РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

1 декември 2011 година *

По дело C-250/08

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 226 ЕО на 10 юни 2008 г.,

Европейска комисия, за която се явяват г-н P. van Nuffel, г-н R. Lyal и г-н W. Roels, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

ищец,

срещу

Кралство Белгия, за което се явява г-жа L. Van den Broeck, в качеството на представител, подпомагана от адв. B. van de Walle de Ghelcke, advocaat,

ответник,

* Език на производството: нидерландски.

подпомагано от

Република Унгария, за която се явяват г-жа R. Somssich и г-жа K. Borvölgyi, както и г-н M. Z. Fehér, в качеството на представители,

встъпила страна,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н A. Tizzano (докладчик), председател на състав, г-н M. Safjan, г-н M. Ilešič, г-н E. Levits, и г-жа M. Berger, съдии,

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,
секретар: г-жа M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 23 септември 2010 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 21 юли 2011 г.,

постанови настоящото

Решение

1 С исковата си молба Комисията на Европейските общности иска от Съда да установи, че Кралство Белгия не е изпълнило задълженията си по членове 18 ЕО, 43 ЕО и 56 ЕО, както и по членове 31 и 40 от Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 г. (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3, наричано по-нататък „Споразумението за ЕИП“), тъй като във Фламандския регион за изчисляването на данъчно предимство при покупката на недвижим имот, предназначен да бъде ново основно жилище, размерът на данъка при вписване, платен при покупката на предходно основно жилище, се взима предвид само когато последното се е намирало във Фламандския регион, но не и в държава членка, различна от Кралство Белгия, или в държава — членка на Европейската асоциация за свободна търговия (ЕАСТ).

Национална правна уредба

2 Член 61/3 от Кодекса за данъците при вписване, таксите при вписване на ипотеки и регистрационните такси (Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten), изменен с декрет, приет на 1 февруари 2002 г. от Фламандския регион (наричан по-нататък „Wb. Reg.“), въвежда във Фламандския регион режим, наречен „режим на преносимост“ на данъка при вписване. Този член гласи:

„Когато недвижим имот, използван или предназначен за жилищни цели, се придобива чрез обикновена продажба от физическо лице, за да го ползва като свое

основно жилище, неговата законоустановена част от дължимия данък съгласно член 44, член 53, 2° или член 57 върху придобиването на жилището, използвано преди това от него като основно, или върху земята, върху която това жилище е било построено, се приспада от законоустановената част от данъка, дължим от него при придобиването на новия имот, при условие че новото жилище е придобито в рамките на две години от датата на вписване на документа, въз основа на който е бил определен пропорционалният данък, било то върху обикновената препродажба на предходното му основно жилище или върху подялбата на съсобствеността върху това жилище, при която лицето е отстъпило всички свои права.

Съгласно този член не подлежи на приспадане данъкът, платен при придобиването на собственост, която не се намира във Фламандския регион.

Не подлежат на приспадане и дължимите при придобиване допълнителни данъци на каквото и да било основание.

Приспадането по реда на настоящия член не дава право на възстановяване.

Когато сделка като посочената в първа алинея се предхожда от една или няколко подобни сделки и/или от една или няколко от сделките, посочени в член 212 bis, данъците, които все още не са приспаднати при тези предходни сделки в приложение на трета или пета алинея от настоящия член, и/или данъците, които все още не са възстановени в приложение на трета или пета алинея от член 212 bis, при необходимост се добавят към законоустановената част на физическото лице от дължимия данък съгласно член 44, член 53, 2° или член 57 върху предпоследното придобиване, за да се определи подлежащата на приспадане сума при последното придобиване.

Определената по реда на първа или четвърта алинея сума, която следва да се приспадне, не може в никакъв случай да превишава 12 500 EUR. Тази максимална подлежаща на приспадане сума се определя пропорционално на частта от новопридобития имот, получена от физическото лице“.

3 Освен това, член 212 bis от Wb. Reg., приложим във Фламандския регион, предвижда при същите условия, и mutatis mutandis в същите срокове, възстановяване на данъка при вписване, платен при първото придобиване на недвижим имот във Фламандския регион, когато закупеният по-рано имот във Фламандския регион, който преди това е използван като основно жилище, е продаден в рамките на две години или на пет години, когато е придобита земя с цел строителство на жилищна сграда, след покупката в същия регион на жилищен имот, предназначен за ново основно жилище.

Досъдебна процедура

4 Тъй като счита, че член 61/3 от Wb. Reg нарушава членове 18 ЕО, 43 ЕО и 56 ЕО, както и членове 31 и 40 от Споразумението за ЕИП, на 23 декември 2005 г. Комисията изпраща на Кралство Белгия официално уведомително писмо, с което поканва тази държава членка да ѝ представи становището си относно тези нарушения.

5 В своя отговор от 22 март 2006 г. Кралство Белгия излага причините, поради които счита, че разглежданият режим не нарушава Договора за ЕО, нито Споразумението за ЕИП.

6 При тези условия на 13 юли 2006 г. Комисията издава мотивирано становище, с което приканва Кралство Белгия да вземе необходимите мерки, за да се съобрази с него в срок от два месеца, считано от получаването му.

7 На 13 септември 2006 г. белгийските власти отговарят на Комисията, че спорният данъчен режим не представлява нарушение на Договора. Във всички случаи, дори да се приеме, че посоченият режим представлява такова нарушение, той отговарял на изискванията, които Съдът установява в Решение от 28 януари 1992 г. по дело Bachmann (C-204/90, Recueil, стр. I-249) по отношение на необходимите условия за приспадане на данъка, така че бил допустим съгласно правото на Съюза, доколкото позволявал да се запази съгласуваността на белгийската данъчна система.

8 Тъй като не е удовлетворена от този отговор, Комисията предявява настоящия иск.

9 С определение на председателя на Съда от 10 декември 2008 г. Република Унгария е допусната да встъпи в производството в подкрепа на исканията на Кралство Белгия.

По иска

Доводи на страните

10 На първо място, Комисията счита, че спорната правна уредба противоречи на член 18 ЕО.

11 Всъщност правото на гражданин на Съюза да „пребивава“ в държава членка, различна от държавата му на произход, предполагало правото да установи в тази държава членка основното си жилище, което включвало правото да го закупи

или построи. Поради това, като предоставял намаление на данъка при вписване само на придобиващите недвижим имот във Фламандския регион лица, които вече притежавали основно жилище в този регион, Фламандският регион им предоставял данъчно предимство, от което били лишени лицата, които преди това са придобили основното си жилище в държава членка, различна от Кралство Белгия. Тази дискриминация засягала основен елемент от правото на мобилност в рамките на Съюза, а именно покупката на недвижим имот.

12 На второ място, тази правна уредба нарушавала член 43 ЕО относно правото на установяване, както и член 31 от Споразумението за ЕИП.

13 Тъй като съгласно член 44, параграф 2, буква д) ЕО правото на установяване включва и правото да се придобиват недвижими имоти на територията на друга държава членка, правната уредба на Фламандския регион относно данъка при вписване провеждала разграничение между гражданите от Общността, които променят мястото си на икономическа дейност, според това дали преместването е в рамките на Фламандския регион или от държава членка, различна от Кралство Белгия, в посочения регион. Тази дискриминация засягала по-специално дейностите на „самостоятелно заетото лице", поради обстоятелството че мястото на установяване на такава дейност често съвпадало с това на основното жилище на самостоятелно заетото лице.

14 Тъй като член 31 от Споразумението за ЕИП предоставя при същите условия правото на установяване на гражданите на държава — членка на ЕАСТ, спорната правна уредба противоречала и на този член.

15 На трето място, според Комисията посочената правна уредба противоречала на член 56 ЕО, доколкото той забранява всички ограничения върху движението на капитали между държавите членки, включително сделките, с които чуждестранни лица инвестират в недвижими имоти, както следвало от номенклатурата на движенията на капитали, съдържаща се в приложение I към Директива 88/361/

ЕИО на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член [56 ЕО] (ОВ L 178, стр. 5; Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10). Същото се отнасяло и за член 40 от Споразумението за ЕИП, който по същество съответствал на член 56 ЕО.

16 На последно място, спорната правна уредба третирала различно обективно сходни положения. Според Комисията в настоящия случай положенията са обективно сходни, тъй като във всички случаи става въпрос за лица, които променят мястото на основното си жилище в Европейския съюз и в Европейското икономическо пространство (ЕИП). Не трябвало да се прави разграничение според това дали преместването се извършва в рамките на Фламандския регион или от държава членка, различна от Кралство Белгия, към този регион. Въпреки че при закупуване на ново отновно жилище и в двата случая се дължи данъка при вписване, фламандската правна уредба предоставя данъчно предимство само на лицата, които преди това са разполагали с основно жилище в посочения регион.

17 Освен това според Комисията дискриминацията не била обоснована по съображения от общ интерес.

18 Що се отнася до изтъкнатите от Кралство Белгия съображения, свързани с данъчната съгласуваност, Комисията счита, че тази държава членка не може да се позовава на Решение по дело Bachmann, посочено по-горе (точка 21), и Решение от 28 януари 1992 г. по дело Комисия/Белгия (C-300/90, Recueil, стр. I-305, точка 14), в които Съдът приема необходимостта от запазване на съгласуваността на данъчната система като обосновка за нарушаването на свободното движение на лица.

19 Всъщност за приемането на тази обосновка съдебната практика изисквала да се установи наличието на пряка връзка между въпросното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение

(Решение от 8 ноември 2007 г. по дело Amurta, C-379/05, Сборник, стр. I-9569, точка 46). Тази съдебна практика целяла да се избегне двойното облагане на една и съща сделка или необлагането на дадена сделка. В настоящия случай обаче липсвала каквато и да било пряка връзка между данъка при придобиването на първото основно жилище и съответния данък при вписване, и придобиването на второто основно жилище и платения във връзка с това данък при вписване.

20 От своя страна Кралство Белгия обяснява в самото начало, че разглежданият режим се прилага за всички физически лица, независимо от тяхното гражданство, и има тройна цел, а именно, първо, да се увеличи мобилността, свързана с работата, и да се намалят пропорционално ежедневните пътувания и задръстванията, което да доведе до благоприятно въздействие върху околната среда и общественото здраве, второ, да се насърчи обновяването на съществуващите сгради и жилища, и трето, да се ограничи нарастването на наемите.

21 Що се отнася до нарушението на членове 18 ЕО, 43 ЕО и 56 ЕО, Кралство Белгия изтъква, че фламандската правна уредба трябва да се разглежда само с оглед на свободното движение на капитали, тъй като съгласно постоянната съдебна практика, от една страна, придобиването на недвижим имот на територията на държава членка от чуждестранно лице представлявало движение на капитали между държави членки (вж. Решение от 1 юни 1999 г. по дело Konle, C-302/97, Recueil, стр. I-3099, точка 22 и Решение от 13 юли 2000 г. по дело Albore, C-423/98, Recueil, стр. I-5965, точка 14) и следователно ограничаването на свободата на установяване било само пряка последица от ограничаването на свободното движение на капитали (Решение от 11 ноември 1981 г. по дело Casati, 203/80, Recueil, стр. 2595, точка 8). В това отношение Кралство Белгия се позовава също на Решение от 4 юни 2002 г. по дело Комисия/Португалия (C-367/98, Recueil, стр. I-4731), Решение от 4 юни 2002 г. по дело Комисия/Франция (C-483/99, Recueil, стр. I-4781) и Решение от 4 юни 2002 г. по дело Комисия/Белгия (C-503/99, Recueil, стр. I-4809).

22 От друга страна, доколкото член 18 ЕО имал специфично място сред традиционните основни свободи, той намирал самостоятелно приложение само в случаите, когато се прилага правото на Съюза, но Договорът не предвижда особени разпоредби. Кралство Белгия се позовава в това отношение на Решение от 29 февруари 1996 г. по дело Skanavi и Chryssanthakopoulos (C-193/94, Recueil,

стр. I-929, точка 22), както и на Решение от 26 ноември 2002 г. по дело Oteiza Olazabal (C-100/01, Recueil, стр. I-10981, точка 26).

23 По съществото на делото Кралство Белгия изтъква липсата на засягане на свободното движение на капитали, главно поради факта че не била налице дискриминация между обективно сходни положения. Всъщност, що се отнася до първото придобиване във Фламандския регион на жилище, предназначено да бъде основно, сходните положения се третирали по сходен начин, тъй като всеки купувач, придобиващ за първи път жилищен имот, предназначен да бъде основно негово жилище във Фламандския регион, дължал данък при вписване в размер на 10 % от пазарната стойност на придобивания недвижим имот.

24 За сметка на това при второто придобиване на жилищен имот, предназначен да стане основно жилище, третирането било различно в зависимост от това дали предходното основно жилище се е намирало на територията на Фламандския регион или не. Тази държава членка се основава на практиката на Съда, и по-специално на Решение от 14 февруари 1995 г. по дело Schumacker (C-279/93, Recueil, стр. I-225), както и на Решение от 1 юли 2004 г. по дело Wallentin (C-169/03, Recueil, стр. I-6443), съгласно която в областта на преките данъци положението на местните и на чуждестранните лица по принцип не е сходно и обстоятелството, че държава членка не дава възможност на чуждестранните лица да се ползват от някои данъчни предимства, които предоставя на местните лица, като цяло не е проява на дискриминация.

25 Кралство Белгия твърди също, че разглежданият режим съответства на данъчния принцип на териториалност, признат от правото на Съюза в Решение от 15 май 1997 г. по дело Futura Participations и Singer (C-250/95, Recueil, стр. I-2471) и в Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Recueil, стр. I-11673), по силата на който самостоятелните данъчни системи съществуват заедно, без да е налице йерархия между тях. Това водело до евентуални разграничения и нарушения, които били единствено последица от разликите между данъчните системи и поради това не попадали в приложното поле на разпоредбите на Договора относно свободното

движение, както посочвал Съдът в Решение от 12 юли 2005 г. по дело Schempp (C-403/03, Recueil, стр. I-6421, точка 45).

26 На последно място, при условията на евентуалност, според Кралство Белгия режимът на „преносимост“ бил обоснован от съображения от общ интерес, и по-конкретно от принципа на съгласуваност на данъчната система, изведен от Съда в Решение по дело Bachmann, посочено по-горе (точка 28), доколкото съществувала пряка връзка между първото придобиване на жилищен имот, предназначен да бъде основно жилище, и предоставеното приспадане при второто закупуване на жилищен имот с такова предназначение, която връзка се конкретизирала едва в момента на извършване на последната покупка.

27 В писменото си становище при встъпване в подкрепа на исканията на Кралство Белгия унгарското правителство споделя доводите на ответника, и по-конкретно факта, че положенията не били обективно сходни и следователно не била налице дискриминация с оглед на правото на Съюза.

28 Това правителство се позовава на спазването на принципа на териториалност в областта на данъчното право и счита, че данъчната компетентност на държавите членки по отношение на недвижимите имоти на територията на страната — включително относно придобиването им — е абсолютна, но не съществува в случай на придобиване на недвижими имоти в чужбина. Все пак предвид факта, че данъчната компетентност на държавите членки включва не само определянето на данъка, но и предоставянето на данъчни предимства, държавите членки имали правото да изключат недвижимите имоти в чужбина от предоставянето на данъчни предимства. Изтъкнатото от Комисията евентуално ограничаване на основните свободи било неизбежна последица от териториалното разпределение на данъчната компетентност на държавите членки. Във всички случаи то било обосновано от принципа на съгласуваност на данъчната система.

Съображения на Съда

29 В самото начало трябва да се отбележи, че според Кралство Белгия спорната правна уредба не следва да се разглежда в светлината на членове 18 ЕО и 43 ЕО, поради което приема, че неизпълнението може да се преценява само с оглед на свободното движение на капитали.

30 В това отношение трябва да се припомни, че съгласно установената съдебна практика член 18 ЕО намира самостоятелно приложение само в случаите, когато се прилага правото на Съюза, но Договорът не предвижда особени разпоредби (вж. в този смисъл Решение по дело Skanavi и Chryssanthakopoulos, посочено по-горе, точка 22, Решение по дело Oteiza Olazabal, посочено по-горе, точка 26 и Решение от 11 септември 2007 г. по дело Комисия/Германия, C-318/05, Сборник, стр. I-6957, точки 35 и 36).

31 Отново според постоянната съдебна практика, националните мерки, които могат да възпрепятстват или да ограничат придобиването на недвижим имот, намиращ се в друга държава членка, могат да се считат за представляващи ограничение на движението на капитали (вж. Решение от 22 януари 2009 г, по дело STEKO Industriemontage, C-377/07, Сборник, стр. I-299, точка 24, както и Решение от 15 октомври 2009 г. по дело Busley и Cibrian Fernandez, C-35/08, Сборник, стр. I-9807, точка 21).

32 Следователно, предвид тези обстоятелства, въпросната правна уредба следва да се разгледа единствено в светлината на член 56 ЕО. Всъщност, от една страна, член 18 ЕО не намира самостоятелно приложение в настоящия случай, тъй като придобиването на ново жилище във Фламандския регион от лице, което се премества в този белгийски регион от друга държава членка без икономически мотиви, се обхваща от свободното движение на капитали. От друга страна, както отбелязва Кралство Белгия, в настоящия случай евентуалното нарушение на член 43 ЕО би било неизбежна последица от нарушението на свободното движение на капитали.

33 Веднага следва да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика, макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, те трябва да упражняват тази компетентност при спазване на правото на Съюза (Решение от 4 март 2004 г. по дело Комисия/Франция, C-334/02, Recueil, стр. I-2229, точка 21, Решение от 20 януари 2011 г. по дело Комисия/Гърция, C-155/09, Сборник, стр. I-65, точка 39 и Решение от 16 юни 2011 г. по дело Комисия/Австрия, C-10/10, Сборник, стр. I-5389, точка 23).

34 В това отношение спорът между страните относно квалификацията на разглежданите данъци при вписване като преки или косвени е без значение, доколкото, както отбелязва Комисията в исковата си молба, при липсата на каквито и да било мерки за хармонизация на данъка при вписване държавите членки трябва да упражнят компетентността си, като спазват правото на Съюза. Поради това тези данъци следва да се разгледат по начин, подобен на начина, по който се преценява съвместимостта на преките данъци с правото на Съюза.

35 Ето защо следва най-напред да се провери дали член 61/3 от Wb. Reg, който установява режима на „преносимост“, представлява ограничение на свободното движение на капитали, забранено от член 56 ЕО, както и от член 40 от Споразумението за ЕИП — както твърди Комисията — тъй като изключва ползването на предвиденото в него данъчно предимство при покупка на жилище с капитали с произход от държава членка, различна от Кралство Белгия.

36 Член 56, параграф 1 ЕО забранява всички ограничения върху движението на капитали между държавите членки и между държавите членки и трети държави. Макар в Договора да липсва определение на понятието за движение на капитали, безспорно е, че Директива 88/361 заедно с приложената към нея номенклатура има указателна стойност за дефинирането на това понятие (вж. Решение от 28 септември 2006 г. по дело Комисия/Нидерландия, C-282/04 и C-283/04, Recueil, стр. I-9141, точка 19). Освен това инвестициите в недвижими имоти са включени, от една страна, в раздел II, озаглавен „Инвестиции в недвижими имоти (невключени в раздел I)“ от приложение I към Директива 88/361.

От друга страна, от посоченото заглавие произтича, че този вид инвестиции са имплицитно включени в раздел I от същото приложение, озаглавен „Преки инвестиции“.

37 В настоящия случай член 61/3 от Wb. Reg гласи, че при покупката от физическо лице на използван или предназначен за жилище недвижим имот, за да го използва като свое основно жилище, от дължимия данък при вписване за този имот се приспада данъкът при вписване, платен за предишното жилище, продадено за да се финансира новото придобиване, при условие че новото придобиване е извършено в рамките на две години след продажбата на предишния недвижим имот и че последният се е намирал във Фламандския регион.

38 Следователно, както признава Кралство Белгия, от това приспадане могат да се ползват само физически лица с основно жилище във Фламандския регион, които купуват ново основно жилище на територията на посочения регион при условията, предвидени в член 61/3 от Wb. Reg.

39 Поради това следва да се отбележи, че режимът на „преносимост“ изключва възможността предвиденото от него намаление на данъка при вписване да се ползва от лицата, които придобиват за първи път във Фламандския регион недвижим имот, предназначен да се използва като основно жилище, и които са продали основното си жилище в друга държава членка, за да финансират покупката си в този регион.

40 Всъщност прилагането на спорната правна уредба изключва от възможността да се ползват от „преносимостта“ на данъка при вписване най-напред лицата, които променят мястото на основното си жилище от територията на белгийски регион, различен от Фламандския регион, към последния регион.

41 Трябва да се припомни обаче, че правото на Съюза не може да се прилага по отношение на такива изцяло вътрешни положения, при които не се поставя въпрос за упражняването на свобода на движение в рамките на Съюза (вж. в този смисъл Решение от 1 април 2008 г. по дело Правителство на Френската общност и Валонско правителство, C-212/06, Сборник, стр. I-1683, точки 37 и 38).

42 Спорното законодателство изключва ползването на данъчното предимство и от гражданите на държави членки, различни от Кралство Белгия, които преместват основното си жилище от държава членка, различна от Кралство Белгия, на територията на Фламандския регион, като използват средствата, получени при продажбата на предишното им основно жилище, за да финансират придобиването на нов недвижим имот, който се намира в този регион

43 Следователно посочената правна уредба може да засегне лица, които упражняват свободата си на движение, поради което трябва да се разгледа в светлината на правото на Съюза (вж. в този смисъл Решение по дело Правителство на Френската общност и Валонско правителство, посочено по-горе, точка 42).

44 В това отношение е безспорно, че като изключва възможността да ползват приспадането на разглеждания данък при вписване лицата, посочени в точка 42 от настоящото решение, режимът на „преносимост“ на данъка при вписване води до по-голяма данъчна тежест за последните в сравнение с лицата, които се ползват от това приспадане. Доколкото данъчните предимства могат да повлияят на поведението на купувача на ново основно жилище, не може да се изключи възможността неприспадането на данъка при вписване, платен в държава членка, различна от Кралство Белгия, в определени случаи да разубеди лицата, упражняващи правото си на свободно движение, да закупят недвижим имот във Фламандския регион (вж. в този смисъл Решение от 27 януари 2009 г. по дело Persche, C-318/07, Сборник, стр. I-359, точка 38 и Решение по дело Комисия/Австрия, посочено по-горе, точка 26).

45 С оглед на гореизложените съображения следва да се приеме, че член 61/3 от Wb. Reg. представлява ограничение на движението на капитали.

46 На следващо място, трябва да се провери дали това ограничение е забранено от член 56, параграф 1 ЕО. Всъщност според Кралство Белгия случаят не е такъв, тъй като разглежданият режим съответствал на данъчния принцип на териториалност, а ограничението на свободното движение на капитали било последица от различията между отделните национални правни уредби.

47 В това отношение следва да се отбележи, както прави Комисията, че разглежданото ограничение е последица не от различията между националните законодателства, а само от белгийския режим на „преносимост".

48 Освен това наистина е вярно, че като организира данъчното облагане на покупките на жилища на своята територия, въпросната държава членка действа в съответствие с принципа на териториалност, утвърден от международното данъчно право и признат от правото на Съюза (вж. по-специално Решение по дело Futura Participations и Singer, посочено по-горе, точка 22). Все пак признатата на държавите членки компетентност съгласно принципа за териториалност трябва да се упражнява при спазване на принципите на правото на Съюза.

49 При все това в съответствие с текста на член 58, параграф 1, буква а) ЕО разпоредбата на член 56 ЕО не накърнява правото на държавите членки „да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение, що се отнася до тяхното [...] място на инвестиране на капитала". Това изключение обаче на свой ред е ограничено от член 58, параграф 3 ЕО, който предвижда, че посочените в параграф 1 от този член национални разпоредби „не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 56" (Решение

от 7 септември 2004 г. по дело Manninen, C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 28 и Решение по дело Комисия/Австрия, посочено по-горе, точка 28).

50 Всъщност да се признае, че държава членка може свободно да провежда различно третиране само с оглед на мястото на първото основно жилище, би изпразнило правилата относно свободното движение на капитали от тяхното съдържание (вж. в този смисъл, по отношение на свободата на установяване, Решение от 28 януари 1986 г. по дело Комисия/Франция, 270/83, Recueil, стр. 273, точка 18, Решение от 8 март 2001 г. по дело Metallgesellschaft и др., C-397/98 и C-410/98, Recueil, стр. I-1727, точка 42 и Решение от 27 ноември 2008 г. по дело Papillon, C-418/07, Сборник, стр. I-8947, точка 26).

51 В това отношение следва в самото начало да се припомни, че съгласно практиката на Съда, за да може национално данъчно законодателство като разглежданото, което прави разграничение между възможността за приспадане на данъка при вписване, платен във Фламандския регион, и този, който е платен в друга държава членка, да се счита за съвместимо с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, е необходимо различното третиране да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е обосновано с императивно съображение от общ интерес (вж. в този смисъл Решение от 6 юни 2000 г. по дело Verkooijen, C-35/98, Recueil, стр. I-4071 точка 43, Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точка 29 и Решение по дело Комисия/Австрия, посочено по-горе, точка 29).

52 В този контекст Кралство Белгия изтъква, че положенията не са сходни.

53 Както бе изложено в точки 23 и 24 от настоящото решение, тази държава членка твърди по-специално че всички лица, които купуват за първи път недвижим имот във Фламандския регион, се третират по сходен начин, тъй като дължат данък при вписване в размер на 10 % от пазарната стойност на придобития имот. Положението на тези лица обаче не било сходно с това на лицата, закупили по-рано недвижим имот в този регион, предназначен да бъде основното им

жилище, тъй като последните вече са платили данък при вписване в посочения регион при покупката на предишното им основно жилище.

54 Този довод обаче не може да бъде приет.

55 Всъщност вярно е, че съгласно практиката на Съда при преките данъци положението на местните и чуждестранните лица в една държава по принцип не е сходно, доколкото, от една страна, полученият на територията на една държава доход от чуждестранно лице най-често представлява само част от общия му доход, съсредоточен по неговото местопребиваване, а от друга страна, индивидуалните данъчни възможности на чуждестранното лице, произтичащи от отчитането на съвкупността от доходите и личното и семейното му положение, могат най-лесно да се преценят на мястото, където е центърът на личните и имуществените му интереси, което по принцип съответства на мястото на неговото обичайно пребиваване (Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точки 31 и 32, Решение от 16 май 2000 г. по дело Zurstrassen, C-87/99, Recueil, стр. I-3337, точка 21 и Решение по дело Wallentin, посочено по-горе, точка 15).

56 Освен това, както посочва Кралство Белгия, обстоятелството, че държава членка не дава възможност на чуждестранните лица да се ползват от някои данъчни предимства, които предоставя на местните лица, като правило не е проява на дискриминация с оглед на обективните различия между положението на местните лица и това на чуждестранните лица от гледна точка както на източника на доходи, така и на индивидуалните данъчни възможности или на личното и семейно положение (вж. Решение по дело Schumacker, посочено по-горе, точка 34, Решение от 12 юни 2003 г. по дело Gerritse, C-234/01, Recueil, стр. I-5933, точка 44 и Решение по дело Wallentin, посочено по-горе, точка 16).

57 Трябва да се отбележи обаче, че Съдът утвърждава тези принципи в рамките на практиката си относно подоходното данъчно облагане — област, в която обективните различия между данъчнозадължените лица, като източникът на доходи, индивидуалните данъчни възможности или личното и семейно положение, могат да се отразят на облагането на данъчнозадълженото лице и по принцип се вземат предвид от законодателя.

58 Това обаче не е така, що се отнася до спорния данък при вписване, който се определя в зависимост от продажната цена на недвижимите имоти. Освен това Кралство Белгия не твърди и от материалите по делото не следва, че разглежданата правна уредба действително взема предвид някоя от тези обективни разлики при плащането на посочения данък.

59 При тези условия с оглед на спорния данък при вписване единствената разлика между положението на чуждестранните за Белгия лица — включително белгийските граждани, упражнили правото си на свободно движение в Съюза — и това на местните за Фламандския регион лица, които са белгийски граждани или граждани на друга държава членка, придобиващи ново основно жилище в този регион, е свързана с мястото на предишното им основно жилище. Всъщност при тези две положения посочените лица ще са закупили недвижим имот във Фламандския регион, за да се установят в него, и при покупката на предишното си основно жилище едните ще са платили данък от същото естество като данъка при вписване в държавата, в която се е намирало това жилище, докато другите ще са внесли посочения данък в разглеждания регион.

60 Поради това трябва да се приеме, както отбелязва Комисията, че описаните в предходната точка две положения са обективно сходни.

61 След това уточнение трябва да се подчертае, че за да се установи наличието на дискриминация, сходството на разглежданите положения трябва да се прецени и като се отчита целта, преследвана с разглежданите национални разпоредби (вж. в този смисъл Решение от 18 юли 2007 г. по дело Oy AA, C-231/05, Сборник, стр. I-6373, точка 38 и Решение по дело Papillon, посочено по-горе, точка 27).

62 В това отношение Кралство Белгия посочва в писмената си защита, че с декрета, приет на 1 февруари 2002 г. от Фламандския регион и съдържащ множество изменения на Wb. Reg. в по-ранната му редакция, се преследвали основно три цели.

63 На първо място, този декрет имал за цел да увеличи мобилността, свързана с работата, и да намали пътния трафик, което да доведе до благоприятно въздействие върху околната среда. В този контекст режимът на „преносимост“ насърчавал по-специално преместването в по-подходящо жилище. На второ място, този режим насърчавал обновяването на съществуващите жилища вместо строителството на нови. На трето място, намаляването на данъка при вписване щяло да позволи да се ограничи нарастването на наемите, по-специално чрез увеличаване на брутната печалба на собствениците наемодатели.

64 В това отношение, дори да се допусне, че спорната правна уредба действително може да допринесе за постигането на тези цели, трябва да се констатира, че Кралство Белгия не посочва с какво изключването от режима на „преносимост“ на лицата, които са продали основното си жилище в държава членка, различна от Кралство Белгия, би допринесло за постигането на посочените цели.

65 Всъщност, както основателно посочва Комисията, съдържащата се в тази правна уредба дискриминация, а именно изключването на определена категория приобретатели на недвижими имоти във Фламандския регион от ползването на „преносимост“, не допринася за постигането на посочените цели, тъй като местните за държави членки лица, които живеят в близост до Фламандския регион и упражняват икономическа дейност в този регион като заети или самостоятелно заети лица, могат да бъдат насърчени от разглеждания режим да преместят основното си жилище в този регион и по този начин да се ползват от посочените в точка 63 от настоящото решение предимства.

66 Следователно доводите на Кралство Белгия, че положението на местните данъчнозадължени лица не е сходно с това на данъчнозадължените лица, които идват от друга държава членка, не могат да бъдат приети.

67 С оглед на гореизложените съображения следва да се приеме, че доколкото от данъчна гледна точка третира положения, които попадат в обхвата на правото на Съюза, по-неблагоприятно от вътрешните положения, член 61/3 от Wb. Reg. представлява ограничение, забранено от член 56, параграф 1 ЕО.

68 Накрая, следва да се припомни, че съгласно практиката на Съда подобно ограничение може да се допусне единствено ако е обосновано от императивни съображения от общ интерес. Освен това в подобна хипотеза посоченото ограничение трябва да е в състояние да гарантира осъществяването на разглежданата цел и да не надхвърля необходимото за постигането ѝ (Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer, C-446/03, Recueil, стр. I-10837, точка 35 и Решение от 13 март 2007 г. по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, стр. I-2107, точка 64).

69 В този контекст Кралство Белгия с подкрепата на унгарското правителство твърди, че произтичащото от член 61/3 от Wb. Reg ограничаване на свободното движение на капитали било обосновано от необходимостта да се запази съгласуваността на данъчната му система.

70 Всъщност Съдът вече е постановил, че необходимостта да се гарантира съгласуваността на данъчната система може да обоснове правна уредба, която евентуално би ограничила основните свободи (Решение по дело Bachmann, посочено по-горе, точка 21, Решение от 28 януари 1992 г. по дело Комисия/Белгия, посочено по-горе, точка 14, Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точка 42 и Решение от 23 октомври 2008 г. по дело Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Сборник, стр. I-8061, точка 43).

71 Все пак съгласно постоянната съдебна практика, за да може да издържи аргумент, изграден върху подобна обосновка, трябва да бъде установено наличието на пряка връзка между съответното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение (вж. по-специално Решение по дело Verkooijen, посочено по-горе, точка 57, Решение от 18 септември 2003 г. по дело Bosal, C-168/01, Recueil, стр. I-9409, точка 29 и Решение по дело Manninen, посочено по-горе, точка 42 и цитираната съдебна практика).

72 В това отношение следва да се отбележи, както изтъква Кралство Белгия, че съгласно установения с член 61/3 от Wb. Reg. режим при определени условия данъкът при вписване, който е платен при придобиването във Фламандския регион на жилищен имот, предназначен за основно жилище, може да се приспадне до максимален размер от 12 500 EUR от данъка при вписване, който се дължи при придобиването на ново основно жилище в този регион.

73 Трябва обаче да се отбележи, че тъй като Кралство Белгия няма никакво право да обложи с данък сделката по покупко-продажба, извършена по-рано в друга държава членка от лицата, които решават да установят новото си основно жилище във Фламандския регион, структурата на това данъчно предимство отразява симетрична логика (вж. по аналогия Решение по дело Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, посочено по-горе, точка 42).

74 Всъщност, ако тези лица се ползваха от режима на „преносимост“ при придобиването на недвижим имот във Фламандския регион, те биха извлекли неоснователно предимство от данъчен режим, който не се е прилагал спрямо извършените от тях предходни придобивания на недвижими моти извън Белгия.

75 От това следва, че в посочения режим съществува връзка между данъчното предимство и първоначалното данъчно облагане. Всъщност става въпрос, от една страна, за едно и също данъчнозадължено лице, което вече е платило разглеждания данък и което има право на приспадането, и от друга страна, за предимство, предоставено в рамките на едно и също данъчно облагане.

76 В този контекст следва да се припомни, че Съдът е приел, че тези две условия, а именно едно и също данъчнозадължено лице и едно и също данъчно облагане, са достатъчни, за да се установи съществуването на такава връзка (вж. в този смисъл Решение по дело Verkooijen, посочено по-горе, точка 58, Решение по дело Bosal, посочено по-горе, точки 29 и 30 и Решение по дело Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, посочено по-горе, точка 42). Освен това трябва да се подчертае, че Комисията не оспорва, а в репликата си дори признава, че разглежданото данъчно предимство е предоставено на едно и също данъчнозадължено лице и в рамките на едно и също данъчно облагане.

77 С оглед на гореизложените съображения следва да се установи, че произтичащото от член 61/3 от Wb. Reg. ограничение е обосновано от необходимостта да се гарантира съгласуваността на данъчната система.

78 Все пак, както бе посочено в точка 68 от настоящото решение, за да се приеме за обосновано по тази причина, е необходимо още ограничението да е подходящо и пропорционално с оглед на преследваната цел.

79 В това отношение следва в самото начало да се посочи, че в писмените си изявления нито Комисията, нито Кралство Белгия изразяват позиция по пропорционалния характер на разглеждания режим.

80 Важно е да се отбележи, че съгласно практиката на Съда посоченото ограничение е подходящо за постигане на тази цел, понеже се осъществява по абсолютно симетричен начин, като може да бъде възстановен само данъкът при вписване, платен по-рано в рамките на белгийската данъчна система (вж. в този смисъл Решение по дело Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, посочено по-горе, точка 44)..

81 Освен това от практиката на Съда следва също, че посоченото ограничение е съвсем пропорционално на преследваната цел, тъй като разглежданата разпоредба предвижда максимален размер от 12 500 EUR за сумата, подлежаща на приспадане от данъка при вписване, дължим от лицето, което купува ново основно жилище във Фламандския регион (вж. в този смисъл Решение по дело Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, посочено по-горе, точка 45). Като предвижда такава граница, спорният режим всъщност запазва характера си на данъчно предимство и не се доближава до скрито освобождаване от данък.

82 От това следва, че ограничаването на свободното движение на капитали е обосновано по съображения за запазване на съгласуваността на данъчната система.

83 Що се отнася до твърдението на Комисията, че спорният режим нарушава член 40 от Споразумението за ЕИП, следва да се отбележи, че доколкото разпоредбите на този член имат същия правен обхват като идентичните по същество разпоредби на член 56 ЕО (вж. Решение от 11 юни 2009 г. по дело Комисия/Нидерландия, C-521/07, Сборник, стр. I-4873, точка 33 и Решение от 28 октомври 2010 г. по дело Établissements Rimbaud, C-72/09, Сборник, стр. I-10659, точка 22), при обстоятелства като тези по настоящото дело всички изложени съображения се отнасят съответно и до посочения член 40.

84 При тези условия твърдението, че е нарушено свободното движение на капитали, е неоснователно. Следователно искът на Комисията следва да се отхвърли.

По съдебните разноски

85 Съгласно член 69, параграф 2 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Кралство Белгия е направило искане за осъждане на Комисията и последната е загубила делото, тя следва да бъде осъдена да заплати съдебните разноски.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

1) Отхвърля иска.

2) Осъжда Европейската комисия да заплати съдебните разноски.

Подписи