

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ELEANOR SHARPSTON
przedstawiona w dniu 21 lipca 2011 r.¹

1. W niniejszym postępowaniu Komisja twierdzi, że ustawodawstwo belgijskie dotyczące płatności opłaty rejestracyjnej w Regionie Flamandzkim dyskryminuje w szczególności obywateli państw członkowskich, którzy starają się korzystać ze swoich praw do zmiany miejsca zamieszkania, swobody przedsiębiorczości oraz swobody przepływu kapitału w Unii Europejskiej. Rozpatrywane ustawodawstwo pozwala na odliczenie opłaty rejestracyjnej² uiszczanej przy nabyciu nieruchomości stanowiącej główne miejsce zamieszkania w Regionie Flamandzkim – jednak nigdzie indziej – od opłaty należnej przy nabyciu kolejnej nieruchomości stanowiącej główne miejsce zamieszkania w tym samym regionie.

I — Ramy prawne

A — Właściwe przepisy traktatu oraz porozumienia EOG

2. Artykuł 18 ust. 1 WE (obecnie art. 21 ust. 1 TFUE) przewiduje:

„Każdy obywatel Unii ma prawo do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, z zastrzeżeniem ograniczeń i warunków ustanowionych w niniejszym traktacie i w środkach przyjętych w celu jego wykonania”.

3. Artykuł 43 WE (obecnie art. 49 TFUE) stanowi:

¹ — Język oryginału: angielski.

² — „Registratierechten” lub „droits d’enregistrement”; rozpatrywana opłata jest w istocie podatkiem od przeniesienia własności nieruchomości nakładanym w przypadku zakupu nieruchomości.

„Ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa

członkowskiego są zakazane w ramach poniższych postanowień. Zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli danego państwa członkowskiego, ustanowionych na terytorium innego państwa członkowskiego.

Z zastrzeżeniem postanowień rozdziału dotyczącego kapitału swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami w rozumieniu artykułu 48 [obecnie artykuł 54 TFUE] akapit drugi, na warunkach określonych przez ustawodawstwo państwa przyjmującego dla własnych obywateli”.

4. Artykuł 31 ust. 1 porozumienia EOG rozszerza faktycznie zasięg zastosowania tych przepisów na cały Europejski Obszar Gospodarczy.

5. Artykuł 56 ust. 1 WE (obecnie art. 63 ust. 1 TFUE) stanowi:

„W ramach postanowień niniejszego rozdziału zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi”.

6. Artykuł 40 porozumienia EOG rozszerza faktycznie zasięg zastosowania tego przepisu na cały Europejski Obszar Gospodarczy.

7. Artykuł 6 porozumienia EOG stanowi, że postanowienia tego porozumienia w zakresie, w jakim są one co do istoty tożsame z odpowiednimi zasadami traktatu (oraz aktami przyjętymi w zastosowaniu traktatu), podlegają wykładni zgodnej z orzecznictwem Trybunału istniejącym w dacie podpisania porozumienia EOG³. Porozumienie EOG nie zawiera podobnego przepisu dotyczącego późniejszego orzecznictwa Trybunału⁴. Jednakże z art. 105 porozumienia EOG wynika, że postanowienia tego porozumienia w zakresie, w jakim są one co do istoty tożsame z odpowiednimi postanowieniami traktatu, powinny być interpretowane w jednolity sposób⁵. Trybunał Sprawiedliwości jest właściwy do dokonywania wykładni porozumienia EOG w odniesieniu do terytorium Unii Europejskiej, zaś Trybunał EFTA jest właściwy w zakresie jego wykładni w państwach EFTA. W tym względzie porozumienie przewiduje współpracę pomiędzy Trybunałem Sprawiedliwości i Trybunałem EFTA⁶.

8. Przepisy zakazujące wszelkich ograniczeń swobody przedsiębiorczości zawarte w art. 31 porozumienia EOG są tożsame z przepisami

3 — Wyroki: z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 48; zob. także przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-345/05 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-10633, pkt 39.

4 — Opinia Trybunału 1/92 z dnia 10 kwietnia 1992 r., Rec. s. I-2821, zob. także opinia rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda w sprawie C-452/01 Ospelt i Schlössle Weissenberg (wyrok z dnia 23 września 2003 r.), Rec. s. I-9743, pkt 65.

5 — Zobacz ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Portugalii, pkt 40.

6 — Zobacz wyrok z dnia 15 czerwca 1999 r. w sprawie C-321/97 Andersson i Wåkerås-Andersson, Rec. s. I-3551, pkt 28; ww. w przypisie 4 opinia w sprawie Ospelt i Schlössle Weissenberg, pkt 65.

zawartymi w art. 49 TFUE⁷. Ponadto przepisy dotyczące swobody przepływu kapitału (których brzmienie jest podobne do odpowiednich przepisów Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, lecz nie identyczne) powinny podobnie, tak dalece jak to możliwe, być interpretowane w ten sam sposób⁸.

B — Dyrektywa Rady 88/361/EWG

9. Noty wyjaśniające do załącznika I do dyrektywy Rady 88/361/EWG⁹ wskazują wyraźnie, że „przepływ kapitału” w tym kontekście obejmuje przypadki nabycia budynków i gruntów oraz budowę budynków przez osoby prywatne na użytek osobisty¹⁰.

⁷ — Zobacz ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Portugalii, pkt 41.

⁸ — Zobacz ww. w przypisie 4 opinia w sprawie Ospelt i Schlösle Weissenberg, pkt 69.

⁹ — Dyrektywa z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu (Dz.U. L 178, s. 5). W chwili przyjęcia dyrektywy postanowienia aktualnego art. 63 ust. 1 TFUE były w istocie zawarte w art. 67 EWG.

¹⁰ — Wyrok Trybunału z dnia 5 maja 2011 r. w sprawie C-267/09 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-3197, pkt 34.

C — Ustawodawstwo krajowe

10. Na podstawie art. 44 Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (kodeksu opłat rejestracyjnych, hipotecznych i sądowych dla Regionu Flamandzkiego, zwanego dalej „Wetboek”) opłatę rejestracyjną w wysokości 10% wartości nakłada się na odpłatne czynności polegające na przeniesieniu praw własności lub użytkowania do nieruchomości¹¹. Według art. 46 bis w przypadku zakupu nieruchomości mieszkalnej przez jedną lub większą liczbę osób fizycznych w celu ustanowienia tam swojego głównego miejsca zamieszkania podstawa wyceny podlega obniżeniu o kwotę 12 500 EUR, pod warunkiem że nie posiadają one w tym czasie żadnej innej nieruchomości mieszkalnej. Omawiana ulga w zakresie podstawy wyceny jest dostępna dla wszystkich osób dokonujących zakupu po raz pierwszy będących osobami fizycznymi niezależnie od tego, czy wcześniej zamieszkiwały one w Regionie Flamandzkim, czy też gdzie indziej.

11. Artykuł 61/3 Wetboek 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 część opłaty płatnej [...] przy nabyciu nieruchomości mieszkalnej uprzednio wykorzystywanej jako główne miejsce

¹¹ — W poszczególnych państwach członkowskich stosuje się różne stawki opłaty rejestracyjnej lub równoważnego podatku płatnego przy zakupie nieruchomości, oscylujące w przedziale od co najmniej 1% do 10%. Stawka 10% w Regionie Flamandzkim jest zmniejszona do 5% w odniesieniu do nieruchomości, dla których wartość rynkowa czynszu kształtuje się poniżej określonego poziomu.

zamieszkania lub gruntu, na którym wybudowano tę nieruchomość mieszkalną, podlega odliczeniu od należnej od tej osoby ustawowej części 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 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 niepołożonej w Regionie Flamandzkim.

Kwota podlegająca odliczeniu [...] w żadnym przypadku nie może przekraczać 12500 EUR [...].

12. Artykuł 212 bis Wetboek przewiduje zwrot (zamiast odliczenia) opłaty rejestracyjnej, w przypadku gdy i) poprzednia nieruchomość jest sprzedawana w ciągu dwóch lat po nabyciu kolejnej nieruchomości (pięciu lat, jeżeli grunt został nabyty na cele budowy budynku mieszkalnego) oraz ii) nabywca

ustanawia swoje główne miejsce zamieszkania w nowej nieruchomości mieszkalnej w ciągu dwóch lat od jej nabycia (pięciu lat, jeżeli grunt został nabyty na cele budowy budynku mieszkalnego). Podobnie poprzednia nieruchomość powinna być położona w Regionie Flamandzkim, zaś kwota podlegająca zwrotowi jest ograniczona do 12500 EUR.

13. System ustanowiony w art. 61/3 i 212 bis Wetboek będę określać terminem „sporny środek”. Rozpatrywane artykuły wraz z przepisami przedstawionymi w pkt 10 powyżej oraz pewną liczbą powiązanych przepisów proceduralnych zostały dodane do Wetboek przez dekret zmieniający z dnia 1 lutego 2002 r.¹². Uzasadnienie projektu dekretu obejmowało stwierdzenie, że opłata rejestracyjna częstokroć okazywała się przeszkodą dla osób chcących przenieść swoje miejsce zamieszkania bliżej miejsca pracy lub dostosować je do zmienionej sytuacji rodzinnej. Uzasadnienie oznajmiało, że celem zmiany było „promowanie mobilności wszystkich obywateli, którzy z jakichkolwiek względów (zawodowych, rodzinnych lub innych) chcą kupić nową nieruchomość przeznaczoną na główne miejsce zamieszkania, odpowiadającą ich potrzebom w większym stopniu niż ich aktualne miejsce zamieszkania”. Miało to zostać osiągnięte poprzez umożliwienie odliczenia części opłaty uiszczonej za poprzednią nieruchomość stanowiącą główne miejsce zamieszkania (tj. dom) do wysokości

12 — Decreet van het Vlaams Parlement van 1 februari 2002 houdende wijziging van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten. Chociaż ustawodawstwo krajowe zostało następnie ponownie zmienione, są to przepisy mające znaczenie dla niniejszego postępowania o uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego.

12500EUR od opłaty należnej za późniejszy zakup innego domu.

nieruchomość jest położona w Regionie Flamandzkim, a nie gdy położona jest w państwie członkowskim innym niż Belgia lub w państwie EFTA. Komisja wnosi również od Trybunału o obciążenie Królestwa Belgii kosztami postępowania.

II — Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

14. Uznając sporny środek za dyskryminujący, a przez to zabroniony przez traktat, Komisja przesłała Królestwu Belgii wezwanie do usunięcia uchybienia w dniu 23 grudnia 2005 r. Rząd belgijski zaprzeczył podnoszonemu naruszeniu w swojej odpowiedzi z dnia 22 marca 2006 r.

15. Komisja, nieusatysfakcjonowana tą odpowiedzią, w dniu 13 lipca 2006 r. wydała uzasadnioną opinię. Władze belgijskie potwierdziły w piśmie z dnia 13 września 2006 r., że uznają sporny środek za zgodny z prawem Unii i w każdym przypadku za uzasadniony interesem publicznym.

16. Komisja pozostała przy swoim stanowisku i złożyła odnośną skargę w dniu 5 maja 2008 r. Komisja żąda, aby Trybunał stwierdził, że Królestwo Belgii nie wywiązało się ze swoich zobowiązań na podstawie art. 18 WE, 43 WE i 56 WE oraz art. 31 i 40 porozumienia EOG w zakresie, w jakim w Regionie Flamandzkim dla obliczenia ulgi podatkowej przy nabyciu nieruchomości przeznaczonej na nowe główne miejsce zamieszkania kwota opłaty rejestracijnej uiszczonej przy nabyciu poprzedniej nieruchomości stanowiącej główne miejsce zamieszkania brana jest pod uwagę tylko wówczas, gdy poprzednia

17. Rząd węgierski przystąpił do postępowania w charakterze interwenienta po stronie Belgii.

18. Na posiedzeniu w dniu 23 września 2010 r. wysłuchano wystąpień Komisji oraz rządów belgijskiego i węgierskiego.

III — Ocena

A — Uwagi wstępne

19. Przed zbadaniem skargi Komisji wyjaśnienia wymaga pewna liczba kwestii wstępnych.

20. Po pierwsze, Królestwo Belgii składa się z trzech wspólnot, trzech regionów oraz

czterech obszarów językowych¹³. Wspomniane trzy regiony posiadają pewne uprawnienia ustawodawcze. Jednakże kompetencje ustawodawcze wspólnoty flamandzkiej i Regionu Flamandzkiego są zgrupowane i wspólnie wykonywane przez rząd flamandzki, który wprowadził sporny środek. Niemniej według utrwalonego orzecznictwa państwo członkowskie może być uznane za odpowiedzialne, jeżeli organ lokalny lub regionalny naruszył prawo Unii¹⁴.

21. Po drugie, opłata rejestracyjna w Belgii była już przedmiotem oceny Trybunału w kontekście obowiązku uiszczenia takiej opłaty w następstwie orzeczenia sądu krajowego w sporze dotyczącym umowy¹⁵. Trybunał uznał w tamtej sprawie, że należna opłata stanowi podatek pośredni. Trybunał jednakże w zasadzie przyjął przy tym klasyfikację przedstawioną przez sąd krajowy¹⁶. Ogólnie rzecz ujmując, podział na podatki pośrednie i bezpośrednie polega na tym, że podatek pośredni wchodzi w skład sumy zapłaconej przez jedną osobę innej osobie, która rozlicza podatek, nie ponosząc jednak ciężaru ekonomicznego, podczas gdy podatek bezpośredni

jest pobierany od osoby, która ponosi ciężar ekonomiczny¹⁷. Z tego względu wydaje mi się, że bardziej prawidłowe jest uznanie podatku od transakcji dotyczących nieruchomości, którego ciężar spoczywa na kupującym i który jest od niego pobierany, za podatek bezpośredni niż za podatek pośredni.

22. Po trzecie, niezależnie od tego, czy opłata rejestracyjna w niniejszej sprawie stanowi podatek bezpośredni, czy też pośredni, jest oczywiste, że nie podlega ona unijnej harmonizacji, a przez to jest objęta kompetencją państw członkowskich. Niemniej według utrwalonego orzecznictwa Trybunału państwa członkowskie powinny wykonywać taką kompetencję z poszanowaniem prawa Unii¹⁸.

23. Po czwarte, Komisja zarzuca naruszenie art. 18 WE, 43 WE i 56 WE (oraz przepisów porozumienia EOG odpowiadających tym dwóm ostatnim artykułom). Rząd belgijski podnosi, że art. 56 ust. 1 WE jest jedynym przepisem znajdującym zastosowanie

13 — Zobacz moja opinia w sprawie C-212/06 *Gouvernement de la Communauté française i gouvernement wallon* (wyrok Trybunału z dnia 1 kwietnia 2008 r.), Zb.Orz. s. I-1683, pkt 4–6. Jednostki, o których mowa, to: wspólnota flamandzka, wspólnota francuska i wspólnota niemieckojęzyczna; Region Waloński, Region Flamandzki oraz Region Brukseli; region niderlandzkojęzyczny, region francuskojęzyczny, dwujęzyczny region stołeczny Bruksela oraz region niemieckojęzyczny.

14 — Zobacz np. wyrok z dnia 17 stycznia 2002 r. w sprawie C-423/00 *Komisja przeciwko Belgii*, Rec. s. I-593, pkt 16.

15 — Wyrok z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-199/05 *Wspólnota Europejska*, Zb.Orz. s. I-10485.

16 — Idem. Zobacz w szczególności pkt 17.

17 — Zobacz opinia rzecznik generalnej C. Stix-Hackl w sprawie C-475/03 *Banca Popolare di Cremona* (wyrok z dnia 3 października 2006 r.), Zb.Orz. s. I-9373, pkt 54. VAT jest oczywiście jednym z najlepiej znanych przykładów podatku pośredniego.

18 — Ogólne zobowiązanie państw członkowskich do wykonywania swojej suwerenności w sposób zgodny z prawem Unii w kontekście podatków bezpośrednich zostało określone w wyroku z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 *Amurta*, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 16. Zobacz także wyrok z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C-105/07 *Lammers & Van Cleeff*, Zb.Orz. s. I-173, pkt 12; oraz ostatnio wyrok z dnia 16 czerwca 2011 r. w sprawie C-10/10 *Komisja przeciwko Austrii*, Zb.Orz. s. I-5389, pkt 23.

i niniejsza sprawa powinna być oceniana wyłącznie na tej podstawie.

24. Analiza tej kwestii w zestawieniu z dwoma innymi skargami w sprawie uchybienia zobowiązaniom państw członkowskich wniesionymi w tym samym okresie: w sprawie Komisja przeciwko Grecji¹⁹, w której wyrok został wydany w dniu 20 stycznia 2011 r., oraz w sprawie Komisja przeciwko Węgrom²⁰ ujawnia ciekawy aspekt podejścia Komisji. Sprawa Komisja przeciwko Grecji dotyczyła zwolnienia od podatku od przeniesienia własności nieruchomości dla kupujących pierwsze mieszkanie, posiadających stałe miejsce zamieszkania w Grecji lub będących obywatelami greckimi. Sprawa Komisja przeciwko Węgrom dotyczy środka, zgodnie z którym w przypadku sprzedaży nieruchomości będącej miejscem zamieszkania i zakupu nowego domu podatek od przeniesienia własności nieruchomości zostaje nałożony wyłącznie na różnicę wartości rynkowej pomiędzy tymi dwoma nieruchomościami, pod warunkiem że obie są położone na Węgrzech.

25. W sposób wyraźny pomiędzy spornymi środkami w tychże sprawach oraz w obecnej sprawie istnieją elementy podobieństwa:

Komisja zarzuca dyskryminację i ograniczenie swobód traktatowych we wszystkich trzech sprawach. Jednakże we wspomnianych sprawach Komisja zarzuciła naruszenie art. 18 WE, 39 WE i 43 WE (w sprawie Komisja przeciwko Grecji zarzucono także naruszenie art. 12 WE²¹), podczas gdy w niniejszej sprawie Komisja twierdzi, że doszło do naruszenia art. 18 WE, 43 WE i 56 WE wraz z art. 31 i 40 porozumienia EOG, nie zarzuca jednak naruszenia art. 12 WE i 39 WE²².

26. Chociaż istnieją oczywiście cechy odróżniające środki rozważane w każdej ze spraw, pozostaje faktem, że podejście Komisji nie wydaje się w pełni spójne. Równocześnie to do Komisji należy decyzja co do sposobu sformułowania skargi w postępowaniu w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, a do Trybunału ocena, czy każdy określony zarzut został udowodniony. Dlatego też twierdzenie rządu belgijskiego nie może być wzięte pod uwagę.

19 — Wyrok Trybunału C-155/09, Zb.Orz. s. I-65.

20 — Sprawa C-253/09, w toku. Rzecznik generalny J. Mazák przedstawił swoją opinię w dniu 9 grudnia 2010 r.

21 — Wraz z odpowiednimi przepisami porozumienia EOG.

22 — Wcześniejsze wyroki obejmują także; ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Portugalii; wyrok z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-104/06 Komisja przeciwko Szwecji, Zb.Orz. s. I-671 (w obydwu sprawach zarzut naruszenia art. 18 WE, 39 WE i 43 WE oraz art. 28 i 31 porozumienia EOG); wyrok z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C-152/05 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I-39 (zarzut naruszenia art. 18 WE, 39 WE i 43 WE).

B — *Porządek analizy*

27. Jest faktem, że 18 WE, który ustanawia w sposób ogólny prawo każdego obywatela Unii do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, został uszczegółowiony w art. 43 WE w zakresie dotyczącym swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej²³. Ponadto jak zauważył Trybunał w wyroku w sprawie Konle²⁴, prawo do nabywania, użytkowania i zbywania nieruchomości na terytorium innego państwa członkowskiego stanowi niezbędne uzupełnienie swobody przedsiębiorczości, a przepływ kapitału obejmuje dokonywanie inwestycji w nieruchomości na terytorium państwa członkowskiego przez nierezydentów²⁵. Z tego powodu Trybunał zazwyczaj rozpatruje bardziej szczegółowe przepisy, zanim zajmie się przepisem bardziej ogólnym²⁶.

28. Jednakże wydaje mi się, że w niniejszym postępowaniu w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego stanowisko

Komisji, oparte na ustawodawstwie dotyczącym zakupu prywatnych nieruchomości przeznaczonych na potrzeby mieszkalne, w głównej mierze musi odnosić się do prawa do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, zagwarantowanego w art. 18 WE. W zakresie, w jakim własność takiego miejsca zamieszkania jest nabywana za pomocą środków przeniesionych z innego państwa, transakcja taka wymaga swobodnego przepływu niezbędnego kapitału, zagwarantowanego w art. 56 WE. Wreszcie w zakresie, w jakim obywatele mogą prowadzić (lub zamierzają prowadzić) działalność gospodarczą ze swojego miejsca zamieszkania lub w jego pobliżu, może się pojawić kwestia korzystania ze swobody przedsiębiorczości zagwarantowanej w art. 43 WE.

29. Z tego względu zdaje się rozsądne odniesienie się do stanowiska Komisji opartego na art. 18 WE (niemającego odpowiednika w porozumieniu EOG) przed rozważeniem argumentów dotyczących swobody przedsiębiorczości (art. 43 WE; art. 31 ust. 1 porozumienia EOG) i swobody przepływu kapitału (art. 56 ust. 1 WE; art. 40 porozumienia EOG).

23 — Wyżej wymieniony w przypisie 22 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Szwecji, pkt 15.

24 — Wyrok z dnia 1 czerwca 1999 r. w sprawie C-302/97, Rec. s. I-3099, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo. Zobacz nowszy wyrok z dnia 8 września 2005 r. w sprawie C-512/03 Blanckaert, Zb.Orz. s. I-7685, pkt 35.

25 — Zobacz także wyrok z dnia 11 listopada 1981 r. w sprawie 203/80 Casati, Rec. s. 2595, pkt 8, w którym Trybunał stwierdził, że swoboda przemieszczania pewnych form kapitału (na przykład w celu zakupu nieruchomości) jest w praktyce warunkiem wstępnym dla skutecznego korzystania z innych swobód zagwarantowanych przez traktat, w szczególności ze swobody przedsiębiorczości.

26 — Zobacz np. ww. w przypisie 19 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Grecji, pkt 41, 42; oraz opinia rzecznika generalnego J. Mazáka w ww. w przypisie 20 sprawie Komisja przeciwko Węgrom, pkt 29.

C — *Artykuł 18 WE*

30. Obywatel Unii wykonujący swoje prawo do przemieszczania się i przebywania zagwarantowane przez art. 18 WE powinien we wszystkich państwach członkowskich

mieć zapewnione takie samo traktowanie wobec prawa, z jakiego korzystają obywatele tych państw znajdujący się w takiej samej sytuacji. Trybunał uznał, że przepisy krajowe stawiające obywateli Unii w niekorzystnej sytuacji tylko z tego względu, że skorzystali oni z przysługującej im swobody przemieszczania się do innego państwa członkowskiego, stanowią ograniczenie swobód przyznanych każdemu obywatelowi Unii na mocy art. 18 ust. 1 WE²⁷.

31. Dyskryminacja ze względu na miejsce zamieszkania była powracającym tematem w orzecznictwie Trybunału dotyczącym swobodnego przepływu pracowników i swobody przedsiębiorczości²⁸ jako forma dyskryminacji pośredniej ze względu na przynależność państwową. Odmienne niż w tego rodzaju sprawach nie jest niezbędne dla potrzeb art. 18 WE ustalenie, że dany środek wpływa niekorzystnie na sytuację obywateli innych państw członkowskich *w większym stopniu* niż na sytuację obywateli państwa wprowadzającego taki środek – wystarczy wykazanie, że wpływa na ich sytuację niekorzystnie²⁹.

32. Czy obywatele Unii przemieszczający się do Regionu Flamandzkiego z innego państwa członkowskiego pod względem możliwości skorzystania ze zwolnienia z uiszczenia opłat

rejestracyjnych podlegają temu samemu traktowaniu na podstawie spornego środka co obywatele belgijscy zamieszkali w tym regionie?

33. Po pierwsze, należy określić odpowiednie kryteria porównania. Czy porównanie powinno zostać przeprowadzone pomiędzy obywatelami belgijskimi zamieszkałymi w Regionie Flamandzkim a wszystkimi obywatelami Unii, którzy mogą mieć zamiar nabycia domu w tym regionie (tj. porównanie oparte na szerokiej podstawie)?

34. Pierwsza kategoria (Belgowie zamieszkali w Regionie Flamandzkim) obejmowałaby obywateli belgijskich będących mieszkańcami Regionu Flamandzkiego, którzy a) sprzedają swój dom i kupują zamienną nieruchomość mieszkalną w tym regionie albo b) nie są właścicielami nieruchomości, kupują jednak nieruchomość po raz pierwszy w Regionie Flamandzkim, albo c) sprzedają swój dom i kupują zamienną nieruchomość mieszkalną poza Regionem Flamandzkim (w innym miejscu w Belgii bądź w innym państwie członkowskim).

35. Druga kategoria (wszyscy obywatele Unii) objęłaby następujące podkategorie: osoby sprzedające swój dom w innym państwie członkowskim i kupujące zamienną nieruchomość mieszkalną w Regionie Flamandzkim, osoby niebędące właścicielami nieruchomości w innym państwie członkowskim, lecz kupujące po raz pierwszy na obszarze Unii w Regionie Flamandzkim oraz osoby, które opuściły Region Flamandzki, gdzie były

27 — Zobacz nowszy wyrok z dnia 20 maja 2010 r. w sprawie C-56/09 Zanotti, Zb.Orz. s. I-4517, pkt 70. Zobacz także wyrok z dnia 4 grudnia 2008 r. w sprawie C-221/07 Zablocka-Weyhermüller, Zb.Orz. s. I-9029, pkt 35; wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-544/07 Rüffler, Zb.Orz. s. I-3389, pkt 66.

28 — Zobacz np. wyrok z dnia 11 września 2007 r. w sprawie C-318/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-6957, pkt 116, 117.

29 — Zobacz opinię rzecznika generalnego E.G. Jacobsa w sprawie C-224/02 Pusa (wyrok Trybunału z dnia 29 kwietnia 2004 r.), Rec. s. I-5763, pkt 17, 18.

właścicielami nieruchomości, w celu przeprowadzenia się do innego państwa członkowskiego, lecz które następnie decydują się powrócić do tego regionu i kupić tam nieruchomość. Ta ostatnia grupa podlega szczególnym zasadom na podstawie spornego środka krajowego. Z tego względu poświęciłam jej więcej miejsca poniżej w pkt 75–78.

36. Czy te dwie szerokie kategorie kupujących domy są w tej samej sytuacji, tak że jest właściwe ich wzajemne porównywanie?

37. W zakresie, w jakim obydwie kategorie obejmują osoby kupujące dom w Unii, odpowiedź jest twierdząca.

38. Jeżeli porównania dokonuje się przy uwzględnieniu tej szerokiej podstawy, wszyscy kupujący nieruchomość po raz pierwszy w Regionie Flamandzkim są traktowani w ten sam sposób niezależnie od tego, czy przenoszą się do tego regionu z innego państwa członkowskiego, czy też przenoszą się w obrębie tego samego regionu. Żadna z kategorii kupujących po raz pierwszy nie kwalifikuje się do dokonania odliczenia przy tym pierwszym zakupie, obie będą jednak korzystały z ulgi w odniesieniu do podstawy wymiaru opłaty rejestracyjnej³⁰.

39. W oczywisty sposób osoby, które następnie sprzedają swoją nieruchomość w Regionie Flamandzkim w celu przeniesienia się do innego państwa członkowskiego, nie korzystają z odliczenia. Jednakże jest to jedynie konsekwencja zasady terytorialności opodatkowania. Z jednej strony opłata rejestracyjna nie może być przez Region Flamandzki nałożona na nieruchomość zakupioną w innym państwie członkowskim, przez co odliczenie nie jest w takich okolicznościach dostępne; z drugiej strony nic nie zobowiązuje państw członkowskich do oferowania takim osobom korzyści równoważnej wobec odliczenia, z którego skorzystałyby, gdyby ich kolejny zakup był dokonany w Regionie Flamandzkim.

40. Wreszcie osoby, które następnie sprzedają swoją nieruchomość w Regionie Flamandzkim w celu przeniesienia się do innego miejsca w Belgii, są traktowane w taki sam sposób – one także nie korzystają z odliczenia.

41. Jednakże Komisja twierdzi, że porównanie powinno być dokonywane przy uwzględnieniu węższej podstawy: pomiędzy osobami przeprowadzającymi się do Regionu Flamandzkiego z innego państwa członkowskiego, sprzedającymi swój dom w celu zakupu (pierwszej) nieruchomości stanowiącej główne miejsce zamieszkania w tym regionie, a osobami pozostającymi w Regionie Flamandzkim, sprzedającymi swój dom i kupującymi zamienną nieruchomość mieszkalną. Komisja twierdzi, że pomiędzy takimi osobami nie występuje żadna obiektywna różnica. Obie kategorie osób zmieniają miejsce zamieszkania w ramach Unii Europejskiej. W obydwu przypadkach opłata rejestracyjna staje się należna w chwili zakupu nowego domu oraz w obydwu przypadkach poprzedni

30 — Zobacz pkt 10 powyżej.

dom jest sprzedawany w celu nabycia zamiennej nieruchomości mieszkalnej w Regionie Flamandzkim. Osoby, których poprzedni dom znajdował się w Regionie Flamandzkim, uiściły opłatę rejestracyjną w odniesieniu do ich poprzedniej nieruchomości. Osoby przeprowadzające się do tego regionu z innego państwa członkowskiego uiściły opłatę rejestracyjną lub porównywalny podatek w państwie ich wcześniejszego zamieszkania. Z tego względu obie sytuacje są obiektywnie porównywalne. W istocie zarzut stawiany przez Komisję wydaje się polegać na tym, że (inaczej niż w przypadku ich odpowiedników zmieniających miejsce zamieszkania w obrębie Regionu Flamandzkiego) osoby przeprowadzające się do Regionu Flamandzkiego z innego państwa członkowskiego nie uzyskują żadnej korzyści (tj. odliczenia) w tym regionie za (porównywalny) podatek uiszczony w państwie członkowskim, z którego się przeprowadziły. W skutek tego znajdują się one w niekorzystnej sytuacji podatkowej.

42. Moim zdaniem jednak nawet analiza dwóch na tyle wąsko zakreślonych kategorii niekoniecznie prowadzi do wniosku, że osoby przeprowadzające się do Regionu Flamandzkiego z innego państwa członkowskiego są w tej samej sytuacji co osoby przeprowadzające się w obrębie tego regionu.

43. Aby zostać uznaną za znajdującą się w tej samej sytuacji, dana osoba musi spełnić warunki zawarte w spornym środku i w związku z tym kwalifikować się do skorzystania z odliczenia. Warunki te są następujące: a) poprzednie miejsce zamieszkania było własnością danej osoby i zostało przez

nią sprzedane, b) powinna ona zakupić zamienną nieruchomość mieszkalną położoną w Regionie Flamandzkim i c) opłata rejestracyjna lub równoważny podatek powinny być zostać uiszczone przez tę osobę po nabyciu poprzedniego miejsca zamieszkania.

44. Dwie pierwsze kwestie można łatwo ustalić. Jednakże trzeciego warunku – tego, że dana osoba opłaciła taki sam lub równoważny podatek (względem podatku płatnego w Regionie Flamandzkim) za swój poprzedni dom w państwie członkowskim, z którego się przeprowadza – nie można w tak prosty sposób uznać za spełniony.

45. Wszystkie państwa członkowskie mają systemy dotyczące podatków powszechnie określanych jako podatki od przeniesienia własności nieruchomości. Sporny środek jest przykładem takiego podatku. Jednakże podstawa opodatkowania, stawki, kwestia dostępności zwolnień oraz kryteria udzielania ulg różnią się pomiędzy poszczególnymi państwami członkowskimi, ponieważ podatki te nie są przedmiotem harmonizacji w ramach Unii Europejskiej³¹. Z tego względu to, że dana osoba przenosząca się do Regionu Flamandzkiego z innego państwa członkowskiego była właścicielem swojej poprzedniej nieruchomości mieszkalnej w tamtym państwie

31 — Rzecznik generalny J. Mazák w swojej opinii w ww. w przypisie 20 sprawie Komisja przeciwko Węgrom zgrabnie opisuje Unię jako „mozaikę współistniejących krajowych systemów podatkowych” (pkt 42).

członkowskim, wcale nie oznacza, że uiszczała ona taką samą lub równoważną opłatę. Na przykład jej poprzednia nieruchomość mieszkalna mogła kwalifikować do pełnego zwolnienia od podatku od przeniesienia własności nieruchomości w tamtym państwie: skoro tak, nie uiszczono żadnego równoważnego podatku³².

46. Ponadto kwestia wzajemnej uznawalności takich podatków należy do obszaru właściwości państw członkowskich. Dlatego też nie można przyjmować, że zapłata opłaty rejestracyjnej w innym państwie członkowskim jest lub powinna być uznana za uiszczenie opłaty rejestracyjnej na potrzeby Regionu Flamandzkiego. Sytuacja ta w swoim

obecnym kształcie została uznana za zgodną z prawem Unii³³.

47. Tak więc, nawet dokonując porównania przy uwzględnieniu wąskiej podstawy, za czym opowiada się Komisja, nie sposób uznać, że wszystkie osoby przenoszące się do Regionu Flamandzkiego z innego państwa członkowskiego są w tej samej sytuacji co osoby zmieniające miejsce zamieszkania w obrębie tego regionu.

D — Dyskryminacja powracających mieszkańców Regionu Flamandzkiego?

32 — Tytułem ilustracji – w Zjednoczonym Królestwie „stamp duty land tax” (zwany dalej „SDLT”) jest podatkiem płatnym przy zakupie gruntów i budynków obliczanym poprzez odniesienie do ceny przedmiotowej nieruchomości. Co do zasady SDLT jest należny, jeżeli cena zakupu przekracza kwotę 125 000 GBP. Jednakże próg, powyżej którego pobiera się podatek, jest wyższy dla dokonujących zakupu po raz pierwszy (tj. osób, które nigdy wcześniej nie były właścicielami nieruchomości w Zjednoczonym Królestwie lub gdziekolwiek indziej na świecie). Osoba kupująca po raz pierwszy aktualnie nie płaci SDLT, jeżeli cena zakupu jest równa lub mniejsza niż 250 000 GBP. Ponadto osoby, które kupują nieruchomość na obszarze oznaczonym jako obszar „o niekorzystnych warunkach”, mogą kwalifikować się do objęcia „ulgą dla obszarów o niekorzystnych warunkach”. W takim przypadku progiem podatkowym jest kwota 150 000 GBP. Wreszcie w październiku 2007 r. wprowadzono ulgę w SDLT w odniesieniu do domów o zerowej emisji dwutlenku węgla. Wszystkie kwalifikujące się domy o wartości mniejszej niż 500 000 GBP są całkowicie zwolnione z podatku, a domy o wartości równej lub większej niż 500 000 GBP dają uprawnienie do obniżki należnego podatku o 15 000 GBP. Na tym tle jest oczywiste, że nie można zakładać, iż osoba, która sprzedaje swoją poprzednią nieruchomość mieszkalną w Zjednoczonym Królestwie, przeprowadza się do Regionu Flamandzkiego i kupuje tam nieruchomość, zapłaciła taką samą lub równoważną opłatę w poprzednim państwie zamieszkania.

48. W szeregu wyroków, poczynawszy od wyroku w sprawie D’Hoop³⁴, Trybunał napiętnował przypadki, gdy obywatele Unii spotykają się we własnych państwach członkowskich z mniej korzystnym traktowaniem niż to, któremu byliby poddani, gdyby nie skorzystali ze swojego prawa do swobody przemieszczania się, i stwierdził, że „niezgodne z prawem do swobodnego przemieszczania się byłoby traktowanie tego obywatela w państwie, którego jest obywatelem, w sposób mniej korzystny,

33 — Zobacz opinia rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r.), Zb.Orz. s. I-11673, pkt 43–47.

34 — Wyrok z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-224/98, Rec. s. I-6191.

niż gdyby nie skorzystał on z wprowadzonych traktatem ułatwień w zakresie przepływu”³⁵.

49. Czy sporny środek stawia mieszkańców Regionu Flamandzkiego, którzy przenoszą się do innego państwa członkowskiego, a po pewnym czasie powracają do Regionu Flamandzkiego, w niekorzystnej sytuacji w porównaniu do mieszkańców Regionu Flamandzkiego, którzy w dalszym ciągu tam zamieszkują, tylko dlatego, że ci pierwsi skorzystali ze swoich praw do swobodnego przemieszczania się w ramach Unii Europejskiej³⁶?

50. Moim zdaniem tak się nie dzieje.

51. Na podstawie spornego środka mieszkaniac Regionu Flamandzkiego, który sprzedaje swoją nieruchomość stanowiącą główne miejsce zamieszkania, przeprowadza się do (na przykład) Francji, a następnie powraca do Regionu Flamandzkiego po okresie czterech lat, nie byłby uprawniony do odliczenia w odniesieniu do jakiegokolwiek nieruchomości stanowiącej główne miejsce zamieszkania położonej w Regionie Flamandzkim, którą kupuje po powrocie. Jednakże mieszkaniac Regionu Flamandzkiego, który sprzedaje swoją nieruchomość stanowiącą główne miejsce zamieszkania, pozostaje w Regionie Flamandzkim, lecz przeprowadza się do wynajętego mieszkania, a następnie po czterech latach decyduje się kupić zamienną nieruchomość stanowiącą główne miejsce zamieszkania w tym regionie, również nie byłby uprawniony do odliczenia. Osoba, która skorzystała ze swojego prawa do swobodnego przemieszczania się, jest w tej samej sytuacji co osoba, która z tego prawa nie skorzystała. Żadna z osób nie kwalifikuje się do skorzystania

z odliczenia, ponieważ nie zakupiły one nieruchomości zamiennej w ciągu dwóch lat, jak wymaga tego sporny środek³⁷.

52. Tak więc cała niekorzystna sytuacja wynika z faktu, że dana osoba nie dokonała zakupu zamiennej nieruchomości w ciągu dwóch lat od sprzedaży jej poprzedniej nieruchomości stanowiącej główne miejsce zamieszkania, a nie ze skorzystania ze swobody przemieszczania się.

53. A zatem pierwszy zarzut Komisji nie powinien zostać uwzględniony.

E — Swoboda przedsiębiorczości (art. 43 WE; art. 31 ust. 1 porozumienia EOG) oraz swobodny przepływ kapitału (art. 56 ust. 1 WE; art. 40 porozumienia EOG)

1. Zarys argumentacji

54. Co do istoty Komisja twierdzi, że osoby sprzedające swój obecny dom w celu zakupu nowego domu w Regionie Flamandzkim

35 — Punkt 30. Zobacz także np. ww. w przypisie 29 wyrok w sprawie Pusa, pkt 20; wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-456/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-10517, pkt 58; ww. w przypisie 27 wyrok w sprawie Zanotti, pkt 70.

36 — Zobacz ww. w przypisie 29 wyrok w sprawie Pusa, pkt 21.

37 — Zobacz pkt 11 powyżej.

są traktowane w sposób korzystniejszy, jeżeli obecny dom jest położony w tym regionie, niż gdyby był położony w innym państwie członkowskim lub państwie EFTA. Twierdzi, że te dwie grupy kupujących są obiektywnie porównywalne, tak że zróżnicowane traktowanie jest zakazane – w sposób dorozumiany jako dyskryminacja pośrednia ze względu na przynależność państwową oraz w każdym przypadku jako sprzeczne z zasadą równego traktowania. Podnosi ona, że osoby rozważające przeniesienie się do Regionu Flamandzkiego w takich okolicznościach mogłyby być od tego odwiedzione z powodu tejże dyskryminacji, która w rezultacie stanowi przeszkodę w korzystaniu z ich praw do swobody działalności gospodarczej i swobodnego przepływu kapitału.

55. Rząd belgijski, przyznając, że ma miejsce różnica w traktowaniu, twierdzi, że nie ma ona charakteru dyskryminacyjnego, ponieważ te dwie grupy nie są porównywalne: osoby, które wcześniej uiściły opłatę rejestracyjną w Regionie Flamandzkim, obiektywnie odróżniają się od osób, które wcześniej uiściły opłatę w innym państwie. Następnie rząd belgijski twierdzi, że przez wzgląd na zasadę terytorialności opodatkowania (lub suwerenności) przeniesienie własności nieruchomości może podlegać opodatkowaniu wyłącznie przez władze podatkowe, na których obszarze właściwości dana nieruchomość jest położona. W konsekwencji potrzeba zachowania spójności systemu podatkowego oznacza, że wyłącznie opłata już pobrana na danym

obszarze może być odliczona od opłaty przypadającej tam do poboru w późniejszym czasie.

56. Węgry, podobnie jak rząd belgijski, uważają, że sporny środek nie dyskryminuje obywateli innych państw członkowskich chcących się przenieść do Regionu Flamandzkiego. Ponadto rząd węgierski twierdzi, na wypadek gdyby miało zostać uznane, że ustawodawstwo krajowe przewiduje ograniczenie, iż jest ono uzasadnione z uwagi na zasadę terytorialności opodatkowania oraz z uwagi na nadrzędne względy interesu publicznego dotyczące spójności systemu podatkowego.

57. W odpowiedzi na ten drugi argument Komisja podnosi, że ograniczenie może być uzasadnione potrzebą utrzymania spójności systemu podatkowego tylko w przypadku występowania bezpośredniego związku pomiędzy daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego. Jednakże związek taki nie występuje pomiędzy opłatą uiszczoną przy zakupie jednej nieruchomości i obniżeniem opłaty płatnej przy zakupie kolejnej nieruchomości. Sporny środek obejmuje zaledwie rezygnację przez władze flamandzkie z części dochodów, które zostałyby w przeciwnym razie pobrane przy drugiej transakcji.

2. Analiza

58. Pewna liczba zagadnień nie jest przedmiotem sporu pomiędzy stronami.

59. Po pierwsze, istnieje zgoda co do tego, że kompetencja państwa członkowskiego (lub nakładającej podatki jednostki terytorialnej państwa członkowskiego, takiej jak Region Flamandzki) do nakładania podatków na przenoszenie własności nieruchomości jest z zasady ograniczona do transakcji dotyczących nieruchomości w obrębie jego własnego terytorium. A zatem kwestia tego, czy nakłada się opłatę rejestracyjną w przypadkach zakupu nieruchomości w Regionie Flamandzkim oraz jeśli tak, to jaka jest jej stawka, należy w całości do władz tego regionu, tak jak do władz innych państw członkowskich należy decyzja o nałożeniu opłaty na transakcje zakupu w obrębie ich własnego terytorium oraz co do poziomu tej opłaty.

60. W dalszej kolejności jest bezsporne, że osoby dokonujące zakupu nieruchomości stanowiącej główne miejsce zamieszkania w Regionie Flamandzkim będące wcześniej właścicielami poprzedniej nieruchomości stanowiącej główne miejsce zamieszkania są traktowane odmiennie zależnie od tego, czy zakup poprzedniej nieruchomości podlegał opłacie rejestracyjnej w tym regionie, czy nie.

61. Nawet w przypadku gdyby nie istniała różnica w traktowaniu, mogłoby istotnie dochodzić do sytuacji, że 10-procentowa opłata nakładana w Regionie Flamandzkim okazywałaby się dla potencjalnego kupującego czynnikiem obiektywnie zniechęcającym do przenoszenia się, skoro inne państwa nakładają opłatę na niższym poziomie (lub nie nakładają wcale). Jednakże różnice w stawkach podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi wynikające z niezależnego wykonywania kompetencji w sprawach

podatkowych w obszarze, w którym nie występuje harmonizacja na szczeblu Unii, nie są objęte przepisami traktatowymi o swobodzie przemieszczania się, które nie zapewniają, że korzystanie z tych swobód będzie neutralne podatkowo³⁸.

62. Czy zróżnicowane traktowanie stanowi dyskryminację?

63. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przepisy dotyczące równego traktowania zakazują nie tylko bezpośredniej dyskryminacji opartej na przynależności państwowej, lecz także wszelkich form dyskryminacji pośredniej, które przez zastosowanie innych kryteriów rozróżnienia prowadzą w rzeczywistości do takiego samego rezultatu³⁹. Z tego względu Trybunał stwierdził, że „należy uznać [przepis prawa krajowego] za pośrednio dyskryminujący, gdy ze swej natury dotyka on bardziej obywateli innych państw członkowskich niż obywateli danego państwa członkowskiego i w konsekwencji istnieje ryzyko postawienia tych pierwszych w gorszej sytuacji”⁴⁰.

38 — W tym względzie obydwie strony odwołują się do ww. w przypisie 33 opinii rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda w sprawie *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, pkt 46, oraz przytoczonego tam orzecznictwa.

39 — Wyżej wymieniony w przypisie 19 wyrok w sprawie *Komisja przeciwko Grecji*, pkt 45.

40 — Wyrok z dnia 13 kwietnia 2010 r. w sprawie C-73/08 *Bressol i in.*, Zb.Orz. s. I-2735, pkt 41. Zobacz także ww. w przypisie 19 wyrok w sprawie *Komisja przeciwko Grecji*, pkt 47.

64. Trybunał w szczególności orzekł także, że nawet stosowana bez rozróżnienia ustawa, która uzależnia nadanie uprawnienia od przesłanki w zakresie posiadania stałego miejsca zamieszkania w jednym z regionów państwa członkowskiego, uprzywilejowując w ten sposób obywateli tego państwa na niekorzyść obywateli innych państw członkowskich, jest sprzeczna z zasadą niedyskryminacji⁴¹.

65. Jest oczywiste, że sporny środek nie stanowi dyskryminacji bezpośredniej ze względu na przynależność państwową.

66. Czy zawarte w spornym środku trzy warunki, których spełnienie jest niezbędne dla uzyskania możliwości odliczenia⁴², mogą ze swej natury wpływać na obywateli innych państw członkowskich w większym stopniu niż na obywateli belgijskich zamieszkałych w Regionie Flamandzkim, tak że stawiają obywateli innych państw członkowskich w szczególnie niekorzystnej sytuacji i tym samym stanowią dyskryminację pośrednią?

67. Na gruncie przedstawionej przeze mnie analizy dotyczącej art. 18 WE⁴³ uważam, że odpowiedź na takie pytanie jest przecząca.

68. Jest stosunkowo łatwo stwierdzić, czy osoba w obrębie Regionu Flamandzkiego

nabywająca zamienną nieruchomość stanowiącą główne miejsce zamieszkania w tym regionie uiściła opłatę rejestracyjną za swój poprzedni dom. Jednakże w braku dowodów uiszczenia równoważnej opłaty (lub wzajemnej uznawalności opłat rejestracyjnych pomiędzy państwami członkowskimi, która jak na razie nie obowiązuje), nie sposób założyć, że wszystkie osoby przenoszące się do tego regionu z innego państwa członkowskiego są w tej samej sytuacji co ich odpowiednicy przenoszący się w obrębie Regionu Flamandzkiego. Z tego względu pytanie, czy ma miejsce nieusprawiedliwiona dyskryminacja pomiędzy osobami, które zapłaciły opłatę rejestracyjną w Regionie Flamandzkim, a osobami, które zapłaciły równoważną opłatę w innym państwie członkowskim, jest nieuprawnione, ponieważ nie można przyjąć, że podobne jest porównywane z podobnym.

69. Wszyscy kupujący podlegają temu samemu obowiązkowi uiszczenia opłaty rejestracyjnej w Regionie Flamandzkim. W tym względzie nie ma między nimi obiektywnej różnicy.

70. Pojawia się zatem pytanie, jak są następnie traktowani tego rodzaju kupujący? Czy na tym etapie występuje nieusprawiedliwiona dyskryminacja pomiędzy poszczególnymi kategoriami osób kupujących domy w Regionie Flamandzkim?

71. Gdy spojrzysz na sprawę z tego punktu widzenia, wydaje się, że wszystkie osoby kupujące w Regionie Flamandzkim nieruchomość stanowiącą główne miejsce

41 — Zobacz np. wyrok z dnia 24 listopada 1998 r. w sprawie C-274/96 Bickel i Franz, Rec. s. I-7637, pkt 26; ww. w przypisie 35 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 56; ww. w przypisie 40 wyrok w sprawie Bressol i in., pkt 45; a także wyrok z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie C-137/09 Josemans, Zb.Orz. s. I-13019, pkt 58, 59.

42 — Zobacz pkt 43 powyżej.

43 — Zobacz pkt 31–46 powyżej.

zamieszkania są traktowane w ten sam sposób: po jednorazowym uiszczeniu opłaty rejestracyjnej od kwoty płatnej przy każdym następnym zakupie nieruchomości stanowiącej główne miejsce zamieszkania w tym samym regionie zostanie odliczona kwota do wysokości 12 500 EUR⁴⁴. W sytuacji braku systemu wzajemnej uznawalności podatki od przeniesienia własności nieruchomości uiszczone poza tym regionem mogą być zgodnie z prawem ignorowane. Rzeczywiście istnieje różnica w traktowaniu osób kupujących ich pierwszą nieruchomość stanowiącą główne miejsce zamieszkania w Regionie Flamandzkim i osób kupujących tam kolejną nieruchomość stanowiącą główne miejsce zamieszkania. Przy tożsamości pozostałych warunków wydaje się jednak rozsądne przypuszczać, że mniej korzystne traktowanie osób kupujących po raz pierwszy w istocie z większym prawdopodobieństwem może dotyczyć osób już zamieszkałych w tym regionie niż osób uprzednio zamieszkałych w innym miejscu – i z tego względu z większym prawdopodobieństwem dotyczy obywateli belgijskich niż obywateli innych państw członkowskich lub państw EFTA – ponieważ, ogólnie rzecz ujmując, ludzie mają skłonność do kupowania swojego pierwszego domu w kraju lub regionie, w którym już zamieszkują.

72. Z tego powodu, odmienne niż w sprawie Komisja przeciwko

⁴⁴ — Z akt sprawy nie wynika wyraźnie, czy kwota, która może być odliczona (do wysokości 12 500 EUR), jest kwotą rzeczywiście zapłaconą przy poprzednim zakupie, czy też kwotą podlegającą uiszczeniu w przypadku braku odliczenia – rozróżnienie to mogłoby być zapewne istotne w przypadku trzeciego lub kolejnego zakupu, zależnie od przedziału cenowego. Jednakże niepewność dotycząca tego elementu funkcjonowania mechanizmu jest bez znaczenia dla ogólnej analizy.

Grecji⁴⁵, nie jest możliwe przeprowadzenie precyzyjnego rozróżnienia pomiędzy obywatelami a nieobywatelami oraz porównanie obu grup. Nie wynika z tego także, że sporny środek dotyczy obywateli innych państw członkowskich w większym stopniu niż obywateli belgijskich zamieszkałych w Regionie Flamandzkim oraz że obywatele innych państw członkowskich są postawieni w niekorzystnej sytuacji.

73. W sytuacji gdy osoba przeprowadza się do Regionu Flamandzkiego z państwa członkowskiego, które stosuje niższą stawkę opłaty (podatku) do zakupu nieruchomości stanowiącej główne miejsce zamieszkania niż stawka 10-procentowa stosowana w Regionie Flamandzkim, faktycznie stawka taka (a jest ona pokaźna) może być uznana za niekorzystną. Jednakże jest to niedogodność ponoszona przez wszystkie osoby kupujące nieruchomości w Regionie Flamandzkim.

74. Z tego powodu wydaje mi się, że sporny środek nie stanowi dyskryminacji pośredniej.

75. Stwierdziwszy powyższe, chciałabym zwrócić uwagę na inne potencjalne ograniczenie swobody przemieszczania się wynikające ze spornego środka.

76. Osoba, która była poprzednio właścicielem nieruchomości stanowiącej jej główne miejsce zamieszkania w Regionie Flamandzkim, może odliczyć kwotę (do wysokości)

⁴⁵ — Wyżej wymieniona w przypisie 19 powyżej.

12500EUR opłaty rejestracyjnej płatnej przy zakupie tej nieruchomości mieszkalnej od opłaty rejestracyjnej płatnej przy zakupie kolejnej nieruchomości stanowiącej główne miejsce zamieszkania w tym regionie – jednak wyłącznie wówczas, gdy drugi zakup następuje w określonym przedziale czasu (dwa albo pięć lat, zależnie od przypadku) od zakupu poprzedniej nieruchomości. Mieszkaniec, który sprzedał swoją nieruchomość stanowiącą główne miejsce zamieszkania w celu przeniesienia się do innego państwa członkowskiego albo państwa EFTA na jakikolwiek dłuższy okres, a następnie powraca do Regionu Flamandzkiego, traci wspomnianą całkiem wymierną korzyść, do której w przeciwnym razie byłby uprawniony.

77. Na pierwszy rzut oka wydawałoby się, że to ograniczenie czasowe dla dostępności możliwości odliczenia mogłoby oddziaływać jako czynnik zniechęcający do korzystania ze swobody przemieszczania się i przebywania, ponieważ osoba taka nie korzystałaby z odliczenia po powrocie do Regionu Flamandzkiego.

78. Jednakże Komisja nie skupiała się na tym aspekcie spornego środka w swojej skardze, zaś rząd belgijski nie miał okazji do rozważenia i odpowiedzi na konkretny, oparty na tym zarzut. Z tego względu nie uważam, aby Trybunał mógł na tej podstawie dokonywać ustaleń na korzyść Komisji.

F — *Uzasadnienie*

79. W przypadku gdyby Trybunał nie podzielił mojego poglądu i stwierdził, że sporny środek stanowi zakazane ograniczenie prawa

do swobodnego przepływu, jak to zarzuca Komisja, stanie się niezbędne rozważenie argumentów wysuwanych przez rząd belgijski tytułem uzasadnienia, a mianowicie spójności systemu podatkowego oraz nadrzędnych względów interesu publicznego.

1. Spójność systemu podatkowego

80. Uznając, że konieczność ochrony spójności krajowego systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie wykonywania podstawowych swobód poprzez zróżnicowane traktowanie zależnie od tego, czy określone zdarzenie ma miejsce w obrębie danego systemu, czy też poza nim, Trybunał konsekwentnie podkreślał, że takie uzasadnienie jest uzależnione od występowania bezpośredniego związku pomiędzy daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego⁴⁶. W niniejszej sprawie Komisja podnosi, że taki związek nie występuje, natomiast rząd belgijski twierdzi, że występuje związek pomiędzy uiszczeniem opłaty rejestracyjnej w odniesieniu do pierwszej nieruchomości a uiszczeniem tejże opłaty przy kolejnym zakupie.

46 — Zobacz np. ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Portugalii. Strony roztrząsały w tej mierze dość szczegółowo wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249.

81. Moim zdaniem nie ma bezpośredniego związku w rozumieniu orzecznictwa pomiędzy poborem opłaty rejestracyjnej (lub równoważnego podatku) przy nabyciu jednej nieruchomości stanowiącej główne miejsce zamieszkania a obniżeniem kwoty pobieranej przy nabywaniu kolejnej nieruchomości stanowiącej główne miejsce zamieszkania w celu zastąpienia tej pierwszej (w sytuacji gdy obie nieruchomości są położone w tym samym państwie członkowskim). Obie transakcje są bez wątpienia powiązane w umyśle kupującego jako zapewniające spójne i ciągłe zamieszkanie dla niego samego i, stosownie do przypadku, dla jego rodziny, są one jednak dość niezależne względem siebie jako zdarzenia podatkowe.

82. Rząd belgijski podnosi, że ta sytuacja jest porównywalna do sytuacji będącej przedmiotem wyroku w sprawie Bachmann⁴⁷.

83. W tamtej sprawie H.M. Bachmann zawarł umowy ubezpieczenia chorobowego i od niezdolności do pracy wraz z umową ubezpieczenia na życie w Niemczech, gdzie pracował, przed przeprowadzeniem się w celu zamieszkania i wykonywania pracy w Belgii, gdzie w dalszym ciągu opłacał niezbędne składki na podstawie tych umów. Prawo belgijskie nie pozwalało mu odliczać kwoty tych składek od dochodu podlegającego opodatkowaniu, co mógłby uczynić, gdyby składki były uiszczane w Belgii. Jednakże rząd belgijski z powodzeniem argumentował, że wyłączenie z opodatkowania składek było

równoważone opodatkowaniem emerytur, rent oraz całkowitych kwot wypłacanych przez ubezpieczycieli. Trybunał uznał, że spójność systemu podatkowego wymaga, by państwo miało możliwość opodatkowania wszelkich kwot należnych od ubezpieczycieli, w razie gdyby było zobowiązane do dopuszczenia odliczania składek zapłaconych w innym państwie członkowskim. Tego jednak nie można było zapewnić. W rezultacie spójność systemu podatkowego nie mogła być zagrożona przez środki mniej restrykcyjne niż uregulowania belgijskie.

84. Nie uważam, aby te dwie sytuacje były porównywalne.

85. W sprawie Bachmann występował jasny i bezpośredni wzajemny związek między opodatkowaniem świadczeń i brakiem opodatkowania składek. Niemniej, jak stwierdza rząd belgijski, wypłata świadczenia z umowy ubezpieczenia nie wynika automatycznie z zapłaty składek (w istocie można raczej życzyć sobie, by nie było potrzeby wypłaty świadczenia), jednak gdy świadczenie jest wypłacane, to wymaga to wcześniejszej zapłaty składki. W przypadku nabywania domów nie zachodzi niezbędny związek pomiędzy jednym i drugim zakupem. Osoba (lub rodzina) może mieszkać w zaledwie wynajętym mieszkaniu, może kupić dom i tam pozostać bez przenoszenia się, może w ciągu całego życia dokonać zakupu kolejnych domów lub w zależności od okoliczności korzystać naprzemiennie z mieszkania własnościowego i wynajmowanego. Każdy zakup nieruchomości stanowiącej główne miejsce zamieszkania mającej służyć jako dom jest po prostu nowym odrębnym zdarzeniem. Jeżeli to zdarzenie jest opodatkowane, to podlega

47 — Wyżej wymieniony w przypisie 46, pkt 21 i nast. Zobacz także (wydany w tym samym dniu) wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. I-305, pkt 14 i nast.

ono opodatkowaniu jako indywidualne zdarzenie, a nie jako część łańcucha zdarzeń. Region Flamandzki w wykonywaniu swojej terytorialnej władzy podatkowej ma swobodę dokonywania zmiany stawki opłaty rejestracyjnej, a nawet jej zniesienia. Wykonywanie takich uprawnień nie powoduje jednak niespójności systemu – lub konieczności zwrotu lub egzekwowania poboru opłat – ponieważ każde zdarzenie podatkowe jest odrębne od innego zdarzenia podatkowego.

występował jakikolwiek bezpośredni związek takiego rodzaju, jaki wymagany jest przez orzecznictwo w celu skutecznego powołania się na spójność systemu podatkowego tytułem uzasadnienia, nie znikałby on w ten sposób⁴⁸.

88. Dochodzę do wniosku, że uzasadnienie to nie jest wykazane.

86. Sam fakt, że sporny środek (częściowo) uzależnia kwotę, która podlega odliczeniu od opłaty rejestracyjnej należnej przy kolejnym zakupie od kwoty wpłaconej lub podlegającej wpłaceniu przy poprzednim zakupie, nie jest wystarczający dla wytworzenia związku pomiędzy tymi dwoma zdarzeniami podatkowymi. Rząd flamandzki mógłby równie dobrze osiągnąć zamierzony cel poprzez dopuszczenie potrącenia zryczałtowanej stawki 12 500 EUR lub innej odpowiedniej sumy. Jedynym realnym zagadnieniem, które powinien rozstrzygnąć, jest to, z jak wielkich dochodów jest gotów zrezygnować w celu osiągnięcia tego celu.

87. Brak niezbędnego bezpośredniego związku pomiędzy omawianymi transakcjami potwierdzony jest przez sam sporny środek w tym znaczeniu, że nie ma możliwości odliczenia po upływie określonego czasu pomiędzy sprzedażą poprzedniej nieruchomości i zakupem kolejnej nieruchomości. Gdyby

2. Nadrzędne względy interesu publicznego

89. Rząd belgijski twierdzi, że sporny środek jest uzasadniony nadrzędnymi względami interesu publicznego, że jest on odpowiedni dla zapewnienia realizacji zamierzonych celów i nie wykracza ponad to, co jest niezbędne dla ich osiągnięcia. Poza celem wspomagania mobilności wyraźnie przedstawionym w uzasadnieniu projektu dekretu wprowadzającego sporny środek (co obejmuje cel zmniejszania dystansów pokonywanych w drodze pomiędzy miejscami pracy i zamieszkania z korzystnymi skutkami dla zdrowia i środowiska naturalnego) zdaniem rządu belgijskiego środek ten promuje odnawianie istniejących domów zamiast wznoszenia nowych budynków

⁴⁸ — Zobacz pkt 11 powyżej.

i odznacza się hamującym wpływem na czynsze.

dlaczego nie ułatwiać w ten sam sposób przenoszenia się do Regionu Flamandzkiego (lub poza ten region) (co byłoby oczywiście korzystne dla ograniczenia dojazdów transgranicznych)? Sporny środek łączy jednakże dostępność możliwości odliczenia z kolejnymi zakupami w Regionie Flamandzkim.

90. Muszę przyznać, że nie jest łatwo mi zrozumieć, w jaki sposób zmniejszenie opłaty rejestracyjnej, które stosuje się zarówno do zakupu istniejących budynków mieszkalnych, jak i do zakupu gruntów na cele budownictwa mieszkaniowego, wspomóże nieuchronnie odnawianie, a nie wznoszenie nowych budynków. Nie jest też oczywiste, by ograniczenie kosztu zakupu nieruchomości stanowiącej główne miejsce zamieszkania miało bezpośredni wpływ na czynsze (skoro wydaje się, że zakup w celu wynajmowania jest wyłączony z mechanizmu odliczenia). Prawdopodobnie w zakresie, w jakim mechanizm odliczenia zmniejsza ogólny koszt zakupu kolejnych nieruchomości stanowiących główne miejsce zamieszkania (po pierwszym zakupie), zachęca on osoby do kupowania zamiast najmu i ogranicza w ten sposób (w nieokreślonym stopniu) ogólny popyt na najem mieszkań w Regionie Flamandzkim. Rząd belgijski nie przedstawił żadnego szerszego wyjaśnienia, w jaki sposób sporny środek jego zdaniem jest odpowiedni dla osiągnięcia tych celów.

92. Z tego względu wnioskuję, że rząd belgijski nie wykazał, aby istniały nadrzędne względy interesu publicznego uzasadniające sporny środek.

G — *Ograniczenie czasowe*

91. Jestem w stanie przyjąć, że środek zmniejszający kwotę opłaty należnej przy zakupie nowej nieruchomości stanowiącej główne miejsce zamieszkania może ogólnie ułatwiać przenoszenie się, co może obejmować przenoszenie się bliżej miejsca pracy danej osoby z towarzyszącymi temu korzyściami dla zdrowia i środowiska. Rodzi to jednak pytanie:

93. Wreszcie tytułem uzupełnienia pragnę nadmienić, że – w przypadku gdyby Trybunał miał uwzględnić skargę Komisji – nie widzę powodów dla ograniczania skutków czasowych wyroku⁴⁹. Zgadzam się z Komisją, że sprawa nie pociąga za sobą żadnej nowej wykładni prawa Unii, przy czym rząd belgijski nie wskazał, jakie miałyby być skutki finansowe wyroku Trybunału.

⁴⁹ — Belgia odnosi się w szczególności do wyroku z dnia 6 marca 2007 r. w sprawie C-292/04 Meilicke i in., Zb.Orz. s. I-1835, pkt 35, 36.

94. Chciałabym dodać, że według mojej wiedzy Trybunał nigdy nie ograniczył skutków czasowych swojego wyroku w sytuacji, gdy uznał, że państwo członkowskie nie spełniło swoich zobowiązań na podstawie traktatu. W gruncie rzeczy, przy uwzględnieniu charakteru takiego stwierdzenia, dotyczącego określonego punktu czasowego, tj. chwili upływu terminu wyznaczonego przez Komisję na zastosowanie się do wydanej przez nią uzasadnionej opinii, jakiegokolwiek ograniczenie skutków czasowych byłoby niewłaściwe.

IV — Wnioski

95. Z powodów podanych przeze mnie wcześniej uważam jednak, że sporny środek nie narusza art. 18 WE, 43 WE i 56 WE oraz art. 31 oraz 40 porozumienia EOG. Dlatego proponuję, aby Trybunał oddalił skargę i stosownie do wniosku Belgii oraz zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu postępowania obciążył Komisję kosztami.