SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 1. decembra 2011*

V zadevi C-250/08,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, vložene 10. junija 2008,

Evropska komisija, ki jo zastopajo P. van Nuffel, R. Lyal in W. Roels, zastopniki, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožeča stranka,

proti

Kraljevini Belgiji, ki jo zastopa L. Van den Broeck, zastopnica, skupaj z B. van de Wallejem de Ghelckejem, odvetnikom,

tožena stranka,

* Jezik postopka: nizozemščina.

ob intervenciji

Republike Madžarske, ki jo zastopajo R. Somssich, K. Borvölgyi in M. Z. Fehér, zastopniki,

intervenientka,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano (poročevalec), predsednik senata, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits, sodniki, in M. Berger, sodnica,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,
sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 23. septembra 2010,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 21. julija 2011

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Kraljevina Belgija, ker se v Flamski regiji pri izračunu davčne ugodnosti ob nakupu nepremičnine za novo glavno prebivališče znesek davka za registracijo, ki se je plačal ob nakupu prejšnjega glavnega prebivališča, upošteva samo, če je bilo to v Flamski regiji, ne pa tudi, če je bilo v državi članici, ki ni Kraljevina Belgija, ali državi članici Evropskega združenja za prosto trgovino (EFTA), ni izpolnila obveznosti iz členov 18 ES, 43 ES in 56 ES ter členov 31 in 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 11, zvezek 52, str. 3; v nadaljevanju: Sporazum EGP).

Nacionalni pravni okvir

2 S členom 61/3 zakonika o davku za registracijo, davku na hipoteke in sodnih taksah (Wetboek der registratie, - hypotheek- en griffierechten), kakor je bil spremenjen z uredbo, ki jo je 1. februarja 2002 sprejela Flamska regija (v nadaljevanju: Wb. Reg.), je bil v Flamski regiji uveden sistem „prenosljivosti“ davka za registracijo. Ta člen določa:

„Če fizična oseba kupi nepremičnino, ki se uporablja za bivanje ali je temu namenjena, z običajno prodajno pogodbo, zato da bi bila njeno glavno prebivališče, se zakonski

delež davka, ki ga je treba plačati na podlagi členov 44, 53, točka 2, ali 57 za pridobitev nepremičnine, ki jo je prej uporabljala kot glavno prebivališče, ali zemljišča, na katerem je bila ta nepremičnina zgrajena, odbije od zakonskega deleža davka, ki ga je treba plačati ob pridobitvi nove nepremičnine, če je do te zadnje pridobitve prišlo v dveh letih od registracije dokumenta, ki je upošteven za odmero sorazmernega dela davka bodisi na nadaljnjo prodajo nepremičnine, ki jo je prej uporabljala kot glavno prebivališče, z običajno prodajno pogodbo bodisi na delitev skupne lastnine te nepremičnine, če se je fizična oseba odpovedala vsem svojim pravicam.

V skladu s tem členom ni mogoče uveljavljati odbitka davka za pridobitev nepremičnine, ki ni v Flamski regiji.

Prav tako ni mogoče uveljavljati odbitka dodatnih davkov, dolgovanih zaradi pridobitve iz kakršnega koli razloga.

Z odbitkom v skladu z določbami tega člena nikakor ni mogoče pridobiti povračila.

Če je bila pred transakcijo iz prvega odstavka izvedena ena ali več podobnih transakcij in/ali ena ali več transakcij iz prvega odstavka člena 212a, se za določitev zneska odbitka za zadnjo pridobitev davek, ki se pri teh prejšnjih transakcijah na podlagi tretjega ali petega odstavka tega člena še ni odbil, in/ali davek, ki na podlagi tretjega ali petega odstavka člena 212a še ni bil povrnjen, po potrebi prišteje zakonskemu delu fizične osebe pri plačilu davka na podlagi členov 44, 53, točka 2, ali 57 za predzadnjo pridobitev.

Znesek odbitka, izračunan na podlagi prvega ali četrtega odstavka, nikakor ne sme preseči 12.500 EUR. Ta najvišji znesek odbitka se določi sorazmerno z deležem, ki ga fizična pridobi na novopridobljeni nepremičnini."

3 Poleg tega člen 212a Wb. Reg., ki se uporablja v Flamski regiji, pod istimi pogoji in *mutatis mutandis* z enakim besedilom določa povračilo davka za registracijo, plačanega ob prvi pridobitvi nepremičnine v Flamski regiji, če se prejšnja nepremičnina, pridobljena v Flamski regiji, ki se je uporabljala za glavno prebivališče, proda v dveh letih – oziroma v petih letih, če gre za zemljišče za gradnjo – od nakupa nove nepremičnine za novo glavno prebivališče v isti regiji.

Predhodni postopek

4 Ker je Komisija menila, da se s členom 61/3 Wb. Reg. kršijo členi 18 ES, 43 ES in 56 ES ter člena 31 in 40 Sporazuma EGP, je 23. decembra 2005 Kraljevini Belgiji poslala uradni opomin, v katerem je to državo članico pozvala, naj predloži stališča o teh kršitvah.

5 Kraljevina Belgija je v odgovoru z dne 22. marca 2006 navedla razloge, zaradi katerih je menila, da zadevni sistem ne pomeni kršitve Pogodbe ES in Sporazuma EGP.

6 Komisija je v teh okoliščinah 13. julija 2006 izdala obrazloženo mnenje, s katerim je Kraljevino Belgijo pozvala, naj v dveh mesecih od prejema tega mnenja sprejme ukrepe, potrebne za uskladitev z njim.

7 Belgijski organi so 13. septembra 2006 Komisiji odgovorili, da sporni davčni sistem ne pomeni kršitve Pogodbe. Vsekakor naj bi bile, tudi če bi bilo to res, v tem sistemu izpolnjene zahteve, ki jih je glede pogojev za odbitek davka postavilo Sodišče v sodbi z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann (C-204/90, Recueil, str. I-249), tako da naj bi bil na podlagi prava Unije dovoljen, saj omogoča ohranitev doslednosti belgijskega davčnega sistema.

8 Ker Komisija s tem odgovorom ni bila zadovoljna, je vložila to tožbo.

9 S sklepom predsednika Sodišča z dne 10. decembra 2008 je bila Republiki Madžarski dovoljena intervencija v podporo predlogom Kraljevine Belgije.

Tožba

Trditve strank

10 Komisija na prvem mestu meni, da je sporna ureditev v nasprotju s členom 18 ES.

11 Pravica državljana Unije, da „prebiva“ v državi članici, ki ni njegova država izvora, naj bi namreč vsebovala pravico, da tam pridobi glavno prebivališče, kar naj bi pomenilo, da ima pravico do njegovega nakupa ali zgraditve. Zato naj bi Flamska regija, ker je

osebam, ki so pridobile nepremičnino v Flamski regiji, zmanjšanje davka za registracijo odobrila le, če so že imele glavno prebivališče v tej regiji, tem osebam podelila davčno ugodnost, ki je ne morejo uveljavljati osebe, ki so glavno prebivališče pridobile prej v državi članici, ki ni Kraljevina Belgija. Ta diskriminacija naj bi posegala v temeljni element pravice mobilnosti znotraj Skupnosti, in sicer v nakup nepremičnine.

12 Na drugem mestu naj bi bila s to ureditvijo kršena člen 43 ES, ki se nanaša na pravico do ustanavljanja, in člen 31 Sporazuma EGP.

13 Ker svoboda ustanavljanja v skladu s členom 44(2)(e) ES vključuje tudi pravico do pridobitve nepremičnin na ozemlju druge države članice, naj bi ureditev v Flamski regiji, ki se nanaša na davek za registracijo, med državljani Skupnosti, ki prenesejo kraj sedeža svoje gospodarske dejavnosti, razlikovala glede na to, ali se ta prenos opravi znotraj Flamske regije ali iz države članice, ki ni Kraljevina Belgija, v to regijo. Ta diskriminacija naj bi zadevala zlasti „samozaposlitvene“ dejavnosti, ker kraj njihovega sedeža pogosto sovpada s krajem, kjer ima samozaposlena oseba glavno prebivališče.

14 Ker člen 31 Sporazuma EGP z enakim besedilom podeljuje pravico do ustanavljanja državljanom držav članic EFTE, naj bi bila sporna ureditev v nasprotju tudi s tem členom.

15 Na tretjem mestu Komisija meni, da je navedena ureditev v nasprotju s členom 56 ES, ker ta člen prepoveduje vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami, vključno s transakcijami, s katerimi nerezidenti opravijo naložbe v nepremičnine, kot to izhaja iz nomenklature pretoka kapitala v Prilogi I k Direktivi Sveta z dne 24. junija

1988 o izvajanju člena [56 ES] (88/361/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 10, zvezek 1, str. 10). To naj bi veljalo tudi za člen 40 Sporazuma EGP, saj je ta v bistvu enak členu 56 ES.

16 Nazadnje naj bi se na podlagi sporne ureditve različno obravnavali objektivno primerljivi položaji. Komisija meni, da sta položaja v obravnavani zadevi objektivno primerljiva, ker gre vsekakor za osebe, ki spremenijo kraj glavnega prebivališča znotraj Evropske unije in znotraj Evropskega gospodarskega prostora (EGP). Ne bi naj se smelo razlikovati med tem, ali gre za selitev znotraj Flamske regije ali za selitev v to regijo iz države članice, ki ni Kraljevina Belgija. Čeprav je treba v obeh primerih ob nakupu novega glavnega prebivališča plačati davek za registracijo, je davčna ugodnost na podlagi flamske ureditve odobrena le osebam, ki so že imele glavno prebivališče v navedeni regiji.

17 Poleg tega Komisija meni, da diskriminacije ni mogoče upravičiti z razlogi v splošnem interesu.

18 Komisija v zvezi z razlogi glede davčne doslednosti, ki jih navaja Kraljevina Belgija, meni, da se ta država članica ne more sklicevati na zgoraj navedeno sodbo Bachmann (točka 21) in sodbo z dne 28. januarja 1992 v zadevi Komisija proti Belgiji (C-300/90, Recueil, str. I-305, točka 14), v katerih je Sodišče priznalo, da je nujnost ohranitve doslednosti davčnega sistema razlog, s katerim se lahko upraviči kršitev prostega gibanja oseb.

19 Da bi bilo tako utemeljitev mogoče sprejeti, bi namreč morala biti izpolnjena zahteva iz sodne prakse Sodišča, da je ugotovljen obstoj neposredne povezave med zadevno davčno ugodnostjo in nadomestitvijo te ugodnosti z določenim davčnim odtegljajem (sodba z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta, C-379/05, ZOdl., str. I-9569,

točka 46). Namen te sodne prakse naj bi bil izognitev temu, da bi bila ista transakcija obdavčena dvakrat ali da ne bi bila obdavčena. Vendar naj v obravnavanem primeru ne bi bilo nobene neposredne davčne povezave med pridobitvijo prvega glavnega prebivališča in pripadajočim davkom za registracijo ter med pridobitvijo drugega in s tem povezanim davkom za registracijo.

20 Kraljevina Belgija najprej pojasnjuje, da se zadevna ureditev uporablja za vse fizične osebe ne glede na njihovo državljanstvo in da se z njo uresničujejo trije cilji, in sicer, prvič, povečanje mobilnosti v zvezi z delom ter sorazmerno zmanjšanje uporabe avtobusov in prometnih zastojev, kar koristi okolju in javnemu zdravju, drugič, spodbujanje prenove hiš in stanovanj, in tretjič, znižanje najemnin.

21 Kraljevina Belgija v zvezi s kršitvijo členov 18 ES, 43 ES in 56 ES trdi, da bi bilo treba flamsko ureditev preučiti zgolj z vidika prostega pretoka kapitala, ker naj bi po eni strani v skladu s sodno prakso pri tem, da nepremičnino na ozemlju države članice pridobi nerezident, šlo za pretok kapitala med državami članicami (glej sodbi z dne 1. junija 1999 v zadevi Konle, C-302/97, Recueil, str. I-3099, točka 22, in z dne 13. julija 2000 v zadevi Albore, C-423/98, Recueil, str. I-5965, točka 14), tako da naj bi bila omejitev svobode ustanavljanja zgolj neposredna posledica omejitve prostega pretoka kapitala (sodba z dne 11. novembra 1981 v zadevi Casati, 203/80, Recueil, str. 2595, točka 8). Kraljevina Belgija se glede tega sklicuje tudi na sodbe z dne 4. junija 2002 v zadevi Komisija proti Portugalski (C-367/98, Recueil, str. I-4731), v zadevi Komisija proti Franciji (C-483/99, ZOdl., str. I-4781) in v zadevi Komisija proti Belgiji (C-503/99, Recueil, str. I-4809).

22 Po drugi strani naj bi bilo mogoče člen 18 ES, ker naj bi se posebej izražal v tradicionalnih temeljnih svoboščinah, samostojno uporabiti le v tistih primerih, v katerih se uporabi pravo Unije, pa v Pogodbi zanje niso predvidene posebne določbe. Kraljevina Belgija se glede tega sklicuje na sodbi z dne 29. februarja 1996 v zadevi Skanavi in

Chryssanthakopoulos (C-193/94, Recueil, str. I-929, točka 22) in z dne 26. novembra 2002 v zadevi Oteiza Olazabal (C-100/01, Recueil, str. I-10981, točka 26).

23 Kraljevina Belgija se glede utemeljenosti zadeve sklicuje na neobstoj kršitve prostega pretoka kapitala, zlasti zato, ker naj ne bi šlo za diskriminacijo med objektivno primerljivimi položaji. Ob prvi pridobitvi nepremičnine v Flamski regiji za glavno prebivališče naj bi bili namreč podobni položaji obravnavani podobno, saj mora vsak kupec, ki prvič pridobi nepremičnino v Flamski regiji za svoje glavno prebivališče, plačati davek za registracijo, ki znaša 10 % tržne vrednosti pridobljene nepremičnine.

24 Nasprotno pa je ob drugi pridobitvi nepremičnine za glavno prebivališče obravnavanje različno glede na to, ali je bilo prejšnje glavno prebivališče na ozemlju Flamske regije. Ta država članica se sklicuje na sodno prakso Sodišča – zlasti na sodbi z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker (C-279/93, Recueil, str. I-225) in z dne 1. julija 2004 v zadevi Wallentin (C-169/03, ZOdl., str. I-6443) – v skladu s katero položaja rezidentov in nerezidentov na področju neposrednih davkov praviloma nista primerljiva in dejstvo, da država članica nerezidentu ne odobri nekaterih davčnih ugodnosti, ki jih nakloni rezidentu, praviloma ni diskriminatorno.

25 Kraljevina Belgija trdi tudi, da je zadevni sistem skladen z davčnim načelom teritorialnosti, ki je v pravu Unije priznano s sodbama z dne 15. maja 1997 v zadevi Futura Participations in Singer (C-250/95, Recueil, str. I-2471) in z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, ZOdl., str. I-11673), po katerem neodvisni davčni sistemi obstajajo drug poleg drugega, ne da bi bili med seboj v hierarhičnem razmerju. To naj bi lahko pripeljalo do neusklajenosti in odstopanj, ki pa bi bili zgolj posledica razlik med davčnimi sistemi in zato ne bi spadali na področje uporabe določb Pogodbe v zvezi s prostim pretokom, kot naj

bi ugotovilo Sodišče v sodbi z dne 12. julija 2005 v zadevi Schempp (C-403/03, ZOdl., str. I-6421, točka 45).

26 Nazadnje, podredno, Kraljevina Belgija meni, da je sistem prenosljivosti upravičen z razlogi v splošnem interesu in zlasti na podlagi načela doslednosti davčnega sistema, ki ga je razvilo Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Bachmann (točka 28), ker med prvim nakupom nepremičnine za glavno prebivališče in odbitkom, ki se odobri ob drugem nakupu tovrstne nepremičnine, obstaja neposredna povezava, ki se uresniči šele ob drugem nakupu.

27 Madžarska vlada v intervencijski vlogi v podporo Kraljevini Belgiji pritrjuje utemeljitvi tožene stranke, zlasti temu, da položaja nista objektivno primerljiva in da zato z vidika prava Unije ni diskriminacije.

28 Ta vlada se sklicuje na spoštovanje načela teritorialnosti v davčnem pravu in meni, da je davčna pristojnost držav članic glede nacionalnih nepremičnin – vključno s pridobitvijo teh – absolutna, da pa ne obstaja v primeru pridobitve tujih nepremičnin. Ker davčna pristojnost držav članic poleg določitve davkov vključuje tudi odobritev davčnih ugodnosti, naj bi države članice imele pravico izključiti tuje nepremičnine iz davčnih ugodnosti. Morebitna omejitev temeljnih svoboščin, ki jo zatrjuje Komisija, naj bi bila nujna posledica ozemeljske porazdelitve davčne pristojnosti držav članic. Vsekakor pa naj bi bila upravičena z načelom doslednosti davčnega sistema.

Presoja Sodišča

29 Najprej je treba poudariti, da Kraljevina Belgija meni, da sporne ureditve ni treba preučiti z vidika členov 18 ES in 43 ES in da je zato treba neizpolnitev obveznosti presojati le z vidika prostega pretoka kapitala.

30 Glede tega je treba opozoriti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso člen 18 ES mogoče samostojno uporabiti le v tistih primerih, v katerih se uporabi pravo Unije, pa v Pogodbi zanje ni predvidenih posebnih določb (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Skanavi in Chryssanthakopoulos, točka 22, in Oteiza Olazabal, točka 26, ter sodbo z dne 11. septembra 2007 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-318/05, ZOdl., str. I-6957, točki 35 in 36).

31 Poleg tega iz ustaljene sodne prakse izhaja tudi, da nacionalni ukrepi, ki bi lahko preprečevali ali omejevali pridobivanje nepremičnin v drugih državah članicah, lahko pomenijo omejitve prostega pretoka kapitala (glej sodbi z dne 22. januarja 2009 v zadevi STEKO Industriemontage, C-377/07, ZOdl., str. I-299, točka 24, in z dne 15. oktobra 2009 v zadevi Busley in Cibrian Fernandez, C-35/08, ZOdl., str. I-9807, točka 21).

32 Ob upoštevanju teh dejavnikov je torej treba zadevno ureditev preučiti zgolj z vidika člena 56 ES. Po eni strani se namreč člen 18 ES v tej zadevi ne uporablja samostojno, saj so primeri, ko oseba, ki se preseli v Flamsko regijo iz druge države članice brez namena opravljanja gospodarske dejavnosti, v tej belgijski regiji kupi novo prebivališče, zajeti s prostim pretokom kapitala. Po drugi strani bi bila v tej zadevi, kot ugotavlja Kraljevina Belgija, morebitna kršitev člena 43 ES neizogibna posledica kršitve prostega pretoka kapitala.

33 Najprej je treba spomniti, da čeprav spadajo neposredni davki v pristojnost držav članic, jo morajo te v skladu z ustaljeno sodno prakso izvajati ob spoštovanju prava Unije (sodbe z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji, C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 21; z dne 20. januarja 2011 v zadevi Komisija proti Grčiji, C-155/09, ZOdl., str. I-65, točka 39, in z dne 16. junija 2011 v zadevi Komisija proti Avstriji, C-10/10, ZOdl., str. I-5389, točka 23).

34 Glede tega nestrinjanje strank o tem, ali je treba zadevni davek za registracijo šteti bodisi za neposredni bodisi za posredni davek, ni pomembno, ker morajo države članice, kot je navedla Komisija v tožbi, ob neobstoju vsakršnega usklajevalnega ukrepa glede davka za registracijo svojo pristojnost izvajati ob spoštovanju prava Unije. To pomeni, da mora biti ta davek predmet preizkusa, podobnega tistemu, ki se opravi pri presoji skladnosti neposrednih davkov s pravom Unije.

35 Zato je najprej treba preučiti, ali – kot zatrjuje Komisija – člen 61/3 Wb. Reg., s katerim je bil uveden sistem prenosljivosti, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, zagotovljenega s členom 56 ES in členom 40 Sporazuma EGP, ker davčne ugodnosti, ki jo določa, ni mogoče uveljavljati ob nakupu nepremičnine s kapitalom, izvirajočim iz države članice, ki ni Kraljevina Belgija.

36 Člen 56(1) ES prepoveduje vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami. Čeprav v Pogodbi pojem pretoka kapitala ni opredeljen, ni sporno, da Direktiva 88/361 skupaj z nomenklaturo, ki ji je priložena, nakazuje opredelitev tega pojma (glej sodbo z dne 28. septembra 2006 v združenih zadevah Komisija proti Nizozemski, C-282/04 in C-283/04, ZOdl., str. I-9141, točka 19). Poleg tega so po eni strani naložbe v nepremičnine navedene v delu II

z naslovom „Naložbe v nepremičnine (niso vključene pod I)“ Priloge I k Direktivi 88/361. Po drugi strani je iz tega naslova razvidno, da je ta vrsta naložb implicitno vključena v del I z naslovom „Neposredne naložbe“ iste priloge.

37 V tej zadevi člen 61/3 Wb. Reg. določa, da če fizična oseba kupi nepremičnino, ki se uporablja za bivanje ali je temu namenjena, da bi bila njeno glavno prebivališče, se od davka za registracijo, ki ga je treba plačati za to nepremičnino, odbije davek za registracijo, plačan za prejšnje prebivališče, ki je bilo prodano zaradi financiranja nove pridobitve, če je do te nove pridobitve prišlo v dveh letih od prodaje prejšnje nepremičnine in če je ta v Flamski regiji.

38 Kot je priznala Kraljevina Belgija, so upravičenci do tega odbitka lahko zgolj fizične osebe z glavnim prebivališčem v Flamski regiji, ki pod pogoji iz člena 61/3 Wb. Reg. kupijo novo glavno prebivališče na ozemlju te regije.

39 Zato je treba ugotoviti, da sistem prenosljivosti od možnosti v njem določenega znižanja davka za registracijo izključuje osebe, ki si v Flamski regiji prvič kupijo nepremičnino za glavno prebivališče in ki so glavno prebivališče v drugi državi članici prodale za financiranje svojega nakupa v tej regiji.

40 V skladu s sporno ureditvijo prenosljivosti davka za registracijo ne morejo uveljavljati najprej osebe, ki svoje glavno prebivališče na ozemlju belgijske regije, ki ni Flamska regija, prenesejo v to regijo.

41 Vendar je treba opozoriti, da prava Unije ni mogoče uporabiti za take, povsem notranje položaje, v katerih se ni treba spraševati o prostem gibanju znotraj Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 1. aprila 2008 v zadevi Vlada francoske skupnosti in valonska vlada, C-212/06, ZOdl., str. I-1683, točki 37 in 38).

42 Na podlagi sporne ureditve davčne ugodnosti ne morejo uveljavljati niti državljani drugih držav članic kot Kraljevine Belgije, ki kraj glavnega prebivališča iz države članice, ki ni Kraljevina Belgija, prenesejo na ozemlje Flamske regije in sredstva, ki so jih pridobili s prodajo prejšnjega glavnega prebivališča, porabijo za financiranje pridobitve nove nepremičnine v tej regiji.

43 Zato lahko ta ureditev povzroča škodo osebam, ki uresničujejo pravico do prostega gibanja, in jo je torej treba preučiti z vidika prava Unije (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Vlada francoske skupnosti in valonska vlada, točka 42).

44 Glede tega ni sporno, da sistem prenosljivosti davka za registracijo osebam iz točke 42 te sodbe, ker v skladu z njim ne morejo uveljavljati davčnega odbitka zadevnega davka za registracijo, nalaga večje davčno breme kot osebam, ki so upravičene do tega odbitka. Ker lahko davčne ugodnosti vplivajo na ravnanje osebe, ki kupuje novo glavno prebivališče, ni mogoče izključiti tega, da lahko nemožnost odbitka davka za registracijo, plačanega v državi članici, ki ni Kraljevina Belgija, v nekaterih primerih osebe, ki uresničujejo pravico do prostega gibanja, odvrne od nakupa nepremičnine v Flamski regiji (glej v tem smislu sodbo z dne 27. januarja 2009 v zadevi Persche, C-318/07, ZOdl., str. I-359, točka 38, in zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Avstriji, točka 26).

45 Glede na zgornje preudarke je treba ugotoviti, da člen 61/3 Wb. Reg. pomeni omejitev pretoka kapitala.

46 V nadaljevanju je treba ugotoviti, ali gre za omejitev, ki je prepovedana v smislu člena 56(1) ES. Kraljevina Belgija namreč meni, da v tej zadevi to ne drži, saj je zadevna ureditev skladna z davčnim načelom teritorialnosti in je omejitev prostega pretoka kapitala posledica razlik med različnimi nacionalnimi ureditvami.

47 Glede tega je treba poudariti – tako kot je Komisija – da zadevna omejitev ni posledica razlik v nacionalnih zakonodajah, ampak zgolj belgijskega sistema prenosljivosti.

48 Poleg tega je sicer res, da zadevna država članica, ko ureja obdavčenje nakupov nepremičnin na njenem ozemlju, ravna v skladu z načelom teritorialnosti, ki je določeno v mednarodnem davčnem pravu in priznano v pravu Unije (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Futura Participations in Singer, točka 22). Vendar je treba pristojnosti, ki so državam članicam podeljene na podlagi načela teritorialnosti, izvajati po načelih prava Unije.

49 V skladu s členom 58(1)(a) ES člen 56 ES ne posega v pravice držav članic, da „uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na […] kraj, v katerem je naložen njihov kapital“. To odstopanje pa je omejeno z odstavkom 3 člena 58 ES, ki določa, da nacionalne določbe iz odstavka 1 tega člena „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 56“

(sodba z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 28, in zgoraj navedena sodba Komisija proti Avstriji, točka 28).

50 Če bi se namreč dopustilo, da lahko država članica svobodno uporabi različno obravnavanje zgolj na podlagi kraja prvega glavnega prebivališča, bi s tem pravila o prostem pretoku kapitala izgubila pomen (glej v tem smislu v zvezi s pravico do ustanavljanja sodbe z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji, 270/83, Recueil, str. 273, točka 18; z dne 8. marca 2001 v združenih zadevah Metallgesellschaft in drugi, C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točka 42, in z dne 27. novembra 2008 v zadevi Papillon, C-418/07, ZOdl., str. I-8947, točka 26).

51 Glede tega je najprej treba opozoriti, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da se mora, zato da bi se nacionalna davčna ureditev, kakršna je zadevna, s katero se razlikuje med možnostjo odbitka davka za registracijo, plačanega v Flamski regiji, in tistega, plačanega v drugi državi članici, lahko obravnavala kot združljiva z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala, različno obravnavanje nanašati na položaje, ki niso objektivno primerljivi, ali pa mora biti upravičeno z nujnim razlogom v splošnem interesu (glej v tem smislu sodbo z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 43, ter zgoraj navedeni sodbi Manninen, točka 29, in Komisija proti Avstriji, točka 29).

52 Kraljevina Belgija v tem okviru navaja, da položaja nista primerljiva.

53 Kot je bilo navedeno v točkah 23 in 24 te sodbe, ta država članica zlasti trdi, da so vse osebe, ki prvič kupijo nepremičnino v Flamski regiji, obravnavane podobno, ker morajo plačati davek za registracijo v višini 10 % tržne vrednosti pridobljene nepremičnine. Nasprotno pa naj položaj teh oseb ne bi bil primerljiv s položajem oseb, ki

so si v tej regiji že prej kupile nepremičnino za glavno prebivališče, saj so te davek za registracijo v tej regiji plačale že ob nakupu prejšnjega glavnega prebivališča.

54 Vendar te utemeljitve ni mogoče sprejeti.

55 Res je namreč, da v skladu s sodno prakso Sodišča na področju neposrednih davkov položaj rezidentov praviloma ni primerljiv s položajem nerezidentov, ker je po eni strani dohodek, ki ga na ozemlju države pridobi nerezident, najpogosteje le del njegovih skupnih dohodkov, katerih središče je v kraju njegovega prebivališča, in ker je po drugi strani osebno zmožnost prispevanja nerezidenta, ki izhaja iz upoštevanja vseh njegovih dohodkov ter njegovega osebnega in družinskega položaja, najlažje presoditi v kraju, v katerem je središče njegovih osebnih in premoženjskih interesov, kar po navadi ustreza kraju njegovega običajnega prebivališča (zgoraj navedena sodba Schumacker, točki 31 in 32; sodba z dne 16. maja 2000 v zadevi Zurstrassen, C-87/99, Recueil, str. I-3337, točka 21, in zgoraj navedena sodba Wallentin, točka 15).

56 Prav tako, kot poudarja Kraljevina Belgija, dejstvo, da država članica nerezidentu ne omogoča nekaterih davčnih ugodnosti, ki jih nakloni rezidentu, ob upoštevanju objektivnih razlik med položajema rezidentov in nerezidentov tako z vidika vira dohodkov kot z vidika osebne zmožnosti prispevanja ali osebnega in družinskega položaja praviloma ni diskriminatorno (glej zgoraj navedeno sodbo Schumacker, točka 34; sodbo z dne 12. junija 2003 v zadevi Gerritse, C-234/01, Recueil, str. I-5933, točka 44, in zgoraj navedeno sodbo Wallentin, točka 16).

57 Vendar je treba poudariti, da je ti načeli Sodišče razvilo v okviru sodne prakse, ki se nanaša na davek na dohodek, ki je področje, na katerem objektivne razlike med davčnimi zavezanci, kot so vir dohodkov, osebna zmožnost prispevanja ali osebni in družinski položaj, lahko vplivajo na njihovo obdavčenje in jih zakonodajalec na splošno upošteva.

58 To glede spornega davka za registracijo, ki se določi glede na tržno ceno nepremičnine, ne velja. Poleg tega Kraljevina Belgija ni navedla niti iz nobenega elementa spisa ne izhaja, da se v zadevni ureditvi ob plačilu tega davka dejansko upošteva katera od teh objektivnih razlik.

59 V teh okoliščinah se z vidika spornega davka za registracijo edina razlika, ki obstaja med položajem nerezidentov Belgije, vključno z belgijskimi državljani, ki so izkoristili pravico do prostega gibanja znotraj Unije, ter položajem rezidentov Flamske regije, bodisi belgijskih državljanov bodisi državljanov drugih držav članic, ki pridobijo novo glavno prebivališče v tej regiji, nanaša na kraj njihovega prejšnjega glavnega prebivališča. V teh dveh položajih so te osebe kupile nepremičnino v Flamski regiji za naselitev tam in so ob nakupu svojega prejšnjega glavnega prebivališča ene plačale davek iste vrste, kot je davek za registracijo, v državi, v kateri je bilo to prebivališče, druge pa so ta davek plačale v zadevni regiji.

60 Zato je treba šteti, da sta, kot navaja Komisija, v prejšnji točki opisana položaja objektivno primerljiva.

61 Po tem pojasnilu je treba poudariti, da je treba za dokaz obstoja diskriminacije primerljivost zadevnih položajev presojati tudi ob upoštevanju cilja, ki se mu sledi z zadevnimi nacionalnimi določbami (glej v tem smislu sodbo z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA, C-231/05, ZOdl., str. I-6373, točka 38, in zgoraj navedeno sodbo Papillon, točka 27).

62 Kraljevina Belgija glede tega v odgovoru na tožbo navaja, da uredba, ki jo je 1. februarja 2002 sprejela Flamska regija, s katero je bila prejšnja različica Wb. Reg. na več mestih spremenjena, v bistvu sledi trem ciljem.

63 Prvič, s to uredbo naj bi se želela povečati mobilnost v zvezi z delom in zmanjšati cestni promet v korist okolja. V tem okviru naj bi sistem prenosljivosti spodbujal zlasti selitev v ustreznejše prebivališče. Drugič, ta sistem naj bi bolj kot novogradnje spodbujal prenovo hiš in stanovanj. Tretjič, zaradi znižanja davka za registracijo naj bi se znižale najemnine, zlasti zaradi povečanja bruto donosa lastnikov, ki oddajajo nepremičnine.

64 Glede tega je treba ugotoviti, da tudi ob predpostavki, da bi sporna ureditev dejansko lahko pripomogla k dosegi teh ciljev, Kraljevina Belgija ni pojasnila, zakaj je to, da od sistema prenosljivosti ne morejo imeti koristi osebe, ki so svoje glavno prebivališče prodale v državi članici, ki ni Kraljevina Belgija, boljši način za dosego navedenih ciljev.

65 Kot namreč pravilno trdi Komisija, diskriminacija v tej ureditvi, namreč, da nekateri pridobitelji nepremičnin v Flamski regiji ne morejo uveljavljati prenosljivosti, ne pripomore k uresničitvi navedenih ciljev, ker bi zadevni sistem prebivalce držav članic, ki živijo v bližini Flamske regije in v tej regiji opravljajo gospodarsko dejavnost kot zaposlene ali samozaposlene osebe, lahko spodbudil k temu, da bi glavno prebivališče prenesli v to regijo in tako izkoristili prednosti, navedene v točki 63 te sodbe.

66 Zato trditve Kraljevine Belgije, ki se nanaša na neprimerljivost položajev davčnih zavezancev rezidentov ter davčnih zavezancev iz drugih držav članic, ni mogoče sprejeti.

67 Ob upoštevanju zgornjih preudarkov je treba ugotoviti, da člen 61/3 Wb. Reg. pomeni omejitev, ki je prepovedana s členom 56(1) ES, ker z davčnega vidika zapostavlja položaje s področja prava Unije v primerjavi s povsem notranjimi položaji.

68 Nazadnje je treba opozoriti, da je v skladu s sodno prakso Sodišča taka omejitev dopustna samo, če jo upravičujejo nujni razlogi v splošnem interesu. V takem primeru mora biti tudi primerna za zagotavljanje uresničitve zadevnega cilja in ne sme presegati tega, kar je nujno potrebno za dosego tega cilja (sodbi z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 35, in z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, str. I-2107, točka 64).

69 V tem okviru Kraljevina Belgija ob podpori madžarske vlade trdi, da je omejitev prostega pretoka kapitala, ki izhaja iz člena 61/3 Wb. Reg., upravičena z nujnostjo ohranitve doslednosti njenega davčnega sistema.

70 Sodišče je namreč že razsodilo, da nujnost zagotovitve doslednosti davčnega sistema lahko upraviči neko omejevalno ureditev temeljnih svoboščin (zgoraj navedene sodbe Bachmann, točka 21; Komisija proti Belgiji z dne 28. januarja 1992, točka 14, in Manninen, točka 42, ter sodba z dne 23. oktobra 2008 v zadevi Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, ZOdl., str. I-8061, točka 43).

71 Vendar je mogoče v skladu z ustaljeno sodno prakso s trditvijo, ki temelji na taki utemeljitvi, uspeti samo, če je ugotovljen obstoj neposredne zveze med zadevno davčno ugodnostjo in nadomestitvijo te ugodnosti z določenim davčnim odtegljajem (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Verkooijen, točka 57; sodbo z dne 18. septembra 2003 v zadevi Bosal, C-168/01, Recueil, str. I-9409, točka 29, in zgoraj navedeno sodbo Manninen, točka 42 in navedena sodna praksa).

72 Glede tega je treba ugotoviti, tako kot trdi Kraljevina Belgija, da se lahko na podlagi uporabe sistema, uvedenega s členom 61/3 Wb. Reg., davek za registracijo, ki je bil plačan ob pridobitvi nepremičnine za glavno prebivališče v Flamski regiji, pod določenimi pogoji v znesku do 12.500 EUR odbije od davka za registracijo, dolgovanega ob pridobitvi novega glavnega prebivališča v tej regiji.

73 Treba je poudariti, da ker Kraljevina Belgija nima nobene pristojnosti obdavčiti transakcije nakupa, ki so ga pred tem v drugi državi članici opravile osebe, ki se odločijo, da bodo imele novo glavno prebivališče v Flamski regiji, koncept te davčne ugodnosti izraža simetrično logiko (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, točka 42).

74 Če bi namreč za te osebe ob pridobitvi nepremičnine v Flamski regiji veljal sistem prenosljivosti, bi neupravičeno izkoristile davčni sistem, ki za njihovo prejšnjo pridobitev nepremičnine zunaj Belgije ni veljal.

75 Torej v tem sistemu obstaja povezava med davčno ugodnostjo in prvotnim plačilom davka. Po eni strani gre namreč za istega davčnega zavezanca, ki je že plačal zadevni davek in ki lahko uveljavlja odbitek, po drugi strani pa za ugodnost, ki se odobri v okviru istega obdavčenja.

76 V tem okviru je treba opozoriti, da je ta pogoja, in sicer identičnost davkoplačevalca in identičnost obdavčenja, Sodišče štelo za zadostna, da se dokaže obstoj take povezave (glej v tem smislu zgoraj navedene sodbe Verkooijen, točka 58; Bosal, točki 29 in 30, in Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, točka 42). Poleg tega je treba poudariti, da Komisija ne izpodbija in je v repliki celo priznala, da se zadevna davčna ugodnost odobri istemu davčnemu zavezancu in v okviru istega davka.

77 Glede na zgornje preudarke je treba ugotoviti, da je omejitev iz člena 61/3 Wb. Reg. upravičena z nujnostjo zagotovitve doslednosti davčnega sistema.

78 Vseeno pa mora biti omejitev, da bi bila upravičena na podlagi tega, kot je bilo opozorjeno v točki 68 te sodbe, tudi primerna in sorazmerna z vidika sledenega cilja.

79 Glede tega je najprej treba opozoriti, da niti Komisija niti Kraljevina Belgija v svojih pisanjih nista podali stališč o sorazmernosti zadevnega sistema.

80 Ugotoviti je treba, da je ob upoštevanju sodne prakse Sodišča zadevna omejitev za dosego takega cilja primerna, ker deluje popolnoma simetrično, saj je mogoče odbiti le davek za registracijo, ki je bil predhodno plačan v okviru belgijskega davčnega sistema (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, točka 44).

81 Poleg tega iz sodne prakse Sodišča izhaja tudi, da je ta omejitev sorazmerna s ciljem, ki mu sledi, saj zadevna določba znesek odobrenega odbitka od davka za registracijo, ki ga mora plačati oseba, ki kupi novo glavno prebivališče v Flamski regiji, omejuje na 12.500 EUR (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, točka 45). S tako omejitvijo namreč sporni sistem ohranja naravo davčne ugodnosti in ne pomeni prikrite oprostitve.

82 Torej je omejitev prostega pretoka kapitala upravičena z razlogi, ki se nanašajo na ohranitev doslednosti davčnega sistema.

83 Glede kršitve člena 40 Sporazuma EGP s spornim sistemom, ki jo zatrjuje Komisija, je treba poudariti, da ker imajo določbe tega člena enak pravni pomen kot po vsebini enake določbe člena 56 ES (glej sodbi z dne 11. junija 2009 v zadevi Komisija proti Nizozemski, C-521/07, ZOdl., str. I-4873, točka 33, in z dne 28. oktobra 2010 v zadevi Établissements Rimbaud, C-72/09, ZOdl., str. I-10659, točka 22), je mogoče vse zgornje ugotovitve v okoliščinah, kot so te iz obravnavane tožbe, smiselno uporabiti za navedeni člen 40.

84 V teh okoliščinah očitek, ki se nanaša na kršitev prostega pretoka kapitala, ni utemeljen. Zato je treba tožbo Komisije zavrniti.

Stroški

85 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Ker je Kraljevina Belgija predlagala, naj se Komisiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s predlogi ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. Tožba se zavrne.

2. Evropski komisiji se naloži plačilo stroškov.

Podpisi