FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JÁN MAZÁK

föredraget den 9 december 2010[1]

I — Inledning

1. Kommissionen har genom förevarande talan om fördragsbrott yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Ungern har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 18 EG, 39 EG och 43 EG samt artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet, genom att behandla förvärv av en privatbostad i Ungern efter avyttring av en privatbostad i en annan medlemsstat mindre förmånligt än förvärv av en privatbostad i Ungern efter avyttring av en sådan bostad belägen inom Ungerns gränser.

II — Tillämplig lagstiftning

2. Enligt 63 § 1995 års lag CXVII om inkomstskatt (nedan kallad lag CXVII) ska ”skattesatsen vid avyttring av fast egendom och tillhörande rättigheter vara 25 procent. … Denna skatt ska sättas ned helt eller delvis med det skattebelopp som är hänförligt till den del av intäkterna från avyttringen av fast egendom eller en bostadsrätt (skatteavdrag för bostadsförvärv) som nyttjas när en privatperson förvärvar fast egendom avsedd som bostad för sig själv, en nära anhörig eller en före detta maka eller make, inom de 12 månader som föregår tidpunkten då intäkten uppbärs eller inom 60 månader efter den tidpunkten (grunden för skatteavdrag för bostadsförvärv).” Detta skatteavdrag för förvärv av bostad medges endast i de fall investeringen avser privat boende i Ungern.

3. I 1 § 1990 års lag XCIII om skatter (nedan kallad lag XCIII) föreskrivs följande:

”Förmögenhetsskatt ska erläggas vid arv, gåva och överlåtelse av egendom mot vederlag.”

4. I 2 § lag XCIII föreskrivs följande:

”… bestämmelserna om skatt på gåva och överlåtelse av egendom mot vederlag ska

1 — Originalspråk: engelska.

tillämpas på fast egendom inom nationens gränser och på tillhörande rättigheter, om inte annat föreskrivs i en internationell konvention".

5. I 21 § 5 lag XCIII föreskrivs slutligen följande:

"… När en privat köpare säljer sin privatbostad inom ett år före eller efter köpet ska beskattningsunderlaget för skatten utgöras av mellanskillnaden mellan bruttomarknadsvärdet av den köpta egendomen och av den avyttrade egendomen."

III — Det administrativa förfarandet och det rättsliga förfarandet

6. Kommissionen uppmärksammade de ungerska myndigheterna genom skrivelse av den 23 mars 2007 på den omständigheten att ungersk skattelagstiftning avseende överlåtelse av fast egendom föreföll stå i strid med artiklarna 18 EG, 39 EG, 43 EG och motsvarande artiklar i EES-avtalet.

7. Enligt kommissionens uppfattning innebar bestämmelserna i lag CXVII och lag XCIII ett åsidosättande av principerna om fri rörlighet för personer och etableringsfrihet, i den mån de medför en högre skattebörda för köp av privatbostäder i Ungern när det finns en relaterad avyttring av privatbostad i en annan medlemsstat än när den relaterade avyttringen av en privatbostad har skett inom Ungern. På grund av dessa bestämmelsers diskriminerande beskaffenhet utgör de ett hinder för den fria rörligheten för arbetstagare och kapital samt för etableringsfriheten.

8. Den ungerska regeringen medgav i skrivelse av den 8 augusti 2007 att bestämmelserna i 63 § lag CXVII utgjorde ett åsidosättande av gemenskaps-(nu unions-)lagstiftningen och angav att den avsåg anta ny lagstiftning som skulle säkerställa likabehandlingen av skattskyldiga. Vad beträffar 21 § 5 lag XCIII ansåg emellertid den ungerska regeringen att denna bestämmelse var förenlig med unionsbestämmelserna om fri rörlighet.

9. Kommissionen avgav den 27 juni 2008 ett motiverat yttrande där den vidhöll de klagomål som angetts i den tidigare skrivelsen av den 23 mars 2007 avseende 2 § jämfört med 21 § 5 lag XCIII samt upprepade sin uppfattning att dessa bestämmelser i ungersk skattelagstiftning innebar ett åsidosättande av artiklarna 18 EG, 39 EG och 43 EG.

10. Eftersom de ungerska myndigheterna i sitt svar på det motiverade yttrandet i huvudsak vidhöll sin uppfattning att de

ifrågavarande ungerska skattebestämmelserna var förenliga med unionslagstiftningen beslutade kommissionen att väcka förevarande talan.

IV — Bedömning

A — *Parternas grunder och huvudargument*

11. Kommissionen anser att de ifrågavarande bestämmelserna i ungersk skattelagstiftning strider mot principerna om fri rörlighet för personer och etableringsfrihet enligt artiklarna 18 EG, 39 EG och 43 EG samt artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet. Skälet till detta är att dessa bestämmelser, när beskattningsunderlaget för stämpelskatt vid överlåtelse av egendom fastställs, ger möjlighet att dra av den sålda egendomens marknadsvärde från den köpta egendomens värde i det fall köpet har samband med en avyttring av en privatbostad belägen i Ungern, medan denna möjlighet inte medges om den sålda privatbostaden var belägen i en annan medlemsstat. De ungerska skattebestämmelserna utgör därmed ett hinder för utövandet av dessa rättigheter.

12. Kommissionen anser att utländska medborgare eller ungerska medborgare som har varit bosatta i en annan medlemsstat och som har köpt egendom där, till följd av att de inte kan erhålla ovannämnda skatteförmån, kan avskräckas från att utöva sin rätt till fri rörlighet och sin frihet att bosätta sig i Ungern.

13. Kommissionen har anfört att sådana personer, som eventuellt redan har betalat jämförbara skatter i den stat där de tidigare var bosatta när de köpte sin bostad, befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för de personer som har köpt sin tidigare bostad i Ungern. Sådana personer måste följaktligen behandlas lika vad avser den ungerska stämpelskatt som påförs vid överlåtelse av fast egendom. Den ifrågavarande ungerska lagstiftningen medför emellertid att de som köper en privatbostad för att ersätta en bostad belägen i en annan medlemsstat hamnar i en mindre förmånlig situation än de som på samma sätt köper en egendom men redan var ägare till fast egendom belägen inom Ungerns gränser, då de förstnämnda måste skatta för den ifrågavarande bostadens hela värde. Lagstiftningen innebär således att liknande situationer behandlas olika och måste därför anses utgöra diskriminering.

14. Enligt kommissionen finns det inte sakliga skäl för denna skillnad.

15. Kommissionen bestrider att de ifrågavarande skattereglerna kan vara motiverade av behovet att bibehålla skattesystemets inre

sammanhang. Det föreligger nämligen inget direkt samband mellan den aktuella skatteförmånen och kompensationen för denna förmån, vilket krävs enligt fast rättspraxis i detta hänseende. Det finns inte heller något direkt samband mellan förvärv av en annan privatbostad, med påföljande skattskyldighet, och försäljningen av den tidigare privatbostaden och de skatter som påförs vid den tidpunkten. Det är endast inom den ungerska lagstiftningen som dessa omständigheter anses ha ett samband.

16. Enligt kommissionen kan åsidosättandet av de grundläggande friheterna i förevarande fall varken rättfärdigas med stöd av territorialitetsprincipen, som har åberopats av den ungerska regeringen, eller som en åtgärd för att förebygga missbruk i samband med beviljandet av skatteförmånen. Inte heller kan åsidosättandet rättfärdigas av de administrativa svårigheter och besvär som påstås kunna drabba de ungerska myndigheterna i detta avseende.

17. Kommissionen medger emellertid att Republiken Ungern har rätt att införa särskilda krav på den skattskyldige för att utverka nödvändig information. Dessa krav får emellertid aldrig vara oproportionerliga i förhållande till det eftersträvade syftet.

18. Den ungerska regeringen delar inte kommissionens uppfattning att den ifrågavarande skatteregeln som klart avser direkt beskattning står i strid med de bestämmelser i fördraget och EES-avtalet som avser fri rörlighet för personer och etableringsfrihet.

19. Härvid har den ungerska regeringen framhållit att personer som förvärvar privatbostäder i Ungern för första gången och som tidigare ägde sådana bostäder i en annan medlemsstat inte befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för de personer som för andra gången förvärvar en privatbostad i Ungern för att ersätta en tidigare bostad belägen inom detta land.

20. Det är snarare alla som för första gången förvärvar fast egendom i Ungern som inbördes ska anses vara i en jämförbar situation, vad avser den ifrågavarande skattelagstiftningen, samtidigt som de som för andra gången förvärvar sådan egendom i Ungern för att ersätta en bostad som de redan ägde där inbördes är i en jämförbar situation. I själva verket behandlas de som tillhör respektive grupp lika enligt den ungerska skattelagstiftningen, oavsett deras nationalitet eller hemvist. Skatteförmånen utgör således inte diskriminerande behandling.

21. Den ungerska regeringen har i detta avseende påpekat att den åtskillnad som görs mellan personer som önskar förvärva en privatbostad i Ungern för första gången och dem som, medan de säljer en bostad på vilken

stämpelskatt redan har påförts, förvärvar en ny egendom i Ungern, är sakligt motiverad med hänsyn till att Ungerns beskattningsrätt vid överlåtelse av fast egendom är begränsad till detta land. Såsom dessutom framgår av domstolens rättspraxis, bland annat i målet Schumacker, innebär den omständigheten att en medlemsstat nekar en i landet ej bosatt person vissa skatteförmåner, vilka däremot medges i landet bosatta personer, inte generellt sett en diskriminering. De båda kategorierna av skattskyldiga befinner sig nämligen inte i jämförbara situationer. [2]

22. Vad beträffar frågan huruvida den ungerska lagstiftningen utgör ett hinder för den fria rörligheten enligt de artiklar i fördraget som åberopats av kommissionen, erinrar den ungerska regeringen om att det framgår av domstolens praxis att fördraget inte innebär att en unionsmedborgare som överför sin verksamhet till en annan medlemsstat än den där han tidigare var bosatt garanteras att denna överföring blir neutral i skattehänseende. Mot bakgrund av de olikheter som föreligger i medlemsstaternas lagstiftning på detta område kan en sådan överföring nämligen vara mer eller mindre fördelaktig eller ofördelaktig för medborgaren när det gäller indirekt beskattning. [3]

23. Om den ifrågavarande lagstiftningen skulle anses utgöra ett hinder för den fria rörligheten är den enligt den ungerska regeringen ändå, under alla omständigheter, sakligt motiverad med hänsyn till territorialitetsprincipen och behovet av att behålla det nationella skattesystemets inre sammanhang. Vad beträffar denna sistnämnda motivering ska kravet på att det ska föreligga ett ”direkt samband” mellan den aktuella skatteförmånen och kompensationen för denna förmån inte tolkas så snävt som kommissionen hävdar, eftersom det inte är nödvändigt att det skatteavdrag som beviljats vid det andra förvärvet av fast egendom exakt motsvarar den skatt som påförts vid det första förvärvet.

24. Den ungerska regeringen har slutligen anfört att skyldigheten att beakta skatt som kan påföras vid överlåtelse av fast egendom i en annan medlemsstat skulle göra dess skattesystem alltför krångligt och medföra allvarliga administrativa svårigheter. Det är nämligen inte möjligt att i praktiken kontrollera huruvida och i vilken omfattning en motsvarande stämpelskatt har påförts någonstans utanför Ungern eller förebygga missbruk av den aktuella skatteförmånen på ett verksamt sätt. För övrigt är inte den ifrågavarande skattelagstiftningens syfte, i motsats till det kommissionen har gjort gällande, att förebygga minskade skatteintäkter.

2 — Dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 34.

3 — Se, bland annat, dom av den 12 juli 2005 i mål C-403/03, Schempp (REG 2005, s. I-6421), punkt 45.

B — *Rättslig bedömning*

25. Jag vill inledningsvis påpeka att, i motsats till vad kommissionen har anfört i sin ansökan, det inte finns någon anledning att ifrågasätta den ungerska regeringens klassificering av den ifrågavarande stämpelskatten vid överlåtelse av fast egendom som en direkt skatt, då den uppenbarligen tas ut direkt av den person som också bär den ekonomiska bördan. [4]

26. Vad beträffar domen i målet Europeiska gemenskapen mot Belgien som kommissionen hänvisade till i detta avseende, är det tillräckligt att erinra om att detta mål för det första gällde en annan skatt, nämligen registreringsavgifter. För det andra godtog domstolen, i det målet, i huvudsak den nationella domstolens klassificering av skatten som en indirekt skatt i syfte att besvara de tolkningsfrågor som hänskjutits till den. [5]

27. Jag vill erinra om att även om frågor om direkta skatter tillhör medlemsstaternas behörighet, ska dessa enligt fast rättspraxis inte desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet. [6]

28. Det är således nödvändigt att pröva huruvida bestämmelserna i den ungerska lagstiftningen gällande beskattning vid överlåtelse av fast egendom mot vederlag, i synnerhet 2 § jämförd med 21 § 5 lag XCIII, såsom kommissionen har anfört, utgör ett hinder för den fria rörligheten för personer och för etableringsfriheten, såsom de följer av artiklarna 18 EG, 39 EG och 43 EG samt av artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet.

29. Kommissionen anser att Republiken Ungern har åsidosatt sina skyldigheter enligt artiklarna 18 EG, 39 EG och 43 EG. Det ska härvid erinras om att det i artikel 18 EG föreskrivs en allmän rätt för alla unionsmedborgare att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorium, vilken tar sig särskilt uttryck i artikel 39 EG när det gäller fri rörlighet för arbetstagare och artikel 43 EG när det gäller etableringsfriheten. Det ska därför först prövas huruvida den ifrågavarande skattelagstiftningen strider mot artiklarna 39 EG och 43 EG innan

4 — Vad beträffar denna allmänt godtagna åtskillnad mellan direkt och indirekt skatt, se generaladvokaten Stix-Hackls förslag till avgörande i mål C-475/03, Banca Popolare di Cremona (REG 2006, s. I-9373), punkterna 54 och 55.

5 — Dom av den 26 oktober 2006 i mål C-199/05, Europeiska gemenskapen mot Belgien (REG 2006, s. I-10485), särskilt punkt 17.

6 — Se, till exempel, dom av den 17 januari 2008 i mål C-152/05, Kommissionen mot Tyskland (REG 2008, s. I-39), punkt 16, dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s. I-10837), punkt 29, dom av den 26 oktober 2006 i mål C-345/05, kommissionen mot Portugal (REG 2006, s. I-10633), punkt 10, och dom av den 18 januari 2007 i mål C-104/06, kommissionen mot Sverige (REG 2007, s. I-671), punkt 12.

lagstiftningens förenlighet med artikel 18 EG därefter prövas. [7]

30. Det ska erinras om att alla medborgare i en medlemsstat som utövar eller har utövat rätten till fri rörlighet för arbetstagare eller etableringsfriheten och förvärvsarbetat i en annan medlemsstat än den där de är bosatta, oavsett bosättningsort och nationalitet, omfattas av tillämpningsområdet för antingen artikel 39 EG eller 43 EG. [8]

31. Alla fördragsbestämmelser som avser fri rörlighet för personer har vidare till syfte att underlätta utövandet av all yrkesverksamhet inom unionens territorium för unionens medborgare och att förhindra åtgärder som kan missgynna dessa medborgare när de utövar ekonomisk verksamhet inom en annan medlemsstats territorium. [9]

32. Bestämmelserna om fri rörlighet för arbetstagare och de som avser etableringsfrihet syftar således särskilt till att säkerställa nationell behandling i värdmedlemsstaten. [10]

33. I förevarande fall kritiserar kommissionen den ifrågavarande skattelagstiftningen, i synnerhet 21 § 5 lag XCIII, på grund av att denna lagstiftning – för att avgöra om en köpare av en privatbostad i Ungern vid fastställandet av beskattningsunderlag för stämpelskatt på överlåtelser av egendom mot vederlag kan dra av marknadsvärdet för en annan privatbostad som avyttrats inom ett år före eller efter förvärvet av egendomen i fråga – gör åtskillnad på huruvida den tidigare ägda och sålda bostaden var belägen i Ungern. Enligt kommissionen är den ifrågavarande skattelagstiftningen, på grund av den skillnad i skattemässig behandling som görs mellan skattskyldiga (oavsett om de är ungerska medborgare eller inte) som säljer egendom i Ungern och skattskyldiga som säljer egendom utanför Ungern, diskriminerande och kan hindra sådana skattskyldiga från att utöva sin rätt till fri rörlighet och etableringsfrihet.

34. Jag noterar att kommissionen, som ska styrka det påstådda åsidosättandet av gemenskaps- eller unionslagstiftningen i ett

7 — Jämför, i detta hänseende, domen i de ovan i fotnot 6 nämnda målen kommissionen mot Portugal, punkterna 13 och 14, samt kommissionen mot Tyskland, punkterna 18 och 19.

8 — Se domen i det ovan i fotnot 6 nämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 20, samt dom av den 21 februari 2006 i mål C-152/03, Ritter-Coulais (REG 2006, s. I-1711), punkt 31, av den 7 september 2006 i mål C-470/04, N (REG 2006, s. I-7409), punkt 28, och av den 18 juli 2007 i mål C-212/05, Hartmann (REG 2007, s. I-6303), punkt 17.

9 — Se domen i det ovan i fotnot 6 nämnda målet kommissionen mot Sverige, punkt 17, samt dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, Bosman (REG 1995, s. I-4921), punkt 94, av den 2 oktober 2003 i mål C-232/01, van Lent (REG 2003, s. I-11525), punkt 15, och dom av den 29 april 2004 i mål C-387/01, Weigel (REG 2004, s. I-4981), punkt 52.

10 — Se, till exempel, dom av den 6 december 2007 i mål C-298/05, Columbus Container Services (REG 2007, s. I-10451), punkt 33, och domen i det ovan i fotnot 6 nämnda målet kommissionen mot Sverige, punkt 19.

förfarande om fördragsbrott, [11] var oklar över huruvida den ansåg att den åtskillnad som gjordes enligt ungersk skattelagstiftning var diskriminerande på grund av den skattskyldiges hemvist. Å ena sidan har kommissionen anfört att den ifrågavarande lagstiftningen särskilt avskräcker personer som är bosatta i en annan medlemsstat från att bosätta sig i Ungern, till exempel genom att söka anställning där. Å andra sidan tillbakavisade kommissionen uttryckligen den ungerska regeringens hänvisning till domstolens rättspraxis i målet Schumacker [12] och framhöll i detta sammanhang att den åtskillnad som gjordes genom skattelagstiftningen inte skedde på grundval av hemvist eftersom förevarande fall berörde personer som antingen hade sitt hemvist i Ungern eller var på väg att bosätta sig där.

35. Enligt kommissionens resonemang verkar det som om diskrimineringen anses uppkomma till följd av att byte av hemvist från en annan medlemsstat till Ungern behandlas mindre förmånligt i skattehänseende än när dessa förflyttningar sker inom Ungern. Kommissionen anser att sådana gränsöverskridande situationer enligt principen om jämlikhet (i skattehänseende) ska medges samma skattemässiga behandling som en rent nationell situation. Den aktuella skatteförmånen bör således beviljas även i gränsöverskridande situationer.

36. Såsom båda parter i detta förfarande har uppmärksammat i detta sammanhang, beror frågan huruvida kommissionens uppfattning, och därmed denna fördragsbrottstalan, är välgrundad, på huruvida de ovannämnda situationerna – när en skattebetalare säljer egendom som är belägen i Ungern, å ena sidan, och när en skattebetalare säljer egendom utanför Ungerns gränser, å andra sidan – är objektivt jämförbara vad beträffar den aktuella skatteförmånen (möjligheten att dra av marknadsvärdet för den avyttrade egendomen från beskattningsunderlaget för stämpelskatten vid överlåtelse av fast egendom).

37. Detta följer av den omständigheten att diskriminering enligt fast rättspraxis ska anses föreligga när olika regler tillämpas i situationer som är jämförbara eller när samma regler tillämpas i situationer som är olika. [13]

38. Diskriminering gentemot en kategori skattskyldiga i jämförelse med en annan kategori skattskyldiga kan endast anses föreligga när dessa kategorier befinner sig i jämförbara

11 — Se, bland annat, dom av den 29 april 2004 i mål C-194/01, kommissionen mot Österrike (REG 2004, s. I-4579), punkt 34, och av den 22 september 1988 i mål 272/86, kommissionen mot Grekland (REG 1988, s. 4875), punkt 17.

12 — Domen i det ovan i fotnot 2 nämnda målet Schumacker, punkt 34.

13 — Se, i detta hänseende, till exempel dom av den 22 mars 2007 i mål C-383/05, Talotta (REG 2007, s. I-2555), punkt 18, och av den 18 juli 2007 i mål C-182/06, Lakebrink and Peters-Lakebrink (REG 2007, s. I-6705), punkt 27.

situationer vad beträffar de ifrågavarande skattereglerna. [14]

39. I förevarande fall är Republiken Ungern endast skyldig att bevilja skattskyldiga som säljer privatbostäder utanför Ungern den aktuella skatteförmånen om deras situation kan anses vara objektivt jämförbar, avseende beskattningen vid överlåtelsen av den ifrågavarande egendomen, med situationen för en skattskyldig person som säljer egendom inom Ungerns gränser. [15]

40. Kommissionen konstaterade emellertid, både i sina skriftliga yttranden och under den muntliga förhandlingen, vad avser det lämpliga tillvägagångssättet för att besvara frågan huruvida situationerna i förevarande fall var objektivt jämförbara, endast att det enligt dess uppfattning inte fanns någon objektiv skillnad mellan en skattskyldig som köper en första privatbostad i Ungern och en skattskyldig som köper en privatbostad någon annanstans i unionen.

41. Bortsett från den omständigheten att detta argument i sig knappast är övertygande, anser jag att kommissionens bedömning i förevarande fall grundar sig på en premiss som inte i tillräcklig utsträckning beaktar det förhållandet att vi under nuvarande utvecklingsnivå för unionslagstiftningen och harmoniseringen av nationell rätt vad avser direkta skatter, inte kan se gemenskapen eller unionen som ett inre ”skatteområde” eller har en skattesuveränitet som skulle medföra att platsen för skattskyldiga personer eller beskattningsbar egendom, eller deras förflyttning inom detta område, skulle bli irrelevant i förhållande till skyldigheten att betala direkta skatter.

42. Vad gäller direkt beskattning framstår i stället unionen som en mosaik av nationella skattesystem och skattemyndigheter som samexisterar, där varje medlemsstat i princip avgör hur deras skattesystem ska organiseras och utformas. Medlemsstaterna utövar vidare sin egen beskattningsrätt i enlighet med territorialitetsprincipen på verksamhet som sker inom deras gränser. [16]

43. Även om den skattemässiga suveräniteten är underställd kraven i unionslagstiftningen, särskilt vad gäller de grundläggande friheterna, och även om fördelningen av den nationella beskattningsrätten i viss mån regleras i skatteavtal, kvarstår det faktum att

14 — Se, även i detta hänseende, domen i det ovan i fotnot 3 nämnda målet Schempp, punkt 29, och dom av den 8 november 2007 i mål C-379/05, Amurta (REG 2007, s. I-9569), punkt 33.

15 — Jämför *e contrario* domen i det ovan i fotnot 2 nämnda målet Schumacker, punkt 34.

16 — Se, i detta sammanhang, dom av den 12 februari 2009 i mål C-67/08, Block (REG 2009, s. I-883), punkterna 28–30, av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249), punkt 23, vad beträffar territorialitetsprincipen i skattehänseende, av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants (REG 2007, s. I-2107), punkt 75, och av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations (REG 1997, s. I-2471), punkt 22.

territoriella aspekter såsom hemvist eller platsen där fast egendom är belägen, kan vara av objektiv betydelse när medlemsstaterna utövar sin beskattningsrätt.

44. Problemet är visserligen att avgöra huruvida skattelagstiftningen i det enskilda fallet kan ha sin grund i ett sådant kriterium, eller, med andra ord, huruvida situationerna för två skattskyldiga, trots skillnader avseende de skattskyldigas hemvist eller var egendomen är belägen, kan anses vara objektivt jämförbara. Denna fråga måste emellertid bestämmas och bedömas utifrån föremålet för och syftet med det särskilda nationella skattesystem som medför den ifrågavarande skillnaden i behandling. [17]

45. I detta avseende måste beaktas att den ifrågavarande skatten i förevarande fall påförs överlåtelser av fast egendom mot vederlag. Vad beträffar fast egendom är det inte ovanligt och, såsom den ungerska regeringen har anfört, det är faktiskt även förenligt med den skattemässiga principen om territorialitet, att sådan beskattning görs beroende av platsen där fastigheten är belägen, som en avgörande faktor. Detta kriterium är således i sig objektivt förenligt med den sortens skatt som är i fråga i förevarande fall.

46. Det ska vidare påpekas att Ungern genom antagandet av den omstridda bestämmelsen i 21 § 5 lag XCIII har valt att utöva sin beskattningsrätt vid överlåtelse av fast egendom på ett sådant sätt att ett andra förvärv av en privatbostad, i enlighet med de villkor som anges i de ovannämnda bestämmelserna, endast beskattas på grundval av mellanskillnaden mellan marknadsvärdet på den köpta egendomen och den avyttrade egendomen. Det är i målet ostridigt att detta val är lagligt och omfattas av Ungerns skattemässiga suveränitet, eftersom denna medlemsstat har rätt att antingen underlåta att påföra någon skatt över huvud taget vid överlåtelser av fast egendom, eller, omvänt, att använda den förvärvade egendomens marknadsvärde som beräkningsunderlag utan att medge avdrag vid varje förvärv av sådan egendom.

47. Även om det avdrag som medges i enlighet med denna mekanism inte nödvändigtvis motsvarar den skatt som påförts vid det första förvärvet av en privatbostad, vilket kommissionen har visat, kvarstår det faktum att den berörde skattskyldige enligt den ifrågavarande skattelagstiftningen redan har varit skyldig att betala ungersk stämpelskatt vad avser den egendomen.

17 — Se, i detta avseende, domen i det ovan i fotnot 14 nämnda målet Amurta, punkt 33, samt dom av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Frans Gschwind (REG 1999, s. I-5451), punkt 26, se även dom av den 16 december 2008 i mål C-127/07, Arcelor Atlantique och Lorraine m.fl. (REG 2008, s. I-9895), punkt 26. Härav följer att domstolens praxis vad gäller denna aspekt av direkt beskattning, till exempel målet Schumacker (ovan nämnt i fotnot 2) som har åberopats av den ungerska regeringen, eller målet Manninen (dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, REG 2004, s. I-7477) som kommissionen har hänvisat till, måste förstås mot bakgrund av omständigheterna i varje enskilt fall, i synnerhet med hänsyn till den särskilda skatt som är i fråga, och kan inte utan vidare tillämpas på den skattelagstiftning som är i fråga i förevarande fall.

48. Mot denna bakgrund skulle kravet på att Ungern måste beakta marknadsvärdet för fast egendom som förvärvats och avyttrats i en annan medlemsstat och, följaktligen, en överlåtelse av fast egendom som inte har lett till någon beskattning för Ungerns del, innebära ett allvarligt ingrepp i nivån på och omfattningen av den beskattning [18] som Ungern valt vad avser överlåtelse av privatbostäder.

49. Den ungerska regeringen hade således, enligt min uppfattning, fog för sin åsikt att det, med hänsyn till föremålet för och syftet med den ifrågavarande skattelagstiftningen, finns en objektiv skillnad mellan situationen för en skattskyldig som har förvärvat och avyttrat en privatbostad inom Ungerns gränser, och situationen för en skattskyldig som har förvärvat och avyttrat en bostad i en annan medlemsstat. Skillnaden består i att förvärvet i den förstnämnda situationen har påförts stämpelskatt i Ungern, medan överlåtelsen av egendom i den andra situationen, enligt territorialitetsprincipen, inte är föremål för ungersk beskattning.

50. Ungerns beskattningsrätt är enligt territorialitetsprincipen begränsad vad avser stämpelskatt till verksamhet inom landets gränser. Skattskyldiga i en rent nationell situation och skattskyldiga i en gränsöverskridande situation behandlas mot denna bakgrund lika på så sätt att alla som för första gången förvärvar en bostad i Ungern påförs skatt för den aktuella egendomens hela marknadsvärde, medan skattskyldiga som för andra gången förvärvar en bostad i Ungern har rätt att beskattas, enligt de ytterligare villkor som fastställs i 21 § 5 lag XCIII, på grundval av mellanskillnaden av marknadsvärdena för den förvärvade egendomen och för den (första) avyttrade egendomen.

51. Av ovanstående överväganden följer att 2 § jämförd med 21 § 5 lag XCIII, i motsats till vad kommissionen har anfört, inte innebär en diskriminering genom att endast tillåta att marknadsvärdet för avyttrade privatbostäder beaktas vid fastställandet av beräkningsunderlaget för stämpelskatt vid överlåtelser av fast egendom om denna egendom är belägen i Ungern.

52. Kommissionen har anfört att detta skattesystem, genom att den skatteförmån som detta system innefattar inte beviljas skattskyldiga som bosätter sig i Ungern, utgör ett hinder för den fria rörligheten för personer. Domstolen har emellertid slagit fast att fördraget inte medför några garantier för att en unionsmedborgares överföring av sin verksamhet till en annan medlemsstat än den medborgaren tidigare var bosatt i ska bli neutral i skattehänseende. Mot bakgrund av de olikheter som föreligger i medlemsstaternas lagstiftning på detta område kan en sådan överföring vara mer eller mindre fördelaktig

18 — Se ovan i punkt 46.

eller ofördelaktig för medborgaren när det gäller indirekt beskattning. [19]

53. Den möjliga ”avskräckande effekt” som det aktuella skattesystemet kan ha på personer som önskar utöva sin rätt till fri rörlighet skiljer sig i detta avseende inte från den som kan uppstå till följd av vilken direkt skatt som helst i en given medlemsstat eller på grund av en relativt hög skattesats som medlemsstaterna under alla omständigheter har rätt att tillämpa när de utövar sin beskattningsrätt. Slutsatsen är att en sådan restriktiv verkan, under sådana omständigheter som dem i förevarande mål, är följden av skillnader mellan skattesystemen i de olika medlemsstaterna snarare än resultatet av en oförmånlig behandling i skattehänseende i gränsöverskridande situationer, vilken i sig utgör en del av skattelagstiftningen i den berörda medlemsstaten. En sådan restriktiv verkan måste således accepteras som en följd av samexistensen av olika nationella skattesystem. [20]

19 — Se, i detta hänseende, domen i det ovan i fotnot 16 nämnda målet Block, punkterna 34 och 35; domen i det ovan i fotnot 3 nämnda målet Schempp, punkt 45, och dom av den 15 juli 2004 i mål C-365/02, Lindfors (REG 2004, s. I-7183), punkt 34.

20 — Se, i detta hänseende, även domen i det ovan i fotnot 16 nämnda målet Block, punkt 28, samt dom av den 14 november 2006 i mål C-513/04, Kerckhaert och Morres (REG 2006, s. I-10967), punkt 20, och domen i det ovan i fotnot 10 nämnda målet Columbus Container Services, punkt 43. Om en medlemsstat där en skattskyldig har förvärvat en första privatbostad beskattar varje förvärv av privatbostäder, inklusive ett andra förvärv, fullt ut och med en högre skattesats än den som är tillämplig i Ungern, kan den skattskyldige enligt logiken i kommissionens argument, trots det ifrågavarande ungerska skattesystemet, uppmuntras att bosätta sig i Ungern och köpa en andra bostad där, snarare än att flytta inom den berörda medlemsstatens gränser.

54. Härav följer att – utan att det är nödvändigt att pröva huruvida den ifrågavarande skattelagstiftningen kan motiveras med hänsyn till behovet att bibehålla det inre sammanhanget i skattesystemet eller för att förebygga skattebrott – bestämmelserna i 2 § jämfört med 21 § 5 lag XCIII inte innebär ett åsidosättande av artiklarna 39 EG och 43 EG.

55. Vad sedan beträffar personer som inte bedriver någon ekonomisk verksamhet gäller av identiska skäl samma slutsats i fråga om anmärkningen avseende artikel 18 EG.

56. Kommissionen har även anfört att Republiken Ungern har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 28 och 31 i EES-avtalet, vilka i huvudsak är identiska med vad som föreskrivs i artiklarna 39 EG och 43 EG. Eftersom kommissionen inte har framfört några separata grunder vad avser dessa bestämmelser kan dess talan av samma skäl som ovan angetts inte vinna bifall såvitt avser dessa bestämmelser.

57. Mot bakgrund av ovanstående överväganden bedömer jag att förevarande talan om fördragsbrott inte kan vinna bifall.

V — Förslag till avgörande

58. Jag föreslår därför att domstolen fattar följande beslut:

1) att ogilla talan, och

2) att förplikta Europeiska kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.