FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT J. MAZÁK

fremsat den 9. december 2010[1]

I — Indledning

1. Ved dette traktatbrudssøgsmål anlagt af Kommissionen den 8. juli 2009 ønsker Kommissionen fastslået, at Republikken Ungarn har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 18 EF, 39 EF og 43 EF samt artikel 28 og 31 i EØS-aftalen ved at behandle køb af en fast ejendom til beboelse beliggende i Ungarn i forbindelse med salg af en fast ejendom til beboelse beliggende i en anden stat mindre gunstigt end køb af en fast ejendom til beboelse beliggende i Ungarn i forbindelse med salg af en fast ejendom til beboelse beliggende i Ungarn.

II — Retsforskrifter

2. I henhold til § 63 i lov CXVII af 1995 om indkomstskat (herefter »lov CXVII«) »er skattesatsen på indtægt fra salg af fast ejendom og tilhørende rettigheder på 25 %. […] Denne skat skal nedsættes (eller helt ophæves) med det skattebeløb, der kan henføres til den del af indtægten, der stammer fra salg af bolig eller tilhørende rettigheder (skattefradrag ved køb af bolig), og som anvendes, når en privatperson køber en fast ejendom til beboelse til sig selv, en nær slægtning eller en tidligere ægtefælle inden for 12 måneder forud for indtægten eller 60 måneder efter denne dato (grundlaget for skattefradraget ved køb af bolig)«. Denne godtgørelse ved køb af bolig gives kun, såfremt købet vedrører fast ejendom til beboelse i Ungarn.

3. § 1 i lov XCIII af 1990 om skat (herefter »lov XCIII«) bestemmer følgende:

»Skat på fast ejendom skal erlægges ved arv, gave eller overdragelse af fast ejendom mod vederlag.«

4. § 2 i lov XCIII bestemmer følgende:

»[…] bestemmelserne om skat på gaver og overdragelse af fast ejendom mod vederlag

1 — Originalsprog: engelsk.

finder anvendelse på fast ejendom inden for de nationale grænser og på de tilhørende rettigheder, medmindre andet foreskrives i internationale konventioner.«

5. Endelig bestemmer § 21, stk. 5, i lov XCIII følgende:

»[…] Når en privat køber sælger sin anden bolig inden for et år før eller efter købet, er beskatningsgrundlaget for skatten forskellen mellem bruttomarkedsværdien af den købte ejendom og af den solgte ejendom.«

III — Den administrative procedure og parternes påstande

6. Ved skrivelse af 23. marts 2007 gjorde Kommissionen den ungarske regering opmærksom på, at den ungarske lovgivning om beskatning ved overdragelse af fast ejendom syntes at være i strid med Republikken Ungarns forpligtelser i henhold til artikel 18 EF, 39 EF og 43 EF samt de tilsvarende artikler i EØS-aftalen.

7. Kommissionen gjorde gældende, at bestemmelserne i lov CXVII og lov XCIII var i strid med princippet om fri bevægelighed for personer og etableringsfriheden, idet bestemmelserne medfører højere skat på køb af fast ejendom til beboelse i Ungarn, der sker i sammenhæng med et salg af en fast ejendom til beboelse beliggende i en anden medlemsstat, end hvis det sker i sammenhæng med et salg af en fast ejendom til beboelse beliggende i Ungarn. Da bestemmelserne er udtryk for forskelsbehandling, udgør de følgelig en hindring for den frie bevægelighed for arbejdstagere og kapital samt etableringsfriheden.

8. I sin skrivelse af 8. august 2007 anerkendte den ungarske regering, at bestemmelserne i § 63 i lov CXVII udgør en tilsidesættelse af fællesskabsretten (nu EU-retten) og bekendtgjorde, at den havde til hensigt at vedtage en ny lovgivning for at sikre, at skattepligtige personer behandles ens. Hvad angår § 21, stk. 5, i lov XCIII fastholdt den ungarske regering imidlertid sit synspunkt om, at bestemmelserne heri er i overensstemmelse med de EU-retlige bestemmelser om fri bevægelighed.

9. Den 27. juni 2008 fremsatte Kommisionen en begrundet udtalelse, hvori den opretholdt de klagepunkter, der var fremsat i Kommissionens åbningsskrivelse af 23. marts 2007 i relation til stk. 2, sammenholdt med § 21, stk. 5, i lov XCIII, og den gentog sit synspunkt om, at disse bestemmelser i den ungarske skattelovgivning var i strid med artikel 18 EF, 39 EF og 43 EF.

10. Eftersom den ungarske regering i sit svar på den begrundede udtalelse i det væsentlige opretholdt synspunktet om, at de pågældende

ungarske skatteretlige bestemmelse var i overensstemmelse med EU-retten, har Kommissionen besluttet at anlægge nærværende sag.

IV — Stillingtagen

A — *Parternes hovedargumenter*

11. Kommissionen er af den opfattelse, at de pågældende bestemmelser i den ungarske skattelovgivning, når der med henblik på beregningen af det afgiftspligtige grundlag for skat ved overdragelse af fast ejendom gives mulighed for at trække markedsværdien af den solgte ejendom fra værdien af den ejendom, der erhverves i sammenhæng hermed, når der er tale om salg af en privatbolig beliggende i Ungarn, mens et sådant fradrag ikke indrømmes, hvis den solgte ejendom er beliggende i en anden medlemsstat, er i strid med princippet om fri bevægelighed for personer og etableringsfriheden, som følger af artikel 18 EF, 39 EF og 43 EF samt artikel 28 og 31 i EØS-aftalen, og de er til hinder for udøvelsen af disse friheder.

12. Kommissionen har i det væsentlige anført, at eftersom den beskrevne skattefordel ikke finder anvendelse på dem, vil udenlandske og ungarske borgere, der bor i en anden medlemsstat og har købt en bolig dér, afholdes fra at udøve deres ret til fri bevægelighed og fra at etablere sig i Ungarn.

13. Disse personer, som eventuelt allerede har betalt et skattebeløb af samme størrelse i den stat, hvor de tidligere boede, da de købte deres bolig, befinder sig i samme situation som de personer, der købte deres tidligere faste ejendom til beboelse i Ungarn. Følgelig skal sådanne personer behandles på samme måde i henseende til den ungarske skat, der opkræves ved overdragelse af fast ejendom. Eftersom den ungarske lovgivning imidlertid stiller dem, der køber en fast ejendom til beboelse til erstatning for en sådan bolig beliggende i en anden medlemsstat — idet de ved overdragelsen heraf skal betale skat af den pågældende ejendoms samlede værdi — i mindre gunstig situation end dem, der også køber en fast ejendom til beboelse, men som allerede havde en fast ejendom til beboelse i Ungarn, behandler den ens situationer forskelligt, hvilket er udtryk for forskelsbehandling.

14. Ifølge Kommissionen er denne forskelsbehandling ikke objektivt begrundet.

15. Kommissionen afviser synspunktet om, at de pågældende skattebestemmelser kan begrundes i behovet for at sikre

sammenhængen i skattesystemet, da der ikke kan peges på nogen direkte sammenhæng mellem den omhandlede skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel som krævet efter retspraksis herom. Mere specifikt er der ingen direkte sammenhæng mellem købet af en anden privatbolig og den deraf følgende forpligtelse til at betale skat og salget af den første bolig og den skat, der blev betalt på daværende tidspunkt. Det er alene den ungarske lovgivning, som anser disse forhold for at være forbundne.

16. Ifølge Kommissionen kan tilsidesættelsen af de grundlæggende friheder i den foreliggende sag hverken begrundes ved det af den ungarske regering påberåbte territorialitetsprincip eller som middel til at hindre misbrug, som måtte forekomme i forbindelse med forvaltningen af den pågældende skattefordel eller på grund af de alvorlige administrative vanskeligheder og komplikationer, som de ungarske myndigheder påstås at kunne stå over for i denne forbindelse.

17. Kommissionen har imidlertid medgivet, at Republikken Ungarn har mulighed for at pålægge bestemte krav for at opnå de nødvendige oplysninger, men disse krav må ikke være uforholdsmæssige i forhold til det mål, der forfølges.

18. Den ungarske regering har bestridt Kommissionens synspunkt om, at den pågældende skatteregel, der uomtvisteligt vedrører direkte beskatning, er i strid med bestemmelserne i traktaten og EØS-aftalen om fri bevægelighed for personer og etableringsfriheden.

19. I den henseende har den ungarske regering navnlig fremhævet, at personer, der for første gang køber en fast ejendom til beboelse i Ungarn og tidligere ejede en tilsvarende bolig i en anden medlemsstat, ikke befinder sig i en situation, der kan sammenlignes med situationen for de personer, der for anden gang køber en fast ejendom til beboelse i Ungarn for at erstatte en i Ungarn beliggende ejendom.

20. Det er snarere alle de, der for første gang køber fast ejendom til beboelse i Ungarn, der i henseende til den pågældende skatteregel skal anses for at være i samme situation, mens de, der for anden gang køber en fast ejendom til beboelse i Ungarn med henblik på at erstatte den bolig, de allerede havde dér, for deres vedkommende skal anses for at være i samme situation. Disse to grupper behandles ens efter ungarsk skattelovgivning, uanset nationalitet og bopæl. Den pågældende skattefordel indebærer derfor ikke nogen forskelsbehandling.

21. Den ungarske regering har i denne forbindelse påpeget, at en sondring mellem de personer, der for første gang ønsker at købe en fast ejendom til beboelse i Ungarn, og de

personer, der køber en ny fast ejendom til beboelse i Ungarn samtidig med, at de sælger en fast ejendom til beboelse, hvor skatten ved overdragelsen allerede er opkrævet, er objektiv begrundet, eftersom Ungarns bemyndigelse til at opkræve skat ved overdragelse af fast ejendom er begrænset til dets eget område. Som det endvidere fremgår af den praksis, som Domstolen har fastslået i Schumacker-dommen, indebærer det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikkehjemmehørende visse skattemæssige fordele, som tilkommer en hjemmehørende, derfor ikke generelt en forskelsbehandling, idet de to kategorier af skattepligtige ikke befinder sig i en sammenlignelig situation [2].

22. Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt den pågældende ungarske lovgivning udgør en hindring for retten til fri bevægelighed efter de af Kommissionen påberåbte artikler i traktaten, har den ungarske regering anført, at i henhold til Domstolens praksis garanterer traktaten ikke en unionsborger, at overflytningen af hans virksomhed til en anden medlemsstat end den, hvor han indtil da havde bopæl, har neutrale virkninger i beskatningsmæssig henseende. På grund af forskellene i medlemsstaternes lovgivninger på dette område kan en sådan overflytning alt efter omstændighederne være til gunst eller ugunst for borgeren for så vidt angår indirekte beskatning [3].

23. Selv om den pågældende lovgivning måtte anses for at udgøre en hindring for den frie bevægelighed, er den ifølge den ungarske regering under alle omstændigheder objektivt begrundet i lyset af det skattemæssige territorialitetsprincip og behovet for at sikre sammenhængen i det nationale skattesystem. Hvad angår sidstnævnte begrundelse skal kravet om en »direkte sammenhæng« mellem den omhandlede skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ikke opfattes så snævert, som Kommissionen hævder, da det ikke er nødvendigt, at skattenedsættelsen, der gives på det andet køb af fast ejendom, svarer præcist til den skat, der blev opkrævet i forbindelse med det første køb af fast ejendom.

24. Den ungarske regering har endelig understreget, at et krav om, at der skal tages hensyn til skat, der kan opkræves i forbindelse med salg af fast ejendom i en anden medlemsstat, ville medføre en uforholdsmæssig kompleksitet i dets skattesystem og ville give alvorlige administrative problemer, eftersom det ikke i praksis er muligt at undersøge, om eller i hvilken grad en sammenlignelig skat er blevet opkrævet på salg af fast ejendom uden for Ungarn, og effektivt forhindre misbrug af den pågældende skattefordel. I modsætning til Kommissionens påstand er det i øvrigt ikke den pågældende skattelovgivnings mål at undgå en nedsættelse af den skattepligtige indtægt.

2 — Dom af 14.2.1995, Sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 34.

3 — Idet den bl.a. støtter sig til dom af 12.7.2005, sag C-403/03, Schempp, Sml. I, s. 6421, præmis 45.

B — *Bedømmelse*

25. Indledningsvis og i modsætning til, hvad Kommissionen har hævdet i stævningen, mener jeg ikke, at der er grund til at sætte spørgsmålstegn ved den ungarske regerings karakteristik af den skat ved overdragelse af fast ejendom, der er genstand for den foreliggende sag, som en direkte skat, for så vidt som den opkræves direkte hos den person, som bærer den økonomiske byrde [4].

26. Hvad angår dommen i sagen Det Europæiske Fællesskab, som Kommissionen i denne sammenhæng har henvist til, er det tilstrækkeligt at bemærke, at den pågældende sag for det første vedrørte en anden form for skat, nemlig domsafgifter, og at Domstolen for det andet med henblik på at besvare de forelagte spørgsmål i det væsentlige lagde den nationale rets klassificering af skatten som en indirekte skat til grund [5].

27. Når det er sagt, skal det erindres, at det fremgår af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af fællesskabsretten [6].

28. Som Kommissionen har gjort gældende, er det derfor nødvendigt at overveje, om bestemmelserne i den ungarske lovgivning om skat på salg af fast ejendom mod vederlag, og navnlig § 2, sammenholdt med § 21, stk. 5, i lov XCIII, er til hinder for personers frie bevægelighed og etableringsfriheden som indeholdt i artikel 18 EF, 39 EF og 43 EF samt i artikel 28 og 31 i EØS-aftalen.

29. Hvad for det første angår klagepunktet om, at Republikken Ungarn har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 18 EF, 39 EF og 43 EF, bemærkes, at artikel 18 EF, hvori det almindelige princip om, at enhver europæisk unionsborger har ret til at færdes og opholde sig frit på medlemsstaternes område, fastslås, har fundet særligt udtryk i artikel 39 EF for så vidt angår arbejdskraftens frie bevægelighed og artikel 43 EF for så vidt angår etableringsfriheden. Det skal derfor først undersøges, om artikel 39 EF og 43 EF er til hinder for et skattesystem som det i sagen omhandlede. Dernæst skal der foretages en undersøgelse

4 — For den almindeligt accepterede sondring mellem direkte og indirekte beskatning henvises til forslag til afgørelse fra generaladvokat Stix-Hack fremsat den 14.3.2006, sag C-475/03, Banca Popolare di Cremona, Sml. I, s. 9373, punkt 54 og 55.

5 — Dom af 26.10.2006, sag C-199/05, Sml. I, s. 10485, navnlig præmis 17.

6 — Jf. f.eks dom af 17.1.2008, sag C-152/05, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 39, præmis 16, af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 29, af 26.10.2006, sag C-345/05, Kommissionen mod Portugal, Sml. I, s. 10633, præmis 10, og af 18.1.2007, sag C-104/06, Kommissionen mod Sverige, Sml. I, s. 671, præmis 12.

af det pågældende system i lyset af artikel 18 EF [7].

30. I denne sammenhæng skal det bemærkes, at enhver statsborger i en medlemsstat, som gør eller har gjort brug af sin ret i henhold til reglerne om arbejdskraftens frie bevægelighed eller etableringsfriheden, og som har haft erhvervsmæssig beskæftigelse i en anden medlemsstat end sin bopælsmedlemsstat, i givet fald er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 39 EF eller 43 EF, uanset sin bopæl og sit statsborgerskab [8].

31. Det skal dernæst bemærkes, at EF-traktatens bestemmelser vedrørende den frie bevægelighed for personer skal gøre det lettere for unionsborgerne at udøve erhvervsmæssig beskæftigelse af enhver art i hele Unionens område, og disse bestemmelser er til hinder for foranstaltninger, som kan skade disse borgere, såfremt de ønsker at udøve en erhvervsmæssig beskæftigelse på en anden medlemsstats område [9].

32. Bestemmelserne om arbejdstageres frie bevægelighed og om etableringsfriheden skal således navnlig sikre, at udlændinge og selskaber i værtsmedlemsstaten behandles på samme måde som denne stats egne borgere [10].

33. I den foreliggende sag har Kommissionen kritiseret den pågældende skattelovgivning, nærmere bestemt § 21, stk. 5, i lov XCIII, eftersom den med henblik på at fastslå, om en køber af en fast ejendom til beboelse i Ungarn ved beregningen af beskatningsgrundlaget for skat ved overdragelse af fast ejendom mod vederlag kan fratrække handelsværdien af en anden ejendom, der sælges inden for et år før eller efter købet af den pågældende faste ejendom til beboelse, foretager en sondring på grundlag af, om den tidligere ejede og solgte faste ejendom var beliggende i Ungarn. Som følge af den skattemæssige forskelsbehandling mellem skattepligtige personer, uanset om disse er udlændinge eller ungarske statsborgere, der sælger ejendom beliggende i Ungarn, og skattepligtige personer, der sælger en fast ejendom til beboelse beliggende uden for Ungarn, er den pågældende skatteordning ifølge Kommissionen udtryk for forskelsbehandling og kan afholde sådanne skattepligtige personer fra at udøve deres ret til fri bevægelighed og etableringsfrihed.

34. I den henseende skal anføres, at bemærkningerne fra Kommissionen, som det påhviler at godtgøre, at det hævdede traktatbrud

7 — Jf. herom dommen i sagen Kommissionen mod Portugal, nævnt i fodnote 6 ovenfor, præmis 13 og 14, og i sagen Kommissionen mod Tyskland, nævnt i fodnote 6 ovenfor, præmis 18 og 19.

8 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, nævnt i fodnote 6 ovenfor, præmis 20, samt dom af 21.2.2006, sag C-152/03, Ritter-Coulais, Sml. I, s. 1711, præmis 31, af 7.9.2006, sag C-470/04, N, Sml. I, s. 7409, præmis 28, og af 18.7.2007, sag C-212/05, Hartmann, Sml. I, s. 6303, præmis 17.

9 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Sverige, nævnt i fodnote 6 ovenfor, præmis 17, dom af 15.12.1993, sag C-415/93, Bosman, Sml. I, s. 4921, præmis 94, af 2.10.2003, sag C-232/01, van Lent, Sml. I, s. 11525, præmis 15, og af 29.4.2004, sag C-387/01, Weigel, Sml. I, s. 4981, præmis 52.

10 — Jf. f.eks. dom af 6.12.2007, sag C-298/05, Columbus Container Services, Sml. I, s. 10451, præmis 33, og dommen i sagen Kommissionen mod Sverige, nævnt i fodnote 6 ovenfor, præmis 19.

foreligger [11], var tvetydige i henseende til om den var af den opfattelse, at sondringen i henhold til den anfægtede ungarske skattelovgivning førte til en forskelsbehandling på baggrund af bopæl. På den ene side har Kommissionen således anført, at den omtvistede lovgivning navnlig afholder personer med bopæl i en anden medlemsstat fra at etablere sig i Ungarn, f.eks. for at arbejde der. På den anden side har den udtrykkeligt tilbagevist den ungarske regerings henvisning til den retspraksis, der følger af Schumacker-dommen [12], idet Kommissionen i denne sammenhæng har gjort gældende, at den i den pågældende skatteordning indeholdte sondring ikke er baseret på bopæl, eftersom den foreliggende sag vedrører skattepligtige, der enten er bosiddende eller snart bosiddende i Ungarn.

35. Ifølge Kommissionens argumentation synes forskelsbehandlingen under alle omstændigheder generelt set at opstå som følge af den mindre gunstige skattebehandling i den situation, hvor der sælges fast ejendom i en anden medlemsstat og købes fast ejendom i Ungarn, sammenlignet med den situation, hvor der sælges og købes fast ejendom i Ungarn. I det væsentlige er Kommissionen af den opfattelse, at i henhold til det (skattemæssige) lighedsprincip bør den grænseoverskridende situation give anledning til samme skattemæssige behandling som den rent nationale situation, dvs. at den skattemæssige fordel bør bevilges selv i grænseoverskridende situationer.

36. Som begge parter i den foreliggende sag har anerkendt i denne sammenhæng, afhænger spørgsmålet om, hvorvidt Kommissionens holdning, og dermed den foreliggende traktbrudsag, er begrundet af, om de ovennævnte situationer — hvor en skattepligtig sælger fast ejendom beliggende i Ungarn på den ene side, og hvor en skattepligtig sælger fast ejendom beliggende uden for Ungarn på den anden side — er objektivt sammenlignelige i henseende til den pågældende skattefordel (muligheden for at trække markedsværdien af den solgte ejendom fra beskatningsgrundlaget for skat ved overdragelse af fast ejendom).

37. Dette er nemlig en følge af den omstændighed, at forskelsbehandling, ifølge fast retspraksis, kun kan bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer [13].

38. Derfor kan forskelsbehandling af en gruppe af skattepligtige sammenlignet med en anden gruppe skattepligtige kun gøres gældende, såfremt situationen for disse to

11 — Jf. bl.a. dom af 24.4.2004, sag C-194/01, Kommissionen mod Østrig, Sml. I, s. 4579, præmis 34, og af 22.9.1988, sag 272/86, Kommissionen mod Grækenland, Sml. s. 4875, præmis 17.

12 — Schumacker-dommen, nævnt i fodnote 2 ovenfor, præmis 34.

13 — Jf. i denne retning f.eks. dom af 22.3.2007, sag C-383/05, Talotta, Sml. I, s. 2555, præmis 18, og af 18.7.2007, sag C-182/06, Lakebrink and Peters-Lakebrink, Sml. I, s. 6705, præmis 27.

grupper er sammenlignelig i henseende til de pågældende skatteregler [14].

39. I den foreliggende sag er Ungarn derfor kun forpligtet til at gøre den pågældende skattefordel tilgængelig for skattepligtige, der sælger privatboliger uden for Ungarn, såfremt deres situation kan anses for at være objektiv sammenlignelig hvad angår skat ved overdragelse af fast ejendom med situationen for en skattepligtig, der sælger en fast ejendom beliggende i Ungarn [15].

40. Det skal i denne forbindelse anføres, at Kommissionen såvel i sine skriftlige indlæg som under retsmødet hvad angår valget af den rette tilgang til besvarelsen af spørgsmålet om objektiv sammenlignelighed i den foreliggende sag i det væsentlige begrænsede sig til at anføre, at der efter Kommissionens opfattelse ikke er nogen objektiv forskel mellem en skattepligtig, der køber sin første faste ejendom til beboelse i Ungarn, og en skattepligtig, der køber sin første faste ejendom til beboelse andetsteds i Unionen.

41. Bortset fra, at argumentet som sådan næppe er afgørende, mener jeg, at Kommissionens analyse i den foreliggende sag er baseret på en forudsætning, der ikke i tilstrækkelig grad tager hensyn til, at vi på det nuværende udviklingstrin for EU-retten og harmoniseringen af national ret om direkte beskatning ikke kan opfatte Fællesskabet/Unionen som et enkelt »beskatningsområde« eller som havende en skattemæssig suverænitet, som ville bevirke, at den faste ejendoms beliggenhed eller opholdsstedet for de skattepligtige personer eller disses bevægelse inden for dette område ville være uden betydning i relation til deres pligt til at betale direkte skatter.

42. Hvad angår direkte beskatning fremstår Fællesskabet/Unionen imidlertid som en mosaik af sameksisterende nationale skatteordninger og skattemæssige suveræniter, hvor hver medlemsstat i princippet fastsætter, hvorledes deres skatteordning skal organiseres og udformes, og de udøver deres skattebeføjelser i overensstemmelse med det skattemæssige territorialprincip på de aktiviteter, der udøves inden for landets område [16].

43. Selv om skattemæssig suverænitet er underlagt kravene i fællesskabsretten/EU-retten, navnlig de grundlæggende friheder, og selv om tildelingen af nationale beskatningsbeføjelser i nogen grad koordineres af skattekonventioner, er det en kendsgerning,

14 — Jf. ligeledes i denne retning Schempp-dommen, nævnt i fodnote 3 ovenfor, præmis 29, og dom af 8.11.2007, sag C-379/05, Amurta, Sml. I, s. 9569, præmis 33.

15 — Jf. modsætningsvis Schumacker-dommen, nævnt i fodnote 2 ovenfor, præmis 34.

16 — Jf. i denne sammenhæng dom af 12.2.2009, sag C-67/08, Block, Sml. I, s. 883, præmis 28-30, af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 23; hvad angår det skattemæssige territorialprincip se dom af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants, Sml. I, s. 2107, præmis 75, og af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations, Sml. I, s. 2471, præmis 22.

at det territoriale aspekt, såsom bopæl eller den faste ejendoms beliggenhed, kan have en objektiv betydning ved medlemsstaternes udøvelse af deres beskatningbeføjelse.

44. Det må medgives, at problemet imidlertid er at afgøre, om skattelovgivningen i en specifik sag kan baseres på et sådan kriterium, eller med andre ord, om to skattepligtige befinder sig i objektivt sammenlignelige situationer, selv om der er forskelle i henseende til deres bopæl eller den faste ejendoms beliggenhed. Dette spørgsmål skal under alle omstændigheder afgøres og vurderes i lyset af formålet med og indholdet af den specifikke nationale skatteordning, der foretager den pågældende sondring [17].

45. Det skal således i den foreliggende sag bemærkes, at den pågældende skat udgør en skat, der opkræves ved overdragelse af fast ejendom mod vederlag. Hvad angår fast ejendom er det ikke usædvanligt, og som den ungarske regering har anført, er det i overensstemmelse med det skattemæssige territorialprincip, at en sådan skat betinges af stedet, hvor den faste ejendom er beliggende, hvilket udgør en afgørende faktor. Dette kriterium er derfor som sådan objektivt i overensstemmelse med den pågældende form for skat.

46. Det skal dernæst bemærkes, at ved at vedtage den omtvistede § 21, stk. 5, i lov XCIII har Ungarn valgt at udøve sine beskatningsbeføjelser ved overdragelse af fast ejendom på en sådan måde, at et andet køb af en fast ejendom til beboelse, med forbehold af de i den nævnte bestemmelse fastsatte betingelser, kun beskattes af forskellen mellem den købte ejendoms markedsværdi og værdien af den solgte ejendom. Det er ubestridt, at dette valg er lovligt og omfattet af Ungarns skattemæssige suverænitet, eftersom denne medlemsstat har ret til helt at undlade at opkræve skat ved overdragelse af fast ejendom, eller modsætningsvis at anvende markedsværdien af den købte bolig som beskatningsgrundlag uden at give fradrag ved hvert køb af en sådan ejendom.

47. Selv om det fradrag — som påvist af Kommissionen — der tildeles ifølge denne ordning, ikke nødvendigvis modsvarer den skat, der opkræves i forbindelse med det første køb af en fast ejendom til beboelse, er det et faktum, at den berørte skattepligtige i henhold til den pågældende skattelovgivning allerede i forbindelse med denne bolig er blevet pålagt den ungarske skat ved overdragelse af fast ejendom.

17 — Jf. i den retning Amurta-dommen, nævnt i fodnote 14 ovenfor, præmis 33, dom af 14.9.1999, sag C-391/97, Frans Gschwind, Sml. I, s. 5451, præmis 26; jf. ligeledes dom af 16.12.2008, sag C-127/07, Arcelor Atlantique og Lorraine m.fl., Sml. I, s. 9895, præmis 26. Det følger heraf, at Domstolens retspraksis i denne henseende på området for direkte beskatning, såsom i Schumacker-dommen (nævnt i fodnote 2 ovenfor), som den ungarske regering har påberåbt sig, eller Manninen-dommen (af 7.9.2004, sag C-319/02, Sml. I, s. 7477), som Kommissionen har anført, skal ses i lyset af hver sags omstændigheder og navnlig i lyset af den pågældende specifikke skat og kan ikke uden videre overføres på den skattelovgivning, der er genstand for den foreliggende sag.

48. I lyset heraf ville et krav om, at Ungarn skulle tage hensyn til markedsværdien af en fast ejendom til beboelse, der er købt og solgt i en anden medlemsstat, og følgelig en overdragelse af fast ejendom, som ikke har ført til nogen beskatning i Ungarn, indebære et alvorligt indgreb i niveauet og omfanget af den beskatning [18], som Ungarn med rette har valgt ved overdragelse af fast ejendom til beboelse.

49. Efter min opfattelse har den ungarske regering således med rette anført, at der med hensyn til indholdet af og formålet med den pågældende skattelovgivning er en objektiv forskel mellem situationen for en skattepligtig, der har købt og solgt fast ejendom til beboelse i Ungarn, og situationen for en skattepligtig, der har købt og solgt fast ejendom til beboelse i en anden medlemsstat, idet købet af fast ejendom til beboelse i den første situation er pålagt skat ved overdragelse af fast ejendom i Ungarn, mens salget i den anden situation, jf. det skattemæssige territorialprincip, ikke er genstand for ungarsk beskatning.

50. Ud fra de ungarske skattemyndigheders beskatningsbeføjelser, der hvad angår skat ved overdragelse af fast ejendom, i henhold til det skattemæssige territorialprincip, er begrænsede til aktiviteter inden for landets grænser, behandles skattepligtige i en ren national situation og skattepligtige i en grænseoverskridende situation med andre ord ens, idet enhver, der for første gang køber en fast ejendom til beboelse i Ungarn, beskattes af den fulde markedsværdi af den pågældende ejendom, mens enhver, der foretager et andet køb af en fast ejendom til beboelse i Ungarn, har ret til, med forbehold af de yderligere vilkår, der fastsættes i § 21, stk. 5, i lov XCIII, at blive beskattet på grundlag af forskellen mellem markedsværdien af den købte ejendom og markedsværdien af den (først) solgte ejendom.

51. Af ovenstående betragtninger følger, at § 2, sammenholdt med §21, stk. 5, i lov XCIII ikke, i modsætning til, hvad Kommissionen har anført, indebærer en forskelsbehandling ved at tillade, at markedsværdien for den solgte faste ejendom til beboelse kun tages i betragtning ved bestemmelsen af beskatningsgrundlaget for skat ved overdragelse af fast ejendom, når den pågældende faste ejendom til beboelse er beliggende i Ungarn.

52. For så vidt som Kommissionen har gjort gældende, at skatteordningen, som følge af, at den skattefordel, som den indeholder, ikke indrømmes skattepligtige, som bosætter sig i Ungarn, udgør en hindring for den frie bevægelighed for personer, skal det bemærkes, at Domstolen har fastslået, at traktaten ikke sikrer, at en unionsborger kan flytte til en anden medlemsstat end den, hvori han hidtil havde bopæl, uden skattemæssige konsekvenser. Henset til forskellene i medlemsstaternes lovgivninger på dette område, kan

18 — Jf. punkt 46 ovenfor.

en sådan flytning, alt efter den foreliggende situation, være mere eller mindre fordelagtig for borgeren [19].

53. I denne henseende er den eventuelle »afskrækkende virkning«, som det pågældende skattesystem kan have på personer, der ønsker at udøve deres ret til fri bevægelighed, i princippet ikke forskellig fra den, der kan opstå som følge af enhver direkte skat i en given medlemsstat eller som følge af en forholdsvis høj skatteprocent, som en medlemsstat under alle omstændigheder frit kan fastsætte under udøvelsen af dens skattemæssige suverænitet. En sådan restriktiv virkning, under omstændigheder som de i den foreliggende sag, skyldes forskelle mellem medlemsstaternes skattesystemer snarere end ugunstig behandling af grænseoverskridende situationer, der udgør en iboende del af skattelovgivningen i den pågældende medlemsstat selv. En sådan virkning må derfor accepteres som en følge af sameksistensen af forskellige nationale skattesystemer [20].

19 — Jf. i denne retning Block-dommen, nævnt i fodnote 16 ovenfor, præmis 34 og 35, Schempp-dommen, nævnt i fodnote 3 ovenfor, præmis 45, og dom af 15.7.2004, sag C-365/02, Lindfors, Sml. I, s. 7183, præmis 34.

20 — Jf. i denne retning ligeledes Block-dommen, nævnt i fodnote 16 ovenfor, præmis 28, dom af 14.11.2006, sag C-513/04, Kerckhaert and Morres, Sml. I, s. 10967, præmis 20, og dommen i sagen Columbus Container Services, nævnt i fodnote 10 ovenfor, præmis 43. Hvis en medlemsstat, hvori en person har købt en fast ejendom til beboelse for første gang, beskatter ethvert køb, herunder det andet køb, af en fast ejendom til beboelse fuldt ud og med højere skattesatser end i Ungarn, vil denne person ifølge logikken i Kommissionens argument på trods af det ungarske skattesystem opmuntres til at bosætte sig i Ungarn og købe en anden fast ejendom til beboelse dér, snarere end at flytte inden for den pågældende medlemsstats grænser.

54. Heraf følger for det første, uden det er nødvendigt at undersøge, om den pågældende skattelovgivning ligeledes er begrundet i behovet for at bevare sammenhængen i skatteordningen eller forebygge skattesvig, at bestemmelserne i § 2, sammenholdt med § 21, stk. 5, i lov XCIII ikke er i strid med artikel 39 EF og 43 EF.

55. Hvad dernæst angår personer, der ikke er økonomisk aktive, gælder samme konklusion i relation til klagepunktet vedrørende artikel 18 EF.

56. For det tredje har Kommissionen ligeledes gjort gældende, at Republikken Ungarn har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til EØS-aftalens artikel 28 og 31, der stort set er identiske med bestemmelserne i artikel 39 EF og 43 EF. Eftersom Kommissionen ikke har fremsat særskilte argumenter vedrørende disse bestemmelser, bør dette klagepunkt afvises af samme grunde som ovenfor anført.

57. På baggrund af ovenstående betragtninger mener jeg, at den foreliggende traktatbrudssag bør afvises.

V — Forslag til afgørelse

58. Jeg foreslår derfor, at Domstolen:

1) frifinder Republikken Ungarn, og

2) tilpligter Europa-Kommissionen at betale sagens omkostninger.