ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 1ης Δεκεμβρίου 2011 *

Στην υπόθεση C-250/08,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 226 ΕΚ λόγω παραβάσεως, η οποία ασκήθηκε στις 10 Ιουνίου 2008,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους P. van Nuffel, R. Lyal και W. Roels, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Βασιλείου του Βελγίου, εκπροσωπουμένου από την L. Van den Broeck, επικουρούμενης από τον B. van de Walle de Ghelcke, advocaat,

καθού,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

υποστηριζομένου από

τη **Δημοκρατία της Ουγγαρίας,** εκπροσωπούμενη από τις R. Somssich και K. Borvölgyi καθώς και από τον M. Z. Fehér,

παρεμβαίνουσα,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits και M. Berger, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston
γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 23ης Σεπτεμβρίου 2010,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 21ης Ιουλίου 2011,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με το δικόγραφο της προσφυγής της, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι το Βασίλειο του Βελγίου παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 18 ΕΚ, 43 ΕΚ και 56 ΕΚ, καθώς και από τα άρθρα 31 και 40 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994, L 1, σ. 3, στο εξής: Συμφωνία για τον ΕΟΧ), καθόσον στην Περιφέρεια της Φλάνδρας, για τον υπολογισμό ενός φορολογικού πλεονεκτήματος για την αγορά ακινήτου προοριζόμενου για νέα κύρια κατοικία, το ποσό του φόρου καταχωρίσεως που καταβλήθηκε κατά την αγορά προηγούμενης κύριας κατοικίας λαμβάνεται υπόψη μόνον αν η κατοικία αυτή βρισκόταν στην Περιφέρεια της Φλάνδρας και όχι αν βρισκόταν σε κράτος μέλος διαφορετικό από το Βασίλειο του Βελγίου ή σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ζώνης Ελευθέρων Συναλλαγών (ΕΖΕΣ).

Το εθνικό νομικό πλαίσιο

2 Το άρθρο 61/3 του κώδικα φόρων καταχωρίσεως, υποθηκών και γραμματείας (Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten), όπως τροποποιήθηκε με το διάταγμα της 1ης Φεβρουαρίου 2002 που εκδόθηκε από την Περιφέρεια της Φλάνδρας (στο εξής: Wb. Reg.), θεσπίζει στην Περιφέρεια της Φλάνδρας το καθεστώς της «δυνατότητας συναποκομίσεως» του φόρου καταχωρίσεως. Το άρθρο αυτό ορίζει ότι:

«Σε περίπτωση αγοράς ακινήτου το οποίο χρησιμοποιείται ή πρόκειται να χρησιμοποιηθεί ως κατοικία από φυσικό πρόσωπο, με σκοπό να το καταστήσει κύρια κατοικία

του, ο εκ του νόμου καταβλητέος φόρος σύμφωνα με τα άρθρα 44, 53, 2°, ή 57, κατά την αγορά της οικίας που εχρησιμοποιείτο προηγουμένως ως κύρια κατοικία ή του οικοπέδου επί του οποίου η οικία αυτή κατασκευάστηκε, συμψηφίζεται με τον νόμιμο φόρο που οφείλεται λόγω της νέας αγοράς ακινήτου, υπό την προϋπόθεση ότι η τελευταία αυτή αγορά πραγματοποιείται εντός των δύο ετών από της καταχωρίσεως του εγγράφου βάσει του οποίου καθορίστηκε ο αναλογών φόρος είτε επί της μεταπωλήσεως της οικίας που εχρησιμοποιείτο προηγουμένως ως κύρια κατοικία είτε επί της κατανομής της συνιδιοκτησίας επί της οικίας αυτής, εφόσον το φυσικό πρόσωπο έχει μεταβιβάσει όλα τα δικαιώματά του.

Δεν μπορεί να υπάρξει ο βάσει του άρθρου αυτού συμψηφισμός του καταβληθέντος φόρου για την αγορά ακινήτου το οποίο δεν βρίσκεται στην Περιφέρεια της Φλάνδρας.

Δεν μπορεί επίσης να υπάρξει συμψηφισμός του πρόσθετου φόρου που οφείλεται για την αγορά ακινήτου που πραγματοποιείται για οποιονδήποτε λόγο.

Ο συμψηφισμός σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου σε καμία περίπτωση δεν συνεπάγεται επιστροφή φόρου.

Όταν μιας πράξεως, όπως αυτή στην οποία αναφέρεται το πρώτο εδάφιο, προηγείται μία ή περισσότερες παρόμοιες πράξεις και/ή μία ή περισσότερες πράξεις, όπως αυτές στις οποίες αναφέρεται το πρώτο εδάφιο του άρθρου 212bis, ο φόρος ο οποίος δεν έχει ακόμη συμψηφιστεί κατά τη διενέργεια των προηγούμενων αυτών πράξεων κατ' εφαρμογή του τρίτου ή του πέμπτου εδαφίου του παρόντος άρθρου και/ή ο φόρος που δεν έχει ακόμη επιστραφεί κατ' εφαρμογή του τρίτου ή του πέμπτου εδαφίου του άρθρου 212bis προστίθεται, ενδεχομένως, στον φόρο που εκ του νόμου οφείλει να καταβάλει το φυσικό πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 44, 53, 2°, ή 57 όσον αφορά την προτελευταία αγορά, προκειμένου να καθοριστεί το ποσό που δύναται να συμψηφιστεί κατά την τελευταία αγορά.

Το ποσό το οποίο υπολογίζεται κατ' εφαρμογήν του πρώτου ή του τετάρτου εδαφίου δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να υπερβεί τις 12 500 ευρώ. Το μέγιστο αυτό δυνάμενο να συμψηφιστεί ποσό καθορίζεται κατ' αναλογία του ποσοστού που το φυσικό πρόσωπο αποκτά στο νεοαγορασθέν ακίνητο.»

3 Επιπλέον, το άρθρο 212bis του Wb. Reg., που εφαρμόζεται στην Περιφέρεια της Φλάνδρας, προβλέπει, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις και, mutatis mutandis, με πανομοιότυπη διατύπωση, την επιστροφή του φόρου καταχωρίσεως που καταβλήθηκε κατά την πρώτη αγορά ακινήτου στην Περιφέρεια της Φλάνδρας, αν το ακίνητο που αγοράσθηκε προηγουμένως στην Περιφέρεια της Φλάνδρας και χρησιμοποιήθηκε στο παρελθόν ως κύρια κατοικία, πωληθεί εντός των δύο ετών, ή εντός των πέντε ετών εφόσον πρόκειται για οικόπεδο, από της αγοράς, εντός της ίδιας περιφέρειας, οικείας προοριζομένης να καταστεί νέα κύρια κατοικία.

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

4 Θεωρώντας ότι το άρθρο 61/3 του Wb. Reg. συνιστούσε παράβαση των άρθρων 18 ΕΚ, 43 ΕΚ και 56 ΕΚ, καθώς και 31 και 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, η Επιτροπή απηύθυνε στο Βασίλειο του Βελγίου έγγραφο οχλήσεως στις 23 Δεκεμβρίου 2005, καλώντας το κράτος μέλος αυτό να της υποβάλει τις παρατηρήσεις του επί των ως άνω παραβάσεων.

5 Με την από 22 Μαρτίου 2006 απάντησή του, το Βασίλειο του Βελγίου εξέθεσε τους λόγους για τους οποίους έκρινε ότι το επίμαχο καθεστώς δεν συνιστούσε παράβαση ούτε της Συνθήκης ΕΚ ούτε της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.

6 Υπό τις περιστάσεις αυτές, η Επιτροπή εξέδωσε στις 13 Ιουλίου 2006 αιτιολογημένη γνώμη, με την οποία κάλεσε το Βασίλειο του Βελγίου να λάβει τα απαραίτητα μέτρα για τη συμμόρφωσή του προς την ανωτέρω αιτιολογημένη γνώμη εντός διμήνου από της παραλαβής της.

7 Στις 13 Σεπτεμβρίου 2006 οι βελγικές αρχές απάντησαν στην Επιτροπή ότι το επίμαχο φορολογικό καθεστώς δεν συνιστούσε παράβαση της Συνθήκης. Εν πάση περιπτώσει, ακόμα και αν τούτο ίσχυε, το εν λόγω καθεστώς πληρούσε τις προϋποθέσεις που έχει θέσει το Δικαστήριο με την απόφασή του της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann (Συλλογή 1992, σ. I-249), όσον αφορά τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για τη δυνατότητα εκπτώσεως του φόρου, οπότε επιτρέπεται από το δίκαιο της Ένωσης, στον βαθμό που καθιστά δυνατή τη διαφύλαξη της συνοχής του βελγικού φορολογικού συστήματος.

8 Μη έχοντας μείνει ικανοποιημένη από την απάντηση αυτή, η Επιτροπή άσκησε την υπό κρίση προσφυγή.

9 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 10ης Δεκεμβρίου 2008, επετράπη η παρέμβαση της Δημοκρατίας της Ουγγαρίας υπέρ του Βασιλείου του Βελγίου.

Επί της προσφυγής

Επιχειρήματα των διαδίκων

10 Η Επιτροπή εκτιμά ότι, πρώτον, η επίμαχη ρύθμιση είναι αντίθετη προς το άρθρο 18 ΕΚ.

11 Συγκεκριμένα, το δικαίωμα του πολίτη της Ένωσης να «διαμένει» εντός κράτους μέλους διαφορετικού από το κράτος καταγωγής του περιλαμβάνει το δικαίωμα να εγκαθιστά στο πρώτο κράτος την κύρια κατοικία του, πράγμα που συνεπάγεται το

δικαίωμα να αγοράζει ή να κατασκευάζει την κατοικία αυτή. Επομένως, η Περιφέρεια της Φλάνδρας, μη χορηγώντας μείωση του φόρου καταχωρίσεως στα πρόσωπα που αποκτούν ακίνητα ευρισκόμενα εντός της περιφέρειας αυτής παρά μόνον αν αυτά είχαν ήδη κύρια κατοικία εντός της ίδιας αυτής περιφέρειας, παρέχει στα εν λόγω πρόσωπα ένα φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο στερούνται τα πρόσωπα που είχαν αποκτήσει προηγουμένως την κύρια κατοικία τους εντός άλλου κράτους μέλους πλην του Βασιλείου του Βελγίου. Η δυσμενής αυτή διάκριση εισάγεται σε ένα ουσιώδες στοιχείο του δικαιώματος στην ενδοκοινοτική κινητικότητα, ήτοι στην αγορά ακινήτου.

12 Δεύτερον, η ρύθμιση αυτή συνιστά παράβαση του άρθρου 43 ΕΚ, περί του δικαιώματος εγκαταστάσεως, καθώς και του άρθρου 31 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.

13 Δεδομένου ότι η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 44, παράγραφος 2, στοιχείο ε΄, ΕΚ, το δικαίωμα κτήσεως ακινήτων κειμένων στο έδαφος άλλου κράτους μέλους, η κανονιστική ρύθμιση της Περιφέρειας της Φλάνδρας σχετικά με τον φόρο καταχωρίσεως εισάγει διάκριση μεταξύ των κοινοτικών υπηκόων που μεταφέρουν σε άλλο τόπο την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας, ανάλογα με το αν η μεταφορά αυτή πραγματοποιείται εντός της Περιφέρειας της Φλάνδρας ή από άλλο κράτος μέλος πλην του Βασιλείου του Βελγίου προς την περιφέρεια αυτή. Η δυσμενής αυτή διάκριση αφορά, μεταξύ άλλων, τις «μη μισθωτές» δραστηριότητες, λόγω του ότι ο τόπος εγκαταστάσεως αυτών συμπίπτει συχνά με αυτόν της κύριας κατοικίας του μη μισθωτού εργαζομένου.

14 Δεδομένου ότι το άρθρο 31 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ παρέχει με την ίδια διατύπωση το δικαίωμα εγκαταστάσεως στους υπηκόους ενός κράτους μέλους της ΕΖΕΣ, η επίδικη κανονιστική ρύθμιση είναι επίσης αντίθετη προς το άρθρο αυτό.

15 Τρίτον, κατά την Επιτροπή, η εν λόγω ρύθμιση αντιβαίνει προς το άρθρο 56 ΕΚ, στον βαθμό που αυτό απαγορεύει όλους τους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών, συμπεριλαμβανομένων των πράξεων με τις οποίες οι μη κάτοικοι ημεδαπής πραγματοποιούν επενδύσεις σε ακίνητα, όπως προκύπτει από την

ονοματολογία των κινήσεων κεφαλαίων η οποία περιέχεται στο παράρτημα Ι της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου [56 ΕΚ] (ΕΕ L 178, σ. 5). Το αυτό ισχύει εξάλλου για το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, στο οποίο αντιστοιχεί κατ' ουσίαν το άρθρο 56 ΕΚ.

16 Τέλος, η επίδικη κανονιστική ρύθμιση προβαίνει σε άνιση μεταχείριση αντικειμενικά συγκρίσιμων καταστάσεων. Η Επιτροπή είναι της γνώμης ότι οι καταστάσεις είναι εν προκειμένω αντικειμενικά συγκρίσιμες, διότι, σε όλες τις περιπτώσεις, αφορούν πρόσωπα που αλλάζουν τον τόπο της κύριας κατοικίας τους εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και εντός του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ). Δεν πρέπει να γίνεται διάκριση ανάλογα με το αν η μετακίνηση περιορίζεται εντός της Περιφέρειας της Φλάνδρας ή πραγματοποιείται από ένα κράτος μέλος πλην του Βασιλείου του Βελγίου προς την περιφέρεια αυτή. Μολονότι σε αμφότερες τις περιπτώσεις οφείλεται φόρος καταχωρίσεως κατά την αγορά της νέας κύριας κατοικίας, φορολογικό πλεονέκτημα χορηγείται από τη φλαμανδική κανονιστική ρύθμιση μόνο στα πρόσωπα που διέθεταν προηγουμένως κύρια κατοικία εντός της εν λόγω περιφέρειας.

17 Επιπλέον, κατά την Επιτροπή, η δυσμενής διάκριση δεν δικαιολογείται από λόγους γενικού συμφέροντος.

18 Όσον αφορά τους λόγους που αφορούν τη φορολογική συνοχή, τους οποίους προέβαλε το Βασίλειο του Βελγίου, η Επιτροπή εκτιμά ότι το κράτος μέλος αυτό δεν μπορεί να επικαλεσθεί τις αποφάσεις Bachmann, προπαρατεθείσα (σκέψη 21), και της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1992, σ. I-305, σκέψη 14), με τις οποίες το Δικαστήριο δέχθηκε την ανάγκη διαφυλάξεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος ως αιτία δικαιολογούσα την παραβίαση της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων.

19 Συγκεκριμένα, για να γίνει δεκτή η δικαιολογία αυτή, πρέπει, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, να αποδεικνύεται ότι υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη

φορολογική επιβάρυνση (απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2007, C-379/05, Amurta, Συλλογή 2007, σ. I-9569, σκέψη 46). Η νομολογία αυτή αποσκοπεί στην αποφυγή του ενδεχομένου μια συναλλαγή να φορολογηθεί δύο φορές ή να μη φορολογηθεί καθόλου. Εν προκειμένω, όμως, δεν υφίσταται κανένας άμεσος φορολογικός σύνδεσμος μεταξύ της κτήσεως της πρώτης κύριας κατοικίας και του αναλογούντος φόρου καταχωρίσεως και της κτήσεως της δεύτερης κύριας κατοικίας, καθώς και του φόρου καταχωρίσεως που εισπράττεται στη δεύτερη αυτή περίπτωση.

20 Το Βασίλειο του Βελγίου εξηγεί, εκ προοιμίου, ότι το επίμαχο καθεστώς εφαρμόζεται σε όλα τα φυσικά πρόσωπα, ανεξαρτήτως ιθαγενείας, και επιδιώκει έναν τριπλό σκοπό, ήτοι, πρώτον, την αύξηση της κινητικότητας που συνδέεται με την εργασία, την αναλογική μείωση της σημασίας των μεταφορών κλειστής διαδρομής και των κυκλοφοριακών συμφορήσεων, προς όφελος του περιβάλλοντος και της δημόσιας υγείας, δεύτερον, την προαγωγή της ανακαινίσεως ακινήτων και κατοικιών, καθώς και, τρίτον, τη συγκράτηση της αυξήσεως των ενοικίων.

21 Όσον αφορά την παράβαση των άρθρων 18 ΕΚ, 43 ΕΚ και 56 ΕΚ, το Βασίλειο του Βελγίου εκθέτει ότι η φλαμανδική κανονιστική ρύθμιση πρέπει να εξεταστεί μόνον υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, καθόσον, κατά πάγια νομολογία, αφενός, η αγορά ακινήτου στο έδαφος κράτους μέλους από μη κάτοικο ημεδαπής συνιστά κίνηση κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών (βλ. αποφάσεις της 1ης Ιουνίου 1999, C-302/97, Konle, Συλλογή 1999, σ. I-3099, σκέψη 22, και της 13ης Ιουλίου 2000, C-423/98, Albore, Συλλογή 2000, σ. I-5965, σκέψη 14), οπότε ο περιορισμός που επιβάλλεται στην ελευθερία εγκαταστάσεως δεν αποτελεί παρά άμεση συνέπεια του περιορισμού στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων (απόφαση της 11ης Νοεμβρίου 1981, 203/80, Casati, Συλλογή 1981, σ. 2595, σκέψη 8). Το Βασίλειο του Βελγίου αναφέρεται επίσης στις αποφάσεις της 4ης Ιουνίου 2002, C-367/98, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (Συλλογή 2002, σ. I-4731), C-483/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2002, σ. I-4781), και C-503/99, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 2002, σ. I-4809) επί του σημείου αυτού.

22 Αφετέρου, στον βαθμό που ειδική έκφραση του άρθρου 18 ΕΚ αποτελούν οι παραδοσιακές θεμελιώδεις ελευθερίες, το εν λόγω άρθρο μπορεί να εφαρμοστεί αυτοτελώς μόνο σε καταστάσεις διεπόμενες από το δίκαιο της Ένωσης, για τις οποίες όμως η Συνθήκη δεν προβλέπει ειδικές διατάξεις. Το Βασίλειο του Βελγίου επικαλείται συναφώς τις αποφάσεις της 29ης Φεβρουαρίου 1996, C-193/94, Σκαναβή και

Χρυσανθακόπουλος (Συλλογή 1996, σ. I-929, σκέψη 22) και της 26ης Νοεμβρίου 2002, C-100/01, Oteiza Olazabal (Συλλογή 2002, σ. I-10981, σκέψη 26).

23 Όσον αφορά την ουσία της υποθέσεως, το Βασίλειο του Βελγίου επικαλείται την απουσία προσβολής της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, κυρίως λόγω του ότι δεν υφίσταται δυσμενής διάκριση μεταξύ αντικειμενικά συγκρίσιμων καταστάσεων. Συγκεκριμένα, όσον αφορά την πρώτη αγορά εντός της Περιφέρειας της Φλάνδρας οικίας προοριζομένης να αποτελέσει την κύρια κατοικία, οι παρόμοιες καταστάσεις τυγχάνουν παρόμοιας μεταχείρισης, καθόσον κάθε αγοραστής που αποκτά για πρώτη φορά οικεία προοριζόμενη να αποτελέσει την κύρια κατοικία του εντός της Περιφέρειας της Φλάνδρας οφείλει φόρο καταχωρίσεως ανερχόμενο στο 10 % της αγοραίας αξίας του αγορασθέντος ακινήτου.

24 Αντιθέτως, κατά τη δεύτερη αγορά οικίας προοριζομένης να αποτελέσει την κύρια κατοικία, η μεταχείριση είναι διαφορετική ανάλογα με το αν η προηγούμενη κύρια κατοικία βρισκόταν στο έδαφος της Περιφέρειας της Φλάνδρας ή όχι. Το κράτος μέλος αυτό στηρίζεται στη νομολογία του Δικαστηρίου, μεταξύ δε άλλων στις αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225), και της 1ης Ιουλίου 2004, C-169/03, Wallentin (Συλλογή 2004, σ. I-6443), κατά την οποία, στον τομέα της άμεσης φορολογίας, η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν είναι κατά κανόνα συγκρίσιμη με την κατάσταση των μη κατοίκων ημεδαπής και το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν προβλέπει για τον μη κάτοικο ημεδαπής τη δυνατότητα ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων τα οποία παρέχει στον κάτοικο ημεδαπής δεν συνιστά, κατά γενικό κανόνα, δυσμενή διάκριση.

25 Το Βασίλειο του Βελγίου ισχυρίζεται επίσης ότι το επίμαχο καθεστώς είναι σύμφωνο με τη φορολογική αρχή της εδαφικότητας, η οποία αναγνωρίστηκε από το δίκαιο της Ένωσης με τις αποφάσεις της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura Participations και Singer (Συλλογή 1997, σ. I-2471), και της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Συλλογή 2006, σ. I-11673), και δυνάμει της οποίας τα ανεξάρτητα φορολογικά συστήματα συνυπάρχουν, χωρίς να υπάρχει ιεραρχική σχέση μεταξύ τους. Τούτο προκαλεί ενδεχομένως ανισότητες και στρεβλώσεις οι οποίες αποτελούν απλώς τη συνέπεια των διαφορών μεταξύ των φορολογικών συστημάτων και, ως εκ τούτου, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία, όπως τόνισε το

Δικαστήριο με την απόφαση της 12ης Ιουλίου 2005, C-403/03, Schempp (Συλλογή 2005, σ. I-6421, σκέψη 45).

26 Τέλος, επικουρικώς, το Βασίλειο του Βελγίου φρονεί ότι το καθεστώς της δυνατότητας συναποκομίσεως δικαιολογείται από λόγους γενικού συμφέροντος, μεταξύ δε άλλων δυνάμει της αρχής της συνοχής του φορολογικού συστήματος που συνήγαγε το Δικαστήριο με την προπαρατεθείσα απόφαση Bachmann (σκέψη 28), στον βαθμό που υφίσταται άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της πρώτης αγοράς οικείας προοριζομένης να αποτελέσει την κύρια κατοικία και της εκπτώσεως που χορηγείται κατά τη δεύτερη αγορά οικείας του είδους αυτού, σύνδεσμος ο οποίος συγκεκριμενοποιείται μόνον κατά την πραγματοποίηση της δεύτερης αυτής αγοράς.

27 Στο υπόμνημά της παρεμβάσεως υπέρ του Βασιλείου του Βελγίου, η Ουγγρική Κυβέρνηση συμμερίζεται την επιχειρηματολογία του καθού, μεταξύ άλλων το ότι οι καταστάσεις δεν είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες και ότι συνεπώς δεν υφίσταται δυσμενής διάκριση από την άποψη του δικαίου της Ένωσης.

28 Η εν λόγω κυβέρνηση προβάλλει την τήρηση της αρχής της εδαφικότητας στο φορολογικό δίκαιο και φρονεί ότι η φορολογική αρμοδιότητα των κρατών μελών είναι απόλυτη όσον αφορά τα ημεδαπά ακίνητα —συμπεριλαμβανομένης της αγοράς των ακινήτων αυτών—, αλλά δεν υφίσταται στην περίπτωση της αγοράς αλλοδαπών ακινήτων. Δεδομένου όμως ότι η φορολογική αρμοδιότητα των κρατών μελών δεν περιλαμβάνει μόνο τη θέσπιση του φόρου, αλλά και τη χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων, τα κράτη μέλη έχουν το δικαίωμα να αποκλείουν τα αλλοδαπά ακίνητα κατά τη χορήγηση των φορολογικών πλεονεκτημάτων. Ο ενδεχόμενος περιορισμός των θεμελιωδών ελευθεριών που προβάλλει η Επιτροπή αποτελεί την αναγκαία συνέπεια της εδαφικής κατανομής της φορολογικής αρμοδιότητας των κρατών μελών. Εν πάση περιπτώσει, ο περιορισμός αυτός δικαιολογείται βάσει της αρχής της συνοχής του φορολογικού συστήματος.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

29 Εκ προοιμίου, πρέπει να τονιστεί ότι το Βασίλειο του Βελγίου φρονεί ότι η επίδικη κανονιστική ρύθμιση δεν πρέπει να εξεταστεί με γνώμονα τα άρθρα 18 ΕΚ και 43 ΕΚ και υποστηρίζει ως εκ τούτου ότι η παράβαση δεν μπορεί να εκτιμηθεί παρά μόνον υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

30 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία, το άρθρο 18 ΕΚ μπορεί να εφαρμοστεί αυτοτελώς μόνο σε καταστάσεις διεπόμενες από το δίκαιο της Ένωσης, για τις οποίες όμως η Συνθήκη δεν προβλέπει ειδικές διατάξεις (βλ., κατά την έννοια αυτή, αποφάσεις Σκαναβή και Χρυσανθακόπουλος, προπαρατεθείσα, σκέψη 22, Oteiza Olazabal, προπαρατεθείσα, σκέψη 26, καθώς και της 11ης Σεπτεμβρίου 2007, C-318/05, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 2007, σ. I-6957, σκέψεις 35 και 36).

31 Επιπλέον, κατά πάγια επίσης νομολογία, τα εθνικά μέτρα που δύνανται να κωλύουν ή να περιορίζουν την κτήση ακινήτου κείμενου σε άλλο κράτος μέλος μπορούν να θεωρηθούν ότι συνιστούν περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων (βλ. αποφάσεις της 22ας Ιανουαρίου 2009, C-377/07, STEKO Industriemontage, Συλλογή 2009, σ. I-299, σκέψη 24, καθώς και της 15ης Οκτωβρίου 2009, C-35/08, Busley και Cibrian Fernandez, Συλλογή 2009, σ. I-9807, σκέψη 21).

32 Με βάση τα στοιχεία αυτά, πρέπει να εξεταστεί η επίμαχη κανονιστική ρύθμιση αποκλειστικά με γνώμονα το άρθρο 56 ΕΚ. Συγκεκριμένα, αφενός, το άρθρο 18 ΕΚ δεν μπορεί να εφαρμοστεί αυτοτελώς εν προκειμένω, καθόσον οι περιπτώσεις στις οποίες η αγορά νέας κατοικίας στην Περιφέρεια της Φλάνδρας από πρόσωπο που μετοικεί στη βελγική αυτή περιφέρεια από άλλο κράτος μέλος χωρίς οικονομικά κίνητρα καλύπτονται από την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Αφετέρου, εν προκειμένω, όπως τονίζει και το Βασίλειο του Βελγίου, η ενδεχόμενη παράβαση του άρθρου 43 ΕΚ αποτελεί την αναπόφευκτη συνέπεια της παραβιάσεως της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

33 Πρέπει να υπομνησθεί εκ προοιμίου ότι, κατά πάγια νομολογία, μολονότι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη οφείλουν, κατά την άσκησή της, να τηρούν το δίκαιο της Ένωσης (αποφάσεις της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/02, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2004, σ. I-2229, σκέψη 21· της 20ής Ιανουαρίου 2011, C-155/09, Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλογή 2011, σ. I-65, σκέψη 39, και της 16ης Ιουνίου 2011, C-10/10, Επιτροπή κατά Αυστρίας, Συλλογή 2011, σ. I-5389, σκέψη 23).

34 Συναφώς, δεν ασκεί επιρροή η διαφωνία των διαδίκων όσον αφορά τον χαρακτηρισμό του επίμαχου φόρου καταχωρίσεως ως άμεσου ή έμμεσου φόρου, καθόσον, όπως παρατηρεί η Επιτροπή στο δικόγραφο της προσφυγής, ελλείψει οποιουδήποτε μέτρου εναρμονίσεως όσον αφορά τον φόρο καταχωρίσεως, τα κράτη μέλη οφείλουν να ασκούν την αρμοδιότητά τους τηρώντας το δίκαιο της Ένωσης. Τούτο συνεπάγεται ότι ο φόρος αυτός πρέπει να υποβληθεί σε εξέταση παρόμοια με αυτή που διενεργείται κατά την εξέταση του συμβατού των άμεσων φόρων προς το δίκαιο της Ένωσης.

35 Επομένως, πρέπει να εξεταστεί, καταρχάς, αν, όπως ισχυρίζεται η Επιτροπή, το άρθρο 61/3 του Wb. Reg., που θεσπίζει το καθεστώς της δυνατότητας συναποκομίσεως, συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που καθιερώνει το άρθρο 56 ΕΚ, καθώς και το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, καθόσον αποκλείει από το φορολογικό πλεονέκτημα που προβλέπει την αγορά ακινήτων με κεφάλαια προερχόμενα από άλλο κράτος μέλος πλην του Βασιλείου του Βελγίου.

36 Το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ απαγορεύει όλους τους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών, καθώς και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων κρατών. Μολονότι η Συνθήκη δεν ορίζει την έννοια των κινήσεων κεφαλαίων, εντούτοις δεν αμφισβητείται ότι η οδηγία 88/361, από κοινού με την προσαρτώμενη σε αυτήν ονοματολογία, παρέχει ενδείξεις για τον ορισμό της έννοιας αυτής (βλ. απόφαση της 28ης Σεπτεμβρίου 2006, C-282/04 και C-283/04, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 2006, σ. I-9141, σκέψη 19). Επιπλέον, οι επενδύσεις σε ακίνητα περιλαμβάνονται, αφενός, στην ενότητα ΙΙ, που τιτλοφορείται «Επενδύσεις σε ακίνητα», του

παραρτήματος Ι της οδηγίας 88/361. Αφετέρου, από τον εν λόγω τίτλο απορρέει ότι αυτό το είδος επενδύσεων περιλαμβάνεται εμμέσως στην ενότητα Ι, που τιτλοφορείται «Άμεσες επενδύσεις», του ίδιου παραρτήματος.

37 Εν προκειμένω, το άρθρο 61/3 του Wb. Reg. προβλέπει, σε περίπτωση αγοράς ακινήτου χρησιμοποιούμενου ή προοριζόμενου να χρησιμοποιηθεί ως οικία από φυσικό πρόσωπο προκειμένου να αποτελέσει την κύρια κατοικία του, την αφαίρεση, από τον φόρο καταχωρίσεως που οφείλει να καταβάλει το εν λόγω πρόσωπο για το ακίνητο αυτό, του φόρου καταχωρίσεως που έχει καταβάλει για την προηγούμενη κατοικία του την οποία επώλησε για να χρηματοδοτήσει τη νέα αγορά, υπό την προϋπόθεση, αφενός, ότι η νέα αυτή αγορά πραγματοποιείται εντός των δύο ετών από την πώληση του παλαιού ακινήτου και, αφετέρου, ότι το ακίνητο αυτό βρισκόταν στην Περιφέρεια της Φλάνδρας.

38 Όπως το αναγνώρισε το Βασίλειο του Βελγίου, οι δικαιούχοι της εκπτώσεως αυτής δεν μπορούν συνεπώς να είναι παρά φυσικά πρόσωπα που έχουν την κύρια κατοικία τους στην Περιφέρεια της Φλάνδρας και τα οποία, υπό τις προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 61/3 του Wb. Reg., αγοράζουν νέα κύρια κατοικία στο έδαφος της εν λόγω περιφέρειας.

39 Κατά συνέπεια, πρέπει να τονιστεί ότι το καθεστώς της δυνατότητας συναποκομίσεως αποκλείει τη δυνατότητα να τύχουν της μειώσεως του φόρου καταχωρίσεως που προβλέπει τα πρόσωπα που αγοράζουν για πρώτη φορά στην Περιφέρεια της Φλάνδρας ακίνητο που προορίζεται να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία και τα οποία έχουν πωλήσει την κύρια κατοικία τους εντός άλλου κράτους μέλους για να χρηματοδοτήσουν την αγορά τους εντός της περιφέρειας αυτής.

40 Συγκεκριμένα, κατ' εφαρμογήν της επίδικης κανονιστικής ρυθμίσεως, αποκλείονται από το ευεργέτημα της δυνατότητας συναποκομίσεως του φόρου καταχωρίσεως, καταρχάς, τα πρόσωπα που αλλάζουν τον τόπο της κύριας κατοικίας τους από το έδαφος μιας βελγικής περιφέρειας άλλης πλην της Περιφέρειας της Φλάνδρας προς την τελευταία αυτή περιφέρεια.

41 Πρέπει ωστόσο να υπομνησθεί ότι το δίκαιο της Ένωσης δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής σε μια τέτοια αμιγώς εσωτερική κατάσταση, στην οποία δεν τίθεται θέμα ασκήσεως μιας από τις ελευθερίες κυκλοφορίας εντός της Ένωσης (βλ., κατά την έννοια αυτή, απόφαση της 1ης Απριλίου 2008, C-212/06, Gouvernement de la Communauté française και gouvernement wallon, Συλλογή 2008, σ. I-1683, σκέψεις 37 και 38).

42 Η επίδικη κανονιστική ρύθμιση αποκλείει επίσης από το ευεργέτημα του φορολογικού πλεονεκτήματος τους υπηκόους άλλων κρατών μελών πλην του Βασιλείου του Βελγίου που αλλάζουν τον τόπο της κύριας κατοικίας τους από άλλο κράτος μέλος πλην του Βασιλείου του Βελγίου προς το έδαφος της Περιφέρειας της Φλάνδρας και χρησιμοποιούν τα χρήματα που έλαβαν από την πώληση της προηγούμενης κύριας κατοικίας τους για να χρηματοδοτήσουν την αγορά του νέου ακινήτου τους που βρίσκεται στην περιφέρεια αυτή.

43 Κατά συνέπεια, η εν λόγω κανονιστική ρύθμιση ενδέχεται να θίξει πρόσωπα που ασκούν την ελευθερία κυκλοφορίας και πρέπει συνεπώς να εξεταστεί με γνώμονα το δίκαιο της Ένωσης (βλ., κατά την έννοια αυτή, απόφαση Gouvernement de la Communauté française και gouvernement wallon, προπαρατεθείσα, σκέψη 42).

44 Συναφώς, δεν αμφισβητείται ότι, αποκλείοντας από το ευεργέτημα της επίμαχης εκπτώσεως του φόρου καταχωρίσεως τα πρόσωπα που διαλαμβάνονται στη σκέψη 42 της παρούσας αποφάσεως, το καθεστώς της δυνατότητας συναποκομίσεως του φόρου καταχωρίσεως συνεπάγεται για τα εν λόγω πρόσωπα σημαντικότερη φορολογική επιβάρυνση σε σχέση με τα πρόσωπα που τυγχάνουν της εν λόγω εκπτώσεως. Δεδομένου ότι τα φορολογικά πλεονεκτήματα ενδέχεται να επηρεάσουν τη συμπεριφορά του προσώπου που αγοράζει νέα κύρια κατοικία, δεν μπορεί να αποκλειστεί ότι η μη έκπτωση του φόρου καταχωρίσεως που έχει καταβληθεί εντός άλλου κράτους μέλους πλην του Βασιλείου του Βελγίου μπορεί, σε ορισμένες περιπτώσεις, να αποθαρρύνει τα πρόσωπα που ασκούν το δικαίωμά τους επί της ελεύθερης κυκλοφορίας να προβούν στην αγορά ακινήτου στην Περιφέρεια της Φλάνδρας (βλ., κατά την έννοια αυτή, αποφάσεις της 27ης Ιανουαρίου 2009, C-318/07, Persche, Συλλογή 2009, σ. I-359, σκέψη 38, και Επιτροπή κατά Αυστρίας, προπαρατεθείσα, σκέψη 26).

45 Με βάση τις προεκτεθείσες εκτιμήσεις, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το άρθρο 61/3 του Wb. Reg. συνιστά περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων.

46 Συνεπώς, πρέπει εν συνεχεία να καθοριστεί αν πρόκειται για απαγορευόμενο περιορισμό κατά την έννοια του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ. Συγκεκριμένα, κατά το Βασίλειο του Βελγίου, τούτο δεν ισχύει εν προκειμένω, διότι το επίμαχο καθεστώς είναι σύμφωνο προς τη φορολογική αρχή της εδαφικότητας και ο περιορισμός στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων αποτελεί τη συνέπεια των αποκλίσεων μεταξύ των διαφόρων εθνικών κανονιστικών ρυθμίσεων.

47 Συναφώς, πρέπει να τονιστεί, όπως έπραξε και η Επιτροπή, ότι ο επίμαχος περιορισμός δεν προκύπτει από τις αποκλίσεις μεταξύ των εθνικών νομοθεσιών, αλλά αποκλειστικά από το βελγικό καθεστώς της δυνατότητας συναποκομίσεως.

48 Επιπλέον, είναι αληθές ότι το οικείο κράτος μέλος, οργανώνοντας τη φορολογία των αγορών οικιών στο έδαφός του, ενεργεί σύμφωνα με την αρχή της εδαφικότητας την οποία καθιερώνει το διεθνές φορολογικό δίκαιο και αναγνωρίζει το δίκαιο της Ένωσης (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Futura Participations και Singer, προπαρατεθείσα, σκέψη 22). Ωστόσο, οι αρμοδιότητες που αναγνωρίζονται στα κράτη μέλη δυνάμει της αρχής της εδαφικότητας πρέπει να ασκούνται τηρουμένων των αρχών του δικαίου της Ένωσης.

49 Κατά το άρθρο όμως 58, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΕΚ, το άρθρο 56 ΕΚ δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών «να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά […] τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους». Ωστόσο, η παρέκκλιση αυτή περιορίζεται από το άρθρο 58, παράγραφος 3, ΕΚ, το οποίο ορίζει ότι οι διαλαμβανόμενες στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού εθνικές διατάξεις «δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο 56» (αποφάσεις της 7ης Σεπτεμβρίου 2004,

C-319/02, Manninen, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 28, και Επιτροπή κατά Αυστρίας, προπαρατεθείσα, σκέψη 28).

50 Συγκεκριμένα, αν γινόταν δεκτό ότι ένα κράτος μέλος μπορεί ελεύθερα να προβαίνει σε διαφορετική μεταχείριση με βάση και μόνο τον τόπο της πρώτης κύριας κατοικίας, οι σχετικοί με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων κανόνες θα καθίσταντο κενοί περιεχομένου (βλ., κατά την έννοια αυτή, σε σχέση με την ελευθερία εγκαταστάσεως, αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1986, 270/83, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1986, σ. 273, σκέψη 18· της 8ης Μαρτίου 2001, C-397/98 και C-410/98, Metallgesellschaft κ.λπ., Συλλογή 2001, σ. I-1727, σκέψη 42, καθώς και της 27ης Νοεμβρίου 2008, C-418/07, Papillon, Συλλογή 2008, σ. I-8947, σκέψη 26).

51 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί εκ προοιμίου ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, για να μπορέσει μια εθνική φορολογική ρύθμιση όπως η επίμαχη, η οποία διακρίνει μεταξύ της δυνατότητας εκπτώσεως του φόρου καταχωρίσεως που έχει καταβληθεί εντός της Περιφέρειας της Φλάνδρας και εκείνου που έχει καταβληθεί εντός άλλου κράτους μέλους, να θεωρηθεί συμβατή με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει η διαφορετική μεταχείριση να αφορά καταστάσεις που αντικειμενικώς δεν μπορούν να συγκριθούν ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος (βλ., κατά την έννοια αυτή, αποφάσεις της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooijen, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 43· Manninen, προπαρατεθείσα, σκέψη 29, και Επιτροπή κατά Αυστρίας, προπαρατεθείσα, σκέψη 29).

52 Στο πλαίσιο αυτό, το Βασίλειο του Βελγίου υποστηρίζει ότι οι καταστάσεις δεν μπορούν να συγκριθούν.

53 Όπως εκτέθηκε στις σκέψεις 23 και 24 της παρούσας αποφάσεως, το εν λόγω κράτος μέλος ισχυρίζεται μεταξύ άλλων ότι όλα τα πρόσωπα που αγοράζουν για πρώτη φορά ακίνητο ευρισκόμενο στην Περιφέρεια της Φλάνδρας τυγχάνουν παρόμοιας μεταχειρίσεως, καθόσον οφείλουν να καταβάλουν φόρο καταχωρίσεως ανερχόμενο στο 10 % της αγοραίας αξίας του αγοραζομένου ακινήτου. Αντιθέτως, η κατάσταση των προσώπων αυτών δεν μπορεί να συγκριθεί με την κατάσταση των προσώπων που είχαν προηγουμένως αγοράσει εντός της περιφέρειας αυτής ακίνητο προοριζόμενο να αποτελέσει την κύρια κατοικία τους, καθόσον τα δεύτερα έχουν ήδη καταβάλει, κατά

την αγορά της προγενέστερης κύριας κατοικίας τους, φόρο καταχωρίσεως εντός της εν λόγω περιφέρειας.

54 Η επιχειρηματολογία αυτή δεν μπορεί ωστόσο να γίνει δεκτή.

55 Συγκεκριμένα, είναι αληθές ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, σε θέματα άμεσης φορολογίας η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής δεν προσομοιάζει, κατά γενικό κανόνα, προς την κατάσταση των μη κατοίκων ημεδαπής, στον βαθμό που το εισόδημα που πραγματοποιεί στο έδαφος κράτους ο μη κάτοικος ημεδαπής αποτελεί, συνήθως, τμήμα μόνον του συνολικού του εισοδήματος, το οποίο συγκεντρώνεται στον τόπο της κατοικίας του, η δε προσωπική φοροδοτική ικανότητα του μη κατοίκου ημεδαπής, η οποία προκύπτει από το σύνολο των εισοδημάτων του και από την προσωπική και οικογενειακή του κατάσταση, μπορεί να εκτιμηθεί ευκολότερα στον τόπο όπου έχει το κέντρο των προσωπικών και περιουσιακών του συμφερόντων, ο οποίος αντιστοιχεί γενικώς στη συνήθη κατοικία του (αποφάσεις Schumacker, προπαρατεθείσα, σκέψεις 31 και 32· της 16ης Μαΐου 2000, C-87/99, Zurstrassen, Συλλογή 2000, σ. I-3337, σκέψη 21, καθώς και Wallentin, προπαρατεθείσα, σκέψη 15).

56 Επίσης, όπως υπογραμμίζει και το Βασίλειο του Βελγίου, το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν προβλέπει τη δυνατότητα για τον μη κάτοικο ημεδαπής ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων τα οποία παρέχει στον κάτοικο ημεδαπής δεν συνιστά, κατά γενικό κανόνα, δυσμενή διάκριση, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών διαφορών που υφίστανται μεταξύ της καταστάσεως των κατοίκων ημεδαπής και αυτής των μη κατοίκων ημεδαπής, τόσο από απόψεως πηγής εισοδήματος όσο και από απόψεως προσωπικής φοροδοτικής ικανότητας ή προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως (βλ. αποφάσεις Schumacker, προπαρατεθείσα, σκέψη 34· της 12ης Ιουνίου 2003, C-234/01, Gerritse, Συλλογή 2003, σ. I-5933, σκέψη 44, και Wallentin, προπαρατεθείσα, σκέψη 16).

57 Ωστόσο, πρέπει να τονιστεί ότι οι αρχές αυτές αναπτύχθηκαν από το Δικαστήριο στο πλαίσιο νομολογίας αφορώσας τον φόρο εισοδήματος, ήτοι σε ένα τομέα στον οποίο οι αντικειμενικές διαφορές μεταξύ των φορολογουμένων, όπως είναι η πηγή του εισοδήματος, η προσωπική φοροδοτική ικανότητα ή η προσωπική και οικογενειακή κατάσταση, μπορούν να επηρεάσουν τη φορολογία του υποκειμένου στον φόρο και λαμβάνονται εν γένει υπόψη από τον νομοθέτη.

58 Τούτο όμως δεν ισχύει όσον αφορά τον επίδικο φόρο καταχωρίσεως, ο οποίος καθορίζεται σε σχέση με την τιμή πωλήσεως των ακινήτων. Εν πάση περιπτώσει, το Βασίλειο του Βελγίου δεν υποστήριξε, και τούτο δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο της δικογραφίας, ότι η επίμαχη κανονιστική ρύθμιση λαμβάνει πράγματι υπόψη τη μία ή την άλλη από αυτές τις αντικειμενικές διαφορές κατά την καταβολή του εν λόγω φόρου.

59 Υπό τις συνθήκες αυτές, όσον αφορά τον επίδικο φόρο καταχωρίσεως, η μοναδική διαφορά μεταξύ της καταστάσεως των μη κατοίκων Βελγίου, συμπεριλαμβανομένων των βέλγων υπηκόων που έχουν κάνει χρήση του δικαιώματός τους επί της ελεύθερης κυκλοφορίας εντός της Ένωσης, και της καταστάσεως των κατοίκων της Περιφέρειας της Φλάνδρας, που είναι βέλγοι υπήκοοι ή υπήκοοι άλλου κράτους μέλους και αγοράζουν νέα κύρια κατοικία εντός της περιφέρειας αυτής, έγκειται στον τόπο της προηγούμενης κύριας κατοικίας τους. Συγκεκριμένα, σε αμφότερες τις καταστάσεις αυτές, τα πρόσωπα αυτά αγοράζουν ακίνητο στην Περιφέρεια της Φλάνδρας για να εγκατασταθούν εκεί και, κατά την αγορά της προγενέστερης κύριας κατοικίας τους, τα μεν έχουν καταβάλει φόρο της ίδιας φύσεως με τον φόρο καταχωρίσεως εντός του κράτους στο οποίο βρισκόταν η κατοικία αυτή, ενώ τα δε έχουν καταβάλει τον εν λόγω φόρο εντός της οικείας περιφέρειας.

60 Πρέπει συνεπώς να θεωρηθεί, όπως τονίζει η Επιτροπή, ότι αμφότερες οι περιγραφείσες στην προηγούμενη σκέψη καταστάσεις μπορούν να συγκριθούν αντικειμενικά.

61 Κατόπιν της ως άνω διευκρινίσεως, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι, για να αποδειχθεί η ύπαρξη δυσμενούς διακρίσεως, η δυνατότητα συγκρίσεως μεταξύ των επίμαχων καταστάσεων πρέπει επίσης να εξεταστεί λαμβάνοντας υπόψη τον επιδιωκόμενο από τις επίμαχες εθνικές διατάξεις σκοπό (βλ., κατά την έννοια αυτή, αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2007, C-231/05, Oy AA, Συλλογή 2007, σ. I-6373, σκέψη 38, καθώς και Papillon, προπαρατεθείσα, σκέψη 27).

62 Συναφώς, το Βασίλειο του Βελγίου αναφέρει στο υπόμνημά του αντικρούσεως ότι το διάταγμα που εκδόθηκε την 1η Φεβρουαρίου 2002 από την Περιφέρεια της Φλάνδρας και το οποίο επέφερε πληθώρα τροποποιήσεων στην προηγούμενη διατύπωση του Wb. Reg. επιδίωκε βασικά τρεις σκοπούς.

63 Πρώτον, το διάταγμα αυτό αποσκοπούσε στην αύξηση της κινητικότητας που συνδέεται με την εργασία και στη μείωση της οδικής κυκλοφορίας προς όφελος του περιβάλλοντος. Στο πλαίσιο αυτό, το καθεστώς της δυνατότητας συναποκομίσεως ενθαρρύνει ιδίως τη μετακόμιση προς μια οικία που εξυπηρετεί καλύτερα τον σκοπό αυτό. Δεύτερον, το εν λόγω καθεστώς προάγει την ανακαίνιση ακινήτων και οικιών αντί την κατασκευή νέων. Τρίτον, η μείωση του φόρου καταχωρίσεως καθιστά δυνατή τη συγκράτηση των ενοικίων αυξάνοντας, μεταξύ άλλων, τη μεικτή απόδοση των ιδιοκτητών που εκμισθώνουν το ακίνητό τους.

64 Συναφώς, ακόμα και αν υποτεθεί ότι η επίμαχη κανονιστική ρύθμιση μπορεί πράγματι να βοηθήσει στην επίτευξη των σκοπών αυτών, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το Βασίλειο του Βελγίου δεν ανέφερε τον λόγο για τον οποίο ο αποκλεισμός από το ευεργέτημα του καθεστώτος της δυνατότητας συναποκομίσεως των προσώπων που έχουν πωλήσει την κύρια κατοικία τους εντός άλλου κράτους μέλους πλην του Βασιλείου του Βελγίου θα καταστήσει δυνατή την καλύτερη επίτευξη των εν λόγω σκοπών.

65 Συγκεκριμένα, όπως ορθώς αναφέρει η Επιτροπή, η δυσμενής διάκριση την οποία εισάγει η κανονιστική αυτή ρύθμιση, δηλαδή ο αποκλεισμός ενός ορισμένου είδους αγοραστών ακινήτων ευρισκομένων στην Περιφέρεια της Φλάνδρας από το ευεργέτημα της δυνατότητας συναποκομίσεως, δεν συμβάλλει στην επίτευξη των αναφερθέντων σκοπών, καθόσον οι κάτοικοι των κρατών μελών που διαμένουν πλησίον της Περιφέρειας της Φλάνδρας και ασκούν εντός της περιφέρειας αυτής οικονομική δραστηριότητα ως μισθωτοί ή μη μισθωτοί εργαζόμενοι θα μπορούσαν να παρακινηθούν από το επίμαχο καθεστώς να μεταφέρουν την κύρια κατοικία τους στην εν λόγω περιφέρεια και να τύχουν συνεπώς των πλεονεκτημάτων που εκτέθηκαν στη σκέψη 63 της παρούσας αποφάσεως.

66 Κατά συνέπεια, το επιχείρημα που προέβαλε το Βασίλειο του Βελγίου και το οποίο αντλείται από το ότι δεν μπορεί να συγκριθεί η κατάσταση των φορολογουμένων της ημεδαπής με εκείνη των φορολογουμένων που προέρχονται από άλλο κράτος μέλος δεν μπορεί να ευδοκιμήσει.

67 Με βάση τις προεκτεθείσες εκτιμήσεις, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, στον βαθμό που θέτει σε μειονεκτική θέση, από φορολογική άποψη, τις καταστάσεις που εμπίπτουν στο δίκαιο της Ένωσης σε σχέση με τις αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις, το άρθρο 61/3 του Wb. Reg. συνιστά περιορισμό απαγορευόμενο από το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ.

68 Τέλος, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ένας τέτοιος περιορισμός μπορεί να γίνει δεκτός μόνον αν δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος. Επιπλέον θα πρέπει, σε μια τέτοια περίπτωση, ο περιορισμός αυτός να είναι κατάλληλος για τη διασφάλιση της επιτεύξεως του οικείου σκοπού και να μην υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 35, καθώς και της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, σ. I-2107, σκέψη 64).

69 Στο πλαίσιο αυτό, το Βασίλειο του Βελγίου, υποστηριζόμενο από την Ουγγρική Κυβέρνηση, υποστηρίζει ότι ο περιορισμός στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων που απορρέει από το άρθρο 61/3 του Wb. Reg. δικαιολογείται από την ανάγκη διαφυλάξεως της συνοχής του φορολογικού του συστήματος.

70 Συγκεκριμένα, το Δικαστήριο έχει ήδη κρίνει ότι η ανάγκη εξασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογήσει ρύθμιση ικανή να περιορίσει τις θεμελιώδεις ελευθερίες (αποφάσεις Bachmann, προπαρατεθείσα, σκέψη 21· της 28ης Ιανουαρίου 1992, Επιτροπή κατά Βελγίου, προπαρατεθείσα, σκέψη 14· Manninen, προπαρατεθείσα, σκέψη 42, και της 23ης Οκτωβρίου 2008, C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Συλλογή 2008, σ. I-8061, σκέψη 43).

71 Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία, για να ευδοκιμήσει ένα επιχείρημα στηριζόμενο στη δικαιολογία αυτή πρέπει να αποδεικνύεται ότι υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Verkooijen, προπαρατεθείσα, σκέψη 57· της 18ης Σεπτεμβρίου 2003, C-168/01, Bosal, Συλλογή 2003, σ. I-9409, σκέψη 29, καθώς και Manninen, προπαρατεθείσα, σκέψη 42 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

72 Συναφώς, πρέπει να τονιστεί ότι, όπως ισχυρίζεται το Βασίλειο του Βελγίου, κατ' εφαρμογήν του καθεστώτος που θεσπίστηκε με το άρθρο 61/3 του Wb. Reg., ο φόρος καταχωρίσεως που έχει καταβληθεί κατά την αγορά εντός της Περιφέρειας της Φλάνδρας οικίας προοριζομένης να αποτελέσει την κύρια κατοικία μπορεί, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, να συμψηφισθεί, μέχρι ποσού 12 500 ευρώ κατ' ανώτατο όριο, με τον φόρο καταχωρίσεως που οφείλεται κατά την αγορά νέας κύριας κατοικίας εντός της περιφέρειας αυτής.

73 Πρέπει όμως να τονιστεί ότι, δεδομένου ότι το Βασίλειο του Βελγίου δεν διαθέτει κανένα δικαίωμα επιβολής φόρου επί της αγοράς που έχει προηγουμένως πραγματοποιηθεί εντός άλλου κράτους μέλους από τα πρόσωπα που αποφασίζουν να έχουν τη νέα κύρια κατοικία τους στην Περιφέρεια της Φλάνδρας, ο τρόπος με τον οποίο έχει διαμορφωθεί το φορολογικό αυτό πλεονέκτημα αντανακλά μια συμμετρική λογική (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, προπαρατεθείσα, σκέψη 42).

74 Συγκεκριμένα, αν στα πρόσωπα αυτά εφαρμοζόταν το καθεστώς της δυνατότητας συναποκομίσεως κατά την αγορά ακινήτου στην Περιφέρεια της Φλάνδρας, τα εν λόγω πρόσωπα θα αντλούσαν ένα αδικαιολόγητο πλεονέκτημα από ένα καθεστώς φορολογήσεως στο οποίο δεν θα υπέκειτο η αγορά ακινήτου που τα πρόσωπα αυτά πραγματοποίησαν προηγουμένως εκτός του Βελγίου.

75 Επομένως, στο πλαίσιο του εν λόγω καθεστώτος, υφίσταται ένας σύνδεσμος μεταξύ του φορολογικού πλεονεκτήματος και της αρχικής φορολογήσεως. Συγκεκριμένα, πρόκειται, αφενός, για τον φορολογούμενο που έχει ήδη καταβάλει τον επίμαχο φόρο και ο οποίος είναι επιλέξιμος για την έκπτωση και, αφετέρου, για ένα πλεονέκτημα που χορηγείται στο πλαίσιο της ίδιας φορολογίας.

76 Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να υπομνησθεί ότι οι δύο αυτές προϋποθέσεις, εν προκειμένω ο ίδιος φορολογούμενος και η ίδια φορολογία, έχουν κριθεί επαρκείς από το Δικαστήριο προκειμένου να αποδειχθεί η ύπαρξη ενός τέτοιου συνδέσμου (βλ., κατά την έννοια αυτή, προπαρατεθείσες αποφάσεις Verkooijen, σκέψη 58· Bosal, σκέψεις 29 και 30, καθώς και Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, σκέψη 42). Επιπλέον, πρέπει να υπογραμμισθεί ότι η Επιτροπή δεν αμφισβητεί, μάλιστα δε το δέχθηκε με το υπόμνημα απαντήσεως, ότι το επίμαχο φορολογικό πλεονέκτημα χορηγείται στον ίδιο φορολογούμενο και στο πλαίσιο του ίδιου φόρου.

77 Με βάση τις προεκτεθείσες εκτιμήσεις, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο περιορισμός που απορρέει από το άρθρο 61/3 του Wb. Reg. δικαιολογείται από την ανάγκη εξασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος.

78 Ωστόσο, προκειμένου ο περιορισμός να δικαιολογείται για τον λόγο αυτό, πρέπει επιπλέον, όπως υπενθυμίστηκε στη σκέψη 68 της παρούσας αποφάσεως, να είναι κατάλληλος και ανάλογος προς τον επιδιωκόμενο σκοπό.

79 Συναφώς, πρέπει εκ προοιμίου να επισημανθεί ότι, με τα δικόγραφά τους, ούτε η Επιτροπή ούτε το Βασίλειο του Βελγίου έλαβαν θέση επί του αναλογικού χαρακτήρα του επίμαχου καθεστώτος.

80 Πρέπει να τονισθεί ότι, βάσει της νομολογίας του Δικαστηρίου, ο επίμαχος περιορισμός είναι κατάλληλος για την επίτευξη ενός τέτοιου σκοπού στον βαθμό που ενεργεί κατ' απόλυτα συμμετρικό τρόπο, δεδομένου ότι μόνον ο φόρος που έχει προηγουμένως καταβληθεί στο πλαίσιο του βελγικού φορολογικού συστήματος μπορεί να εκπέσει (βλ., κατά την έννοια αυτή, απόφαση Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, προπαρατεθείσα, σκέψη 44).

81 Περαιτέρω, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει επίσης ότι ο εν λόγω περιορισμός είναι απόλυτα αναλογικός προς τον επιδιωκόμενο σκοπό, εφόσον η επίμαχη διάταξη περιορίζει κατ' ανώτατο όριο στις 12 500 ευρώ το ποσό της εκπτώσεως που χορηγείται επί του φόρου καταχωρίσεως τον οποίο οφείλει το πρόσωπο που αγοράζει νέα κύρια κατοικία στην Περιφέρεια της Φλάνδρας (βλ., κατά την έννοια αυτή, απόφαση Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, προπαρατεθείσα, σκέψη 45). Συγκεκριμένα, προβλέποντας έναν τέτοιο περιορισμό, το επίδικο καθεστώς διατηρεί τον χαρακτήρα του ως φορολογικού πλεονεκτήματος και δεν προσομοιάζει με συγκεκαλυμμένη απαλλαγή.

82 Επομένως, ο περιορισμός στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων δικαιολογείται από λόγους που άπτονται της διαφυλάξεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος.

83 Όσον αφορά την προσβολή του άρθρου 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ που συνεπάγεται το επίδικο καθεστώς και την οποία προέβαλε η Επιτροπή, πρέπει να υπομνησθεί ότι, στο μέτρο που οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν το ίδιο νομικό περιεχόμενο με τις κατ' ουσίαν ταυτόσημες διατάξεις του άρθρου 56 ΕΚ (βλ. αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 2009, C-521/07, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 2009, σ. I-4873, σκέψη 33, και της 28ης Οκτωβρίου 2010, C-72/09, Établissements Rimbaud, Συλλογή 2010, σ. I-10659, σκέψη 22), το σύνολο των προεκτεθεισών εκτιμήσεων, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπό κρίση προσφυγής, ισχύει mutatis mutandis για το εν λόγω άρθρο 40.

84 Υπό τις συνθήκες αυτές, η αιτίαση που αντλείται από την παραβίαση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων είναι αβάσιμη. Κατά συνέπεια, η προσφυγή της Επιτροπής πρέπει να απορριφθεί.

Επί των δικαστικών εξόδων

85 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι το Βασίλειο του Βελγίου ζήτησε την καταδίκη της Επιτροπής και αυτή ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφασίζει:

1) Απορρίπτει την προσφυγή.

2) Καταδικάζει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

(υπογραφές)