CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL JAN MAZÁK prezentate la 9 decembrie 2010[1]

I — Introducere

1. Prin prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor de către un stat membru introdusă de Comisie la 8 iulie 2009, aceasta solicită să se constate că Republica Ungară nu și-a îndeplinit obligațiile care derivă din articolele 18 CE, 39 CE și 43 CE și din articolele 28 și 31 din Acordul privind SEE prin faptul că a aplicat un tratament mai puțin favorabil achizițiilor de bunuri imobile rezidențiale în Ungaria la vânzarea de bunuri imobile rezidențiale în alt stat decât se aplică achizițiilor de bunuri imobile rezidențiale în Ungaria la vânzarea de bunuri imobile rezidențiale în Ungaria.

II — Cadrul juridic

2. Potrivit articolului 63 din Legea CXVII din 1995 privind impozitul pe venit (denumită în continuare „Legea CXVII"), „impozitul pe venitul din vânzarea proprietăților imobiliare și a drepturilor patrimoniale este de 25 la sută. […] Impozitul plătit se reduce (sau nu se mai aplică) cu cuantumul impozitului care se aplică părții din venitul rezultat din vânzarea proprietăților sau a drepturilor patrimoniale (subvenție pentru achiziționarea de locuințe) care este folosită pentru cumpărarea de bunuri imobile rezidențiale de către o persoană fizică, pentru aceasta, un membru de familie apropiat sau pentru fostul soț, în cele 12 luni anterioare realizării venitului sau în următoarele 60 de luni ulterioare acelei date (baza subvenției pentru achiziționarea de locuințe)". Această subvenție pentru achiziționarea de locuințe se acordă doar dacă investiția se referă la bunuri imobile rezidențiale situate în Ungaria.

3. Articolul 1 din Legea XCIII din 1990 privind impozitele (denumită în continuare „Legea XCIII") prevede:

„Impozitul pe proprietate imobiliară se datorează în caz de moștenire, donație sau transfer cu titlu oneros al bunurilor."

4. Articolul 2 din Legea XCIII prevede:

„[…] prevederile privind impozitul pentru donații și transferuri de bunuri imobile cu

1 — Limba originală: engleza.

titlu oneros se aplică bunurilor imobile situate pe teritoriul național și drepturilor patrimoniale aferente, cu excepția cazului în care se prevede altfel prin convenții internaționale."

5. De asemenea, articolul 21 alineatul (5) din Legea XCIII prevede:

„[…] În cazul în care un cumpărător persoană privată își vinde cealaltă locuință în termen de un an înainte sau după respectiva cumpărare, baza de calcul pentru stabilirea impozitului este formată din diferența dintre valoarea de piață – brută – a imobilului cumpărat și cea a imobilului vândut."

III — Procedura precontencioasă și procedura judiciară

6. Prin scrisoarea din 23 martie 2007, Comisia a atras atenția guvernului maghiar că dispozițiile dreptului fiscal maghiar privind transferul proprietăților imobiliare apăreau ca fiind contrare obligațiilor care revin Republicii Ungare în temeiul articolelor 18 CE, 39 CE și 43 CE, precum și articolelor corespunzătoare din Acordul privind SEE.

7. În opinia Comisiei, dispozițiile Legii CXVII și ale Legii XCIII încălcau principiul liberei circulații a persoanelor și al libertății de stabilire deoarece impuneau o obligație fiscală mai oneroasă la cumpărarea de bunuri imobile rezidențiale în Ungaria atunci când exista o vânzare conexă de bunuri imobile rezidențiale situate în alt stat membru decât în cazul în care vânzarea conexă avea ca obiect bunuri imobile rezidențiale situate pe teritoriul maghiar. Din cauza caracterului lor discriminatoriu, dispozițiile respective reprezintă un obstacol în calea liberei circulații a lucrătorilor și a capitalurilor, precum și în calea libertății de stabilire.

8. Prin scrisoarea din 8 august 2007, guvernul maghiar a recunoscut că dispozițiile articolului 63 din Legea CXVII reprezintă o încălcare a dreptului comunitar (în prezent a dreptului Uniunii) și și-a arătat intenția de a adopta noi dispoziții legislative care să garanteze că persoanele impozabile sunt tratate în mod egal. Cu toate acestea, în ceea ce privește articolul 21 alineatul (5) din Legea XCIII, guvernul maghiar și-a menținut poziția că această dispoziție este conformă cu normele UE privind libera circulație.

9. La 27 iunie 2008, Comisia a emis un aviz motivat în care își menținea observațiile prezentate în scrisoarea sa de punere în întârziere din 23 martie 2007 cu privire la articolul 2 coroborat cu articolul 21 alineatul (5) din Legea XCIII și și-a reiterat poziția în sensul că dispozițiile respective din legislația fiscală maghiară încălcau articolele 18 CE, 39 CE și 43 CE.

10. Având în vedere că, în răspunsul la avizul motivat, autoritățile maghiare și-au menținut în esență poziția în sensul că prevederile

fiscale maghiare aflate în discuție sunt conforme cu dreptul Uniunii, Comisia a decis să inițieze prezenta acțiune.

IV — Analiză

A — *Principalele argumente ale părților*

11. Comisia este de părere că, prin acordarea, în scopul de a stabili baza de impunere pentru impozitul pe transferul de bunuri imobile, a posibilității de a se deduce valoarea de piață a imobilului vândut din valoarea imobilului cumpărat în cazul unei vânzări corespunzătoare a unui imobil rezidențial situat pe teritoriul maghiar și prin refuzarea în același timp a unei astfel de deduceri atunci când imobilul rezidențial vândut se află în alt stat membru, dispozițiile dreptului fiscal maghiar în discuție sunt contrare principiilor liberei circulații a persoanelor și libertății de stabilire prevăzute la articolele 18 CE, 39 CE și 43 CE și la articolele 28 și 31 din Acordul privind SEE, constituind un obstacol în calea exercitării acestor libertăți.

12. În esență, Comisia susține că, drept urmare a excluderii avantajului fiscal descris, cetățenii străini sau maghiari care trăiesc în alte state membre și care au achiziționat imobile acolo pot fi descurajați să își exercite dreptul la liberă circulație și să se stabilească în Ungaria.

13. Comisia apreciază că astfel de persoane, care probabil au plătit deja impozite într-un cuantum similar în statul în care aveau reședința anterior, atunci când au achiziționat imobilul, se află într-o situație care este comparabilă în mod obiectiv cu cea a persoanelor care și-au cumpărat imobilul rezidențial anterior în Ungaria. Prin urmare, aceste persoane trebuie să fie tratate în mod egal în ceea ce privește impozitele aplicate de statul maghiar transferului de imobile. Totuși, din cauză că legislația maghiară în discuție îi poziționează pe cei care au cumpărat imobile rezidențiale pentru a le înlocui pe cele similare aflate în orice alt stat membru – în sensul că aceștia trebuie să plătească impozitul pe transfer aferent valorii totale a imobilului în discuție – într-o situație mai puțin favorabilă decât a celor care în același mod achiziționează imobile, dar dețin deja și alte imobile pe teritoriul Ungariei, această legislație tratează situații similare în mod diferit și, prin urmare, constituie o discriminare.

14. Potrivit Comisiei, această diferență de tratament nu este justificată de motive obiective.

15. În acest sens, Comisia nu îmbrățișează opinia în sensul căreia normele fiscale în discuție ar putea fi justificate de nevoia de a menține coeziunea sistemului fiscal, deoarece

nu există o legătură directă între avantajul fiscal în discuție și compensarea acelui avantaj așa cum se impune potrivit jurisprudenței constante în această materie. Mai exact, nu există un raport direct între achiziționarea unui alt imobil rezidențial, căreia îi corespunde obligația corelativă de a plăti impozit, și vânzarea primului imobil și impozitele plătite la acel moment, acestea fiind aspecte pe care doar legiuitorul maghiar le consideră ca fiind aflate în legătură.

16. În plus, în opinia Comisiei, încălcarea libertăților fundamentale care este criticată în prezenta cauză nu poate fi justificată nici în raport cu principiul teritorialității invocat de guvernul maghiar, nici ca o metodă de a preveni abuzurile care ar putea avea loc în legătură cu administrarea avantajului fiscal în discuție sau pentru motivul dificultăților și complicațiilor administrative grave cu care, se susține, autoritățile maghiare s-ar putea confrunta în aceste împrejurări.

17. Comisia este de acord totuși că Republica Ungară poate impune cerințe specifice persoanei impozabile în vederea obținerii informațiilor necesare, dar că respectivele cerințe nu pot fi în niciun caz disproporționate față de obiectivul urmărit.

18. Guvernul maghiar contestă punctul de vedere adoptat de Comisie în sensul că norma fiscală în discuție, care în mod clar privește impozitarea directă, este contrară dispozițiilor tratatului și ale Acordului privind SEE referitoare la libera circulație a persoanelor și la libertatea de stabilire.

19. În acest sens, guvernul maghiar subliniază în special că persoanele care achiziționează imobile rezidențiale în Ungaria pentru prima oară și care au deținut anterior astfel de imobile în alt stat membru nu se găsesc într-o situație comparabilă cu cea a persoanelor care efectuează o a doua achiziție de imobile rezidențiale în Ungaria în vederea înlocuirii imobilului situat în Ungaria.

20. Dimpotrivă, toți cei care achiziționează imobile pe teritoriul maghiar pentru prima oară trebuie să fie priviți ca fiind în aceeași situație din punctul de vedere al legislației fiscale în discuție, în timp ce aceia care efectuează o a doua achiziție de imobile pe teritoriul maghiar în vederea înlocuirii imobilelor pe care le dețin deja acolo sunt, în ceea ce îi privește, într-o situație comparabilă. De fapt, membrii fiecăruia dintre aceste grupuri sunt supuși unui tratament egal potrivit legii fiscale maghiare, indiferent de cetățenie sau de reședință. Avantajul fiscal în discuție nu constituie, prin urmare, un tratament discriminatoriu.

21. În aceste împrejurări, guvernul maghiar subliniază că stabilirea unei diferențe între cei care doresc să achiziționeze imobile rezidențiale în Ungaria pentru prima oară

și cei care, vânzând un imobil pentru care a fost deja plătit impozitul pe transfer, cumpără un nou imobil în Ungaria, se justifică în mod obiectiv în considerarea faptului că respectivele competențe de impozitare ale Ungariei privind transferul de bunuri imobile sunt limitate la teritoriul acestei țări. În plus, așa cum reiese din linia de jurisprudență a Curții care rezultă din Hotărârea Schumacker, faptul că un stat membru nu acordă unui nerezident anumite avantaje fiscale care sunt acordate unui rezident nu reprezintă, ca regulă, o discriminare, deoarece cele două categorii de persoane impozabile nu se află într-o situație comparabilă [2].

22. Referitor la întrebarea dacă legislația maghiară în discuție constituie un obstacol în calea libertății de circulație garantate de articolele din tratat invocate de Comisie, guvernul maghiar amintește că, potrivit jurisprudenței Curții, tratatul nu oferă nicio garanție unui cetățean al Uniunii că transferul activităților sale într-un alt stat membru decât cel în care avea reședința înainte va fi neutru din punct de vedere fiscal. Având în vedere diferențele din legislația fiscală a statelor membre, un astfel de transfer poate să fie sau să nu fie în avantajul cetățeanului din punctul de vedere al impozitelor indirecte, în funcție de circumstanțe [3].

23. În orice caz, potrivit guvernului maghiar, chiar și în cazul în care dispozițiile legale în discuție ar fi văzute ca reprezentând o restricție în calea liberei circulații, aceasta se justifică în mod obiectiv în lumina principiului de drept fiscal al teritorialității și prin nevoia de a proteja coeziunea sistemului național de impozitare. Referitor la acest ultim motiv de justificare, cerința existenței unei „legături directe" între avantajul fiscal în discuție și compensarea acelui avantaj nu trebuie înțeleasă în sensul restrâns pe care îl adoptă Comisia, deoarece nu este necesar ca reducerea fiscală acordată la a doua achiziționare de imobile să corespundă exact impozitului perceput la prima achiziționare de imobile.

24. În final, guvernul maghiar subliniază că obligația de a lua în calcul impozitul care poate fi aplicat transferului de imobile în alt stat membru ar conduce la o complexitate excesivă a sistemului său fiscal și ar întâmpina dificultăți administrative serioase, deoarece nu este posibil în practică să se verifice dacă și în ce măsură s-ar fi aplicat un impozit comparabil pe transfer la achiziționarea unui bun imobil în afara Ungariei și să se prevină în mod eficace abuzurile privind avantajul fiscal în discuție. Pe de altă parte, contrar susținerilor Comisiei, nu reprezintă un obiectiv al legislației fiscale în discuție să se evite o reducere a veniturilor fiscale.

2 — Hotărârea din 14 februarie 1995, Schumacker (C-279/93, Rec., p. I-225, punctul 34).

3 — Bazându-se, *inter alia*, pe Hotărârea din 12 iulie 2005, Schempp (C-403/03, Rec., p. I-6421, punctul 45).

B — *Apreciere*

25. Ca aspect prealabil, contrar celor susținute de Comisie în cererea formulată, nu există niciun motiv în opinia noastră să punem în discuție calificarea făcută de guvernul maghiar cu privire la impozitul pe venitul din transferul în cauză de bunuri imobile ca formă de impozit direct, având în vedere că este încasat direct de la persoana care are de asemenea obligația plății sale din punct de vedere economic [4].

26. În ceea ce privește Hotărârea Comunitatea Europeană pe care Comisia a citat-o în acest context, este suficient să reținem că respectiva cauză privea în primul rând o cu totul altă taxă, și anume o taxă de înregistrare, iar în al doilea rând, Curtea, pentru a răspunde la întrebările care îi fuseseră adresate, a reținut clasificarea impozitului respectiv ca fiind unul indirect, așa cum o făcuse instanța națională [5].

27. Acestea fiind spuse, trebuie să amintim că, potrivit jurisprudenței constante a Curții, deși impozitarea directă este de competența statelor membre, acestea au totuși obligația să își exercite competența respectivă în conformitate cu dreptul comunitar [6].

28. Se impune, prin urmare, să stabilim dacă, așa cum susține Comisia, dispozițiile legislației maghiare privind impozitarea transferurilor cu titlu oneros de bunuri imobile și în special articolul 2 coroborat cu articolul 21 alineatul (5) din Legea XCIII reprezintă o restricție în calea libertății de circulație a persoanelor sau în calea libertății de stabilire consacrate la articolele 18 CE, 39 CE și 43 CE, precum și la articolele 28 și 31 din Acordul privind SEE.

29. În ceea ce privește mai întâi critica referitoare la neîndeplinirea de către Republica Ungară a obligațiilor care îi revin în temeiul articolelor 18 CE, 39 CE și 43 CE, trebuie subliniat că articolul 18 CE, care stabilește în termeni generali dreptul fiecărui cetățean al Uniunii de a circula și de a-și stabili reședința în mod liber pe teritoriile statelor membre, își găsește expresia la articolul 39 CE privind libera circulație a lucrătorilor și la articolul 43 CE privind libertatea de stabilire. Se impune, așadar, să se stabilească, în primul rând, dacă regimul fiscal în discuție este contrar articolelor 39 CE și 43 CE, înainte de a analiza, în al

4 — Referitor la această distincție acceptată dintre impozitele directe și indirecte, a se vedea Concluziile avocatului general Stix-Hackl prezentate în cauza C-475/03, Banca Popolare di Cremona (Rec., p. I-9373, punctele 54 și 55).

5 — Hotărârea din 26 octombrie 2006, Comunitatea Europeană (C-199/05, Rec., p. I-10485, în special punctul 17).

6 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 17 ianuarie 2008, Comisia/Germania (C-152/05, Rep., p. I-39, punctul 16), Hotărârea din 13 decembrie 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Rec., p. I-10837, punctul 29), Hotărârea din 26 octombrie 2006, Comisia/Portugalia (C-345/05, Rep., p. I-10633, punctul 10), și Hotărârea din 18 ianuarie 2007, Comisia/Suedia (C-104/06, Rep., p. I-671, punctul 12).

doilea rând, regimul fiscal respectiv în lumina articolului 18 CE [7].

30. În aceste împrejurări, trebuie amintit de la bun început că oricărui resortisant al unui stat membru care își exercită sau și-a exercitat dreptul la libera circulație a lucrătorilor sau libertatea de stabilire și care a exercitat o activitate profesională într-un alt stat membru decât cel al cărui resortisant este, indiferent de reședința sau de cetățenia ori naționalitatea pe care o are, îi sunt aplicabile dispozițiile articolului 39 CE sau ale articolului 43 CE, după caz [8].

31. În continuare, trebuie avut în vedere faptul că dispozițiile din tratat privind libera circulație a persoanelor sunt menite să faciliteze exercitarea de către cetățenii Uniunii a activităților ocupaționale de orice fel pe teritoriul Uniunii și să prevină măsuri care ar putea dezavantaja cetățenii Uniunii în cazul în care aceștia doresc să exercite o activitate economică pe teritoriul unui alt stat membru [9].

32. Prin urmare, normele privind libera circulație a lucrătorilor și cele privind libertatea de stabilire sunt în special menite să asigure că persoanele fizice și societățile străine sunt tratate în statul membru gazdă în același mod ca și resortisanții statului respectiv [10].

33. În prezenta cauză, legislația fiscală în discuție, și anume articolul 21 alineatul (5) din Legea XCIII, este criticată de Comisie pentru motivul că, pentru a stabili dacă cumpărătorul unui imobil rezidențial în Ungaria poate deduce valoarea comercială, în vederea stabilirii bazei de impozitare a transferurilor cu titlu oneros de proprietăți imobiliare, a unui alt imobil rezidențial vândut în termen de un an înainte sau după cumpărarea imobilului în discuție, legislația realizează o distincție după cum imobilul deținut și vândut anterior este sau nu este situat în Ungaria. Potrivit Comisiei, din cauza diferenței de tratament din punct de vedere fiscal dintre persoanele impozabile, indiferent dacă acestea sunt persoane străine sau cetățeni maghiari, care vând un imobil situat în Ungaria, și persoanele impozabile care vând un imobil situat în afara teritoriului maghiar, regimul fiscal în discuție este discriminatoriu și poate descuraja aceste din urmă persoane impozabile să își exercite dreptul la liberă circulație și libertatea de stabilire.

34. În această privință, trebuie observat că susținerile Comisiei, căreia îi incumbă să probeze existența pretinsei încălcări a dreptului comunitar/a dreptului Uniunii în cadrul

7 — A se vedea în acest sens Hotărârea Comisia/Portugalia, citată la nota de subsol 6, punctele 13 și 14, și Hotărârea Comisia/Germania, citată la nota de subsol 6, punctele 18 și 19.

8 — A se vedea Hotărârea Comisia/Germania, citată la nota de subsol 6, punctul 20, Hotărârea din 21 februarie 2006, Ritter-Coulais (C-152/03, Rec., p. I-1711, punctul 31), Hotărârea din 7 septembrie 2006, N (C-470/04, Rec., p. I-7409, punctul 28), și Hotărârea din 18 iulie 2007, Hartmann (C-212/05, Rep., p. I-6303, punctul 17).

9 — A se vedea Hotărârea Comisia/ Suedia, citată la nota de subsol 6, punctul 17, Hotărârea din 15 decembrie 1995, Bosman (C-415/93, Rec., p. I-4921, punctul 94), Hotărârea din 2 octombrie 2003, Van Lent (C-232/01, Rec., p. I-11525, punctul 15), și Hotărârea din 29 aprilie 2004, Weigel (C-387/01, Rec., p. I-4981, punctul 52).

10 — A se vedea, de exemplu, Hotărârea din 6 decembrie 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Rep., p. I-10451, punctul 33), și Hotărârea Comisia/Suedia, citată la nota de subsol 6, punctul 19.

unei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor [11], nu sunt clare în privința problemei dacă aceasta consideră diferențierea făcută de legea fiscală maghiară criticată ca reprezentând o discriminare pe motiv de reședință. Astfel, pe de o parte, Comisia a apreciat că legislația contestată descurajează în special persoane care au reședința în alt stat membru să se stabilească în Ungaria, de exemplu exercitând acolo o activitate profesională. Pe de altă parte, Comisia a respins în mod expres referirea făcută de guvernul maghiar la jurisprudența Schumacker [12], declarând în acest context că distincția făcută de regimul fiscal în discuție nu se bazează pe reședință, deoarece prezenta cauză privește fie contribuabili care au reședința în Ungaria, fie contribuabili care sunt pe cale să își stabilească reședința în Ungaria.

35. În orice caz, potrivit liniei de argumentare avansate de Comisie, discriminarea pare a fi considerată ca apărând în general ca urmare a tratamentului fiscal mai puțin favorabil al transferurilor de reședință din alt stat membru în Ungaria, în comparație cu transferuri de reședință pe teritoriul Ungariei. Comisia practic adoptă poziția că, potrivit principiului egalității (fiscale), prima situație, transfrontalieră, ar trebui să beneficieze de același tratament fiscal ca și cea de a doua situație, internă, adică ar trebui să dea naștere dreptului la avantajul fiscal în discuție în prezenta cauză.

36. Astfel cum ambele părți din prezenta acțiune au admis în acest context, temeinicia poziției adoptate de Comisie și, prin urmare, temeinicia prezentei acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor depind de aspectul dacă situațiile sus-menționate – aceea a contribuabilului care vinde un bun imobil situat în Ungaria, pe de-o parte, și cea a contribuabilului care vinde un bun imobil situat în afara teritoriului maghiar, pe de altă parte – sunt comparabile din punct de vedere obiectiv în ceea ce privește avantajul fiscal în discuție (posibilitatea de a deduce valoarea de piață a imobilului vândut din baza de impozitare a transferului proprietăților imobiliare).

37. Acest aspect este o consecință a faptului că, potrivit jurisprudenței constante, o discriminare nu poate consta decât în aplicarea de reguli diferite unor situații comparabile sau în aplicarea aceleiași reguli unor situații diferite [13].

38. Prin urmare, discriminarea împotriva unei categorii de persoane impozabile prin comparație cu o altă categorie de persoane impozabile poate fi invocată doar în cazul în care situația celor două categorii de persoane

11 — A se vedea, *inter alia*, Hotărârea din 29 aprilie 2004, Comisia/Austria (C-194/01, Rec., p. I-4579, punctul 34), și Hotărârea din 22 septembrie 1988, Comisia/Grecia (272/86, Rec., p. I-4875, punctul 17).

12 — Hotărârea Schumacker, citată la nota de subsol 2, punctul 34.

13 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 22 martie 2007, Talotta (C-383/05, Rep., p. I-2555, punctul 18), și Hotărârea din 18 iulie 2007, Lakebrink și Peters Lakebrink (C-182/06, Rep., p. I-6705, punctul 27).

este comparabilă în ceea ce privește normele fiscale în discuție [14].

39. În ceea ce privește prezenta cauză, Ungaria are obligația să pună la dispoziție avantajul fiscal în cauză persoanelor impozabile care vând imobile rezidențiale în afara teritoriului maghiar doar dacă situația acestora poate fi privită ca fiind comparabilă din punct de vedere obiectiv, în contextul impozitului pe venitul din transferul proprietăților imobiliare în discuție, cu situația persoanei impozabile care vinde imobile situate pe teritoriul maghiar [15].

40. Trebuie observat în acest context că, atât în observațiile scrise, cât și în ședință, în ceea ce privește abordarea adecvată care trebuie adoptată pentru a răspunde la întrebarea dacă există o comparabilitate obiectivă în prezenta cauză, Comisia s-a limitat practic să declare că, în opinia sa, nu există nicio diferență obiectivă între o persoană impozabilă care achiziționează un prim imobil rezidențial în Ungaria și o persoană care achiziționează un prim imobil rezidențial altundeva în Uniune.

41. Dincolo de faptul că argumentul astfel prezentat nu este, în sine, deloc concludent, apreciem că analiza Comisiei în prezenta cauză se bazează pe o prezumție care nu ține cont suficient de faptul că, în stadiul actual de dezvoltare a dreptului Uniunii și de armonizare a dreptului național în materia impozitelor directe, Comunitatea/Uniunea nu pot fi percepute ca formând o singură „zonă fiscală" sau ca dispunând de o suveranitate fiscală care ar determina ca locul unde se află persoanele sau bunurile impozabile ori circulația acestora în teritoriu să fie irelevantă din punctul de vedere al obligațiilor în materia impozitelor directe.

42. În realitate însă, din perspectiva impozitării directe, Comunitatea/Uniunea se prezintă ca un mozaic de sisteme fiscale naționale și suveranități fiscale care coexistă, în cadrul cărora, în principiu, fiecare stat membru își stabilește organizarea și modul de concepere a sistemului său fiscal și își exercită competențele fiscale, potrivit principiului teritorialității fiscale, față de activitățile desfășurate pe teritoriul său [16].

43. Deși suveranitatea fiscală este condiționată de cerințele impuse de dreptul comunitar/de dreptul Uniunii, în special de libertățile fundamentale, și cu toate că alocarea competențelor naționale fiscale este coordonată într-o anumită măsură de convenții fiscale, acest lucru nu schimbă faptul că aspecte de teritorialitate precum locul

14 — A se vedea în acest sens Hotărârea Schempp, citată la nota de subsol 3, punctul 29, și Hotărârea din 8 noiembrie 2007, Amurta (C-379/05, Rep., p. I-9569, punctul 33).

15 — A se vedea *per a contrario* Hotărârea Schumacker, citată la nota de subsol 2, punctul 34.

16 — A se vedea în acest sens Hotărârea din 12 februarie 2009, Block (C-67/08, Rep., p. I-883, punctele 28-30), și Hotărârea din 28 ianuarie 1992, Bachmann/État belge (C-204/90, Rec., p. I-249, punctul 23). În ceea ce privește principiul teritorialității fiscale, a se vedea Hotărârea din 13 martie 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Rep., p. I-2107, punctul 75), și Hotărârea din 15 mai 1997, Futura Participations și Singer/Administration des contributions (C-250/95, Rec., p. I-2471, punctul 22).

de reședință sau locul situării bunului pot dobândi relevanță obiectivă în cadrul exercitării competențelor fiscale de către statele membre.

44. Totuși, admițând acest lucru, problema este să se identifice dacă într-un anume caz legislația fiscală se poate întemeia pe un astfel de criteriu sau, cu alte cuvinte, dacă situațiile a doi contribuabili, în pofida unei diferențe în funcție de reședința contribuabilului sau de locul situării imobilului, sunt comparabile din punct de vedere obiectiv. Această întrebare trebuie, în orice caz, să fie adresată și evaluată prin raportare la obiectivele și conținutul regimului fiscal național specific, care creează diferența în discuție [17].

45. În acest sens, trebuie ținut cont de faptul că în prezenta cauză impozitul în discuție reprezintă un impozit aplicat transferului cu titlu oneros de imobile. În ceea ce privește bunurile imobile, nu este ceva neobișnuit, ci dimpotrivă, așa cum a arătat și guvernul ungar, este conform cu principiul fiscal al teritorialității ca o astfel de impozitare să fie efectuată în funcție de locul unde se află bunul imobil, ca element de legătură. Acest criteriu este, așadar, în sine, conform din punct de vedere obiectiv cu tipul de impozit în discuție.

46. În continuare, trebuie avut în vedere că, prin adoptarea articolului 21 alineatul (5) din Legea XCIII în litigiu, Ungaria a ales să își exercite competențele fiscale privind transferul de imobile într-o astfel de manieră încât, sub rezerva îndeplinirii condițiilor precizate în prevederea sus-menționată, o a doua achiziție de imobile rezidențiale este impozitată doar pe baza diferenței dintre valoarea de piață a imobilului cumpărat și cea a imobilului vândut. Nu este contestat faptul că această alegere este legitimă și conformă cu suveranitatea fiscală a Ungariei, așa cum ar fi de asemenea legitim pentru guvernul maghiar fie să nu impună niciun fel de impozit pe transferul de imobile rezidențiale, fie, *per a contrario*, să considere baza de impunere ca fiind valoarea de piață a imobilului achiziționat fără drept de deducere la fiecare achiziționare de astfel de imobile.

47. Chiar dacă, așa cum a demonstrat Comisia, dreptul de deducere acordat potrivit acestui mecanism nu corespunde neapărat impozitului aplicat asupra primei cumpărări de imobile rezidențiale, acest aspect nu schimbă faptul că persoana impozabilă vizată, potrivit legislației fiscale în discuție, a avut deja obligații privind impozitul maghiar pe transfer aplicat de Ungaria cu privire la imobilul respectiv.

17 — A se vedea în acest sens Hotărârea Amurta, citată la nota de subsol 14, punctul 33, Hotărârea din 14 septembrie 1999, Gschwind (C-391/97, Rec., p. I-5451, punctul 26), Hotărârea din 16 decembrie 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine și alții (C-127/07, Rep., p. I-9895, punctul 26). Rezultă că jurisprudența Curții privind acest aspect în materia impozitării directe, precum Hotărârea Schumacker (citată la nota de subsol 2), invocată de guvernul maghiar, sau Hotărârea din 7 septembrie 2004, Manninen (C-319/02, Rec., p. I-7477), pe care se bazează Comisia, trebuie analizate în funcție de circumstanțele specifice fiecărei cauze și în special în lumina impozitului specific aflat în discuție acolo, neputând fi transpuse legislației fiscale în discuție în prezenta cauză.

48. Având în vedere acest lucru, a cere Ungariei să țină cont de valoarea de piață a unor imobile rezidențiale achiziționate și vândute în alt stat membru și, prin urmare, să țină cont de transferuri de bunuri imobile care nu au condus la încasarea unui impozit pe respectivul transfer de către Ungaria ar determina o imixtiune gravă privind nivelul și domeniul de aplicare al impozitării alese în mod legitim [18] de Ungaria referitor la transferul de imobile rezidențiale.

49. Pentru acestea, în opinia noastră, guvernul maghiar a apreciat în mod corect că situația unei persoane impozabile care a cumpărat și a vândut imobile rezidențiale pe teritoriul maghiar, în ceea ce privește conținutul și obiectivele legislației fiscale aflate în discuție, este diferită din punct de vedere obiectiv de cea a persoanei impozabile care a cumpărat și a vândut imobile rezidențiale în alt stat membru, pentru motivul că în primul caz achiziționarea imobilului a fost impozitată în Ungaria, în timp ce transferul de imobile în discuție în cel de al doilea caz nu se supune impozitării în Ungaria, potrivit principiului fiscal al teritorialității.

50. Cu alte cuvinte, din perspectiva competențelor fiscale ale Ungariei, care, potrivit principiului fiscal al teritorialității, sunt limitate în privința impozitului pe transfer la activitățile desfășurate pe teritoriul său, persoanele impozabile într-o situație exclusiv internă și persoanele impozabile într-o situație transfrontalieră sunt tratate la fel, în sensul că oricine cumpără pentru prima dată imobile rezidențiale aflate în Ungaria este impozitat la valoarea integrală de piață a imobilului respectiv, în timp ce orice persoană care mai efectuează ulterior o a doua cumpărare de imobile rezidențiale situate în Ungaria are dreptul, sub rezerva îndeplinirii restului condițiilor prevăzute la articolul 21 alineatul (5) din Legea XCIII, să fie impozitată pe baza diferenței dintre valoarea de piață a imobilului cumpărat și cea a (primului) imobil vândut.

51. Contrar susținerilor Comisiei, rezultă din cele de mai sus că articolul 2 coroborat cu articolul 21 alineatul (5) din Legea XCIII nu este discriminatoriu prin faptul că permite ca valoarea de piață a imobilelor rezidențiale vândute să fie luată în calcul la stabilirea bazei de impozitare a transferului de imobile doar cu condiția ca aceste imobile să fie situate în Ungaria.

52. În ceea ce privește argumentul Comisiei că acest regim fiscal, prin faptul că nu permite ca avantajul fiscal prevăzut să fie acordat persoanelor impozabile care își transferă reședința în Ungaria, poate totuși reprezenta o restrângere a liberei circulații a persoanelor, trebuie avut în vedere că, după cum a decis Curtea, tratatul nu oferă nicio garanție vreunui cetățean al Uniunii că transferul activităților sale către alt stat membru decât cel al cărui resortisant fusese înainte va fi unul neutru din punct de vedere fiscal. Din cauza existenței diferențelor din legislațiile fiscale ale statelor membre, un astfel de transfer poate să fie sau să nu fie în avantajul

18 — A se vedea punctul 46 de mai sus.

cetățeanului din punct de vedere fiscal, potrivit circumstanțelor [19].

53. În acest sens, posibilul „efect descurajant" al regimului fiscal în discuție asupra persoanelor care vor să își exercite dreptul la liberă circulație nu este în principiu diferit de aspectele care pot pur și simplu apărea ca efect al existenței oricărui impozit direct într-un anumit stat membru sau în funcție de un impozit comparativ mare pe care un stat membru, în orice caz, are dreptul să îl adopte în cadrul exercitării suveranității sale fiscale. Ideea este că un astfel de efect restrictiv, în circumstanțe precum cele din prezenta cauză, este mai degrabă rezultatul diferențelor dintre sistemele de impozitare ale statelor membre decât al tratamentului nefavorabil *per se* al situațiilor transfrontaliere în legislația fiscală a statului membru în discuție, în așa fel încât un astfel de efect trebuie acceptat drept consecință a coexistenței unor sisteme de impozitare naționale diferite [20].

19 — A se vedea în acest sens Hotărârea Block, citată la nota de subsol 16, punctele 34 și 35, Hotărârea Schempp, citată la nota de subsol 3, punctul 45, și Hotărârea din 15 iulie 2004, Lindfors (C-365/02, Rec., p. I-7183, punctul 34).

20 — A se vedea în acest sens Hotărârea Block, citată la nota de subsol 16, punctul 28, Hotărârea din 14 noiembrie 2006, Kerckhaert și Morres (C-513/04, Rec., p. I-10967, punctul 20), și Hotărârea Columbus Container Services, citată la nota de subsol 10, punctul 43. Astfel, în prezenta cauză de exemplu, dacă statul membru în care o persoană a achiziționat primul imobil rezidențial impozitează fiecare cumpărare a unui imobil rezidențial, inclusiv o a doua cumpărare, integral și la o valoare mai mare a impozitului decât cea aplicabilă în Ungaria, persoana respectivă, potrivit logicii argumentului Comisiei, poate fi chiar încurajată, în pofida regimului fiscal maghiar aflat în discuție, să se stabilească în Ungaria și să cumpere un al doilea imobil rezidențial aici, în loc să circule în cadrul statului membru respectiv.

54. Rezultă, așadar, în primul rând, fără a fi necesar să se stabilească dacă legislația fiscală în discuție este de asemenea justificată de necesitatea de menține coeziunea sistemului de impozitare sau de prevenire a abuzurilor fiscale, că dispozițiile articolului 2 coroborate cu cele ale articolului 21 alineatul (5) din Legea XCIII nu contravin articolelor 39 CE și 43 CE.

55. În al doilea rând, în ceea ce privește persoanele care nu sunt active din punct de vedere economic, este aplicabilă aceeași concluzie, pentru aceleași motive, criticii referitoare la articolul 18 CE.

56. În al treilea rând, în ceea ce privește argumentele Comisiei că Republica Ungară nu și-a îndeplinit obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 28 și 31 din Acordul privind SEE, care sunt practic identice cu cele din articolele 39 CE și 43 CE și în raport cu care Comisia nu a avansat argumente distincte, cererea trebuie respinsă pentru aceleași motive ca și cele expuse mai sus.

57. În lumina celor ce precedă, concluzia noastră este că prezenta acțiune în constatarea neîndeplinirii obligațiilor trebuie să fie respinsă.

V — Concluzie

58. Propunem, așadar, Curții:

1) să respingă acțiunea ca neîntemeiată;

2) să oblige Comisia Europeană la plata cheltuielilor de judecată.