OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO JANA MAZÁKA przedstawiona w dniu 9 grudnia 2010 r.[1]

I — Wprowadzenie

1. W drodze niniejszej skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego wniesionej przez Komisję w dniu 8 lipca 2009 r. Komisja wnosi o stwierdzenie, że Republika Węgierska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążą na mocy art. 18 WE, 39 WE i 43 WE oraz art. 28 i 31 porozumienia EOG, traktując nabycie nieruchomości mieszkalnej położonej na terytorium Węgier w zamian za nieruchomość mieszkalną położoną w innym państwie w sposób mniej korzystny niż nabycie nieruchomości mieszkalnej położonej na terytorium Węgier w zamian za nieruchomość mieszkalną położoną na terytorium Węgier.

II — Ramy prawne

2. Zgodnie z art. 63 ustawy CXVII z 1995 r. o podatku dochodowym (zwanej dalej „ustawą CXVII") „stawka podatku płaconego od dochodu ze sprzedaży nieruchomości i praw własności wynosi 25%. […] Uiszczany podatek ulega obniżeniu (lub zaniechaniu poboru) o kwotę podatku należnego od takiej części dochodu ze sprzedaży nieruchomości lub prawa własności (ulga na zakup mieszkania), która jest przeznaczona na zakup nieruchomości przez osobę fizyczną na własne cele mieszkaniowe oraz na cele mieszkaniowe członka jej najbliższej rodziny lub byłego współmałżonka, w okresie 12 miesięcy poprzedzających uzyskanie dochodu lub przed upływem 60 miesięcy od tej daty (podstawa ulgi na zakup mieszkania)". Ulga na zakup mieszkania jest przyznawana jedynie, gdy inwestycja dotyczy nieruchomości mieszkalnej położonej na terytorium Węgier.

3. Artykuł 1 ustawy XCIII z 1990 r. o podatkach (zwanej dalej „ustawą XCIII") stanowi:

„Opodatkowaniu podlega nabycie własności nieruchomości w drodze spadku, darowizny oraz odpłatne przeniesienie własności nieruchomości".

4. Artykuł 2 ustawy XCIII stanowi:

„[…] przepisy o podatku od darowizny i odpłatnego przeniesienia własności

1 — Język oryginału: angielski.

nieruchomości stosuje się do nieruchomości położonych na terytorium kraju i związanych z nimi praw własności, chyba że umowa międzynarodowa stanowi inaczej".

5. Wreszcie art. 21 ust. 5 ustawy XCIII stanowi:

„[…] W przypadku gdy prywatny nabywca sprzedaje inną swoją nieruchomość na cele mieszkaniowe w okresie jednego roku przed datą zakupu lub po tej dacie, podstawą opodatkowania przy obliczaniu tego podatku jest różnica między wartością rynkową (brutto) nieruchomości nabytej a nieruchomości sprzedanej".

III — Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i postępowanie sądowe

6. Pismem z dnia 23 marca 2007 r. Komisja zwróciła uwagę rządu węgierskiego na fakt, że węgierskie przepisy podatkowe w przedmiocie przeniesienia własności nieruchomości wydają się naruszać zobowiązania ciążące na Republice Węgierskiej na mocy art. 18 WE, 39 WE i 43 WE oraz odpowiednich artykułów porozumienia EOG.

7. Komisja wyraziła pogląd, że przepisy ustawy CXVII oraz ustawy XCIII naruszają zasadę swobody przepływu osób i swobody przedsiębiorczości poprzez nałożenie wyższych obciążeń podatkowych w przypadku zakupu nieruchomości mieszkalnej na terytorium Węgier związanej ze sprzedażą nieruchomości mieszkalnej położonej w innym państwie członkowskim niż w przypadku zakupu nieruchomości związanego ze sprzedażą nieruchomości mieszkalnej położonej na terytorium Węgier. Ze względu na swój dyskryminacyjny charakter przepisy te stanowią więc przeszkodę w swobodnym przepływie pracowników i kapitału oraz w swobodzie przedsiębiorczości.

8. Pismem z dnia 8 sierpnia 2007 r. rząd węgierski uznał, że przepisy art. 63 ustawy CXVII naruszają prawo wspólnotowe (obecnie UE), i zapowiedział zamiar przyjęcia nowego ustawodawstwa gwarantującego jednakowe traktowanie podatników. Jednakże w odniesieniu do art. 21 ust. 5 ustawy XCIII rząd węgierski podtrzymał swój pogląd, że jego przepisy są zgodne z zasadami UE w zakresie swobodnego przepływu.

9. W dniu 27 czerwca 2008 r. Komisja wydała uzasadnioną opinię, w której podtrzymała zarzuty określone w swoim wezwaniu do usunięcia uchybienia z dnia 23 marca 2007 r. w odniesieniu do art. 2 w związku z art. 21 ust. 5 ustawy XCIII i powtórzyła swój pogląd, że węgierskie prawo podatkowe narusza art. 18 WE, 39 WE i 43 WE.

10. Ponieważ w swojej odpowiedzi na uzasadnioną opinię władze węgierskie zasadniczo podtrzymały swoje stanowisko, że będące

przedmiotem sprawy przepisy węgierskiego prawa podatkowego są zgodne z prawem UE, Komisja postanowiła wnieść niniejszą skargę.

IV — Analiza

A — *Główne argumenty stron*

11. Komisja wyraża pogląd, że przyznając, w celu ustalenia podstawy opodatkowania przeniesienia własności nieruchomości, możliwość odliczenia wartości rynkowej nieruchomości sprzedanej od wartości nieruchomości nabytej w przypadku powiązanej sprzedaży nieruchomości mieszkalnej położonej na terytorium Węgier, jednocześnie odmawiając prawa do takiego odliczenia w przypadku, gdy sprzedana nieruchomość mieszkalna jest położona w innym państwie członkowskim, będące przedmiotem niniejszej sprawy przepisy węgierskiego prawa podatkowego są sprzeczne ze swobodą przepływu osób i swobodą przedsiębiorczości w świetle art. 18 WE, 39 WE i 43 WE oraz art. 28 i 31 porozumienia EOG i stanowią one przeszkodę w korzystaniu z tych swobód.

12. Komisja w istocie utrzymuje, że z uwagi na wyłączenie wskazanego przywileju podatkowego obywatele innych państw lub obywatele węgierscy, którzy mieszkają w innym państwie członkowskim i tam nabywają nieruchomość, mogą być zniechęceni do korzystania z prawa do swobodnego przepływu i do osiedlania się na terytorium Węgier.

13. Komisja uważa, że takie osoby, które mogły już uiścić podatek w podobnej kwocie w państwie swojego poprzedniego zamieszkania w momencie nabycia nieruchomości, znajdują się w sytuacji obiektywnie porównywalnej do sytuacji osób, które nabyły poprzednią nieruchomość mieszkalną na terytorium Węgier. W konsekwencji osoby te powinny być traktowane jednakowo w świetle węgierskiego podatku pobieranego od przeniesienia własności nieruchomości. Zważywszy, że będące przedmiotem sprawy przepisy węgierskie stawiają w mniej korzystnej sytuacji osoby, które nabywają na terytorium Węgier nieruchomość mieszkalną w zamian za taką nieruchomość położoną w którymkolwiek innym państwie członkowskim – poprzez nałożenie na te osoby podatku od czynności cywilnoprawnych obliczonego od pełnej wartości tej nieruchomości – w porównaniu z osobami, które nabywając nieruchomość, już dysponują inną na terytorium Węgier, należy stwierdzić, że przepisy te traktują odmiennie dwie podobne sytuacje, zatem mogą one mieć charakter dyskryminujący.

14. Zdaniem Komisji taka różnica w traktowaniu nie jest obiektywnie uzasadniona.

15. W związku z tym Komisja odrzuca pogląd, że będące przedmiotem sprawy zasady podatkowe mogą być uzasadnione potrzebą utrzymania spójności systemu podatkowego,

gdyż nie występuje jakikolwiek bezpośredni związek między rozpatrywanym przywilejem podatkowym a kompensatą tego przywileju, wymagany zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w tym zakresie. W szczególności nie istnieje żaden bezpośredni związek między nabyciem innej nieruchomości mieszkalnej i wynikającym z tego obowiązkiem uiszczenia podatku a sprzedażą pierwszej nieruchomości i podatkami uiszczonymi w tym czasie; związek między tymi sprawami wprowadza jedynie ustawodawca węgierski.

16. Ponadto, zdaniem Komisji, naruszenie podstawowych swobód, będące przedmiotem skargi w niniejszej sprawie, nie może być uzasadnione ani zasadą terytorialności, na którą powołuje się rząd węgierski, ani jako środek służący zapobieganiu nadużyć, do których może dojść w związku z administrowaniem przywilejami podatkowymi będącymi przedmiotem sprawy, ani poważnymi trudnościami administracyjnymi i komplikacjami, w obliczu których – jak się utrzymuje – mogą stanąć władze węgierskie w tym kontekście.

17. Komisja przyznaje jednak, że Republika Węgierska może nakładać określone wymogi na podatników w celu uzyskania potrzebnych informacji, lecz wymogi te nie mogą być nieproporcjonalne w stosunku do zamierzonego celu.

18. Rząd węgierski kwestionuje pogląd Komisji, że będąca przedmiotem sprawy zasada podatkowa, która wyraźnie dotyczy podatków bezpośrednich, jest sprzeczna z postanowieniami traktatu i porozumienia EOG dotyczącymi swobody przepływu osób i swobody przedsiębiorczości.

19. W związku z tym rząd ten w szczególności podkreśla, że osoby, które nabywają po raz pierwszy nieruchomość mieszkalną na terytorium Węgier, a wcześniej były właścicielami takiej nieruchomości w innym państwie członkowskim, nie są w porównywalnej sytuacji do sytuacji osób, które dokonują drugiego zakupu nieruchomości mieszkalnej na terytorium Węgier w zamian za taką nieruchomość położoną na terytorium Węgier.

20. Należy raczej uznać, że wszystkie osoby, które nabywają po raz pierwszy nieruchomość mieszkalną na terytorium Węgier, są – dla celów prawa podatkowego będącego przedmiotem sprawy – w takiej samej sytuacji jak każda inna osoba, podczas gdy osoby, które dokonują drugiego zakupu nieruchomości na terytorium Węgier w zamian za nieruchomość, którą już posiadały w tym kraju, są wobec siebie w porównywalnej sytuacji. Rzeczywiście, zgodnie z węgierskim prawem podatkowym członkowie każdej z tych grup są traktowani jednakowo, bez względu na obywatelstwo lub miejsce zamieszkania. Będący przedmiotem sprawy przywilej podatkowy nie oznacza zatem dyskryminacyjnego traktowania.

21. Rząd węgierski wskazuje w tym kontekście, że wprowadzanie rozróżnienia między osobami, które chcą nabyć nieruchomość mieszkalną na terytorium Węgier po raz pierwszy, a osobami, które sprzedając

nieruchomość już opodatkowaną podatkiem od czynności cywilnoprawnych, nabywają nową nieruchomość na terytorium Węgier, jest obiektywnie uzasadnione w świetle faktu, że uprawnienia podatkowe Węgier w zakresie przeniesienia własności nieruchomości są ograniczone do terytorium tego kraju. Ponadto, jak wynika z przyjętej w sprawie Schumacker linii orzecznictwa Trybunału, fakt, że państwo członkowskie nie przyznaje nierezydentowi pewnych korzyści podatkowych, które przyznaje rezydentowi, z zasady nie jest dyskryminacyjny, gdyż te dwie kategorie podatników nie są w porównywalnej sytuacji [2].

22. Jeśli chodzi o kwestię, czy ustawodawstwo węgierskie będące przedmiotem sprawy stanowi przeszkodę w korzystaniu z prawa do swobodnego przepływu, zagwarantowanego w artykułach traktatu, na które powołuje się Komisja, rząd węgierski przypomina, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału, traktat nie gwarantuje obywatelowi Unii, że przeniesienie działalności do państwa członkowskiego innego niż to, w którym dotychczas zamieszkiwał, będzie neutralne w dziedzinie podatków. Ze względu na różnice między przepisami podatkowymi państw członkowskich z punktu widzenia podatków pośrednich takie przeniesienie działalności może być dla danego obywatela korzystne lub nie, w zależności od okoliczności [3].

23. W każdym razie, zdaniem rządu węgierskiego, nawet jeśli ustawodawstwo będące przedmiotem sprawy ma być uznane za ograniczające swobodę przepływu, jest ono obiektywnie uzasadnione w świetle podatkowej zasady terytorialności oraz potrzebą utrzymania spójności krajowego systemu podatkowego. Odnośnie do tej drugiej podstawy uzasadnienia, wymogu istnienia „bezpośredniego związku" między rozpatrywanym przywilejem podatkowym a kompensatą tego przywileju nie można rozumieć tak wąsko jak utrzymuje Komisja, gdyż ulga podatkowa przyznana przy drugim zakupie nieruchomości niekoniecznie musi dokładnie odpowiadać podatkowi pobieranemu z tytułu pierwszego zakupu nieruchomości.

24. Na koniec rząd węgierski podkreśla, że obowiązek uwzględnienia podatku, który może być pobrany z tytułu przeniesienia własności nieruchomości w innym państwie członkowskim, prowadziłby do nadmiernej złożoności jego systemu podatkowego i spowodowałby poważne trudności administracyjne, gdyż w praktyce nie jest możliwe sprawdzenie, czy i w jakim stopniu porównywalny podatek od czynności cywilnoprawnych został wymierzony z tytułu zakupu nieruchomości w innym miejscu niż terytorium Węgier i nie jest możliwe skuteczne zapobieganie nadużywaniu omawianego przywileju podatkowego. Z drugiej strony, w przeciwieństwie do tezy Komisji, celem ustawodawstwa podatkowego będącego przedmiotem niniejszej sprawy nie jest unikanie obniżenia dochodów podatkowych.

2 — Wyrok z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225, pkt 34.

3 — Opierając się między innymi na wyroku z dnia 12 lipca 2005 r. w sprawie C-403/03 Schempp, Zb.Orz. s. I-6421, pkt 45.

B — *Ocena*

25. W kwestii wstępnej, moim zdaniem, w przeciwieństwie do tego co Komisja utrzymuje w swoim wniosku, nie ma powodu podawać w wątpliwość przedstawionej przez rząd węgierski charakterystyki podatku od przeniesienia własności nieruchomości, będącego przedmiotem niniejszej sprawy, jako formy podatku bezpośredniego, w zakresie w jakim jest on faktycznie bezpośrednio pobierany od osoby, która również ponosi jego ciężar ekonomiczny [4].

26. Jeśli chodzi o wyrok w sprawie Wspólnota Europejska przeciwko Belgii, który Komisja przytoczyła w tym kontekście, wystarczy zauważyć, że sprawa ta po pierwsze dotyczyła innego podatku, a mianowicie opłaty rejestracyjnej, a po drugie, Trybunał dla potrzeb odpowiedzi na zadane mu pytania w istocie przyjął stanowisko sądu krajowego, zasadniczo klasyfikując sporny podatek jako podatek pośredni [5].

27. Po tym stwierdzeniu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału opodatkowanie bezpośrednie należy wprawdzie do kompetencji państw członkowskich, muszą one jednak wykonywać swoje uprawnienia zgodnie z prawem wspólnotowym [6].

28. Należy więc rozważyć czy, jak twierdzi Komisja, przepisy węgierskiego ustawodawstwa dotyczące podatku od odpłatnego przeniesienia własności nieruchomości, a w szczególności art. 2 w związku z art. 21 ust. 5 ustawy XCIII, ograniczają swobodę przepływu osób i swobodę przedsiębiorczości ustanowione w art. 18 WE, 39 WE i 43 WE oraz w art. 28 i 31 porozumienia EOG.

29. Przede wszystkim, jeśli chodzi o zarzut, że Republika Węgierska uchybiła zobowiązaniom, jakie na niej ciążą na mocy art. 18 WE, 39 WE i 43 WE, należy zauważyć, że art. 18 WE, który określa w sposób ogólny prawo każdego obywatela Unii do swobodnego przemieszczania się i zamieszkania na terytorium państw członkowskich, znajduje swój konkretny wyraz w art. 39 WE w zakresie swobody przepływu pracowników i w art. 43 WE w zakresie swobody przedsiębiorczości. Należy zatem najpierw rozważyć, czy będący przedmiotem sprawy reżim podatkowy jest sprzeczny z art. 39 WE i 43 WE,

4 — Jeśli chodzi o powszechnie zaakceptowane rozróżnienie między podatkiem bezpośrednim i pośrednim, zob. opinię rzecznika generalnego C. Stix-Hackl przedstawioną w dniu 14 marca 2006 r. w sprawie C-475/03 Banca Popolare di Cremona, Zb.Orz. s. I-9373, pkt 54, 55.

5 — Wyrok z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-199/05, Zb.Orz. s. I-10485, w szczególności pkt 17.

6 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C-152/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-39, pkt 16; wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 29; wyrok z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-345/05 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-10633, pkt 10; wyrok z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-104/06 Komisja przeciwko Szwecji, Zb.Orz. s. I-671, pkt 12.

a dopiero później przejść do zbadania tego reżimu w świetle art. 18 WE [7].

30. W tym kontekście na początku należy przypomnieć, że każdy obywatel państwa członkowskiego, bez względu na miejsce zamieszkania i obywatelstwo, który korzysta lub korzystał z prawa do swobodnego przepływu pracowników lub ze swobody przedsiębiorczości, a który był zatrudniony w innym państwie członkowskim niż państwo jego zamieszkania, jest objęty zakresem art. 39 WE lub art. 43 WE, zależnie od okoliczności [8].

31. Następnie należy zauważyć, że postanowienia traktatu o swobodzie przepływu osób mają na celu ułatwianie prowadzenia przez obywateli Unii wszelkiego rodzaju działalności zawodowej na całym terytorium Unii i wykluczają środki, które mogłyby postawić obywateli Unii w niekorzystnej sytuacji, gdyby chcieli oni prowadzić działalność gospodarczą na terytorium innego państwa członkowskiego [9].

32. Tak więc zasady swobody przepływu pracowników i swobody przedsiębiorczości mają w szczególności na celu zapewnienie, by obywatele innych państw i obce przedsiębiorstwa byli traktowani w goszczącym je państwie członkowskim w taki sam sposób jak obywatele tego państwa [10].

33. Będące przedmiotem obecnej sprawy przepisy podatkowe, a w szczególności art. 21 ust. 5 ustawy XCIII, są krytykowane przez Komisję z tego powodu, że aby stwierdzić, czy nabywca nieruchomości mieszkalnej na terytorium Węgier może odliczyć, w celu ustalenia podstawy opodatkowania od odpłatnego przeniesienia własności nieruchomości, wartość handlową innej nieruchomości mieszkalnej, sprzedanej w okresie roku przed datą zakupu rozpatrywanej nieruchomości lub po tej dacie, przepisy te wprowadzają rozróżnienie w zależności od tego, czy wcześniej posiadana i sprzedana nieruchomość była położona na terytorium Węgier, czy nie. Zdaniem Komisji, z uwagi na odmienne traktowanie w zakresie prawa podatkowego podatników, bez względu na to, czy są to obywatele innych państw, czy obywatele węgierscy, którzy sprzedają nieruchomość położoną na terytorium Węgier, i podatników, którzy sprzedają nieruchomość położoną poza terytorium tego kraju, będący przedmiotem sprawy reżim podatkowy jest dyskryminacyjny i może zniechęcić takich podatników do korzystania z prawa do swobodnego przepływu i ze swobody przedsiębiorczości.

34. W związku z tym należy zauważyć, że przedstawione w skardze o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego argumenty Komisji, w oparciu

7 — Zobacz w tym względzie ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Portugalii, pkt 13, 14; ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 18, 19.

8 — Zobacz ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 20; wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-152/03 Ritter-Coulais, Zb.Orz. s. I-1711, pkt 31; wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. s. I-7409, pkt 28; wyrok z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-212/05 Hartmann, Zb.Orz. s. I-6303, pkt 17.

9 — Zobacz ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Szwecji, pkt 17; wyrok z dnia 15 grudnia 1995 r. w sprawie C-415/93 Bosman, Rec. s. I-4921, pkt 94; wyrok z dnia 2 października 2003 r. w sprawie C-232/01 van Lent, Rec. s. I-11525, pkt 15; wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-387/01 Weigel, Rec. s. I-4981, pkt 52.

10 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 33; ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Szwecji, pkt 19.

o które należy uznać istnienie domniemanego naruszenia prawa wspólnotowego/UE [11], były niejednoznaczne w tym sensie, że nie wiadomo, czy Komisja uznaje będące przedmiotem skargi zróżnicowanie w węgierskim ustawodawstwie podatkowym za stanowiące dyskryminację ze względu na miejsce zamieszkania. A mianowicie z jednej strony Komisja utrzymuje, że kwestionowane przepisy w szczególności zniechęcają osoby zamieszkałe w innym państwie członkowskim do osiedlania się na terytorium Węgier, na przykład poprzez podjęcie tam zatrudnienia. Z drugiej strony Komisja wyraźnie odrzuca powołanie się rządu węgierskiego na orzecznictwo w sprawie Schumacker [12], stwierdzając w tym kontekście, że rozróżnienie uczynione przez będący przedmiotem sprawy reżim podatkowy nie opiera się na zamieszkaniu, gdyż niniejsza sprawa dotyczy podatników, którzy albo są, albo mają zostać rezydentami Węgier.

35. W każdym razie, zgodnie z linią rozumowania przyjętą przez Komisję, dyskryminacja wydaje się wynikać z mniej korzystnego traktowania w prawie podatkowym przenoszenia miejsca zamieszkania z innego państwa członkowskiego na terytorium Węgier w porównaniu ze zmianą miejsca zamieszkania w ramach terytorium tego kraju. Komisja w istocie wyraża pogląd, że zgodnie z zasadą równości (podatkowej) poprzednia sytuacja transgraniczna powinna być traktowana w prawie podatkowym w taki sam sposób jak późniejsza sytuacja krajowa, innymi słowy, powinna ona rodzić prawo do przywileju podatkowego będącego przedmiotem niniejszej sprawy.

36. W istocie, jak przyznały w tym kontekście obie strony obecnego postępowania, kwestia, czy stanowisko Komisji, a tym samym niniejsza skarga o stwierdzenie naruszenia są dobrze uzasadnione, rzeczywiście sprowadza się do kwestii, czy wyżej wspomniane sytuacje – a więc z jednej strony sytuacja podatnika sprzedającego nieruchomość położoną na terytorium Węgier, a z drugiej sytuacja podatnika sprzedającego nieruchomość położoną poza terytorium tego kraju – są obiektywnie porównywalne z punktu widzenia będącego przedmiotem sprawy przywileju podatkowego (możliwość odliczenia wartości rynkowej nieruchomości od podstawy opodatkowania od przeniesienia własności nieruchomości).

37. Jest to konsekwencją faktu, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dyskryminacja może jedynie polegać na stosowaniu różnych zasad do porównywalnych sytuacji lub też na stosowaniu takich samych zasad do różnych sytuacji [13].

38. Zatem zarzut dyskryminacji jednej kategorii podatników w porównaniu z inną kategorią podatników można postawić tylko wtedy, gdy sytuacja tych grup jest

11 — Zobacz między innymi wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-194/01 Komisja przeciwko Austrii, Rec. s. I-4579, pkt 34; wyrok z dnia 22 września 1988 r. w sprawie 272/86 Komisja przeciwko Grecji, Rec. s. 4875, pkt 17.

12 — Wyżej wymieniony w przypisie 2, pkt 34.

13 — Zobacz w tym względzie na przykład wyrok z dnia 22 marca 2007 r. w sprawie C-383/05 Talotta, Zb.Orz. s. I-2555, pkt 18; wyrok z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-182/06 Lakebrink i Peters-Lakebrink, Zb.Orz. s. I-6705, pkt 27.

porównywalna odnośnie do rozpatrywanych zasad podatkowych [14].

39. Tak więc w obecnej sprawie Węgry są zobowiązane przyznać rozpatrywany przywilej podatkowy podatnikom sprzedającym nieruchomość mieszkalną położoną poza terytorium Węgier jedynie wtedy, gdy – w kontekście rozpatrywanego podatku od przeniesienia własności nieruchomości – ich sytuację należy uznać za obiektywnie porównywalną z sytuacją podatnika sprzedającego nieruchomość położoną na terytorium Węgier [15].

40. W tym kontekście należy zauważyć, że zarówno w przedłożonych uwagach pisemnych, jak i w trakcie rozprawy Komisja w istocie ograniczyła się – jeśli chodzi o wybór właściwego podejścia przy odpowiedzi na pytanie o obiektywną porównywalność w niniejszej sprawie – do stwierdzenia, że jej zdaniem nie ma obiektywnej różnicy między podatnikiem kupującym pierwszą nieruchomość mieszkalną na terytorium Węgier, a podatnikiem kupującym pierwszą nieruchomość mieszkalną w innym państwie Unii.

41. Poza faktem, że argument ten nie jest rozstrzygający, wydaje mi się, że analiza Komisji w niniejszej sprawie opiera się na założeniu, które niekoniecznie uwzględnia fakt, iż na obecnym etapie rozwoju prawa UE i harmonizacji ustawodawstw krajowych w dziedzinie podatków bezpośrednich nie możemy uważać Wspólnoty/Unii za jeden „obszar podatkowy" lub uznać jej suwerenności podatkowej powodującej, że miejsce pobytu podatników lub położenia nieruchomości albo ich przemieszczanie się w ramach tego obszaru byłoby nieistotne w odniesieniu do ich podlegania podatkom bezpośrednim.

42. Jednak w rzeczywistości z punktu widzenia podatków bezpośrednich Wspólnota/Unia jest mozaiką współistniejących krajowych systemów podatkowych i suwerennych władz podatkowych, gdzie w zasadzie każde państwo członkowskie określa organizację i koncepcję swojego systemu podatkowego i wykonuje swoje uprawnienia podatkowe zgodnie z podatkową zasadą terytorialności, odnośnie do działalności prowadzonej na jego terytorium [16].

43. Mimo że suwerenność podatkowa podlega wymogom prawa wspólnotowego/UE, w szczególności w zakresie podstawowych swobód, a także mimo że realizacja krajowych uprawnień podatkowych jest w pewnym zakresie koordynowana przez konwencje podatkowe, faktem pozostaje, że aspekty

14 — Zobacz również w tym względzie ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Schempp, pkt 29; wyrok z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 Amurta, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 33.

15 — Zobacz a contrario ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Schumacker, pkt 34.

16 — Zobacz w tym kontekście wyrok z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-67/08 Block, Zb.Orz. s. I-883, pkt 28–30; wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249, pkt 23; jeśli chodzi o podatkową zasadę terytorialności, zob. wyrok z dnia 16 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 75; wyrok z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations, Rec. s. I-2471, pkt 22.

terytorialne, takie jak miejsce zamieszkania i miejsce położenia nieruchomości, mogą mieć obiektywne znaczenie przy realizacji przez państwa członkowskie ich uprawnień podatkowych.

44. Trzeba jednak przyznać, że problemem jest stwierdzenie, czy w konkretnej sprawie przepisy podatkowe mogą być oparte na takim kryterium lub – innymi słowy – czy sytuacja dwóch podatników jest obiektywnie porównywalna, pomimo różnicy dotyczącej miejsca zamieszkania podatnika lub położenia nieruchomości. W każdym razie kwestię tę należy ustalić i ocenić, powołując się na cel i treść konkretnego krajowego systemu podatkowego, który czyni rozróżnienie będące przedmiotem niniejszej sprawy [17].

45. Pod tym względem należy mieć na uwadze, że podatek będący przedmiotem niniejszej sprawy jest podatkiem od odpłatnego przeniesienia własności nieruchomości. Jeśli chodzi o nieruchomości, nierzadko zdarza się, co – jak stwierdził rząd węgierski – jest zgodne z podatkową zasadą terytorialności, że opodatkowanie jest uzależnione od miejsca położenia nieruchomości, co jest traktowane jako czynnik wiążący. Kryterium to jako takie jest więc obiektywnie zgodne z rodzajem rozpatrywanego podatku.

46. Następnie należy zauważyć, że przyjmując kwestionowany art. 21 ust. 5 ustawy XCIII, Węgry postanowiły zrealizować swoje uprawnienia podatkowe w stosunku do przeniesienia własności nieruchomości w taki sposób, że pod warunkami określonymi w wyżej wspomnianych przepisach podstawą opodatkowania drugiego zakupu nieruchomości mieszkalnej jest jedynie różnica między wartością rynkową nabytej nieruchomości a wartością nieruchomości sprzedanej. Nie podlegało dyskusji, że decyzja ta jest zgodna z prawem i że jest ona wyrazem suwerenności podatkowej Węgier, gdyż Węgry mają prawo zarówno nie nakładać żadnego podatku na przenoszenie własności nieruchomości, jak i – przeciwnie – jako podstawę opodatkowania przy każdym zakupie przyjmować wartość rynkową nabytej nieruchomości bez odliczeń.

47. Nawet jeśli, jak dowiodła Komisja, odliczenie przyznane zgodnie z tym mechanizmem niekoniecznie musi odpowiadać podatkowi z tytułu pierwszego zakupu nieruchomości mieszkalnej, pozostaje faktem, że omawiany podatnik był już obciążony, zgodnie z przepisami podatkowymi będącymi przedmiotem sprawy, węgierskim podatkiem od czynności cywilnoprawnych w odniesieniu do tej nieruchomości.

17 — Zobacz w tym względzie ww. w przypisie 14 wyrok w sprawie Amurta, pkt 33; wyrok z dnia 14 września 1999 r. w sprawie C-391/97 Gschwind, Rec. s. I-5451, pkt 26; zob. również wyrok z dnia 16 września 2008 r. w sprawie C-127/07 Arcelor Atlantique et Lorraine i in., Zb.Orz. s. I-9895, pkt 26. Wynika z tego, że orzecznictwo Trybunału w tym aspekcie w zakresie podatków bezpośrednich, jak na przykład ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Schumacker, na który powołuje się rząd węgierski, lub wyrok z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, na który powołuje się Komisja, należy interpretować w świetle okoliczności danej sprawy, a w szczególności w świetle konkretnego podatku będącego przedmiotem sprawy i nie może ono być przeniesione na ustawodawstwo podatkowe będące przedmiotem niniejszej sprawy.

48. W tym świetle domaganie się, by Węgry uwzględniały wartość rynkową nieruchomości mieszkalnej nabytej i sprzedanej w innym państwie członkowskim oraz – odpowiednio – przeniesienie własności nieruchomości, które nie skutkowało nałożeniem na rzecz Węgier podatku od czynności cywilnoprawnych, spowodowałoby poważną ingerencję w poziom i zakres opodatkowania legalnie [18] zastosowanego przez Węgry w stosunku do przenoszenia własności nieruchomości mieszkalnej.

49. Dlatego, moim zdaniem, rząd węgierski prawidłowo stwierdził, że sytuacja podatnika, który nabył i sprzedał nieruchomość mieszkalną położoną na terytorium Węgier, jest pod względem treści i celu ustawodawstwa podatkowego będącego przedmiotem sprawy obiektywnie odmienna od sytuacji podatnika, który nabył i sprzedał nieruchomość mieszkalną położoną na terytorium innego państwa członkowskiego, z tego powodu, że w pierwszej sytuacji zakup nieruchomości podlegał podatkowi od czynności cywilnoprawnych na Węgrzech, podczas gdy przeniesienie własności będące przedmiotem niniejszej sprawy w drugiej sytuacji nie podlega węgierskiemu systemowi podatkowemu, zgodnie z podatkową zasadą terytorialności.

50. Innymi słowy, z punktu widzenia uprawnień podatkowych Węgier, które – zgodnie z podatkową zasadą terytorialności – są ograniczone – w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych – do działalności prowadzonej na terytorium tego kraju, podatnicy znajdujący się w wyłącznie krajowej sytuacji i podatnicy będący w sytuacji ponadgranicznej są jednakowo traktowani w tym sensie, że każdy, kto po raz pierwszy nabywa nieruchomość mieszkalną położoną na terytorium Węgier, płaci podatek od pełnej wartości rynkowej tej nieruchomości, podczas gdy osoby, które następnie dokonają drugiego zakupu nieruchomości mieszkalnej położonej na terytorium Węgier, mają prawo – po spełnieniu dalszych warunków określonych w art. 21 ust. 5 ustawy XCIII – do podatku płaconego od różnicy między wartością rynkową nabytej nieruchomości a wartością (pierwszej) sprzedanej nieruchomości.

51. Z powyższego wynika, że w przeciwieństwie do stwierdzeń Komisji, art. 2 w związku z art. 21 ust. 5 ustawy XCIII nie jest dyskryminacyjny z powodu zezwolenia na uwzględnienie wartości rynkowej sprzedanej nieruchomości mieszkalnej w celu ustalenia podstawy opodatkowania od przeniesienia własności nieruchomości, tylko pod warunkiem że nieruchomość ta jest położona na terytorium Węgier.

52. Jeśli chodzi o twierdzenie Komisji, że taki reżim podatkowy może jednak stanowić ograniczenie swobody przepływu osób poprzez odmowę istniejącej w nim ulgi podatkowej podatnikom przenoszącym swoją nieruchomość mieszkalną na terytorium Węgier, należy zauważyć, że Trybunał uznał, iż traktat nie gwarantuje obywatelowi Unii, że przeniesienie działalności do państwa członkowskiego innego niż to, w którym dotychczas zamieszkiwał, będzie neutralne w dziedzinie podatków. Mając na uwadze różnice między przepisami podatkowymi państw członkowskich, należy stwierdzić, że z punktu widzenia opodatkowania takie przeniesienie działalności

18 — Zobacz pkt 46 powyżej.

może być dla danego obywatela korzystne lub nie, w zależności od okoliczności [19].

53. Pod tym względem ewentualny „efekt odstraszający" rozpatrywanego reżimu podatkowego dla osób pragnących skorzystać z prawa swobodnego poruszania się nie różni się w zasadzie od efektu, który może być po prostu spowodowany istnieniem w danym państwie członkowskim jakiegokolwiek podatku bezpośredniego lub porównywalnie wysokich stawek podatku, które państwo członkowskie może wprowadzić, realizując swoją suwerenność podatkową. Chodzi o to, że taki skutek restrykcyjny jest, w okolicznościach takich jak w obecnej sprawie, raczej wynikiem różnic między systemami podatkowymi państw członkowskich niż niekorzystnego traktowania pod względem podatkowym sytuacji transgranicznych, wynikającego z samego ustawodawstwa podatkowego danego państwa członkowskiego, tak więc taki skutek należy zaakceptować jako konsekwencję współistnienia różnych systemów podatkowych [20].

19 — Zobacz w tym względzie ww. w przypisie 16 wyrok w sprawie Block, pkt 34, 35; ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Schempp, pkt 45; wyrok z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-365/02 Lindfors, Zb.Orz. s. I-7183, pkt 34.

20 — Zobacz w tym względzie również ww. w przypisie 16 wyrok w sprawie Block, pkt 28; wyrok z dnia 14 listopada 2006 r. w sprawie C-513/04 Kerckhaert i Morres, Zb.Orz. s. I-10967, pkt 20; ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie Columbus Container Services, pkt 43. Tak więc w niniejszej sprawie, na przykład jeśli państwo członkowskie, na terytorium którego osoba nabyła pierwszą nieruchomość mieszkalną, opodatkowuje każdy zakup nieruchomości mieszkalnej, włączając drugi zakup, w pełnym zakresie i z zastosowaniem wyższej stawki podatku niż na Węgrzech, osoba ta, zgodnie z logiką argumentacji Komisji, może być nawet zachęcona, pomimo będącego przedmiotem niniejszej sprawy węgierskiego reżimu podatkowego, do osiedlenia się na terytorium Węgier i zakupienia tam drugiej nieruchomości mieszkaniowej, zamiast przemieszczania się w ramach danego państwa członkowskiego.

54. Wynika z tego, po pierwsze, bez konieczności oceny, czy będące przedmiotem sprawy ustawodawstwo podatkowe jest również uzasadnione potrzebą utrzymania spójności systemu podatkowego lub zapobiegania nadużyciom podatkowym, że przepisy art. 2 w związku z art. 21 ust. 5 ustawy XCIII nie są sprzeczne z art. 39 WE i 43 WE.

55. Po drugie, odnośnie do osób, które nie są aktywne zawodowo, ten sam wniosek ma zastosowanie z tych samych powodów do zarzutów dotyczących art. 18 WE.

56. Po trzecie, również jeśli chodzi o zarzut Komisji, że Republika Węgierska uchybiła zobowiązaniom, jakie na niej ciążą na mocy art. 28 i 31 porozumienia EOG, które w istocie są identyczne z postanowieniami art. 39 WE i 43 WE i w odniesieniu do których Komisja nie przedstawiła odrębnego uzasadnienia, skargę należy oddalić z tych samych przyczyn, które podano wyżej.

57. W świetle powyższego dochodzę do wniosku, że należy oddalić niniejszą skargę o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego.

V — Wnioski

58. Proponuję więc, aby Trybunał:

1) oddalił skargę jako bezzasadną;

2) obciążył Komisję Europejską kosztami postępowania.