

Sprawa C-345/05

Komisja Wspólnot Europejskich

przeciwko

Republice Portugalskiej

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Ustawodawstwo podatkowe – Przesłanki zwolnienia przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości – Artykuły 18 WE, 39 WE i 43 WE – Artykuły 28 i 31 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym – Spójność systemu podatkowego – Polityka mieszkaniowa

Wyrok Trybunału (druga izba) z dnia 26 października 2006 r.

Streszczenie wyroku

Swobodny przepływ osób – Pracownicy – Swoboda przedsiębiorczości – Obywatelstwo Unii Europejskiej – Przepisy podatkowe

(art. 18 WE, 39 WE i 43 WE; porozumienie o EOG, art. 28 i 31)

Uchybia zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy art. 18 WE, 39 WE i 43 WE, jak również art. 28 i 31 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym (EOG), państwo członkowskie, które utrzymuje w mocy przepisy podatkowe, które uzależniają skorzystanie ze zwolnienia od opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości sujących jako własne i stałe miejsce zamieszkania podatnika lub członków jego gospodarstwa domowego od warunku, by uzyskane przychody zostały ponownie zainwestowane w nabycie nieruchomości położonej na terytorium kraju.

W istocie podatnik, który decyduje się dokonać sprzedaży posiadanej przez siebie nieruchomości mieszkalnej położonej w tym państwie członkowskim w celu przeniesienia miejsca swego zamieszkania na terytorium innego państwa członkowskiego i nabycia tam innej nieruchomości przeznaczonej na mieszkanie w ramach wykonywania prawa każdego obywatela Unii do swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państw członkowskich – które znalazło szczególny wyraz w art. 43 WE w zakresie dotyczącym swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej oraz w art. 39 WE w zakresie dotyczącym swobody przemieszczania się pracowników – bód praw przyznanych na mocy art. 28 porozumienia o EOG dotyczącego swobodnego przepływu pracowników i art. 31 porozumienia o EOG dotyczącego swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, poddany jest na gruncie podatkowym niekorzystnemu traktowaniu w porównaniu do osoby, która zachowuje miejsce swego zamieszkania w danym państwie członkowskim.

Konieczność utrzymania spójności systemu podatkowego nie może uzasadniać tej różnicy w traktowaniu, ponieważ aby teza oparta na takim uzasadnieniu mogła zostać przyjęta, należałoby wykazać istnienie bezpośredniego związku pomiędzy daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego, przy czym w niniejszym przypadku okoliczności taka jednak nie występuje.

Ponieważ postanowienia traktatu oraz porozumienia o EOG dotyczą swobodnego przepływu

osób stojących na przeszkodzie takim przepisom, nie ma konieczności odrębnego badania tych przepisów w świetle art. 56 ust. 1 WE i art. 41 porozumienia o EOG dotyczących swobodnego przepływu kapitału.

(por. pkt 13, 21, 43, 45 oraz pkt 1 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 26 października 2006 r. (*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Ustawodawstwo podatkowe – Przesłanki zwolnienia przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości – Artykuły 18 WE, 39 WE i 43 WE – Artykuły 28 i 31 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym – Spójność systemu podatkowego – Polityka mieszkaniowa

W sprawie C-345/05

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesionej w dniu 21 września 2005 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez R. Lyala i M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Portugalskiej, reprezentowanej przez L. Fernandes i J. Menezesa Leitão, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C.W.A. Timmermans, prezes izby, R. Schintgen, P. Kriš, G. Arestis (sprawozdawca) i L. Bay Larsen, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Léger,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 30 marca 2006 r.,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 W swej skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że utrzymuje w mocy przepisy podatkowe, które uzależniają skorzystanie ze zwolnienia od opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości sujących jako własne i stałe miejsce zamieszkania podatnika lub członków jego gospodarstwa domowego od warunku, by uzyskane korzyści zostały ponownie zainwestowane w nabycie nieruchomości położonej na terytorium Portugalii, Republika Portugalska uchybia zobowiązaniom, które na niej ciąży na mocy art. 18 WE, 39 WE, 43 WE i 56 ust. 1 WE, jak również art. 28, 31 i 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, str. 3, zwanego dalej „porozumieniem o EOG”).

Ramy prawne

Porozumienie o EOG

2 Artykuł 6 porozumienia o EOG stanowi:

„Bez uszczerbku dla przyszłego rozwoju orzecznictwa postanowienia niniejszego Porozumienia, w zakresie, w jakim są one co do istoty tożsame z odpowiednimi zasadami Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą, Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Węgla i Stali oraz aktami przyjętymi w zastosowaniu tych dwóch traktatów, podlegają w zakresie ich wykonania i stosowania wykadni zgodnej z odpowiednimi orzeczeniami Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich wydanymi przed datą podpisania niniejszego Porozumienia”.

3 Artykuł 28 porozumienia o EOG stanowi:

„1. Zapewnia się swobodny przepływ pracowników między państwami członkowskimi WE a państwami EFTA.

2. Taka swoboda przepływu obejmuje zniesienie wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwów między pracownikami państw członkowskich WE i państw EFTA w zakresie zatrudnienia, wynagrodzenia oraz innych warunków pracy i zatrudnienia.

3. Z zastrzeżeniem ograniczeń uzasadnionych względami porządku publicznego, bezpieczeństwa publicznego i zdrowia publicznego, swoboda ta obejmuje prawo do:

- a) ubiegania się o rzeczywiście oferowane miejsca pracy;
- b) swobodnego przemieszczania się w tym celu po terytorium państw członkowskich WE oraz państw EFTA;
- c) przebywania w jednym z państw członkowskich WE lub EFTA w celu podjęcia tam pracy, zgodnie z przepisami ustawowymi, wykonawczymi i administracyjnymi dotyczącymi zatrudniania pracowników tego państwa;
- d) pozostawania na terytorium państwa członkowskiego WE lub EFTA po ustaniu zatrudnienia.

[...]”.

4 Artykuł 31 ust. 1 porozumienia o EOG ma następujące brzmienie:

„W ramach postanowień niniejszego Porozumienia zakazane są wszelkie ograniczenia swobody

przedsiębiorczości obywateli państw czonkowskich WE i państw EFTA na terytorium któregokolwiek z tych państw. Zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli jednego z państw czonkowskich WE lub państw EFTA ustanowionych na terytorium któregokolwiek z tych państw.

Z zastrzeżeniem postanowień rozdziału 4 swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami w rozumieniu artykułu 34 akapit drugi, na warunkach ustanowionych przez ustawodawstwo państwa przyjmującego dla własnych obywateli”.

Uregulowania krajowe

5 Artykuł 10 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), zatwierdzonego dekretem z mocą ustawy nr 442/88 z dnia 30 listopada 1988 r., w brzmieniu wynikającym z dekretu z mocą ustawy nr 198/2001 z dnia 3 lipca 2001 r. (*Diário da República* I, seria A, nr 152, z dnia 3 lipca 2001 r., zwanej dalej „CIRS”), stanowi:

„1. Przychodami z odpłatnego zbycia nieruchomości są wszelkie uzyskane przychody, które nie są uznawane za przychody z działalności gospodarczej i zawodowej, przychody kapitałowe lub z nieruchomości, pochodzące z:

a) odpłatnego zbycia praw rzeczowych do nieruchomości oraz przeznaczenia jakichkolwiek rzeczy ruchomych lub nieruchomości należących do majątku prywatnego do celów działalności gospodarczej lub zawodowej wykonywanej samodzielnie przez ich właściciela;

[...]

3. Przychody uznaje się za uzyskane z chwilę dokonania czynności, o których mowa w ust. 1, bez uszczerbku dla przepisów lit. a) i b):

a) w przypadku zobowiązania do zawarcia umowy sprzedaży lub zamiany przychody uznaje się za uzyskane z chwilę dokonania przeniesienia własności lub objęcia w posiadanie rzeczy stanowiących przedmiot umowy;

b) w przypadku przeznaczenia rzeczy z majątku prywatnego do celów działalności gospodarczej lub zawodowej wykonywanej samodzielnie przez ich właściciela uznaje się, że przychód zostaje uzyskany dopiero z chwilę późniejszego odpłatnego zbycia tych rzeczy lub z chwilę nastąpienia innego zdarzenia, w wyniku którego dochodzi do rozliczenia na podobnych warunkach.

4. Dochód podlegający opodatkowaniu IRS [podatkiem dochodowym od osób fizycznych] stanowi:

a) różnica pomiędzy wartością zbycia a wartością nabycia, po odliczeniu części, która może być uznana za dochody kapitałowe w przypadkach, o których mowa w ust. 1 lit. a), b) i c);

[...]

5. Zwolnione od opodatkowania są przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości sąsiadujących jako miejsce własnego i stałego zamieszkania podatnika lub członków jego gospodarstwa domowego, przy spełnieniu następujących warunków:

- a) w terminie 24 miesięcy od dnia dokonania czynności podległej opodatkowaniu uzyskane z tytułu zbycia zostaną ponownie zainwestowane w nabycie własności innej nieruchomości, gruntu pod budowę budynku lub w budowę, rozbudowę lub przebudowę innej nieruchomości o podobnym przeznaczeniu, o ile znajduje się na terytorium Portugalii;
- b) podległe opodatkowaniu uzyskane z tytułu zbycia zostaną wykorzystane jako zapewnienie za nabycie, o którym mowa w lit. a), o ile nastąpi ono w ciągu poprzedzających 12 miesięcy;
- c) przepis lit. a) może zostać zastosowany, jeżeli podatnik wyrazi zamiar dokonania ponownej inwestycji przynajmniej części podległych opodatkowaniu, wykazując wartość podległych opodatkowaniu, które zamierza zainwestować w deklaracji podatkowej za rok, w którym nastąpiło zbycie;
- d) w przypadku zainwestowania innej kwoty niż kwota zadeklarowana zgodnie z przepisem poprzedzającym podatnik zobowiązany jest do złożenia nowej deklaracji wykazującej rzeczywiście zainwestowaną kwotę w najbliższym terminie składania deklaracji następującym po upływie terminu 24 miesięcy, o którym mowa w lit. a).

6. Zwolnienie, o którym mowa w ustępie poprzedzającym, nie przysuguje, jeżeli:

- a) w przypadku ponownej inwestycji w nabycie innej nieruchomości nabywca nie przeznaczy tej nieruchomości na cele mieszkalne swoje lub członków swego gospodarstwa domowego w terminie sześciu miesięcy od upływu terminu, w którym inwestycja winna być dokonana;

[...].

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

6 Oceniając, czy przepisy portugalskiego systemu opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości, a w szczególności art. 10 ust. 5 CIRS, naruszają zobowiązania, które ciążą na Republice Portugalskiej na mocy art. 18 WE, 39 WE, 43 WE i 56 ust. 1 WE, jak również art. 28, 31 i 40 porozumienia o EOG, pismem z dnia 20 lutego 2003 r. Komisja wezwała to państwo członkowskie do przedstawienia swoich uwag w tym zakresie.

7 Władze portugalskie zakwestionowały też Komisji, podnosząc, że sporne przepisy CIRS nie stanowią ograniczenia podstawowych swobód, nie mają charakteru dyskryminacyjnego oraz że w każdym razie uzasadnione są nadrzędnymi względami interesu publicznego, a ściśle rzecz biorąc celem w postaci ochrony prawa do mieszkania lub względami spójności krajowego systemu podatkowego.

8 Ponieważ argumenty władz portugalskich nie przekonały Komisji, w dniu 9 lipca 2004 r. wydała ona uzasadnioną opinię, w której, po pierwsze, ponowiła swoją argumentację, zgodnie z którą portugalskie przepisy podatkowe dotyczące warunków zwolnienia od podatku przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości są sprzeczne ze swobodnym przepływem osób i kapitału, a po drugie, wezwała Republikę Portugalską do podjęcia podległych opodatkowaniu niezabudowanych w celu zastosowania się do uzasadnionej opinii terminie dwóch miesięcy od jej doręczenia.

9 Ponieważ w odpowiedzi na powyższą uzasadnioną opinię władze portugalskie podtrzymały swoje stanowisko, zgodnie z którym przepisy krajowe uzasadnione celami polityki społecznej nie są sprzeczne z prawem wspólnotowym, Komisja postanowiła wnieść niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

10 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, o ile

opodatkowanie bezpo?rednie nale?y do kompetencji pa?stw cz?onkowskich, o tyle powinny one jednak wykonywa? j? z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. wyroki z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C?334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I?2229, pkt 21 oraz z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C?446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz.. str. I?10837, pkt 29).

11 Nale?y zbada?, czy – jak podnosi to Komisja – portugalskie przepisy dotycz?ce opodatkowania przychodów z odp?atnego zbycia nieruchomo?ci, a w szczególno?ci art. 10 ust. 5 CIRS, stanowi? ograniczenie swobód przep?ywu osób i kapita?u ustanowionych w art. 18 WE, 39 WE, 43 WE i 56 ust. 1 WE oraz art. 28, 31 i 40 porozumienia o EOG.

W przedmiocie swobodnego przep?ywu osób

12 W ramach tego zarzutu Komisja podnosi, po pierwsze, ?e Republika Portugalska uchybi?a zobowi?zaniom, które na niej ci??? na mocy art. 18 WE, 39 WE i 43 WE.

13 Artyku? 18 WE, który formu?uje w sposób ogólny prawo ka?dego obywatela Unii do swobodnego przemieszczania si? i przebywania na terytorium pa?stw cz?onkowskich, znalaz? szczególny wyraz w art. 43 WE w zakresie dotycz?cym swobody podejmowania i wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej (wyrok z dnia 7 wrze?nia 2006 r. w sprawie C?470/04 N, Zb.Orz. str. I?7409, pkt 22) oraz w art. 39 WE w zakresie dotycz?cym swobody przemieszczania si? pracowników.

14 Zatem na wst?pie nale?y zbada?, czy art. 39 WE i 43 WE stoj? na przeszkodzie stosowania przepisów krajowych takich, jak art. 10 ust. 5, które uzale?niaj? skorzystanie ze zwolnienia od opodatkowania przychodów z odp?atnego zbycia nieruchomo?ci s?u??cych jako w?asne i sta?e miejsce zamieszkania podatnika lub cz?onków jego gospodarstwa domowego od warunku, by uzyskane przychody zosta?y ponownie zainwestowane w nabycie nieruchomo?ci po?o?onej na terytorium Portugalii.

15 Postanowienia traktatu WE dotycz?ce swobodnego przep?ywu osób maj? na celu u?atwienie obywatelom Wspólnoty wykonywanie wszelkiego rodzaju dzia?alno?ci zawodowej na ca?ym terytorium Wspólnoty i stoj? na przeszkodzie stosowania ?rodków, które mog?yby stawia? obywateli Wspólnoty w niekorzystnym po?o?eniu w sytuacji, w której chcieliby oni wykonywa? dzia?alno?? zarobkow? na terenie innego pa?stwa cz?onkowskiego (zob. wyrok z dnia 15 wrze?nia 2005 r. w sprawie C?464/02 Komisja przeciwko Danii, Zb.Orz.. str. I?7929, pkt 34 i powo?ane tam orzecznictwo).

16 Przepisy zabraniaj?ce lub zniech?caj?ce obywateli danego pa?stwa cz?onkowskiego do opuszczenia ich pa?stwa pochodzenia w celu wykonywania prawa do swobodnego przemieszczania si? stanowi? przeszkod? w korzystaniu z tej swobody, mimo ?e stosuje si? je niezale?nie od obywatelstwa zainteresowanych pracowników (wyroki z dnia 13 listopada 2003 r. w sprawie C?209/01 Schiling i Fleck-Schilling, Rec. str. I?13389, pkt 25 oraz ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Danii, pkt 35).

17 Z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e nawet je?li zgodnie z ich brzmieniem postanowienia dotycz?ce swobodnego przep?ywu pracowników maj? przede wszystkim na celu zagwarantowanie przywileju krajowego traktowania w przyjmuj?cym pa?stwie cz?onkowskim, to stoj? one równie? na przeszkodzie temu, by pa?stwo pochodzenia ogranicza?o swobodne przyj?cie i wykonywanie zatrudnienia przez jednego ze swoich obywateli w innym pa?stwie cz?onkowskim (wyrok z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C?385/00 De Groot, Rec. str. I?11819, pkt 79).

18 To samo wynika z postanowie? dotycz?cych swobody podejmowania i wykonywania

działalności gospodarczej. Zgodnie bowiem z powyższym orzecznictwem, nawet jeżeli postanowienia te mają na celu zagwarantowanie przywileju krajowego traktowania w przyjmującym państwie członkowskim, to stoją one również na przeszkodzie temu, by państwo pochodzenia ograniczało podejmowanie działalności gospodarczej przez jednego ze swoich obywateli lub przez spółkę utworzoną zgodnie ze swoim ustawodawstwem w innym państwie członkowskim (wyroki z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 De Lasteyrie du Saillant, Rec. str. I-2409, pkt 42, oraz z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. str. I-2107, pkt 30).

19 W niniejszej sprawie Republika Portugalska twierdzi, że art. 10 ust. 5 CIRS nie stawia w niekorzystnym położeniu podatników mających zamiar przenieść swoje miejsce zamieszkania poza terytorium Portugalii. Według Republiki Portugalskiej przepis ten, uchylając ogólną zasadę opodatkowania przychodów, ustanawia ulgę podatkową o charakterze ad hoc. W tych okolicznościach zatem Komisja bezzasadnie twierdzi, że tego rodzaju przepis narusza art. 39 WE i 43 WE.

20 Powyższy argument musi zostać oddalony. Mimo że art. 10 ust. 5 CIRS nie zakazuje osobie podlegającej opodatkowaniu podatkiem dochodowym w Portugalii wykonywania zatrudnienia lub, ogólnie, korzystania z przysługującego mu prawa podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim, to jednak przepis ten może ograniczać wykonywanie tych praw ze względu na jego zniechęcający skutek względem podatników zamierzających kupić nieruchomości w celu osiedlenia się w innym państwie członkowskim niż Republika Portugalska.

21 Oczywiście jest bowiem, że podatnik, który decyduje się dokonać sprzedaży posiadanej przez siebie nieruchomości mieszkalnej położonej w Portugalii w celu przeniesienia miejsca swego zamieszkania na terytorium innego państwa członkowskiego i nabycia tam innej nieruchomości przeznaczonej na mieszkanie w ramach wykonywania praw przyznanych mu na mocy art. 39 WE i 43 WE, poddany jest na gruncie podatkowym niekorzystnemu traktowaniu w porównaniu z osobą, która zachowuje miejsce swego zamieszkania w Portugalii.

22 Ta różnica w traktowaniu w zakresie opodatkowania przychodów ze zbycia nieruchomości, mogłaby mieć wpływ na majątek podatnika pragnącego przenieść miejsce swego zamieszkania poza Portugalię, może w konsekwencji zniechęcać do dokonania tego rodzaju zmiany.

23 Wynika z tego, że uzależniając możliwość skorzystania ze zwolnienia od podatku od przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości sprzedanych jako własne i stałe miejsce zamieszkania podatnika lub członków jego gospodarstwa domowego od warunku, by uzyskane przychody zostały ponownie zainwestowane w nabycie nieruchomości położonej na terytorium Portugalii, przepisy CIRS, a w szczególności art. 10 ust. 5 tej ustawy, mogą być przeszkodą dla swobodnego przepływu pracowników oraz dla swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, gwarantowanych w art. 39 WE i 43 WE.

24 Jednakże z utrwalonego orzecznictwa wynika, że przepisy krajowe mogące utrudniać lub zniechęcać do wykonywania podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie mogą niemniej jednak zostać dopuszczone, pod warunkiem że służy one celowi leżącemu w interesie publicznym, służyć może dla zapewnienia osiągnięcia tego celu oraz nie wykraczają poza to, co jest konieczne do jego osiągnięcia (ww. wyroki w sprawie De Lasteyrie du Saillant, pkt 49 oraz N, pkt 40).

25 W tej kwestii Republika Portugalska podnosi, że okoliczności występowania bezwzględnego zwrotu tożsamości funkcjonalnej pomiędzy nieruchomością zbytą a nieruchomością nabytą w ramach ponownego zainwestowania kwoty ze sprzedaży pierwszej nieruchomości oznacza, że

art. 10 ust. 5 CIRS uzasadniony jest względami spójności systemu podatkowego. Istnieje bowiem bezpodstawnie powiązanie pomiędzy ulgą podatkową a opodatkowaniem w ramach tego samego systemu, która dotyczy tego samego podatnika.

26 Należy zauważyć, że po pierwsze twierdzenie Republiki Portugalskiej nie jest w stanie zmienić faktu, iż nieruchomości nabyta w innym państwie członkowskim może równie dobrze zostać przeznaczona na cele własnego i stałego miejsca zamieszkania przez podatnika, który uprzednio mieszkał w Portugalii. Po drugie, wbrew temu, co w istocie utrzymuje władze portugalskie, w przypadku gdy nieruchomości ta zostaje nabyta za środki uzyskane ze sprzedaży nieruchomości mieszkalnej podatnika w Portugalii, zastępuje ona zbyt nieruchomości i pełni tę samą funkcję w majątku podatnika, co pierwotnie posiadana nieruchomości.

27 Ponadto z analizy art. 10 ust. 5 CIRS wynika, wbrew temu, co w niniejszej sprawie podnosi Republika Portugalska, że istnienie domniemanego związku pomiędzy ulgą przyznaną podatnikowi a sposobem opodatkowania nie jest pewne. Przyszłe opodatkowanie przychodów ze zbycia nieruchomości nastąpi może bowiem jedynie w przypadku ewentualnego osiągnięcia tych przychodów. Co więcej, tak dłużej, jak zainteresowany nabywa nowe mieszkanie na terytorium Portugalii, zawsze może skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 10 ust. 5 CIRS.

28 W tych okolicznościach władze portugalskie nie mogą utrzymywać, że istnieje bezpodstawni związek pomiędzy ulgą podatkową przewidzianą w powyższym przepisie krajowym a wyrównaniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego.

29 Prawdą jest, że Trybunał przyznał, iż konieczność ochrony spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenia w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie. Jednakże, aby teza oparta na takim uzasadnieniu mogła zostać przyjęta, należałoby wykazać istnienie bezpodstawnego związku pomiędzy daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Keller Holding, pkt 40 i powołane tam orzecznictwo); w niniejszym przypadku okoliczności taka jednak nie występuje.

30 Z powyższych rozważań wynika, że argumentacja, zgodnie z którą przepisy krajowe dotyczące opodatkowania przychodów ze zbycia nieruchomości są obiektywnie uzasadnione konieczności zachowania spójności systemu podatkowego, nie może zostać przyjęta.

31 Republika Portugalska podnosi również, że art. 10 ust. 5 CIRS ma na celu zapewnienie ochrony i utrzymania odpowiedniego mieszkania podatnika i członków jego gospodarstwa domowego, a zatem gwarantuje mu prawo do mieszkania, co jest konstytucyjnym obowiązkiem państwa.

32 Nawet gdyby można było powołać tego rodzaju argument dla uzasadnienia przeszkody w swobodnym przepływie osób, to w każdym razie należy stwierdzić, że wymóg ponownego zainwestowania środków na terytorium Portugalii nałożony w art. 10 ust. 5 CIRS wykracza poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia zamierzonego celu.

33 Jeżeli bowiem celem powyższego przepisu krajowego jest zagwarantowanie prawa do mieszkania, to cel ten można by osiągnąć bez konieczności nakładania wymogu ponownego zainwestowania środków na terytorium kraju.

34 Niemniej jednak w tym zakresie Republika Portugalska podnosi, że zniesienie warunku ponownego zainwestowania zysków na terytorium kraju skutkowałoby pośrednim finansowaniem polityki mieszkaniowej innych państw członkowskich.

35 Tymczasem argument ten, jeżeli nawet byby uzasadniony, nie może służyć do wykazania, że sporny przepis jest niezbędnym do osiągnięcia zamierzonego celu. Przeciwnie, powołany w pkt 31 niniejszego wyroku cel w postaci zagwarantowania prawa do mieszkania może być równie dobrze osiągnięty w przypadku, gdy podatnik decyduje się przenieść miejsce swego zamieszkania na terytorium innego państwa członkowskiego, a nie w obrębie terytorium Portugalii. W konsekwencji z punktu widzenia tego celu okoliczności domniemanego pośredniego finansowania polityki mieszkaniowej innych państw członkowskich pozbawiona jest znaczenia.

36 Ponieważ nie zostało wykazane, że omawiane przepisy krajowe, a konkretnie art. 10 ust. 5 CIRS, uzasadnione są nadrzędnymi względami interesu publicznego, należy stwierdzić, iż przepisy te są sprzeczne z art. 39 WE i art. 43 WE.

37 Wreszcie, w odniesieniu do osób niewykonywujących działalności zarobkowej, ten sam wniosek z identycznych powodów nasuwa się w związku z zarzutem dotyczącym art. 18 WE.

38 W drugiej kolejności Komisja podnosi, że Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciąży na mocy art. 28 i 31 porozumienia o EOG dotyczących swobodnego przepływu pracowników i swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej.

39 Jak wyjaśniono w art. 6 porozumienia o EOG, jego postanowienia w zakresie, w jakim są one co do istoty tożsame z odpowiednimi zasadami traktatu oraz aktami przyjętymi w jego zastosowaniu, podlegają w zakresie ich wykonania i stosowania wykładni zgodnej z odpowiednimi orzeczeniami Trybunału wydanymi przed datą podpisania tego porozumienia.

40 Ponadto zarówno Trybunał, jak i Trybunał EFTA uznają za konieczne czuwanie nad tym, aby przepisy porozumienia o EOG w zakresie, w jakim są one co do istoty tożsame z odpowiednimi zasadami traktatu, były interpretowane w jednolity sposób (ww. wyrok w sprawie Keller Holding, pkt 48 i powołane tam orzecznictwo).

41 Tymczasem należy podnieść, że zasady zakazujące ograniczania swobody przepływu i swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej ustanowione w art. 28 i 31 porozumienia o EOG są takie same jak zasady ustanowione w art. 39 WE i 43 WE.

42 W tych okolicznościach skarga Komisji musi zostać uznana za uzasadnioną w zakresie zarzutu dotyczącego naruszenia zasad porozumienia o EOG odnoszących się do swobody przepływu osób.

43 W konsekwencji należy stwierdzić, że utrzymując w mocy przepisy podatkowe, takie jak art. 10 ust. 5 CIRS, które uzależniają skorzystanie ze zwolnienia od opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości służących jako własne i stałe miejsce zamieszkania podatnika lub członków jego gospodarstwa domowego od wymogu, by uzyskane przychody zostały ponownie zainwestowane w nabycie nieruchomości położonej na terytorium Portugalii, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciąży na mocy art. 18 WE, 39 WE, 43 WE, jak również art. 28, 31 porozumienia o EOG.

W przedmiocie swobodnego przepływu kapitału

44 Komisja wnosi ponadto do Trybunału o stwierdzenie, że Republika Portugalska uchybiła swym zobowiązaniom wynikającym z art. 56 ust. 1 WE oraz art. 40 porozumienia o EOG.

45 Ponieważ postanowienia traktatu oraz porozumienia o EOG dotyczące swobodnego przepływu osób stoją na przeszkodzie stosowaniu spornych przepisów, nie ma konieczności odrębnego badania tych przepisów w świetle art. 56 ust. 1 WE i art. 40 porozumienia o EOG

dotyczących swobodnego przepływu kapitału (zob. podobnie wyrok z dnia 4 czerwca 2002 r. w sprawie C-483/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-4781, pkt 56).

W przedmiocie kosztów

46 Na mocy art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Republiki Portugalskiej kosztami postępowania, a ta przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

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

1) **Utrzymać w mocy przepisy podatkowe, takie jak art. 10 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, które uzależniają skorzystanie ze zwolnienia od opodatkowania przychodów z odpłatnego zbycia nieruchomości służyjących jako własne i stałe miejsce zamieszkania podatnika lub członków jego gospodarstwa domowego od warunku, by uzyskane przychody zostały ponownie zainwestowane w nabycie nieruchomości położonej na terytorium Portugalii, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciąży na mocy art. 18 WE, 39 WE i 43 WE, jak również art. 28 i 31 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r.**

2) **Republika Portugalska zostaje obciążona kosztami postępowania.**

Podpisy

*Język postępowania: portugalski.