CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. MAZÁK
van 9 december 2010[1]

I — Inleiding

1. De Commissie verzoekt het Hof in het onderhavige, op 8 juli 2009 ingestelde nietnakomingsberoep vast te stellen dat de Republiek Hongarije, door de aankoop van een voor bewoning bestemde onroerende zaak in Hongarije met gelijktijdige verkoop van een soortgelijke onroerende zaak in een andere lidstaat minder gunstig te behandelen dan de aankoop van een voor bewoning bestemde onroerende zaak in Hongarije met gelijktijdige verkoop van een soortgelijke onroerende zaak in Hongarije, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 18 EG, 39 EG en 43 EG alsmede de artikelen 28 en 31 van de EER-Overeenkomst.

II — Juridische context

2. § 63 van wet CXVII van 1995 op de inkomstenbelasting (hierna: „wet CXVII") luidt: „Het tarief van de belasting op inkomsten verkregen uit de verkoop van onroerende zaken en van rechten waaraan deze zijn onderworpen, bedraagt 25 procent. [...] De te betalen belasting wordt verlaagd met (of kwijtgescholden tot) het bedrag van de verschuldigde belasting over het gedeelte van de inkomsten verkregen uit de verkoop van een onroerende zaak of van een desbetreffend recht (tegemoetkoming bij de aankoop van een woning), dat door een particulier binnen twaalf maanden voorafgaande aan of zestig maanden na de ontvangst van die inkomsten wordt gebruikt voor de aankoop van een voor bewoning bestemde onroerende zaak ten behoeve van eigen gebruik of gebruik door een naast familielid of een voormalige echtgenoot (grondslag van de tegemoetkoming bij de aankoop van een woning)." Deze tegemoetkoming wordt alleen toegekend indien de investering betrekking heeft op een voor bewoning bestemde onroerende zaak in Hongarije.

3. § 1 van wet XCIII van 1990 op de belastingen (hierna: „wet XCIII") bepaalt:

„Ter zake van de verkrijging van onroerende zaken door erfopvolging, schenking of overdracht onder bezwarende titel wordt overdrachtbelasting geheven."

4. § 2 van wet XCIII bepaalt:

„[...] De bepalingen inzake de belasting op de schenking en de overdracht van onroerende

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

zaken onder bezwarende titel zijn van toepassing op onroerende zaken gelegen op nationaal grondgebied, en op de rechten die daaraan zijn verbonden, tenzij bij internationale overeenkomst anders is bepaald."

5. Ten slotte bepaalt § 21, lid 5, van wet XCIII:

„[...] Indien een particuliere koper zijn andere woning binnen een jaar voor of na de aankoop verkoopt, bedraagt de grondslag voor de berekening van de belasting het verschil tussen de marktwaarde — bruto — van de gekochte onroerende zaak en die van de verkochte onroerende zaak."

III — Precontentieuze procedure en procesverloop

6. De Commissie heeft bij brief van 23 maart 2007 de Hongaarse regering laten weten dat de Hongaarse belastingwetgeving inzake de overdracht van onroerende zaken in strijd leek met de verplichtingen die op de Hongaarse Republiek rusten krachtens de artikelen 18 EG, 39 EG en 43 EG en de overeenkomstige artikelen van de EER-Overeenkomst.

7. Zij stelde zich op het standpunt dat de bepalingen van wet CXVII en van wet XCIII inbreuk maken op de beginselen van het vrij verkeer van personen en van de vrijheid van vestiging, doordat de aankoop van een voor bewoning bestemde onroerende zaak in Hongarije zwaarder wordt belast wanneer een daarmee samenhangende verkoop een voor bewoning bestemde onroerende zaak in een andere lidstaat betreft, dan een onroerende zaak gelegen in Hongarije. Deze bepalingen vormen door hun discriminerende aard een belemmering van het vrij verkeer van werknemers en kapitaal alsmede van de vrijheid van vestiging.

8. De Hongaarse regering heeft bij brief van 8 augustus 2007 erkend dat de bepalingen van § 63 van wet CXVII inbreuk maken op het gemeenschapsrecht (thans het Unierecht), en heeft aangekondigd nieuwe wetgeving te zullen vaststellen teneinde de gelijke behandeling van belastingplichtigen te waarborgen. Voor zover het echter § 21, lid 5, van wet XCIII betreft, is de Hongaarse regering op haar standpunt blijven staan dat deze bepaling overeenstemt met de Unieregels inzake het vrij verkeer.

9. De Commissie heeft op 27 juni 2008 een met redenen omkleed advies uitgebracht, waarin zij de in haar aanmaningsbrief van 23 maart 2007 neergelegde bezwaren ten aanzien van § 2 juncto § 21, lid 5, van wet XCIII handhaafde en haar standpunt herhaalde dat die bepalingen van Hongaars belastingrecht inbreuk maken op de artikelen 18 EG, 39 EG en 43 EG.

10. Aangezien de Hongaarse autoriteiten in hun reactie op dit advies in wezen op hun standpunt bleven staan, dat de betrokken

bepalingen van Hongaars belastingrecht in overeenstemming zijn met het Unierecht, heeft de Commissie besloten het onderhavige beroep in te stellen.

IV — Analyse

A — *Voornaamste argumenten van partijen*

11. De Commissie is van mening dat de betrokken bepalingen van Hongaars belastingrecht in strijd zijn met de beginselen van het vrij verkeer van personen en van de vrijheid van vestiging, zoals neergelegd in de artikelen 18 EG, 39 EG en 43 EG alsmede in de artikelen 28 en 31 van de EER-Overeenkomst, en een belemmering vormen voor de uitoefening van deze vrijheden. Deze bepalingen bieden namelijk de mogelijkheid om bij de berekening van de grondslag van de overdrachtsbelasting de marktwaarde van de verkochte onroerende zaak af te trekken van de waarde van de gekochte onroerende zaak, indien deze verkoop eerder dan de aankoop plaatsvond en de voor bewoning bestemde onroerende zaak op het grondgebied van Hongarije is gelegen, terwijl een dergelijke aftrek niet wordt toegekend indien de verkochte voor bewoning bestemde onroerende zaak in een andere lidstaat is gelegen.

12. De Commissie betoogt in wezen dat buitenlandse onderdanen of Hongaren die in een andere lidstaat wonen en aldaar onroerende zaken hebben gekocht, door het feit dat zij zijn uitgesloten van het bovenomschreven belastingvoordeel, kunnen worden ontmoedigd hun recht van vrij verkeer uit te oefenen en zich in Hongarije te vestigen.

13. Zij is van mening dat dergelijke personen, die wellicht reeds een vergelijkbaar bedrag aan belasting bij aankoop van hun onroerende zaak hebben betaald in de staat waar zij vroeger woonachtig waren, in een situatie verkeren die objectief vergelijkbaar is met die van personen die hun vorige voor bewoning bestemde onroerende zaak in Hongarije hadden gekocht. Deze personen dienen derhalve gelijk te worden behandeld voor de Hongaarse belasting ter zake van de overdracht van onroerende zaken. Aangezien echter de betrokken Hongaarse wetgeving degenen die een voor bewoning bestemde onroerende zaak kopen ter vervanging van een onroerende zaak gelegen in om het even welke andere lidstaat, in een minder gunstige positie brengt — doordat zij de overdrachtsbelasting over het volledige bedrag van de waarde van de desbetreffende onroerende zaak dienen te betalen — dan degenen die eveneens een onroerende zaak kopen maar reeds een onroerende zaak op het grondgebied van Hongarije in eigendom hadden, behandelt deze wetgeving vergelijkbare gevallen op verschillende wijze en kan derhalve discriminerend zijn.

14. Volgens de Commissie is dit verschil in behandeling objectief niet gerechtvaardigd.

15. Zij wijst in dit verband de opvatting af, dat de betrokken fiscale bepalingen kunnen worden gerechtvaardigd door de noodzaak de

samenhang van het belastingstelsel te handhaven, aangezien er geen rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken belastingvoordeel en de compensatie van dat voordeel, zoals de vaste rechtspraak op dit punt vereist. Er is meer in het bijzonder geen rechtstreeks verband tussen enerzijds de aanschaf van een andere voor bewoning bestemde onroerende zaak, waardoor de belastingplicht ontstaat, en anderzijds de verkoop van de eerdere voor bewoning bestemde onroerende zaak en de destijds betaalde belasting; enkel de Hongaarse wetgever beschouwt deze als met elkaar verband houdend.

16. Voorts kan naar de mening van de Commissie de gelaakte inbreuk op de fundamentele vrijheden niet worden gerechtvaardigd door het territorialiteitsbeginsel waarop de Hongaarse regering zich heeft beroepen, en evenmin als een middel ter voorkoming van misbruiken die zich bij de toepassing van het betrokken belastingvoordeel kunnen voordoen, of op grond van ernstige administratieve moeilijkheden en verwikkelingen waarmee, zoals wordt gesteld, de Hongaarse autoriteiten mogelijk in dit verband worden geconfronteerd.

17. De Commissie geeft echter toe dat de Republiek Hongarije specifieke eisen aan de belastingplichtige mag opleggen teneinde de noodzakelijke inlichtingen te verkrijgen; deze eisen mogen echter in elk geval niet onevenredig zijn aan het nagestreefde doel.

18. De Hongaarse regering bestrijdt het standpunt van de Commissie dat de betrokken fiscale bepalingen, die duidelijk een directe belasting betreffen, in strijd zijn met de bepalingen van het Verdrag en de EER-Overeenkomst inzake het vrij verkeer van personen en de vrijheid van vestiging.

19. De Hongaarse regering legt er wat dat betreft in het bijzonder de nadruk op dat degenen die voor de eerste keer een voor bewoning bestemde onroerende zaak in Hongarije kopen en daarvóór eigenaar waren van een dergelijke onroerende zaak in een andere lidstaat, niet in een situatie verkeren die vergelijkbaar is met die van personen die voor de tweede keer een dergelijke onroerende zaak in Hongarije kopen ter vervanging van een in Hongarije gelegen onroerende zaak.

20. Veeleer zijn het degenen die voor de eerste keer een onroerende zaak op Hongaars grondgebied kopen, die onderling in dezelfde situatie verkeren voor de doeleinden van de betrokken belastingwet, terwijl degenen die voor de tweede keer een onroerende zaak op Hongaars grondgebied kopen ter vervanging van een onroerende zaak waarvan zij reeds eigenaar waren, van hun kant onderling in dezelfde situatie verkeren. Beide groepen worden in feite gelijk behandeld door de Hongaarse belastingwetgeving, ongeacht nationaliteit of woonplaats. Het belastingvoordeel in kwestie is daarom niet discriminerend.

21. De Hongaarse regering wijst er in dit verband op dat het maken van onderscheid tussen personen die voor de eerste keer een voor bewoning bestemde onroerende zaak in Hongarije wensen te kopen, en personen die

een onroerende zaak in Hongarije kopen en tegelijk een onroerende zaak verkopen waarover reeds overdrachtsbelasting is geheven, objectief gerechtvaardigd is, omdat de heffingsbevoegdheid van Hongarije inzake de overdracht van onroerende zaken tot haar grondgebied beperkt is. Bovendien, zoals blijkt uit de Schumacker-doctrine die in de rechtspraak van het Hof is ontwikkeld, is het feit dat een lidstaat bepaalde belastingvoordelen niet toekent aan een niet-ingezetene doch wel aan een ingezetene, in de regel niet discriminerend, aangezien deze twee groepen belastingplichtigen zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden. [2]

22. Wat de vraag betreft of de betrokken Hongaarse wetgeving een belemmering vormt van het recht op vrij verkeer dat de verdragsartikelen verlenen waarop de Commissie zich beroept, biedt volgens vaste rechtspraak van het Hof het Verdrag een burger van de Unie niet de garantie dat de overbrenging van zijn werkzaamheden naar een andere lidstaat dan die waar hij tot dan verbleef, fiscaal neutraal is. Gelet op de verschillen tussen de regelingen van de lidstaten ter zake kan een dergelijke overbrenging, wat de indirecte belasting betreft, naargelang van het geval meer of minder voordelig of nadelig uitvallen voor de burger. [3]

23. Zelfs als de betrokken wetgeving moet worden beschouwd als een beperking van het vrij verkeer, is zij volgens de Hongaarse regering in elk geval objectief gerechtvaardigd op grond van het fiscale territorialiteitsbeginsel en de noodzaak de samenhang van het nationale belastingstelsel te waarborgen. Wat deze laatste rechtvaardigingsgrond betreft dient het vereiste van „een rechtstreeks verband" tussen het betrokken belastingvoordeel en de compensatie van dat voordeel niet zo eng te worden opgevat als de Commissie stelt, aangezien het niet nodig is dat de belastingverlaging die bij de tweede aankoop van een onroerende zaak wordt toegekend, precies overeenkomt met de belasting die over de eerste gekochte onroerende zaak werd geheven.

24. Ten slotte legt de Hongaarse regering er de nadruk op dat de verplichting om rekening te houden met de belasting die eventueel is geheven bij de overdracht van onroerende zaken in een andere lidstaat, het Hongaarse belastingstelsel uiterst complex zou maken en op grote administratieve problemen zou stuiten, aangezien het in de praktijk niet mogelijk is na te gaan of en in hoeverre een vergelijkbare overdrachtsbelasting kan zijn geheven over de aankoop van onroerende zaken buiten Hongarije, en op doeltreffende wijze misbruik van het betrokken belastingvoordeel te voorkomen. Anderzijds is, in tegenstelling tot wat de Commissie stelt, het doel van de betrokken belastingwetgeving niet om een vermindering van de belastingopbrengst te vermijden.

2 — Arrest van 14 februari 1995 (C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 34).

3 — Arrest van 12 juli 2005, Schempp (C-403/03, Jurispr. blz. I-6421, punt 45).

B — *Beoordeling*

25. Vooraf merk ik op dat er mijns inziens, in tegenstelling tot wat de Commissie in haar verzoekschrift betoogt, geen reden is het oneens te zijn met de opvatting van de Hongaarse regering, dat de betrokken overdrachtsbelasting de kenmerken vertoont van een directe belasting. Zij wordt immers direct geheven van degene die ook de economische last ervan draagt. [4]

26. Wat het arrest Europese Gemeenschap/België betreft dat de Commissie in dit verband aanhaalt, volstaat de opmerking dat ten eerste die zaak een andere belasting betrof, namelijk registratierechten, en ten tweede het Hof voor de beantwoording van de hem voorgelegde vragen in wezen de kwalificatie van de desbetreffende belasting door de nationale rechter als indirecte belasting overnam. [5]

27. Dit vooropgesteld, herinner ik eraan dat volgens vaste rechtspraak van het Hof de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, doch deze die bevoegdheid desalniettemin in overeenstemming met het gemeenschapsrecht moeten uitoefenen. [6]

28. Onderzocht moet dus worden of — zoals de Commissie betoogt — de Hongaarse wettelijke bepalingen inzake de belasting over de overdracht van onroerende zaken onder bezwarende titel, en met name § 2 juncto § 21, lid 5, van wet XCIII, een beperking vormen van het vrij verkeer van personen en de vrijheid van vestiging, zoals neergelegd in de artikelen 18 EG, 39 EG en 43 EG alsmede de artikelen 28 en 31 van de EER-Overeenkomst.

29. Wat in de eerste plaats de klacht betreft dat de Republiek Hongarije de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 18 EG, 39 EG en 43 EG, vindt artikel 18 EG, dat in algemene termen bepaalt dat iedere burger van de Unie het recht heeft vrij op het grondgebied van de lidstaten te reizen en te verblijven, een bijzondere uitdrukking in artikel 39 EG voor zover het het vrij verkeer van werknemers betreft, en in artikel 43 EG wat de vrijheid van vestiging aangaat. Ik zal daarom eerst onderzoeken of de betrokken belastingregeling in strijd is met de artikelen 39 EG en 43 EG, om

4 — Zie voor dit algemeen aanvaard onderscheid tussen directe en indirecte belasting, de conclusie van advocaat-generaal Stix-Hackl in de zaak Banca Popolare di Cremona (C-475/03, arrest van 3 oktober 2006, Jurispr. blz. I-9373, punten 54 en 55).

5 — Arrest van 26 oktober 2006 (C-199/05, Jurispr. blz. I-10485, met name punt 17).

6 — Zie bijvoorbeeld arresten van 17 januari 2008, Commissie/Duitsland (C-152/05, Jurispr. blz. I-39, punt 16); 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, punt 29); 26 oktober 2006, Commissie/Portugal (C-345/05, Jurispr. blz. I-10633, punt 10), en 18 januari 2007, Commissie/Zweden (C-104/06, Jurispr. blz. I-671, punt 12).

daarna deze regeling in het licht van artikel 18 EG te bezien. [7]

30. Iedere onderdaan van een lidstaat die gebruikmaakt of heeft gemaakt van het recht van vrij verkeer of van de vrijheid van vestiging en een beroepswerkzaamheid in een andere lidstaat dan zijn woonstaat heeft uitgeoefend, valt ongeacht zijn woonplaats en zijn nationaliteit binnen de werkingssfeer van artikel 39 EG respectievelijk artikel 43 EG. [8]

31. Voorts beogen de bepalingen van het Verdrag inzake het vrij verkeer van personen het de burgers van de Unie gemakkelijker te maken, eender welk beroep uit te oefenen waar ook op het grondgebied van de Unie, en staan zij in de weg aan regelingen die hun minder gunstig behandelen wanneer zij een economische activiteit op het grondgebied van een andere lidstaat willen uitoefenen. [9]

32. De bepalingen inzake het vrij verkeer van werknemers en die betreffende de vrijheid van vestiging beogen derhalve in het bijzonder te garanderen dat buitenlandse onderdanen en vennootschappen in de lidstaat van ontvangst op dezelfde wijze worden behandeld als onderdanen en vennootschappen van die staat. [10]

33. De kritiek van de Commissie op de litigieuze belastingregeling, in het bijzonder op § 21, lid 5, van wet XCIII, berust op het feit dat bij de vaststelling of een koper van een voor bewoning bestemde onroerende zaak in Hongarije de marktwaarde van een ander voor bewoning bestemde onroerende zaak dat één jaar vóór of na de aankoop van de betreffende onroerende zaak is verkocht, mag aftrekken van de grondslag van de belasting op de overdracht van een onroerende zaak onder bezwarende titel, onderscheid wordt gemaakt naargelang de onroerende zaak die hij eerder in eigendom had en heeft verkocht, al dan niet in Hongarije is gelegen. Volgens de Commissie is de betrokken belastingregeling, door de verschillende fiscale behandeling van belastingplichtigen — al dan niet van Hongaarse nationaliteit — die in Hongarije gelegen onroerende zaken verkopen, en belastingplichtigen die buiten Hongarije gelegen onroerende zaken verkopen, discriminerend en kan zij deze laatsten ontmoedigen om hun recht op vrij verkeer en vrije vestiging uit te oefenen.

34. Uit de stelling van de Commissie, op wie het bewijs van het bestaan van de gewraakte inbreuk op het gemeenschaps- of Unierecht

7 — Zie in die zin arresten Commissie/Portugal (aangehaald in voetnoot 6, punten 13 en 14) en Commissie/Duitsland (aangehaald in voetnoot 6, punten 18 en 19).

8 — Zie arrest Commissie/Duitsland (aangehaald in voetnoot 6, punt 20); arresten van 21 februari 2006, Ritter-Coulais (C-152/03, Jurispr. blz. I-1711, punt 31); 7 september 2006, N (C-470/04, Jurispr. blz. I-7409, punt 28), en 18 juli 2007, Hartmann (C-212/05, Jurispr. blz. I-6303, punt 17).

9 — Zie arrest Commissie/Zweden (aangehaald in voetnoot 6, punt 17); arresten van 15 december 1995, Bosman (C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punt 94); 2 oktober 2003, Van Lent (C-232/01, Jurispr. blz. I-11525, punt 15), en 29 april 2004, Weigel (C-387/01, Jurispr. blz. I-4981, punt 52).

10 — Zie bijvoorbeeld arrest van 6 december 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Jurispr. blz. I-10451, punt 33), en arrest Commissie/Zweden (aangehaald in voetnoot 6, punt 19).

in een niet-nakomingsberoep rust [11], blijkt niet duidelijk of zij het litigieuze verschil in behandeling in het Hongaarse belastingrecht discriminerend acht op grond van de plaats van vestiging. De Commissie stelt enerzijds dat de gewraakte regeling met name degenen die in een andere lidstaat woonachtig zijn, ontmoedigt zich in Hongarije te vestigen, bijvoorbeeld door aldaar te gaan werken, en anderzijds verwerpt zij uitdrukkelijk het beroep van de Hongaarse regering op de Schumacker-rechtspraak [12], door in dit verband te stellen dat het onderscheid dat de betrokken belastingregeling maakt, niet op de woonplaats is gebaseerd, aangezien de onderhavige zaak betrekking heeft op belastingplichtigen die ofwel ingezetenen van Hongarije zijn ofwel op het punt staan dat te worden.

35. Uitgaande van de argumentatie van de Commissie lijkt zij in elk geval van mening dat de discriminatie in het algemeen ontstaat door de minder gunstige fiscale behandeling van de verplaatsing van de woonplaats van een andere lidstaat naar Hongarije in vergelijking met een dergelijke verplaatsing binnen Hongaars grondgebied. Zij stelt zich in wezen op het standpunt dat op grond van het (fiscale) gelijkheidsbeginsel de grensoverschrijdende situatie fiscaal op dezelfde wijze behandeld zou moeten worden als de binnenlandse situatie, dat wil zeggen dat in de eerstgenoemde situatie recht behoort te bestaan op het belastingvoordeel dat in de onderhavige zaak aan de orde is.

36. Zoals partijen in dit verband inderdaad hebben erkend, hangt de vraag of het standpunt van de Commissie en dus het onderhavige niet-nakomingsberoep gefundeerd is, ervan af of de hierboven bedoelde situaties — die van een belastingplichtige die een in Hongarije gelegen onroerende zaak verkoopt enerzijds, en die van een belastingplichtige die een onroerende zaak buiten Hongaars grondgebied verkoopt anderzijds — objectief te vergelijken zijn wat het onderhavige belastingvoordeel betreft (de mogelijkheid om de marktwaarde van de verkochte onroerende zaak af te trekken van de grondslag van de overdrachtsbelasting).

37. Dit vloeit in feite voort uit de omstandigheid dat er volgens vaste rechtspraak slechts sprake is van discriminatie, wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties. [13]

38. Dientengevolge kan enkel worden gesteld dat er sprake is van discriminatie van een categorie belastingplichtigen ten opzichte van een andere, indien de situatie van beide

11 — Zie onder meer arresten van 29 april 2004, Commissie/Oostenrijk (C-194/01, Jurispr. blz. I-4579, punt 34), en 22 september 1988, Commissie/Griekenland (272/86, Jurispr. blz. 4875, punt 17).

12 — Arrest Schumacker (aangehaald in voetnoot 2, punt 34).

13 — Zie in die zin bijvoorbeeld arresten van 22 maart 2007, Talotta (C-383/05, Jurispr. blz. I-2555, punt 18), en 18 juli 2007, Lakebrink en Peters-Lakebrink (C-182/06, Jurispr. blz. I-6705, punt 27).

categorieën vergelijkbaar is wat de betrokken belastingregeling betreft. [14]

39. Hongarije zal in de onderhavige zaak het belastingvoordeel in kwestie slechts moeten toekennen aan belastingplichtigen die een voor bewoning bestemde onroerende zaak gelegen buiten Hongaars grondgebied verkopen, indien hun situatie wat de betrokken overdrachtsbelasting betreft als objectief vergelijkbaar kan worden beschouwd met die van belastingplichtigen die op Hongaars grondgebied gelegen onroerende zaken verkopen. [15]

40. De Commissie heeft zich, zowel in haar schriftelijke opmerkingen als tijdens de mondelinge behandeling, ten aanzien van de keuze van de juiste benadering voor het antwoord op de vraag naar de objectieve vergelijkbaarheid in de onderhavige zaak voornamelijk beperkt tot de verklaring dat er geen objectief verschil is tussen een belastingplichtige die een eerste voor bewoning bestemde onroerende zaak in Hongarije koopt, en een belastingplichtige die een eerste voor bewoning bestemde onroerende zaak elders in de Unie koopt.

41. Afgezien van het feit dat dit argument op zich nauwelijks overtuigt, meen ik dat de analyse van de Commissie in de onderhavige zaak op een vooronderstelling berust, die onvoldoende rekening houdt met het feit dat bij de huidige stand van de ontwikkeling van het Unierecht en de harmonisatie op het gebied van de directe belastingen de Gemeenschap/Unie niet kan worden geacht één „belastinggebied" te vormen of fiscaal soeverein te zijn, waardoor de plaats waar de belastingplichtige of de onroerende zaak zich bevindt of waarheen de belastingplichtige zijn woonplaats binnen dat gebied verlegt, irrelevant zou zijn voor hun verplichtingen inzake de directe belastingen.

42. In werkelijkheid echter is het beeld dat de Gemeenschap/Unie op het gebied van de directe belastingen vertoont, een mozaïek van naast elkaar staande belastingstelsels en fiscale soevereiniteiten, waar in beginsel iedere lidstaat de organisatie en de opzet van zijn belastingstelsel bepaalt en zijn heffingsbevoegdheid volgens het fiscale territorialiteitsbeginsel uitoefent over op zijn grondgebied verrichte activiteiten. [16]

43. Hoewel de fiscale soevereiniteit onderworpen is aan de vereisten van het gemeenschaps-/Unierecht, met name wat de fundamentele vrijheden betreft, en belastingverdragen tot op zekere hoogte de uitoefening van de nationale heffingsbevoegdheden coördineren, blijft het dus een feit dat territoriale

14 — Zie ook in die zin arrest Schempp (aangehaald in voetnoot 3, punt 29) en arrest van 8 november 2007, Amurta (C-379/05, Jurispr. blz. I-9569, punt 33).

15 — Zie a contrario arrest Schumacker (aangehaald in voetnoot 2, punt 34).

16 — Zie in dit verband arresten van 12 februari 2009, Block (C-67/08, Jurispr. blz. I-883, punten 28-30), en 28 januari 1992, Bachmann (C-204/90, Jurispr. blz. I-249, punt 23); zie wat het fiscale territorialiteitsbeginsel betreft, arresten van 13 maart 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Jurispr. blz. I-2107, punt 75), en 15 mei 1997, Futura Participations en Singer (C-250/95, Jurispr. blz. I-2471, punt 22).

aspecten, zoals de woonplaats of de plaats waar de onroerende zaak is gelegen, objectief relevant kunnen zijn bij de uitoefening door de lidstaten van hun heffingsbevoegdheden.

44. Ik geef echter toe dat het probleem erin bestaat vast te stellen of in een bepaald geval een belastingregeling op een dergelijk criterium kan worden gebaseerd, of, met andere woorden, de situaties van twee belastingbetalers ondanks een verschil in woonplaats of locatie van de onroerende zaak objectief vergelijkbaar zijn. Dit moet in ieder geval worden bepaald en beoordeeld aan de hand van het doel en de inhoud van de specifieke nationale belastingbepalingen die het betrokken onderscheid invoeren. [17]

45. In dit opzicht moet in de onderhavige zaak in gedachten worden gehouden dat de betrokken belasting wordt geheven op de overdracht van onroerende zaken onder bezwarende titel. Bij onroerende zaken is dit niet ongewoon, en het is in feite, zoals de Hongaarse regering heeft gesteld, in overeenstemming met het fiscale territorialiteitsbeginsel, een dergelijke belasting te relateren aan de plaats waar de onroerende zaak is gelegen, die als bindende factor fungeert. Dit criterium is dus als zodanig objectief in overeenstemming met de soort belasting die hier aan de orde is.

46. Hongarije heeft met de vaststelling van de litigieuze § 21, lid 5, van wet XCIII ervoor gekozen haar bevoegdheden inzake de belasting over de overdracht van onroerende zaken zo uit te oefenen, dat onder de in die bepaling omschreven voorwaarden een tweede aankoop van een voor bewoning bestemde onroerende zaak enkel wordt belast naar het verschil tussen de marktwaarde van de gekochte en die van de verkochte onroerende zaak. Dat deze keuze legitiem is en binnen de fiscale soevereiniteit van Hongarije valt, wordt niet bestreden, zoals het eveneens legitiem zou zijn voor Hongarije om de overdracht van voor bewoning bestemde onroerende zaken in het geheel niet te belasten of, omgekeerd, bij iedere koop van dergelijke onroerende zaken als berekeningsgrondslag de marktwaarde van de gekochte onroerende zaak te nemen zonder enige aftrekmogelijkheid.

47. Ook indien de volgens deze regeling toegekende aftrek, zoals de Commissie heeft aangetoond, mogelijk niet overeenstemt met de belasting die werd geheven bij de eerste aankoop van een voor bewoning bestemde onroerende zaak, blijft het een feit dat de betrokken belastingplichtige onder de litigieuze belastingwetgeving reeds onderworpen was aan de Hongaarse overdrachtsbelasting over die onroerende zaak.

17 — Zie in die zin arrest Amurta (aangehaald in voetnoot 14, punt 33); arrest van 14 september 1999, Gschwind (C-391/97, Jurispr. blz. I-5451, punt 26); zie ook arrest van 16 december 2008, Arcelor Atlantique en Lorraine e.a. (C-127/07, Jurispr. blz. I-9895, punt 26). Bijgevolg moet de rechtspraak van het Hof die op dit aspect van directe belastingen betrekking heeft, zoals het arrest Schumacker (aangehaald in voetnoot 2) waarop de Hongaarse regering zich beroept, of het arrest van 7 september 2004, Manninen (C-319/02, Jurispr. blz. I-7477), waarop de Commissie zich baseert, worden gelezen tegen de achtergrond van de omstandigheden van iedere zaak, en in het bijzonder tegen die van de betrokken belasting; deze rechtspraak kan niet zonder meer worden toegepast op de belastingregeling die in de onderhavige zaak aan de orde is.

48. Van Hongarije verlangen rekening te houden met de marktwaarde van een voor bewoning bestemde onroerende zaak die in een andere lidstaat is gekocht en verkocht, en derhalve met een overdracht van een onroerende zaak die geen overdrachtsbelasting ten bate van Hongarije heeft opgeleverd, zou tegen die achtergrond leiden tot een ernstige ingreep in de hoogte en de omvang van de belasting zoals Hongarije die met betrekking tot de overdracht van een voor bewoning bestemde onroerende zaak legitiem [18] heeft bepaald.

49. Derhalve is mijns inziens het standpunt van de Hongaarse regering juist, dat de situatie van een belastingplichtige die een voor bewoning bestemde onroerende zaak op Hongaars grondgebied heeft gekocht en verkocht, ten opzichte van de inhoud en het doel van de betrokken belastingregeling objectief verschilt van de situatie van een belastingplichtige die een voor bewoning bestemde onroerende zaak in een andere lidstaat heeft gekocht en verkocht, aangezien in de eerste situatie over de aankoop overdrachtsbelasting in Hongarije is geheven, terwijl over de overdracht in de tweede situatie conform het fiscale territorialiteitsbeginsel geen Hongaarse belasting is geheven.

50. Anders gezegd en bezien vanuit het perspectief van de fiscale bevoegdheden van Hongarije, die overeenkomstig het fiscale territorialiteitsbeginsel wat de overdrachtsbelasting betreft beperkt zijn tot handelingen binnen haar grondgebied, worden belastingplichtigen in een zuiver nationale situatie en belastingplichtigen in een grensoverschrijdende situatie gelijk behandeld, omdat eenieder die voor de eerste keer een voor bewoning bestemde onroerende zaak in Hongarije koopt, wordt belast naar de volle marktwaarde van de betrokken onroerende zaak, terwijl eenieder die vervolgens voor de tweede keer een voor bewoning bestemde onroerende zaak in Hongarije verkrijgt, het recht heeft overeenkomstig de verdere voorwaarden die zijn neergelegd in § 21, lid 5, van wet XCIII, te worden belast naar het verschil tussen de marktwaarde van de gekochte onroerende zaak en die van de (eerste) verkochte onroerende zaak.

51. Anders dan de Commissie stelt, is bijgevolg § 2 juncto § 21, lid 5, van wet XCIII niet discriminerend voor zover daarin is bepaald dat de marktwaarde van een verkochte voor bewoning bestemde onroerende zaak bij de vaststelling van de berekeningsgrondslag van de overdrachtsbelasting slechts in aanmerking kan worden genomen indien die onroerende zaak in Hongarije is gelegen.

52. Voor zover de Commissie meent dat die belastingbepalingen desalniettemin een beperking van het vrij verkeer van personen kunnen vormen doordat zij het daarin vervatte belastingvoordeel ontzeggen aan belastingplichtigen die hun woonplaats naar Hongarije overbrengen en aldaar een nieuwe onroerende zaak willen verkrijgen, moet worden opgemerkt dat het Hof heeft geoordeeld dat het Verdrag een burger van de Unie niet de garantie biedt dat de overbrenging van zijn werkzaamheden naar een andere lidstaat dan die waarin hij tot dan verbleef, fiscaal neutraal is. Gelet op de verschillen tussen de belastingwetgevingen van de lidstaten kan een dergelijke overbrenging naargelang van het

18 — Zie punt 46 van deze conclusie.

geval voor de burger fiscaal meer of minder voordelig of nadelig uitvallen. [19]

53. In dit verband verschilt de mogelijke „afschrikkende werking" van deze specifieke belastingbepalingen op personen die gebruik wensen te maken van hun recht op vrij verkeer, in beginsel niet van de werking die kan uitgaan van welke directe belasting dan ook in een bepaalde lidstaat of van een verhoudingsgewijs hoog belastingtarief waarvoor een lidstaat in elk geval in de uitoefening van zijn fiscale soevereiniteit vrij kan kiezen. Het punt is dat een dergelijke beperkende werking in omstandigheden als in de onderhavige zaak het resultaat is van verschillen tussen belastingstelsels van de lidstaten veeleer dan van een ongunstige behandeling van grensoverschrijdende situaties die besloten ligt in de belastingwetgeving van de betrokken lidstaat op zich, zodat een dergelijke werking moet worden aanvaard als het gevolg van het naast elkaar bestaan van verschillende nationale belastingstelsels. [20]

19 — Zie in die zin arresten Block (aangehaald in voetnoot 16, punten 34 en 35) en Schempp (aangehaald in voetnoot 3, punt 45), en arrest van 15 juli 2004, Lindfors (C-365/02, Jurispr. blz. I-7183, punt 34).

20 — Zie in die zin ook arrest Block (aangehaald in voetnoot 16, punt 28); arrest van 14 november 2006, Kerckhaert en Morres (C-513/04, Jurispr. blz. I-10967, punt 20), en arrest Columbus Container Services (aangehaald in voetnoot 10, punt 43). In de onderhavige zaak zou dus bijvoorbeeld, indien de lidstaat waar iemand een eerste voor bewoning bestemde onroerende zaak heeft gekocht, iedere koop, met inbegrip van een tweede koop van een voor bewoning bestemde onroerende zaak, integraal belast tegen een hoger belastingtarief dan het in Hongarije geldende tarief, die persoon in de gedachtengang van de Commissie zelfs kunnen worden aangemoedigd zich, ondanks de Hongaarse fiscale bepalingen in kwestie, in Hongarije te vestigen en een tweede voor bewoning bestemde onroerende zaak aldaar te kopen in plaats van te verhuizen binnen de betrokken lidstaat.

54. Hieruit volgt ten eerste, zonder dat hoeft te worden bezien of de bestreden belastingregeling ook gerechtvaardigd wordt door de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te handhaven of belastingfraude te voorkomen, dat de bepalingen van § 2 juncto § 21, lid 5, van wet XCIII niet in strijd zijn met de artikelen 39 EG en 43 EG.

55. Ten tweede geldt, wat de economisch niet-actieven betreft, om dezelfde redenen dezelfde conclusie voor de klacht met betrekking tot artikel 18 EG.

56. Ten derde dient, voor zover de Commissie stelt dat de Republiek Hongarije de verplichtingen die op haar rusten krachtens de artikelen 28 en 31 van de EER-Overeenkomst, die in wezen identiek zijn met die vervat in de artikelen 39 EG en 43 EG en ten aanzien waarvan de Commissie geen afzonderlijke argumentatie te berde heeft gebracht, deze klacht te worden verworpen om dezelfde redenen als hierboven uiteengezet.

57. Op grond van het bovenstaande kom ik tot de conclusie dat het onderhavige niet-nakomingsberoep moet worden afgewezen.

V — Conclusie

58. Ik stel daarom voor dat het Hof:

1) het beroep als ongegrond afwijst en

2) de Europese Commissie verwijst in de kosten.