JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JÁN MAZÁK
9 päivänä joulukuuta 2010[1]

I Johdanto

1. Nyt esillä olevalla, komission 8.7.2009 nostamalla jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevalla kanteella komissio on vaatinut unionin tuomioistuinta toteamaan, että Unkari ei ole noudattanut EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklan ja ETA:n perustamissopimuksen 28 ja 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan asunto-omaisuuden korvaamista Unkarissa sijaitsevan asunto-omaisuuden hankinnalla kohdellaan epäedullisemmin kuin Unkarissa sijaitsevan asunto-omaisuuden korvaamista asunto-omaisuuden hankinnalla Unkarista.

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

2. Vuonna 1995 tuloverosta annetussa laissa CXVII (jäljempänä laki CXVII) 63 §:n säädetään seuraavaa: ”Kiinteän omaisuuden ja siihen liittyvien oikeuksien myynnistä saatavasta tulosta maksettava vero on 25 prosenttia. – – Maksettavasta verosta vähennetään (tai veroa ei peritä) omaisuuden tai siihen liittyvien oikeuden myynnistä saatavan tulon siitä osasta maksettavan veron määrä (asunnonhankkimisvähennys), jonka yksityishenkilö on käyttänyt asumiskäyttöön tarkoitetun kiinteistön hankkimiseen itselleen, läheiselle perheenjäsenelleen tai entiselle puolisolleen tulon saamista edeltävien 12 kuukauden tai sitä seuraavien 60 kuukauden aikana (asunnonhankkimisvähennyksen syy).” Asunnonhankkimisvähennys myönnetään vain, jos sijoitus koskee Unkarissa sijaitsevaa asunto-omaisuutta.

3. Vuonna 1990 veroista annetun lain XCIII (jäljempänä laki XCIII) 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Omaisuusveroa maksetaan omaisuuden perimisestä ja lahjoituksista ja vastikkeellisesta omaisuuden luovuttamisesta.”

4. Lain XCIII 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

”– – säännöksiä omaisuuden lahjoittamisesta ja vastikkeellisesta omaisuuden luovutuksesta

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

perittävästä verosta sovelletaan Unkarissa sijaitsevaan kiinteään omaisuuteen ja sellaiseen liittyviin oikeuksiin, mikäli kansainvälisissä sopimuksissa ei muuta määrätä.”

5. Lain XCIII 21 §:n 5 momentissa säädetään lisäksi seuraavaa:

”– – Jos yksityinen hankkija myy toisen asuntonsa vuoden sisällä ennen hankintaa tai sen jälkeen, veron laskentaperuste on hankitun omaisuuden bruttomääräisen markkina-arvon ja myydyn omaisuuden bruttomääräisen markkina-arvon välinen erotus.”

III Kanteen nostamista edeltänyt menettely ja oikeudenkäyntimenettely

6. Komissio kiinnitti 23.3.2007 päivätyssä kirjeessään Unkarin hallituksen huomion siihen, että kiinteän omaisuuden luovutusta koskeva Unkarin verolainsäädäntö näytti rikkovan Unkarin tasavallan EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklan ja ETA:n perustamissopimuksen vastaavien artiklojen mukaisia velvoitteita.

7. Komissio esitti, että lain CXVII ja lain XCIII säännökset loukkaavat henkilöiden vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisvapautta koskevia periaatteita, koska niissä määrätään asunto-omaisuuden hankinnasta Unkarissa suurempi vero silloin, kun siihen liittyy toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan asunto-omaisuuden myynti, kuin silloin, kun asiaan liittyvä myynti koskee asunto-omaisuutta Unkarin alueella. Syrjivän luonteensa takia kyseiset säännökset ovat siten este työntekijöiden ja pääoman vapaalle liikkuvuudelle sekä sijoittautumisvapaudelle.

8. Unkarin hallitus myönsi 8.8.2007 päivätyssä kirjeessään, että lain CXVII 63 §:n säännökset rikkovat yhteisön (nyt unionin) lainsäädäntöä, ja ilmoitti aikeestaan hyväksyä uutta lainsäädäntöä taatakseen verovelvollisten tasavertaisen kohtelun. Lain XCIII 21 §:n 5 momentin osalta Unkarin hallitus kuitenkin pysyi kannassaan, jonka mukaan säännökset ovat yhteensopivia EU:n vapaata liikkuvuutta koskevien sääntöjen kanssa.

9. Komissio esitti 27.6.2008 perustellun lausunnon, jossa se piti kiinni 23.3.2007 päivätyssä virallisessa huomautuksessa esittämistään moitteista lain XCIII 2 §:n ja 21 §:n 5 momentin osalta ja toisti kantansa, jonka mukaan kyseiset Unkarin verolainsäädännön säännökset rikkovat EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklaa.

10. Koska Unkarin viranomaiset vastauksessaan perusteltuun lausuntoon periaatteessa pitivät kiinni kannastaan, jonka mukaan

Unkarin verolainsäädännön säännökset ovat yhteensopivia EU:n lainsäädännön kanssa, komissio päätti nostaa nyt käsiteltävän kanteen.

IV Analyysi

A *Asianosaisten pääasialliset perustelut*

11. Komissio katsoo, että koska käsiteltävissä Unkarin verolainsäädännön säännöksissä annetaan, omaisuuden luovutuksesta maksettavan veron perusteen määrittämiseksi, mahdollisuus vähentää myydyn omaisuuden markkina-arvo hankitun omaisuuden markkina-arvosta Unkarin alueella sijaitsevan asunto-omaisuuden kohdalla mutta evätään samalla tällainen vähennys, jos myyty asunto-omaisuus sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa, säännökset ovat EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklassa ja ETA:n perustamissopimuksen 28 ja 31 artiklassa säädettyjen henkilöiden vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisvapautta koskevien periaatteiden vastaisia ja rajoittavat näiden vapauksien käyttämistä.

12. Komissio väittää siis, että ulkomaalaiset tai toisessa jäsenvaltiossa asuvat tai sieltä omaisuutta hankkineet Unkarin kansalaiset eivät ehkä halua käyttää vapauttaan liikkua ja sijoittautua Unkariin edellä kuvaillun veroedun pois sulkemisen takia.

13. Komissio katsoo, että tällaiset henkilöt, jotka ovat jo saattaneet maksaa vastaavan määrän veroja valtiossa, jossa he asuivat aiemmin ostaessaan asuntonsa, ovat tilanteessa, joka on objektiivisesti verrattavissa niiden henkilöiden tilanteeseen, jotka ostivat edellisen asuntonsa Unkarissa. Näin ollen tällaisia henkilöitä on kohdeltava tasaveroisesti omaisuuden luovutuksesta perittävän Unkarin veron osalta. Koska kyseisessä Unkarin lainsäädännössä asetetaan ne, jotka hankkivat asunto-omaisuutta korvaamaan missä tahansa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaa asunto-omaisuutta, epäedullisempaan asemaan – siinä mielessä, että heidän on maksettava varainsiirtovero kyseisen omaisuuden arvon koko summasta – kuin ne, jotka myös hankkivat omaisuutta mutta joilla jo oli omaisuutta Unkarin alueella, siinä kuitenkin kohdellaan samankaltaisia tilanteita eri tavoin, ja siten se voi merkitä syrjintää.

14. Komission mukaan tämä erilainen kohtelu ei ole objektiivisesti perusteltua.

15. Tältä osin se torjuu kannan, jonka mukaan käsiteltävänä olevat verosäännöt voitaisiin perustella tarpeella taata verojärjestelmän

johdonmukaisuus, sillä asiassa ei ole välitöntä yhteyttä kyseessä olevan veroedun ja veroa kannettaessa tapahtuvan veroedun kompensoinnin välillä, kuten vakiintuneessa oikeuskäytännössä edellytetään. Tarkemmin sanottuna ei ole välitöntä yhteyttä toisen asunnon hankinnan, josta aiheutuu velvollisuus maksaa veroa, ja ensimmäisen asunnon myynnin ja kyseisenä ajankohtana maksettujen verojen välillä, sillä nämä ovat asioita, joilla ainoastaan Unkarin lainsäädännössä katsotaan olevan yhteys.

16. Lisäksi komission mielestä perusvapauksien rikkomista, josta käsiteltävässä kanteessa on kyse, ei voida perustella alueperiaatteella – johon Unkarin hallitus on vedonnut – tai tavoitteella ehkäistä väärinkäytöksiä, joita voi ilmetä kyseisen veroedun myöntämisen yhteydessä, eikä niillä huomattavilla hallinnollisilla vaikeuksilla ja ongelmilla, joita Unkarin viranomaisille, kuten ne väittävät, saattaa tässä yhteydessä aiheutua.

17. Komissio myöntää kuitenkin, että Unkarin tasavallalla on oikeus säätää tietyistä vaatimuksista tarvitsemiensa tietojen saamiseksi. Tällaiset vaatimukset eivät kuitenkaan saa olla suhteettomia tavoitellun päämäärän kannalta.

18. Unkarin hallitus kiistää komission näkemyksen, jonka mukaan käsiteltävänä oleva verosääntö, joka selvästi koskee välitöntä verotusta, on perustamissopimuksen ja ETA-sopimuksen henkilöiden vapaata liikkumista ja sijoittautumisvapautta koskevien määräysten vastainen.

19. Tältä osin Unkarin hallitus korostaa erityisesti sitä, että henkilöt, jotka hankkivat asunto-omaisuutta Unkarista ensimmäistä kertaa ja sitä ennen ovat omistaneet tällaista omaisuutta toisessa jäsenvaltiossa, eivät ole tilanteessa, jota voidaan verrata sellaisten henkilöiden tilanteeseen, jotka hankkivat toisen kerran asunto-omaisuutta Unkarista korvatakseen Unkarissa sijaitsevaa omaisuutta.

20. Sen sijaan kaikkien niiden, jotka hankkivat omaisuutta Unkarin alueelta ensimmäistä kertaa, on katsottava olevan kyseisen verolain kannalta samassa asemassa, ja samassa asemassa ovat toisaalta kaikki ne, jotka hankkivat toisen kerran omaisuutta Unkarin alueelta korvatakseen siellä jo omistamaansa omaisuutta. Itse asiassa kumpaankin ryhmään kuuluvia kohdellaan tasavertaisesti Unkarin verolaissa, riippumatta kansallisuudesta ja asuinpaikasta. Käsiteltävänä oleva veroetu ei näin ollen ole syrjintää.

21. Unkarin hallitus huomauttaa tässä yhteydessä, että eron tekeminen niiden välillä, jotka haluavat hankkia asunto-omaisuutta Unkarista ensimmäistä kertaa, ja niiden

välillä, jotka myydessään omaisuutta, josta varainsiirtovero on jo kannettu, hankkivat uutta omaisuutta Unkarista, on objektiivisesti perusteltua sen takia, että Unkarin verotustoimivalta kiinteän omaisuuden luovutuksen osalta rajoittuu sen omaan alueeseen. Lisäksi, kuten selviää unionin tuomioistuimen asiassa Schumacker annettuun tuomioon perustuvasta oikeuskäytännöstä, se tosiasia, ettei jokin jäsenvaltio myönnä muualla asuvalle tiettyjä veroetuja, joita se myöntää maassa asuvalle, ei ole pääsääntöisesti syrjintää, koska nämä kaksi veronmaksajaryhmää eivät ole toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa. [2]

22. Sen kysymyksen osalta, rajoittaako kyseinen Unkarin lainsäädäntö komission mainitsemien perustamissopimuksen artiklojen nojalla myönnettyä oikeutta vapaaseen liikkumiseen, Unkarin hallitus muistuttaa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksessa ei taata unionin kansalaiselle, että hänen toimintansa siirtämisellä siihenastisesta asuinvaltiosta toiseen jäsenvaltioon ei olisi vaikutusta verotukseen. Jäsenvaltioiden verolainsäädännön erojen takia tällaisesta siirrosta saattaa olla kansalaiselle välillisen verotuksen kannalta hyötyä tai sitten ei, olosuhteiden mukaan. [3]

23. Joka tapauksessa Unkarin hallitus katsoo, että vaikka kyseisen lainsäädännön katsottaisiin rajoittavan vapaata liikkuvuutta, se on objektiivisesti perusteltu verotuksen alueperiaate huomioon ottaen ja voidaan perustella myös tarpeella taata kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus. Jälkimmäisen perusteen osalta vaatimusta välittömästä yhteydestä kyseessä olevan veroedun ja sen kompensoinnin välillä ei pidä tulkita niin tiukasti kuin komissio väittää, koska toisen omaisuuden hankinnan yhteydessä myönnettävän verovähennyksen ei välttämättä tarvitse vastata täsmälleen ensimmäisen omaisuuden hankinnan yhteydessä perittyä veroa.

24. Unkarin hallitus painottaa vielä, että velvoite ottaa huomioon vero, joka on mahdollisesti peritty omaisuuden luovutuksesta toisessa jäsenvaltiossa, johtaisi Unkarin verojärjestelmän liialliseen monimutkaisuuteen ja aiheuttaisi vakavia hallinnollisia vaikeuksia, koska ei ole käytännössä mahdollista varmistaa, onko kiinteän omaisuuden hankinnasta jossain Unkarin ulkopuolella peritty vastaavaa varainsiirtoveroa – ja jos sitä on peritty, niin miten paljon –, eikä myöskään ole mahdollista ehkäistä tehokkaasti kyseessä olevan veroedun väärinkäyttöä. Toisaalta kyseessä olevan verolainsäädännön tavoitteena ei ole, toisin kuin komissio esittää, välttää verotulojen pienenemistä.

2 – Asia C-279/93, Schumacker, tuomio 22.11.1994 (Kok., s. I-225, 34 kohta).

3 – Ks. mm. asia C-403/03, Schempp, tuomio 27.1. (Kok., s. I-6421, 45 kohta).

B *Asian arviointi*

25. Ensinnäkään mielestäni ei ole syytä, toisin kuin komissio kanteessaan väittää, kyseenalaistaa Unkarin hallituksen luonnehdintaa nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa kyseessä olevasta kiinteän omaisuuden luovutuksesta perittävästä omaisuusverosta välittömän veron muotona sikäli kuin se ilmeisesti kannetaan suoraan henkilöltä, johon sen aiheuttama taloudellinen rasitus kohdistuu. [4]

26. Asiassa Euroopan yhteisö vastaan Belgia annetusta tuomiosta, johon komissio vetoaa tässä yhteydessä, on riittävää todeta, että ensinnäkin kyseinen tapaus koski eri veroa, nimittäin rekisteröintimaksua, ja toiseksi vastatakseen sille esitettyihin kysymyksiin yhteisöjen tuomioistuin periaatteessa hyväksyi kansallisen tuomioistuimen kyseisessä tapauksessa käsiteltävänä olleelle verolle antaman luokituksen eli luokituksen välilliseksi veroksi. [5]

27. On kuitenkin syytä muistuttaa, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan huolimatta siitä, että välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta. [6]

28. Näin ollen on harkittava, rajoittavatko, kuten komissio väittää, kiinteän omaisuuden vastikkeellisten luovutusten verotukseen liittyvän Unkarin lainsäädännön säännökset, ja erityisesti lain XCIII 2 § yhdessä 21 §:n 5 momentin kanssa, EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklaan ja ETA:n perustamissopimuksen 28 ja 31 artiklaan kirjattuja henkilöiden vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisvapautta.

29. Ensinnäkin moitteesta, jonka mukaan Unkarin tasavalta ei ole noudattanut EY 18, EY 39 ja EY 43 artiklan mukaisia velvoitteitaan, on todettava, että EY 18 artiklasta, jossa määritetään yleisesti kaikilla unionin kansalaisilla oleva oikeus liikkua ja oleskella vapaasti jäsenvaltioiden alueella, on erityisilmaus työntekijöiden vapaan liikkuvuuden osalta EY 39 artiklassa ja sijoittautumisvapauden osalta EY 43 artiklassa. Näin ollen on asianmukaista pohtia ensin, onko käsiteltävänä oleva verojärjestelmä EY 39 ja EY 43 artiklan vastainen,

4 – Tästä yleisesti hyväksytystä erosta välittömän ja välillisen veron välillä ks. julkisasiamies Stix-Hacklin antama ratkaisuehdotus asiassa C-475/03, Banca Popolare di Cremona, tuomio 14.3.2006 (Kok., s. I-9373, ratkaisuehdotuksen 54 ja 55 kohta).

5 – Asia C-199/05, tuomio 27.4.2006 (Kok., s. I-10485, erityisesti 17 kohta).

6 – Ks. esim. asia C-152/05, komissio v. Saksa, tuomio 28.6.2007 (Kok., s. I-39, 16 kohta); asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 7.4.2005 (Kok., s. 10837, 29 kohta); asia C-345/05, komissio v. Portugali, tuomio 26.10.2006 (Kok., s. I-10633, 10 kohta) ja asia C-104/06, komissio v. Ruotsi, tuomio 18.1.2007 (Kok., s. I-671, 12 kohta).

ennen kuin siirrytään tarkastelemaan järjestelmää EY 18 artiklan valossa. [7]

30. Tässä yhteydessä on heti aluksi muistutettava, että kaikki jäsenvaltioiden kansalaiset, jotka käyttävät tai ovat käyttäneet oikeuttaan työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen tai sijoittautumisvapauteen ja tehneet työtä asuinvaltionsa ulkopuolisessa jäsenvaltiossa, kuuluvat asuinpaikastaan ja kansalaisuudestaan riippumatta EY 39 tai EY 43 artiklan soveltamisalaan. [8]

31. Lisäksi on huomattava, että henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevilla perustamissopimuksen määräyksillä on tarkoitus helpottaa unionin kansalaisten kaikenlaista ansiotyön tekemistä koko unionin alueella, ja kyseisten määräysten vastaisia ovat kaikki toimenpiteet, joilla voi olla epäsuotuisa vaikutus näihin kansalaisiin, kun he haluavat harjoittaa taloudellista toimintaa toisen jäsenvaltion alueella. [9]

32. Työntekijöiden vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisvapautta koskevien sääntöjen tarkoituksena on erityisesti sen varmistaminen, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia. [10]

33. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa komissio kritisoi kyseistä verolainsäädäntöä, erityisesti lain XCIII 21 §:n 5 momenttia, sillä perusteella, että sen määrittämiseksi, voiko asunto-omaisuutta Unkarista hankkiva vähentää omaisuuden vastikkeellisista luovutuksista kannettavan veron perusteen laskemiseksi toisen, enintään vuosi ennen kyseisen omaisuuden hankintaa tai vuosi sen jälkeen myydyn omaisuuden kaupallisen arvon, lainsäädännössä tehdään ero sillä perusteella, sijaitseeko aiemmin omistettu ja myyty omaisuus Unkarissa. Komission mukaan verovelvollisten, olivatpa he sitten muiden valtioiden tai Unkarin kansalaisia, jotka myyvät Unkarissa sijaitsevaa omaisuutta, ja verovelvollisten, jotka myyvät Unkarin alueen ulkopuolella sijaitsevaa omaisuutta, erilaisesta verokohtelusta aiheutuu, että käsiteltävänä oleva verojärjestelmä on syrjivä ja saattaa aiheuttaa sen, että tällaiset verovelvolliset eivät halua käyttää liikkumis- ja sijoittautumisvapauttaan.

34. Tältä osin on mainittava, että komission esittämät seikat, joiden perusteella se on velvollinen osoittamaan todeksi väitetyn yhteisön/unionin lainsäädännön rikkomisen

7 – Ks. tältä osin edellä alaviitteessä 6 mainitut asia komissio v. Portugali, tuomion 13 ja 14 kohta ja asia komissio v. Saksa, tuomion 18 ja 19 kohta.

8 – Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia komissio v. Saksa, tuomion 20 kohta; asia C-152/03, Ritter-Coulais, tuomio 1.3.2005 (Kok., s. I-1711, 31 kohta); asia C-470/04, N, tuomio 30.3.2006 (Kok., s. I-7409, 28 kohta) ja asia C-212/05, Hartmann, tuomio 28.9.2006 (Kok., s. I-6303, 17 kohta).

9 – Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia komissio v. Ruotsi, tuomion 17 kohta; asia C-415/93, Bosman, tuomio 20.9.1995 (Kok., s. I-4921, 94 kohta); asia C-232/01, van Lent, tuomio 5.12.2002 (Kok., s. I-11525, 15 kohta) ja asia C-387/01, Weigel, tuomio 3.7.2003 (Kok., s. I-4981, 52 kohta).

10 – Ks. esim. asia C-298/05, Columbus Container Services, tuomio 29.3.2007 (Kok., s. I-10451, 33 kohta) ja edellä alaviitteessä 6 mainittu asia komissio v. Ruotsi, tuomion 19 kohta.

jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa kanteessa,[11] ovat monitulkintaisia siltä osin, katsooko komissio moitittavan Unkarin verolainsäädännön nojalla tehtävän eron olevan syrjintää asuinpaikan perusteella. Yhtäältä komissio väittää, että moitittu lainsäädäntö tekee Unkariin sijoittautumisen – esimerkiksi ottamalla vastaan työtehtävän siellä – vähemmän houkuttelevaksi henkilöille, jotka asuvat toisessa jäsenvaltiossa. Toisaalta se nimenomaan riitauttaa Unkarin hallituksen viittauksen Schumacker-oikeuskäytäntöön[12] toteamalla tässä yhteydessä, että käsiteltävänä olevassa verojärjestelmässä tehtävä ero ei perustu asuinpaikkaan, koska käsiteltävänä oleva tapaus koskee veronmaksajia, jotka joko asuvat Unkarissa tai ovat siirtymässä sinne asumaan.

35. Joka tapauksessa komission perustelujen mukaan syrjintää ilmeisesti katsotaan aiheutuvan yleisesti siitä, että asuinpaikan vaihtoa toisesta jäsenvaltiosta Unkariin kohdellaan verotuksen osalta epäedullisemmin kuin asuinpaikan vaihtoa Unkarin sisällä. Komissio katsoo etenkin, että (verotuksellisen) yhdenvertaisuuden periaatteen mukaan ensin mainittua useaa valtiota koskevaa tilannetta olisi kohdeltava verotuksen osalta samoin kuin jälkimmäistä valtion sisäistä tilannetta eli sen pitäisi oikeuttaa nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa kyseessä olevaan veroetuun.

36. Kuten molemmat tämän oikeudenkäynnin asianosaiset ovat myöntäneet, se, onko komission kanta ja siten tämä jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva menettely perusteltu, riippuu siitä, ovatko edellä mainitut tilanteet – yhtäältä Unkarissa sijaitsevaa kiinteää omaisuutta myyvän veronmaksajan tilanne ja toisaalta Unkarin ulkopuolella sijaitsevaa kiinteää omaisuutta myyvän veronmaksajan tilanne – objektiivisesti toisiinsa rinnastettavia käsiteltävänä olevan veroedun (mahdollisuus vähentää myydyn omaisuuden markkina-arvo varainsiirtoveron perusteesta) kannalta.

37. Tämä on itse asiassa seurausta siitä, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan syrjintää voi olla ainoastaan erilaisten sääntöjen soveltaminen samankaltaisiin tilanteisiin tai samojen sääntöjen soveltaminen erilaisiin tilanteisiin.[13]

38. Vastaavasti yhtä verovelvollisten ryhmää voidaan väittää syrjittävän toiseen verovelvollisten ryhmään verrattuna ainoastaan, jos näiden ryhmien tilanteet ovat toisiinsa

11 – Ks. mm. asia C-194/01, komissio v. Itävalta, tuomio 25.9.2003 (Kok., s. I-4579, 34 kohta) ja asia 272/86, komissio v. Kreikka, tuomio 28.4.1988, (Kok., s. 4875, 17 kohta).

12 – Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Schumacker, tuomion 34 kohta.

13 – Ks. tästä esim. asia C-383/05, Talotta, tuomio 16.11.2006 (Kok., s. I-2555, 18 kohta) ja asia C-182/06, Lakebrink and Peters-Lakebrink, tuomio 29.3.2007 (Kok., s. I-6705, 27 kohta).

rinnastettavissa kyseessä olevien verosääntöjen kannalta. [14]

39. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa Unkarin on näin ollen sallittava kyseinen veroetu verovelvollisille, jotka myyvät asunto-omaisuutta Unkarin alueen ulkopuolella, vain, jos heidän tilannettaan voidaan pitää – käsiteltävänä olevan, omaisuuden luovutuksesta perittävän veron kannalta – objektiivisesti samankaltaisena kuin sellaisen verovelvollisen tilannetta, joka myy Unkarin alueella sijaitsevaa omaisuutta. [15]

40. Tässä yhteydessä on todettava, että sekä kirjelmissään että suullisessa käsittelyssä komissio oikeastaan tyytyi toteamaan sen osalta, mikä on asianmukainen lähestymistapa vastattaessa kysymykseen tilanteiden objektiivisesta rinnastettavuudesta nyt käsiteltävänä olevassa asiassa, että sen mielestä ei ole objektiivista eroa Unkarissa ensimmäistä asuntoa hankkivan verovelvollisen ja jossain muualla unionissa ensimmäistä asuntoa hankkivan verovelvollisen välillä.

41. Sen lisäksi, että kyseinen perustelu ei juurikaan vakuuta, olen sitä mieltä, että komission analyysi nyt käsiteltävänä olevassa asiassa perustuu näkemykseen, jonka yhteydessä ei riittävästi oteta huomioon sitä, että välittömiä veroja koskevan unionin lainsäädännön kehityksen ja kansallisen lainsäädännön yhdenmukaistamisen tässä vaiheessa emme voi katsoa yhteisöä/unionia yhteiseksi ”verotusalueeksi” tai verotusvallaksi, mikä tekisi verovelvollisten tai omaisuuden sijainnista tai liikkumisesta kyseisellä alueella merkityksetöntä välittömien verojen maksuvelvollisuuden kannalta.

42. Todellisuudessa kuitenkin yhteisö/unioni on välittömän verotuksen näkökulmasta rinnakkaisten kansallisten verojärjestelmien ja verotusvaltojen mosaiikki, jossa periaatteessa jokainen jäsenvaltio määrittää verojärjestelmänsä organisoinnin ja sisällön ja käyttää verotuksen alueperiaatteen mukaisesti verotusvaltaansa alueellaan harjoitettavaan toimintaan. [16]

43. Vaikka verotusvaltaa koskevat yhteisön/unionin oikeuden vaatimukset, etenkin perusvapaudet, ja vaikka kansallisten verotusvaltojen kohdentamista koordinoivat jossakin määrin jäsenvaltioiden verosopimukset, on silti tosiasia, että alueelliset näkökohdat,

14 – Ks. tältä osin myös edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Schempp, tuomion 29 kohta ja asia C-379/05, Amurta, tuomio 7.6.2007 (Kok., s. I-9569, 33 kohta).

15 – Ks. toisin edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Schumacker, tuomion 34 kohta.

16 – Ks. tässä yhteydessä asia C-67/08, Block, tuomio 12.2.2009 (Kok., s. I-883, 28–30 kohta) ja asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992 (Kok., s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1, 23 kohta); verotuksen alueperiaatteesta ks. asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007 (Kok., s. I-2107, 75 kohta) ja asia C-250/95, Futura Participations, tuomio 15.5.1997 (Kok., s. I-2471, 22 kohta).

kuten asuinpaikka tai paikka, jossa omaisuus sijaitsee, voivat olla objektiivisesti merkittäviä jäsenvaltioiden verotusvallan käytön kannalta.

44. Ongelma on kuitenkin kieltämättä sen tunnistaminen, voiko verolainsäädäntö tietyssä tapauksessa perustua tällaiseen kriteeriin tai, toisin sanoen, ovatko kahden veronmaksajan tilanteet veronmaksajan asuinpaikkaan tai omaisuuden sijaintiin liittyvästä erosta huolimatta toisiinsa objektiivisesti rinnastettavia. Tämä kysymys on joka tapauksessa ratkaistava ottaen huomioon sen nimenomaisen kansallisen verojärjestelmän tarkoitus ja sisältö, jossa kyseessä oleva ero tehdään. [17]

45. Tältä osin on pidettävä mielessä nyt käsiteltävässä asiassa, että kyseessä oleva vero on vastikkeellisesta omaisuuden luovutuksesta kannettava vero. Kiinteän omaisuuden kohdalla ei ole epätavallista – ja itse asiassa, kuten Unkarin hallitus on esittänyt, se on verotuksen alueperiaatteen mukaista –, että tällainen verotus liitetään paikkaan, jossa kiinteä omaisuus sijaitsee. Tämä kriteeri on näin ollen sinänsä objektiivisesti yhdenmukainen kyseessä olevan verotyypin kanssa.

46. Lisäksi on huomattava, että hyväksymällä riidanalaisen lain XCIII 21 §:n 5 momentin Unkari on päättänyt käyttää omaisuuden luovutusta koskevaa verotusvaltaansa siten, että edellä mainitussa säännöksessä määritettyjen edellytysten toteutuessa toista asunto-omaisuuden hankintaa verotetaan ainoastaan hankitun omaisuuden ja myydyn omaisuuden markkina-arvon välisen erotuksen perusteella. Sitä, että tämä valinta on perusteltu ja kuuluu Unkarin verotukselliseen itsemääräämisoikeuteen, ei ole kiistetty, sillä sen olisi perusteltua joko jättää asunto-omaisuuden luovutus kokonaan verottamatta tai käänteisesti käyttää veroperusteena hankitun omaisuuden markkina-arvoa ilman vähennystä jokaisen tällaisen omaisuuden hankinnan kohdalla.

47. Vaikka kyseisen mekanismin mukaisesti myönnetty vähennys ei välttämättä vastaa asunto-omaisuuden ensimmäisestä hankinnasta kannettua veroa, kuten komissio on osoittanut, kyseinen verovelvollinen on kyseessä olevan verolainsäädännön nojalla ollut jo velvollinen maksamaan tästä omaisuudesta varainsiirtoveroa Unkarissa.

17 – Ks. tältä osin edellä alaviitteessä 14 mainittu asia Amurta, tuomion 33 kohta ja asia C-391/97, Gschwind, tuomio 11.3.1999 (Kok., s. I-5451, 26 kohta); ks. myös asia C-127/07, Arcelor Atlantique et Lorraine ym., tuomio 21.5.2008 (Kok., s. I-9895, 26 kohta). Näin ollen tätä näkökohtaa koskevaa oikeuskäytäntöä välittömän verotuksen alalla, kuten edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Schumacker annetussa tuomiossa, johon Unkarin hallitus vetosi, tai asiassa C-319/02, Manninen, 18.3.2004 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-7477), johon komissio vetosi, on tulkittava ottaen huomioon kunkin tapauksen olosuhteet ja erityisesti nimenomaan käsiteltävänä oleva vero eikä sitä voida ilman muuta soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevaan verolainsäädäntöön.

48. Kun otetaan tämä huomioon, Unkarin vaatiminen ottamaan huomioon toisessa jäsenvaltiossa hankitun ja myydyn asunto-omaisuuden markkina-arvo ja vastaavasti kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole tuottanut Unkarille varainsiirtoveroa, johtaisi huomattavaan puuttumiseen Unkarin perustellusti [18] valitsemaan asunto-omaisuuden luovutuksia koskevan verotuksen tasoon ja laajuuteen.

49. Olen näin ollen sitä mieltä, että Unkarin hallitus on asianmukaisesti esittänyt, että verovelvollisen, joka on hankkinut ja myynyt asunto-omaisuutta Unkarin alueella, tilanne on kyseessä olevan verolainsäädännön sisällön ja tarkoituksen osalta objektiivisesti erilainen kuin verovelvollisen, joka on hankkinut ja myynyt asunto-omaisuutta toisessa jäsenvaltiossa. Tämä johtuu siitä, että ensin mainitussa tilanteessa omaisuuden hankinnasta on kannettu varainsiirtoveroa Unkarissa, kun taas toisessa tilanteessa kyseessä olevaa omaisuuden luovutusta ei verotuksen alueperiaatteen mukaisesti veroteta Unkarissa.

50. Toisin sanoen Unkarin verotusvallan – joka verotuksen alueperiaatteen nojalla rajoittuu omaisuusveron osalta sen alueella tapahtuvaan toimintaan – näkökulmasta verovelvollisia puhtaasti valtion sisäisessä tilanteessa ja verovelvollisia useita valtioita koskevassa tilanteessa kohdellaan yhdenvertaisesti siinä mielessä, että jokaista, joka hankkii Unkarissa sijaitsevaa asunto-omaisuutta ensimmäistä kertaa, verotetaan kyseisen omaisuuden täyden markkina-arvon mukaan, kun taas jokaisella, joka myöhemmin hankkii toisen kerran Unkarissa sijaitsevaa asunto-omaisuutta, on oikeus, lain XCIII 21 §:n 5 momentissa vahvistettujen lisäedellytysten täyttyessä, tulla verotetuksi hankitun omaisuuden ja (ensimmäisen) myydyn omaisuuden markkina-arvojen välisen erotuksen perusteella.

51. Edellä esitetyn perusteella on todettava, että toisin kuin komissio on esittänyt, lain XCIII 2 § yhdessä 21 §:n 5 momentin kanssa ei ole syrjivä siksi, että siinä sallitaan myydyn asunto-omaisuuden markkina-arvon ottaminen huomioon omaisuuden luovutuksesta kannettavan veron perusteen määrittämiseksi vain sillä ehdolla, että kyseinen omaisuus sijaitsee Unkarissa.

52. Siltä osin kuin komissio väittää, että kyseinen verojärjestelmä saattaa, koska sen sisältämä veroetu evätään Unkariin muuttavilta verovelvollisilta, sittenkin rajoittaa henkilöiden vapaata liikkuvuutta, on huomattava, että unionin tuomioistuin on todennut, ettei perustamissopimuksessa taata unionin kansalaiselle, ettei hänen toimintansa siirtäminen siihenastisesta asuinvaltiosta toiseen jäsenvaltioon vaikuttaisi verotukseen. Jäsenvaltioiden verolainsäädännön erojen takia tällaisesta siirrosta saattaa olla kansalaiselle

18 – Ks. edellä 46 kohta.

verotuksen kannalta hyötyä tai sitten ei, olosuhteiden mukaan. [19]

53. Tältä osin nimenomaan kyseessä olevan verojärjestelmän mahdollinen ”ehkäisevä vaikutus” henkilöihin, jotka haluavat käyttää oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, ei periaatteessa eroa vaikutuksesta, joka voi syntyä yksinkertaisesti minkä tahansa välittömän veron olemassaolosta tietyssä jäsenvaltiossa tai jonkin verrattain korkean veroprosentin takia, jonka jäsenvaltio joka tapauksessa voi vapaasti valita käyttäessään verotuksellista itsemääräämisoikeuttaan. Kyse on siitä, että tällainen rajoittava vaikutus on, nyt käsiteltävänä olevan asian kaltaisissa olosuhteissa, tulosta jäsenvaltioiden verojärjestelmien välisistä eroista eikä niinkään kyseessä olevan jäsenvaltion verolainsäädännölle luontaisesta useita valtioita koskevien tilanteiden epäedullisesta verokohtelusta, joten tällainen vaikutus on hyväksyttävä seurauksena erilaisten kansallisten verojärjestelmien rinnakkaisuudesta. [20]

54. Näin ollen on ensinnäkin todettava – ilman että olisi tarpeen arvioida, onko kyseessä oleva verolainsäädäntö perusteltavissa myös tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus tai veroihin liittyvien väärinkäytösten ehkäisemisellä –, etteivät lain XCIII 2 §:n säännökset yhdessä 21 §:n 5 momentin kanssa ole ristiriidassa EY 39 ja EY 43 artiklan kanssa.

55. Toiseksi sellaisten henkilöiden osalta, jotka eivät ole taloudellisesti aktiivisia, voidaan tehdä sama johtopäätös, samoista syistä, EY 18 artiklaan liittyvästä moitteesta.

56. Kolmanneksi komission väite, ettei Unkari ole myöskään noudattanut ETA:n perustamissopimuksen 28 ja 31 artiklan mukaisia velvoitteitaan, jotka ovat periaatteessa identtiset EY 39 ja EY 43 artiklassa vahvistettujen velvoitteiden kanssa ja joiden osalta komissio ei ole esittänyt erillisiä perusteluja, on hylättävä samoin perustein kuin edellä esitetyt.

57. Edellä esitetyn perusteella katson, että nyt esillä oleva jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva kanne on hylättävä.

19 – Ks. tältä osin edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Block, tuomion 34 ja 35 kohta; edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Schempp, tuomion 45 kohta ja asia C-365/02, Lindfors, tuomio 4.3.2004 (Kok., s. I-7183, 34 kohta).

20 – Ks. tästä myös edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Block, tuomion 28 kohta; asia C-513/04, Kerckhaert and Morres, tuomio 6.4.2006 (Kok., s. I-10967, 20 kohta) ja edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Columbus Container Services, tuomion 43 kohta. Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa on niin, että jos esimerkiksi jäsenvaltio, josta henkilö on hankkinut ensimmäisen asunnon, verottaa jokaista asuntoomaisuuden hankintaa, toinen hankinta mukaan luettuna, täysimääräisesti ja korkeamman veroprosentin mukaan kuin se, jota Unkarissa sovelletaan, kyseinen henkilö voi komission perustelun logiikan mukaan jopa saada kannustimen, kyseessä olevasta Unkarin verojärjestelmästä huolimatta, sijoittautua Unkariin ja ostaa sieltä toisen asunnon sen sijaan, että liikkuisi kyseisen jäsenvaltion sisällä.

V Ratkaisuehdotus

58. Ehdotan siis, että unionin tuomioistuin

1) hylkää kanteen perusteettomana ja

2) velvoittaa Euroopan komission korvaamaan oikeudenkäyntikulut.