to Trybunał zauważył w wyroku z dnia 12 lipca 2005 r. w sprawie C-403/03 Schempp, Zb.Orz. s. I-6421, pkt 45.

26 Wreszcie, posiłkowo Królestwo Belgii uważa, że system przenoszalności jest uzasadniony

względnami i innymi w interesie ogólnym, a w szczególności zasadę spójności systemu podatkowego, określonej w ww. wyroku w sprawie Bachmann (pkt 28), gdy istnieje bezpośredni związek między zakupem nieruchomości mieszkalnej przeznaczonej na główne miejsce zamieszkania a odliczeniem przyznanym przy drugim zakupie nieruchomości o tym charakterze, związek, który konkretyzuje się dopiero w chwili dokonania drugiego zakupu.

27 W uwagach interwenienta przedstawionych na poparcie Królestwa Belgii rzekł węgierski podziela argumentację strony pozwanej, w szczególności w odniesieniu do tego, że sytuacje nie są obiektywnie porównywalne i że w rezultacie nie dochodzi do dyskryminacji w świetle prawa Unii.

28 Wspomniany rzekł przywołuje zasadę terytorialności prawa podatkowego i jest zdania, że kompetencje podatkowe państw członkowskich są absolutne w odniesieniu do nieruchomości krajowych – łącznie z nabywaniem tych nieruchomości – ale brak jest takich kompetencji w przypadku nabywania nieruchomości zagranicznych. Tymczasem jako że kompetencje podatkowe państw członkowskich obejmują nie tylko ustanawianie podatków, ale również przyznawanie ulg podatkowych, państwa członkowskie mają prawo wyłączać nieruchomości zagraniczne z uprawnień do ulg podatkowych. Ewentualne ograniczenie podstawowych swobód, na które powołuje się Komisja, jest nieodzowną konsekwencją terytorialnego podziału kompetencji podatkowych państw członkowskich. W każdym razie ograniczenie to jest uzasadnione zasadą spójności systemu podatkowego.

Ocena Trybunału

29 Na wstępie należy zauważyć, że Królestwo Belgii twierdzi, że nie należy analizować spornej regulacji w świetle art. 18 WE i 43 WE, i uważa, że z tego względu uchybienie może być oceniane tylko w odniesieniu do swobodnego przepływu kapitału.

30 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z ustalonym orzecznictwem art. 18 WE może być stosowany w sposób samodzielny jedynie w przypadkach, w których ma zastosowanie prawo Unii, ale dla których w traktacie nie przewidziano szczególnych przepisów (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Skanavi i Chryssanthakopoulos, pkt 22; w sprawie Oteiza Olazabal, pkt 26; a także wyrok z dnia 11 września 2007 r. w sprawie C-318/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-6957, pkt 35, 36).

31 Ponadto także zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przepisy krajowe, które mogą stanowić przeszkodę w nabyciu nieruchomości położonej w innym państwie członkowskim lub je ograniczać, mogą zostać uznane za ograniczenie przepływu kapitału (zob. wyroki: z dnia 22 stycznia 2009 r. w sprawie C-377/07 STEKO Industriemontage, Zb.Orz. s. I-299, pkt 24; a także z dnia 15 października 2009 r. w sprawie C-35/08 Busley i Cibrian Fernandez, Zb.Orz. s. I-9807, pkt 21).

32 W świetle tych okoliczności należy zatem przeanalizować rozpatrywaną regulację wyłączenie w świetle art. 56 WE. Bowiem, po pierwsze, art. 18 nie znajduje zastosowania w niniejszej sprawie w sposób samodzielny, gdyż przypadek zakupu nieruchomości mającej stanowić nowe miejsce zamieszkania w Regionie Flamandzkim przez osobę przemieszczającą się do tego regionu Belgii z innego państwa członkowskiego ze względów pozaekonomicznych jest objęty swobodnym przepływem kapitału. Po drugie, w niniejszej sprawie – jak podnosi Królestwo Belgii – ewentualne naruszenie art. 43 WE jest nieuniknioną konsekwencją naruszenia swobody przepływu kapitału.

33 Należy przypomnieć przede wszystkim, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo iż podatki bezpośrednio należą do kompetencji państw członkowskich, to jednak państwa te muszą

wykonywa? t? kompetencj? z poszanowaniem prawa Unii (zob. wyroki: z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C?334/02 Komisja przeciwko Francji, Zb.Orz. s. I?2229, pkt 21; z dnia 20 stycznia 2011 r. w sprawie C?155/09 Komisja przeciwko Grecji, Zb.Orz. s. I?65, pkt 39; a tak?e z dnia 16 czerwca 2011 r. w sprawie C?10/10 Komisja przeciwko Austrii, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 23).

34 W tym wzgl?dzie bez znaczenia jest niezgodno?? stanowisk stron co do tego, czy rozpatrywany op?at? rejestracyjny nale?y uzna? za podatek bezpo?redni czy po?redni, ze wzgl?du na to, ?e – jak zauwa?a Komisja w swojej skardze – w braku jakiegokolwiek ?rodka harmonizacji dotycz?cego op?at? rejestracyjnych pa?stwa cz?onkowskie powinny wykonywa? swoje kompetencje z poszanowaniem prawa Unii. Oznacza to, ?e op?aty te powinny zosta? poddane ocenie podobnej do przeprowadzanej podczas badania zgodno?ci podatk?w bezpo?rednich z prawem Unii.

35 Z tego wzgl?du najpierw nale?y zbada?, czy – jak to podnosi Komisja – art. 61/3 Wb.Reg., ustanawiaj?cy system przenoszalno?ci, stanowi ograniczenie swobodnego przep?ywu kapita?u – okre?lonego w art. 56 WE oraz w art. 40 porozumienia EOG – w zakresie, w jakim wy??cza z uprawnienia do ulgi podatkowej, któr? ustanawia, zakup nieruchomo?ci za kapita? pochodz?cy z innego pa?stwa cz?onkowskiego ni? Kr?lestwo Belgii.

36 Artyku? 56 ust. 1 WE zakazuje wszelkich ogranicze? w przep?ywie kapita?u mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi oraz mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi a pa?stwami trzecimi. Wprowadzie w traktacie brak jest definicji poj?cia przep?ywu kapita?u, jednak?e pozostaje bezsporne, ?e dyrektywa 88/361 wraz z za??czon? do niej nomenklatur? ma walor interpretacyjny dla definicji tego poj?cia (zob. wyrok z dnia 28 wrze?nia 2006 r. w sprawach po??czonych C?282/04 i C?283/04 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I?9141, pkt 19). Ponadto inwestycje w nieruchomo?ci, po pierwsze, s? ujęte w tytule II „Inwestycje w nieruchomo?ci (nieobj?te pkt I)” za??cznika I do dyrektywy 88/361. Po drugie, z brzmienia tego tytu?u wynika, ?e ten rodzaj inwestycji jest wyra?nie obj?ty tytu?em I „Inwestycje bezpo?rednie” tego? za??cznika.

37 W niniejszej sprawie art. 61/3 Wb.Reg. przewiduje w przypadku zakupu nieruchomo?ci wykorzystywanej lub przeznaczonej na cele mieszkalne przez osob? fizyczn? w celu ustanowienia w niej g?ównego miejsca zamieszkania tej osoby odliczenie od op?aty rejestracyjnej nale?nej za t? nieruchomo?? op?aty rejestracyjnej uiszczonej za wcze?niejszy stanowi?c? miejsce zamieszkania nieruchomo?? sprzedan? w celu sfinansowania nabycia nowej nieruchomo?ci, pod warunkiem ?e nabycie tej nowej nieruchomo?ci zosta?o dokonane w ci?gu dwóch lat od sprzeda?y poprzedniej nieruchomo?ci i ta poprzednia nieruchomo?? by?a po?o?ona w Regionie Flamandzkim.

38 Jak przyzna?o Kr?lestwo Belgii, z odliczenia tego mog? skorzystać tylko osoby fizyczne maj?ce g?ówne miejsce zamieszkania w Regionie Flamandzkim, które w warunkach okre?lonych w art. 61/3 Wb.Reg. kupuj? nieruchomo?? maj?c? stanowi? nowe g?ówne miejsce zamieszkania na obszarze wspomnianego regionu.

39 W rezultacie nale?y zauwa?y?, ?e system przenoszalno?ci wy??cza z mo?liwo?ci skorzystania z obni?ki op?aty rejestracyjnej, któr? przewiduje, osoby, które kupuj? po raz pierwszy w Regionie Flamandzkim nieruchomo?? przeznaczon? na g?ówne miejsce zamieszkania i które sprzeda?y nieruchomo?? stanowi?c? ich g?ówne miejsce zamieszkania w innym pa?stwie cz?onkowskim w celu sfinansowania zakupu w tym regionie.

- 40 Na podstawie spornej regulacji s? bowiem wy??czone z mo?liwo?ci skorzystania z przenoszalno?ci op?aty rejestracyjnej przede wszystkim osoby, które przemieszczaj? swoje g?ówne miejsce zamieszkania z regionu Belgii innego ni? Region Flamandzki do tego? regionu.
- 41 Nale?y jednak?e przypomnie?, ?e prawo Unii nie mo?e mie? zastosowania do takiej sytuacji o charakterze czysto wewn?trznym, w której nie by?o mowy o wykonywaniu swobody przep?ywu wewn?trz Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 1 kwietnia 2008 r. w sprawie C?212/06 *Gouvernement de la Communauté française i gouvernement wallon*, Zb.Orz. s. I?1683, pkt 37, 38).
- 42 Sporna regulacja wy??cza równie? z mo?liwo?ci skorzystania z ulgi podatkowej obywateli pa?stw cz?onkowskich innych ni? Królestwo Belgii, którzy przemieszczaj? swoje g?ówne miejsce zamieszkania z pa?stwa cz?onkowskiego innego ni? Królestwo Belgii na obszar Regionu Flamandzkiego i wykorzystuj? fundusze uzyskane ze sprzeda?y nieruchomo?ci stanowi?cej poprzednie g?ówne miejsce zamieszkania do sfinansowania swojej nowej nieruchomo?ci po?o?onej w tym regionie.
- 43 W rezultacie wspomniana regulacja mo?e nie?? szkod? osobom korzystaj?cym ze swobody przep?ywu i powinna zatem zosta? oceniona w ?wietle prawa Unii (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Gouvernement de la Communauté française i gouvernement wallon*, pkt 42).
- 44 W tym wzgl?dzie bezsporne jest, ?e wy??czaj?c osoby, o których mowa w pkt 42 niniejszego wyroku, z mo?liwo?ci skorzystania z odliczenia podatkowego rozpatrywanej op?aty rejestracyjnej, system przenoszalno?ci op?at rejestracyjnych obci??a je podatkowo bardziej ni? osoby korzystaj?ce ze wspomnianego odliczenia. Poniewa? ulgi podatkowe mog? mie? wp?yw na zachowanie osoby kupuj?cej nieruchomo?? maj?c? stanowi? nowe g?ówne miejsce zamieszkania, nie mo?na wykluczy?, ?e brak mo?liwo?ci odliczenia op?at rejestracyjnych uiszczonych w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? Królestwo Belgii mo?e w pewnych przypadkach zniech?ci? osoby korzystaj?ce z prawa swobodnego przep?ywu do zakupu nieruchomo?ci w Regionie Flamandzkim (zob. podobnie wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r. w sprawie C?318/07 *Persche*, Zb.Orz. s. I?359, pkt 38; ww. wyrok w sprawie *Komisja przeciwko Austrii*, pkt 26).
- 45 Maj?c na uwadze powy?sze rozwa?ania, nale?y stwierdzi?, ?e art. 61/3 Wb.Reg. stanowi ograniczenie przep?ywu kapita?u.
- 46 Z tego wzgl?du nale?y nast?pnie ustali?, czy chodzi tutaj o ograniczenie zakazane w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE. Otó? zdaniem Królestwa Belgii nie jest tak w niniejszym przypadku, gdy? rozpatrywane uregulowanie jest zgodne z podatkow? zasad? terytorialno?ci, a ograniczenie swobodnego przep?ywu kapita?u jest konsekwencj? rozbie?no?ci pomi?dzy ró?nymi regulacjami krajowymi.
- 47 W tym wzgl?dzie nale?y zauwa?y?, jak to uczyni?a Komisja, ?e rozpatrywane ograniczenie wynika nie z rozbie?no?ci mi?dzy ustawodawstwami krajowymi, ale z samego belgijskiego systemu przenoszalno?ci.
- 48 Ponadto jest prawd?, ?e odno?ne pa?stwo cz?onkowskie, reguluj?c opodatkowanie zakupu nieruchomo?ci mieszkalnych na swoim terytorium, dzia?a zgodnie z zasad? terytorialno?ci ustanowion? w mi?dzynarodowym prawie podatkowym i uznan? przez prawo Unii (zob. w szczególno?ci ww. wyrok w sprawie *Futura Participations i Singel*, pkt 22). Jednak?e kompetencje przyznane pa?stwom cz?onkowskim na mocy zasady terytorialno?ci powinny by? wykonywane z poszanowaniem zasad prawa Unii.

49 Tymczasem zgodnie z art. 58 ust. 1 lit. a) WE art. 56 WE nie narusza prawa państw członkowskich „do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce [...] inwestowania kapitału”. Jednakże odstępstwo to jest ograniczone przez art. 58 ust. 3 WE, który przewiduje, że przepisy krajowe, o których mowa w ust. 1, „nie powinny stanowi? arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i p?atno?ci w rozumieniu artykułu 56” (wyrok z dnia 7 wrze?nia 2004 r. w sprawie C?319/02 Manninen, s. I?7477, pkt 28; ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Austrii, pkt 28).

50 W rzeczywisto?ci bowiem dopuszczenie do tego, aby dane państwo członkowskie mog?o swobodnie stosowa? odmienne traktowanie w zale?no?ci tylko od pierwszego g?ównego miejsca zamieszkania, czyni?oby zasady dotycz?ce swobodnego przepływu kapitału bezprzedmiotowymi (zob. podobnie w odniesieniu do swobody przedsi?biorczo?ci wyroki: z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 273, pkt 18; z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach po??czonych C?397/98 i C?410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. s. I?1727, pkt 42; a tak?e z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie C?418/07 Papillon, Zb.Orz. s. I?8947, pkt 26).

51 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie? przede wszystkim, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału krajowe uregulowanie podatkowe takie jak rozpatrywane w post?powaniu przed s?dem krajowym, które wprowadza rozró?nienie pomi?dzy mo?liwo?ci? odliczenia op?at rejestracyjnych uiszczonych w Regionie Flamandzkim i op?at uiszczonych w innym państwie członkowskim, mo?e zosta? uznane za zgodne z postanowieniami traktatu dotycz?cymi swobodnego przepływu kapitału jedynie pod warunkiem, że odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie s? obiektywnie porównywalne, lub gdy jest ono uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego (zob. wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C?35/98 Verkooijen, Zb.Orz. s. I?4071, pkt 43; ww. wyroki: w sprawie Manninen, pkt 29; w sprawie Komisja przeciwko Austrii, pkt 29).

52 W tym kontek?cie Królestwo Belgii powo?uje si? na brak mo?liwo?ci porównania sytuacji.

53 Jak wspomniano w pkt 23 i 24 niniejszego wyroku, to państwo członkowskie w szczeg?lnoci? podkre?la, że wszystkie osoby kupuj?ce po raz pierwszy nieruchomo?? po?o?on? w Regionie Flamandzkim s? traktowane w podobny sposób, gdy? winne s? ui?ci? op?at rejestracyjn? wynosz?c? 10% warto?ci sprzeda?owej nabytej nieruchomo?ci. Natomiast sytuacja tych osób nie mo?e by? porównywalna z sytuacj? osób, które kupi?y wcze?niej w tym regionie nieruchomo?? przeznaczon? na swoje g?ówne miejsce zamieszkania, gdy? te osoby podczas zakupu nieruchomo?ci stanowi?cej ich uprzednie miejsca zamieszkania ju? ui?ci?y op?aty rejestracyjne we wspomnianym regionie.

54 Nie mo?na jednak przyj?? tej argumentacji.

55 Jest bowiem prawd?, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału w zakresie podatków bezpo?rednich sytuacja rezydentów oraz sytuacja nierezydentów w danym państwie nie jest co do zasady porównywalna, gdy? po pierwsze najcz??ciej dochód uzyskiwany na terytorium państwa przez nierezydenta stanowi jedynie niewielk? cz?? jego ca?ego dochodu, którego wi?ksza cz?? jest uzyskiwana w miejscu jego zamieszkania, a po drugie indywidualn? zdolno?? podatkow? nierezydenta, wynikaj?c? z wzi?cia pod uwag? ca?o?ci jego dochodów, jego sytuacji osobistej i rodzinnej, naj?atwiej mo?na oceni? w miejscu, w którym znajduje si? o?rodek jego interesów osobistych i maj?tkowych, co przewa?nie odpowiada jego zwyk?emu miejscu zamieszkania (ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 31, 32; wyrok z dnia 16 maja 2000 r. w sprawie C?87/99 Zurstrassen, Rec. s. I?3337, pkt 21; a tak?e ww. wyrok w sprawie Wallentin, pkt 15).

56 Równie? – tak jak podkre?la zreszt? Królestwo Belgii – fakt, że państwo członkowskie nie

przyznaje osobom w nim niezamieszkałym niektórym korzyści podatkowych, które przyznaje osobom tam zamieszkałym, co do zasady nie stanowi dyskryminacji, biorąc pod uwagę obiektywne różnice pomiędzy ich sytuacjami, zarówno z punktu widzenia źródła ich dochodów, jak i ich indywidualnej zdolności podatkowej czy sytuacji osobistej i rodzinnej (zob. ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 34; wyrok z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Geritsee, Rec. s. I-5933, pkt 44; ww. wyrok w sprawie Wallentin, pkt 16).

57 Jednakże należy zauważyć, że zasady te zostały wypracowane przez Trybunał w ramach jego orzecznictwa dotyczącego opodatkowania dochodów, w dziedzinie, w której obiektywne różnice pomiędzy osobami podlegającymi opodatkowaniu, dotyczące źródła ich dochodów, indywidualnej zdolności podatkowej czy sytuacji osobistej i rodzinnej, mogą mieć wpływ na opodatkowanie podatnika i są ogólnie brane pod uwagę przez ustawodawcę.

58 Tymczasem, tak nie jest w przypadku spornej opłaty rejestracyjnej, która jest ustalana w stosunku do ceny sprzedaży nieruchomości. Zresztą Królestwo Belgii nie podniosło, i nie wynika to z żadnego dokumentu w aktach sprawy, że rozpatrywana regulacja rzeczywiście bierze pod uwagę te czy inne z tych obiektywnych różnic podczas uiszczania tej opłaty.

59 W tych okolicznościach w odniesieniu do spornej opłaty rejestracyjnej jedyna różnica między sytuacją nierezydentów w Belgii, w tym obywateli belgijskich, którzy skorzystali ze swojego prawa do swobodnego przepływu w Unii, a sytuacją rezydentów Regionu Flamandzkiego, obywateli belgijskich lub innego państwa członkowskiego, nabywających nieruchomości mającej stanowić nowe główne miejsce zamieszkania w tym regionie dotyczy położenia ich wcześniejszego głównego miejsca zamieszkania. W tych dwóch sytuacjach osoby te kupiły bowiem nieruchomości w Regionie Flamandzkim, aby się tam osiedlić, a przy okazji zakupu nieruchomości stanowiły uprzednie główne miejsce zamieszkania jedne zapłaciły podatek o podobnym charakterze do opłaty rejestracyjnej w państwie, w którym to miejsce zamieszkania było położone, podczas gdy inne uiszczyły wspomnianą opłatą w rozpatrywanym regionie.

60 Należy zatem uznać, tak jak podnosi Komisja, że dwie sytuacje opisane w poprzedzającym punkcie są obiektywnie porównywalne.

61 Stwierdziwszy to, należy podkreślić, że aby można było ustalić istnienie dyskryminacji, należy zbadać porównywalność rozpatrywanych sytuacji również z uwzględnieniem celu, do którego dążą rozpatrywane przepisy krajowe (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 38; a także ww. wyrok w sprawie Papillon, pkt 27).

62 W tym względzie Królestwo Belgii wskazuje w swojej odpowiedzi na skargę, że dekret wydany w dniu 1 lutego 2002 r. przez Region Flamandzki, który wniósł kilka zmian do Wb.Reg. w jej uprzednim brzmieniu, dąży zasadniczo do osiągnięcia trzech celów.

63 Po pierwsze, dekret ten dąży do podniesienia mobilności związanej z pracą i zmniejszenia ruchu drogowego na korzyść środowiska. W tym kontekście system przenoszalności zachęca w szczególności do przeprowadzania się do domów lepiej przystosowanych. Po drugie, wspomniany system promuje odnawianie budynków i mieszkać zamiast budowania od nowa. Po trzecie, obniżenie opłaty rejestracyjnej pozwala na obniżenie wysokości czynszów poprzez wzrost w szczególności rentowności brutto dla wynajmujących właścicieli.

64 W tym względzie nawet przy założeniu, że sporna regulacja mogłaby rzeczywiście przyczynić się do osiągnięcia tych celów, należy stwierdzić, że Królestwo Belgii nie wyjaśniło, w jaki sposób wyłączenie z możliwości skorzystania z systemu przenoszalności osób, które sprzedały nieruchomości stanowiące główne miejsce zamieszkania w innym państwie

członkowskim niż Królestwo Belgii, umożliwiłoby lepsze osiągnięcie wspomnianych celów.

65 Jak bowiem sędzisz wskazała Komisja, dyskryminacja wprowadzona przez tę regulację, to znaczy wyłączenie pewnej kategorii nabywców nieruchomości położonych w Regionie Flamandzkim z możliwości skorzystania z przenoszalności, nie przyczynia się do realizacji wskazanych celów z tego względu, że rezydenci państw członkowskich, którzy mieszkają blisko Regionu Flamandzkiego i którzy prowadzą działalność ekonomiczną w tym regionie w charakterze pracowników najemnych lub osób prowadzących działalność na własny rachunek, mogliby zostać zachęceni przez rozpatrywane uregulowanie do przeniesienia swojego głównego miejsca zamieszkania do wspomnianego regionu i skorzystania w ten sposób z udogodnień przedstawionych w pkt 63 niniejszego wyroku.

66 W rezultacie argument wysunięty przez Królestwo Belgii i dotyczący nieporównywalności sytuacji podatników krajowych z podatnikami pochodzącymi z innego państwa członkowskiego nie może zostać uwzględniony.

67 Mając na uwadze powyższe rozważania, należy stwierdzić, że w zakresie, w jakim art. 61/3 Wb.Reg. traktuje pod względem podatkowym w sposób mniej korzystny sytuację objętą prawem Unii w porównaniu z sytuacjami krajowymi, stanowi on ograniczenie zakazane przez przepisy art. 56 ust. 1 WE.

68 Wreszcie należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału ograniczenie takie może być dopuszczalne jedynie wówczas, gdy jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być właściwe dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędnym dla jego osiągnięcia (wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 35; a także z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 64).

69 W tym kontekście Królestwo Belgii, wspierane przez rząd niemiecki, podnosi, że ograniczenie swobodnego przepływu kapitału wynikające z art. 61/3 Wb.Reg. jest uzasadnione konieczności zapewnienia spójności jego systemu podatkowego.

70 Trybunał orzekł już bowiem, że potrzeba zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać uregulowania skutkujące ograniczeniem podstawowych swobód (ww. wyroki: w sprawie Bachmann, pkt 21; z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie Komisja przeciwko Belgii, pkt 14; w sprawie Manninen, pkt 42; wyrok z dnia 23 października 2008 r. w sprawie C-157/07 Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Rec. s. I-8061, pkt 43).

71 Jednak zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, aby teza oparta na takim uzasadnieniu została przyjęta, należy wykazać istnienie bezpośredniego związku między daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 57; wyrok z dnia 18 września 2003 r. w sprawie C-168/01 Bosal, Rec. s. I-9409, pkt 29; a także ww. wyrok w sprawie Manninen, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

72 W tym względzie należy zauważyć, że – jak podnosi Królestwo Belgii – na podstawie systemu ustanowionego przez art. 61/3 Wb.Reg. opłata rejestracyjna, która została uiszczona przy nabyciu w Regionie Flamandzkim nieruchomości mieszkalnej przeznaczonej na główne miejsce zamieszkania, może na pewnych warunkach – do maksymalnej wysokości 12 500 EUR – zostać zaliczona na poczet opłaty rejestracyjnej należącej przy nabyciu nieruchomości mającej stanowić nowe główne miejsce zamieszkania w tym regionie.

73 Tymczasem należy zauważyć, że ponieważ Królestwo Belgii nie dysponuje żadnym uprawnieniem do opodatkowania transakcji zakupu, która uprzednio została dokonana w innym państwie członkowskim przez osoby postanawiające ustawić swoje nowe główne miejsce zamieszkania w Regionie Flamandzkim, konfiguracja tej ulgi podatkowej odzwierciedla symetryczny logikę (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, pkt 42).

74 Jeżeliby bowiem osoby te miały skorzystać z systemu przenoszalności przy nabyciu nieruchomości w Regionie Flamandzkim, uzyskałyby nienależną korzyść z systemu opodatkowania, któremu nie podlegało uprzednie nabycie przez te osoby nieruchomości poza Belgią.

75 Wynika z tego, że w ramach wspomnianego systemu istnieje związek między ulgą podatkową a początkowym obciążeniem. Chodzi tu bowiem, po pierwsze, o tego samego podatnika, który już wcześniej rozpatrywano opłatę i który jest uprawniony do odliczenia, a po drugie, o ulgę przysługującą w ramach tego samego opodatkowania.

76 W tym kontekście należy przypomnieć, że te dwie przesłanki, w niniejszym przypadku tożsame podatką i tożsame opodatkowania, zostały już uznane przez Trybunał za wystarczające dla celów wykazania istnienia takiego związku (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie *Verkooijen*, pkt 58; w sprawie *Bosal*, pkt 29, 30; a także w sprawie *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, pkt 42). Ponadto należy podkreślić, że Komisja nie podważa, a nawet przyznaje w swojej replice, że rozpatrywana ulga podatkowa jest przyznawana temu samemu podatnikowi i ramach tego samego podatku.

77 Mając na uwadze powyższe rozważania, należy stwierdzić, że ograniczenie wynikające z art. 61/3 Wb.Reg. jest uzasadnione potrzebą zachowania spójności systemu podatkowego.

78 Niemniej jednak, aby ograniczenie było uzasadnione na tej podstawie, musi ono – jak zostało wspomniane w pkt 68 niniejszego wyroku – być odpowiednie i proporcjonalne w świetle zamierzonego celu.

79 W tym względzie należy przede wszystkim zasygnalizować, że w swoich pismach ani Komisja, ani Królestwo Belgii nie zajęły stanowiska co do proporcjonalnego charakteru rozpatrywanego uregulowania.

80 Należy zauważyć, że w świetle orzecznictwa Trybunału rozpatrywane ograniczenie jest odpowiednie dla osiągnięcia takiego celu w zakresie, w jakim działa ono w sposób całkowicie symetryczny, gdy mogło zostać odliczone jedynie opłaty rejestracyjne uprzednio uiszczone w ramach belgijskiego systemu podatkowego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, pkt 44).

81 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika również, że ograniczenie to jest rzeczywiście proporcjonalne do zamierzonego celu, ponieważ rozpatrywane przepisy ograniczają do maksymalnej wysokości 12 500 EUR kwotę odliczenia przysługującego od opłaty rejestracyjnej, którą winna jest uiścić osoba kupująca nieruchomość mającą stanowić nowe główne miejsce zamieszkania w Regionie Flamandzkim (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, pkt 45). Przewidując takie ograniczenie, sporne uregulowanie zachowuje bowiem charakter ulgi podatkowej i nie upodabnia się do zawołanego zwolnienia podatkowego.

82 Wynika z tego, że ograniczenie swobodnego przepływu kapitału jest uzasadnione

względami dotyczącymi zachowania spójności systemu podatkowego.

83 Co się tyczy naruszenia przez sporne uregulowanie art. 40 porozumienia EOG, na co powołuje się Komisja, należy zauważyć, że ponieważ postanowienia wspomnianego artykułu mają to samo znaczenie prawne co zasadniczo identyczne przepisy art. 56 WE (zob. wyroki: z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-521/07 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I-4873, pkt 33; z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-72/09 Établissements Rimbaud, Zb.Orz. s. I-10659, pkt 22), w okolicznościach takich jak mające miejsce w rozpatrywanej skardze całościowy powyższych rozważań ma odpowiednie zastosowanie do rzeczzonego art. 40.

84 W tych okolicznościach zarzut dotyczący naruszenia swobody przepływu kapitału jest bezzasadny. W rezultacie należy oddalić skargę Komisji.

W przedmiocie kosztów

85 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Królestwo Belgii wniosło o obciążenie Komisji kosztami postępowania, a ta przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Skarga zostaje oddalona.**
- 2) **Komisja Europejska zostaje obciążona kosztami postępowania.**

Podpisy

* – Język postępowania: niderlandzki.