STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA JÁNA MAZÁKA
přednesené dne 9. prosince 2010[1]

I – Úvod

1. Touto žalobou pro nesplnění povinnosti podanou dne 8. července 2009 se Komise domáhá rozhodnutí, že Maďarská republika tím, že zachází méně příznivě s koupí nemovitosti určené k bydlení nacházející se v Maďarsku jako náhrady za nemovitost určenou k bydlení nacházející se v jiném členském státě ve srovnání s koupí nemovitosti určené k bydlení nacházející se v Maďarsku jako náhrady za nemovitost určenou k bydlení nacházející se v tomtéž členském státě, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 18 ES, 39 ES a 43 ES, jakož i z článků 28 a 31 Dohody o EHP.

II – Právní rámec

2. Článek 63 zákona CXVII z roku 1995 o daních z příjmů (dále jen „zákon CXVII“) stanoví, že „sazba daně z příjmu z prodeje nemovitostí a majetkových práv je 25 %. […] Odváděná daň se sníží (nebo se od ní upustí) o částku daně vypočtené z té části příjmu z prodeje nemovitosti nebo majetkového práva (příspěvek na koupi nemovitosti určené k bydlení), kterou soukromá osoba použije na koupi nemovitosti za účelem bydlení pro sebe, blízké rodinné příslušníky nebo bývalého manžela (manželku) v době 12 měsíců před získáním příjmu nebo 60 měsíců po tomto datu (základ příspěvku na koupi nemovitosti určené k bydlení)“. Tento příspěvek na koupi nemovitosti určené k bydlení se poskytuje pouze v případě, že se investice týká nemovitosti určené k bydlení, která se nachází v Maďarsku.

3. Článek 1 zákona XCIII z roku 1990 o daních (dále jen „zákon XCIII“) stanoví:

„Daň z nemovitosti se hradí v případě dědictví, darování nebo úplatného převodu nemovitosti.“

4. Článek 2 zákona XCIII stanoví:

„[…] Jestliže mezinárodní úmluva nestanoví jinak, vztahují se ustanovení o dani darovací

1 — Původní jazyk: angličtina.

a dani z úplatného převodu nemovitostí na nemovitosti nacházející se v tuzemsku a na související majetková práva."

5. Konečně čl. 21 odst. 5 zákona XCIII stanoví:

„[…] V případě, že soukromá osoba prodá svoji další nemovitost určenou k bydlení v době do jednoho roku před touto koupí nebo po ní, bude základem pro výpočet daně rozdíl mezi hrubou tržní hodnotou koupené nemovitosti a prodané nemovitosti."

koupi nemovitosti určené k bydlení v Maďarsku v případě, že je tato koupě spojena s prodejem nemovitosti určené k bydlení nacházející se v jiném členském státě, než v případě, kdy se prodávaná nemovitost nachází na území Maďarska. V důsledku své diskriminační povahy tedy tato ustanovení představují překážku volného pohybu pracovníků a kapitálu, jakož i svobody usazování.

III – Postup před zahájením soudního řízení a řízení před Soudním dvorem

6. Dopisem ze dne 23. března 2007 upozornila Komise maďarskou vládu na to, že maďarské daňové právo týkající se převodu nemovitostí se zdá být v rozporu s povinnostmi, které pro Maďarskou republiku vyplývají z článků 18 ES, 39 ES a 43 ES, jakož i z odpovídajících článků Dohody o EHP.

7. Komise měla za to, že ustanovení zákona CXVII a zákona XCIII porušují zásady volného pohybu osob a svobody usazování tím, že stanoví vyšší daňovou zátěž při

8. Ve svém dopise ze dne 8. srpna 2007 uznala maďarská vláda, že ustanovení článku 63 zákona CXVII porušují právo Společenství (nyní EU), a oznámila svůj úmysl přijmout novou právní úpravu, která zaručí rovné zacházení s daňovými poplatníky. Pokud ale jde o čl. 21 odst. 5 zákona XCIII, maďarská vláda trvala na tom, že jeho ustanovení jsou v souladu s právní úpravou EU týkající se volného pohybu.

9. Dne 27. června 2008 vydala Komise odůvodněné stanovisko, ve kterém trvala na výhradách vyjádřených ve své výzvě dopisem ze dne 23. března 2007, pokud jde o článek 2 ve spojení s čl. 21 odst. 5 zákona XCIII, a zopakovala svůj názor, že tato ustanovení maďarského daňového práva porušují články 18 ES, 39 ES a 43 ES.

10. Vzhledem k tomu, že maďarské orgány ve své odpovědi na toto odůvodněné stanovisko v zásadě trvaly na svém názoru, že dotčená

ustanovení maďarského daňového práva jsou v souladu s právem EU, rozhodla se Komise podat tuto žalobu.

IV – Analýza

A – *Hlavní argumenty účastnic řízení*

11. Komise zastává názor, že dotčená ustanovení maďarského daňového práva tím, že umožňují při stanovení základu daně z převodu nemovitostí odpočíst tržní hodnotu prodané nemovitosti od hodnoty koupené nemovitosti v případě předcházejícího prodeje nemovitosti určené k bydlení nacházející se na území Maďarska, zatímco při prodeji nemovitosti určené k bydlení nacházející se v jiném členském státě takovou možnost odpočtu odpírají, jsou v rozporu se zásadami volného pohybu osob a svobody usazování stanovených v článcích 18 ES, 39 ES a 43 ES, jakož i v článcích 28 a 31 Dohody o EHP a představují překážku výkonu těchto svobod.

12. Komise v zásadě tvrdí, že odepření uvedeného daňového zvýhodnění může cizí státní příslušníky nebo maďarské občany, kteří žijí v jiném členském státě a pořídili si tam nemovitost, odradit od výkonu jejich práva na volný pohyb a od usazení se v Maďarsku.

13. Komise má za to, že takové osoby, které třeba již uhradily při koupi nemovitosti daně v obdobné výši ve státě, ve kterém předtím bydlely, jsou v objektivně srovnatelné situaci s osobami, které si nemovitost určenou k bydlení koupily předtím v Maďarsku. Proto je třeba s takovými osobami v oblasti výběru maďarské daně z převodu nemovitostí zacházet stejně. Jelikož však dotčená maďarská právní úprava staví osoby, které si kupují nemovitost určenou k bydlení jako náhradu za takovou nemovitost v jiném členském státě – tím, že musí uhradit daň z převodu z celé hodnoty dotyčné nemovitosti – do méně příznivé situace nežli osoby, které si za stejných podmínek kupují nemovitost, ale předtím již měly nemovitost na území Maďarska, zachází s podobnými situacemi rozdílně, a proto může představovat diskriminaci.

14. Takové rozdílné zacházení není podle Komise objektivně odůvodněno.

15. V tomto ohledu Komise odmítá názor, že dotčená daňová pravidla lze odůvodnit potřebou zachovat soudržnost daňového systému,

protože neexistuje bezprostřední souvislost mezi příslušným daňovým zvýhodněním a kompenzací tohoto zvýhodnění, která je podle ustálené judikatury v tomto ohledu nutná. Konkrétně neexistuje bezprostřední vztah mezi nabytím další nemovitosti určené k bydlení a z něho vyplývající povinností uhradit daň a mezi prodejem první nemovitosti a v té době uhrazenou daní; souvislost mezi těmito skutečnostmi existuje pouze podle maďarského zákonodárce.

16. Mimoto podle Komise nelze porušení základních svobod, které je předmětem projednávané věci, odůvodnit zásadou teritoriality, které se dovolává maďarská vláda, ani je nelze odůvodnit jako prostředek k zabránění zneužití, ke kterým by mohlo dojít v souvislosti s uplatňováním dotčeného daňového zvýhodnění nebo na základě vážných administrativních problémů a komplikací, kterým by údajně v této souvislosti mohly maďarské orgány čelit.

17. Komise však připouští, že Maďarská republika může daňovému poplatníkovi klást určité požadavky za účelem získání potřebných informací, ale tyto požadavky nesmí být v žádném případě nepřiměřené sledovanému cíli.

18. Maďarská vláda popírá tvrzení Komise, že je dotčené daňové pravidlo, které se jednoznačně týká přímých daní, v rozporu s ustanoveními Smlouvy a Dohody o EHP týkajícími se volného pohybu osob a svobody usazovaní.

19. Uvedená vláda v tomto ohledu zejména zdůrazňuje, že osoby, jež si v Maďarsku poprvé kupují nemovitost určenou k bydlení a předtím vlastnily takovou nemovitost v jiném členském státě, nejsou v situaci, která by byla srovnatelná se situací osob, jež si v Maďarsku podruhé kupují nemovitost určenou k bydlení jako náhradu za takovou nemovitost nacházející se v Maďarsku.

20. Pro účely dotčeného daňového zákona je třeba považovat za osoby nacházející se navzájem ve stejné situaci naopak všechny osoby, jež si na území Maďarska kupují nemovitost určenou k bydlení poprvé, zatímco osoby, jež si na území Maďarska podruhé kupují nemovitost určenou k bydlení jako náhradu za takovou nemovitost, kterou zde předtím vlastnily, jsou v navzájem srovnatelné situaci. Se členy z každé z těchto skupin se podle maďarské daňové úpravy skutečně zachází stejně bez ohledu na státní příslušnost nebo místo bydliště. Dotčené daňové zvýhodnění se tedy nerovná diskriminačnímu zacházení.

21. Maďarská vláda v této souvislosti zdůrazňuje, že rozlišování mezi osobami, jež si chtějí v Maďarsku koupit nemovitost určenou k bydlení poprvé, a osobami, jež prodávají nemovitost, za kterou již odvedly daň z převodu

nemovitostí, a zároveň kupují v Maďarsku novou nemovitost, je objektivně odůvodněno vzhledem k tomu, že daňová pravomoc Maďarska v oblasti převodu nemovitostí se omezuje na jeho území. Jak navíc vyplývá z judikatury Soudního dvora počínající rozsudkem Schumacker, skutečnost, že členský stát neposkytuje nerezidentům určitá daňová zvýhodnění, která poskytuje rezidentům, není zpravidla diskriminační, jelikož tyto dvě kategorie daňových poplatníků se nenacházejí ve srovnatelné situaci [2].

22. Co se týče otázky, zda dotčená maďarská právní úprava představuje překážku práva na volný pohyb přiznaného články Smlouvy, kterých se Komise dovolává, maďarská vláda připomíná, že podle judikatury Soudního dvora Smlouva občanovi Unie nezaručuje, že přesun jeho činností do jiného členského státu, než je stát, ve kterém předtím bydlel, bude z daňového hlediska neutrální. Vzhledem k rozdílům mezi daňovými úpravami členských států může být takový přesun pro občana z hlediska nepřímých daní podle okolností výhodný, či nikoli [3].

23. Podle maďarské vlády ale v každém případě platí, že i kdyby se měla dotčená právní úprava považovat za omezení volného pohybu, je objektivně odůvodněná daňovou zásadou teritoriality a potřebou zachovat soudržnost vnitrostátního daňového systému. Pokud jde o posledně uvedený důvod, požadavek „bezprostřední souvislosti“ mezi dotyčným daňovým zvýhodněním a kompenzací tohoto zvýhodnění není třeba chápat tak úzce, jak tvrdí Komise, jelikož není nezbytné, aby daňové zvýhodnění poskytnuté při koupi druhé nemovitosti přesně odpovídalo dani odvedené při koupi první nemovitosti.

24. Maďarská vláda konečně zdůrazňuje, že povinnost zohlednit případnou daň odvedenou z převodu nemovitosti v jiném členském státě by vedla ke značné složitosti maďarského daňového systému a k vážným administrativním potížím, jelikož v praxi není možné ověřit, zda a v jakém rozsahu byla případná srovnatelná daň z převodu odvedena při koupi nemovitosti mimo území Maďarska, ani účinně zabránit zneužití dotčeného daňového zvýhodnění. Na druhé straně na rozdíl od tvrzení Komise není cílem dotčené daňové právní úpravy zabránit snížení daňových příjmů.

2 — Rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker (C-279/93, Recueil, s. I-225), bod 34.

3 — Mimo jiné podle rozsudku ze dne 12. července 2005, Schempp (C-403/03, Sb. rozh. s. I-6421), bod 45.

B – *Posouzení*

25. Úvodem bych chtěl uvést, že podle mého názoru na rozdíl od toho, co tvrdila Komise ve své žalobě, není důvod zpochybňovat maďarskou vládou provedenou klasifikaci daně z převodu nemovitostí, o kterou se jedná v této věci, jako formy přímé daně, jelikož se tato daň zjevně přímo vybírá od osob, které nesou i její hospodářské zatížení [4].

26. Pokud jde o rozsudek ve věci Evropské společenství v. Belgie, který v této souvislosti citovala Komise, stačí poznamenat, že se tato věc zaprvé týkala jiné daně, konkrétně registračních poplatků, a zadruhé Soudní dvůr ve své odpovědi na položené otázky v zásadě souhlasil s klasifikací daně, o kterou se v uvedené věci jednalo, jako nepřímé daně, již provedl vnitrostátní soud [5].

27. Je však třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora přímé daně sice spadají do pravomoci členských států, avšak tyto členské státy musejí při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství [6].

28. Je proto nutné posoudit, zda ustanovení maďarské právní úpravy týkající se zdaňování úplatného převodu nemovitostí, zejména pak článek 2 ve spojení s čl. 21 odst. 5 zákona XCIII, představují omezení volného pohybu osob a svobody usazování zakotvených v článcích 18 ES, 39 ES a 43 ES, jakož i v článcích 28 a 31 Dohody o EHP, jak tvrdí Komise.

29. Pokud jde zaprvé o část žalobního důvodu týkající se toho, že Maďarská republika nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 18 ES, 39 ES a 43 ES, je třeba poznamenat, že článek 18 ES, který obecně stanoví právo každého občana Unie svobodně se pohybovat a pobývat na území členských států, nachází konkrétní vyjádření v článku 39 ES, pokud jde o volný pohyb pracovníků, a v článku 43 ES, pokud jde o svobodu usazování. Je tedy vhodné nejdříve posoudit, zda je dotčený daňový režim v rozporu s články 39 ES

4 — Pokud jde o obecně chápaný rozdíl mezi přímou a nepřímou daní, viz stanovisko generální advokátky Stix-Hackl ve věci C-475/03, Banca Popolare di Cremona (Sb. rozh. s. I-9373), body 54 a 55.

5 — Rozsudek ze dne 26. října 2006, C-199/05 (Sb. rozh. s. I-10485), zejména bod 17.

6 — Viz například rozsudky ze dne 17. ledna 2008, Komise v. Německo (C-152/05, Sb. rozh. s. I-39, bod 16); ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 29); ze dne 26. října 2006, Komise v. Portugalsko (C-345/05, Sb. rozh. s. I-10633, bod 10), a ze dne 18. ledna 2007, Komise v. Švédsko (C-104/06, Sb. rozh. s. I-671, bod 12).

a 43 ES a až poté přezkoumat tento režim s hlediska článku 18 ES [7].

30. Úvodem je třeba v této souvislosti připomenout, že každý státní příslušník členského státu, nezávisle na svém místě bydliště a své státní příslušnosti, který využil práva na volný pohyb pracovníků a vykonával výdělečnou činnost v jiném členském státě než státě svého bydliště, spadá v závislosti na okolnostech do působnosti článku 39 ES nebo článku 43 ES [8].

31. Dále je třeba poznamenat, že ustanovení Smlouvy o volném pohybu osob mají občanům Unie usnadňovat výkon povolání všeho druhu na území Unie a zabraňovat opatřením, která mohou znevýhodnit občany Unie, pokud si přejí vykonávat hospodářskou činnost na území jiného členského státu [9].

32. Pravidla týkající se volného pohybu pracovníků a svobody usazování mají tedy zejména zabezpečit, aby hostitelský členský stát zacházel s cizími státními příslušníky a zahraničními společnostmi stejně jako se svými státními příslušníky [10].

33. V projednávaném případě Komise kritizuje dotčenou daňovou právní úpravu, konkrétně čl. 21 odst. 5 zákona XCIII, z důvodu, že za účelem určení, zda si kupující nemovitosti určené k bydlení v Maďarsku smí při výpočtu základu daně z úplatného převodu nemovitosti odpočíst tržní hodnotu jiné nemovitosti určené k bydlení prodané v době jednoho roku před koupí dotyčné nemovitosti nebo po ní, rozlišuje mezi jednotlivými případy na základě toho, zda se předtím vlastněná a prodaná nemovitost nachází na území Maďarska, či nikoli. Podle Komise je v důsledku rozdílného daňového zacházení s daňovými poplatníky, ať už se jedná o cizí státní příslušníky nebo maďarské občany, kteří prodávají nemovitost nacházející se v Maďarsku, a s daňovými poplatníky, kteří prodávají nemovitost nacházející se mimo území Maďarska, dotčený daňový režim diskriminační a může takové daňové poplatníky odradit od výkonu jejich práva na volný pohyb a usazování.

34. V tomto ohledu je třeba poznamenat, že vyjádření Komise, které přísluší prokázat existenci údajného porušení práva Společenství/EU v žalobě pro nesplnění

7 — Viz v tomto ohledu rozsudek Komise v. Portugalsko, uvedený v poznámce pod čarou 6, body 13 a 14, a rozsudek Komise v. Německo, uvedený v poznámce pod čarou 6, body 18 a 19.

8 — Viz rozsudek Komise v. Německo, uvedený v poznámce pod čarou 6, bod 20; rozsudky ze dne 21. února 2006, Ritter-Coulais (C-152/03, Sb. rozh. s. I-1711, bod 31); ze dne 7. září 2006, N (C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409, bod 28), a ze dne 18. července 2007, Hartmann (C-212/05, Sb. rozh. s. I-6303, bod 17).

9 — Viz rozsudek Komise v. Švédsko, uvedený v poznámce pod čarou 6, bod 17; rozsudky ze dne 15. prosince 1995, Bosman (C-415/93, Recueil, s. I-4921), bod 94; ze dne 2. října 2003, Van Lent (C-232/01, Recueil, s. I-11525) bod 15, a ze dne 29. dubna 2004, Weigel (C-387/01, Recueil, s. I-4981), bod 52.

10 — Viz například rozsudek ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451), bod 33, a rozsudek Komise v. Švédsko, uvedený v poznámce pod čarou 6, bod 19.

povinnosti [11], byla nejednoznačná, pokud jde o to, zda napadené rozlišování ve smyslu maďarské daňové právní úpravy považuje za diskriminaci na základě místa bydliště. Na jedné straně Komise uvedla, že napadená právní úprava zejména odrazuje osoby, které mají bydliště v jiném členském státě, od toho, aby se usadily v Maďarsku, například tím způsobem, že by se tam zaměstnaly. Na druhé straně výslovně odmítla odkaz maďarské vlády na rozsudek Schumacker [12], a v této souvislosti uvedla, že rozlišování v rámci dotčeného daňového režimu není založeno na místě bydliště, jelikož se projednávaná věc týká daňových poplatníků, kteří mají v Maďarsku bydliště nebo ho tam brzy budou mít.

35. V každém případě je z argumentů Komise patrné, že diskriminace je podle ní obecně způsobena méně příznivým daňovým zacházením v případě přesunu bydliště z jiného členského státu do Maďarska ve srovnání s přesunem bydliště v rámci Maďarska. Komise má v zásadě za to, že podle zásady (daňové) rovnosti by se s prvně uvedenou přeshraniční situací mělo z daňového hlediska zacházet stejně jako s posledně uvedenou vnitrostátní situací, tedy že by i v případě přeshraniční situace měl vzniknout nárok na daňové zvýhodnění, o které se jedná v projednávané věci.

36. Jak v této souvislosti uznaly obě účastnice řízení, rozhodnutí, zda je stanovisko Komise, a tedy i projednávaná žaloba pro nesplnění povinnosti, opodstatněné, závisí na otázce, zda jsou výše uvedené situace – na jedné straně situace daňového poplatníka prodávajícího nemovitost nacházející se v Maďarsku a na druhé straně situace daňového poplatníka prodávajícího nemovitost mimo území Maďarska – objektivně srovnatelné z hlediska dotčeného daňového zvýhodnění (možnosti odpočíst ze základu daně z převodu nemovitostí tržní hodnotu prodané nemovitosti).

37. Vyplývá to totiž ze skutečnosti, že podle ustálené judikatury může diskriminace nastat pouze používáním rozdílných pravidel na srovnatelné situace nebo používáním téhož pravidla na rozdílné situace [13].

38. Diskriminaci jedné kategorie daňových poplatníků ve srovnání s jinou kategorií daňových poplatníků lze tudíž uplatňovat pouze tehdy, pokud je z hlediska dotyčných

11 — Viz mimo jiné rozsudky Komise v. Rakousko, C-194/01, Recueil, s. I-4579, bod 34, a Komise v. Řecko, 272/86, Recueil, s. 4875, bod 17.

12 — Uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 34.

13 — Viz v tomto ohledu rozsudky ze dne 22. března 2007, Talotta (C-383/05, Sb. rozh. s. I-2555), bod 18, a ze dne 18. července 2007, Lakebrink a Peters-Lakebrink (C-182/06, Sb. rozh. s. I-6705), bod 27.

daňových pravidel situace těchto skupin srovnatelná [14].

39. V projednávané věci tedy musí Maďarsko poskytnout dotčené daňové zvýhodnění daňovým poplatníkům prodávajícím nemovitost určenou k bydlení mimo území Maďarska pouze tehdy, pokud je třeba jejich situaci v souvislosti s dotčenou daní z převodu nemovitostí považovat za objektivně srovnatelnou se situací daňového poplatníka, který prodává nemovitost nacházející se na území Maďarska [15].

40. V této souvislosti je třeba poznamenat, že pokud jde o vhodný přístup při hledání odpovědi na otázku objektivní srovnatelnosti v této věci, Komise se v písemných vyjádřeních i na jednání v zásadě omezila na tvrzení, že podle ní neexistuje objektivní rozdíl mezi daňovým poplatníkem kupujícím první nemovitost určenou k bydlení v Maďarsku a daňovým poplatníkem kupujícím první nemovitost určenou k bydlení jinde v Unii.

41. Krom toho, že tento argument je jako takový sotva přesvědčivý, mám za to, že Komise svou analýzu v projednávané věci založila na předpokladu, který dostatečně nezohledňuje skutečnost, že v současném stadiu vývoje práva EU a harmonizace vnitrostátního práva v oblasti přímých daní není možné Společenství/Unii vnímat jako jednu „daňovou zónu" nebo území s daňovou svrchovaností, kde by místo bydliště daňových poplatníků, umístnění nemovitostí nebo pohyb těchto osob v rámci uvedeného prostoru byly irelevantní z hlediska jejich povinností v oblasti přímých daní.

42. Ve skutečnosti však z pohledu přímých daní představuje Společenství/Unie mozaiku současně existujících vnitrostátních daňových systémů a území s daňovou svrchovaností, kde si v zásadě každý členský stát určuje organizaci a koncepci svého daňového systému a na základě daňové zásady teritoriality vykonává daňové pravomoci ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území [16].

43. Ačkoli daňová svrchovanost podléhá požadavkům práva Společenství/EU, zejména základním svobodám, a ačkoli daňové úmluvy do jisté míry koordinují rozdělení vnitrostátních daňových pravomocí, skutečností nicméně zůstává, že teritoriální aspekty, jako

14 — Viz v tomto ohledu rovněž rozsudek Schempp, uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 29, a rozsudek ze dne 8. listopadu 2007, Amurta (C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569), bod 33.

15 — Viz, *a contrario*, rozsudek Schumacker, uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 34.

16 — Viz v tomto kontextu rozsudky ze dne 12. února 2009, Block (C-67/08, Sb. rozh. s. I-883), body 28 až 30; ze dne 28. ledna 1992, Bachmann (C-204/90, Recueil, s. I-249), bod 23; co se týče daňové zásady teritoriality, viz rozsudky ze dne 16. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107), bod 75, a ze dne 15. května 1997, Futura Participations (C-250/95, Recueil, s. I-2471), bod 22.

je místo bydliště nebo místo, kde se nemovitost nachází, mohou být při výkonu daňových pravomocí členskými státy objektivně relevantní.

44. Je ale pravda, že problém spočívá v určení, zda může být v daném případě daňová právní úprava založena na takovém kritériu, nebo jinými slovy, zda je situace dvou daňových poplatníků navzdory rozdílnému místu bydliště nebo umístění nemovitosti objektivně srovnatelná. Tato otázka musí být v každém případě zodpovězena a posouzena s ohledem na účel a obsah konkrétního vnitrostátního daňového režimu, který rozlišuje mezi jednotlivými dotčenými situacemi [17].

45. V tomto ohledu je třeba mít v projednávané věci na paměti, že dotčená daň představuje daň z úplatného převodu nemovitostí. V případě nemovitostí je běžné a vlastně i v souladu s daňovou zásadou teritoriality, jak tvrdí maďarská vláda, že při takovém zdanění je hraničním určovatelem místo, kde se nemovitost nachází. Toto kritérium tedy jako takové odpovídá dotčenému typu daně.

46. Dále je třeba konstatovat, že přijetím sporného čl. 21 odst. 5 zákona XCIII se Maďarsko rozhodlo vykonat své daňové pravomoci v oblasti převodu nemovitostí tak, že při splnění podmínek stanovených ve výše uvedeném ustanovení se při koupi druhé nemovitosti určené k bydlení daň vypočte pouze ze základu daně, který se rovná rozdílu mezi tržní hodnotou koupené nemovitosti a tržní hodnotou prodané nemovitosti. Oprávněnost tohoto rozhodnutí nebyla zpochybněna a stejně tak ani skutečnost, že toto rozhodnutí je věcí daňové svrchovanosti Maďarska, jelikož Maďarsko by bylo oprávněno neuložit v případě převodu nemovitosti určené k bydlení žádnou daň nebo naopak stanovit při každém nákupu takové nemovitosti jako základ daně tržní hodnotu koupené nemovitosti bez možnosti jakéhokoli odpočtu.

47. Jak prokázala Komise, zůstává skutečností, že dotyčný daňový poplatník již z převodu této nemovitosti odvedl daň stanovenou dotčenou maďarskou právní úpravou, ačkoli odpočet umožněný na základě tohoto mechanismu nemusí nutně odpovídat dani odvedené při koupi první nemovitosti určené k bydlení.

17 — Viz v tomto ohledu rozsudek Amurta, uvedený v poznámce pod čarou 14, bod 33; rozsudek ze dne 14. září 1999, Frans Gschwind (C-391/97, Recueil, s. I-5451), bod 26; viz rovněž rozsudek ze dne 16. září 2008, Arcelor Atlantique a Lorraine a další (C-127/07, Sb. rozh. s. I-9895), bod 26. Z toho vyplývá, že judikaturu Soudního dvora k tomuto aspektu v oblasti přímých daní, jako je rozsudek Schumacker (uvedený v poznámce pod čarou 2), dovolávaný maďarskou vládou, nebo rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477), dovolávaný Komisí, je třeba vykládat ve světle okolností každého projednávaného případu, a zejména ve světle konkrétní dotčené daně, a nelze ji bez dalšího uplatňovat na daňovou právní úpravu, o kterou se jedná v projednávané věci.

48. Vyžadovat za těchto podmínek od Maďarska, aby zohlednilo tržní hodnotu nemovitosti určené k bydlení koupené a prodané v jiném členském státě, a tedy převod nemovitosti, ze kterého Maďarsko nevybralo daň z převodu nemovitostí, by znamenalo vážný zásah do úrovně a rozsahu zdanění, pro které se Maďarsko legitimně [18] rozhodlo, pokud jde o převod nemovitostí určených k bydlení.

49. Podle mého názoru tedy maďarská vláda správně uvedla, že situace daňového poplatníka, který koupil a prodal nemovitost určenou k bydlení nacházející se v Maďarsku, je s ohledem na obsah a účel dotčené daňové právní úpravy objektivně odlišná od situace daňového poplatníka, který koupil a prodal nemovitost určenou k bydlení nacházející v jiném členském státě, jelikož v prvním případě koupě takové nemovitosti podléhá dani z převodu v Maďarsku, zatímco ve druhém případě dotčený převod nemovitosti v souladu se zásadou daňové teritoriality v Maďarsku dani nepodléhá.

50. Jinak řečeno, z hlediska daňových pravomocí Maďarska, které se v oblasti daně z převodu na základě zásady daňové teritoriality omezují na činnosti na jeho území, se s daňovými poplatníky v čistě vnitrostátní situaci a daňovými poplatníky v přeshraniční situaci zachází stejně v tom smyslu, že osoba, která si v Maďarsku poprvé koupí nemovitost určenou k bydlení, podléhá dani z plné tržní hodnoty dotyčné nemovitosti, zatímco osoba, která si následně v Maďarsku koupí druhou nemovitost určenou k bydlení, má po splnění podmínek stanovených v čl. 21 odst. 5 zákona XCIII právo stanovit daň ze základu daně, který se rovná rozdílu mezi tržní hodnotou koupené nemovitosti a tržní hodnotou prodané (první) nemovitosti.

51. Z výše uvedeného vyplývá, že na rozdíl od toho, co tvrdí Komise, není článek 2 ve spojení s čl. 21 odst. 5 zákona XCIII diskriminační tím, že umožňuje zohlednění tržní hodnoty prodané nemovitosti určené k bydlení při stanovení základu daně z převodu nemovitostí pouze pod podmínkou, že se tato nemovitost nachází v Maďarsku.

52. Co se týče tvrzení Komise, že takový daňový režim může přesto představovat omezení volného pohybu osob, neboť odepírá daňové zvýhodnění, které zahrnuje, daňovým poplatníkům přesouvajícím své bydliště do Maďarska, je třeba konstatovat, že Soudní dvůr rozhodl, že Smlouva občanovi Unie nezaručuje, že přesun jeho činností do jiného členského státu, než je stát, ve kterém předtím bydlel, bude z daňového hlediska neutrální. Vzhledem k rozdílům mezi daňovými úpravami členských států může být takový

18 — Viz bod 46 výše.

přesun pro občana z daňového hlediska podle okolností výhodný, či nikoli [19].

53. V tomto ohledu není případný „odrazující účinek“ dotčeného daňového režimu pro osoby, které chtějí využít své právo na volný pohyb, v zásadě odlišný od účinku, který může vyplývat z pouhé existence jakékoliv přímé daně v daném členském státě nebo ve srovnání s jinými členskými státy z vysoké sazby daně, pro kterou se může členský stát kdykoli při výkonu své daňové svrchovanosti rozhodnout. Jedná se o to, že takový omezující účinek je za podobných okolností, jako jsou okolnosti v projednávané věci, výsledkem rozdílů mezi daňovými systémy členských států, a nikoli nepříznivého daňového zacházení s přeshraničními situacemi obsaženého v daňové právní úpravě dotyčného členského státu jako takové, a je tedy třeba ho přijmout jako důsledek koexistence rozdílných vnitrostátních daňových systémů [20].

19 — Viz v tomto ohledu rozsudek Block, uvedený v poznámce pod čarou 16, body 34 a 35; rozsudek Schempp, uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 45, a rozsudek ze dne 15. července 2004, Lindfors (C-365/02, Sb. rozh. s. I-7183, bod 34).

20 — Viz v tomto ohledu rovněž rozsudek Block, uvedený v poznámce pod čarou 16, bod 28; rozsudek ze dne 14. listopadu 2006, Mark Kerckhaert a Bernadette Morres v. Belgický stát (C-513/04, Sb. rozh. s. I-10967), bod 20, a rozsudek Columbus Container Services, uvedený v poznámce pod čarou 10, bod 43. V projednávané věci tak platí, že pokud například členský stát, ve kterém osoba koupila první nemovitost určenou k bydlení vybírá daň z každé koupě nemovitosti určené k bydlení, včetně koupě druhé, v plné výši a ve vyšší daňové sazbě než jaká se použije v Maďarsku, tuto osobu to může podle logiky argumentu Komise navzdory dotčenému maďarskému daňovému režimu dokonce povzbudit, aby se spíše usadila v Maďarsku a koupila tam druhou nemovitost určenou k bydlení, než aby se přestěhovala v rámci dotyčného členského státu.

54. Z toho zaprvé vyplývá, aniž je třeba posoudit, zda je dotčená daňová právní úprava odůvodněna i potřebou zachovat soudržnost daňového systému nebo zabránit zneužití v daňové oblasti, že článek 2 ve spojení s čl. 21 odst. 5 zákona XCIII není v rozporu s články 39 ES a 43 ES.

55. Co se týče zadruhé osob, které nejsou hospodářsky činné, je třeba ze stejných důvodů dojít ke stejnému závěru, pokud jde o část žalobního důvodu týkajícího se článku 18 ES.

56. Zatřetí, co se týče tvrzení Komise, že Maďarská republika nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 28 a 31 Dohody o EHP, které jsou v zásadě totožné s povinnostmi stanovenými v článcích 39 ES a 43 ES a k nimž Komise nepředložila samostatné odůvodnění, musí být tato část žalobního důvodu zamítnuta ze stejných důvodů, jaké jsou uvedeny výše.

57. Ve světle předcházejících úvah jsem dospěl k závěru, že tuto žalobu pro nesplnění povinnosti je třeba zamítnout.

V – Závěry

58. Navrhuji tedy Soudnímu dvoru, aby rozhodl takto:

„1) zamítl žalobu jako neopodstatněnou;

2) uložil Evropské komisi náhradu nákladů řízení.“