WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 1 grudnia 2011 r.*

W sprawie C-253/09

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 8 lipca 2009 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez R. Lyala oraz K. Talabér-Ritz, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Węgierskiej, reprezentowanej przez R. Somssich oraz M. Z. Fehéra, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

* Język postępowania: węgierski.

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

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

rzecznik generalny: J. Mazák,
sekretarz: B. Fülöp, administrator,

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

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 9 grudnia 2010 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W swojej skardze Komisja Wspólnot Europejskich zwraca się do Trybunału o stwierdzenie, że stosując różne traktowanie nabycia na Węgrzech nieruchomości przeznaczonej na główne miejsce zamieszkania w następstwie sprzedaży innej nieruchomości tego rodzaju w zależności od tego, czy sprzedana nieruchomość znajdowała się na Węgrzech, czy na terytorium innego państwa członkowskiego, Republika Węgierska uchybiła zobowiązaniom, jakie na niej ciążą na mocy art. 18 WE, 39 WE i 43 WE oraz art. 28 i 31 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG").

Krajowe ramy prawne

2 Artykuł 63 ustawy CXVII z 1995 r. o podatku dochodowym (zwanej dalej „ustawą o podatku dochodowym") w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2007 r. przewidywał:

„[…] stawka podatku płaconego od dochodu ze sprzedaży nieruchomości i praw własności wynosi 25%.

[…] Uiszczany podatek ulega obniżeniu (lub zaniechuje się 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)".

3 Ulga na zakup mieszkania była przyznawana tylko wtedy, gdy inwestycja dotyczyła nieruchomości mieszkalnej położonej na terytorium Węgier.

4 Artykuł 1 ustawy XCIII z 1990 r. o podatkach (zwanej dalej „ustawą podatkową") w brzmieniu mającym zastosowanie w niniejszej sprawie stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od majątku podlega nabycie własności nieruchomości w drodze spadku, darowizny oraz odpłatne przeniesienie własności nieruchomości […]".

5 Artykuł 2 ust. 2 ustawy podatkowej ma następujące brzmienie:

„Przepisy o podatku od darowizny i odpłatnego przeniesienia własności nieruchomości stosuje się do nieruchomości położonych na terytorium kraju i związanych z nimi praw własności, chyba że umowa międzynarodowa stanowi inaczej".

6 Artykuł 21 ust. 5 ustawy podatkowej przewiduje:

„[…] W wypadku 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 wartościami rynkowymi (brutto) nieruchomości nabytej i nieruchomości sprzedanej […]".

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

7 Pismem z dnia 23 marca 2007 r. Komisja zwróciła uwagę Republiki Węgierskiej na fakt, że krajowe przepisy podatkowe w przedmiocie przeniesienia własności nieruchomości mogą być niezgodne z prawami zagwarantowanymi przez art. 18 WE, 39 WE, 43 WE i 56 WE oraz przez odpowiednie artykuły porozumienia EOG.

8 Komisja podniosła, że wskazane przepisy podatkowe dyskryminują nabycie nieruchomości przeznaczonej na cele mieszkaniowe na Węgrzech po sprzedaży poprzedniej nieruchomości, przewidując bardziej korzystne regulacje gdy nieruchomość ta była położona na Węgrzech, a nie na terytorium innego państwa członkowskiego. Rzeczone przepisy bardziej obciążają zatem kupno nieruchomości przeznaczonych na cele mieszkalne związane ze sprzedażą poprzedniego mieszkania, jeżeli to ostatnie

nie jest położone na Węgrzech. Ze względu na swój dyskryminacyjny charakter przepisy te stanowią więc przeszkodę w swobodnym przepływie pracowników i kapitału oraz w swobodzie przedsiębiorczości. Komisja oświadczyła również, że nie dostrzega żadnego argumentu mogącego uzasadnić ten zróżnicowany system.

9 Pismem z dnia 8 sierpnia 2007 r. Republika Węgierska przyznała, że przepisy art. 63 ustawy o podatku dochodowym naruszają obowiązujące prawo Unii i zapowiedziała przyjęcie nowego ustawodawstwa gwarantującego podatnikom, że przy obliczaniu podatku dochodowego nie będą oni traktowani w sposób dyskryminacyjny ze względu na to, gdzie jest położona ich nieruchomość.

10 Jednakże w odniesieniu do art. 21 ust. 5 ustawy podatkowej Republika Węgierska uznała, że nie narusza on prawa Unii.

11 Pismem z dnia 12 grudnia 2007 r. Republika Węgierska poinformowała Komisję, że parlament węgierski przyjął ustawę CXXVI z 2007 r. w sprawie zmiany niektórych ustaw podatkowych, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2008 r. Artykuł 19 tej ustawy zmienia art. 63 ustawy o podatku dochodowym, uchylając przepisy dotyczące obniżenia podatku, jakie było stosowane przy kupnie na cele mieszkaniowe nieruchomości położonych na terytorium Węgier.

12 W tych okolicznościach Komisja, utrzymując stanowisko wyrażone w wezwaniu do usunięcia uchybienia, w dniu 27 czerwca 2008 r. wydała uzasadnioną opinię, wzywając Republikę Węgierską do podjęcia środków niezbędnych do zastosowania się do tej opinii w terminie dwóch miesięcy od jej otrzymania.

13 Republika Węgierska odpowiedziała na uzasadnioną opinię pismem z dnia 27 sierpnia 2008 r., powtarzając w nim argumenty, które wyraziła już w piśmie z dnia 8 sierpnia 2007 r.

14 Nieusatysfakcjonowana tą odpowiedzią, Komisja wniosła niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

15 Komisja wyraża pogląd, że sporne przepisy, w szczególności system obliczania podatku od nabycia nieruchomości, są sprzeczne z art. 18 WE, 39 WE i 43 WE oraz art. 28 i 31 porozumienia EOG, ponieważ stawiają w niekorzystnej sytuacji obywateli Unii i Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG), którzy chcą nabyć nieruchomość na Węgrzech w ramach wykonywania prawa do swobodnego przepływu, sprzedając jednocześnie nieruchomość położoną w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub EOG.

16 Instytucja ta uważa, że omawiany podatek jest podatkiem pośrednim.

17 Następnie Komisja twierdzi, że podatek ten jest należny przy każdym nabyciu na Węgrzech nieruchomości przeznaczonej na główne miejsce zamieszkania, ale może być obniżony, a nawet zniesiony, jeśli nabycie to wykazuje pewną zbieżność czasową

ze sprzedażą nieruchomości stanowiącej poprzednie miejsce zamieszkania nabywcy, pod warunkiem że ta ostatnia była położona na Węgrzech. Wprawdzie bowiem na mocy art. 21 ust. 5 ustawy podatkowej podstawę opodatkowania przy obliczaniu tego podatku stanowi różnica między wartościami rynkowymi brutto nieruchomości nabytej i nieruchomości sprzedanej, jednak odliczyć można tylko wartość sprzedanych nieruchomości położonych na terytorium Węgier. W tych okolicznościach, ze względu na dyskryminację wprowadzoną przez system tegoż podatku, osoby, które po raz pierwszy kupują na Węgrzech nieruchomość przeznaczoną na główne miejsce zamieszkania, znajdują się w sytuacji mniej korzystnej i są w mniejszym stopniu skłonne kupić nowe mieszkanie w tym państwie członkowskim oraz osiedlić się w nim, niż osoby, które ponownie kupują nieruchomość tego rodzaju w miejsce tej, którą już posiadały na terytorium Węgier.

18 Zdaniem Komisji osoby, które przed nabyciem nieruchomości stanowiącej nowe główne miejsce zamieszkania na Węgrzech posiadają główne miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim, mogą być w takiej samej sytuacji jak te, które już posiadają takie miejsce zamieszkania na Węgrzech, tj. sytuacji, w której te pierwsze osoby również muszą w tym drugim państwie członkowskim zapłacić podatek o wysokości odpowiadającej spornemu podatkowi przy nabyciu nieruchomości przeznaczonej na główne miejsce zamieszkania. Okoliczność, że przepisy węgierskie nie przewidują żadnej możliwości odliczenia wartości rynkowej sprzedanej nieruchomości od wartości nowo kupionej nieruchomości przy obliczaniu podstawy opodatkowania, gdy sprzedana nieruchomość nie jest położona na Węgrzech, prowadzi do odmiennego traktowania sytuacji obiektywnie porównywalnych, a zatem jest dyskryminująca.

19 W odniesieniu do naruszenia swobody przedsiębiorczości Komisja jest zdania, że, wbrew stanowisku Republiki Węgierskiej, jeśli chodzi o wykonywanie tej swobody nie ma znaczenia, iż omawiany przepis prawny dotyczy nieruchomości wykorzystywanych na cele mieszkaniowe, a nie na lokale przedsiębiorstwa. Nie można bowiem wykluczyć, że osoba prowadząca działalność na własny rachunek ustanowi miejsce wykonywania działalności zawodowej w głównym miejscu zamieszkania.

20 W odniesieniu do osób, które nie wykonują działalności gospodarczej, według Komisji nasuwa się ten sam wniosek, z identycznych względów, na podstawie art. 18 WE.

21 Komisja uważa również, że z tych samych względów co te dotyczące naruszenia art. 39 WE i 43 WE Republika Węgierska nie przestrzega też zobowiązań, jakie nakładają na nią art. 28 i 31 porozumienia EOG, dotyczące odpowiednio swobody przedsiębiorczości i swobodnego przepływu pracowników.

22 Ponadto Komisja uważa, że taka dyskryminacja nie jest uzasadniona względami interesu ogólnego.

23 W odniesieniu do względów spójności systemu podatkowego Komisja uważa, że Republika Węgierska nie może powoływać się na wyroki z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249, oraz z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. s. I-2107. Wprawdzie zdaniem Komisji konieczność zapewnienia spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenia w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych przez traktat WE, jednak przyjęcie takiego uzasadnienia możliwe jest tylko wówczas, gdy wykazane zostanie istnienie bezpośredniego związku pomiędzy daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi przez określone obciążenie podatkowe. Nie ma tutaj żadnego bezpośredniego związku podatkowego między czynnościami sprzedaży nieruchomości, których dotyczą sporne przepisy.

24 Ponadto Komisja jest zdania, że zasada terytorialności, tj. istnienie kompetencji podatkowej, która może być wykonywana bez ograniczeń względem nieruchomości położonych na terytorium kraju i brak takiej kompetencji względem dóbr położonych za granicą, przywołana przez Republikę Węgierską również nie może uzasadnić istnienia środka zawartego w art. 21 ust. 5 ustawy podatkowej.

25 Podobnie zdaniem Komisji, która w tym względzie opiera się na wyroku z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 49, władze węgierskie nie mogą powoływać się na ewentualne obniżenie wpływów podatkowych jako nadrzędny wzgląd interesu ogólnego w celu uzasadnienia tego przepisu.

26 Wreszcie, ponownie powołując się na ww. wyrok w sprawie Manninen, Komisja odrzuca także uzasadnienie oparte na trudnościach władz węgierskich w uwzględnieniu przy ustalaniu kwoty podatku należnego od nabycia nieruchomości położonej na Węgrzech istnienia nieruchomości sprzedanych w innych państwach członkowskich i podatków zapłaconych przy ich nabyciu. Trudność ustalenia, w jakim zakresie, w odniesieniu do podstawy i metody obliczenia, podatek zapłacony za granicą odpowiada spornemu podatkowi, w żadnym wypadku nie może stanowić argumentu mogącego uzasadnić omawianą dyskryminację. Komisja przyznaje jednak, że na podstawie wyroku z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C-256/06 Jäger, Zb.Orz. s. I-123, 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.

27 Republika Węgierska, podkreślając, że wbrew opinii Komisji sporny podatek należy zakwalifikować do podatków bezpośrednich, odpowiada, iż omawiany system opodatkowania nie narusza art. 18 WE, 39 WE i 43 WE ani odpowiednich przepisów porozumienia EOG. Tytułem pomocniczym owo państwo członkowskie podnosi, że rzeczony system w każdym wypadku jest uzasadniony względami interesu ogólnego.

28 Republika Węgierska powołuje się przede wszystkim na brak naruszenia swobodnego przepływu osób i swobody przedsiębiorczości, głównie ze względu na okoliczność, że nie ma miejsca dyskryminacja między sytuacjami obiektywnie porównywalnymi. Kwestionując opinię Komisji w tym względzie Republika Węgierska twierdzi, że w obiektywnie porównywalnej sytuacji znajdują się wszystkie osoby, które chciałyby nabyć nieruchomość na Węgrzech po raz pierwszy, a okoliczność, czy nabyły taką nieruchomość w innym państwie członkowskim, nie ma znaczenia. W obiektywnie

porównywalnej sytuacji znajdują się również osoby, które będąc już właścicielami nieruchomości na Węgrzech służącej im za główne miejsce zamieszkania, ponownie nabywają w tym państwie nieruchomość tego rodzaju w miejsce poprzedniej.

29 Natomiast zdaniem rzeczonego państwa członkowskiego nie znajdują się w porównywalnej sytuacji osoby, które sprzedają nieruchomość położoną na Węgrzech służącą im za główne miejsce zamieszkania w celu nabycia w tym samym państwie innej nieruchomości tego rodzaju i te, które sprzedają nieruchomość położoną w innym państwie członkowskim służącą im za główne miejsce zamieszkania w celu nabycia na Węgrzech innej nieruchomości tego rodzaju. Bowiem z jednej strony miejsce zamieszkania do celów podatkowych tych osób może być inne, gdyż te, które należą do pierwszej kategorii, to rezydenci krajowi, podczas gdy te, które należą do drugiej kategorii, to rezydenci zagraniczni, a z drugiej strony posiadana wcześniej przez osoby z tej drugiej kategorii nieruchomość nie jest objęta stosowaniem węgierskiego prawa podatkowego z punktu widzenia terytorialnego i materialnego, podczas gdy inaczej jest jeśli chodzi o nieruchomości sprzedawane przez pierwszą kategorię osób.

30 Rząd węgierski w tym kontekście opiera się na orzecznictwie Trybunału, a w szczególności na wyrokach z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225, pkt 34, oraz z dnia 5 lipca 2005 r. w sprawie C-376/03 D., Zb.Orz. s. I-5821, zgodnie z którymi w dziedzinie podatków od dochodu i od majątku sytuacje osób będących rezydentami i osób niebędących rezydentami generalnie nie są porównywalne, a okoliczność, iż państwo członkowskie nie przyznaje nierezydentowi określonych ulg podatkowych, jakie przyznaje rezydentowi, z reguły nie jest dyskryminująca. Ponadto na poparcie swojej argumentacji owo państwo członkowskie powołuje się na sprawę, która doprowadziła do wydania wyroku z dnia 8 września 2005 r. w sprawie C-512/03 Blanckaert, Zb.Orz. s. I-7685, podkreślając podobieństwo spornych przepisów w tamtej oraz w niniejszej sprawie.

31 Republika Węgierska podkreśla ponadto, że traktat w interpretacji Trybunału nie gwarantuje obywatelowi Unii neutralności w zakresie opodatkowania przeniesienia jego działalności do innego państwa członkowskiego (zob. w szczególności wyroki:

z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-387/01 Weigel, Rec. s. I-4981, pkt 55; z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-365/02 Lindfors, Zb.Orz. s. I-7183, pkt 34; z dnia 12 lipca 2005 r. w sprawie C-403/03 Schempp, Zb.Orz. s. I-6421, pkt 45). Państwo to podnosi zatem, że omawiany system jest zgodny z podatkową zasadą terytorialności, która jest uznana przez prawo Unii (zob. w szczególności wyrok z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, Rec. s. I-2471) i na mocy której różne krajowe systemy podatkowe współistnieją bez zależności hierarchicznych między sobą.

32 Ze względu na to, że ewentualne zakłócenia wynikające z rozbieżności między krajowymi przepisami podatkowymi nie wchodzą w zakres postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu, można sobie wyobrazić, że osoba, która skorzystała z postanowień dotyczących swobodnego przepływu, uważa, iż jest traktowana w jednym państwie członkowskim w sposób mniej korzystny z podatkowego punktu widzenia tylko z tego powodu, że podlega władzom podatkowym innego państwa członkowskiego. Jednakże nie można uznać takiej sytuacji, po pierwsze, za stanowiącą samą w sobie dyskryminację na niekorzyść tej osoby, a po drugie, za sprzeczne z prawem Unii ograniczenie prawa do swobodnego przepływu.

33 Republika Węgierska podkreśla w tym względzie, że kompetencje podatkowe państw członkowskich obejmują nie tylko ustalenie ciężaru podatkowego, lecz także przyznanie korzyści. Zatem sporne przepisy są zgodne z zasadą terytorialności i nie naruszają prawa Unii.

34 Ewentualne ograniczenie swobód podstawowych w tym wypadku jest zdaniem Republiki Węgierskiej koniecznym skutkiem terytorialnego rozdziału kompetencji podatkowej państw członkowskich. Zapewnienie wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi należy do względów interesu ogólnego, które uzasadniają takie ograniczenia.

35 Tytułem pomocniczym to państwo, powołując się na utrwalone orzecznictwo (zob. ww. wyrok w sprawie Bachmann; wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. I-305; ww. wyroki: w sprawie Manninen; w sprawie Keller Holding; wyrok z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 Amurta, Zb.Orz. s. I-9569), uważa, że sporny system opodatkowania jest uzasadniony względami interesu ogólnego dążącymi do spójności systemu podatkowego. Trybunał może przyjąć takie uzasadnienie w tych okolicznościach, gdyby, po pierwsze, było stwierdzone istnienie bezpośredniego związku między przyznaniem danego przywileju podatkowego a stanowiącym jego odpowiednik obciążeniem podatkowym, a po drugie, gdyby ten przywilej i to obciążenie dotyczyły tej samej osoby i tego samego opodatkowania. W niniejszej sprawie Republika Węgierska twierdzi, że istnieje związek o takim charakterze, biorąc pod uwagę fakt, iż jedynie osoby, które już nabyły nieruchomość na terytorium Węgier, mogą korzystać ze spornego przywileju podatkowego przy nabyciu innej nieruchomości na Węgrzech. Jest zatem niezaprzeczalne, że rzeczony przywilej podatkowy i odpowiadające mu obciążenie podatkowe dotyczą tej samej osoby i wpisują się w ramy tego samego podatku.

36 Ponadto Republika Węgierska odrzuca wysunięty przez Komisję argument, zgodnie z którym sporne przepisy mają wyłącznie zapobiegać zmniejszeniu wpływów budżetowych. Cel, do którego dążą te przepisy, polega na zapewnieniu, aby każde nabycie nieruchomości na Węgrzech podlegało przynajmniej raz spornemu podatkowi od całości wartości rynkowej nabytej nieruchomości, przy uniknięciu z kolei ponownego opodatkowania środków obciążonych rzeczonym podatkiem przy pierwszym nabyciu. Chodzi o spójną całość, nieodłączną od realizacji zasady terytorialności.

37 Wreszcie państwo to podnosi, że rozszerzenie przywileju podatkowego na nieruchomości zagraniczne w ramach spornych przepisów powodowałoby problemy praktyczne takiej wagi, że uniemożliwiałyby one funkcjonowanie systemu, a w szczególności nie pozwalałyby też na zapobieganie ewentualnym nadużyciom.

38 W duplice Republika Węgierska przypomina ponadto, że ze skargi Komisji wynika, iż ta kwestionuje przepisy węgierskie w zakresie, w jakim ograniczają one wykonywanie

praw do swobodnego przepływu i swobodnego osiedlania się osób, które pragną przenieść główne miejsce zamieszkania na Węgry w wykonaniu swoich praw do swobodnego przepływu i swobodnego osiedlania się. Jeżeli Komisja zamierzała zbadać sporne przepisy, uznając nabycie nieruchomości jedynie za inwestycję i nie biorąc pod uwagę zmian miejsca zamieszkania lub miejsca zamieszkania do celów podatkowych, należy przypuszczać, że uczyniła to pod kątem swobodnego przepływu kapitału w rozumieniu art. 56 WE.

39 Jeśli jednak nie powołała się ona na tę swobodę podstawową, lecz wyłącznie na swobodny przepływ osób, należy uznać, że skarga dotyczy wyłącznie sytuacji, w których osoba wykonująca swoje prawo do swobodnego przepływu przenosi swoje miejsce zamieszkania na Węgry. Owo państwo członkowskie wnioskuje zatem z tego, że zmiana miejsca zamieszkania i miejsca zamieszkania do celów podatkowych uzasadnia dokonanie rozróżnienia między osobami, które po raz pierwszy nabywają mieszkanie na Węgrzech, a tymi, które nabywają nowe mieszkanie na Węgrzech w miejsce poprzedniego mieszkania znajdującego się już w tym państwie.

40 W konsekwencji Republika Węgierska, powołując się na poparcie swojej argumentacji na wyrok z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-67/08 Block, Zb.Orz. s. I-883, twierdzi, że państwo członkowskie nie ma obowiązku uwzględnienia wartości rynkowej mieszkania położonego w innym państwie członkowskim Unii lub EOG.

Ocena Trybunału

41 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że brak jest zgody między Komisją a Republiką Węgierską, jeśli chodzi o zakwalifikowanie spornego podatku jako podatku bezpośredniego lub pośredniego.

42 W tym względzie należy stwierdzić, że niezależnie od kwestii, czy w niniejszej sprawie rzeczony podatek jest podatkiem bezpośrednim, czy pośrednim, nie był on przedmiotem harmonizacji w ramach Unii, a zatem należy do kompetencji państw członkowskich, które zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału powinny wykonywać tę kompetencję z poszanowaniem prawa Unii (w zakresie opodatkowania bezpośredniego zob. w szczególności wyroki: z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-2229, pkt 21; z dnia 20 stycznia 2011 r. w sprawie C-155/09 Komisja przeciwko Grecji, Zb.Orz. s. I-65, pkt 39; z dnia 16 czerwca 2011 r. w sprawie C-10/10 Komisja przeciwko Austrii, Zb.Orz. s. I-5389, pkt 23).

43 Należy więc rozważyć, czy jak twierdzi Komisja, uregulowanie krajowe dotyczące podatku od odpłatnego przeniesienia własności nieruchomości, a w szczególności art. 2 ust. 2 w związku z art. 21 ust. 5 ustawy o podatkach, stanowi ograniczenie swobody przepływu osób ustanowionej w art. 18 WE, 39 WE i 43 WE oraz w art. 28 i 31 porozumienia EOG.

W przedmiocie zarzutów opartych na naruszeniu postanowień traktatu

44 W odniesieniu do zarzutu opartego na naruszeniu art. 18 WE, 39 WE i 43 WE należy przypomnieć, że art. 18 WE, który formułuje w sposób ogólny prawo każdego obywatela Unii do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich, znalazł szczególny wyraz w art. 39 WE w zakresie dotyczącym swobodnego przepływu pracowników i w art. 43 WE w zakresie dotyczącym swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej (zob. wyroki: z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-345/05 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-10633, pkt 13; z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-104/06 Komisja przeciwko Szwecji, Zb.Orz. s. I-671, pkt 15; z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C-152/05 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-39, pkt 18; ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Grecji, pkt 41).

45 Najpierw należy zatem zbadać omawiany system podatkowy w świetle art. 39 WE i 43 WE, przed zbadaniem go w świetle art. 18 WE dla osób przemieszczających się z jednego państwa członkowskiego do drugiego w celu osiedlenia się tam z przyczyn niezwiązanych z wykonywaniem działalności gospodarczej.

— W przedmiocie istnienia ograniczeń art. 39 WE i 43 WE

46 Ogół postanowień traktatu dotyczących swobodnego przemieszczania się osób ma na celu ułatwienie obywatelom Unii wykonywania działalności zawodowej wszelkiego rodzaju na całym jej terytorium i sprzeciwia się przepisom, które mogłyby stawiać ich w niekorzystnym położeniu, w przypadku gdy chcieliby podjąć działalność gospodarczą na terenie innego państwa członkowskiego (zob. wyrok z dnia 15 września 2005 r. w sprawie C-464/02 Komisja przeciwko Danii, Zb.Orz. s. I-7929, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo; a także ww. wyroki: w sprawie Komisja przeciwko Portugalii, pkt 15; w sprawie Komisja przeciwko Szwecji, pkt 17; w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 21; w sprawie Komisja przeciwko Grecji, pkt 43).

47 Swoboda przedsiębiorczości zagwarantowana obywatelom jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego obejmuje w szczególności podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, na warunkach określonych przez ustawodawstwo przyjmującego państwa członkowskiego dla własnych obywateli (zob. w szczególności wyroki: z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 273, pkt 13, oraz z dnia 24 maja 2011 r. w sprawie C-47/08 Komisja przeciwko Belgii, Zb.Orz. s. I-4105, pkt 79; a także podobnie wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-161/07 Komisja przeciwko Austrii, Zb.Orz. s. I-10671, pkt 27). Innymi słowy art. 43 WE zakazuje każdemu państwu członkowskiemu zapisania w jego ustawodawstwie, w odniesieniu do osób czyniących użytek ze swobody przedsiębiorczości, innych warunków wykonywania ich działalności niż przewidziane dla jego własnych obywateli (ww. wyroki: z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie Komisja przeciwko Austrii, pkt 28; z dnia 24 maja 2011 r. w sprawie Komisja przeciwko Belgii, pkt 79).

48 W niniejszej sprawie Komisja twierdzi, że 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, sporne przepisy są dyskryminacyjne i mogą zniechęcić tych drugich do korzystania z prawa do swobodnego przepływu i ze swobody przedsiębiorczości.

49 Komisja jest więc zdania, że dyskryminacja wynika z mniej korzystnego traktowania pod względem podatkowym zastrzeżonego dla przenoszenia miejsca zamieszkania z państwa członkowskiego innego niż Republika Węgierska do tego państwa w porównaniu z traktowaniem zastrzeżonym dla zmiany miejsca zamieszkania w ramach terytorium Węgier, uznając, że w istocie zgodnie z zasadą równości podatkowej pierwsza sytuacja obejmująca czynnik transgraniczny powinna być traktowana w taki sam sposób jak druga i powinna rodzić prawo do spornego przywileju podatkowego.

50 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dyskryminacja polega na tym, że stosuje się różne zasady do porównywalnych sytuacji lub że stosuje się tę samą zasadę do różnych sytuacji (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 30; wyroki: z dnia 22 marca 2007 r. w sprawie C-383/05 Talotta, Zb.Orz. s. I-2555, pkt 18; a także z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-182/06 Lakebrink i Peters-Lakebrink, Zb.Orz. s. I-6705, pkt 27).

51 Zatem odmienne traktowanie dwóch kategorii podatników może być zakwalifikowane jako dyskryminacja w rozumieniu traktatu, jeżeli sytuacje tych kategorii podatników są porównywalne odnośnie do rozpatrywanych zasad podatkowych.

52 Wynika z tego, że w obecnej sprawie Republika Węgierska jest zobowiązana przyznać rozpatrywany przywilej podatkowy podatnikom sprzedającym nieruchomość położoną poza terytorium tego państwa członkowskiego jedynie pod warunkiem, że – w kontekście rozpatrywanego podatku – ich sytuację należy uznać za obiektywnie porównywalną z sytuacją podatników sprzedających nieruchomość położoną na terytorium Węgier.

53 W tym względzie Republika Węgierska sprzeciwia się wnioskowi Komisji i podnosi brak porównywalności sytuacji. Owo państwo członkowskie twierdzi, że można wyłączyć rozszerzenie przyznania spornej korzyści podatkowej na nieruchomości, od których należy lub należało uprzednio zapłacić podatek w innym państwie członkowskim, jeżeli ustanowiło ono taki ciężar publiczny. Zatem z uwagi na to, że uwzględniając charakter tego ciężaru publicznego, zakres stosowania spornych przepisów rozciąga się tylko na nieruchomości położone na Węgrzech, osoby, które przedtem nie nabyły nieruchomości w tym państwie członkowskim, i te, które dysponowały tam już taką nieruchomością, nie znajdują się w porównywalnych sytuacjach, tak że okoliczność stosowania różnych zasad do tych dwóch kategorii osób nie stanowi dyskryminacji w rozumieniu traktatu.

54 Nie można jednak przyjąć tej argumentacji.

55 Wprawdzie bowiem zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w dziedzinie podatków bezpośrednich sytuacje rezydentów i nierezydentów w danym państwie nie są co do zasady porównywalne, ponieważ dochód osiągany na terytorium tego państwa przez nierezydentów stanowi najczęściej tylko jeden z elementów ich dochodu globalnego, zcentralizowanego w miejscu zamieszkania, a indywidualną zdolność do płacenia podatków nierezydenta, będącą wynikiem uwzględnienia wszystkich jego dochodów oraz jego sytuacji osobistej i majątkowej, można najłatwiej ocenić w miejscu, w którym znajduje się centrum jego interesów osobistych i majątkowych, którym jest co do zasady miejsce jego stałego zamieszkania (ww. wyrok w sprawie Schumacker, pkt 31, 32; wyroki: z dnia 14 września 1999 r. w sprawie C-391/97 Gschwind, Rec. s. I-5451, pkt 22; a także z dnia 1 lipca 2004 r. w sprawie C-169/03 Wallentin, Zb.Orz. s. I-6443, pkt 15).

56 Tak więc okoliczność, że państwo członkowskie nie daje nierezydentom możliwości skorzystania z niektórych przywilejów podatkowych przyznawanych rezydentom, nie ma co do zasady charakteru dyskryminacji, biorąc pod uwagę obiektywne różnice pomiędzy sytuacją rezydentów a sytuacją nierezydentów zarówno z punktu widzenia źródła dochodów, jak i indywidualnej zdolności podatkowej lub sytuacji osobistej

i rodzinnej (ww. wyroki: w sprawie Schumacker, pkt 34; w sprawie Gschwind, pkt 23; wyrok z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse, Rec. s. I-5933, pkt 44; a także ww. wyrok w sprawie Wallentin, pkt 16).

57 Należy jednak stwierdzić, że zasady te zostały wypracowane przez Trybunał w ramach orzecznictwa dotyczącego podatku dochodowego, w której to dziedzinie obiektywne różnice między podatnikami, takie jak źródło dochodów, indywidualna zdolność do płacenia podatków lub sytuacja osobista i rodzinna, mogą mieć wpływ na opodatkowanie podatnika i generalnie są uwzględnianie przez ustawodawcę. Nie jest tak, jeśli chodzi o sporny podatek, który jest ustalany proporcjonalnie do ceny sprzedaży nieruchomości. Ponadto Republika Węgierska nie twierdziła, i nie wynika to z akt sprawy, że okoliczności osobiste podatnika są brane pod uwagę przy zapłacie omawianego podatku.

58 W tych okolicznościach w odniesieniu do spornego podatku jedyna różnica między sytuacją nierezydentów na Węgrzech, w tym obywateli węgierskich, którzy skorzystali z prawa do swobodnego przemieszczania się wewnątrz Unii, a sytuacją rezydentów na Węgrzech, obywateli węgierskich lub innego państwa członkowskiego, nabywających nową nieruchomość stanowiącą główne miejsce zamieszkania w tym państwie członkowskim, dotyczy ich wcześniejszego głównego miejsca zamieszkania. Bowiem w tych dwóch sytuacjach osoby te kupiły nieruchomość na Węgrzech w celu osiedlenia się tam i z tytułu kupna wcześniejszego głównego miejsca zamieszkania jedne zapłaciły podatek o takim samym charakterze co sporny podatek w państwie, w którym znajdowało się to miejsce zamieszkania, podczas gdy inne zapłaciły rzeczony podatek na Węgrzech.

59 W tych okolicznościach dopuszczenie do tego, aby dane państwo członkowskie mogło swobodnie stosować odmienne traktowanie tylko na tej podstawie, że pierwsze główne miejsce zamieszkania obywatela Unii znajduje się w innym państwie członkowskim, czyniłoby zasady dotyczące swobody przepływu osób bezprzedmiotowymi (zob. podobnie ww. wyrok z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 18; wyrok z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. s. I-1727, pkt 42; a także wyrok z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie C-418/07 Papillon, Zb.Orz. s. I-8947, pkt 26).

60 W świetle powyższych rozważań – i jak słusznie podnosi Komisja – wszystkie osoby, które przenoszą główne miejsce zamieszkania wewnątrz Unii i EOG, niezależnie od tego, czy to przeniesienie jest ograniczone do terytorium węgierskiego, czy też odbywa się z państwa członkowskiego, w którym znajdowało się wcześniejsze miejsce zamieszkania, na Węgry, są w porównywalnej sytuacji.

61 Po stwierdzeniu tego należy przypomnieć, że aby można było ustalić istnienie dyskryminacji, należy również zbadać porównywalność danej sytuacji wspólnotowej z sytuacją czysto krajową, z uwzględnieniem celu, do którego dążą sporne przepisy krajowe (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Papillon, pkt 27).

62 W tym względzie z akt sprawy wynika, że w niniejszej sprawie celem przepisów krajowych jest uzależnienie każdego nabycia nieruchomości od zapłaty podatku, którego wymiar stanowi cała wartość rynkowa nabytej nieruchomości, przy uniknięciu ponownego opodatkowania środków obciążonych podatkiem przy nabyciu nieruchomości sprzedanej w razie późniejszego nabycia.

63 Jeśli chodzi o porównywalność sytuacji, cel ten polegający na opodatkowaniu kapitału zainwestowanego w nabycie nieruchomości tylko raz w zasadzie może być osiągnięty zarówno w wypadku, gdy sprzedana nieruchomość jest położona na terytorium Węgier, jak i wtedy, gdy jest ona położona na terytorium innego państwa członkowskiego.

64 Z uwagi na cel ustawy podatkowej te dwie sytuacje są więc obiektywnie porównywalne.

65 W konsekwencji sporny system podatkowy ustanawia nierówne traktowanie ze względu na miejsce położenia sprzedanej nieruchomości.

66 Jeśli chodzi o zarzucany Republice Węgierskiej przez Komisję zniechęcający skutek spornych przepisów, należy przypomnieć, że jak stwierdzono powyżej, odmawiając przyznania spornego przywileju podatkowego osobom, które nabywają na Węgrzech nieruchomość, która ma stać się ich głównym miejscem zamieszkania, podczas gdy dokonały one lub są w trakcie dokonania sprzedaży poprzedniej nieruchomości stanowiącej główne miejsce zamieszkania położonej w innym państwie członkowskim, przepisy te powodują dla tych osób poważniejsze obciążenie podatkowe niż dla tych korzystających z powyższego przywileju.

67 W tych okolicznościach nie można wykluczyć, że w niektórych wypadkach sporne przepisy mogą zniechęcić osoby wykonujące prawo do swobodnego przemieszczania się (i swobody przedsiębiorczości) wynikających z art. 39 WE i 43 WE do nabycia mieszkania na Węgrzech.

68 W świetle powyższych ocen należy stwierdzić, że w zakresie w jakim na płaszczyźnie podatku od nabycia nieruchomości przepisy art. 2 ust. 2 w związku z art. 21 ust. 5 ustawy podatkowej niekorzystnie traktują osoby chcące osiedlić się na Węgrzech i kupujące tam nieruchomość w stosunku do osób przeprowadzających się wewnątrz tego państwa członkowskiego, nie pozwalając tym pierwszym na skorzystanie z omawianego przywileju podatkowego przy kupnie nieruchomości, stanowią one ograniczenie swobód przepływu osób ustanowionych w art. 39 WE i 43 WE.

— W przedmiocie uzasadnienia ograniczeń

69 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że przepisy krajowe mogące utrudniać wykonywanie podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie lub czynić je mniej atrakcyjnym mogą mimo to być dopuszczone, pod warunkiem że służą one osiągnięciu celu leżącego w interesie ogólnym, są właściwe dla zapewnienia realizacji tego

celu oraz nie wykraczają poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Grecji, pkt 51).

70 Należy zatem zbadać, czy różnica w traktowaniu istniejąca między tymi dwiema kategoriami podatników może być uzasadniona nadrzędnym względem interesu ogólnego, takim jak konieczność zagwarantowania spójności systemu podatkowego.

71 Trybunał orzekł już bowiem, że konieczność ochrony spójności systemu podatkowego może uzasadniać przepisy o charakterze ograniczającym wykonywanie swobód podstawowych (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Bachmann, pkt 21; w sprawie Manninen, pkt 42; wyroki: z dnia 23 października 2008 r. w sprawie C-157/07 Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Zb.Orz. s. I-8061, pkt 43; z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-182/08 Glaxo Wellcome, Zb.Orz. s. I-8591, pkt 77).

72 Aby jednak można było przyjąć argument oparty na takim uzasadnieniu, należy wykazać istnienie bezpośredniego związku między danym przywilejem podatkowym a kompensatą tego przywileju za pomocą określonego obciążenia podatkowego (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Manninem, pkt 42; wyrok z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 68; ww. wyrok w sprawie Amurta, pkt 46).

73 W tym względzie należy stwierdzić, że system ustanowiony przez ustawę podatkową jest oparty na koncepcji, iż nabywca nieruchomości położonej na Węgrzech i przeznaczonej na jego główne miejsce zamieszkania, który sprzedaje nieruchomość stanowiącą poprzednie miejsce zamieszkania również położoną w tym państwie w terminie przewidzianym ustawą, powinien zapłacić podatek nie od pełnej wartości kupionej nieruchomości, lecz tylko od różnicy między wartościami rynkowymi nieruchomości kupionej i nieruchomości sprzedanej. Podatkowi podlega zatem tylko część środków zainwestowanych w nabycie majątku, która nie została jeszcze opodatkowana.

74 Jeżeli natomiast sprzedana nieruchomość jest położona w państwie członkowskim innym niż Republika Węgierska, to ostatnie państwo nie posiada żadnego prawa opodatkowania transakcji, którą w pierwszym państwie członkowskim zawarła osoba, która postanowiła nabyć na Węgrzech nieruchomość przeznaczoną na główne miejsce zamieszkania. W tych okolicznościach, przewidując, że z tego przywileju podatkowego przy nabyciu takiej nieruchomości mogą skorzystać tylko osoby, które już zapłaciły sporny podatek z tytułu kupna podobnej nieruchomości, konfiguracja rzeczonego przywileju podatkowego wykazuje lustrzaną logikę w rozumieniu orzecznictwa (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, pkt 42).

75 Jeśli zatem podatnicy, którzy uprzednio nie zapłacili tego podatku na podstawie spornego systemu podatkowego, skorzystają z danego przywileju podatkowego, uzyskają nienależną korzyść z opodatkowania, któremu nie podlegało ich poprzednie nabycie poza terytorium Węgier.

76 Wynika z tego, że w rzeczonym systemie istnieje bezpośredni związek między przyznanym przywilejem podatkowym a pierwotnym obciążeniem. Po pierwsze bowiem, rzeczony przywilej i obciążenie podatkowe dotyczą tej samej osoby, a po drugie, wpisują się w ramy tego samego opodatkowania.

77 W tym kontekście należy przypomnieć, że te dwa warunki tożsamości podatku i podatnika są uważane za wystarczające do stwierdzenia istnienia takiego związku (zob. w szczególności wyroki: z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 58; z dnia 18 września 2003 r. w sprawie C-168/01 Bosal, Rec. s. I-9409, pkt 29, 30; a także ww. wyrok w sprawie Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, pkt 42). Należy ponadto podkreślić, że Komisja nie zakwestionowała wyraźnie, iż dany przywilej podatkowy jest przyznawany temu samemu podatnikowi w ramach tego samego opodatkowania.

78 W świetle powyższego należy stwierdzić, że ograniczenie wynikające z art. 2 ust. 2 i art. 21 ust. 5 ustawy podatkowej jest uzasadnione koniecznością zagwarantowania spójności systemu podatkowego.

79 Aby jednak ograniczenie było uzasadnione z tego tytułu, jak przypomniano w pkt 69 niniejszego wyroku, musi być ono również odpowiednie i proporcjonalne do celu, któremu służy.

80 W tym zakresie należy stwierdzić, że omawiane ograniczenie w świetle orzecznictwa Trybunału jest odpowiednie dla osiągnięcia takiego celu, w zakresie w jakim działa ono w sposób symetryczny, ponieważ tylko różnica między wartością sprzedanej nieruchomości, która jest położona na Węgrzech, a wartością nabytej nieruchomości może być uwzględniona w ramach rzeczonego systemu podatkowego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, pkt 44).

81 Ponadto rzeczone ograniczenie jest proporcjonalne do zamierzonego celu. Należy bowiem przypomnieć, po pierwsze, że cel danych przepisów polega w szczególności na unikaniu przy kupnie nieruchomości stanowiącej drugiego głównego miejsca zamieszkania na Węgrzech podwójnego opodatkowania kapitału zainwestowanego w kupno poprzedniej nieruchomości, która w międzyczasie została odsprzedana. Po drugie, jak stwierdzono w pkt 74 niniejszego wyroku, Republika Węgierska nie posiada żadnych kompetencji podatkowych w zakresie transakcji dotyczących nieruchomości dokonywanych w innych państwach członkowskich.

82 W tych okolicznościach uwzględnienie takich transakcji do celów obniżenia wymiaru omawianego podatku prowadziłoby do traktowania tych ostatnich transakcji jako już opodatkowanych spornym podatkiem, podczas gdy tak nie było. Sytuacja ta byłaby niewątpliwie sprzeczna z wymienionym celem polegającym na unikaniu podwójnego opodatkowania w świetle węgierskiego systemu podatkowego.

83 Wprawdzie transakcje dotyczące nieruchomości dokonywane w innych państwach członkowskich również mogły być opodatkowane podobnym, a nawet identycznym podatkiem jak podatek będący przedmiotem postępowania, jednak należy stwierdzić, że w obecnym stanie rozwoju prawa Unii państwa członkowskie korzystają, z zastrzeżeniem poszanowania prawa Unii, z pewnej autonomii w dziedzinie podatkowej oraz że wobec tego nie mają one obowiązku dostosowywać własnego systemu podatkowego do różnych systemów podatkowych innych państw członkowskich, w szczególności w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania (zob. analogicznie wyroki: z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 51; z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-67/08 Block, Zb.Orz. s. I-883, pkt 31).

84 Oceny tej nie może podważyć fakt, że ze względu na sposób obliczania wymiaru podatku od majątku podatnik może być zwolniony z zapłaty tego podatku przy późniejszym nabyciu nieruchomości położonej na Węgrzech. Jeśli bowiem wartość drugiej nabytej nieruchomości jest niższa od wartości nieruchomości sprzedanej, a kapitał zainwestowany w to drugie nabycie nie jest w konsekwencji w żaden sposób objęty podatkiem, podatnik nie ma prawa do jakiegokolwiek obniżenia części podatku zapłaconego przy pierwszym nabyciu. Mechanizm taki pozwala uznać, że omawiany system stanowi przywilej, a nie ukryte zwolnienie na wyłączną korzyść rezydentów węgierskich.

85 Wynika z tego, że ograniczenie swobodnego przepływu osób i swobody przedsiębiorczości może być uzasadnione względami dotyczącymi zagwarantowania spójności systemu podatkowego.

— W przedmiocie istnienia ograniczenia art. 18 WE

86 W odniesieniu do osób niebędących rezydentami na Węgrzech, które nie wykonują tam działalności gospodarczej, należy stwierdzić, że uregulowanie krajowe, które

stawia w mniej korzystnej sytuacji niektórych własnych obywateli z tego tylko powodu, że korzystają oni ze swobody przemieszczania się i pobytu w innym państwie członkowskim, stanowi ograniczenie swobód gwarantowanych przez art. 18 ust. 1 WE każdemu obywatelowi Unii (zob. wyroki: z dnia 18 lipca 2006 r. w sprawie C-406/04 De Cuyper, Zb.Orz. s. I-6947, pkt 39; z dnia 26 października 2006 r. w sprawie C-192/05 Tas-Hagen i Tas, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 31; a także z dnia 23 października 2007 r. w sprawach połączonych C-11/06 i C-12/06 Morgan i Bucher, Zb.Orz. s. I-9161, pkt 25).

87 W niniejszej sprawie nie można skutecznie zaprzeczyć, że wyłączenie korzyści obniżenia wymiaru podatku osób przemieszczających się wewnątrz Unii ze względów niezwiązanych z wykonywaniem działalności gospodarczej w niektórych wypadkach może zniechęcać te osoby do wykonywania swobód podstawowych gwarantowanych przez rzeczony art. 18 WE.

88 Z orzecznictwa Trybunału wynika jednak, że ograniczenie takie może być uzasadnione z punktu widzenia prawa Unii, jeśli jest oparte na obiektywnych przesłankach interesu ogólnego niezwiązanych z przynależnością państwową osób, których dotyczy, i jest proporcjonalne do słusznego celu, jaki realizuje prawo krajowe (zob. ww. wyroki w sprawie De Cuyper, pkt 40; w sprawie Tas-Hagen i Tas, pkt 33; a także w sprawach połączonych Morgan i Bucher, pkt 33).

89 W tym względzie należy stwierdzić, że taki sam wniosek jak ten wysnuty w pkt 69–85 niniejszego wyroku w celu uzasadnienia ograniczenia w stosunku do art. 39 WE i 43 WE nasuwa się z tych samych przyczyn, jeśli chodzi o zarzut oparty na naruszeniu art. 18 WE (zob. wyrok z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawie C-522/04 Komisja

przeciwko Belgii, Zb.Orz. s. I-5701, pkt 72; ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 30, oraz ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Grecji, pkt 60).

W przedmiocie zarzutów opartych na naruszeniu przepisów porozumienia EOG

90 Komisja podnosi również, że Republika Węgierska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 28 i 31 porozumienia EOG, które odnoszą się, odpowiednio, do swobody przepływu pracowników i swobody przedsiębiorczości.

91 W tym względzie należy stwierdzić, że normy zabraniające ograniczania swobody przepływu oraz swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, ustanowione w art. 28 i 31 porozumienia o EOG, są w istocie identyczne z normami ustanowionymi w art. 39 WE i 43 WE (zob. w szczególności ww. wyrok z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawie Komisja przeciwko Belgii, pkt 76).

92 W tych okolicznościach należy uznać za bezzasadne zarzuty oparte na naruszeniu swobodnego przepływu osób i swobody przedsiębiorczości.

93 Ponieważ żaden zarzut nie został uwzględniony, należy oddalić skargę Komisji.

W przedmiocie kosztów

94 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Republika Węgierska wniosła o obciążenie Komisji kosztami postępowania, a Komisja przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

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

1) Skarga zostaje oddalona.

2) Komisja Europejska zostaje obciążona kosztami postępowania.

Podpisy