KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JÁN MAZÁK
esitatud 9. detsembril 2010[1]

I— Sissejuhatus

1. Käesolevas liikmesriigi kohustuste rikkumise hagis, mille on esitanud komisjon 8. juulil 2009, taotleb ta kinnitust, et Ungari Vabariik on jätnud täitmata EÜ artiklitest 18, 39 ja 43 ning EMP lepingu artiklitest 28 ja 31 tulenevad kohustused, sest Ungaris asuva eluaseme soetamist teises liikmesriigis asuva eluaseme müügi arvelt koheldakse Ungaris ebasoodsamalt kui Ungaris asuva eluaseme soetamist Ungaris asuva eluaseme müügi arvelt.

II— Õigusnormid

2. Tulumaksu käsitleva 1995. aasta CXVII seaduse (edaspidi „CXVII seadus") §-s 63 on sätestatud, et „kinnisasja ja kinnisasjaõiguste müügist saadud tulult tasutava maksu määr on 25% […] Tasumisele kuuluvat maksust arvatakse maha (või sellega ei maksustata) kinnisasja või asjaõiguse müügist saadud tulult maksmisele kuuluv maksusumma (eluasemeostu soodustus), mida füüsiline isik kasutab eluaseme soetamiseks endale, pereliikmele või lähisugulasele või endisele abikaasale 12 kuu jooksul enne nimetatud tulu saamist või 60 kuu jooksul pärast seda kuupäeva (eluasemeostu soodustuse baas)." See eluasemeostu soodustus on lubatud ainult siis, kui investeering on seotud Ungaris asuva eluasemega.

3. Maksukorraldust käsitleva 1990. aasta XCIII seaduse (edaspidi „XCIII seadus") §-s 1 on sätestatud:

„Kinnisvaramaksu tasutakse kinnisasja pärandilt, kinkelt või müügilt."

4. XCIII seaduse §-s 2 on sätestatud:

„[…] sätteid kinnisasja kinkelt või müügilt tasutava maksu kohta kohaldatakse riigi

1 – Algkeel: inglise.

territooriumil asuvate kinnisasjade ja nendega seotud asjaõiguste suhtes, kui rahvusvahelistes kokkulepetes ei ole ette nähtud teisiti."

5. Lõpuks on XCIII seaduse § 21 lõikes 5 sätestatud:

„[…] Kui füüsiline isik ühe aasta jooksul enne või pärast ostu müüb oma muu eluaseme, on kõnealuse maksu baasiks ostetud kinnisasja ja müüdud kinnisasja koguturuväärtuse vahe."

III— Kohtueelne ja kohtumenetlus

6. Oma 23. märtsi 2007. aasta kirjas juhtis komisjon Ungari valitsuse tähelepanu sellele, et kinnisasjade võõrandamist käsitlevad Ungari maksuõigusnormid on vastuolus Ungari Vabariigi kohustustega, mis tulenevad EÜ artiklitest 18, 39 ja 43 ning EMP lepingu vastavatest artiklitest.

7. Komisjon väljendas seisukohta, et CXVII seaduse ja XCIII seaduse sätted rikuvad isikute vaba liikumise põhimõtet ja asutamisvabaduse põhimõtet, kuna nende sätetega on seatud Ungaris asuva eluaseme soetamisele, kui sellega on seotud teises liikmesriigis asuva eluaseme müük, suurem maksukoormus kui siis, kui sellega on seotud Ungari territooriumil asuva eluaseme müük. Seega kujutavad need sätted oma diskrimineeriva laadi tõttu endast takistust töötajate ja kapitali vabale liikumisele, aga ka asutamisvabadusele.

8. Oma 8. augusti 2007. aasta kirjas möönis Ungari valitsus, et CXVII seaduse § 63 sätted kujutavad endast ühenduse (nüüd Euroopa Liidu) õiguse rikkumist ja teatas oma kavatsusest võtta vastu uued õigusnormid, millega tagatakse maksukohustuslaste võrdne kohtlemine. XCIII seaduse § 21 lõike 5 osas aga jäi Ungari valitsus seisukohale, et nimetatud lõike sätted on kooskõlas Euroopa Liidu reeglitega, mis käsitlevad vaba liikumist.

9. Komisjon esitas 27. juunil 2008 põhjendatud arvamuse, milles ta jäi oma hagieelses 23. märtsi 2007. aasta kirjas väljendatud etteheidete juurde seoses XCIII seaduse §-ga 2 koostoimes § 21 lõikega 5 ning kordas oma seisukohta, et need Ungari maksuõigusnormid rikuvad EÜ artikleid 18, 39 ja 43.

10. Kuna oma vastuses sellele põhjendatud arvamusele jäid Ungari ametivõimud sisuliselt seisukohale, et vaidlusalused Ungari

maksuõigusnormid on Euroopa Liidu õigusega kooskõlas, otsustas komisjon esitada käesoleva hagi.

IV— Analüüs

A— *Poolte peamised argumendid*

11. Komisjon on seisukohal, et nähes kinnisasja võõrandamise maksu baasi väljaarvutamiseks ette võimaluse arvata ostetud kinnisasja väärtusest maha müüdud kinnisasja turuväärtus, kui ostutehinguga seotud müüdud kinnisasi oli Ungari territooriumil asuv eluase, kuid mitte lubades seesugust võimalust, kui müüdud eluase asus teises liikmesriigis, on vaidlusalused Ungari maksuõigusnormid vastuolus isikute vaba liikumise põhimõttega ja asutamisvabaduse põhimõttega, mis on sätestatud EÜ artiklites 18, 39 ja 43 ning EMP lepingu artiklites 28 ja 31, ning kujutavad endast takistust nimetatud vabaduste kasutamisele.

12. Sisuliselt väidab komisjon, et kirjeldatud maksusoodustus võib heidutada teises liikmesriigis elavaid välisriikide või Ungari kodanikke kasutamast nende liikumisvabadust ja õigust asuda elama Ungarisse.

13. Komisjon on seisukohal, et sellised isikud, kes võivad juba olla tasunud liikmesriigis, kus nad varem elasid, oma kinnisasja ostmisel võrreldavas summas makse, on olukorras, mis on objektiivselt võrreldav niisuguste isikute olukorraga, kes ostsid oma varasema eluaseme Ungaris. Sellepärast tuleb selliseid isikuid Ungari kinnisasja võõrandamise maksu osas võrdselt kohelda. Kuna vaidlusaluste Ungari õigusnormidega on isikud, kes soetatava eluasemega asendavad teises liikmesriigis asunud eluaseme – kuivõrd nemad peavad tasuma kinnisasja võõrandamise maksu kogu vastava kinnisasja väärtuselt –, seatud ebasoodsamasse olukorda võrreldes nende, samuti eluaset soetavate isikutega, kellel juba oli eluase Ungari territooriumil, siis kohtlevad need õigusnormid võrreldavaid olukordi erinevalt ning seega kalduvad kujutama endast diskrimineerimist.

14. Komisjoni sõnul ei ole see erinev kohtlemine objektiivselt õigustatud.

15. Selles suhtes lükkab komisjon tagasi seisukoha, nagu saaks vaidlusaluseid õigusnorme põhjendada vajadusega säilitada

maksusüsteemi ühtsus, sest kõnealusel maksusoodustusel puudub otsene seos soodustuse tasakaalustamisega, nagu väljakujunenud kohtupraktikas on nõutud. Täpsemalt ei ole teise eluaseme soetamine ja sellest tulenev maksu tasumise kohustus otseselt seotud esimese eluaseme müügi ja tol hetkel tasutud maksudega, ning ainult Ungari seadusandja peab neid omavahel seotuks.

16. Komisjoni arvates ei saa põhivabaduste rikkumist, mida käesolevas kohtuasjas ette heidetakse, õigustada ka territoriaalsuse põhimõttega, millele Ungari valitsus tugineb, ega ka kui vahendit, millega hoitakse ära kuritarvitusi, mida võidakse toime panna seoses vaidlusaluse maksusoodustuse haldamisega, ega ka nende tõsiste haldusraskuste ja -komplikatsioonidega, millega Ungari valitsus võib selles kontekstis väidetavalt vastamisi seista.

17. Komisjon möönab siiski, et Ungari Vabariik võib kehtestada maksukohustuslase suhtes erinõudeid, et saada vajalikku teavet, kuid igal juhul ei tohi need nõuded olla ebaproportsionaalsed võrreldes taotletava eesmärgiga.

18. Ungari valitsus ei nõustu komisjoni väitega, et vaidlusalune maksuõigusnorm, mis selgelt puudutab otsest maksustamist, on vastuolus asutamislepingu ja EMP lepingu sätetega isikute vaba liikumise ja asutamisvabaduse kohta.

19. Selles osas rõhutab Ungari valitsus eriti, et isikud, kes ostavad Ungaris eluaseme esmakordselt ja kes on varem omanud eluaset teises liikmesriigis, ei ole võrreldavas olukorras nende isikutega, kes ostavad Ungaris teistkordselt eluaseme, et asendada sellega Ungaris asuv eluase.

20. Üksteise suhtes samas olukorras olevaks tuleb vaidlusaluste maksuõigusnormide kohaldamisel pidada hoopis kõiki neid isikuid, kes ostavad Ungaris kinnisasja esmakordselt, samal ajal kui need isikud, kes ostavad Ungaris teistkordselt eluaseme, et asendada sellega Ungaris asuv eluase, on samuti üksteisega võrreldavas olukorras. Tegelikult koheldaksegi kummagi nimetatud rühma liikmeid Ungari maksuõigusnormides võrdselt, hoolimata nende kodakondsusest ja elukohast. Sellepärast ei kujuta vaidlusalune maksusoodustus endast diskrimineerivat kohtlemist.

21. Sellega seoses osutab Ungari valitsus sellele, et Ungaris esmakordselt eluaset soetada soovivate isikute eristamine Ungaris uuesti eluaset ostvatest isikutest, kes müüvad eluaset, millelt on juba tasutud kinnisasja

võõrandamise maks, on objektiivselt õigustatud, arvestades seda, et Ungari maksustamispädevus seoses kinnisasjade võõrandamisega piirdub Ungari territooriumiga. Liiati nähtub Euroopa Kohtu praktikast Schumackeri kohtuotsuse näitel, et kui liikmesriik ei võimalda mitteresidendile teatavaid maksusoodustusi, mida saavad residendid, ei ole see üldjuhul käsitletav diskrimineerimisena, kuna nende kahte eri liiki maksukohustuslaste olukord ei ole võrreldav. [2]

22. Küsimuses, kas vaidlusalused Ungari õigusnormid kujutavad endast takistust liikumisvabadusele, mis tuleneb nendest artiklitest, millele komisjon tugineb, meenutab Ungari valitsus, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei taga asutamisleping Euroopa Liidu kodanikule, et tema tegevuse üleviimisel liikmesriiki, mis ei ole tema eelnev elukohariik, ei ole maksustamise osas mingit mõju. Liikmesriikide maksuõigusnormide erinevusi arvesse võttes võib niisugune üleviimine olla asjassepuutuva kodaniku jaoks vastavalt asjaoludele kaudse maksustamise osas rohkem või vähem soodne või ebasoodne. [3]

23. Ungari valitsus on seisukohal, et isegi kui vaidlusaluseid õigusnorme tuleb pidada liikumisvabadust piiravaks, on need igal juhul objektiivselt õigustatud, arvestades maksustamise territoriaalsuse põhimõtet ja vajadust kaitsta riikliku maksusüsteemi ühtsust. Viimati nimetatud põhjenduse osas ei tule nõuet, et asjassepuutuva maksusoodustuse ja soodustuse tasakaalustamise vahel peab olema „otsene seos", käsitada nii kitsalt, nagu komisjon väidab, sest teistkordsel eluaseme ostmisel võimaldatav maksusoodustus ei pea täpselt vastama maksule, mida tasuti esmakordsel eluaseme ostul.

24. Lõpuks rõhutab Ungari valitsus, et kohustus arvestada maksu, millega võidakse maksustada kinnisasja võõrandamist teises liikmesriigis, muudaks tema maksusüsteemi ülemäära keeruliseks ja oleks seotud tõsiste haldusraskustega, sest tegelikkuses ei ole võimalik kontrollida, kas või mil määral on kinnisasja ostu kusagil väljaspool Ungarit maksustatud samaväärse võõrandamismaksuga, ega tõhusalt ära hoida vaidlusaluse maksusoodustuse kuritarvitamist. Teisest küljest – vastupidi sellele, mida komisjon väidab – ei ole vaidlusaluste maksuõigusnormide eesmärk hoida ära maksutulude kahanemist.

2 – 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93 : Schumacker (EKL 1995, lk I-225, punkt 34).

3 – Tuginen siin mh 12. juuli 2005. aasta otsusele kohtuasjas C-403/03: Schempp (EKL 2005, lk I-6421, punkt 45).

B. *Hinnang*

25. Sissejuhatavalt märgin, et vastupidi komisjoni hagis väidetule ei ole minu arvates põhjust seada küsimärgi alla seda, et Ungari valitsus iseloomustab käesolevas kohtuasjas vaidlusalust kinnisasja võõrandamise maksu kui otsest maksu, kuivõrd on ilmne, et see nõutakse vahetult sisse isikult, kelle kanda jääb sellest tulenev majanduslik koormus. [4]

26. Kohtuasjas Euroopa Ühendus *vs.* Belgia tehtud otsuse osas, millele komisjon sellega seoses viitab, piisab märkimisest, et esiteks puudutas nimetatud kohtuasi teistsugust maksu, nimelt registreerimislõivu, ja teiseks oli Euroopa Kohus talle esitatud küsimustele vastates sisuliselt nõus vaidlusaluse maksu liigitamisega kaudseks maksuks, nagu seda oli samas asjas teinud siseriiklik kohus. [5]

27. Siiski on põhjust meenutada väljakujunenud kohtupraktikat, millest tuleneb, et ehkki otsene maksustamine on liikmesriikide pädevuses, peavad nad sellegipoolest kasutama seda pädevust ühenduse õigust järgides. [6]

28. Sellepärast on vaja kaaluda, kas Ungari õigusnormid kinnisasjade võõrandamise maksustamise kohta, eeskätt aga XCIII seaduse § 2 koostoimes sama seaduse § 21 lõikega 5 kitsendavad EÜ artiklitest 18, 39 ja 43 ning EMP lepingu artiklitest 28 ja 31 tulenevat isikute liikumisvabadust ja asutamisvabadust, nagu komisjon väidab.

29. Etteheite suhtes, et Ungari Vabariik on jätnud täitmata EÜ artiklitest 18, 39 ja 43 tulenevad kohustused, tuleb kõigepealt märkida, et EÜ artikkel 18, milles on üldiselt sätestatud iga liidu kodaniku õigus vabalt liikuda ja elada liikmesriikide territooriumil, leiab konkreetse väljenduse seoses töötajate liikumisvabadusega EÜ artiklis 39 ja seoses asutamisvabadusega EÜ artiklis 43. Sellepärast on asjakohane kõigepealt kaaluda, kas vaidlusalune maksustamiskord on vastuolus EÜ artiklitega 39 ja 43, enne kui hakata seda

4 – Seoses selle üldiselt heakskiidetud eristusega otsese ja kaudse maksu vahel vt kohtujurist Stix-Hackli 14. märtsi 2006. aasta ettepanek kohtuasjas C-475/03: Banca popolare di Cremona, milles otsus tehti 3. oktoobril 2006 (EKL 2006, lk I-9373, ettepaneku punktid 54 ja 55).

5 – 26. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-199/05 (EKL 2006, lk I-10485, eriti punkt 17).

6 – Vt nt 17. jaanuari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-152/05: komisjon *vs.* Saksamaa (EKL 2008, lk I-39, punkt 16); 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer (EKL 2005, lk I-10837, punkt 29); 26. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-345/05: komisjon *vs.* Portugal (EKL 2006, lk I-10633, punkt 10) ja 18. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-104/06: komisjon *vs.* Rootsi (EKL 2007, lk I-671, punkt 12).

maksustamiskorda uurima EÜ artiklist 18 lähtudes. [7]

30. Sellega seoses tuleks kohe algul meenutada, et olenemata elukohast ja kodakondsusest, kuulub liikmesriigi kodanik, kes kasutab või on kasutanud töötajate vaba liikumise õigust või asutamisvabadust ja töötanud liikmesriigis, mis ei ole tema elukohaliikmesriik, olenevalt asjaoludest kas EÜ artikli 39 või artikli 43 kohaldamisalasse. [8]

31. Järgmiseks tuleks märkida, et EÜ asutamislepingus töötajate vaba liikumist käsitlevate sätete eesmärk on hõlbustada liidu kodanike mis tahes kutsealast tegevust kogu liidu territooriumil ja sellega on vastuolus meetmed, mis võivad asetada need kodanikud ebasoodsasse olukorda, kui nad soovivad teostada majandustegevust teise liikmesriigi territooriumil. [9]

32. Nii on töötajate vaba liikumist ning asutamisvabadust käsitlevate eeskirjade eesmärk ennekõike tagada, et välisriikide kodanikke ja äriühinguid koheldakse vastuvõtvas liikmesriigis samamoodi nagu selle riigi kodanikke. [10]

33. Käesolevas kohtuasjas kritiseerib komisjon vaidlusaluseid maksuõigusnorme, täpsemalt XCIII seaduse § 21 lõiget 5 põhjusel, et määramaks, kas Ungaris eluaseme ostja võib arvata võõrandamismaksu baasi arvutamisel maha ühe aasta jooksul enne või pärast selle eluaseme ostu müüdud teise eluaseme turuväärtuse, on nimetatud sättes eristatud seda, kas varem tema omandis olnud ja müüdud eluase asub Ungaris või mitte. Komisjon leiab, et eristades niiviisi maksukohustuslasi, kes on välisriigi või Ungari kodanikud ja müüvad Ungaris asuva kinnisasja, nendest maksukohustuslastest, kes müüvad väljaspool Ungari territooriumi asuva kinnisasja, on vaidlusalune maksustamiskord diskrimineeriv ja võib heidutada selliseid maksukohustuslasi kasutamast nende õigust liikumis- ja asutamisvabadusele.

34. Selles suhtes tuleb tõdeda, et komisjoni märkused, millega seoses ta peab tõendama Euroopa Ühenduse / Euroopa Liidu õigusnormide väidetava rikkumise

7 – Selle kohta vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud otsused kohtuasjas komisjon *vs.* Portugal, punktid 13 ja 14, ning kohtuasjas komisjon *vs.* Saksamaa, punktid 18 ja 19.

8 – Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas komisjon *vs.* Saksamaa, punkt 20; 21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-152/03: Ritter-Coulais (EKL 2006, lk I-1711, punkt 31); 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-470/04: N (EKL 2006, lk I-7409, punkt 28) ja 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-212/05: Hartmann (EKL 2007, lk I-6303, punkt 17).

9 – Vt eespool 6. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas komisjon *vs.* Rootsi, punkt 17; 15. detsembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-415/93: Bosman (EKL 1995, lk I-4921, punkt 94); 2. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-232/01: van Lent (EKL 2003, lk I-11525, punkt 15) ja 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-387/01: Weigel (EKL 2004, lk I-4981, punkt 52).

10 – Vt nt 6. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-298/05: Columbus Container Services (EKL 2007, lk I-10451, punkt 33) ja eespool 6. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas komisjon *vs.* Rootsi, punkt 19.

esinemise liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluses, [11] on ebamäärased selles osas, kas komisjon peab seda etteheidetavat eristust Ungari õigusnormides diskrimineerimiseks elukoha põhjal. Nii väitis komisjon ühest küljest, et vaidlustatud õigusnormid heidutavad teises liikmesriigis elavaid isikuid Ungarisse elama asumast näiteks seal tööle asumise eesmärgil. Teisest küljest aga lükkas komisjon sõnaselgelt tagasi Ungari valitsuse viite Schumackeri kohtupraktikale, [12] väites selles kontekstis, et vaidlusaluses maksustamiskorras sisalduv eristus ei põhine elukohal, kuna käesolev kohtuasi puudutab maksumaksjaid, kes on kas Ungari residendid või kes on saamas Ungari residendiks.

35. Komisjoni väidete järgi tuleb diskrimineerimise allikaks pidada üldiselt seda, et teisest liikmesriigist Ungarisse elama asumist koheldakse maksustamisel ebasoodsamalt kui eluasemevahetust Ungari territooriumil. Sisuliselt on komisjon seisukohal, et (maksustamise) võrdsuse põhimõtte kohaselt tuleb esimesena nimetatud piiriüleseid olukordi maksustada samamoodi nagu viimati nimetatud siseriiklikke olukordi, st ka esimesena nimetatud olukorras peaks tekkima õigus saada käesolevas asjas vaidlusalune maksusoodustus.

36. Nagu mõlemad käesoleva kohtuasja pooled on selles osas nõustunud, oleneb komisjoni seisukoha ja seega ka käesoleva rikkumishagi põhjendatus vastusest küsimusele, kas eespool mainitud olukorrad – ühelt poolt Ungaris asuvat kinnisasja müüva maksumaksja oma ja teiselt poolt väljaspool Ungari territooriumi asuvat kinnisasja müüva maksumaksja oma – on vaidlusaluse maksusoodustuse (võimalus arvata müüdud kinnisasja turuväärtus maha võõrandamismaksu baasist) osas objektiivselt võrreldavad.

37. Tegelikult tuleneb see sellest, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt saab diskrimineerimine tekkida üksnes erinevate reeglite kohaldamisest võrreldavatele olukordadele või sama reegli kohaldamisest erinevatele olukordadele. [13]

38. Sellest tulenevalt saab seda, et ühte liiki maksukohustuslasi on võrreldes teist liiki maksukohustuslastega diskrimineeritud, väita üksnes siis, kui nende rühmade olukorrad

11 – Vt mh 29. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-194/01: komisjon *vs.* Austria (EKL 2004, lk I-4579, punkt 34) ja 22. septembri 1988. aasta otsus kohtuasjas 272/86: komisjon *vs.* Kreeka (EKL 1988, lk 4875, punkt 17).

12 – Eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Schumacker, punkt 34.

13 – Selle kohta vt nt 22. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-383/05: Talotta (EKL 2007, lk I-2555, punkt 18) ja 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-182/06: Lakebrink ja Peters-Lakebrink (EKL 2007, lk I-6705, punkt 27).

on asjassepuutuvate maksustamisreeglite osas võrreldavad. [14]

39. Seega on Ungari käesoleval juhul kohustatud võimaldama vaidlusalust maksusoodustust väljaspool Ungari territooriumi asuvat eluaset müüvatele maksukohustuslastele üksnes siis, kui nende olukorda tuleb vaidlusaluse kinnisasja võõrandamise maksu osas pidada objektiivselt võrreldavaks niisuguse maksukohustuslase olukorraga, kes müüb kinnisasja Ungari territooriumil. [15]

40. Sellega seoses ei tohi unustada, et nii oma kirjalikes märkustes kui ka kohtuistungil piirdus komisjon – seoses lähenemisviisiga, mida on käesolevas kohtuasjas kohane kasutada objektiivse võrreldavuse küsimuse lahendamiseks –märkimisega, et tema arvates ei erine esimest eluaset Ungaris soetav isik objektiivselt isikust, kes soetab esimese eluaseme kusagil mujal Euroopa Liidus.

41. Jättes kõrvale selle, et vaevalt saab nimetatud argument sellisena olla otsustav, olen arvamusel, et komisjoni esitatud analüüs käesolevas küsimuses rajaneb eeldusel, mille puhul ei ole piisavalt arvestatud, et praegusel Euroopa Liidu õiguse arengu ning otsest maksustamist käsitlevate siseriiklike õigusnormide ühtlustamise etapil ei saa me pidada Euroopa Ühendust / Euroopa Liitu ühtseks „maksustamispiirkonnaks" või maksustamisvõimuks, mis muudaks maksukohustuslaste või maksualuse vara asukoha või liikumise selles piirkonnas otseste maksude tasumise kohustuse osas ebaoluliseks.

42. Otsese maksustamise perspektiivist aga kujutab Euroopa Ühendus / Euroopa Liit tegelikult endast koos eksisteerivate siseriiklike maksusüsteemide ja maksustamispädevuste mosaiiki, kus põhimõtteliselt iga liikmesriik kehtestab maksustamise territoriaalsuse põhimõtte alusel oma maksustamiskorra ja maksusüsteemi kontseptsiooni ning teostab oma maksustamispädevust enda territooriumi piiresse jääva tegevuse suhtes. [16]

43. Ehkki maksustamispädevuse suhtes kehtivad Euroopa Ühenduse / Euroopa Liidu õiguse nõuded, eriti põhivabadused, ja ehkki siseriiklike maksustamisvolituste jaotus on mingil määral kooskõlastatud maksustamislepetega, jääb siiski tõsiasjaks, et territoriaalsed

14 – Selle kohta vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Schempp, punkt 29, ja 8. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-379/05: Amurta (EKL 2007, lk I-9569, punkt 33).

15 – Vt *a contrario* eespool 2. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Schumacker, punkt 34.

16 – Seoses sellega vt 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-67/08: Block (EKL 2009, lk I-883, punktid 28–30) ja C-204/90: Bachmann (EKL 1992, lk I-249, punkt 23); maksustamise territoriaalsuse põhimõtte osas vt 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (EKL 2007, lk I-2107, punkt 75) ja 15. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-250/95: Futura Participations (EKL 1997, lk I-2471, punkt 22).

aspektid, nagu elukoht või kinnisasja asukoht, võivad olla liikmesriikide maksustamispädevuse teostamisel objektiivselt asjakohased.

44. Mööndavasti seisneb probleem siiski selle tuvastamises, kas konkreetsel juhul võivad maksuõigusnormid põhineda sellisel kriteeriumil ehk teisisõnu, kas kahe maksumaksja olukorrad on nende maksumaksjate elukohtade või kinnisasjade asukohtade erinevusest hoolimata objektiivselt võrreldavad. Igal juhul tuleb selle küsimuse lahendamisel ja hindamisel lähtuda vaidlusalust eristust sisaldava siseriikliku maksustamiskorra eesmärgist ja sisust. [17]

45. Seoses sellega tuleks käesolevas asjas meeles pidada, et vaidlusalune maks kujutab endast maksu kinnisasja võõrandamiselt. Niisuguse maksustamise seadmine sõltuvusse kinnisasja asukohast kui seostavast tegurist ei ole kinnisvara osas ebatavaline ja nagu Ungari valitsus on märkinud, on see tegelikult kooskõlas maksustamise territoriaalsuse põhimõttega. Seega on nimetatud kriteerium kui selline objektiivselt kooskõlas vaidlusaluse maksuliigiga.

46. Järgmiseks tuleks märkida, et vaidlusaluse XCIII seaduse § 21 lõike 5 vastuvõtmisega on Ungari otsustanud teostada oma maksustamispädevust kinnisasjade võõrandamise suhtes nii, et nimetatud sätte tingimustel lähtutakse teise eluaseme ostu maksustamisel ainult sellisest maksubaasist, mille moodustab ostetud kinnisasja turuväärtuse ja müüdud kinnisasja turuväärtuse vahe. Selle otsuse õiguspärasust ja kuulumist Ungari maksustamispädevusse ei ole vaidlustatud, sest õiguspärane oleks nii see, kui Ungari ei kehtestaks eluaseme võõrandamise suhtes üldse mingit maksu, kui ka – vastupidi – see, kui ta näeks ette, et maksubaasi moodustab soetatud kinnisasja turuväärtus ilma mahaarvamiseta iga sellise kinnisasja soetamisel.

47. Ka siis, kui selle süsteemiga võimaldatav mahaarvamine ei pruugi vastata esimesel eluaseme soetamisel tasutud maksule, nagu komisjon on tõendanud, ei saa eitada, et asjaomasel maksukohustuslasel on vaidlusaluste maksuõigusnormide kohaselt juba olnud Ungari võõrandamismaksu tasumise kohustus selle eluaseme suhtes.

17 – Selle kohta vt eespool 14. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Amurta, punkt 33; 14. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-391/97: Frans Gschwind (EKL 1999, lk I-5451, punkt 26); vt samuti 16. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-127/07: Arcelor Atlantique et Lorraine jt (EKL 2008, lk I-9895, punkt 26). Sellest tuleneb, et Euroopa Kohtu praktikat selles otsese maksustamise aspektis, nt (eespool 2. joonealuses märkuses viidatud) kohtuotsust Schumacker, millele tugineb Ungari valitsus, või 7. septembri 2004. aasta otsust kohtuasjas C-319/02: Manninen (EKL 2004, lk I-7477), millele tugineb komisjon, tuleb tõlgendada iga vastava kohtuasja asjaoludest lähtudes, eriti aga arvestades konkreetselt vaidluse all olnud maksu, ning seda ei saa üle kanda käesolevas asjas vaidluse all olevatele maksuõigusnormidele.

48. Seda arvestades riivaks nõudmine, et Ungari võtaks arvesse teises liikmesriigis soetatud ja müüdud eluaseme turuväärtust ning seega niisugust kinnisasja võõrandamist, millest ei ole Ungarile laekunud võõrandamismaksu, tõsiselt seda maksustamise taset ja ulatust, mille Ungari on eluasemete võõrandamise suhtes õiguspäraselt valinud. [18]

49. Sellest lähtudes pean õigeks Ungari valitsuse seisukohta, et Ungari territooriumil eluaseme soetanud ja müünud maksukohustuslane on vaidlusaluste maksuõigusnormide sisu ja eesmärgi osas objektiivselt teistsuguses olukorras võrreldes maksukohustuslasega, kes on soetanud ja müünud eluaseme teises liikmesriigis, sest esmalt nimetatud olukorras on kinnisasja soetamine olnud Ungaris võõrandamismaksuga maksustatav, teises olukorras aga ei ole kinnisasja soetamine vastavalt maksustamise neutraalsuse põhimõttele Ungaris maksustatav.

50. Teisisõnu, kui lähtuda Ungari maksustamispädevusest, mis maksustamise territoriaalsuse põhimõtte kohaselt piirdub võõrandamismaksu osas tegevusega Ungari territooriumil, koheldakse puhtalt siseriiklikus olukorras olevaid maksukohustuslasi ja piiriüleses olukorras olevaid maksukohustuslasi võrdselt, kuna igaüht, kes esmakordselt soetab Ungaris asuva eluaseme, maksustatakse selle eluaseme täisturuväärtuse baasil, samal ajal kui igaühel, kes seejärel teistkordselt soetab Ungaris asuva eluaseme, on XCIII seaduse § 21 lõikes 5 sätestatud tingimustel õigus maksustamisele nii, et maksubaas moodustub ostetud eluaseme turuväärtuse ja müüdud (esimese) eluaseme turuväärtuse vahest.

51. Eelnevast tuleneb, et vastupidi komisjoni väidetele ei ole XCIII seaduse § 2 koostoimes sama seaduse § 21 lõikega 5 diskrimineeriv põhjusel, et see võimaldab kinnisasja võõrandamise maksubaasi määramisel arvestada müüdud eluaseme turuväärtust üksnes tingimusel, et kõnealune kinnisasi asub Ungaris.

52. Kuna komisjon väidab, et jättes Ungarisse elama asuvad eluasemeostjad ilma kõnealusest maksusoodustusest, võib see maksustamiskord siiski kujutada endast takistust isikute vabale liikumisele, tuleks osutada Euroopa Kohtu praktikale, mille kohaselt ei taga asutamisleping liidu kodanikule, et tema tegevuse üleviimisel liikmesriiki, mis ei ole tema eelnev elukohariik, ei ole maksustamise osas mingit mõju. Liikmesriikide maksuõigusnormide erinevuse tõttu võib niisugune üleviimine

18 – Vt punkt 46 eespool.

olenevalt asjaoludest olla kodaniku jaoks maksustamise osas soodne või mitte. [19]

53. Selles suhtes ei erine vaidlusaluse maksustamiskorra võimalik „hoiatav mõju" isikutele, kes soovivad kasutada oma õigust vabalt liikuda, põhimõtteliselt sellest, mis võib tuleneda lihtsalt mis tahes otsesest maksust mingis liikmesriigis või suhteliselt suurest maksumäärast, mida liikmesriik niikuinii võib oma maksustamispädevust teostades kehtestada. Asi on selles, et niisugustel asjaoludel nagu käesolevas asjas tuleneb see piirav mõju liikmesriikide maksustamissüsteemide erinevusest, mitte piiriüleste olukordade ebasoodsamast maksualasest kohtlemisest, mis oleks tingitud asjaomase liikmesriigi maksuõigusnormidest endist, ja seetõttu tuleb sellise mõjuga leppida kui erinevate siseriiklike maksusüsteemide kooseksisteerimise tagajärjega. [20]

54. Sellest tuleneb – ilma et oleks tarvis hinnata, kas vaidlusalused maksuõigusnormid on õigustatud ka vajadusega säilitada maksusüsteemi ühtsus või hoida ära maksualaseid kuritarvitusi – esiteks see, et XCIII seaduse § 2 sätted koostoimes sama seaduse § 21 lõikega 5 ei ole vastuolus EÜ artiklitega 39 ja 43.

55. Teiseks kuulub majanduslikult mitteaktiivsete isikute osas EÜ artiklit 18 puudutava väite suhtes kohaldamisele sama järeldus samadel põhjendustel.

56. Kolmandaks – kuna komisjon väidab sedagi, et Ungari Vabariik on rikkunud EMP lepingu artiklitest 28 ja 31 tulenevaid kohustusi, mis on sisuliselt identsed EÜ artiklites 39 ja 43 sätestatutega, ja kuna komisjon ei ole selle kohta esitanud eraldi põhjenduskäiku – tuleb see etteheide tagasi lükata samadel põhjendustel.

57. Eelnevat arvestades olen jõudnud järeldusele, et käesolev kohustuste rikkumise hagi tuleb jätta rahuldamata.

19 – Selle kohta vt eespool 16. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Block, punktid 34 ja 35; eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Schempp, punkt 45, ja 15. juuli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-365/02: Lindfors (EKL 2004, lk I-7183, punkt 34).

20 – Selle kohta vt samuti eespool 16. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Block, punkt 28, 14. novembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/04: Kerckhaert ja Morres (EKL 2006, lk I-10967, punkt 20) ja eespool 10. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Columbus Container Services, punkt 43. Seega käesolevas kohtuasjas – kui liikmesriik, kus isik on ostnud esimese eluaseme, maksustab iga eluaseme ostu, sealhulgas teise eluaseme ostu täielikult ja kõrgemal määral kui Ungaris kohaldatav – võib see isik komisjoni argumendi loogika järgi olla vaidlusalusest Ungari maksustamiskorrast hoolimata koguni innustatud Ungarisse elama asuma ja ostma seal teise eluaseme, selle asemel, et vahetada elukohta asjaomase liikmesriigi piires.

V— Ettepanek

58. Seetõttu teen Euroopa Kohtule ettepaneku:

1) jätta hagi põhjendamatuse tõttu rahuldamata;

2) mõista kohtukulud välja Euroopa Komisjonilt.