ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JÁN MAZÁK
της 9ης Δεκεμβρίου 2010[1]

I — Εισαγωγή

1. Με την υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως που άσκησε η Επιτροπή στις 8 Ιουλίου 2009 ζητείται να αναγνωριστεί ότι η Δημοκρατία της Ουγγαρίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 18 ΕΚ, 39 ΕΚ και 43 ΕΚ και από τα άρθρα 28 και 31 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, καθόσον προβλέπει λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση σε περίπτωση αγοράς ακινήτου ως κατοικίας εντός της Ουγγαρίας κατόπιν πωλήσεως κατοικίας κείμενης εντός άλλου κράτους μέλους από την περίπτωση αγοράς κατοικίας εντός της Ουγγαρίας κατόπιν πωλήσεως κατοικίας κείμενης στο ίδιο κράτος μέλος.

II — Νομικό πλαίσιο

2. Κατά το άρθρο 63 του νόμου CXVII του 1995 για τον φόρο εισοδήματος (στο εξής: νόμος CXVII), «ο συντελεστής φόρου επί του τιμήματος από την πώληση ακινήτου και εμπραγμάτων δικαιωμάτων είναι 25 τοις εκατό. […] Ο καταβληθείς φόρος εκπίπτει (ή αφαιρείται) κατά το ποσό του φόρου που επιβάρυνε το μέρος του τιμήματος που εισπράχθηκε από πώληση ακινήτου ή εμπράγματος δικαιώματος (απαλλαγή για την αγορά κατοικίας) το οποίο χρησιμοποιήθηκε για την αγορά ακινήτου ως κατοικίας από ιδιώτη για δική του χρήση ή για χρήση από στενό μέλος της οικογένειάς του ή από πρώην σύζυγο εντός των 12 μηνών πριν την είσπραξη του τιμήματος ή εντός 60 μηνών μετά την ημερομηνία αυτή (βάση υπολογισμού της απαλλαγής για την αγορά κατοικίας)». Η απαλλαγή για την αγορά κατοικίας χορηγείται μόνον αν το ακίνητο βρίσκεται εντός της Ουγγαρίας.

3. Το άρθρο 1 του νόμου XCIII του 1990 περί φόρων (νόμος XCIII) προβλέπει:

«Επιβάλλεται φόρος ακίνητης περιουσίας στην κληρονομιά, δωρεά ή μεταβίβαση ακινήτου εξ επαχθούς αιτίας.»

4. Το άρθρο 2 του νόμου XCIII προβλέπει:

«[…] Οι διατάξεις για τον φόρο δωρεάς και μεταβιβάσεως ακινήτου εξ επαχθούς αιτίας

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

έχουν εφαρμογή στα ακίνητα που βρίσκονται εντός της εθνικής επικράτειας και στα συναφή εμπράγματα δικαιώματα, εκτός εάν άλλως προβλέπεται από διεθνή σύμβαση.»

5. Τέλος, το άρθρο 21, παράγραφος 5, του νόμου XCIII προβλέπει:

«[…] Όταν ιδιώτης αγοραστής πωλεί άλλο ακίνητο που χρησίμευε ως κατοικία του εντός ενός έτους πριν ή μετά την αγορά, η φορολογική βάση για τον υπολογισμό του φόρου αποτελείται από τη διαφορά μεταξύ της μεικτής αγοραίας τιμής του αγορασθέντος ακινήτου και του τιμήματος του πωληθέντος ακινήτου.»

III — Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία και η ένδικη διαδικασία

6. Με επιστολή της 23ης Μαρτίου 2007, η Επιτροπή επέστησε την προσοχή της Ουγγρικής Κυβερνήσεως στο γεγονός ότι η ουγγρική φορολογική νομοθεσία για τη μεταβίβαση ακινήτων δεν συμβιβαζόταν με τις υποχρεώσεις που υπείχε η Δημοκρατία της Ουγγαρίας από τα άρθρα 18 ΕΚ, 39 ΕΚ και 43 ΕΚ και από τα αντίστοιχα άρθρα της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.

7. Η Επιτροπή υποστήριξε ότι οι διατάξεις του νόμου CXVII και του νόμου XCIII παραβιάζουν την αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων και την αρχή της ελευθερίας εγκαταστάσεως, καθόσον θεσπίζουν υψηλότερη φορολογική επιβάρυνση για την αγορά ακινήτου ως κατοικίας στην Ουγγαρία όταν έχει προηγηθεί πώληση κατοικίας που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος από την επιβάρυνση που επιβάλλεται όταν η προηγούμενη πώληση αφορά κατοικία εντός της Ουγγαρίας. Λόγω των διακρίσεων που εισάγουν, οι διατάξεις αυτές συνιστούν εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων και των κεφαλαίων καθώς και στην ελευθερία εγκαταστάσεως.

8. Με την από 8 Αυγούστου 2007 επιστολή της, η Ουγγρική Κυβέρνηση αναγνώρισε ότι οι διατάξεις του άρθρου 63 του νόμου CXVII συνιστούν παράβαση της κοινοτικής νομοθεσίας (νυν νομοθεσία της Ένωσης) και ανακοίνωσε την πρόθεσή της να θεσπίσει νέα νομοθεσία για να διασφαλίσει την ίση μεταχείριση των υποκειμένων στον φόρο. Ωστόσο, όσον αφορά το άρθρο 21, παράγραφος 5, του νόμου XCIII, η Ουγγρική Κυβέρνηση υποστήριξε ότι οι διατάξεις του δεν αντιβαίνουν στους κανόνες της ΕΕ για την ελεύθερη κυκλοφορία.

9. Στις 27 Ιουνίου 2008 η Επιτροπή εξέδωσε αιτιολογημένη γνώμη με την οποία επέμεινε στις αιτιάσεις που αναφέρονται στο έγγραφο οχλήσεως της 23ης Μαρτίου 2007, όσον αφορά το άρθρο 2, σε συνδυασμό με το άρθρο 21 παράγραφος 5, του νόμου XCIII και επανέλαβε την άποψή της ότι οι διατάξεις αυτές της ουγγρικής φορολογικής νομοθεσίας αντιβαίνουν στα άρθρα 18 ΕΚ, 39 ΕΚ και 43 ΕΚ.

10. Δεδομένου ότι με την απάντησή τους στην αιτιολογημένη γνώμη οι ουγγρικές αρχές επιμένουν κατ' ουσίαν στην άποψή τους

ότι οι διατάξεις της ουγγρικής φορολογικής νομοθεσίας είναι σύμφωνες με τη νομοθεσία της ΕΕ, η Επιτροπή αποφάσισε να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή.

IV — Ανάλυση

Α — *Κύρια επιχειρήματα των διαδίκων*

11. Η Επιτροπή εκτιμά ότι με τη χορήγηση, για τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, της δυνατότητας εκπτώσεως της αγοραίας αξίας του πωληθέντος ακινήτου από την αξία του αγορασθέντος ακινήτου στην περίπτωση συναφούς πώλησης κατοικίας που βρίσκεται εντός της Ουγγαρίας, ενώ η έκπτωση αυτή δεν χορηγείται εάν η πωληθείσα κατοικία βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος, οι διατάξεις της εν λόγω ουγγρικής φορολογικής νομοθεσίας είναι αντίθετες με τις αρχές της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων και της ελευθερίας εγκαταστάσεως που προβλέπονται στα άρθρα 18 ΕΚ, 39 ΕΚ και 43 ΕΚ και στα άρθρα 28 και 31 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ και αποτελούν εμπόδιο στην άσκησή τους.

12. Η Επιτροπή ισχυρίζεται, κατ' ουσίαν, ότι το αποτέλεσμα του αποκλεισμού από το περιγραφόμενο φορολογικό πλεονέκτημα μπορεί να είναι η αποθάρρυνση των αλλοδαπών ή των Ούγγρων πολιτών που ζουν σε άλλο κράτος μέλος και έχουν αγοράσει ακίνητο από το να ασκήσουν το δικαίωμά τους ελεύθερης κυκλοφορίας και από το να εγκατασταθούν στην Ουγγαρία.

13. Η Επιτροπή θεωρεί ότι τα πρόσωπα αυτά, τα οποία μπορεί να έχουν ήδη καταβάλει φόρους ανάλογου ύψους στο κράτος στο οποίο διέμεναν προηγουμένως όταν αγόρασαν το ακίνητό τους, βρίσκονται σε κατάσταση αντικειμενικά συγκρίσιμη με εκείνη των προσώπων που αγόρασαν την προηγούμενη κατοικία τους στην Ουγγαρία. Κατά συνέπεια, τα πρόσωπα αυτά πρέπει να έχουν ίση μεταχείριση σε σχέση με τον ουγγρικό φόρο που επιβάλλεται στη μεταβίβαση ακινήτου. Ωστόσο, στον βαθμό που η επίμαχη ουγγρική νομοθεσία θέτει σε λιγότερο ευνοϊκή θέση εκείνους που αγόρασαν κατοικία σε αντικατάσταση της κατοικίας τους που βρισκόταν σε οποιοδήποτε άλλο κράτος μέλος —εφόσον πρέπει να πληρώσουν τον φόρο μεταβίβασης επί του συνολικού ποσού της αξίας του εν λόγω ακινήτου— σε σύγκριση με εκείνους οι οποίοι επίσης απέκτησαν κατοικία αλλά διέθεταν ήδη κατοικία εντός της Ουγγαρίας, αντιμετωπίζει πανομοιότυπες καταστάσεις κατ' άνισο τρόπο και ως εκ τούτου ενδέχεται να συνιστά ρύθμιση που εισάγει δυσμενή διάκριση.

14. Κατά την Επιτροπή, η διαφορετική αυτή μεταχείριση δεν δικαιολογείται αντικειμενικά.

15. Συναφώς, η Επιτροπή απορρίπτει την άποψη ότι οι επίμαχες φορολογικές ρυθμίσεις μπορούν να δικαιολογηθούν από την ανάγκη

να διατηρηθεί η συνοχή του φορολογικού συστήματος, καθόσον δεν υπάρχει άμεσος σύνδεσμος μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντιστάθμισης του πλεονεκτήματος αυτού, όπως απαιτείται κατά την πάγια επί του θέματος αυτού νομολογία. Ειδικότερα, δεν υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της απόκτησης άλλης κατοικίας, με τη συνακόλουθη υποχρέωση καταβολής φόρου, και την πώληση της προηγούμενης κατοικίας και τους φόρους που καταβλήθηκαν σε εκείνο το χρονικό σημείο, δεδομένου ότι μόνον ο Ούγγρος νομοθέτης θεωρεί τα ζητήματα αυτά ως συνδεόμενα.

16. Περαιτέρω, κατά την άποψη της Επιτροπής, η παραβίαση των θεμελιωδών ελευθεριών που καταγγέλλεται στην υπό κρίση υπόθεση δεν δικαιολογείται ούτε βάσει της αρχής της εδαφικότητας που επικαλέσθηκε η Ουγγρική Κυβέρνηση ούτε ως μέσο για την αποτροπή καταχρήσεων που ενδέχεται να προκύψουν σε σχέση με τη διαχείριση του επίμαχου φορολογικού πλεονεκτήματος ούτε βάσει των σοβαρών διοικητικών δυσκολιών και επιπλοκών τις οποίες υποστηρίζεται ότι μπορεί να αντιμετωπίσουν οι ουγγρικές αρχές στο πλαίσιο αυτό.

17. Η Επιτροπή παραδέχεται, ωστόσο, ότι η Δημοκρατία της Ουγγαρίας μπορεί να επιβάλει ειδικές υποχρεώσεις στον υποκείμενο στον φόρο προκειμένου να λάβει τις αναγκαίες πληροφορίες, αλλά οι υποχρεώσεις αυτές δεν μπορούν σε καμία περίπτωση να είναι δυσανάλογες προς τον επιδιωκόμενο σκοπό.

18. Η Ουγγρική Κυβέρνηση αμφισβητεί την άποψη της Επιτροπής ότι ο επίμαχος φορολογικός κανόνας, ο οποίος αφορά σαφώς την άμεση φορολογία, είναι αντίθετος προς τις διατάξεις της Συνθήκης και της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ για την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων και την ελευθερία εγκαταστάσεως.

19. Συναφώς, τονίζει, μεταξύ άλλων, ότι αυτοί που αγοράζουν ακίνητο ως κατοικία στην Ουγγαρία για πρώτη φορά και κατείχαν στο παρελθόν άλλη κατοικία σε άλλο κράτος μέλος δεν βρίσκονται σε κατάσταση συγκρίσιμη με την κατάσταση εκείνων που προβαίνουν σε αγορά κατοικίας για δεύτερη φορά στην Ουγγαρία, προκειμένου να αντικαταστήσουν κατοικία που βρίσκεται στην Ουγγαρία.

20. Ως ευρισκόμενοι στην ίδια θέση με οποιονδήποτε άλλον υπό την έννοια του επίμαχου φορολογικού νόμου πρέπει μάλλον να θεωρηθούν όλοι εκείνοι που αγοράζουν ακίνητο στην Ουγγαρία για πρώτη φορά, ενώ αυτοί που προβαίνουν σε δεύτερη αγορά ακινήτου στην Ουγγαρία προς αντικατάσταση ακινήτου που κατείχαν ήδη εκεί βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση μεταξύ τους. Στην πραγματικότητα, τα μέλη καθεμιάς από τις ομάδες αυτές αντιμετωπίζονται ισότιμα από την ουγγρική φορολογική νομοθεσία, ανεξαρτήτως ιθαγένειας ή κατοικίας. Κατά συνέπεια, το επίμαχο φορολογικό πλεονέκτημα δεν συνιστά δυσμενή μεταχείριση.

21. Η Ουγγρική Κυβέρνηση τονίζει στο πλαίσιο αυτό ότι η διάκριση μεταξύ εκείνων που επιθυμούν να αγοράσουν κατοικία στην Ουγγαρία για πρώτη φορά και εκείνων οι οποίοι αγοράζουν νέο ακίνητο στην

Ουγγαρία ενώ πωλούν ακίνητο για το οποίο έχει καταβληθεί ο φόρος μεταβίβασης δικαιολογείται αντικειμενικά διότι οι εξουσίες επιβολής φόρου της Ουγγαρίας επί της μεταβιβάσεως ακίνητης περιουσίας περιορίζονται στο έδαφός της. Επιπλέον, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου στην υπόθεση Schumacker, το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν χορηγεί σε αλλοδαπό ορισμένα φορολογικά πλεονεκτήματα τα οποία παρέχει στον ημεδαπό δεν αποτελεί, κατά κανόνα, δυσμενή διάκριση, εφόσον οι δύο αυτές κατηγορίες φορολογουμένων δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση [2].

22. Όσον αφορά το ζήτημα αν η επίμαχη ουγγρική νομοθεσία συνιστά εμπόδιο στο δικαίωμα της ελεύθερης κυκλοφορίας που εγγυώνται τα άρθρα της Συνθήκης που επικαλείται η Επιτροπή, η Ουγγρική Κυβέρνηση υπενθυμίζει ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η Συνθήκη δεν εξασφαλίζει στον πολίτη της Ένωσης ότι η μεταφορά των δραστηριοτήτων του σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο κατοικούσε προηγουμένως δεν ασκεί επιρροή από πλευράς φορολογίας. Λαμβανομένων υπόψη των διαφορών μεταξύ των φορολογικών νομοθεσιών των κρατών μελών, η εν λόγω μεταφορά μπορεί, ανάλογα με την περίπτωση, να συνεπάγεται για τον πολίτη ορισμένα πλεονεκτήματα ή μειονεκτήματα από πλευράς έμμεσης φορολογίας [3].

23. Εν πάση περιπτώσει, κατά την Ουγγρική Κυβέρνηση, έστω και αν η επίμαχη νομοθεσία πρέπει να θεωρηθεί ως συνιστώσα περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας, είναι αντικειμενικά δικαιολογημένη υπό το πρίσμα της φορολογικής αρχής της εδαφικότητας και από την ανάγκη διασφάλισης της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος. Όσον αφορά τον τελευταίο αυτόν δικαιολογητικό λόγο, η απαίτηση να υπάρχει «άμεσος σύνδεσμος» μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντιστάθμισής του δεν πρέπει να νοείται στενά όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, δεδομένου ότι δεν είναι απαραίτητο η μείωση του φόρου που χορηγείται για τη δεύτερη αγορά ακινήτου να αντιστοιχεί απολύτως προς τον φόρο που καταβλήθηκε στην πρώτη αγορά ακινήτου.

24. Η Ουγγρική Κυβέρνηση τονίζει, τέλος, ότι η υποχρέωση να ληφθεί υπόψη ο φόρος που μπορεί να έχει καταβληθεί στη μεταβίβαση ακινήτου σε άλλο κράτος μέλος θα οδηγούσε σε υπερβολική πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος και θα προσέκρουε σε σοβαρές διοικητικές δυσκολίες, καθώς δεν είναι δυνατόν, στην πράξη, να εξακριβωθεί κατά πόσον ή σε ποιο βαθμό επιβλήθηκε παρόμοιος φόρος μεταβίβασης στην αγορά ακινήτου εκτός Ουγγαρίας και να υπάρξει αποτελεσματική πρόληψη της κατάχρησης του επίμαχου φορολογικού πλεονεκτήματος. Αφετέρου, σε αντίθεση με όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, η αποφυγή μείωσης των φορολογικών εσόδων δεν αποτελεί στόχο της επίμαχης φορολογικής νομοθεσίας.

2 — Απόφαση της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 34).

3 — Επικαλούμενη, μεταξύ άλλων, την απόφαση της 12ης Ιουλίου 2005, C-403/03, Schempp (Συλλογή 2005, σ. I-6421, σκέψη 45).

Β — *Εκτίμηση*

25. Προκαταρκτικώς, κατά την άποψή μου, σε αντίθεση με όσα ισχυρίστηκε η Επιτροπή με την προσφυγή της, δεν υπάρχει λόγος να αμφισβητηθεί ο χαρακτηρισμός, από την Ουγγρική Κυβέρνηση, του φόρου επί της μεταβίβασης ακινήτων στην υπό κρίση υπόθεση ως μορφής άμεσης φορολογίας, στο μέτρο που είναι σαφές ότι εισπράττεται απευθείας από αυτόν που φέρει το οικονομικό βάρος του [4].

26. Όσον αφορά την απόφαση στην υπόθεση Ευρωπαϊκή Κοινότητα κατά Βελγίου, την οποία παρέθεσε η Επιτροπή στο πλαίσιο αυτό, αρκεί η διαπίστωση ότι η υπόθεση αυτή, πρώτον, αφορά διαφορετικό φόρο, δηλαδή τέλη καταχωρίσεως και ότι, δεύτερον, το Δικαστήριο, για να απαντήσει στα εκεί υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα, δέχθηκε, κατ' ουσίαν, τον προσδιορισμό, εκ μέρους του εθνικού δικαστηρίου, του επίμαχου στην υπόθεση εκείνη φόρου ως έμμεσου φόρου [5].

27. Τούτου λεχθέντος, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα εν λόγω κράτη πρέπει πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο [6].

28. Επομένως, είναι αναγκαίο να εξετασθεί αν, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, οι διατάξεις της ουγγρικής νομοθεσίας σχετικά με τη φορολογία επί των μεταβιβάσεων ακινήτων εξ επαχθούς αιτίας, και ιδίως το άρθρο 2, σε συνδυασμό με το άρθρο 21, παράγραφος 5, του νόμου XCIII, συνιστούν περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων και της ελευθερίας εγκαταστάσεως που προβλέπεται από τα άρθρα 18 ΕΚ, 39 ΕΚ και 43 ΕΚ, καθώς και από τα άρθρα 28 και 31 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.

29. Όσον αφορά, πρώτον, την αιτίαση ότι η Δημοκρατία της Ουγγαρίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 18 ΕΚ, 39 ΕΚ και 43 ΕΚ, πρέπει να σημειωθεί ότι το άρθρο 18 ΕΚ, το οποίο προβλέπει σε γενικές γραμμές το δικαίωμα κάθε πολίτη της Ένωσης να κυκλοφορεί και να διαμένει ελεύθερα στην επικράτεια των κρατών μελών, βρίσκει ειδική έκφραση στο άρθρο 39 ΕΚ όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των εργαζομένων και στο άρθρο 43 ΕΚ όσον αφορά την ελευθερία εγκαταστάσεως. Επομένως, πρέπει να εξεταστεί, πρώτον, αν το επίμαχο φορολογικό σύστημα αντιβαίνει στα άρθρα 39 ΕΚ και 43 ΕΚ και στη συνέχεια να εξεταστεί

4 — Όσον αφορά αυτή την κοινώς αποδεκτή διάκριση μεταξύ άμεσου και έμμεσου φόρου βλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα C. Stix-Hackl στην υπόθεση C-475/03, Banca Popolare di Cremona, (απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006 (Συλλογή 2006, σ. I-9373, σημεία 54 και 55).

5 — Απόφαση της 26ης Οκτωβρίου 2006, C-199/05 (Συλλογή 2006, σ. I-10485, ιδίως σκέψη 17).

6 — Βλ., π.χ., αποφάσεις της 17ης Ιανουαρίου 2008, C-152/05, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 2008, σ. I-39, σκέψη 16), της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer (Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 29), της 26ης Οκτωβρίου 2006, C-345/05, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (Συλλογή 2006, σ. I-10633, σκέψη 10), και της 18ης Ιανουαρίου 2007, C-104/06, Επιτροπή κατά Σουηδίας (Συλλογή 2007, σ. I-671, σκέψη 12).

το εν λόγω καθεστώς υπό το πρίσμα του άρθρου 18 ΕΚ [7].

30. Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να υπενθυμιστεί, εκ προοιμίου, ότι η περίπτωση κάθε υπηκόου κράτους μέλους, ανεξαρτήτως τόπου κατοικίας και ιθαγένειας, ο οποίος έχει κάνει χρήση του δικαιώματος ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων ή της ελευθερίας εγκαταστάσεως και έχει ασκήσει επαγγελματική δραστηριότητα σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο της κατοικίας του, εμπίπτει, αναλόγως της περιπτώσεως, στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 39 ΕΚ ή του άρθρου 43 ΕΚ [8].

31. Στη συνέχεια, πρέπει να επισημανθεί ότι οι σχετικές με την ελεύθερη κυκλοφορία των προσώπων διατάξεις της Συνθήκης επιδιώκουν να διευκολύνουν, όσον αφορά τους υπηκόους της Ένωσης, την άσκηση των πάσης φύσεως επαγγελματικών δραστηριοτήτων σε ολόκληρη την Ένωση και απαγορεύουν τη λήψη μέτρων που θα μπορούσαν να θέσουν σε δυσμενή μοίρα τους υπηκόους αυτούς, όταν επιδιώκουν να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα στο έδαφος άλλου κράτους μέλους [9].

32. Επομένως, οι κανόνες περί ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων και οι κανόνες που αφορούν την ελευθερία εγκαταστάσεως έχουν ως σκοπό, ιδίως, να εξασφαλίζουν εντός του κράτους μέλους υποδοχής την ίση μεταχείριση των αλλοδαπών με τους ημεδαπούς [10].

33. Εν προκειμένω, η επίμαχη φορολογική νομοθεσία και, ειδικότερα, το άρθρο 21, παράγραφος 5, του νόμου XCIII επικρίνεται από την Επιτροπή με το αιτιολογικό ότι, προκειμένου να προσδιοριστεί αν ο αγοραστής ακινήτου στην Ουγγαρία μπορεί να εκπέσει την αγοραία αξία, για τον υπολογισμό της βάσης επιβολής του φόρου μεταβιβάσεως ακινήτου εξ επαχθούς αιτίας, άλλου ακινήτου που πωλήθηκε εντός του έτους πριν ή μετά την αγορά του εν λόγω ακινήτου, διακρίνει βάσει του εάν το προηγούμενο ακίνητο που πωλήθηκε βρισκόταν στην Ουγγαρία. Κατά την Επιτροπή, το αποτέλεσμα της διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισης μεταξύ υποκειμένων στον φόρο, είτε αυτοί είναι αλλοδαποί είτε Ούγγροι πολίτες, που πωλούν ακίνητο που βρίσκεται στην Ουγγαρία και υποκειμένων στον φόρο που πωλούν ακίνητο που βρίσκεται εκτός Ουγγαρίας, είναι ότι το επίμαχο φορολογικό σύστημα εισάγει διακρίσεις και μπορεί να αποθαρρύνει τους εν λόγω φορολογούμενους από την άσκηση του δικαιώματός τους ελεύθερης κυκλοφορίας και εγκαταστάσεως.

34. Συναφώς, επισημαίνεται ότι οι παρατηρήσεις της Επιτροπής, η οποία φέρει το βάρος αποδείξεως της υποτιθέμενης παράβασης της νομοθεσίας της Ένωσης στο πλαίσιο

7 — Βλ., στο πνεύμα αυτό, Επιτροπή κατά Πορτογαλίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψεις 13 και 14), και Επιτροπή κατά Γερμανίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψεις 18 και 19).

8 — Βλ. αποφάσεις Επιτροπή κατά Γερμανίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 20), της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-152/03, Ritter-Coulais (Συλλογή 2006, σ. I-1711, σκέψη 31), της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, C-470/04, N (Συλλογή 2006, σ. I-7409, σκέψη 28), και της 18ης Ιουλίου 2007, C-212/05, Hartmann (Συλλογή 2007, σ. I-6303, σκέψη 17).

9 — Βλ. απόφαση Επιτροπή κατά Σουηδίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 17), της 15ης Δεκεμβρίου 195, C-415/93, Bosman (Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 94), της 2ας Οκτωβρίου 2003, C-232/01, van Lent (Συλλογή 2003, σ. I-11525, σκέψη 15), και της 29ης Απριλίου 2004, C-387/01, Weigel (Συλλογή 2004, σ. I-4981, σκέψη 52).

10 — Βλ., π.χ., απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2007, C-298/05, Columbus Container Services (Συλλογή 2007, σ. I-10451, σκέψη 33), και Επιτροπή κατά Σουηδίας (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 6, σκέψη 19).

προσφυγής λόγω παραβάσεως [11], ήταν ασαφείς ως προς το αν θεωρεί ότι η διαφοροποίηση που εισάγει η καταγγελλόμενη ουγγρική φορολογική νομοθεσία ισοδυναμεί με εισαγωγή δυσμενούς διάκρισης λόγω τόπου κατοικίας. Έτσι, αφενός, η Επιτροπή υποστήριξε ότι η επίμαχη νομοθεσία αποθαρρύνει ιδίως αυτούς που κατοικούν σε άλλο κράτος μέλος από το να εγκατασταθούν στην Ουγγαρία, π.χ., τους εργαζομένους σε άλλο κράτος μέλος. Αφετέρου, ρητώς απέρριψε την αναφορά της Ουγγρικής Κυβερνήσεως στην απόφαση Schumacker [12], υποστηρίζοντας στο πλαίσιο αυτό ότι η διάκριση στην οποία προέβη το επίμαχο φορολογικό σύστημα δεν βασίζεται στον τόπο κατοικίας, καθόσον η υπό κρίση υπόθεση αφορά φορολογουμένους οι οποίοι είτε είναι κάτοικοι Ουγγαρίας είτε πρόκειται να κατοικήσουν στην Ουγγαρία.

35. Εν πάση περιπτώσει, κατά την επιχειρηματολογία της Επιτροπής, η διάκριση φαίνεται να θεωρείται ότι απορρέει γενικά από τη λιγότερο ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση της μεταφοράς του τόπου κατοικίας από άλλο κράτος μέλος προς την Ουγγαρία, σε σύγκριση με τη μεταφορά του τόπου κατοικίας εντός της Ουγγαρίας. Η Επιτροπή φρονεί, κυρίως, ότι, σύμφωνα με την αρχή της (φορολογικής) ισότητας, η προηγούμενη διασυνοριακή κατάσταση πρέπει να έχει την ίδια φορολογική μεταχείριση με την τελευταία εσωτερική κατάσταση, δηλαδή, στην υπό κρίση υπόθεση, πρέπει να θεμελιώνεται το δικαίωμα στο επίμαχο φορολογικό πλεονέκτημα.

36. Όπως αμφότεροι οι διάδικοι στην παρούσα διαδικασία παραδέχονται στο πλαίσιο αυτό, το κατά πόσον είναι βάσιμη η άποψη της Επιτροπής, και, συνεπώς, η υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως, εξαρτάται από το εάν οι προαναφερθείσες περιπτώσεις —η περίπτωση του υποκειμένου στον φόρο που πωλεί ακίνητο που βρίσκεται στην Ουγγαρία, αφενός, και η περίπτωση του υποκειμένου στον φόρο που πωλεί ακίνητο που βρίσκεται εκτός Ουγγαρίας, αφετέρου— είναι αντικειμενικά συγκρίσιμες όσον αφορά το επίμαχο φορολογικό πλεονέκτημα (τη δυνατότητα εκπτώσεως της αγοραίας αξίας των πωληθέντων ακινήτων από τη βάση υπολογισμού του φόρου μεταβίβασης ακινήτου).

37. Αυτό αποτελεί στην πραγματικότητα συνέπεια του γεγονότος ότι, κατά πάγια νομολογία, η διάκριση δεν μπορεί να συνίσταται παρά στην εφαρμογή διαφορετικών κανόνων σε συγκρίσιμες καταστάσεις ή στην εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις [13].

38. Συνεπώς, μπορεί να γίνει επίκληση των διακρίσεων εις βάρος μιας κατηγορίας υποκειμένων στον φόρο σε σχέση με άλλη κατηγορία υποκειμένων στον φόρο μόνον εάν

11 — Βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, C-194/01, Επιτροπή κατά Αυστρίας (Συλλογή 2004, σ. 4579, σκέψη 34), και της 22ας Σεπτεμβρίου 1988, 272/86, Επιτροπή κατά Ελλάδας (Συλλογή 1988, σ. 4875, σκέψη 17).

12 — Απόφαση Schumacker (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψη 34).

13 — Βλ. συναφώς, π.χ., αποφάσεις της 22ας Μαρτίου 2007, C-383/05, Talotta (Συλλογή 2007, σ. I-2555, σκέψη 18), και της 18ης Ιουλίου 2007, C-182/06, Lakebrink και Peters-Lakebrink (Συλλογή 2007, σ. I-6705, σκέψη 27).

η κατάσταση των ομάδων αυτών είναι συγκρίσιμη όσον αφορά τους οικείους κανόνες φορολόγησης [14].

39. Όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, η Ουγγαρία οφείλει συνεπώς να χορηγήσει το επίμαχο φορολογικό πλεονέκτημα στους υποκειμένους στον φόρο που πωλούν ακίνητο ευρισκόμενο εκτός Ουγγαρίας μόνον εάν η κατάστασή τους θεωρείται ως αντικειμενικώς συγκρίσιμη, στο πλαίσιο του επίμαχου φόρου μεταβίβασης ακινήτων, με την κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο που πωλεί ακίνητο ευρισκόμενο εντός της Ουγγαρίας [15].

40. Πρέπει να σημειωθεί στο πλαίσιο αυτό ότι η Επιτροπή, τόσο με τις γραπτές παρατηρήσεις της όσο και κατά την προφορική διαδικασία, περιορίστηκε, κατ' ουσίαν, όσον αφορά την επιλογή της κατάλληλης προσέγγισης για την απάντηση στο ζήτημα του αντικειμενικά συγκρίσιμου στην υπό κρίση υπόθεση, να διευκρινίσει ότι, κατά την γνώμη της, δεν υπάρχει αντικειμενική διαφορά μεταξύ του υποκειμένου στον φόρο που αγοράζει ακίνητο για κατοικία στην Ουγγαρία και εκείνου που αγοράζει ακίνητο για κατοικία σε άλλη χώρα της Ένωσης.

41. Εκτός από το γεγονός ότι το επιχείρημα αυτό δεν είναι πειστικό, νομίζω ότι η ανάλυση της Επιτροπής στην παρούσα υπόθεση βασίζεται σε συλλογιστική η οποία δεν λαμβάνει επαρκώς υπόψη το γεγονός ότι, στο παρόν στάδιο ανάπτυξης του δικαίου της ΕΕ και της εναρμόνισης του εθνικού δικαίου στα θέματα των άμεσων φόρων, η Κοινότητα/Ένωση δεν μπορεί να νοηθεί ως αποτελούσα μία ενιαία «φορολογική περιοχή» ή φορολογική δικαιοδοσία, γεγονός που θα είχε ως αποτέλεσμα να μην ασκεί επιρροή ο τόπος κατοικίας των υποκειμένων στον φόρο ή η θέση των ακινήτων ή η μετακίνηση των φορολογουμένων εντός της εν λόγω περιοχής, όσον αφορά την υποχρέωσή τους καταβολής άμεσων φόρων.

42. Στην πραγματικότητα, όμως, από την άποψη της άμεσης φορολογίας, η Κοινότητα/Ένωση παρουσιάζεται ως ένα μωσαϊκό συνυπαρχόντων εθνικών φορολογικών συστημάτων και συνυπαρχουσών φορολογικών δικαιοδοσιών, όπου, κατ' αρχήν, κάθε κράτος μέλος καθορίζει την οργάνωση και τη σύλληψη του φορολογικού του συστήματος και ασκεί τις φορολογικές του εξουσίες, σύμφωνα με τη φορολογική αρχή της εδαφικότητας, σε σχέση με τις δραστηριότητες που πραγματοποιούνται στο έδαφός του [16].

43. Ακόμα κι αν η φορολογική δικαιοδοσία υπόκειται στις απαιτήσεις της νομοθεσίας της Κοινότητας/Ένωσης, και ειδικότερα στις θεμελιώδεις ελευθερίες, και παρόλο που η κατανομή των εθνικών φορολογικών εξουσιών συντονίζεται σε κάποιο βαθμό από συμβάσεις περί αποτροπής της διπλής φορολογίας, γεγονός παραμένει ότι εδαφικές πτυχές,

14 — Βλ. επίσης, συναφώς, αποφάσεις Schempp (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 29), και της 8ης Νοεμβρίου 2007, C-379/05, Amurta (Συλλογή 2007, σ. I-9569, σκέψη 33).

15 — Βλ., a contrario, απόφαση Schumacker (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 2, σκέψη 34).

16 — Βλ., στο πλαίσιο αυτό, αποφάσεις της 12ης Φεβρουαρίου 2009, C-67/08, Block (Συλλογή 2009, σ. I-883, σκέψεις 28 έως 30), της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann (Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψη 23). Όσον αφορά τη φορολογική αρχή της εδαφικότητας, βλ. αποφάσεις της 16ης Μαρτίου 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (Συλλογή 2007, σ. I-2107, σκέψη 75), και της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, Futura Participations (Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψη 22).

όπως ο τόπος κατοικίας ή η τοποθεσία του ακινήτου, μπορούν να επηρεάζουν αντικειμενικά την άσκηση των φορολογικών αρμοδιοτήτων εκ μέρους των κρατών μελών.

44. Αναμφίβολα, πάντως, το πρόβλημα έγκειται στο να προσδιοριστεί εάν σε συγκεκριμένη περίπτωση μπορεί η φορολογική νομοθεσία να βασίζεται σε ένα τέτοιο κριτήριο ή, με άλλα λόγια, αν οι περιπτώσεις δύο υποκειμένων στον φόρο είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες παρά τη διαφορά λόγω κατοικίας του υποκειμένου στον φόρο ή του τόπου που βρίσκεται το ακίνητο. Το ζήτημα αυτό πρέπει, εν πάση περιπτώσει, να προσδιοριστεί και να εκτιμηθεί σε συνάρτηση με τον σκοπό και το περιεχόμενο του συγκεκριμένου εθνικού φορολογικού καθεστώτος που προβλέπει την εν λόγω διάκριση [17].

45. Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί εν προκειμένω ότι ο επίμαχος φόρος συνιστά φόρο που επιβάλλεται στη μεταβίβαση ακινήτου εξ επαχθούς αιτίας. Όσον αφορά τα ακίνητα, είναι σύνηθες και στην πράξη, όπως υποστήριξε η Ουγγρική Κυβέρνηση, είναι σύμφωνο με τη φορολογική αρχή της εδαφικότητας να χρησιμοποιεί η εν λόγω φορολογία ως συνδετικό στοιχείο την τοποθεσία του ακινήτου. Επομένως, το κριτήριο αυτό είναι, ως τέτοιο, αντικειμενικά σύμφωνο με το είδος του επίμαχου φόρου.

46. Πρέπει να επισημανθεί στη συνέχεια ότι η Ουγγαρία, θεσπίζοντας το επίμαχο άρθρο 21, παράγραφος 5, του νόμου XCIII, επέλεξε να ασκήσει τη φορολογική της αρμοδιότητα επί της μεταβιβάσεως ακινήτων κατά τρόπο ώστε, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στην προαναφερθείσα διάταξη, η δεύτερη αγορά ακινήτου για κατοικία να φορολογείται μόνο με βάση τη διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας του αγορασθέντος ακινήτου και της αξίας του πωληθέντος ακινήτου. Δεν αμφισβητείται ότι η επιλογή αυτή είναι νόμιμη και εμπίπτει στη φορολογική δικαιοδοσία της Ουγγαρίας, όπως και το ότι θα ήταν επίσης νόμιμο είτε να μην επιβάλλεται κανένας φόρο στη μεταβίβαση ακινήτου που χρησιμοποιείται ως κατοικία είτε, αντιθέτως, να λαμβάνεται ως βάση εκτίμησης η αγοραία αξία του αγορασθέντος ακινήτου χωρίς να παρέχεται έκπτωση σε κάθε αγορά ενός τέτοιου ακινήτου.

47. Ακόμη και αν δεν απαιτείται, όπως απέδειξε η Επιτροπή, η έκπτωση που παρέχεται σύμφωνα με τον εν λόγω μηχανισμό να είναι αντίστοιχη του φόρου που επιβάλλεται στην πρώτη αγορά κατοικίας, γεγονός παραμένει ότι ο οικείος υποκείμενος στον φόρο υπέχει ήδη, βάσει της επίμαχης φορολογικής νομοθεσίας, υποχρέωση καταβολής ουγγρικού φόρου μεταβίβασης για το ακίνητο αυτό.

17 — Βλ., συναφώς, αποφάσεις Amurta (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 14, σκέψη 33), της 14ης Σεπτεμβρίου 1999, C-391/97, Frans Gschwind (Συλλογή 1999, σ. I-5451, σκέψη 26). Βλ., επίσης, απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, C-127/07, Arcelor Atlantique et Lorraine κ.λπ. (Συλλογή 2008, σ. I-9895, σκέψη 26). Επομένως, η νομολογία του Δικαστηρίου για το θέμα αυτό στον τομέα της άμεσης φορολογίας, όπως η απόφαση Schumacker (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 2) που επικαλέσθηκε η Ουγγρική Κυβέρνηση ή η απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen (Συλλογή 2004, σ. I-7477) που επικαλέσθηκε η Επιτροπή, πρέπει να ερμηνευθεί υπό το φως των περιστάσεων της εκάστοτε περίπτωσης και, ειδικότερα, υπό το φως του συγκεκριμένου επίμαχου φόρου και δεν μπορεί να μεταφερθεί άνευ ετέρου στην επίμαχη φορολογική νομοθεσία της υπό κρίση υπόθεσης.

48. Υπό το πρίσμα αυτό, η απαίτηση να λάβει υπόψη η Ουγγαρία την αγοραία αξία ακινήτου που αγοράσθηκε και πωλήθηκε σε άλλο κράτος μέλος και, κατά συνέπεια, να λάβει υπόψη μεταβίβαση ακινήτου από την οποία δεν εισέπραξε φόρο μεταβίβασης, θα έχει ως αποτέλεσμα σοβαρό περιορισμό στο επίπεδο και στην έκταση της φορολογίας την οποία νομίμως [18] επέλεξε η Ουγγαρία όσον αφορά τις μεταβιβάσεις κατοικιών.

49. Κατά την άποψή μου, επομένως, η Ουγγρική Κυβέρνηση ορθώς υποστήριξε ότι η κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο ο οποίος έχει αγοράσει και πωλήσει κατοικία εντός της Ουγγαρίας είναι, όσον αφορά το περιεχόμενο και τον σκοπό της επίμαχης φορολογικής νομοθεσίας, αντικειμενικά διαφορετική από την κατάσταση του υποκειμένου στον φόρο που αγόρασε και πώλησε κατοικία σε άλλο κράτος μέλος, διότι στην πρώτη περίπτωση η αγορά ακινήτου υπόκειται σε φόρο μεταβίβασης στην Ουγγαρία, ενώ στη δεύτερη περίπτωση η επίμαχη μεταβίβαση ακινήτου δεν υπόκειται, σύμφωνα με τη φορολογική αρχή της εδαφικότητας, σε φόρο στην Ουγγαρία.

50. Με άλλα λόγια, από την πλευρά των φορολογικών αρμοδιοτήτων της Ουγγαρίας, οι οποίες, σύμφωνα με τη φορολογική αρχή της εδαφικότητας περιορίζονται, όσον αφορά τον φόρο μεταβίβασης, σε δραστηριότητες εντός του εδάφους της, οι υποκείμενοι σε φόρο σε μια αμιγώς εσωτερική κατάσταση και οι υποκείμενοι σε φόρο σε μια διασυνοριακή κατάσταση απολαμβάνουν ίσης μεταχείρισης, καθόσον όποιος αγοράζει πρώτη φορά ακίνητο για κατοικία που βρίσκεται στην Ουγγαρία φορολογείται εφ' όλης της αγοραίας αξίας του οικείου ακινήτου, ενώ όποιος προβαίνει στη συνέχεια σε δεύτερη αγορά ακινήτου που βρίσκεται στην Ουγγαρία για κατοικία έχει το δικαίωμα, με την επιφύλαξη των προϋποθέσεων του άρθρου 21, παράγραφος 5, του νόμου XCIII, να φορολογηθεί με βάση τη διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας του αγορασθέντος ακινήτου και του (πρώτου) πωληθέντος ακινήτου.

51. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, το άρθρο 2 σε συνδυασμό με το άρθρο 21, παράγραφος 5, του νόμου XCIII, παρέχοντας τη δυνατότητα να λαμβάνεται υπόψη η αγοραία αξία του πωλούμενου ακινήτου για τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου μεταβίβασης ακινήτων μόνον υπό την προϋπόθεση ότι το εν λόγω ακίνητο βρίσκεται στην Ουγγαρία, δεν εισάγει δυσμενή διάκριση.

52. Στο μέτρο που η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το εν λόγω φορολογικό καθεστώς μπορεί, με την άρνηση χορήγησης του φορολογικού πλεονεκτήματος σε υποκειμένους στον φόρο που μεταβιβάζουν την κατοικία τους στην Ουγγαρία, να συνιστά παρά ταύτα περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των προσώπων, πρέπει να σημειωθεί ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η Συνθήκη δεν εξασφαλίζει στον πολίτη της Ένωσης ότι η μεταφορά των δραστηριοτήτων του σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο κατοικούσε προηγουμένως δεν ασκεί επιρροή από πλευράς φορολογίας. Λόγω των διαφορών μεταξύ των φορολογικών νομοθεσιών των κρατών μελών, μια τέτοια μεταφορά ενδέχεται, ανάλογα με την περίπτωση, να είναι ή να μην

18 — Βλ. σημείο 46, ανωτέρω.

είναι προς όφελος του πολίτη από φορολογικής απόψεως [19].

53. Συναφώς, η πιθανή «αποτρεπτική λειτουργία» του συγκεκριμένου φορολογικού συστήματος για τα πρόσωπα που επιθυμούν να κάνουν χρήση του δικαιώματός τους ελεύθερης κυκλοφορίας δεν είναι καταρχήν διαφορετική από αυτήν που μπορεί να προκληθεί απλώς λόγω της ύπαρξης οποιουδήποτε άμεσου φόρου σε ορισμένο κράτος μέλος ή λόγω του συγκριτικά υψηλού φορολογικού συντελεστή που το κράτος μέλος έχει, εν πάση περιπτώσει, την ευχέρεια να επιλέξει κατά την άσκηση της φορολογικής δικαιοδοσίας του. Το θέμα είναι ότι ένα τέτοιο περιοριστικό αποτέλεσμα οφείλεται μάλλον, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπό κρίση υποθέσεως, στις διαφορές μεταξύ των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών και όχι στη δυσμενή φορολογική μεταχείριση των διασυνοριακών περιπτώσεων που είναι συμφυής με την ίδια τη φορολογική νομοθεσία του κράτους μέλους, έτσι ώστε ένα τέτοιο αποτέλεσμα πρέπει να γίνει δεκτό ως συνέπεια της συνύπαρξης διαφορετικών εθνικών φορολογικών συστημάτων [20].

19 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Block (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 16, σκέψεις 34 και 35), Schempp (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 3, σκέψη 45), και της 15ης Ιουλίου 2004, C-365/02, Lindfors (Συλλογή 2004, σ. I-7183, σκέψη 34).

20 — Βλ. επίσης, στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις Block (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 16, σκέψη 28), της 14ης Νοεμβρίου 2006, C-513/04, Kerckhaert και Morres (Συλλογή 2006, σ. I-10967, σκέψη 20), και Columbus Container Services (προαναφερθείσα στην υποσημείωση 10, σκέψη 43). Έτσι, στην προκειμένη περίπτωση αν, π.χ., το κράτος μέλος στο οποίο έχει κάποιος αγοράσει ένα πρώτο ακίνητο ως κατοικία φορολογεί στο σύνολό της κάθε αγορά ακινήτου ως κατοικίας, συμπεριλαμβανομένης και της δεύτερης αγοράς, και με υψηλότερο φορολογικό συντελεστή από αυτόν που ισχύει στην Ουγγαρία, το γεγονός αυτό μπορεί, σύμφωνα με τη λογική του επιχειρήματος της Επιτροπής, να λειτουργήσει ως κίνητρο για το εν λόγω πρόσωπο, παρά το επίμαχο ουγγρικό φορολογικό σύστημα, για να εγκατασταθεί στην Ουγγαρία και να αγοράσει ένα δεύτερο ακίνητο για κατοικία εκεί, αντί να μετακινηθεί εντός του οικείου κράτους μέλους.

54. Επομένως, πρώτον, χωρίς να χρειάζεται να εκτιμηθεί αν η επίμαχη φορολογική νομοθεσία δικαιολογείται επίσης από την ανάγκη διατήρησης της συνοχής του φορολογικού συστήματος ή για την πρόληψη των φορολογικών καταχρήσεων, οι διατάξεις του άρθρου 2 σε συνδυασμό με το άρθρο 21, παράγραφος 5, του νόμου XCIII δεν αντιβαίνουν στα άρθρα 39 ΕΚ και 43 ΕΚ.

55. Δεύτερον, όσον αφορά τα πρόσωπα που δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα, το ίδιο συμπέρασμα ισχύει, για τους ίδιους λόγους, στην αιτίαση σχετικά με το άρθρο 18 ΕΚ.

56. Τρίτον, στο μέτρο που η Επιτροπή υποστηρίζει επίσης ότι η Δημοκρατία της Ουγγαρίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 28 και 31 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, οι οποίες είναι ουσιαστικά όμοιες με αυτές που υπέχει από τα άρθρα 39 ΕΚ και 43 ΕΚ και για τις οποίες η Επιτροπή δεν παρέθεσε χωριστή αιτιολογία, η εν λόγω αιτίαση πρέπει να απορριφθεί για τους ίδιους λόγους που εκτίθενται ανωτέρω.

57. Κατόπιν των προεκτεθέντων, καταλήγω στο συμπέρασμα ότι η υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως πρέπει να απορριφθεί.

V — Πρόταση

58. Κατά συνέπεια, προτείνω στο Δικαστήριο:

1) να απορρίψει την προσφυγή ως αβάσιμη,

2) να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.